

Gouvernance et système comptable : un questionnement contemporain à l'époque médiévale ? Le « Livre des Jurés » de l'abbaye de Saint-Ouen de Rouen

Marc Feuilloley

Université du Havre. CERENE

Faculté des Affaires Internationales, 25 Rue Philippe Lebon, BP 420, 76057 Le Havre Cedex.

Tel : 02 32 74 42 35.

Courrier électronique : marc.feuilleley@univ-lehavre.fr.

Résumé

Cet article cherche à déterminer les liens entre gouvernance et système comptable à une époque rarement étudiée, le Moyen Âge. Le point de départ est un document extrêmement rare, le « Livre des Jurés » de l'abbaye Saint-Ouen de Rouen, qui recense l'ensemble des droits et des possessions de cette abbaye à la fin du XIII^e siècle.

Abstract

This paper examines the links between governance and financial reporting during the Middle Ages. A period that has rarely been the subject of research. The starting point is an exceptional document, the "Livre des Jurés" from the abbey of Saint-Ouen in Rouen, which registers the rights and the properties of this abbey at the end of the XIIIth century.

Mots clés : Censiers, comptabilité médiévale, système comptable, gouvernance.

Keywords : Account's roll, medieval accounting, financial reporting, governance.

Gouvernance et système comptable : un questionnement contemporain à l'époque médiévale ? Le « Livre des Jurés » de l'abbaye de Saint-Ouen de Rouen

Résumé

Cet article cherche à déterminer les liens entre gouvernance et système comptable à une époque rarement étudiée, le Moyen Âge. Le point de départ est un document extrêmement rare, le « Livre des Jurés » de l'abbaye Saint-Ouen de Rouen, qui recense l'ensemble des droits et des possessions de cette abbaye à la fin du XIII^e siècle.

Abstract

This paper examines the links between governance and financial reporting during the Middle Ages. A period that has rarely been the subject of research. The starting point is an exceptional document, the "Livre des Jurés" from the abbey of Saint-Ouen in Rouen, which registers the rights and the properties of this abbey at the end of the XIIIth century.

Mots clés : Censiers, comptabilité médiévale, système comptable, gouvernance.

Keywords : Account's roll, medieval accounting, financial reporting, governance.

1 Introduction

Les études en histoire de la comptabilité sur la période qui précède la Renaissance sont relativement peu nombreuses. Il existe deux raisons essentielles à ce phénomène. Tout d'abord, les sources disponibles pour la période qui va de l'Antiquité au Moyen-Âge sont relativement peu nombreuses en comparaison de celles disponibles sur les époques contemporaines. Ensuite, ces sources, quand elles existent, sont difficiles d'accès pour les comptables de formation. Certaines sont rédigées dans des langages connus des seuls spécialistes et toutes ont été calligraphiées, d'où la nécessité d'un travail de paléographie, même lorsque la langue est familière au lecteur. C'est dans ce contexte que le « Livre des Jurés de l'abbaye de Saint-Ouen » présente un intérêt particulier. Ce témoignage rédigé à la fin du XIII^e siècle a traversé les époques et les 315 folios qui le composent sont conservés aux archives départementales de la Seine-Maritime. Il a été transcrit par une équipe du CNRS dirigé par Dubois (2001) qui en propose une version, toujours rédigée en vieux français, mais dactylographiée (400 pages sous cette forme).

Ainsi rendu disponible, ce document va permettre une meilleure connaissance de la pratique comptable deux siècles avant la formalisation de la partie-double par Luca Pacioli. Or, il est admis que les pratiques comptables sont contingentes. Selon Richard et Colette (2005, p. 9) : « Les systèmes comptables sont extrêmement (étonnamment même) divers dans le temps (perspective historique) et dans l'espace (perspective géographique). [...] Selon les propositions les plus récentes et les plus élaborées, les causes principales de la diversité des systèmes comptables et la base de leur classement pourraient être les modes de financement (Nobes, 1998) ou la culture des différents pays (Gray, 1988). Sans méconnaître l'influence de ces facteurs, nous pensons qu'ils jouent un rôle secondaire et qu'il faut accorder aux systèmes économiques et politiques ainsi qu'aux gouvernements d'entreprises (ou modes de gouvernance) en usage dans les pays à diverses époques un rôle primordial ».

L'objectif de Richard et Collette (2005) est de montrer que « les systèmes comptables peuvent être regroupés en classes principales en fonction des systèmes économiques ; que les classes principales se subdivisent en familles en fonction du système politique en vigueur ; que ces familles se subdivisent à leur tour en types, en fonction du mode de gouvernance choisi ». Leur étude a été menée sur le XX^e siècle où trois grands systèmes économiques ont existé : capitalistes, soviétiques, autogestionnaires. Le résultat final aboutit à une typologie de sept types de comptabilité en fonction du mode de gouvernance.

Notre objectif est de vérifier, par une étude du « Livre des Jurés », si les conclusions de Richard et Colette, quant aux liens entre systèmes comptables, systèmes économiques et politiques, et gouvernance, s'appliquent dans un autre contexte : la seigneurie médiévale, plus précisément une seigneurie ecclésiastique normande à la fin du XIII^e siècle, celle de l'abbaye de Saint-Ouen.

Cette étude sera menée en trois temps. La première partie replace ce censier normand de la fin du XIII^e siècle dans le cadre plus général des polyptyques et des censiers du Moyen-Âge. La deuxième partie cherche à déterminer la nature du « Livre des Jurés » comme document comptable et en tire les conclusions sur liens entre mode de gouvernance et système

comptable. Ces conclusions sont analysées, dans la dernière partie, sous l'angle des principes comptables retenus lors de la rédaction du censier. D'un point de vue méthodologique, le cadre conceptuel des normes IAS-IFRS et l'IAS 1 serviront de grille de lecture pour les deux dernières parties.

2 Définition et rôle des censiers

Les censiers se rattachent à une période extrêmement longue de l'histoire où la comptabilité est parfois qualifiée de comptabilité en « partie simple. Cette période, qui s'étend du début de l'Antiquité, voire de la fin de la préhistoire (Cossu, 1996), jusqu'à la fin du Moyen-Âge, a été l'objet d'un nombre restreint d'études, en particulier pour les époques les plus reculées. Cela s'explique essentiellement par le manque de sources. Les études, réalisées par Mattessich (2000) ou compilées par Littleton et Yamey (1956), mettent néanmoins en évidence l'existence d'une démarche comptable depuis les temps les plus reculés. La comptabilité a toujours été indispensable pour : se souvenir, partager, agir (Degos, 1998, p.3). Une étude récente et très complète sur la comptabilité à Rome (Minaud, 2005) parvient à une conclusion similaire. Tenir une comptabilité est indispensable dans la société romaine où le but du *paterfamilias* est d'augmenter son patrimoine afin d'accroître son rang social. Précédemment, le même auteur s'était interrogé sur la comptabilisation d'un actif heureusement disparu : l'esclave (Minaud, 2004). En dehors de toute considération morale, il s'agit d'une problématique très importante lorsque l'on songe au poids économique de la main-d'œuvre servile pendant l'Antiquité et une partie du Moyen-Âge. La présence d'esclaves est encore signalée dans les bilans de l'entreprise florentine des Datini en 1339¹ (Roover, 1956).

Le besoin de tenir une comptabilité et donc de définir des méthodes comptables est une constante dans l'histoire de l'humanité. Ces méthodes se sont-elles continuellement enrichies ? A-t-on connu de brusques ruptures, en particulier pendant le Haut Moyen-Âge (Degos, 1998, p. 32) ? Le « Livre des Jurés » ne permet pas de répondre entièrement à cette question. En revanche, il peut nous permettre de mieux connaître les règles utilisées en Normandie à la fin du XIII^e siècle ainsi que leur articulation avec le contexte socio-économique. Mais auparavant, il faut définir et expliciter le rôle des « Livres fonciers » au Moyen-Âge.

2.1 Les « livres fonciers » médiévaux.

L'expression « Livre foncier médiéval » est utilisée par Fossier (1978, p.15) pour définir un certain nombre de sources comptables qui, selon lui, ne peuvent pas être placées uniquement sous le vocable de « censier », le terme censier pouvant également désigner l'homme qui bénéficiait du cens.

Ces sources comptables : *Urbar* germaniques, polyptyques carolingiens, censiers médiévaux, terriers, contiennent des informations parfois très différentes mais répondent néanmoins à un objectif commun : déterminer le patrimoine d'un propriétaire, le seigneur d'un domaine. Ce

¹ R. de ROOVER : The development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Accounts Books of Medieval Merchants", in A. C. LITTLETON et B. S. YAMEY, *Studies in the History of Accounting*, Sweet & Maxwell, 1956 cité par RICHARD et COLLETTE, *Système comptable français et normes IFRS*, 7e édition, Dunod, 2005, page 105.

seigneur peut être un homme ou une communauté, être laïc ou ecclésiastique. Son patrimoine est constitué de droits réels et de droits personnels. Les droits réels portent sur des terres au sens large (terres cultivables, prés, forêts...) et des bâtiments. Les droits personnels portent sur les tenanciers à qui il a octroyé des terres et qui, en échange, lui doivent de nombreuses redevances : en argent, en nature, sous forme de services...

