

WERNER SOMBART (1863-1941)

LA COMPTABILITE PAR PARTIES DOUBLES ET LE CAPITALISME MODERNE

Par Eddy E. Felix
Expert-comptable et Conseil fiscal
Membre de l'Academy of Accounting Historians

Ce qu'on appelle les « grandes querelles » scientifiques et philosophiques - n'ont jamais fait avancer quoi que ce soit.

Michel Serres



Werner Sombart¹, juriste et économiste allemand, est un sociologue parmi les plus importants du début du XXe siècle. Il est notamment l'auteur d'un courant de pensées qui considère que la comptabilité par parties doubles est une condition préalable essentielle au capitalisme. Werner Sombart est né le 19 janvier 1863, et est mort à Berlin le 18 mai 1941. Fils d'un riche propriétaire foncier, industriel sucrier et homme politique libéral, il étudie brillamment le droit, l'économie et la philosophie dans les universités de Pise, Berlin et Rome, et est reçu docteur de l'université de Berlin en 1888. Les universités les plus prestigieuses telles que celles de Heidelberg et de Fribourg le réclament mais les gouvernements locaux - notamment le grand-duc Friedrich II de Bade -, le jugeant trop à gauche, s'y opposent. Après avoir travaillé au service juridique de la Chambre de commerce de Brème, il obtient un poste de professeur extraordinaire à l'Université de Breslau à l'âge de 27 ans.

La vie et la carrière de Werner Sombart

Nourri par les enseignements de Gustav Schmoller et d'Adolf Wagner, fondateur du «Socialisme d'Etat», Werner Sombart est, à la fin du XIXe siècle, le plus important

diffuseur des idées de Karl Marx. Il a été en correspondance avec Friedrich Engels, qui déclarera qu'il est le seul professeur allemand qui comprenne le *Das Kapital* (Le Capital) de Karl Marx.

En 1902, il publie son œuvre majeure *Der moderne Kapitalismus* (Le Capitalisme Moderne), qui paraît en six volumes. Avec cet ouvrage, il crée le mot « capitalisme » comme antonyme du mot « socialisme ». C'est l'histoire systématique du développement économique à travers les âges. Une nouvelle version en deux volumes sera publiée en 1916, et un troisième volume sera ajouté en 1928. Le chapitre consacré aux entreprises capitalistes comporte quinze pages consacrées à l'entreprise comme unité comptable, dans lequel il écrit : «l'ordre tout à fait caractéristique des affaires ne peut s'instaurer et favoriser l'épanouissement du système capitaliste que grâce à la comptabilité systématisée. Le capitalisme et la comptabilité en parties doubles ne peuvent absolument être dissociés : ils se comportent l'un vis-à-vis de l'autre, comme la forme et le contenu». C'est le contenu de ces quinze pages qui constitue le débat entre les historiens de la comptabilité.

En 1906, Sombart accepte un poste de professeur à l'école de commerce de Berlin, position moins prestigieuse qu'à Breslau, mais plus proche des lieux de débats, et développe ses travaux, dans la suite de son *Capitalisme Moderne*, à propos du luxe, de la mode, et de la guerre comme paradigmes économiques.

En 1911, il publie *Die Juden und das Wirtschaftsleben* (Les Juifs et la vie économique), qui est un pendant de l'étude de Max Weber sur les relations entre le protestantisme (plus particulièrement le calvinisme) et le capitalisme. Cet ouvrage scientifique démontre l'évolution des pratiques commerciales passives du monde chrétien (le marchand chrétien attend le client), qui vont se transformer sous l'influence des commerçants juifs (démarchage, réclames, crédit et usure).

En 1917, à l'âge de 54 ans, Sombart est enfin professeur à l'Université de Berlin. En 1922, il sera titulaire d'une chaire qu'il conservera jusqu'en 1931. Il continuera à enseigner jusqu'en 1940.

Le début de sa carrière ayant été freiné par son engagement social, Sombart compensera le refus de reconnaissance universitaire par une activité débordante de conférencier, et deviendra un des plus influents sociologues allemands. Avant 1914, des « tournées » sont organisées par une agence de concerts qui utilise son nom comme argument publicitaire. Après la guerre, cette source de revenus est tarie : les professeurs d'uni-

versité ont perdu leur monopole de critiques culturels, et dans les conditions de l'inflation des années 1920, le public ne paye plus pour assister à des conférences sur le capitalisme ou le socialisme ; il lui suffit maintenant d'écouter Sombart à la radio.

L'itinéraire intellectuel de Sombart contient beaucoup de changements, sinon de volte-face. Il prit d'abord des positions marxistes dans ses approches sur les problèmes économiques et sociaux, et s'en éloigna ensuite pour adopter des idées conservatrices².

