

## **Épistémologie et sciences de gestion : quelle légitimité pour l'histoire de la comptabilité ?**

Yves Levant University of Lille 2/Univ. Lille, EA 4112 - LSMRC, F-59000 Lille, France

**Corresponding author:** Henri Zimnovitch Conservatoire National des Arts et Métiers, LIRSA, 75002 Paris, France. Email: henri.zimnovitch@cnam.fr

**Résumé :** Quel intérêt peut-il y avoir à faire de la recherche en histoire de la comptabilité ? Pour répondre à cette question, l'article reprend dans une première partie les réflexions menées en épistémologie sur la base des philosophies poppérienne et pragmatiste qui se différencient notamment selon le critère de vérité et de valeur. À l'aide du cadre conceptuel que le philosophe André Comte-Sponville a développé sur ce thème, l'article propose une distinction entre savoir scientifique, sophisme, scolastique et pragmatisme. En l'appliquant aux voies de recherche en gestion, cela met en évidence la légitimité des démarches herméneutico-historique et de recherche-action par opposition à celles qui relèvent de phénomènes de mode ou dégénèrent en scolastique.

La seconde partie illustre le cadre conceptuel à partir du cas particulier de l'histoire de la comptabilité. Il est rappelé tout l'intérêt intellectuel que celle-ci peut avoir tant pour les praticiens que pour les académiques mais également son utilité pour contribuer à forger de nouveaux dispositifs et dénoncer ceux qui relèvent de la sophistique. L'attention est ensuite dirigée vers les menaces qui pèsent sur la discipline si elle venait à se replier sur elle-même en négligeant l'impact managérial qu'elle doit avoir, comme certains signes le laissent craindre depuis quelques années. Pour éviter de céder à la scolastique, les auteurs font une série de propositions.

**Mots-clés :** épistémologie, Comte-Sponville, histoire de la comptabilité, scolastique, utilité.

## Introduction

### Epistémologie et sciences de gestion : quelle légitimité pour l'histoire de la comptabilité ?

*Tornate all'antico e sarà un progresso*

Giuseppe Verdi

## Introduction

Depuis les rapports des fondations Ford et Carnegie, il y a quelque 50 ans, qui pointaient les faiblesses académiques du management, celle-ci a considérablement renforcé son socle scientifique, même si un déficit d'image demeure sans doute par comparaison avec les disciplines les plus prestigieuses. Il n'est pas impossible que la comptabilité au sein des sciences du management ne fasse figure de cousin de province, mais que dire de l'histoire de la comptabilité alors que « *much of accounting and management research remains stuck in a "presentist/scientist" mode* » et Lee Parker d'ajouter qu'elle « *is barely recognised by the selfproclaimed "mainstream" positivist empiricist research community which largely fails to see the value of historical research and remains decidedly sceptical of its "unscientific" methods* » (1999, p. 13). Le texte qui suit a pour objet de réfléchir sur la légitimité scientifique de l'histoire de la comptabilité. Il le fera en revenant sur la distinction entre les épistémologies réalistes, pragmatistes et herméneutiques, à partir d'auteurs comme Karl Popper, William James et Hans-Georg Gadamer. En mobilisant les concepts de dogmatisme, de cynisme et de sophisme tels que les utilise le philosophe français André Comte-Sponville, il sera montré que l'histoire peut s'opposer aux dérives non-scientifiques dans le management et la comptabilité. L'article rappellera la double dimension de l'histoire, à la fois science, soumise à l'obligation de vérité, et narration, procédé littéraire, dont la vocation est de convaincre (partie 1). Si l'histoire de la comptabilité a des vertus bienfaitrices tant selon une perspective utilitaire qu'intellectuelle, elle n'est pas à l'abri de critiques. Le risque de dogmatisme n'est pas celui qui la menace aujourd'hui mais il convient de s'interroger sur celui de sophisme que le *Linguistic Turn* pourrait faire peser, et plus encore sur une dégénérescence<sup>1</sup> scolastique qui fait dire à Stephen Walker « *that accounting historians tend to patronise the increasing number of conferences and journals devoted to their own sub-discipline. They have lost their*

---

<sup>1</sup> Au sens que lui donne Imre Lakatos quand il réfléchit au concept de programme scientifique (1978).

*interdisciplinary bite and engage only with other accounting historians. They have become ghettoised and their subject restored as a monodiscipline* » (2008, p. 312). Pour surmonter ces critiques, il sera fait un certain nombre de recommandations tant pour les chercheurs en histoire comptable que pour les responsables de revues accueillant leurs travaux (partie 2).

## 1. **Épistémologie, recherches en gestion<sup>2</sup> et place de l'histoire**

Pour répondre aux critiques quant à l'intérêt scientifique de l'histoire de la comptabilité, il convient déjà de s'entendre sur les questions épistémologiques fondamentales (1.1.) comme celles de la distinction entre vérité et utilité auxquelles le rationalisme critique de Popper et le pragmatisme de James offrent des réponses (1.1.1.) Une prolongation par les réflexions du philosophe André Comte-Sponville permettra de positionner la connaissance scientifique par rapport au dogmatisme, au sophisme et au pragmatisme (1.1.2.). Nous userons de ce cadre épistémologique pour dégager les voies de recherche qui s'ouvrent au management en général et à la comptabilité en particulier (1.2.) avec, de façon positive, la recherche-action mais nous pointerons également les dérives qui peuvent se produire quand la recherche dégénère en scolastique ou cède aux phénomènes de mode (1.2.1.). Enfin nous réfléchirons sur la spécificité scientifique de l'histoire tant dans la perspective poppérienne qu'herméneutique (1.2.2.).

### 1.1. **Cadre épistémologique**

#### 1.1.1. Popper et le Pragmatisme

Pour Popper, le critère qui permet de distinguer la logique scientifique des autres types de discours est ce qu'il nomme la falsification. Une théorie, dans la science empirique, doit avancer des conjectures qui peuvent être soumises à des expériences telles que si les observations venaient à les contredire cela conduirait à une réfutation de cette théorie. On notera que Popper ne se range pas dans une posture positiviste qui tiendrait qu'une théorie puisse être jugée comme vraie après avoir été dûment vérifiée. Il n'y a pas dans son épistémologie d'énoncés capables d'être indubitablement vrais. Pour autant écrit-il : « *ceci ne signifie pas qu'il soit interdit d'utiliser les concepts " vrais" et " faux" ou que leur utilisation*

---

<sup>2</sup> We have adopted in this paper Llewellyn's position that "considers the management and accounting disciplines together in terms of theorization for empirical research" (2002, p. 700) as we say with Parker "that the two disciplinary areas share much in common" (1999, p. 13).

*crée quelque difficulté particulière* » (1959, p. 280). Il ne renonce pas à une idée de la science comme quête de la vérité, simplement il considère que, par rapport à elle, les connaissances scientifiques se développent selon une dynamique asymptotique, une « vérisimilitude ». La connaissance scientifique progresse mais n'atteint jamais un terme. Popper reste dans la tradition réaliste, qui définit la vérité comme une correspondance d'un énoncé avec le réel, mais il ne considère pas cette adéquation comme susceptible d'être obtenue une fois pour toutes. La logique scientifique implique une recherche continue de falsification, de réfutation. Popper est un rationaliste critique.

En revanche, pour un pragmatiste comme William James, une figure de proue de ce courant philosophique, « *la vérité sert des intérêts pratiques* » (Putnam, 1994, p. 405). Dans ses conférences, il déclarait mesurer la vérité à l'aune de la « *satisfaction* » (Cometti, 2010, p. 169). Pour le dire familièrement : est vrai ce qui marche, ce qui plaît. Pour Popper les Pragmatistes définissent le terme « *vérité* » en termes de succès d'une théorie – et donc de son utilité (1959, p. 281, souligné dans son texte), des positions qui sont en rupture avec sa conception de la vérité. Cette opposition dans la définition de la vérité peut s'interpréter en ce que Popper la réfère aux faits, non aux valeurs, alors que les Pragmatistes (James, Dewey et Peirce) refusent « *d'accorder un statut distinct aux questions qui touchent aux valeurs et à celles qui concernent la connaissance et la vérité* » (Cometti, 2010, p. 170).

Si l'on veut bien se souvenir de la définition de l'utile, c'est-à-dire ce qui peut servir à quelqu'un, lui être profitable, un synonyme de désirable, on peut dire que Popper disjoint utilité et vérité et s'oppose à la position pragmatiste qui conjoint valeur et vérité. En reprenant les distinctions traditionnelles entre science et technique, on peut considérer les Pragmatistes non du côté de la science mais de la technique.