Un nombre incalculable de ces documents a disparu mais il en existe encore un certain nombre. Le plus célèbre d'entre eux, et aussi le plus complet, est sans conteste le « *Domesday Book* » ou livre du jugement dernier. Réalisé par Guillaume le Conquérant après la conquête de l'Angleterre, il est terminé en 1086. Ses 1 400 pages *in folio* contiennent un recensement des biens et des ressources de tout un pays, et pas seulement de telle ou telle seigneurie. Il s'agit d'un document unique et inégalé dont il fallait signaler l'existence. Ces livres fonciers sont la principale, et parfois l'unique, source documentaire pour les historiens concernant l'économie rurale au Moyen-Âge (Lartigaut, 1985), (Grémois, 2003), (Merand, 2004), (Saint-Denis, 2006). En effet, les données comptables qu'ils contiennent sont généralement les seules informations quantitatives disponibles. Les chartes et autres cartulaires ne donnent que des informations juridiques sur les droits, devoirs et privilèges de chacun.

Ces livres fonciers, et en particulier les censiers, sont l'objet d'une abondante littérature portant sur la nature même de ces documents (Fossier, 1978), (Perrin, 1935), (Demade, 2004). Une question reste cependant toujours sans réponse définitive comme pour tous les documents historiques très anciens et très épars, celle de leur degré de vraisemblance. Concernant les polyptyques carolingiens, par exemple, certains auteurs pensent qu'ils reflètent plus un idéal que la réalité² (Duby, 1962). Pour autant, Fossier (1978, p.60-61) précise « qu'il ne faut cependant pas rester sur une note pessimiste. Un document qui a servi de référence longtemps après sa rédaction, qui a été recopié, mis à jour, annoté, peut être tenu pour vraisemblable ». C'est le cas de presque tous les plus importants, dont le « Livre des Jurés de l'abbaye de Saint-Ouen ».

Afin de bien comprendre le rôle des censiers au Moyen-Âge, en tant que document comptable, il est nécessaire de rappeler le fonctionnement de la société féodale à cette époque. En Normandie comme ailleurs, les terres qui ne sont pas la propriété du Roi appartiennent, sauf dans de très rares exceptions (les alleux : Duby, 1975, p.382), à des seigneurs laïcs ou ecclésiastiques. L'ensemble des possessions de l'abbaye Saint-Ouen constitue une seigneurie. Il s'agit d'une entité économique et sociale régie, comme toutes les autres, par le modèle : « réserve plus tenures » (on parle aussi de domaines fieffés et non fieffés). Le principe est toujours le même. La réserve (le domaine non fieffé) est exploitée directement par le seigneur. Dans ce cas, les terres sont mises en valeur par des esclaves, des salariés, et plus généralement par les tenanciers qui doivent un certain nombre de jours de travail obligatoires au seigneur. Les tenanciers sont les occupants des tenures (le domaine fieffé). Le seigneur leur en a concédé l'exploitation en échange d'un certain nombre d'obligations. Ce modèle est connu pour avoir dominé l'Europe occidentale pendant tout le Moyen-Âge (Vangermeersch, 1996, p.399). Il est également caractérisé par une très grande diversité dans ses modes d'application. La proportion entre domaine fieffé et non fieffé est extrêmement variable d'une région et

² G. DUBY, *L'économie rurale et la vie des campagnes dans l'occident médiéval : France, Angleterre, Empire, IX^e-XV^e siècles*, Aubier-Montaigne, 1962, page 91, cité par FOSSIER, *Polyptyques et censiers, Typologie des sources du Moyen Âge occidental*, Editions Brepols, Turnhout-Belgique, 1978, page 29.

d'une période à l'autre. Les obligations du tenancier envers le seigneur sont également très variables.

Certains auteurs établissent une distinction entre censiers « juridiques » et censiers « économiques » (Musset, 1960, p.289), (Fossier, 1978, p.39), (Stephan, 1963, p.18). Les censiers « juridiques » s'attachent à lister les terres qui appartiennent au seigneur, réserve et tenures, en précisant la superficie et le statut spécifique de chaque tenure. Les censiers « économiques » s'attachent plus à recenser les revenus que le seigneur doit encaisser. Dans ce dernier cas, la réserve n'est parfois même pas mentionnée. Toute l'attention est portée sur les redevances en nature, en argent et en services que l'on peut exiger des tenanciers. Ce type de censier devient prédominant à la fin du Moyen-Âge pour plusieurs raisons. D'une manière générale, la réserve tend à disparaître au profit du domaine fieffé. Certains auteurs (Duby, 1975, p.556), (Bloch, 1967, p. 94-96) (Stephan, 1963, p. 127-135), ont noté qu'il s'est agi d'un phénomène inexorable. Même lorsque la réserve put s'agrandir, en particulier lorsque la guerre de Cent Ans et les grandes épidémies de peste du XIV^e siècle ont décimé les tenanciers et que les terres fieffées sont retournées dans la réserve seigneuriale, les seigneurs ont immédiatement recherché de nouveaux tenanciers pour leurs terres en même temps qu'ils continuaient à amodier (fieffer) l'ancienne réserve. Parallèlement s'est développé un phénomène complémentaire, l'affermage de la réserve. Ainsi, même lorsqu'il reste propriétaire de la réserve, le seigneur n'en assure plus directement l'exploitation et la confie à un tiers en échange d'un loyer. La principale différence avec les tenures vient de l'impossibilité de transmettre à ses enfants la terre en fermage. Parmi les hypothèses pour expliquer cette tendance, il y a le besoin de récompenser certains vassaux ainsi que la pénurie de main-d'œuvre pour exploiter la réserve. La disparition de l'esclavage, d'une part, et les chutes démographiques déjà mentionnées, d'autre part, vont dans ce sens. La fin du Moyen-Âge connut un phénomène généralisé de rachat des redevances en nature et en service, celles-ci étant remplacées par des redevances en argent. Le phénomène s'auto entretint. En acceptant le rachat des services, le seigneur se privait d'une main-d'œuvre indispensable pour exploiter la réserve. Il affermait ou fieffait donc cette dernière de manière croissante.

La diminution de la réserve et la transformation de l'ensemble des redevances en redevances monétaires vont orienter les censiers vers un rôle plus économique. D'un point de vue historique, cette évolution vers des redevances monétaires, généralement fixes, va entraîner une baisse spectaculaire des revenus des seigneurs traditionnels en période de forte inflation et donc des changements fondamentaux dans la « société féodale », en particulier dans les rapports de force avec la bourgeoisie naissante (Bloch, 1967, p. 105 et p. 136-137).

Quelle est la place du « Livre des Jurés » dans cette typologie ? Une étude détaillée de cet ouvrage devrait permettre de répondre à cette question.

2.2 Le « Livre des Jurés de l'abbaye de Saint-Ouen »

Dubois (2001, p. VII) rappelle que : « le document connu sous le nom de « Livre des Jurés de Saint-Ouen de Rouen » est un registre manuscrit de vélin de 315 folios, conservé aux Archives Départementales de la Seine-Maritime, dans le fonds de cette abbaye, sous la cote 14 H 17 [...] Ce document appartient à la famille des censiers. Il comporte la description des possessions et droits de l'abbaye dans 51 domaines ruraux de tailles très diverses. » . Il a été rédigé, pour l'essentiel, entre 1262 et 1317. Il faut noter qu'il ne recense pas les très

nombreuses possessions de l'abbaye de Saint-Ouen dans la ville de Rouen même, ni dans les hameaux directement limitrophes. De même, il n'évoque pas le site de l'abbaye elle-même (l'actuelle mairie de Rouen) qui a occupé jusqu'à 5 hectares au sol (bâtiments ecclésiastiques, dépendances, jardins) alors que Rouen ne s'étendait que sur 30 hectares au total.

Stephan (1963) a réalisé une étude très détaillée des tenures (51 fiefs au total) présentées dans le Livre des Jurés. Elle rappelle qu'une tenure est caractérisée par le type de redevances, mais également par le mode de transmission. Ces redevances sont souvent très nombreuses. Pour les mesures vilaines, Stephan (1963, p.45) recense : « Cens, grains, champart, dîmes, moutonnages, regards, et rachats de services ». Le cens était une somme d'argent « symbole de sujétion seigneuriale. Les « grains consistaient presque toujours en une quantité de froment et d'avoine livrable après les récoltes ». « Le champart était une part prélevée sur la récolte, elle revenait au seigneur de la terre ». Le moutonnage « consistait à laisser à l'abbaye un mouton du troupeau de chaque paysan ». Le regard était une redevance en œufs et en volailles. Concernant la dîme, Duby (1975, p.559) rappelle qu'il s'agissait « d'un prélèvement en nature sur le croît des bêtes comme sur les récoltes [...] d'un taux uniforme – encore voisin de 10% - à l'intérieur d'une même dîmerie ou paroisse ».

A ces redevances en argent ou en nature s'ajoutent un certain nombre de jours de travail pour la mise en valeur de la réserve du seigneur, des corvées de transport ainsi qu'une multitude d'autres prestations plus ponctuelles : construire ou entretenir un bâtiment, livrer une couette de plumes, tondre les brebis, clôturer un champ...