Comme la plupart des allemands, pendant la République de Weimar, Sombart, vieillissant, est séduit par l'anticapitalisme, l'antisémitisme et l'anticommunisme du NSDAP (Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei - Le parti national-socialiste) des travailleurs allemands de Hitler. Il se représente le programme économique du parti nazi comme une troisième voie idyllique entre le communisme et le capitalisme. Il en attend une Allemagne bucolique, confortable, consommant de bons produits, refusant les fruits et légumes hors saison, renonçant aux démons électroménagers³.

Dans son attitude envers le nazisme, Werner Sombart sera souvent assimilé au philosophe Martin Heidegger et à son ami et collègue Carl Schmitt. Comme de nombreux allemands de cette génération, leur attitude a souvent été ambivalente, et après la guerre, ils devront justifier de leur attitude pendant la période nazie.

Toutefois, son livre d'anthropologie de 1938 *Vom Menschen* est clairement antinazi, et a été interdit de publication et de distribution par le régime de l'époque.

Au début du XXe siècle, Sombart était beaucoup plus prestigieux que son ancien condisciple et ami Max Weber, avec lequel il était lié par un travail en commun au sein du *Verein für Sozialpolitik* (Association pour la politique sociale). Max Weber (mort en 1920), moins prolix et plus scientifique, l'éclipsera, au point que Sombart sera virtuellement oublié, jusqu'au moment où l'intérêt de ses travaux sur la comptabilité et le capitalisme moderne sera relancé au début des années nonante du siècle dernier, par suite de la disparition des économies de type soviétique (communistes). Une des premières réformes des anciens pays de l'ex-bloc soviétique aura été de revoir le système comptable. L'intérêt pour les travaux de Sombart est toujours d'actualité : dans sa thèse de doctorat consacrée à l'analyse de la comptabilité de Wouter Ameyde (1498-1507), le jeune historien belge Botho Verbist ne consacre pas moins de 32 pages au débat post-sombartien⁴.

L'œuvre de Sombart

L'œuvre de Sombart a été traduite en de nombreuses langues et a fait l'objet de débats passionnés en Europe, mais également au Japon et aux États-Unis. Son œuvre comporte des ramifications nombreuses, dont certaines sont contestées.

Elle forge le concept de la destruction créatrice, élément

major de la théorie de Joseph Alois Schumpeter (1883-1950, ministre des finances autrichien de 1919 à 1920, professeur à Harvard de 1932 à 1950). Pour Schumpeter, l'innovation est à la fois source de croissance et facteur de crise. Les crises ne sont pas de simples ratés de la machine économique : elles sont salutaires et nécessaires aux progrès économiques.

Des sociologues américains feront le plus grand cas de certaines des anticipations de Sombart, tel Thorstein Veblen, qui partagera sa méfiance à l'égard des hommes de finance qui ne construisent rien. Lewis Mumford, historien, redoutera les conséquences de la croissance industrielle et des périls de l'urbanisation, Joseph Schumpeter et John K. Galbraith, tous deux économistes, douteront, au lendemain de la deuxième mondiale, des chances du libéralisme⁵. L'œuvre de Sombart inspirera la pensée de Fernand Braudel dans sa trilogie *Civilisation matérielle, économie et capitalisme, XVe-XVIIIe siècle*, publiée en 1979⁶.

Der moderne Kapitalismus, l'entreprise comme unité comptable⁷ et le débat post-sombartien

1. Le développement historique de la tenue systématique des comptes

Sombart commence son développement historique de la tenue systématique des comptes par une sentence presque biblique : « L'histoire de la tenue des livres systématisée devrait commencer par définir un principe : 'au commencement était le compte'. Plus loin, il poursuit : « Ce qui vaut pour le système achevé vaut a fortiori pour ses balbutiements. [...] La comptabilité en parties doubles constitua la seconde étape du développement d'une comptabilité systématisée. Au travers d'une telle coutume, chaque enregistrement est noté dans deux comptes, une fois au débit de l'un, l'autre fois au crédit de l'autre. Tel est le fondement de la comptabilité en parties doubles. Au travers de ce double enregistrement, les comptes d'une entreprise se trouvent indissolublement liés et ficelés comme les brindilles d'un fagot. [...] L'écriture duale caractérise bien la comptabilité systématisée, mais le système n'est pas complet pour autant. Car l'essence même de la comptabilité en parties doubles tient sans aucun doute dans cet objectif: suivre à la trace le cycle complet du capital dans une entreprise, le quantifier et le constater par écrit ; ce qui n'est pas possible tant que le système comptable n'est pas dans sa forme achevée. Ce n'est le cas qu'à partir du moment où, en plus des comptes d'inventaire, on dispose d'un compte de perte et profits et d'un compte de capital dans lequel les soldes des comptes d'inventaire seront reportés et pourront en quelque sorte se déverser ; faute de quoi ils resteraient sans rapport entre eux. Pour la première fois, grâce à ces deux nouveaux éléments, la tenue des comptes en parties doubles permet d'appréhender sans discontinuité le cycle complet du capital : du compte Capital aux comptes d'Inventaire puis au compte de Pertes et profits pour retourner enfin au compte Capital »⁸.