### 1.1.2. Vérité / Valeur

Ces questions de définition ont leur importance et, nous le verrons, ont des implications pratiques sur la manière de mener des recherches en gestion. Mais avant cela, pour mieux les comprendre, il est intéressant de mettre en rapport valeur et vérité en reprenant, succinctement, l'analyse qu'en fait Comte-Sponville (1994). Il identifie trois rapports possibles :

1. La valeur est identique à la vérité, le juste est juste comme deux et deux font quatre. Cela conduit à ce qu'il nomme un « *dogmatisme pratique* ». Il existe des lois, des vérités, auxquelles l'homme doit soumettre son action. Cela renvoie à l'intellectualisme socratique

que nous rapporte Platon. Le bien et le mal relèvent de la connaissance (intellectualisme) qui suffit pour l'action (pratique) et c'est pourquoi selon la célèbre formule « nul n'est méchant volontairement ».

2. La vérité dépend de l'évaluateur, elle est soumise à son désir, comme le dit Protagoras, « l'homme est la mesure de toute chose ». A chacun sa vérité, celle-ci est relative. On reconnaît le Sophisme ou la sophistique<sup>3</sup>. Dans le dogmatisme pratique, la valeur est objective, ici c'est la vérité qui est subjective.

3. Il est une troisième voie possible qui récuse les deux premières en affirmant « la valeur n'est pas vraie, la vérité n'a pas de valeur », ce que Comte-Sponville appelle le *pancynisme*<sup>4</sup>. Celui-ci se décompose, d'une part, en un *cynisme moral*, celui d'un Diogène pour lequel la vertu est tout, le vrai est sans pertinence (ce pourquoi les sciences n'ont pas vocation première à être utiles) et la puissance n'est rien ; et, d'autre part, en un *cynisme politique*, celui de Machiavel, selon lequel la puissance est tout et la vertu n'est rien (si ce n'est comme moyen de puissance).

### 1.1.3. Science et Technique

En adaptant cette analyse à une réflexion épistémologique telle qu'on peut la dériver de Popper et en rapprochant le concept de valeur de celui d'utilité, celle-ci étant incluse dans celle-là (l'utilité ne contenant pas la dimension morale que peut prendre la valeur, mais cela ne nuira pas à la logique du raisonnement à suivre), on peut considérer que la science et la technique entretiennent avec la vérité et l'utilité quatre types de rapport possibles :

1. Selon Popper, la science renvoie à un contenu empirique, énonce des conjectures qui peuvent être réfutées. Elle est donc liée nécessairement à l'idée de vérité, pas forcément à celle d'utilité, sans prétendre l'atteindre définitivement mais les connaissances scientifiques se développent selon une ligne de progrès irréversible (Bachelard<sup>5</sup>, 1951).
2. Si la science (qui par définition a vocation à être objective, universelle) prétend s'appliquer à ce qui relève de l'utilité (relative à chacun et fait l'objet d'une évaluation personnelle) alors elle dégénère en dogmatisme.

---

<sup>3</sup> Sophistique que Comte-Sponville définit comme « toute pensée qui se soumet à autre chose qu'à la vérité, ou qui soumet la vérité à autre chose qu'à elle-même » (2013, p. 944).

<sup>4</sup> Comte-Sponville prend soin de définir ce qu'il entend par cynisme qui ne se résume ni par son acception commune ni même par celle que l'on trouve habituellement dans l'histoire de la philosophie.

<sup>5</sup> On se reportera à *L'activité rationaliste de la physique contemporaine* quand Bachelard écrit : « pour la pensée scientifique, le progrès est démontré, il est démontrable [...]. Autrement dit, le progrès est la dynamique même de la culture scientifique » (1951, p. 25) et, plus loin, l'histoire des sciences est « comme la plus irréversible de toutes les histoires » (1951, p. 27).

3. La technique, renvoie au savoir-faire, se rapporte à l'utile, elle se conçoit selon un mode pragmatique, c'est un savoir applicable en situation, localement.

4. Dernière situation, élever une technique, qui est relative à un contexte, un point de vue qui relève de la préférence, au rang de vérité, c'est nier celle-ci en ruinant son ambition d'universalité. C'est le sophisme.

La matrice suivante permet de schématiser ce qui vient d'être dit :

	Science	Technique
Vérité	Savoir scientifique	Sophisme
Utilité	Dogmatisme	Pragmatisme

## 1.2. Les voies de recherche en gestion

La physique mathématique depuis le siècle des Lumières ne cesse de servir de modèle aux autres sciences. Or les sciences humaines diffèrent des sciences physiques car elles n'observent pas une réalité objective mais des conduites humaines dans lesquelles s'enchevêtrent trop de paramètres pour que l'on puisse leur appliquer des schémas étroitement déterministes. Les situations de gestion relèvent des sciences humaines, elles n'échappent pas à la contingence, dès lors un « *criteria of utility rather than "truth" should be employed in making judgements on the adequacy of theory* » (Llewelyn, 2003, p. 667). Sur cette base et en reprenant le cadre conceptuel utilisé précédemment, nous allons à présent évaluer les différentes voies qui sont empruntées par la recherche en gestion.

### 1.2.1 Impasses et perspective

Selon l'épistémologie poppérienne, la gestion ne pourrait prétendre au statut de sciences. Dans ce cas, n'y aurait-il aucune recherche légitime possible en gestion ? A quoi l'auteur de *La logique de la découverte scientifique* répond : « *en vérité nous pouvons dire beaucoup de choses qui ne relèvent pas de la science, et il faut que nous le puissions – seulement il ne faut pas que nous les fassions passer pour scientifiques* » (Popper, 1983, p. 82). Nous allons voir que si nombreuses recherches en gestion sombrent dans le dogmatisme et le sophisme, la recherche-action offre de vraies perspectives.

#### a- Le dogmatisme.

Nous l'avons vu, quand sur les affaires humaines, ici la gestion des organisations, la théorie prétend tenir un discours de vérité, qu'elle cherche à dégager des lois universelles de succès, elle dégénère en dogmatisme. Comme Starbuck l'écrit : « *research becomes ritualized pretence rather than a source of genuine contributions to knowledge* » (2006, p. 2). La recherche en gestion se réduit alors à une scolastique, c'est-à-dire « la doctrine d'une école qui s'enferme dans une orthodoxie déjà constituée (quitte à en complexifier indéfiniment les détails), au point que c'est la pensée du Maître - et non plus l'accord avec le réel ou l'expérience - qui décide la vérité possible d'une proposition (Comte-Sponville, 2013, p 906).

On retrouve la mise en garde que Bourdieu fait sur la *skolé* car : « *l'ambiguïté fondamentale des univers scolastiques et de toutes leurs productions [...] repose sur le fait que la coupure scolastique avec le monde de la production est à la fois rupture libératrice et séparation, déconnexion qui enferme la virtualité d'une mutilation* » (1997, p. 30). Le chercheur, libéré des urgences du monde, court le risque de se couper de sa finalité pragmatique. « *Qui veut faire l'ange fait la bête* » disait Pascal (REF), si la communauté de recherche en gestion, celle en comptabilité incluse, se contente d'abstractions sans se préoccuper après de leurs effets sur les pratiques, ne s'intéresse qu'à la rigueur de la forme et de la méthode et néglige l'actionnabilité, elle s'engage dans un programme stérile. La science ne peut se développer si elle vit repliée sur elle-même, « *un savoir digne de ce nom ne peut se construire à propos des humains [...] si sont absents les groupes réels dont ce savoir nécessiterait l'existence* » (Stengers, 1997, p. 116). Ce dont Van de Ven se fait l'écho : « de nombreuses revues cotées sont préoccupées de ce que la recherche en gestion soit de moins en moins utile aux managers et du fossé qui se creuse entre la théorie et la pratique » (2007).

## b- Le sophisme

La gestion et son enseignement ont sans doute à gagner à retrouver les vertus de la rhétorique comme moyen, comme technique, mais qui, si elle est prise comme fin, comme science, conduit à une sophistique qui replie la vérité sur l'utile.

La parenté entre sophisme et marketing est suffisamment connue pour qu'il soit inutile d'insister sur leur commun objectif de séduire, de convaincre, de persuader (Laufer & Paradeise, 1982)<sup>6</sup>. Les sciences de gestion s'inscrivent-elles également dans cette lignée ?