D'autres études ont constaté la grande diversité des tenures citées dans le « Livre des Jurés (François, 1972), (Charles, 1971) (Dubois, 1995). Pour sa part, Stéphan (1963, p.18-19) propose une typologie générale des possessions de l'abbaye de Saint-Ouen, pour la partie fieffée et non fieffée. Concernant la partie fieffée, elle distingue les tenures coutumières : vavassories, mesures vilaines, bordages et cotages, bourgages, et les tenures contractuelles : francs-fiefs, tenures grevées de services administratifs (serjenteries et prévostés), tenures grevées de services ruraux (bouvier, passeur d'eau...), fiefs de Haubert et autres fiefs nobles. La partie non fieffée correspondait, elle, à la réserve.

Il faut noter que la base de cette typologie est économique et juridique, elle n'est pas géographique. En effet, le critère de la situation spatiale est finalement très secondaire. Le censier était constitué de « chapitres » correspondant aux 51 fiefs. L'abbaye de Saint-Ouen, en tant que seigneur d'un domaine, décida de procéder à un inventaire de ses possessions dans un contexte économique difficile. Elle envoya donc des enquêteurs sillonner les régions où elle avait des droits. Le censier fut donc constitué au retour des enquêteurs, sans logique évidente, mais probablement dans l'ordre de présentation de leurs résultats. On passe de la Seine-Maritime à l'Eure, et inversement, avant de revenir dans le Calvados, au fur et à mesure des pages.

En revanche, les chapitres sont presque toujours présentés de la même manière, en quatre parties (Stephan, 1963, p.18) :

1. Les « jurées »»
2. Les « générautés »
3. Les « Demeignes »
4. Les tenures.

On commence donc par présenter la « jurée »³. Un ensemble de personnes, sélectionné en fonction du rang social et des connaissances, qui énumèrent l'ensemble des possessions et droits de l'abbaye de Saint-Ouen sur un territoire. Le passage de la tradition orale à l'écrit, avec la rédaction d'un censier, donne un pouvoir juridique quasi-incontestable aux informations reprises dans le « Livre des Jurés ». (Fossier, 1978, p.29)

Par exemple pour SOTEVILLE (actuellement Sotteville-sous-le-Val en Seine-Maritime), page 146 du « Livre des Jurés », (Dubois, 2001) : « Les jurez de Sotteville : Premièrement Jehan Huet [le genne], Jehan Dehors, Guillaume Franc... »

Les « générautés » rappellent un ensemble d'informations diverses telles que le patronage de l'église ou certaines obligations des villageois.

Par exemple pour YGOVILLE (actuellement Igoville dans l'Eure) page 142 du « Livre des Jurés » :

« **Generaultez**

Il est assavoir que chescun masage de la parroisse d'Ygoville deu fieu (le roi) [Saint Oen] doit 12 d. et cels du fieu le roy doivent 6 d. o 1 pain a Noel et 3 oex a Pasques por la taille de bois... »

La partie consacrée aux « Demeignes » indique l'origine des domaines qui constituent la réserve. Les « anciens demeignes » sont généralement cités en premier. Ils constituent le fonds primitif. Ensuite, viennent les « demeignes « par achas », puis ceux revenus dans le domaine après en être sortis : par « deffaut de heir » (le tenancier n'a pas eu d'héritier), « par forfeiture » (biens confisqués suite à une faute du tenancier), « par bastardises » (l'héritier potentiel est un bâtard), « par daumosnement » (don fait à l'abbaye).

Par exemple, à nouveau pour SOTEVILE, page 146 et 147 du « Livre des Jurés » :

« **Demeignes anciens**

Premièrement devant l'abbeie de Bonport, 1 couture contenant 11 acres et demi de terre et vaut 4 lb. 12 s de rente. [...]

Demeignes par achas

Premièrement de la vente de Yon de Putenmont, 25 acres et demi de terre et 14 verg. de pré et 12 acres de bois, [...]

Demeignes par déffaute de heir

Premièrement de l'eschaance Robert Coispel, 6 verg. qui sient au Gorderel 3 et au port de Sotteville 3, »

Enfin, la dernière partie, toujours la plus longue, celle consacrée aux domaines fieffés. Elle en indique la nature juridique (vavassorerie, mesure vilaine...) et rappelle l'ensemble des obligations du tenancier : en argent, en nature, en services. Elle rappelle également si le tenancier a racheté certains services. On précise celui qui a été racheté (service de transport, de labourage...) et la somme à verser périodiquement pour prix du rachat.

³ Les expressions et les citations extraites du « Livre des jurés » sont reprises *in extenso*, en respectant l'orthographe de l'époque, tel que Dubois (2001) l'a retranscrit. Il arrive que l'orthographe varie d'une page à l'autre et même d'une ligne à l'autre.

Par exemple pour LES AUTIEX APRES MONTPINCHON (actuellement Autels-saint-Bazile dans le Calvados), page 80-81 du « Livre des Jurés » :

« VAVASSORIES

Ricart Herbert tient une vavassorie contenant environ 40 acres de terre et en rent 20. s por service de cheval et deit preere de carue. [...]

BORDAGES

Chescun bordage rent 4d. de cens et 2 boisseaux de froment et 2 boisseaux d'aveine et 12 d. por corvees a la saint Michiel [...]

Jehan Hais et ses parchonnirs tienent 1 bordage contenant environ 12 acres de terre a campart et en rent les choses et les services desus diz. [...]

SERJANTERIE

Raoul le Prevost tient une serjanterie fyval, contenante environ 30 acres, et fet les emonsses et les justises [...]

Les informations sont essentiellement juridiques et financières. Il faut également se représenter qu'à l'intérieur d'un territoire, les pièces de terres énumérées par le censier sont extrêmement imbriquées. Sur le terrain, la distinction entre les terres appartenant à la réserve et celles correspondant aux tenures de différentes natures est très complexe. La terre d'un vavasseur jouxte, d'un côté un bordage, et de l'autre une parcelle qui appartient à la réserve, dont une autre partie est peut-être située à l'autre bout du village. Il est souvent difficile de retrouver la logique qui a présidé à la répartition de ses terres, mais on peut penser qu'un tenancier labourait en même temps sa tenure et la parcelle de la réserve qu'il devait mettre en valeur en vertu d'une obligation de service (Stephan, 1963, p.142-145 et p.147).

Le censier ne cherche pas à rappeler comment se sont constitués les domaines fieffés et non fieffés dans le temps. Certaines études ont été menées dans ce sens (Musset, 1988). En revanche, le « Livre des Jurés » donne des informations extrêmement précises sur la surface de chaque tenure, de la réserve (lorsque celle-ci est mentionnée), et sur le montant des redevances. Il devient ainsi possible de connaître la surface totale des fiefs ou de certaines réserves, mais aussi de procéder à des calculs de ratios et à des comparaisons (Stephan, 1963, p. 46, 55, 71...), la principale difficulté résidant dans l'extrême variété des unités de mesure physiques et monétaires. Le « Livre des Jurés » présente la réalité telle qu'elle est et non pas de manière abstraite, telle qu'elle devrait être d'après les chartes et les cartulaires. L'« Ecole des Annales », et en particulier Marc Bloch (Dumoulin, 2000, p. 70), ont beaucoup oeuvré pour mettre en valeur ce type de source dans les études historiques.

La question est maintenant de savoir ce que le « Livre des Jurés » apporte, d'une part à notre connaissance des techniques comptables au Moyen Âge, d'autre part, à l'étude des liens entre système comptable et gouvernance.

3 A quel document comptable correspond le « Livre des Jurés » ?

Colasse (2001, p.16) rappelle que la comptabilité est : « *un système d'information ayant pour objet, à des fins multiples et mal connues du Comptable lui-même, de représenter l'entreprise. Pour assumer cet objet, elle obéit à un certain nombre de principes fondamentaux souvent occultés par la routine mais qu'il est indispensable de garder en mémoire et de bien comprendre si l'on veut comprendre les documents comptables eux-mêmes.* ».

Dans cette « définition », Bernard Colasse met l'accent sur les principes comptables sous-jacents, nécessaires pour établir une comptabilité. Il n'existait pas d'organismes de normalisation à l'époque où le censier a été rédigé. Certaines études ont montré l'existence de « traités » de comptabilité, en particulier en Angleterre (Oschinsky, 1947). Ces documents posent un certain nombre de principes pour la tenue d'une comptabilité. Ils envisagent également un système d'audit à plusieurs niveaux, inspiré par les « *missi Dominici* » de l'Empire Carolingien. Aucun « traité de comptabilité » n'a été retrouvé (ou pas encore) dans le fond de l'abbaye de Saint-Ouen conservé aux archives départementales de la Seine-Maritime. On peut néanmoins penser que les rédacteurs du « Livre des Jurés » ont obéi à certaines règles au moment de le rédiger. C'est une évidence au niveau de la forme. C'est également très probable au niveau du fond. Les enquêteurs mandatés par l'abbaye de Saint-Ouen avaient un objectif bien précis et évoluaient dans un contexte socio-économique défini précédemment comme le modèle « réserve et tenures », commun à toute l'Europe occidentale à cette époque. Réalisé à une époque où l'argent rentre mal dans les caisses de l'abbaye de Saint-Ouen, le « Livre des Jurés » doit recenser l'ensemble des possessions et des droits du seigneur. Il s'agit certainement de retrouver des « mauvais payeurs ». Pour autant, les enquêteurs ne peuvent pas « inventer » de nouvelles redevances. Il existe une coutume, un « droit normand » dans le cas présent (Carabie, 1943). Il doit être respectée par les tenanciers comme par le seigneur, même si l'on peut imaginer que son caractère oral fut certainement l'objet de nombreux conflits, d'où l'importance de le coucher sur le papier à travers le « Livre des Jurés » par exemple.