Aussi solides et convaincantes qu'elles semblent paraître, les thèses développées par Sombart ne font pas l'unanimité, surtout parmi les historiens comptables. Les controverses sont apparues clairement après la Seconde Guerre mondiale, et opposent Sombart notamment aux savants Basil Yamey (1964), James O. Winjum (1971), et Yannick Lemarchand (1992).

Le débat des principaux commentateurs de Sombart a été synthétisé par Eve Chiapello de la HEC School of Management à Jouy-en-Josas, France, dans un article *Accounting and the birth of the notion of capitalism* de 2007⁹.

L'historien comptable britannique Basil Yamey a écrit plusieurs fois sur ce thème (Yamey, 1949, 1964, 2005), et est considéré comme le commentateur le plus farouchement opposé aux thèses de Sombart. Pour Yamey, historien qui examine ces thèses à la lumière des plus anciennes pratiques comptables, bien au-delà des connaissances de Sombart, cette démonstration ne se vérifie pas.

Pour Yamey : « la thèse liant la comptabilité systématique avec le développement du capitalisme implique que depuis des temps très anciens, les comptes étaient utilisés d'une manière déterminée et dans certains buts, et avaient pour effet de rationaliser et de modéliser la vie du commerce » (Yamey, 1949, p.100). Cette vision ne peut se réconcilier avec la pratique illustrée et discutée dans les livres sur la comptabilité publiés pendant les trois cent premières années suivant la sortie du premier ouvrage de comptabilité par parties doubles de Luca Pacioli en 1494 (Yamey, 1964, p.118)¹⁰.

Une autre fameuse contribution au débat est due à James O. Winjum en 1971 qui adopte une attitude moins négative que celle de Yamey (1964) en commençant avec la question : Que faut-il entendre par comptabilité par parties doubles ? Et note la coexistence d'au moins quatre définitions :

- « (1) un système de comptabilité constamment en équilibre, dans lequel le seul critère est l'égalité des débits et des crédits ;
- (2) l'addition d'un compte de Capital au premier système ;
- (3) l'usage de comptes généraux (nominal accounts) (produits, dépenses, ventes etc...) en plus du compte de Capital du système 2, mais une clôture périodique ou non (irregular closing) de ces comptes vers le capital. Sous ce système il n'y a pas de calcul périodique du revenu net ;
- (4) le même système que sous 3. excepté une clôture périodique des comptes généraux et le calcul d'un revenu net. »

La ligne générale de cet argument est celle-ci : si la comptabilité par parties doubles est prise au sens défini sous 4, alors clairement Sombart se trompe. (Sombart n'avait cependant pas pensé au système 4 avant une période relativement tardive dans l'apparition précoce du capitalisme¹¹).

L'historien comptable français Yannick Lemarchand place Sombart à l'épreuve des faits. S'il est difficile de nier le parallélisme entre l'histoire du capitalisme et celle de la comptabilité en partie double, le lien entre les deux n'est-il pas plus complexe qu'il n'y paraît ? N'y a-t-il pas eu, en réalité, pluralité de modèles comptables et de capitalismes¹²?

En prenant la France au XVIII^e siècle, Lemarchand considère qu'il y a coexistence de trois capitalismes qui diffèrent selon l'origine sociale des possesseurs de capitaux et financent l'industrie naissante : le capitalisme marchand finance l'industrie textile ; les capitalismes « financier¹³ » et « nobiliaire » financent les mines, la métallurgie et la verrerie.

Dans l'industrie textile, qui est caractérisée par le domestic system (le travail à domicile), la comptabilité par parties doubles est en effet d'un usage largement répandu, tandis que dans l'industrie minière, métallurgique et verrerie, c'est la comptabilité en recette-dépense-reprise du domaine seigneurial qui est en usage. C'est ce système de comptabilité qu'utilisent les sociétés formées par les nobles et financiers, les compagnies minières en particulier, qui sont les premiers exemples de sociétés par actions créés dans l'industrie, autrement dit la forme juridique par excellence du capitalisme¹⁴.

2. La signification d'une comptabilité systématisée pour le développement du capitalisme

Sombart développe ensuite son raisonnement, que nous pouvons subdiviser en quatre axes : 1. la comptabilité par parties doubles contribue à l'ordre et à la discipline ; 2. la comptabilité construit l'idée d'accumulation ; 3. la comptabilité a créé des outils et un système de concepts pour la prise de décisions économiques ; 4. la comptabilité réalise l'émancipation de la firme en la détachant de la personne de l'entrepreneur.