Au début des années 1980, l'importation par les Etats-Unis et l'Europe des cercles de qualité utilisés dans l'industrie japonaise, que nombre de cabinets conseil présentaient comme une panacée, en offre un exemple (Martinet, 1990, p. 15). Quelques années plus tard, le cas de la méthode ABC présente un cas comparable. Nous reviendrons sur celui-ci dans la seconde partie de l'article (2.1.) car l'intérêt de l'histoire de la comptabilité ressort à double titre : d'abord elle est utile pour dessiner les conditions dans lesquelles une technique est pertinente et celles dans lesquelles elle cesse de l'être, ensuite elle est un antidote aux phénomènes de mode. On rejoint-là une réflexion d'un chercheur majeur en France en sciences de gestion, Michel Berry, lorsqu'il écrit : « *beaucoup d'instruments [de gestion] sont présentés comme ayant une grande prétention à l'universalité et nombre d'innovations de gestion sont transposées d'un lieu à l'autre sans réflexion suffisante sur la pertinence de cette opération* » (1983, p. 57).

## c- Le pragmatisme

Nous l'avons vu, Popper s'est opposé à l'épistémologie pragmatiste. Or la recherche-intervention a été proposée comme cadre général pour la recherche en management (David, 2012). Sachant que ce type de recherche a : « *l'ambition de générer à la fois des connaissances pratiques utiles pour l'action et des connaissances théoriques plus générales* » (2012, p. 241) dans la lignée d'Argyris ou de Kaplan pour n'en citer que quelques-uns.

Dans le même esprit, on trouve l'*Evidence-Based Management* (EBM) qui « est fondé sur l'hypothèse qu'une analyse rigoureuse des événements permet de distinguer les faits avérés des croyances, de repérer les modes qui habitent certaines opinions en management, et

---

<sup>6</sup> Il conviendrait de nuancer le jugement sur les Sophistes, ce que nous connaissons d'eux vient essentiellement de ce qu'en disaient leurs adversaires (Platon notamment). Pour approfondir, on pourra notamment se reporter aux Actes du colloque de Cerisy, *Le plaisir de parler*, (Canto & Cassin, 1986).



d'écarter des contrevérités qui passent parfois pour des conseils évidents » (Capelletti, 2009, p. 4). Alors que le dogmatisme et le sophisme sont nuisibles aux sciences de gestion, l'EBM est une voie permettant de dégager progressivement, par essai et erreur, des connaissances génériques qui peuvent être diffusées donc testables, même si elles restent locales mais, comme le disait Isocrate, un philosophe au IV<sup>ème</sup> siècle avant JC : « *mieux vaut apporter sur des sujets utiles une opinion raisonnable [...] que sur des futilités des connaissances exactes* ». On est proche de la méthode que Popper préconise pour les sciences sociales : « *l'essai et l'erreur, l'invention d'hypothèses qui peuvent être expérimentalement contrôlées et leur contrôle effectif ; bref, une technologie sociale dont les résultats sont susceptibles d'être vérifiés au coup par coup* » (1978, p. 151).

### 1.2.1. La place de l'histoire

Après que Kant a tracé les limites entre métaphysique et connaissance des phénomènes, la question fut posée au 19<sup>ème</sup> siècle par Dilthey, Rickert, de la possibilité de transposer dans les sciences morales les méthodes qui réussissaient pour les sciences physiques (Aron, 1969). L'herméneutique qui était réservée à l'exégèse des textes religieux servit de modèle pour fonder une théorie de l'interprétation, asseoir une voie d'accès au réel ne relevant pas de l'explication, comme dans les sciences de la nature, mais de la compréhension : une forme d'identification intuitive aux autres hommes qui rendrait leurs comportements intelligibles au chercheur notamment par leur histoire.

Au cours du 20<sup>ème</sup> siècle, Weber, Gadamer et Ricoeur, notamment, se firent les avocats de l'herméneutique comme d'une méthode distincte de celle de la science moderne pour accéder à la vérité. Ce qui pose la question de la compatibilité entre l'historico-herméneutique et l'acceptation de science chez Popper. Il est un point de convergence entre Popper et l'herméneutique dans leur critique du positivisme et la défense de l'idée que : « *la science se nourrit d'hypothèses et de préjugés qu'il faut constamment tester, [...] qu'il n'y a pas vraiment de méthode pour trouver de telles hypothèses et que l'expérience décisive est largement négative* » (Grondin, 2011, p 409). Mais il ne faut pas occulter les différences, la connaissance de la vérité pour l'herméneutique renvoie à une expérience personnelle qui peut se rapprocher du sentiment esthétique et ne considère pas la réfutabilité des conjectures comme critère de démarcation entre les savoirs et la science ce qui conduit Popper à dire : « *je m'oppose donc à la tentative d'ériger la méthode de compréhension en caractéristique des*

*humanités, en critère qui permettrait de les distinguer des sciences de la nature* » (1991, p 286).

Dans le cas de l'histoire, dès lors que l'on renonce à la considérer comme science nomothétique, qui dégage des lois universelles débouchant sur des prédictions, des prophéties, ce qui la réduirait à un historicisme, un dogmatisme pratique comme le nomme Comte-Sponville, il y a un chemin qui peut satisfaire à l'épistémologie poppérienne, c'est de l'appréhender comme science idiographique, relative à un fait individuel. Il s'agit, à partir de traces avérées (témoignages, archives...) pouvant faire l'objet d'examen contradictoire, de construire des hypothèses sur les causes d'une situation que l'historien cherche à expliquer (Boyer, 1992). L'histoire ne fonctionne pas comme n'importe quel discours, elle est soumise à la critique sous la norme de la vérité. C'est en cela qu'elle offre un contre-feu aux modes et aux sophismes.

Mais comme Janus, elle a deux faces. L'histoire est récit, narration, rhétorique, elle cherche à convaincre. Risquons l'oxymore elle est une fiction vraie. Nous aurons à y revenir quand nous examinerons le risque de nihilisme que le *Linguistic Turn* et la *French Theory* font peser sur l'histoire de la comptabilité.

La question qu'il convient d'ajouter dès lors que l'histoire est convoquée pour la gestion, pour la comptabilité, est celle de son utilité. On ne peut ici qu'évoquer un dossier instruit tant de fois à charge et à décharge, les uns disant avec l'historien Paul Veyne que « *l'histoire est une activité culturelle et la culture gratuite est une dimension anthropologique* » (1979, p. 59). Les autres, tenants du courant pragmatiste, posant « la question de la 'fonction sociale' de l'histoire dans le monde actuel et se demandant en quoi les connaissances que nous produisons sont susceptibles d'aider les 'hommes à mieux vivre' » (Noiriel, 1996, p. 197) ? Où les convictions se rejoignent, c'est pour dire : « *la connaissance n'est pas affectée par les fins, désintéressées ou pratiques, que chacun lui assigne ; ces fins s'ajoutent à elle et ne la constituent pas* » (Veyne, 1979, p. 60). On retrouve là le primat de la vérité pour les sciences historiques ce que Roger Chartier, spécialiste de l'histoire culturelle et tenant de l'Ecole des Annales, rappelle : « *Il faut soutenir avec force que l'histoire est commandée par une intention et un principe de vérité, que le passé qu'elle se donne comme objet est une réalité extérieure au discours, et que sa connaissance peut être contrôlée* » (1998, p. 16).

Que l'herméneutique aient des vertus pour la recherche en gestion, en comptabilité, c'est ce que plusieurs défendent (Llewellyn, 1993 ; Martin & Rainelli, 2002). Que l'histoire puisse

servir c'est ce dont on ne peut être sûr mais à quoi il faut s'attacher “ *Unfortunately one thing historical experience has also taught historians is that nobody ever seems to learn from it. Still, we must go on trying* ” (Hobsbawm, 1997, p. 47) et c'est en quoi le message de Popper doit être entendu car « céder à tous les caprices de la curiosité, et ne permettre à notre passion de la recherche de n'être réprimée par rien d'autre que les limites de notre pouvoir, ceci montre une intempérance d'esprit qui sied à l'érudition. Mais c'est la *sagesse* (souligné par nous) qui a le mérite de choisir, parmi les innombrables problèmes qui se présentent d'eux-mêmes, ceux dont la solution est importante pour l'humanité » (1956, p. 72).