Il existait donc des règles et un environnement qui ont influencé les rédacteurs du « Livre des Jurés ». A défaut de connaître le cadre conceptuel précis qu'ils utilisèrent, il semble possible d'en utiliser un autre comme grille de lecture pour retrouver les principes comptables en vigueur à cette époque : celui de l'IASB. Même si le débat sur le bien fondé de ces normes est loin d'être clos, il existe globalement un consensus pour reconnaître l'apport d'un cadre conceptuel tel que celui défini par l'IASB⁴, complété par l'IAS 1⁵ sur la présentation des états financiers. Vouloir appliquer des règles du XXI^e siècle à une comptabilité médiévale relèverait évidemment de l'anachronisme. En revanche, vérifier si les principes comptables énoncés par le cadre conceptuel et l'IAS 1 étaient présents sous une forme ou une autre, permet de définir une méthodologie pour l'étude de ce censier.

Avant de confronter le « Livre des Jurés » à l'ensemble des principes comptables généralement retenus, il est important de définir sa nature comme document comptable.

⁴ Le « cadre conceptuel » a été adopté par l'IASB (International Accounting Standards Board) en avril 2001.

⁵ L'IAS 1 : « Présentation des états financiers » a été modifiée pour la dernière fois par l'IASB le 18 août 2005 (pour une mise en application en janvier 2007).

L'IAS 1 prévoit que les entités économiques doivent présenter à l'issue de chaque période comptable un ensemble de documents :

- Un compte de résultat
- Un bilan
- Un tableau de variation des capitaux propres
- Un tableau des flux de trésorerie
- Une annexe

Auquel de ces documents le « Livre des Jurés » correspond-il ?

L'établissement d'un tableau de variation des capitaux propres implique que l'entité économique soit dotée d'un capital social distinct du patrimoine personnel de ses propriétaires. Ce n'est pas le cas au moment où le censier a été établi. Tout comme à Rome pendant l'Antiquité (Minaud, 2004, p.10) le patrimoine personnel et le patrimoine entrepreneurial du patricien sont confondus. Au XIII^e siècle, le patrimoine du seigneur forme également un tout. La notion de société, au sens d'entreprendre une action à plusieurs (*affectio societatis*), n'est pas inconnue (Degos, 1998, p.36-37) mais ces sociétés sont ponctuelles, et dissoutes après chaque opération. Il faudra attendre encore plusieurs siècles pour que des formes d'associations commerciales apparaissent de manières plus formalisées (Lacombe-Saboly, 1997, p. 185), (Jouanique, 1996, p. 108)

Le tableau des flux de trésorerie implique, au minimum, l'existence, d'une part d'une comptabilité par engagement, d'autre part, de produits et de charges calculés (amortissements, dépréciations, provisions...). La première notion semble absente du censier. Les redevances ne correspondent pas à des achats ou des ventes qui seraient commandées puis réglées après un certain délai. Il s'agit d'obligations contractuelles ou légales payables ou exécutable à date fixe. Par exemple, Fief de Sotteville, page 149 du censier : « Colin du Hamel en tient, par hommage, 5 verg. De terre dont il rent 1 d. de cens a la saint Michel ». Il existe très probablement un document comptable distinct du censier qui enregistre les redevances au moment de leur paiement effectif mais ce système ne justifie pas l'emploi d'une comptabilité par engagement.

Par ailleurs, des études ont montré (Lemarchand, 1993) que l'ancêtre de l'amortissement et des dépréciations, le dépérissement, n'apparaît que plus tard.

Enfin, le « Livre des Jurés » comporte trop d'informations détaillées sur les revenus de l'abbaye et trop peu d'éléments méthodologiques pour être assimilés à une annexe.

Dès lors, la question est de savoir si le censier de l'abbaye de Saint-Ouen correspond à un compte de résultat ou à un bilan.

Comme dans beaucoup de censiers, la structure de base est le fief. Le « Livre des Jurés » en recense 51. D'un point de vue géographique, le classement des folios ne répond pas à une véritable logique. Cela n'est pas particulièrement choquant. L'objectif n'est pas de définir un revenu par zone (on est loin d'une information sectorielle telle que celle définie par l'IAS 14⁶)

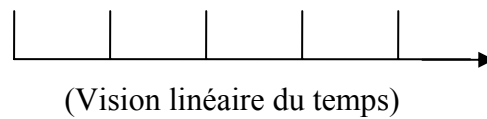
⁶ L'IAS 14 : « Information sectorielle » a été adoptée le 1 juillet 1998 par l'IASC (International Accounting Standards Committee). Elle sera remplacée à partir du 1 janvier 2009 par l'IFRS 8.

mais de recenser l'ensemble des possessions et des revenus de l'abbaye de Saint-Ouen, en distinguant les différents types de fiefs ainsi, qu'éventuellement, la réserve.

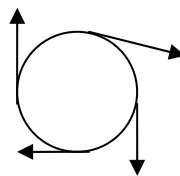
D'un point de vue technique, il faut rappeler que, dans la comptabilité actuelle, le cycle :

Journal → Grand-livre → Balance → Résultat → Bilan

est répété à chaque période pour récapituler les opérations d'une entité économique dans une vision où les produits (essentiellement le chiffre d'affaires) et les charges varient d'une période sur l'autre, ce qui sous-entend une vision linéaire du temps. Au Moyen Âge, la vision est différente. Le temps est cyclique, il n'est pas conçu comme une suite de périodes (figure ci-dessous) :



mais comme un cycle répété en continu (figure ci-dessous) :



Les actions sont censées se reproduire de manière identique d'une fois sur l'autre. Comme le souligne Duby (1975, p.358), (Fossier, 1978, p. 29), les redevances dues par le tenancier au seigneur sont « fixées à perpétuité », en particulier lorsqu'elles sont couchées sur le papier comme dans un censier. Ces redevances étant la principale, et souvent l'unique, source de revenus du seigneur, cette perception récurrente, et donc non linéaire, du temps a influencé le système comptable qui a présidé à la rédaction des censiers.

Le fait que le censier ait été établi entre 1262 et 1317 devrait interdire de le considérer comme un compte de résultat, qui doit être calculé pour chaque période. Mais cette apparente incompatibilité disparaît si le temps est envisagé de manière purement cyclique. Le patrimoine et les revenus du seigneur varient très peu sur la durée, et même sur la longue durée. Dès lors, le censier peut s'apparenter à un compte de résultat, au moins pour la partie relative aux produits, mais avec la caractéristique d'être répétés à l'identique d'une période sur l'autre, d'une année sur l'autre. Cette caractéristique peut choquer le lecteur moderne. En fait, elle caractérise la période où le censier a été rédigé. Les rapports entre le seigneur et ses tenanciers sont fixés. La place de chacun dans la société est associée à une dimension déterministe. Elle ne doit pas changer. On a connu des périodes, en particulier pendant l'Antiquité (code Théodosien au IVe siècle après J. C. par exemple), ou la pénurie de main d'œuvre chez certains artisans qualifiés était telle que des lois obligeaient les enfants et leurs descendants à reprendre le métier de leur père avec interdiction formelle d'en changer.

Une autre différence avec le compte de résultat moderne réside dans la comptabilisation des redevances en argent, mais aussi en nature ou en services. A une époque où la richesse se

comptait plus en têtes de bétails, en gerbes de blé et en jours de travail qu'en argent, encore peu répandu, le système comptable n'a fait que s'adapter aux unités économiques en vigueur à cette époque. Cette pluralité d'unités est d'ailleurs plus sensible dans une seigneurie comme celle de l'abbaye de Saint-Ouen où le rachat des services, à l'époque où a été établi le censier, est encore peu sensible (Stephan, 1963, p.127-135).

Peut-on, maintenant, considérer les redevances dues par les tenanciers comme des produits ? Il est clair qu'elles ne correspondent pas à un chiffre d'affaires. Le seigneur ne fait pas de commerce et la règle de base est l'autosuffisance. La seigneurie, en tant qu'entité économique, doit vivre en autarcie. Les « traités » de comptabilité contemporains de cette époque conseillent même de comptabiliser à part les ressources qui viennent de l'extérieur du domaine, ainsi que les dépenses réalisées pour des personnes extérieures au domaine (Oschinsky, 1947, p.52-53).