2.1 La comptabilité par parties doubles contribue à l'ordre et à la discipline.

Dans une attitude bien germanique, Sombart expose que « l'ordre et la clarté augmentent la joie d'économiser, d'acquiescer, et que l'ordre tout-à-fait caractéristique des affaires ne peut s'instaurer que grâce à la comptabilité systématisée. [...] Le capitalisme et la comptabilité par parties doubles ne peuvent absolument pas être dissociés : ils se comportent l'un vis-à-vis de l'autre comme la forme et le contenu ». Il poursuit en citant Goethe « C'est une des plus belles découvertes de l'esprit humain et tout bon maître devrait l'introduire dans ses affaires », et que pour lui rendre justice « il faut la mettre sur le même pied que toutes les découvertes et créations de l'esprit humain comme les systèmes de Gallée et de Newton. [...] Avec de tels moyens, les phénomènes s'ordonnent en un système ingénieux ; et les principes de la pensée mécanique nous permettent de les décrire comme des univers organisés. La comptabilité par parties doubles nous introduit dans l'univers des affaires, dans l'univers du capitalisme, selon les mêmes

méthodes qu'utilisèrent plus tard les grands chercheurs en astrophysique ou microbiologie pour nous introduire dans le monde de la nature¹⁵». Selon Ympyn, ce système développe l'ordre dans les comptes¹⁶. Ce point de vue emporte l'adhésion de Yamey, de Winjum et n'est pas discuté par Lemarchand¹⁷.

2.2 La comptabilité construit l'idée d'accumulation

Selon Sombart, « l'idée d'accumulation s'est développée grâce à la comptabilité par parties doubles, dans la mesure où cette dernière accomplit la séparation définitive, au sein de l'entreprise, entre l'investissement et les charges d'exploitation courantes. [...] La comptabilité par parties doubles ne poursuit qu'un seul objectif : l'accroissement de la valeur d'une somme mesurée de façon purement quantitative¹⁸ ». Basil Yamey n'est pas d'accord avec cette thèse, car le capital peut se calculer sans faire usage de la comptabilité par parties doubles, en se basant sur l'inventaire, les créances et les dettes. Winjum observe que la méthode pour calculer le capital n'est pas expliquée dans les textes avant la seconde moitié du XVI^e siècle.

Pour le français Yannick Lemarchand, il est manifeste que Werner Sombart raisonne à partir d'une version plus ou moins idéalisée du modèle comptable utilisé par ses contemporains, et non celui des débuts de l'industrialisation. Dans les comptabilités antérieures au XIX^e siècle tenues selon le mode marchand, il est assez rare de voir figurer des actifs fixes. Le négoce n'en nécessite guère, à l'exception des navires, mais lorsque ceux-ci sont en copropriété, ce qui est le cas le plus fréquent, ils disparaissent de la comptabilité de l'armateur dès le premier voyage¹⁹.

2.3 La comptabilité a créé des outils et un système de concepts pour la prise de décisions économiques

Sombart voit une étroite cohésion entre le règne du principe d'accumulation et la tendance à la rationalisation : « tous deux établissent une codification chiffrée du monde des affaires : le premier pour établir l'accumulation comme un objectif ; la seconde pour parfaire la réalisation de cet objectif. [...] Les sommes d'argent ne seront représentées que par des chiffres, et par conséquent chaque processus de la vie économique devra correspondre à un chiffre, ainsi se réalisera le calcul économique. [...] Des concepts annexes vont apparaître en adéquation avec cette vision des phénomènes. [...] Les concepts de capital fixe et de capital circulant, de variation des formes de capital, de rotation du capital, de coût de production et d'autres découlent de l'idée fondamentale de comptabilité par parties doubles ; sans elle, ils ne seraient vraisemblablement pas apparus, ou bien d'une façon beaucoup moins nette. L'appareil conceptuel de l'économie privée et de l'économie politique s'appliquant à l'économie capitaliste est en grande partie - cela est souvent ignoré -, issu de l'arsenal de la comptabilité par parties doubles²⁰ ».

Pour Yamey, les comptes ne sont pas très utiles pour la prise de décisions concernant le futur. En effet, Yamey tente de démontrer que les commerçants n'entreprennent pas souvent de calculer les résultats de l'entreprise, et que des clôtures régulières - ou au moins annuelles - des livres ne devinrent communes que relativement tard dans l'histoire (durant la seconde moitié du XVIII^e siècle). Les données de la comptabilité ne concernent que le passé ; en ce qui concerne le futur, les comptes ne peuvent jouer qu'un petit rôle dans la prise de décisions. En tous cas, la connaissance du produit brut et du taux de rendement des activités n'aident pas le commerçant dans sa prise de décisions quotidiennes : cette connaissance est tout au plus une source de satisfaction²¹.