Ce sont ces différentes tensions que nous étudierons dans la partie suivante qui sera consacrée aux vertus et aux dangers de l'histoire de la comptabilité pour lesquelles nous mobiliserons le cadre conceptuel que nous avons présenté et que l'on peut synthétiser par le schéma suivant :

	<b>Blocage</b>	<b>Diffusion</b>
<b>Sophisme</b>	Histoire	Mode
<b>Innovation</b>	Scolastique	Recherche-intervention

## 2. Légitimité de l'histoire comptable : réussite et défi

Au cours du 20<sup>ème</sup> siècle, les travaux en histoire des entreprises et de leur gestion ont conquis une légitimité académique. Nous allons voir que l'histoire de la comptabilité a profité de cette réussite et y a, à son niveau, contribué (2.1). Rien n'est jamais acquis et certains signes laissent percevoir des menaces pour l'avenir, ces défis seront examinés dans un second temps (2.2).

## 2.1. Les vertus

Pourquoi faire de l'histoire de la comptabilité? De nombreux auteurs ont cherché une réponse à cette question : Bricker, 1991 ; Johnson, 1975; Hopwood and Johnson, 1986; Nikitin, 1992; Lemarchand, 1994a). Justifications for accounting and management history research ont été divisées in both utilitarian and intellectual terms - utilitarian from the perspective of yielding insights that contribute to our dealing with contemporary issues and problems intellectual, from the perspective of offering understandings of processes of historical change par le AAA Committee on Accounting History en 1970 (AAA, 1970). Cette distinction a été reprise, entre autres, par: Napier, 1989; Carnegie & Napier, 1996 et Parker, 1999<sup>7</sup>. C'est à partir de ce double apport utilitaire et intellectuel que nous donnerons quelques éclairages des vertus que nous associons à l'histoire en comptabilité.

### 2.1.1 Utilitaire

Nous avons indiqué dans la première partie que la recherche-action était une voie intéressante pour une approche pragmatique de la science en management, or l'histoire peut contribuer notamment par sa méthode dans la conduite de ces recherches et servir de base à l'introduction de nouveaux concepts, modèles et théories (Zimnovitch, 2013). En effet, ce type de recherche, engageant la théorie et la pratique en gestion dans une dynamique positive permet tout à la fois la génération d'une théorie et sa mise à l'épreuve.

Dans les années 70/80 de nombreux auteurs académiques avaient remarqué le changement de l'environnement technologique de l'industrie américaine risquant de mettre en péril la prédominance des entreprises américaines sur leur marché face aux japonaises. Dès 1984, Kaplan, Professeur de comptabilité à la Harvard Business School, critiqua le contrôle de gestion des sociétés américaines et l'inadéquation des méthodes de calcul de coûts traditionnelles, qui étaient, selon lui, les causes des contre-performances de l'industrie américaine (Kaplan, 1984a). Afin de justifier son intuition et pour imaginer des solutions il chercha ce qui se faisait dans des entreprises performantes. Pour cela, avec son collègue Robin Cooper, il entreprit diverses études de cas (Kaplan, 1986). Ils furent alors rejoints par Thomas Johnson, Professor of Cost Management at Portland State University, titulaire d'un PhD in economic history. Afin d'extraire l'ABC de contextes particuliers et de le généraliser

---

<sup>7</sup> Cette proposition a été débattue dans les années 1970 (Hamerow, 1987 ; Goldberg, 1974) notamment sur l'aspect intellectuel, prédictif associé à des travaux mécaniques et fonctionnalistes souvent sur le long terme et une vue de la comptabilité suivant une loi du progrès.

Kaplan et Johnson eurent recours à une analyse historique du calcul des coûts de revient qu'ils publièrent: *The Relevance lost : the rise and fall of management accounting* (Johnson & Kaplan, 1987) and *The Evolution of Management Accounting* (Kaplan, 1984b). Ces publications mobilisaient l'histoire du management des firmes américaines de Chandler (Chandler's (1977) et montraient que les systèmes de contrôle de gestion cessèrent d'être pertinents du jour où les critères financiers devinrent hégémoniques. Cette approche, encore prépondérante à la date de parution de l'ouvrage (1987), ne permettait plus de répondre aux objectifs du contrôle de gestion dans un contexte économique devenu de plus en plus imprévisible, avec une prépondérance des frais généraux. L'ABC était l'outil qui permettait de retrouver la pertinence de ces calculs.

Si l'histoire met en perspective la pertinence des méthodes traditionnelles et contribue à en proposer de nouvelles, comme cela fut le cas avec l'ABC dans les années 80 ; elle permet également : « *the placing of contemporary discoveries in their longitudinal perspective, namely the accumulated stock of knowledge on a subject over one or more centuries, thereby addressing the questions of how truly significant or new is a recent discovery* » (Parker, 1997, p. 120). A ce titre elle met en garde contre les dogmatismes et les sophismes, ce qu'elle fit dans le cas de l'ABC quand la méthode dégénéra en mode dans les années 90.

De nombreux consultants la présentèrent comme une panacée, comme « la solution », qu'ils vendirent parfois en exploitant la vulnérabilité de certains managers. Ils jouèrent sur leur peur d'être dépassés par leurs concurrents (Kieser, 2002), de ne pas maîtriser l'incertitude, phénomène connu en gestion (Abrahamson, 1996 ; Clark & Greatbatch, 2002 ; Clark & Salaman, 1978 ; Crainer, 1997 ; Huczynski, 2006). Les enjeux financiers des différents intervenants (les trois initiateurs, Harvard, le CAM-I, les grands cabinets de consultants, les éditeurs de logiciels), firent que l'ABC devint the « one best way » qui promettait aux managers de: 'Measure costs right; make the right decisions' (Cooper & Kaplan, 1988) et était 'the key to future costs' (Cooper, 1989). L'ABC serait: "*more accurate than traditional volume-based systems ... they all appear to rely upon a two-stage allocation procedure to indirectly trace the costs of resources consumed in the production process to the end products*" Cooper, 1989, p. 1). La mode de l'ABC était lancée. Les arguments académiques étaient transformés en arguments publicitaires, (Lukka and Granlund, 2002). Selon Noreen:

« *Les chapitres [...] qui détaillent les recommandations des auteurs contiennent des spéculations plutôt que des défis. Honnêtement, ils apparaissent comme une publicité pour des services de conseil. Et comme toute publicité, je suggère que ces derniers chapitres soient lus avec une bonne dose de scepticisme* » (1987, p. 116).

Des travaux historiques comme celui de Jones & Dugdale (2002), montreront le caractère de phénomène de mode de l'ABC et ses dérivés. Également, les travaux d'historiens comptables français tels : Nikitin (1992), Zimnovitch (1997), Lemarchand (1993a) et Bouquin (1997) replaceront les méthodes de calcul de coûts dans leur contexte, permettant une remise en perspective l'intérêt de l'ABC en rappelant qu'une méthode « *prêt à porter* » n'est qu'un mirage.

### 2.1.2 Intellectuelles

L'histoire contribue également à la connaissance de la comptabilité, en la rendant contingente de son environnement social et politique. Elle y réussit, en permettant de sortir d'un récit lénifiant d'avancées victorieuses, en aiguisant le sens critique c'est-à-dire, en rendant étrange ce que l'on croyait familier. L'histoire de l'amortissement comptable entreprise par Yannick Lemarchand (1993a, 1993b, 1994b, 1997) en est un exemple. Il en est de même pour celle de la structuration des professions comptables et du débat sur la juste valeur.

Yannick Lemarchand a étudié dans sa thèse l'évolution de ce concept et de ses pratiques en France, sur une longue période : du début du XVIIe au début du XXe. Son histoire, telle qu'il nous la présente, n'est pas celle d'une technique dont on se propose d'étudier les perfectionnements successifs dans une vision darwiniste d'un progrès constant et irrésistible, sélectionnant les meilleures pratiques. L'auteur a tenté de replacer cette technique dans son contexte économique, socio-politique, juridique et culturel : techniques de production, formes de mobilisation des capitaux, origines des financements, environnement institutionnel, intervention étatique... avec des aller retours et de nombreuses hésitations. Si dès le début du XVIIIe, l'industrie naissante est vite confrontée à l'accumulation du capital, il y aura toutefois pendant deux siècles bien des incertitudes conceptuelles relativement à la perte de valeur des immobilisations et à sa prise en compte : coût de l'immobilisation en capital constaté par un intérêt fictif, constat de l'usure ou de la dépréciation et estimation de leur incidence sur les coûts des produits, loyer rémunérant la disposition d'un actif fixe, prévision du renouvellement et mise "en réserve" de la trésorerie nécessaire, etc. Des motivations diverses viendront perturber la réflexion : autofinancement, politique de (non) distribution de dividendes, dissimulation des pertes dans les périodes difficiles, et bientôt fiscalité. Dans le courant du XIXe siècle, la technique de constatation de la perte de valeur des immobilisations prendra le nom d'amortissement. L'accélération du progrès technique qui ajoutera

l'obsolescence à l'usure des équipements, l'intervention de l'État dans le domaine de la comptabilité, favoriseront sa diffusion. D'un autre côté, à l'encontre d'une vision linéaire des progrès de la comptabilité, l'amortissement sera parfois laissé de côté par certains types d'entreprises, comme par exemple par la plupart des compagnies de chemins de fer. Aussi, en l'absence de toute réglementation comptable appropriée, ce sont les décisions des tribunaux qui vont commencer à codifier les méthodes d'évaluation et l'amortissement, relayés bientôt par l'administration fiscale après que l'imposition des bénéfices ait été mise en place durant la Première Guerre Mondiale. L'histoire de l'amortissement en raison du flou qui enveloppe parfois le concept et de la multiplicité de ses traductions, nous montre qu'une technique comptable ne peut être regardée comme une succession de règles et de techniques désincarnées permettant de résoudre chacun des problèmes, mais, au contraire, comme une réponse à un problème posé par un environnement déterminé.