Cependant, si l'on considère la définition d'un produit par l'IAS 18⁷ : « Les produits des activités ordinaires sont les entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires d'une entreprise lorsque ces entrées conduisent à des augmentations des capitaux propres, autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres. », et si l'on admet que les capitaux propres évoqués dans cette définition sont, dans notre cas, le patrimoine indifférencié du seigneur du domaine, on constate que les redevances recensés dans le « Livre des Jurés » rentrent dans le champ d'application de l'IAS 18.

Il existe néanmoins une limite. Un compte de résultat est constitué de produits, mais aussi de charges. Or, comme le note Stéphane (1963, p. 158) dans son analyse très détaillée du « Livre des Jurés », il est très rarement fait état d'une rémunération versée aux tenanciers, en particulier lorsqu'ils travaillent sur les terres du seigneur. Il est parfois question d'un repas ou de quelques deniers qu'on leur donne, mais cela reste exceptionnel et totalement négligeable en terme de montants (Stephan, 1963, p.52). Or, il s'agit des seules charges, au sens comptable, que l'on peut trouver dans le censier.

On peut expliquer cette absence de charges de plusieurs façons. Tout d'abord, le seigneur n'a aucune obligation envers les tenanciers, si ce n'est de les laisser exploiter leur tenure et, théoriquement, de les protéger en cas d'agression. Il n'est pas censé subvenir à leurs besoins, ni les rémunérer pour le travail qu'ils effectuent sur la réserve, puisqu'il s'agit d'une obligation légale (coutumière) ou contractuelle. Or, le censier s'intéresse exclusivement aux liens économiques qui existent entre le seigneur et les tenanciers, et, dans le cas du « Livre des Jurés de l'abbaye de Saint-Ouen », aux tenanciers des fiefs ruraux.

Le « Livre des Jurés » est donc un document comptable parmi d'autres, même si son rôle est central. Le seigneur faisait établir une comptabilité relative aux dépenses de fonctionnement du domaine, mais sur un document distinct du censier (Oschinsky, 1947), (Theiller, 2005). Cet état des dépenses était extrêmement détaillé et également très contrôlé. Les rédacteurs devaient rendre des comptes. La seigneurie tenait également un état des redevances afin de vérifier leur paiement effectif. C'est, d'ailleurs probablement, le constat d'un décalage important entre les redevances théoriquement dues et celles effectivement encaissées qui fut à l'origine de l'enquête qui a abouti à la rédaction du « Livre des Jurés ».

⁷ L'IAS 18 : « Produit des activités ordinaires », a été modifiée pour la dernière fois par l'IASC en décembre 1998 (application au 1 janvier 2001).

Le censier traduit une vision cyclique du temps. Les revenus tirés des tenures rurales sont censés être fixes d'une année sur l'autre. L'état des redevances ne sert qu'à vérifier et à garantir cet aspect récurrent. L'état des dépenses permet de connaître (de contrôler ?) les dépenses du domaine. Il existait certainement d'autres documents relatifs aux revenus tirés de la réserve et des autres possessions (en particulier les fiefs urbains). Il semble cependant qu'une notion était absente : celle d'indicateur de performance. On recense les produits et les charges, mais on ne cherche pas à les comparer. Comme le rappelle Duby (1975, p. 400) : « Mais la mentalité de profit habite-t-elle les grands et les intendants ? Guère sans doute, encore qu'il ne soit pas absolument sûr qu'il leur suffit d'avoir toute sécurité pour les mois à venir. Les plus cultivés, les chefs des grands temporels, sont-ils seulement capables d'ébaucher des plans à long terme ? ».

Ainsi, la différence fondamentale avec la comptabilité moderne résiderait dans l'absence de calcul d'un « résultat », d'un indicateur de performance économique. Lors de l'étude d'un registre économique d'une autre abbaye normande, l'abbaye de Saint-Amand, Theiller (2005, p.52) constate même que : « les chapitres et sous chapitres s'organisent d'année en année de la même manière. Ils enregistrent les mêmes revenus, les mêmes droits, voire les mêmes crédeurs et débiteurs. Dans le cas de Dieppe, le chapitre de la recette des étals s'applique à relever chaque année et dans le même ordre, les changeurs, les boulangers [...]. La recopie est telle, que les comptes enregistrent pendant des décennies des revenus dus par des morts ou des rentes disparues qui, si le scribe n'a pas omis ce chapitre, sont ensuite débités du compte à la rubrique « *dechiés* ». Cette uniformité facilite certes le travail de l'historien [...] mais il n'en demeure pas moins qu'elle oblige également le chercheur à s'interroger sur l'objet comptable qu'il étudie et sur la réalité des informations qu'il renferme. »

Le problème de la réalité des sources est propre à l'ensemble des sources comptables de cette époque. On remarquera surtout que cette recopie systématique, à la limite de l'aberrant, démontre que la technique comptable est totalement imprégnée par la vision cyclique du temps. On peut cependant expliquer l'absence de calcul d'un résultat par l'absence de distribution de ce résultat. En effet, il n'y a pas « d'impôts sur le résultat ». Les taxes et autres impôts sont assis sur la production, la propriété foncière, ou d'autres critères, mais jamais sur le « résultat comptable » dégagé par la seigneurie. De plus, le seigneur est le seul propriétaire. Il accumule les éventuels excédents et n'a donc pas besoin de calculer un résultat en vue de distribuer des dividendes.

Il reste que ce constat montre les limites de cette technique en tant qu'outil de gestion, qu'il s'agisse de calculer une « rentabilité » ou de faire une prévision. On peut opposer qu'à cette époque les rendements sont tellement faibles que la seule question qui se pose est celle d'arbitrer entre consommation et conservation (en vue des prochaines semences ou pour garder des animaux reproducteurs) en évitant la disette. Tout calcul plus complexe apparaît déplacé dans une société qui n'assure pas l'autosuffisance alimentaire d'une majorité de la population.

Les paragraphes précédents ont montré que le « Livre des Jurés » ne recoupe que partiellement la notion de compte de résultat. A-t-il parallèlement un rôle de bilan ?

L'IAS 16⁸ : « Immobilisations corporelles » prévoit dans son paragraphe 7 que :
« Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si :

- (a) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité; et
- (b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable. »

Le « Livre des Jurés » ne se contente pas d'énumérer l'ensemble des redevances dues par les tenanciers. Il donne une description très précise des biens mis à la disposition du tenancier par le seigneur et qui sont à l'origine des redevances. Par exemple, « Livre des Jurés » page 51 (Dubois, 2001) :

A OSOUVILLE, pour un bordage.

« Jehan l'Evesque tient un masage et environ 5 verg. De terre par bordage et en rent 12d de rente a la saint Michiel et 12 d. et 1 pain a Noel et 4 eux a Pasques por la talle deu bois et 1 geline a la saint Oen et aide de la porte de Lions et de neier la granche d'Ousouville et conduire les nans au parc. »

Il précise également de quel type de tenure il s'agit : Bordage, vavassorerie... Cette précision est essentielle dans la mesure où elle définit les redevances qui vont être exigées, mais également son mode de transmission. Or, fréquemment, le seigneur pouvait exiger « un droit de transmission en argent » des héritiers.

Il est clair que sous l'angle des « avantages économiques futurs », les terres fieffées par le seigneur correspondent bien à un actif dans sa version moderne. Concernant l'autre condition, la situation est plus délicate. Selon l'IAS 16, il faudrait pouvoir évaluer le « coût de manière fiable » pour qu'il s'agisse vraiment d'un actif inscrit au bilan. Le problème est que les seigneurs qui se partagent la Normandie, comme le reste de l'Europe, n'ont pas acheté leurs terres. Ils les ont conquises ou se les sont vues octroyées par le roi. La notion de coût n'est donc pas adaptée à ce contexte. Au Moyen Âge, la valeur d'une terre dépendait de sa superficie et des redevances qu'elle génère. Le temps étant cyclique et le seigneur ainsi que sa famille propriétaires du domaine sans limite de durée, on pouvait envisager une évaluation en actualisant à l'infini les redevances d'un fief, dans le cadre d'une approche par les flux de trésorerie, mais cela n'apporterait rien au débat.

On peut donc admettre que, du point de vue des tenures, le censier correspondait à l'actif d'un bilan « médiéval ». S'agissant maintenant de la réserve, la situation était différente. Le « Livre des Jurés » donne des informations sur la réserve pour 19 des territoires sur les 51 recensés (Stephan p.17 et 114). C'est plus que la plupart des autres censiers, qui ne les mentionne même pas (Dubois, 2001, p IX), mais cela reste incomplet. Mais surtout, il n'y a pas d'information sur les revenus générés par cette réserve, alors qu'il est certain qu'ils existaient. Sous cet angle, le « Livre des Jurés » montre un caractère plus juridique qu'économique. Ne pas mentionner les revenus de la réserve exploitée en faire-valoir direct, mais indiquer les redevances dues par les tenanciers, montre que l'objectif principal est de rappeler les droits du

⁸ L'IAS 16 : « Immobilisations corporelles » a été modifiée pour la dernière fois par l'IASB le 18 décembre 2003 (application au 1 janvier 2005).

seigneur et pas de connaître la « rentabilité » du domaine dans son ensemble : réserve et tenures.