Pour Winjum, les motivations et les objectifs des marchands dont les enregistrements étaient réalisés en parties doubles, n'étaient pas fondamentalement différents de ceux des marchands qui n'utilisaient pas ce système²².

Yannick Lemarchand ne discute pas que la comptabilité soit ou non un outil pour la prise de décisions.

2.4 La comptabilité réalise l'émancipation de la firme en la détachant de la personne de l'entrepreneur

La comptabilité par parties doubles réalise cette émancipation en détachant l'entreprise de la personne de l'entrepreneur et en les ordonnant d'un point de vue purement objectif. Trois aspects caractérisent l'entreprise : elle est unité juridique, unité de comptabilité et unité de crédit. (Rechtseinheit, Rechnungseinheit, Krediteinheit). L'émancipation de la firme et de la personne de son propriétaire est l'essence même de l'entreprise capitaliste²³.

Sur ce point, l'historien pur et dur Basil Yamey n'est pas d'accord du tout. Toute suggestion visant à établir que la comptabilité par parties doubles est dans un certain sens nécessaire pour assurer la séparation de l'entreprise de ses propriétaires n'est pas valable. Cette absence de validité apparaît du fait que des sociétés de marchands sont apparues avant l'invention de la comptabilité par parties doubles (before the invention of double entry)²⁴.

Winjum est plus nuancé. Il écrit que la comptabilité par parties doubles permet la séparation entre les propriétaires et le management, ce qui a permis la croissance de grandes sociétés anonymes. En permettant la distinction entre la firme et des biens personnels, il est possible de donner une existence autonome à l'entreprise. Winjum ajoute que « les plus anciens comptes par parties doubles, ceux des Massari de la commune de Gênes pour l'année 1340, révèlent justement cette séparation, indiquant que cette possibilité était connue dès les premiers jours de la comptabilité par parties doubles, quoique ce procédé ne fut pas en usage chez la plupart des marchands qui n'avaient pas besoin de cette séparation, toutefois la comptabilité par parties doubles fut considérée comme la plus sûre dans la cir-

constance où plusieurs intérêts étaient considérés »²⁵. Ce dernier point n'est pas discuté par Lemarchand.

Et si Werner Sombart avait raison ?

Pour le comptable-historien, il est évident que les connaissances historiques comptables de Sombart sont limitées, que son travail manque de profondeur et que les raccourcis sont trop rapides. L'histoire de la comptabilité vient de naître, Sombart se sert des auteurs contemporains : C.P. Kheil, L. Gomberg, H. Sievekings, Leitner et Schar, mais il n'a jamais jeté les yeux sur une comptabilité ancienne. Il présente la comptabilité par parties doubles, non pas dans sa lente évolution, ni dans son inégale mise en application, mais d'une manière idéalisée, comme elle pouvait l'être dans les solides entreprises allemandes de la fin du XIXe siècle.

La comptabilité par parties doubles²⁶ fut introduite en Europe du Nord, à Bruges au XIVe siècle, avec l'arrivée des commerçants italiens et de leurs comptables, mais les archives qui ont été conservées démontrent que, jusqu'à la fin du XVIIIe siècle, les comptabilités étaient encore, et de loin, tenues par parties simples²⁷. Le premier traité de comptabilité en langue néerlandaise a été publié à Anvers en 1543 par Anna Swinters, la veuve du commerçant Jan Ympyn Christoffels, sous le titre : *Nieuwe instructie en de bewijs de looffelijcker consten des rekenboecks...* La même année parut la traduction : *Nouvelle instruction et remonstration de la très excellente scie(n)ce du livre de compte...* qui est le premier ouvrage de comptabilité par parties doubles écrit en français. En 1547, ce livre parut à Londres de manière anonyme dans une traduction anglaise attribuée à Thomas Gresham par Ernest Stevelinck²⁸.

Cela ne signifie pas qu'après la publication du livre de Jan Ympyn, la comptabilité par parties doubles fut largement en usage. Emile Coornaert, qui a étudié le commerce international à Anvers au XVIe siècle, observe que la comptabilité par parties doubles n'est que peu employée dans la cité²⁹. J.A. Van Houtte confirme : « Il serait faux de croire, toutefois, que la comptabilité par parties doubles fût largement utilisée³⁰ ».

Bien souvent, la comptabilité par parties doubles est commencée, puis simplifiée comme le fit le commerçant brugeois Wouter Ameyde ou tout simplement abandonnée comme le fit l'imprimeur anversoise Christophe Plantin. Même chez les grands commerçants della Faille, elle n'avait ni tout-à-fait la régularité, ni la spécialisation technique que nous imaginons³¹.