L'histoire des professions comptables, une forme de « *socio-historical research* » (Poullaos, 2009), a été initiée par Willmott (1986). L'intérêt de cette approche est d'aller au-delà de l'histoire officielle de ces organisations qui les présentent comme le résultat d'un progrès à la fois pour tous les professionnels et la comptabilité, en les replaçant dans leur contexte historique, leur identité, leur culture et réseaux. L'étude de la formation des associations de comptables avec les aspirations, idéologies et intérêts d'acteurs individuels (Carnegie et al , 2003) prend en compte les aspects politiques, d'hommes engagés dans des conflits, à la recherche de leur intérêt propre, même s'ils mettent en avant la rhétorique de l'intérêt public, alors qu'ils poursuivent des intérêts corporatistes. Elle met en évidence les alliances, les combats, entre associations professionnelles et le fonctionnement de ces « *professional bodies* » permettant à leurs membres d'obtenir une « *higher remuneration and prestige for their labour* » (Willmott, 1986, p. 559). Aussi, dans ce champ, les biographies et prosopographies mettent en évidence l'importance de figures individuelles dans cette construction. Ces travaux montrent la diversité des pratiques, des types d'associations professionnels de comptables, le rôle économique et social des comptables et servent à identifier: « *reasons why previous attempts at merger failed so as to enhance our understanding of differences in structures and value systems and, thus, make it more probable that a future merger might succeed. On the other hand, the researcher might wish to demonstrate, by uncovering the reasons why separate bodies emerged in the first place, that merger attempts may prove otiose* » (Carnegie & Napier, 1996, p. 30).

Le débat qui a récemment entouré la question de la valorisation des immobilisations, opposant les tenants des coûts historiques et ceux de la juste valeur, illustre également l'intérêt intellectuel de l'histoire de la comptabilité pour affronter des problèmes complexes. Il n'est pas question de présenter ici l'histoire des méthodes de présentation des immobilisations figurant au bilan mais d'indiquer le profit qu'il y a à les replacer dans la profondeur historique. Comprendre les différentes formes d'évaluation depuis le 19<sup>e</sup> siècle fait mieux ressortir leurs vertus et leurs limites. Il s'agit pour la valeur liquidative de satisfaire le besoin des créanciers, pour le coût historique : suivre la performance industrielle des managers, pour la fair value : informer les marchés financiers (Richard, 2005). Ces développements ne débouchent pas sur une solution actionnable, en cela on ne peut aller jusqu'à dire qu'ils sont utiles ; mais, sans qu'on puisse en mesurer précisément l'influence, ils stimulent la réflexion personnelle, contribuent à la formation du jugement, favorisent l'activité intellectuelle.

## **2.2. Le défi à relever**

Les vertus de l'histoire de la comptabilité dont nous avons donné un aperçu ne doivent pas faire oublier les craintes que l'on peut nourrir pour son avenir. Après les avoir évoquées, nous indiquerons des pistes et ferons des recommandations.

### 2.2.1. Le risque de dogmatisme, de sophisme et de scolastique

L'histoire de la comptabilité a pu être tentée par un déterminisme économique naïf, avec Littleton ou Garner pour citer les plus connus au 20<sup>e</sup> siècle ; mais, depuis une quarantaine d'années, plusieurs chercheurs qui ne s'y reconnaissaient pas ont travaillé dans la pluralité historiographique comme l'a exprimé Stephen Walker : « signs of mounting discomfort among accounting historians with dogmatic adherence to singular analytical frameworks. This was particularly the case among scholars associated with economic rationalism » (2008, p. 299).

Si la discipline n'a pas été guettée par le dogmatisme, peut-on, en revanche, en dire autant avec le sophisme ? Nous avons vu l'effet bienfaisant que l'histoire peut jouer pour s'opposer à celui-ci quand il prend la forme d'une mode. La légitimité que la profession comptable peut tirer de son histoire pourrait tenter certains chercheurs pour la satisfaire d'embellir une réalité gênante ; il existe des histoires d'entreprises complaisantes mais nous n'avons pas connaissance de situations de ce genre en matière d'histoire de la comptabilité menée par des universitaires.



Le nihilisme qui entoure certains excès du *Linguistic turn* a présenté un risque autrement sérieux. Que l'histoire devait être autant considérée comme une science que comme un art, que la dimension narrative impliquait le souci de plaire, nous l'avons dit ; mais certaines positions du *Linguistic turn* sont plus radicales « *the basic idea of modern theory of historiography is the denial that historical writing refers to an actual historical past* » (Iggers, 1997, p. 118). Pour prendre l'exemple de la French Theory dont la recherche comptable a fait large usage (Chiapello & Baker, 2011), on peut s'interroger sur l'apport du recours à des auteurs comme Barthes (Davison, 2011) qui : « *argues, there is no difference between truth and fiction* » (Iggers, 1997, p. 121) et surtout Foucault qui mérite une attention particulière tant son influence s'est faite sentir en histoire de la comptabilité. Ce serait désinvolture que de traiter au détour d'un paragraphe du rapport que celui-ci entretient avec le concept de vérité dans son œuvre. Il suffit pour notre propos de relever qu'il en a décontenancé plus d'un, y compris parmi ses pairs au Collège de France : « *si l'on estime, comme le fait mon collègue et ami Michel Foucault, qu'il faut une fois pour toute se débarrasser de la mythologie de la distinction entre le vrai et le faux, le logicien rend immédiatement les armes. Il dirait qu'à partir du moment où l'on refuse de distinguer le vrai et le faux, il ne saurait, en tant que logicien, plus très bien ce qu'il veut dire.* » (Aron, 1969, p. 145-146). Certains, au sein de la communauté historienne, l'ont même critiqué pour avoir trop cédé à la spéculation aux dépens de l'exactitude des faits : « *Foucault excelle dans le concret autant que dans la théorie ; il présente même ses exagérations abstraites avec assez de force pour qu'on veuille lui donner raison sans prendre le temps d'inventorier "la réalité des choses" ; le vraisemblable – agencement littéraire – peut à la limite l'emporter sur le véridique – ascèse scientifique.* » (Léonard, 1980, p. 17).

Dans l'arène de l'histoire comptable, on retrouve, à une homothétie près, la critique faite par certains historiens sur un traitement approximatif des faits : les Néo-classiques reprochant aux Foucauldien de soutenir des thèses insuffisamment informées (Tyson, 1993), dans laquelle ceux-ci ne se laissent pas enfermer. Mais ce qui est propre à ce débat c'est leur différence de lecture quant à l'utilité de la comptabilité de gestion. Pour les Foucauldien, et c'est là selon nous que se situe le risque de l'histoire critique, les coûts de main-d'œuvre n'ont de sens que rapportés à une grammaire plus générale — une " épistémè " qui rend possible l'homme comme objet de mesure — et non comme des informations calculées par un gestionnaire pour accroître l'efficacité de son personnel ou l'aider à prendre des décisions économiques (Ezzamel, Hoskin & Macve, 1990).

Qu'il faille être circonspect à l'égard d'une prétention comptable à la vérité des coûts, c'est ce que nombre des conventions qui la sous-tendent suffisent à justifier ; que l'on donne congé à son utilité économique, c'est ce que nous pensons relever du nihilisme, mais qui fait débat (Fleischman, Hoskin & Macve, 1995). Or la recherche en gestion - particulièrement l'histoire en gestion - a déjà beaucoup à faire pour justifier son utilité auprès des praticiens ; ici, il faut qu'elle ouvre un second front et dans son propre camp : dur exercice d'équilibre entre hyper et anti-intellectualisme.