Concernant la partie passif du bilan, le censier n'y fait pas du tout allusion. Comme il a été dit précédemment, juridiquement, le seigneur n'a aucune obligation économique envers les tenanciers. Cela explique que le censier ne mentionne pas de dettes envers ces derniers. Il existait des documents comptables distincts du censier qui rappelaient les dettes du seigneur (Theiller, 2005, p.10), mais celles-ci avaient été contractées auprès de tiers extérieurs à la seigneurie.

S'agissant des capitaux propres, il a déjà été précisé que la seigneurie était régie comme une entreprise individuelle et pas comme une entreprise sociétariaire. La notion de capitaux propres affectés à l'entité économique et distincts des autres éléments du patrimoine du seigneur n'est pas applicable dans notre cas.

Le « Livre des Jurés » serait donc un « extrait du patrimoine » de la seigneurie pour la partie fieffée du domaine. D'un point de vue sémantique, il semble difficile de parler de bilan, même si les fiefs ont bien le caractère « d'actifs » version médiévale.

Les paragraphes précédents mettent en évidence le caractère multiforme de la comptabilité seigneuriale. Le rôle d'un censier comme le « Livre des Jurés de l'abbaye de Saint-Ouen » est central. Il recensait systématiquement les terres fieffées, le principal actif de la seigneurie, ainsi que les produits générés par celles-ci (redevances et droits de transmission), en général la principale source de revenus. Concernant la réserve, le constat est plus mitigé. Le recensement des terres ne semble pas aussi systématique. Il faut également noter que la réserve était exploitée en faire-valoir direct et que les revenus attendus étaient encore plus aléatoires que ceux des terres amodiées. Les redevances attendues des tenanciers étaient en partie fixes (redevances en argent et en service) et en partie variable (redevances en nature), alors que les revenus attendus de la réserve, uniquement en nature, étaient entièrement variables. Ils n'étaient fixes que dans un cas, lorsque la réserve avait été affermée et que le seigneur touchait un loyer qui, d'ailleurs, était systématiquement mentionné. Il semblerait qu'une attention particulière était portée sur les revenus récurrents. On retrouve certainement ici les conséquences d'une vision cyclique du temps. Les autres documents comptables rencontrés : états des dépenses, états des revenus, avaient pour objectif de vérifier le caractère récurrent des flux.

L'étude du « Livre des Jurés » comme document comptable fait donc ressortir plusieurs caractéristiques fondamentales. Ce censier fonctionne comme un « compte de résultat » qui n'enregistre que des produits et comme un « bilan » qui ne comporte que des actifs. Les produits enregistrés étaient supposés récurrents, les obligations du tenancier étant fixés à perpétuité.

Notre objectif étant, parallèlement, d'analyser les liens entre systèmes comptables et modes de gouvernance, il est maintenant nécessaire de définir celui qui régit une seigneurie médiévale telle que celle détenue par l'abbaye de Saint-Ouen. Il semble difficile de rattacher directement ce mode de gouvernance à l'un de ceux définis par Collette et Richard (2005, p.19). Le rapport de force entre les acteurs économiques en présence est structurellement et profondément déséquilibré. D'une part, le seigneur n'avait aucune obligation économique ou juridique envers les tenanciers. D'autre part, en cas d'abus, c'était le seigneur qui était censé rendre la justice sur son domaine. Le seul recours des tenanciers était la justice royale,

souvent inaccessible. Le mode de gouvernance « seigneurial » s'inscrit donc dans un contexte économique-politique où le seigneur gérait son domaine sans contre-pouvoir.

Les paragraphes qui précèdent plaident clairement en faveur d'une interaction directe entre système comptable et mode de gouvernance. Le « Livre des Jurés » révèle un système comptable extrêmement favorable au seigneur. Il constate les droits réels et personnels de ce dernier sans aucune contrepartie en faveur des tenanciers. Les obligations de ces derniers étaient enregistrées comme des produits fixés à perpétuité. L'objectif de ce système comptable était, tout d'abord, de montrer la toute puissance du seigneur, ensuite, de figer définitivement les rapports entre les acteurs économiques. Une fois couchée sur le papier, la coutume possède un pouvoir juridique quasi-absolu (Fossier, 1978, p.29)

La prochaine étape est de vérifier cette hypothèse en étudiant les principes comptables sous-jacents lors de la rédaction du « Livre des Jurés ».

4 Quels principes comptables pour quel système comptable ?

Les rédacteurs du « Livre des Jurés » ont retenu, sans les énoncer (dans les documents en notre possession), un certain nombre de principes comptables. Notre objectif est de les mettre en évidence à l'aide d'une grille de lecture déjà évoquée : le cadre conceptuel de l'IASB et l'IAS 1.

Le cadre conceptuel⁹ précise que les hypothèses de base sont la comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation. Les caractéristiques qualitatives des états financiers sont l'intelligibilité, la pertinence (importance relative), la fiabilité (image fidèle, prééminence de la substance sur la forme, neutralité, prudence, exhaustivité), la comparabilité. Il précise également les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable (célérité, rapport coût/avantage, équilibre entre les caractéristiques qualitatives). Il évoque enfin l'image fidèle. L'IAS 1 se penche sur certains de ces principes et en évoque d'autres : permanence de la présentation, regroupement, compensation et informations comparatives.

Nous étudierons ces principes de la manière suivante. Nous évoquerons, tout d'abord, ceux qui ne s'appliquent pas dans le contexte du « Livre des Jurés », avant d'analyser les conditions d'application des autres.

4.1 Les principes comptables qui ne s'appliquent pas lors de la rédaction du « Livre des Jurés ».

- Comme il a été dit précédemment, la notion de comptabilité par engagement ne s'appliquait pas lors de la rédaction du censier (cf. paragraphe sur les tableaux de trésorerie).
- Le principe de permanence de la présentation. était poussé à son paroxysme puisque les « états financiers » étaient supposés identiques chaque période, dans la forme, mais aussi dans les montants. Dès lors, le principe devenait, en fait, inapplicable.

⁹Paragraphe 22 à 46.

- Informations comparatives. Pour les mêmes raisons que pour la permanence de la présentation, la question ne se posait pas dans le cas d'un censier.
- La prééminence de la substance sur la forme. En l'absence de montage financier plus ou moins complexe, ce principe trouvait peu à s'appliquer.
- L'image fidèle. Comme le disent Colette et Richard (2005, p.62) lorsque l'on pose la question de ce qu'est l'image fidèle : « D'innombrables articles, de nombreuses thèses y compris d'ordre historique ont été consacrées à la question mais, semble-t-il, le mystère reste entier ». Nous n'ouvrons donc pas le débat dans cette étude. Ce n'est pas le sujet.
- La célérité. Les conditions de rédaction des censiers (sur une période 50 ans) ainsi que le caractère récurrent qui leur est attribué montrent que le critère de la célérité est totalement inadapté à la société féodale.
- L'importance relative. Dans le cadre conceptuel, cette notion est rattachée à la pertinence. Dans l'IAS 1, elle est associée aux regroupements. L'importance relative est difficile à évaluer dans la rédaction du censier mais ce principe semble céder la place à celui de l'exhaustivité. Tous les fiefs, même les plus minuscules, étaient recensés dans le « Livre des Jurés ». On retrouve là le caractère plus juridique qu'économique du censier. De plus, le non recensement d'une unité en fonction de sa taille (jugée trop petite) pouvait être comprise comme un « cadeau » au tenancier et faire tâche d'huile. Dans ce contexte, le non-respect de l'importance relative ne nuisait pas à la pertinence.
- La compensation. En l'absence générale d'obligations du seigneur envers les tenanciers, y compris de rémunération lorsqu'ils travaillaient sur ses terres (la réserve), et donc de dettes, le principe de compensation, ou de non compensation, ne trouvait pas à s'appliquer. On remarquera seulement que dans les très rares cas où le tenancier pouvait espérer un repas ou un peu d'argent pour avoir travaillé sur la réserve (Stephan, 1963, p.52), la nature de l'indemnité était indiquée à part, en regard de la redevance de service correspondant. Elle n'était pas déduite d'autres redevances en argent ou en nature dues par le tenancier.
- La séparation des exercices. Comme indiqué précédemment, ce principe n'était pas vraiment applicable dans la mesure où le temps est perçu de manière cyclique et non linéaire.
- La prudence. Le seigneur n'ayant aucune obligation économique envers les tenanciers, le seul risque pour lui était de voir le tenancier ne pas respecter ses obligations. Mais ce risque était finalement peu élevé. Si un tenancier n'était plus en mesure de verser les redevances en argent ou en nature, de réaliser les services prévus, ou si ses héritiers ne réglaient pas les éventuels droits de transmission, le seigneur pouvait soit re-fieffer la terre à un autre tenancier, soit la réintégrer dans la réserve. Le risque était donc quasiment nul. Cela explique l'absence de mentions relatives à d'éventuelles provisions ou dépréciations. Par ailleurs, l'absence de coût d'entrée pour ces terres que le seigneur avait obtenues gratuitement plusieurs siècles auparavant éliminait la problématique d'une éventuelle baisse de valeur des actifs.