Il semble ensuite que pendant plus de deux siècles, la comptabilité par parties doubles fut pratiquement tombée dans l'oubli dans les Pays-Bas méridionaux. Dans les premières sociétés de charbonnages, c'est la comptabilité en recette-dépense-reprise (charge-discharge accounting) du domaine seigneurial qui est en usage. La société des Charbonnages du Bois-du-Luc, fondée en 1685 et associant ouvriers, bourgeois et noblesse, est un des exemples les plus anciens

d'entreprise capitaliste. Cette société a distribué ses premiers dividendes en 1794, après plus de cent ans d'accumulation d'un capital ni acté ni évalué. Au début du XIXe siècle, cette société participe pleinement à la révolution industrielle, mais la comptabilité est toujours une comptabilité d'Ancien Régime tenue en mode de finance, qui n'enregistre que la recette et les dépenses ventilées en trois chapitres : 1. Acquisition, réparations et entretien des agrets (sic) ; 2. Journées des ouvriers et ouvrages marchandés, appointements ; 3. Dépenses extraordinaires non dénommées ci-avant. A cette comptabilité de caisse, vers 1840, est venue se greffer une comptabilité des matières. Vers 1859, on assiste à de nouveaux tâtonnements qui démontrent que l'on cherche à adapter la comptabilité à une évolution des pratiques. La comptabilité monétaire se dissocie de la comptabilité des matières, et le suivi de la situation des débiteurs commence à prendre de l'importance, par l'établissement de tableaux reprenant les mouvements des comptes courants, avec des colonnes au débit pour charbons fournis et retours d'effets, des colonnes au crédit pour recouvrement opérés et pour escomptes, une balance et un solde débiteur ou créditeur. La comptabilité reste tenue en mode de finance et on ajoute les stocks, créances et dettes de manière extracomptable. La distribution de dividendes n'est pas justifiée par un résultat comptable, mais plus sainement par un excédent de liquidités en caisse. C'est ainsi qu'en 1861, il a été attribué 11 dividendes périodiques pour un montant total de 1.100.000 Frs³².

A notre avis c'est d'abord le suivi des stocks de charbon, puis le crédit accordé aux clients marchands charbonniers contre la signature d'effets de commerce, qui ont tout naturellement poussé l'entreprise à se diriger d'une comptabilité en mode de finance vers la tenue d'une comptabilité par parties doubles.

Autre exemple : Charles-Henri Barlet publie en 1843, un *Cours complet d'études commerciales et industrielles* en 4 volumes qu'il perfectionna et synthétisera dans son *Traité complet des opérations commerciales et de la tenue des livres-ouvrage spécialement propre à la Belgique* publié par l'imprimerie de E.F. Van Velsen à Malines en 1857³³.

Ainsi, dans la première partie de son traité, Barlet définit le capital non seulement comme l'argent monnayé mais également comme toutes les choses nécessaires à l'exploitation d'une industrie déterminée. Il en résulte que le capital se divise naturellement en deux portions, dont l'une prend le nom de capital fixe, et l'autre de capital circulant.

Barlet décrit parfaitement la notion de capital, et plus loin, il exposera en termes précis la conception de l'entreprise distincte de son propriétaire. Barlet explique que dans l'industrie extractive, tous les capitaux absorbés par le percement des mines, par les machines à épuisement, etc., jusqu'à l'exploitation du minerai, composent le capital fixe des mines ; les avances faites pour retirer

le minéral, le salaire des ouvriers forment le capital circulant, qui se renouvelle par la vente du minéral. Il indique également que la prospérité d'une industrie se reconnaît au nombre de renouvellement des capitaux circulants dans le cours d'une année. Elle est la conséquence de la baisse des prix des produits, car tous les hommes ne demandent pas mieux que de consommer ; ce qui les en empêche est le haut prix des objets. Il importe donc de chercher les moyens de fournir les produits au plus bas prix possible, dans l'intérêt des consommateurs aussi bien que dans celui des producteurs ou des commerçants, car si ces derniers gagnent moins sur chaque objet, ils voient multiplier leurs bénéfices par des ventes répétées. Et pourtant, la comptabilité que Barlet enseigne ignore tout des principes économiques qu'il vient d'exposer, et démontre ainsi que la comptabilité par parties doubles n'a que peu évolué en 350 ans. Elle reste marquée par ses origines et pratiques purement marchandes, et ne s'est pas encore adaptée à la révolution industrielle en marche depuis le début du siècle, ni à celles des sciences commerciales et de l'économie politique qui avaient déjà définis certains concepts.