Le risque nihiliste d'une historiographie foucauldienne appliquée à la comptabilité reste toutefois contenu. La mobilisation du couple power / knowledge est faite selon un mode très édulcoré, proche du psittacisme, par rapport à la charge philosophique et critique qui prend sa source dans la généalogie nietzschéenne (Macintosh, 2009, p. 18-19) et, d'une façon plus générale, on peut dire avec Walker : « *the new accounting history is not as yet some wayward post-modern history libertine which has come to wreak improvident havoc. The different frameworks of interpretation used by new accounting historians... have not meant a complete repudiation of the conventions of traditional history* » (2008, p. 300).

Pour l'ensemble des sciences sociales aux Etats-Unis, si l'on en croit l'anthropologue David Graeber, le malaise daterait depuis une trentaine d'année : « *nous avons été réduits, pour l'essentiel, à la condition des scolastiques médiévaux : depuis les années 1970, nous gribouillons inlassablement des annotations en marge de la French Theory* » (Graeber, 2015, p. 160). Trop grande spécialisation, repli de la communauté sur elle-même, audience en baisse auprès des autres disciplines, absence de prise en compte des sujets faisant écho à des soucis contemporains : c'est le risque de scolastique. En 1999, Lee D. Parker, à l'écoute de ce qui se disait pour l'histoire des entreprises, écrivait : « *The editors specifically complained that company histories were mostly "paralysingly narrow and dull" and that academics concerned with scholarly respectability were often "cautious, jargon-ridden and out of date". If accounting and management history are to take their place "in the sun" in the new millennium, they would do well to heed the lessons being offered by business history critics* » (p. 27). Après les roaring nineties (Carnegie, 2006), dans les années 2000 c'est au tour de l'histoire de la comptabilité « *to become less visible in the wider accounting firmament. It is complained that accounting historians tend to patronise the increasing number of conferences and journals devoted to their own sub-discipline. They have lost their interdisciplinary bite and engage only with other accounting historians. They have become ghettoised and their*

*subject restored as a monodiscipline* » (Walker, 2008, p. 312). Un sentiment qui n'a fait que se confirmer dans les années 2010 (Gomes et alii, 2011 ; Carnegie, 2014a,b).

Le déclin de l'histoire de la comptabilité est déjà perceptible aux Etats-Unis (Fleischman & Radcliffe, 2005), on peut craindre qu'il ne frappe bientôt d'autres pays. L'épistémologue Lakatos, élève de Popper, à qui l'on doit l'analyse du développement scientifique au travers de programme de recherche, est clair sur l'issue de ceux qui dégénèrent : ils sont éliminés.

## 2.2.2. Pistes et recommandations

### 2.2.2.1. Pistes

De nombreux historiens en comptabilité ont proposé des pistes historiographiques pour l'avenir de l'histoire de la comptabilité. Parmi les plus fréquemment citées, on trouve l'élargissement du champ des observations qui seraient trop orientées vers le secteur privé et le monde anglo-saxon au XIXe et XXe (Bisman, 2012). En revanche, il faudrait aller sur des champs alternatifs peu explorés : stakeholder theory, feminist theory et également, observer d'autres pays et d'autres continents comme : l'Asie, l'Afrique, l'Amérique du Sud.... Des champs sectoriels entiers sont peu pris en compte en histoire de la comptabilité : les hôpitaux, le sport, l'agriculture.... et d'autres mériteraient de l'être davantage : organismes de normalisation, méthodes pédagogiques....

L'utilisation de nouvelles méthodologies serait à encourager (Carnegie, 2014). La réflexion sur ce que sont les archives est soulevée, il serait intéressant d'aller vers l'étude de nouveaux types d'archives d'interprétation plus ouverte que les archives publiées tels: le cinéma, la photographie, la littérature..... (Carnegie & Napier, 1996, 2015 ; Gomes et al, 2011 ; Miller & Napier,1993). Parmi ces nouveaux types d'archives, il faut faire une place particulière, de par son importance, à la prise en compte de biographies et aux archives orales. L' "oral history", a fait l'objet de nombreux appels (Carnegie & Napier, 1996, 2012 ; Walker, 2008), car elle permet : de mettre en évidence des visions alternatives (Carnegie, 2012a,b, 2014; Carnegie & Napier, 1996 ; Collins & Bloom, 1991; Hammond & Sikka, 1996 ; Parker, 1999 ; Tyson, 1993), de compléter des archives inexistantes, disparues ou inaccessibles et de donner la parole à des communautés opprimées (Carnegie & Napier, 1996, p. 29).

Parallèlement des appels ont été lancés pour une « comparative international accounting history » (CIAH) par : Carnegie et Napier, (1996, 2002), Napier 2001, Carnegie et Potter, 2000 et Carmona, 2004 ainsi que par Gomes et al. (2011) et Carnegie (2014b) pour

l'interdisciplinarité des recherches. La compréhension de la comptabilité aurait besoin d'une dimension internationale car elle est le résultat d'innovations dans de nombreux pays dans le monde et ne doit donc pas être vue de façon isolée (Gomes et al, 2005). L'interdisciplinarité pourrait se faire en s'associant avec des disciplines telles: la sociologie, la politique, la théorie des organisations, le droit... dans un enrichissement mutuel, l'histoire de la comptabilité isolée "remains open to be described as a myopic and introspective discipline" (Walker, 2005, p. 233).

#### 2.2.2.2. Recommandations

La première des réponses aux dangers qui menacent l'histoire de la comptabilité est à trouver dans l'ethos du chercheur. Rappelons que si, dans les sciences de la nature, la responsabilité du scientifique ne se pose pas ex ante, dans l'intention qui l'anime et qui ne peut être guidée que par un souci de connaissance ce qui a fait dire, avec humour, à Richard Feynman, l'un des pères de la bombe atomique, « *la physique est comme le sexe, elle peut avoir des résultats concrets mais ce n'est pas pour cela que nous la pratiquons* » (Klein, 2008, p. 75), il en va autrement dans les sciences sociales et notamment pour la gestion qui s'inscrit dans une épistémologie pragmatiste. L'historien n'échappe pas non plus à l'historien et celui qui fut l'un des fondateurs de l'Ecole des Annales, Lucien Febvre, fustigeait les recherches qui négligent toute intention : « *A quoi bon s'attarder à définir des intentions, quand on n'en a point et qu'on se défend soigneusement d'en avoir. [...] Je dis je répète : jusqu'à quand durera ce gaspillage de force et d'intelligence ? La médiocrité intellectuelle de ces travaux anecdotiques* » (cité par Dumoulin, 2003, p. 253), simplement il mettait en garde que si l'histoire doit servir elle ne doit pas être servie. Primat de la vérité sur l'utilité. Ce sont des normes qui ne devraient pas quitter l'esprit de l'historien comptable et qui devrait lui être inculquées dès ses études doctorales.

Est-ce suffisant alors que la pression du publish or perish n'a jamais été aussi vive depuis que la bibliométrie s'est mise au service de l'évaluation scientifique dans un cadre de pénurie de financement public, pour la plupart des pays, et de croissance des effectifs académiques ? La tentation est grande pour le chercheur de rechercher à privilégier l'article qui lui demandera le moins d'effort pour être accepté quitte à sacrifier la portée de sa connaissance au-delà de la publication. Le pessimisme ne fait que croître quand on lit sous la plume de William Starbuck, « à côté de ceux qui ont lancé des appels pour réformer le système, la grande

majorité ressent de la désillusion face au cynisme et à l'opportunisme manifestes dans leur champ scientifique » (2006, p. 2).

Pour combattre cette dérive, une deuxième réponse doit se manifester, du côté de la demande cette fois, celle des revues. On ne peut ici qu'esquisser des pistes des lignes éditoriales qui pourraient être suivies.

L'implication socio-économique<sup>8</sup> devrait apparaître comme une condition, non suffisante pour un article, mais qui soit absolument nécessaire et non pas prise en considération de façon accessoire, rhétorique.

Dans le même esprit, il serait sans doute, nécessaire d'ouvrir les comités de rédaction à des praticiens, à des représentants d'autres sous-disciplines soit en gestion soit en d'autres domaines. C'est la proposition qu'Henry Mintzberg avance dans son ouvrage : *Des managers, des vrais ! Pas des MBA : Un regard critique sur le management et son enseignement* (2005) et c'est ce que réclame l'épistémologue Isabelle Stengers qui dans l'ouvrage : *La démocratie face à la technoscience*, écrit : « un savoir digne de ce nom ne peut se construire à propos des humains [...] si sont absents les groupes réels dont ce savoir nécessiterait l'existence » (1997, p. 116).