4.2 Les principes comptables qui s'appliquent lors de la rédaction du « Livre des Jurés ».

- La continuité d'exploitation. Il s'agit d'un principe fondamental puisque les liens entre le seigneur et les tenanciers étaient supposés à perpétuité et le versement des redevances se poursuivre indéfiniment.
- Le regroupement. Pour chaque fief, les tenures étaient regroupées selon le statut juridique : mesures vilaines, bordages, vavassories..., critère essentiel pour cette comptabilité.
- L'intelligibilité. On peut supposer que, sous réserve de savoir lire, quiconque consultait le censier était capable de le comprendre. Il pouvait exister des ambiguïtés sur le statut exact d'une vavassorie dans la tradition orale mais le contenu était tellement détaillé qu'elles étaient rapidement levées. Le lecteur pourrait néanmoins être confronté à une réelle difficulté, celle des unités physiques. Il est question d'acre, de vergers et de perches. L'orthographe varie, mais surtout la dimension varie d'une zone sur l'autre. Yvonne Stephan (1963, p.125.) évoque même une unité : « le journal » pour laquelle elle n'a aucune information malgré les nombreuses études très approfondies qui ont été menées dans ce domaine, telle que celle du Commandant Navel (1932)¹⁰.

On peut imaginer que les contemporains du censier ont une meilleure connaissance de ces mesures mais il ne faut pas oublier que le « Livre des Jurés » a été rédigé à Rouen après centralisation des informations ramenées par les enquêteurs. On est donc géographiquement éloigné des fiefs les plus lointains, ceux situés dans le Calvados, sans parler de Sancy dans l'est de la France, en particulier à la fin du XIII^e siècle où les déplacements étaient longs et difficiles.

La même remarque pourrait être faite pour les unités monétaires. On est donc face à une réelle limite concernant l'intelligibilité de ce document comptable, sauf à supposer, ce qui est probable, que les rédacteurs du censier avaient établi des tables de conversion que nous n'aurions pas retrouvées.

- La fiabilité est associée à plusieurs autres principes, dont l'image fidèle et la prééminence de la substance sur la forme, déjà évoquées, mais aussi à la neutralité, la prudence et l'exhaustivité.
- Aussi polémique que l'image fidèle, la neutralité est un principe toujours très difficile à vérifier. On imagine à quel point cela se complique quand les documents comptables ont plusieurs siècles. Dans le cas du censier, l'information provient de la « jurée » composée, comme il a été dit précédemment, par un ensemble de personnes du village sélectionnées en fonction du rang social et des connaissances. L'information est collectée par des enquêteurs, probablement des moines, qui dépendent directement de l'abbaye, donc du seigneur, tout comme ceux qui rédigent le censier à Rouen. Aucun

10 Commandant H. NAVEL : Recherches sur les anciennes mesures agraires normandes : acres, verges et perches, Caen, 1932, cité par Stephan (1963) dans sa bibliographie.

de ces acteurs n'est vraiment neutre. On peut néanmoins supposer qu'un équilibre des forces s'établit entre les représentants du seigneur et ceux du village au moment de recenser les droits et obligations des tenanciers. Les enquêteurs veillent à faire respecter les droits du seigneur mais ils ne peuvent pas « inventer » de nouvelles obligations sans risquer une réaction des tenanciers qui peuvent, en France plus que dans d'autres pays comme l'Angleterre, faire appel à la justice royale pour se défendre (Bloch, 1967, p.85-89). Nous sommes donc en présence d'une relative neutralité. L'abondante jurisprudence relative à des conflits sur des obligations contestées par les tenanciers montre que les conflits furent fréquents et l'on peut penser que dans le système judiciaire de l'époque, les tenanciers n'étaient pas en position de force pour obtenir gain de cause.

- L'exhaustivité. L'enquête menée par l'Abbaye de Saint-Ouen à partir de 1262, et qui donnera naissance au « Livre des Jurés », répond justement à cet objectif. Il est possible que certains fiefs ruraux soient absents du « Livre des Jurés » mais la volonté d'exhaustivité n'est pas en cause, il s'agit de documents perdus au cours des sept siècles riches en événements (guerres de religion, révolution française...) qui nous séparent du début de la rédaction de ce censier.
- Le rapport coût / avantages. Il est difficile d'évaluer le coût d'une enquête telle que celle réalisée par l'abbaye de Saint-Ouen entre 1262 et 1317 dans la mesure où les enquêteurs étaient des moines de l'abbaye qui ne percevaient pas de rémunération. On peut néanmoins supposer que le fait de les affecter à cette tâche générerait un coût d'opportunité, mais il est impossible de le valoriser. Les avantages attendus étaient évidents puisque l'abbaye a réalisé cette enquête afin de mieux connaître ses droits et donc mieux les défendre (Dubois, 2001, p XVII). Il nous est donc impossible de quantifier précisément le rapport « coût / avantage » mais tout laisse à penser que l'abbaye l'a considéré comme positif à cette époque.
- L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives. Il s'agit de ne pas privilégier injustement certaines catégories d'informations. Le « Livre des Jurés » correspond à la transcription d'une coutume orale. Le recensement des fiefs en terme, d'une part d'unités physiques : surfaces, éléments le composant..., et, d'autre part, de redevances, est une garantie pour les droits des deux parties : le seigneur et les tenanciers. La description du fief justifie les redevances exigées par le seigneur tout en confirmant le tenancier dans ses droits. On peut donc supposer que l'équilibre est respecté dans le censier.

Cette revue des principes comptables utilisés lors de la rédaction du « Livre des Jurés » confirme l'hypothèse selon laquelle le mode de gouvernance propre à la seigneurie a fortement influencé le système comptable en vigueur à cette époque. Le caractère cyclique, et donc figé, du temps transparait à plusieurs occasions. Tout d'abord par le caractère inadapté de certains principes, alors qu'ils sont fondamentaux, dans la comptabilité moderne : la permanence de la présentation, la possibilité de comparer les informations, la célérité, et surtout la séparation des exercices, ensuite, au contraire, par le caractère marqué du principe de continuité d'exploitation.

De même, le constat d'un déséquilibre fondamental dans le rapport de force entre seigneur et tenanciers ressort clairement. Le principe de prudence, tout comme celui de non

compensation, ne trouve pas à s'appliquer. La neutralité est relative. En revanche, l'exhaustivité est essentielle, aux dépens même de l'importance relative.

5 Conclusion

Le « Livre des Jurés de l'abbaye de Saint-Ouen » est un censier. Il appartient à la famille des « livres fonciers médiévaux » dont l'objectif est de déterminer le patrimoine d'une seigneurie. Ce document a été établi dans le cadre d'une structure sociale très précise : la société féodale de la fin du XIII^e siècle. Celle-ci est caractérisée par un modèle économique et juridique qui s'appliquait à toute l'Europe occidentale, le modèle « réserve plus tenures ». Les conditions d'application de ce modèle étaient très variables d'une période et d'une région à l'autre. On retrouve ces différences dans le fond et dans la forme des censiers parvenus jusqu'à nous. Certains sont qualifiés de censiers « juridiques » alors que d'autres ont un caractère plus « économique ». Ces derniers sont caractéristiques de la fin du Moyen-Âge, époque où la réserve tend à disparaître et où les tenanciers rachètent les redevances en nature et en service. Le tenancier devient plus « redevable [...] que corvéable » (Bloch, 1967, p. 94).

Pour sa part, le « Livre des Jurés » a été rédigé entre 1262 et 1317. Il recense de manière très détaillée les fiefs ruraux de l'abbaye de Saint-Ouen. Il rappelle le nom des membres des « Jurés » qui ont fourni les informations aux enquêteurs, précise la surface exacte de chaque parcelle, son statut juridique, réserve ou tenure, et, dans le cas d'une tenure, la nature et le montant des redevances dues par le tenancier.

L'analyse de ce document à l'aune d'une typologie des documents comptables actuels permet de tirer plusieurs conclusions. Réalisé dans un contexte où le temps a un caractère cyclique, et non pas linéaire, le « Livre des Jurés » présente de fortes similitudes avec un compte de résultat pour la partie relative aux produits. La différence fondamentale avec la comptabilité moderne tient au caractère fixe et perpétuel de ces produits. Ce censier peut également être assimilé à un « bilan partiel » ou plutôt à un patrimoine qui contient des biens mais pas de dettes. Ce constat met en évidence un système comptable directement influencé par le mode de gouvernance qui régit la seigneurie. L'existence d'un déséquilibre fondamental dans le rapport de force entre les acteurs économiques, seigneur tout puissant et tenancier corvéable (redevable) à merci, apparaît clairement dans le système comptable qui a présidé à sa rédaction.

L'analyse des principes comptables sous-jacents lors de la rédaction du censier aboutit au même constat. La non application de certains principes (séparation des exercices, prudence...) ou, au contraire, le caractère prégnant de certains autres (exhaustivité, intelligibilité...), traduisent, d'une part, l'absence d'obligation du seigneur envers les tenanciers et, d'autre part, le caractère répétitif et perpétuel des obligations de ces derniers.