Cette comptabilité préconise deux groupes de comptes : les comptes de la personne du commerçant, correspondant aux « cinq comptes généraux » (1. Marchandises générales ; 2. Caisse ; 3. Effets à recevoir ; 4. Effets à payer ; 5. Profits et pertes), et les comptes particuliers ou personnels des cinquantistes de la fin du siècle précédent. Il est à relever d'une part l'absence de compte de Capital et d'autre part l'absence de comptes d'Immobilisations. Les immobilisations seront reprises dans le compte Marchandises tandis que la constitution d'une société impliquera l'ouverture de comptes particuliers.

Il est vrai qu'en suivant l'évolution de l'enseignement, de la pratique et de la diffusion de la comptabilité, pas à pas, au fil de l'histoire, on ne peut voir le lien qui unit la comptabilité par parties doubles au capitalisme, car cela dépend, comme nous avons pu le voir, de nombreux facteurs. Mais qu'est-ce que sont, cinq cent ans sur le plan de l'histoire, alors que l'humanité, avec ses quelques îlots de bien-être, n'en est toujours qu'à ses balbutiements ? Si on prend de la hauteur, on peut cependant voir ce lien entre le capitalisme moderne et la comptabilité par parties doubles plus directement, avec l'exemple du système soviétique.

En Russie, à partir de 1919-1921, après la révolution bolchévique, avec le communisme, la comptabilité par parties doubles - système manipulable, pur produit de la religion et du capitalisme -, fut tout d'abord vouée aux oubliettes de l'histoire. Nécessité oblige, elle refit rapidement surface avec des règles particulières. Malgré la Nouvelle Politique Economique (NEP 1921-1929), l'économie dirigée (sous Staline 1930-1953), les années de stagnation (1953-1974), aucun des systèmes et plans comptables en place dans l'Union Soviétique depuis 1930 ne s'est révélé performant³⁴. Dans le système soviétique, la comptabilité des entreprises faisait partie, avec le calcul opérationnel (données quantita-

tives physiques) et le calcul statistique, d'une architecture d'information au service du Plan (les fameux plans quinquennaux). Les entreprises présentaient bien des bilans, mais les terrains et brevets qui appartenaient à l'Etat n'étaient pas repris à l'actif. Les actifs étaient évalués à une valeur brute et les fonds d'amortissements étaient au passif. Les entreprises n'avaient pas de capital, mais des ressources de l'Etat sous forme de dotations budgétaires. Le compte de résultats avait aussi des particularités, les intérêts payés aux banques (d'Etat) et les impôts n'étaient pas considérés comme des charges, mais comme des distributions de résultats (à l'Etat propriétaire). La comptabilité subit de nombreuses réformes dans les dernières années de l'époque soviétique. C'est ainsi qu'avant même de lancer les deux piliers de sa politique, perestroïka (restructuration) et glasnost (transparence), Gorbatchev, en avril 1983, dans un discours au Kremlin à l'occasion de l'anniversaire de Lénine, avait glissé dans son texte quelques précautionneuses allusions au réalisme économique, à l'autonomie comptable des entreprises, et aux stimulants matériels pour les travailleurs³⁵. On connaît la suite. La première chose qu'il fallut faire avec la chute du communisme et du système soviétique, fut de tenter de revenir à une comptabilité contribuant à l'ordre et la discipline, poursuivant l'idée d'accumulation du capital, créant des outils pour la prise de décisions économiques, et réalisant l'émancipation de la firme.

Et si, par les soubresauts chaotiques de l'histoire dont nous sommes témoins, Werner Sombart avait raison ?