Une dernière recommandation peut être évoquée, relativement au ranking des revues spécialisées en histoire de la comptabilité dont on peut craindre qu'elle reflète imparfaitement la qualité des travaux qui y sont publiés (Hoepner & Unerman, 2012). Il y a là un effort conjoint des auteurs et des responsables de revues à effectuer auprès des différentes instances d'évaluation pour que lesdites revues soient mieux prises en compte, on rejoint ici les conseils de Bogt et Scapens : « *to argue within our own faculties and universities (as well as more widely) that an uncritical use of performance measurements system can be detrimental to the longer term development of accounting research, as well as limiting contributions to society more generally and damaging the innovativeness of accounting teaching* » (2012, p. 488).

## **Conclusion**

La réflexion épistémologique que nous avons menée fait ressortir que l'histoire de la comptabilité est légitime pour une recherche en sciences de gestion tant par la robustesse de

---

<sup>8</sup> Une recommandation qui s'inscrit dans un mouvement plus général : « *A l'heure où les instances d'accréditation (AACSB, EQUIS) mènent leur premières évaluations avec l'introduction explicite du critère de l'impact socio-économique [...]; il n'est que temps de donner aux critères de pertinence et de l'impact toute la place qui doit être la leur dans la production scientifique en management* » (Lamarque, 2015).

sa méthode que par l'intérêt intellectuel et utilitaire dont elle a fait déjà preuve et par les promesses qu'elle offre en perspective. Son plus grand adversaire viendrait peut-être d'elle-même du fait: « *that the accounting history specialist research group was "opting to retreat behind closed doors* » (Carnegie, 2014 b, p. 1243; Guthrie & Parker, 2006, p. 5, Walker, 2008). Le fait que plusieurs articles aient traité d'historiographie ces dernières années, celui-ci inclus, ne fait qu'accentuer le symptôme d'introspection de la discipline. Mais cet effort nous paraît nécessaire car l'histoire de la comptabilité est confrontée, comme toutes les sciences sociales à un défi : d'un côté, elles font face à des demandes de plus en plus pressantes pour justifier de leur rôle et, de l'autre, elle ne doivent pas céder sur : « *le principe qu'il faut respecter en matière de demande sociale : que seule la communauté scientifique est à même de traduire en objectifs de connaissances des réalités qui font problème et que la société lui demande d'analyser* », comme le rappelle le grand anthropologue français Maurice Godelier (1982, p. 28). Dans la situation de remise en cause à laquelle l'histoire de la comptabilité est confrontée, le détour épistémologique n'est pas simple introversion complaisante, elle est nécessaire car : « *la loi écrite du philosophe peut à l'occasion avoir raison lorsque le jugement des hommes de science échoue* » (Lakatos, 1986, p. 239).

### Références :

- Abrahamson, E. (1996), "Management fashion", *Academy of Management Review*, Vol 21, No 1, pp. 254-285.
- Aron, R. (1969), *La philosophie critique de l'histoire*, Paris, Vrin.
- Bachelard, G. (1951), *L'activité rationaliste de la physique contemporaine*, Paris, PUF.
- Berry, M. (1983), *Une technologie invisible ?*, Paris, CRG, Ecole Polytechnique.
- Bisman, J.E. (2012). "Surveying the landscape The first 15 years of Accounting History as an international journal", *Accounting History*, Vol. 17 No 1, pp. 5-34.
- Bogt, H. and Scapens, R. (2012), "Performance Management in Universities: Effects of the Transition to More Quantitative Measurement Systems", *European Accounting Review*, Vol. 21 No; 3, p. 451-497.
- Bouquin, H. (1997), *Comptabilité de gestion*, 2<sup>ème</sup> ed, Paris, Sirey.
- Bourdieu P. (1997), *Méditations pascaliennes*, Paris, Seuil.
- Boyer, A. (1992), *L'explication en histoire*, Lille, PUL.
- Bricker, R. (1991), "The importance of history for accounting research", *Abacus*, Vol. 27 No. 1, pp. 726-677.
- Canto, M. and Cassin, B. (1986), *Positions de la sophistique*, Paris, Editions de Minuit.
- Capelletti, L, 2009, « La recherche-intervention : une réponse au besoin d'Evidence-Based Management en contrôle de gestion ? », 30e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg, France.
- Chartier, R. (1998), *Au bord de la falaise*, Paris, Albin Michel.
- Carmona, S. (2004), "Accounting History Research and its diffusion in an international context", *Accounting history*, Vol. 9 No. 3, pp. 7-23

- Carnegie, G.D. (2006), "The roaring nineties': A comment on the state of accounting history in the united States", *Accounting Historians Journal*, Vol. 33 No. 1, pp. 203-210.
- Carnegie, G.D. (2012a), "The special issue: AAJ and research innovation", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 25 No. 2, pp. 216-227.
- Carnegie, G.D. (2012b), "The special issue : Accounting past, present and future: the unifying power of history", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol 25, no 2, p. 328-369.
- Carnegie, G.D. (2014a), "Historiography for accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 4, pp. 715 – 755
- Carnegie, G. D. (2014b), "The present and future of accounting history, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 8, pp. 1241 – 1249.
- Carnegie, G.D. and Napier, C.J. (1996), "Critical and Interpretive Histories: Insights into Accounting's Present and Future Through its Past", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 3, pp. 7-39.
- Carnegie G.D., Napier C.J. (2002), Accounting's past, present and future: the unifying power of history, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 25 No. 2, pp.328-369.
- Carnegie, G.D. and Napier, C.J. (2015), "Historiography in Accounting Research", Working Paper.
- Carnegie, G.D. and Potter, B.N. (2000), "Publishing Patterns in Specialists Accounting History Journals in the English Language 1996-1999", *Accounting Historians Journal*, Vol. 27 No. 2, pp. 177-198.
- Carnegie, G., Edwards, J.R. and West, B.P. (2003), "Understanding the dynamics of the Australian accounting profession: a prosopographical study of the founding members of the incorporated institute of accountants, Victoria 1886 to 1908", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 No. 5, pp. 790-820.
- Chandler, A.D. (1977), *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard, Harvard University Press.
- Chiapello, E. and Baker, R. (2011) " The introduction of French theory into English language accounting research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 24 No. 2, pp.140-160.
- Clark, T. and Greatbatch, D. (2002), "Collaborative Relationships in the Creation and Fashioning of Management Ideas: Gurus, Editors and Managers", in M. Kipping and L. Engwall (eds), *Management Consulting: Emergence and Dynamics of a Knowledge Industry*, p. 128-145. Oxford, Oxford University Press.
- Clark, T. and Salaman, G. (1998), "Telling Tales: Management Gurus' Narratives and the Construction of Managerial Identity", *Journal of Management Studies*, Vol. 35 No. 2, pp. 137-161.
- Collins, M. and Bloom, R. (1991), "The role of oral history in accounting", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4 No. 4, pp. 23-31.
- Cometti, J.P. (2010), *Qu'est-ce que le Pragmatisme ?*, Paris, Gallimard.
- Comte-Sponville, A. (1990), *Valeur et vérité*, Paris, PUF.
- Comte-Sponville, A. (2013), *Dictionnaire philosophique*, Paris, PUF.
- Committee on Accounting History of the American Accounting Association (1970), Report, in *The Accounting Review*, Vol. 45, Supplement, pp. 52-64.