Ces conclusions confirment l'existence d'un lien direct entre système comptable et mode de gouvernance dans un contexte particulier, une seigneurie normande de la fin XIII^e siècle. A l'instar des travaux réalisés Jacques Richard et Christine Colette sur une autre époque, cette étude tend à démontrer qu'un mode de gouvernance de type « seigneurial » est associé à un système comptable qui retranscrit les rapports de force entre les acteurs économiques.

Plusieurs questions restent néanmoins sans réponse. Le « Livre des Jurés » traduit-il vraiment la réalité, ou plutôt une représentation de la réalité souhaitée par le seigneur ? Il est certain que le rapport de force entre le seigneur et les tenanciers, à l'origine extrêmement favorable au seigneur, a évolué dans le temps. Ce fut le cas en période de chute démographique. Les tenanciers, trop peu nombreux, étaient très recherchés et pouvaient alors exiger des conditions plus favorables (baisse des redevances). Pour autant, il n'est pas question d'une inversion fondamentale des rapports de force au moment où le « Livre des Jurés » a été rédigé.

La fin du Moyen-Âge et la Renaissance furent caractérisées par une chute des revenus de l'aristocratie foncière. Cette baisse était liée à une très forte inflation et à une baisse de la valeur de la monnaie qui affecta plus une classe sociale qui tirait ses profits de redevances fixes en argent (Duby, 1975, p.562). Le rachat systématique des redevances en nature ou en service a accentué la baisse de revenus de cette aristocratie foncière, désormais payée avec une monnaie qui se dévaluait très vite. En prolongement de cette étude, il pourrait être intéressant de s'interroger sur le rôle que le système comptable, induit par le mode de gouvernance seigneurial, joua dans cette évolution, à commencer par la non-prise en compte de l'inflation dans un système où le temps était cyclique.

- BLOCH M. (1967). Seigneurie française et manoir anglais, Cahiers des annales, 16, 2^e édition, préface de Georges Duby, Armand Colin, Paris.
- CARABIE R. (1943). La propriété foncière dans le très ancien droit normand (XI^e-XIII^e siècles). La propriété domaniale, Université de Caen.
- CHARLES D. (1971). La tenure en vilainage en Normandie d'après le Livre des Jurés de Saint-Ouen de Rouen, mém. dactyl. Rouen.
- COLASSE B. (2001) Comptabilité Générale (PCG 1999 et IAS), 7^e édition, Economica, Gestion.
- COSSU C. (1996). "Les pratiques comptables en Mésopotamie, après l'invention de l'écriture". II^{ème} journée d'histoire de la comptabilité, Association Française de Comptabilité, Tours, 29 mars 1996, p. 63-75.
- DEGOS J. – G (1998). Histoire de la comptabilité, Que sais-je ?, PUF.
- DEMADE J. (2004). "De nouvelles sources pour l'histoire de la seigneurie rurale médiévale : remarques sur les méthodes actuelles d'édition et d'analyse des censiers en Allemagne", Bulletin d'information de la Mission Historique Française en Allemagne 40, Göttingen : Wallstein Verlag, 2004, p. 119-132.
- DUBOIS H. (1995). "Cinq villages de Saint-Ouen à la Forêt verte", in recueil d'études normandes offert en hommage à Michel Mortier, Paris, pp. 241-253.
- DUBOIS H. (dir) (2001). Un censier normand du XIII^e siècle. Le Livre des Jurés de l'abbaye de Saint-Ouen de Rouen, CNRS, Paris.
- DUBY G. (1962). L'économie rurale et la vie des campagnes dans l'occident médiéval : France, Angleterre, Empire, IX^e-XV^e siècles, Aubier-Montaigne.
- DUBY G. (1975). Histoire de la France rurale, tome 1, Dès origines à 1340. Points/Histoire, Editions du Seuil.
- DUMOULIN O. (2000). Marc Bloch, Références, Facettes, Presse de Sciences Po, Paris.
- FOSSIER R. (1978). Polyptyques et censiers, Typologie des sources du Moyen Âge occidental, Editions Brepols, Turnhout-Belgique.
- FRANCOIS P. (1972). La vavassorie, le franc-fief et la sergenterie en Normandie au XIII^e siècle, d'après le « Livre des Jurés » de l'abbaye de Saint-Ouen de Rouen, mém. dactyl. Rouen.
- GRELOIS E. (2003). Territorium civitatis. L'emprise de l'Eglise sur l'espace d'une cité et de ses environ : Clermont au XIII^e siècle, Thèse de doctorat sous la direction de M. BOURIN, Paris I – Panthéon-Sorbonne.
- GRAY S. J. (1988). "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally". Abacus, vol. 24:1, pp. 1-15.
- JOUANIQUE P. (1996). "Partie double et essor commercial à la fin du Moyen-Âge", II^{ème} journée d'histoire de la comptabilité. Association Française de Comptabilité, Tours, 29 mars 1996, pp. 107-113.
- LACOMBE-SABOLY M. (1997) : "Quelques aspects comptables des formes d'association entre marchands aux XVI^e et XVII^e siècles : une étude en Midi Toulousain". Troisièmes journées d'Histoire de la Comptabilité, Association Francophone de Comptabilité, Nantes, 20-21 mars 1997.
- LARTIGAUT J. (1985). "Un censier d'Eustache de Narbonnès (1471)". Bulletin de la Société des Etudes littéraires, scientifiques et artistiques du Lot (B.S.E.L.), CVI, p. 178.
- LEMARCHAND Y. (1993). Du dépérissement à l'amortissement : enquête sur l'histoire d'un concept et sa traduction comptable, Ouest Editions, Nantes.

- LITTLETON A. C. et YAMEY B. S. (1956). *Studies in the History of Accounting*, Sweet & maxwell.
- MATTESSICH R. (2000). *The beginnings of accounting and accounting thought : accounting practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and accounting thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*, Garland.
- MERAND A.-C. (2004). "Vivre au-delà des ponts à Angers (1380-1499). Etude de la société angevine à partir des censiers de l'abbaye du Onceray", in *Annales de Bretagne et des pays de l'ouest*, Presse Universitaire de Rennes, Rennes.
- MINAUD G. (2004). "Regard sur la comptabilité antique romaine : l'amortissement de l'esclave et ses conséquences". *Revue plurielle de science politique* N°3, janvier 2004, article 15, www.la-science-politique.com/revue/revue3.
- MINAUD G. (2005). *La comptabilité à Rome, Essai d'histoire économique sur la pensée comptable commerciale et privée dans le monde antique romain*, Presses polytechniques et universitaires romandes.
- MUSSET L. (1960). "Les censiers du Mont-Saint-Michel. Essai de reconstitution d'une source historique perdue". *Revue du département de la Manche*, Tome 2, Fascicule 8, Octobre 1960, pp. 284-299.
- MUSSET L. (1988). "Ce qu'enseigne l'histoire d'un patrimoine monastique : Saint-Ouen de Rouen du IX^e au XI^e siècle, Aspects de la société et de l'économie dans la Normandie médiévale (X^e-XIII^e siècles)". *Cahier des Annales de Normandie* n°22, ch VI, Caen, 1988, pp. 115-129.
- NOËL A. et JEANNIOT X. (2003). "Censier de la terre et seigneurie de Fouchères en Sénonais". *Cahier de Micro-Histoire*, Vol n°1.
- NOBES C. (1998). "Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting". *Abacus*, vol. 34, n°2, p. 162.
- OSCHINSKY D. (1947). "Medieval Treatises on Estate Accounting". *Economic History Review*, Vol. XVII, 1947, pp. 52-57, in A. C. LITTLETON et B. S. YAMEY, *Studies in the History of Accounting*, Sweet & maxwell, 1956, p. 91-98.
- PERRIN C. E. (1935). *Recherches sur la seigneurie rurale en Lorraine d'après les plus anciens censiers : IX^e-XII^e*, Edition Les belles lettres, Publication de la faculté des lettres de l'université de Strasbourg, Paris.
- RICHARD J. et COLLETTE C. (2005). *Système comptable français et normes IFRS*, 7^e édition, Dunod.
- De ROOVER R. (1956). "The development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Accounts Books of Medieval Merchants", in A. C. LITTLETON et B. S. YAMEY, *Studies in the History of Accounting*, Sweet & maxwell, 1956, pp.114-174.
- SAINT-DENIS A. (2006). "L'assistance en Bourgogne (X^e-XV^e siècle)". *Bulletin du Centre d'études médiévales d'Auxerre*, mis en ligne le 25 octobre 2006. URL : <http://cem.revues.org/document709.html>
- STEPHAN Y. (1963). *Les domaines ruraux de l'abbaye de Saint-Ouen en Normandie au XIII^e siècle, d'après le « Livre des Jurés »*, Thèse de III^e Cycle de l'Université de Caen, Caen.
- THEILLER I. (2005). "Comptabilité et réalité financière : quelques observations autour d'un registre comptable de l'abbaye de Saint-Amand de Rouen (1387/8 – 1397)". *Tabularia « Etudes »*, n°5, 5 octobre 2005, pp. 51-73.
- VANGERMEERSCH R. (1996). "Manorial Accounting", in M. CHATFIEL et R. VANGER-MEERSCH, *The History of Accounting : An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New-York.