1. Les données biographiques générales sur Sombart ont été recueillies sur le site de Wikipédia, et croisées avec l'article de Friedrich Lenger, Werner Sombart 1863-1941. Eine Biographie, in Annales. Histoire, Sciences Sociales, Année 1998, volume 53 N° 2 p.398-401, visible en ligne sur <http://www.persee.fr>, les autres sources sont mentionnées.
2. BOURCIER DE CARBON L., *Essai sur l'histoire de la pensée et des doctrines économiques*, Paris Montchrestien. T.II, p.236 cité par R. Durand in Werner Sombart, *le capitalisme et la comptabilité in Cahiers d'histoire de la comptabilité*, Editions Ordre des experts-comptables et Editions comptables Malesherbes vol. II , 1992.
3. HAUSER H. L'œuvre scientifique de quelques économistes étrangers: VII. Werner Sombart in *Revue d'Economie Politique*. Juillet-Août 1935 ; 1253-1255 cité par R. Durand in op. cit.
4. VERBIST Botho, *Traditie of innovatie ? Wouter Ameyde, een makeelaar in het laatmiddeleeuwse Brugge 1498-1507*, Proefschrift voorgelegd tot het behalen van de grad van doctor in de Geschiedenis aan de Universiteit Antwerpen, 2014. Cette thèse(non encore publiée)jette un regard neuf sur le déplacement des axes commerciaux et la diffusion et les fonctions de la comptabilité par parties doubles à la fin du Moyen-âge.
5. DURAND Romain, Werner Sombart, *le capitalisme et la comptabilité in Cahiers d'histoire de la comptabilité*, Editions Ordre des experts-comptables et Editions comptables Malesherbes vol. II, 1992, p.10
6. WOLFGANG Mager, « La conception du capitalisme chez Braudel et Sombart. Convergences et divergences », *Les Cahiers du Centre de Recherches Historiques* [En ligne], 00|1988, mis en ligne le 13 avril 2009, consulté le 09 janvier 2013. URL : <http://ccrh.revues.org/2983> ; DOI : 10.4000/ccrh.2983.
7. Nous nous servons ici de la traduction du Tome II, Livre 1, pp.110-125 du livre *Der moderne Kapitalismus-München 1926-1927*, par M. Nikitin reprise dans *Cahiers d'Histoire de la comptabilité in op. cit.* ,p.19 à 28.
8. SOMBART Werner, *Der modern Kapitalismus-München 1916-1927* pp.110-125, traduction par Marc Nikitin.
9. CHIAPELLO Eve, *Accounting and the birth of the notion of capitalism*, in Elsevier,2007, *Critical perspectives on accounting*, p. ,263-296
10. CHIAPELLO Eve, op. cit., p. 269
11. CHIAPELLO Eve, op. cit., p. 270
12. LEMARCHAND Yannick, Werner Sombart, *quelques hypothèses à l'épreuve des faits*, in *Cahiers de l'histoire de la comptabilité*, Editions Ordre des experts-comptables et Editions comptables Malesherbes vol. II, 1992, p.38
13. Il faut prendre ici le mot financier au sens auquel on l'entend sous l'Ancien Régime, le capitalisme financier est alors celui des maîtres de deniers publics, fermiers généraux, receveurs, traitants etc. à ne pas confondre avec la banque, qui reste pour l'heure étroitement liée à la marchandise (Lemarchand).
14. LEMARCHAND Yannick, op. cit., p. 39
15. SOMBART Werner, op. cit., pp.110-125, traduction M. Nikitin
16. Cité par NIKITIN, in op. cit., p.30
17. CHIAPELLO Eve, op. cit., p. 273
18. SOMBART Werner, op. cit., pp.110-125,
19. LEMARCHAND Yannick, op. cit., p.47
20. SOMBART Werner, op. cit. , pp.110-125,
21. CHIAPELLO Eve, op. cit., p.,269
22. NIKITIN Marc, *Et si Sombart avait raison*, in *Cahiers de l'histoire de la comptabilité Editions Ordre des experts-comptables et Editions comptables Malesherbes vol. II, 1992* p.29
23. WOLFGANG Mager, op.cit. ,
24. CHIAPELLO Eve, op. cit., p. 269,
25. CHIAPELLO Eve, op. cit., p.270,
26. L'expression « Tenir des livres de comptes par parties doubles » est utilisée par Pierre Savonne dès 1567 et est relevée, discutée et défendue par Robert Haulotte in Luca Pacioli 1494-1994, 1994 Ed.de l'I.E.C. p.13 à 21
27. JORISSEN Ann et STABEL Peter - *History of Accounting, Financial Reporting and Public policy-Belgium*, 2010 Emerald Group Publishing Ltd p.3
28. YAMEY Basil S. - *Paciolis De Scripturis in the context of the spread of Double Entry Bookkeeping*. In : *De Computis, Revista Espanola de Historia de la Contabilidad*, Décembre 2004
29. COORNAERT Emile - *Le Français et le commerce international à Anvers : fin du XVe-XVIe siècle*, Paris, 1961, pp.,173-245
30. VAN HOUTTE J.A. - *An economic history of the Low Countries, 800-1800*, London, 1977, p.,207
31. COORNAERT Emile - *A Anvers au XVIe siècle : « La firme de la Faille »*. In : *Annales. Economies, Sociétés, Civilisations*. 16e année, N°1, 1961, pp.127-135 <http://www.persee.fr>
32. Archives de l'État à Mons - Charbonnages du Bois-du-Luc, N° 15.012-64
33. *Le cours de commerce et de tenue de livres par C.H.Barlet sera poursuivi par Albert Salle (professeur à l'Athénée royal de Liège)*, Ed. A.Wesmael-Charlier, 1885-318p.
34. SOKOLOV Yaroslav et SOKOLOV Viatcheslav-*Evolution of Pacioli's in Russian accounting studies - Congress Proceedings - 12th World Congress of Accounting Historians - Istanbul 2008* p.600
351. LECOMTE Bernard, Gorbatchev,2014 Perrin, p.122