- Cooper, R. (1989), "ABC: key to future costs", Management Consultancy, October, pp. 1–3.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). "Measure costs right: make the right decision, *Harvard Business Review*, September–October, pp. 96–103.
- Craimer, S. (1997), *The Tom Peters Phenomenon: Corporate Man to Corporate Skunk*, Oxford, Capstone.
- David A., « La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management », in David A., Hatchuel A. et Laufer R. (dir.) *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, 2012
- Dumoulin O. (2003), *Le rôle social de l'historien*, Paris, Albin Michel.
- Ezzamel M. Hoskin K. et Macve R. (1990), "Managing it all by Numbers a Review of Johnson and Kaplan's 'Relevance Lost' ", *Accounting and Business Research*, p. 153-166
- Fleischman R, Hoskin K. et Macve R. (1995), " The Boulton & Watt Case: The Crux of Alternative Approaches to Accounting History? ", *Accounting and Business Research*, p. 162-176
- Fleischman, R.K. and Radcliffe, V.S. (2005), "The roaring nineties: accounting history comes of age", *Accounting Historians Journal*, Vol. 32 No. 1, pp. 61-109
- Godelier, M. (1982), *La production des grands hommes: pouvoir et domination masculine chez les Baruya de Nouvelle-Guinée*, Paris, Fayard.
- Goldberg, L. (1974), "The future of the past in accounting", *Accountant's magazine*, Vol 68, No. 820, pp. 405-410.
- Gomes, D., Carnegie, G.D., Napier, C.J., Parker, L.D. and West, B. (2011), "Does accounting history matter?", *Accounting History*, Vol. 16 No. 4, pp. 389-402.
- Graeber, D. (2015), *Bureaucratie*, Paris, Les Liens qui Libèrent.
- Grondin, J. (2011), *Hans-Georg Gadamer. Une biographie*, Le collège de philosophie, Grasset.
- Guthrie, J. and Parker, L.D. (2014), "Editorial: the global accounting academic: what counts!", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 1, pp. 2-14.
- Hamerow, T.S. ( 1987), *Reflexions on History and Historians*, Madison, The University of Wisconsin Press.
- Hammond, T. and Sikka, P. (1996), "Radicalizing accounting history: the potential of oral history", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol 9 No. 3, pp. 79-97.
- Hoepner, A.G.F. and Unerman, J. (2012), Explicit and Implicit Subject Bias in the ABS Journal Quality Guide, *Accounting Education*, Vol. 21 No. 1, pp. 3-15.
- Hobsbawm, E. (1997), *On History*, London, Abacus.
- Hopwood, A. and Johnson, T. (1986), "Accounting History's claim to legitimacy", *The International Journal of Accounting*, Vol XXI No 2, pp. 37-46
- Huczynski, A. (2006), *Management Gurus*, London, Routledge.
- Iggers, G. (1997), *Historiography in the Twentieth Century: From Scientific Objectivity to the Postmodern Challenge*, Wesleyan University Press.
- Johnson, T. (1975), "The role of accounting in the study of modern business enterprise", *The Accounting review*, Vol. L No. 3 pp. 444-450.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press.
- Jones, T.C and Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity Accounting, *Organizations and Society*, Vol. 27 No. 1-2, pp. 121–163.



- Kaplan, R.S. (1984a). Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, July–August, pp. 5–101.
- Kaplan, R.S. (1984b), “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Vol. 59 No. 3. pp. 390-418.
- Kaplan, R. S. (1986), “The role for empirical research in management accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11 No. 4-5, pp. 429–452.
- Kieser, A. (2002) “Managers as Marionettes? Using Fashion Theories to Explain the Success of Consultancies, in M. Kipping and L. Engwall (eds), *Management Consulting, Emergence and Dynamics of a Knowledge Industry*, p. 167-183. Oxford, Oxford University Press.
- Klein, E. (2009), *Galilée et les Indiens : Allons-nous liquider la science ?*, Paris, Flammarion.
- Lakatos, I. 1994), *Histoire et méthodologie des sciences*, Bibliothèque d'histoire des sciences, Paris, PUF.
- Lamarque, E. (2015), Lettre de la FNEGE, N° 401.
- Laufer, R. (2012), « Le paradigme retrouvé : la rhétorique » in David A., Hatchuel A. et Laufer R. (dir.) *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Paris, Vuibert.
- Laufer, R. and Paradeise, C. (1982), *Le Prince bureaucrate*, Paris, Flammarion.
- Lemarchand, Y. (1993a), *Du dépérissement à l'amortissement - Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Nantes, Ouest Éditions.
- Lemarchand, Y. (1993b) “The dark side of the result. Self-financing and Accounting Choices within Nineteenth Century French Industry”, *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 3, No. 3, pp. 303-325.
- Lemarchand, Y. (1994a), Vers un programme de recherche en comptabilité, Working Paper, University of Paris XII.
- Lemarchand, Y. (1994b), “Double Entry versus Charge and Discharge Accounting in XVIIIth Century France”, *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 4, No. 1, pp. 119-146.
- Lemarchand, Y. (1997), “Operating costs in Merchant Bookkeeping Systems around 1800”. In: Hoock, J. and Reininghaus, W. (eds). *Kaufleute in Europa, Dortmund, Westfälischen Wirtschaftsarchiv*, pp. 121-136.
- Léonard, J. (1980), « L'historien et le philosophe », in Perrot M. (dir.), *L'impossible prison. Recherches sur le système pénitentiaire*, Paris, Le Seuil, pp. 9-26.
- Le Moigne, J-L. (1990), « Epistémologies constructivistes et sciences de l'organisation » in *Epistémologies et sciences de gestion*, A.C Martinet (ed), Paris, Economica.
- Llewelyn, S. (2003), “What counts as “theory” in qualitative management and accounting research?”, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 No. 4, pp. 662-708
- Lukka, K. & Granlund, M. (2002) "The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27 No.1-2, pp 165-190.
- Macintosh, N.B. (2009), “Effective” genealogical history: possibilities for critical accounting history research. *The Accounting Historians Journal*, Vol. 36, No. 1, p. 1-27.
- Martinet, A.C. (1990), « Grandes questions épistémologiques et sciences de gestion » in *Epistémologies et sciences de gestion*, A.C. Martinet (Ed), Paris, Economica.
- Miller, P. and Napier, C.J. (1993), “Genealogies of calculation”, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 18 No. 7-8, pp. 631-647.

- Mintzberg, H. (2005), *Des managers, des vrais ! Pas des MBA : Un regard critique sur le management et son enseignement*, Paris, Ed. d'organisation.
- Napier, C.J. (1989), "Research directions in accounting history", *British Accounting review*, Vol. 21 No. 3, pp. 237-254.
- Napier, C.J. (2001), "Accounting History and Accounting progress", *Accounting History*, Vol. 13 No. 2, pp. 207-226.
- Nikitin, M. (1992), *La Naissance de la comptabilité industrielle en France*, PHd Thesis, University of Paris Dauphine.
- Noreen, E. (1987) "Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's Relevance lost: the rise and fall of management accounting", *Accounting Horizons*, December, pp. 110-116.
- Parker, L.D. (1997), "Informing Historical Research in Accounting and Management: Traditions, Philosophies and Opportunities", *Accounting Historians Journal*, Vol.24 No.2, pp.111-49.
- Parker, L.D. (1999), "Historiography for the newmillennium: adventures in accounting and management", *Accounting History*, Vol. 4 No. 2, pp. 11-42.
- Popper, K. (1934), *La logique de la découverte scientifique*, édition 1995, Paris, Payot.
- Popper, K. (1956), *Misère de l'historicisme*, Paris, Agora.
- Popper, K. (1962), *La société ouverte et ses ennemis*, Paris, Seuil.
- Poullaos, C (1994), *Making the Australlian Chartered Accountant*, New York, Garland.
- Putnam, H. (1994), *Raison, vérité et histoire*, Paris, Editions de minuit.
- Richard, J. (2005), *Comptabilité et développement durable*, Paris, Economica.
- Starbuck,W.H. (2006), *The Production of Knowledge. The Challenge of Social Science Research*, Oxford, Oxford University Press.
- Stengers I. (1997), *Sciences et pouvoirs*, Paris, Ed. La Découverte.
- Tyson, T. (1993), "Keeping the record straight: Foucauldian revisionism and nineteenth century US cost accounting history", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17 No. 1, pp. 47-59.
- Van de Ven, A. (2007), « *Reflections on Engaged Scholarship* », [liu.se/kite/dokument/1.117786/ESReflections](http://liu.se/kite/dokument/1.117786/ESReflections).
- Veyne, P. (1971), *Comment on écrit l'histoire*, édition 1979, Paris, Seuil
- Walker, S.P. (2005), "Accounting in history", *Accounting Historians Journal*, Vol. 32 No. 2, pp. 233-259.
- Walker, S.P. (2008), "Innovation, convergence and argument without end in accounting history", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 No. 2, pp. 296-322.
- Willmott, H. (1986), "Organizing thec profession: a theoretical and historical examination of the development of the major accounting bodies in the UK", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 11 No. 6, pp. 555-580.
- Zimnovitch, H ; (1997), *Les calculs du prix de revient dans la seconde moitié de la seconde industrialisation de la France*, PHd Thesis University of Poitiers
- Zimnovitch, H., (2013), « *Essai sur un rapport critique et fécond entre histoire et gestion* » in *Histoire et sciences de gestion*, coordonné par L. Cailluet et alii (Eds), Paris, Vuibert.