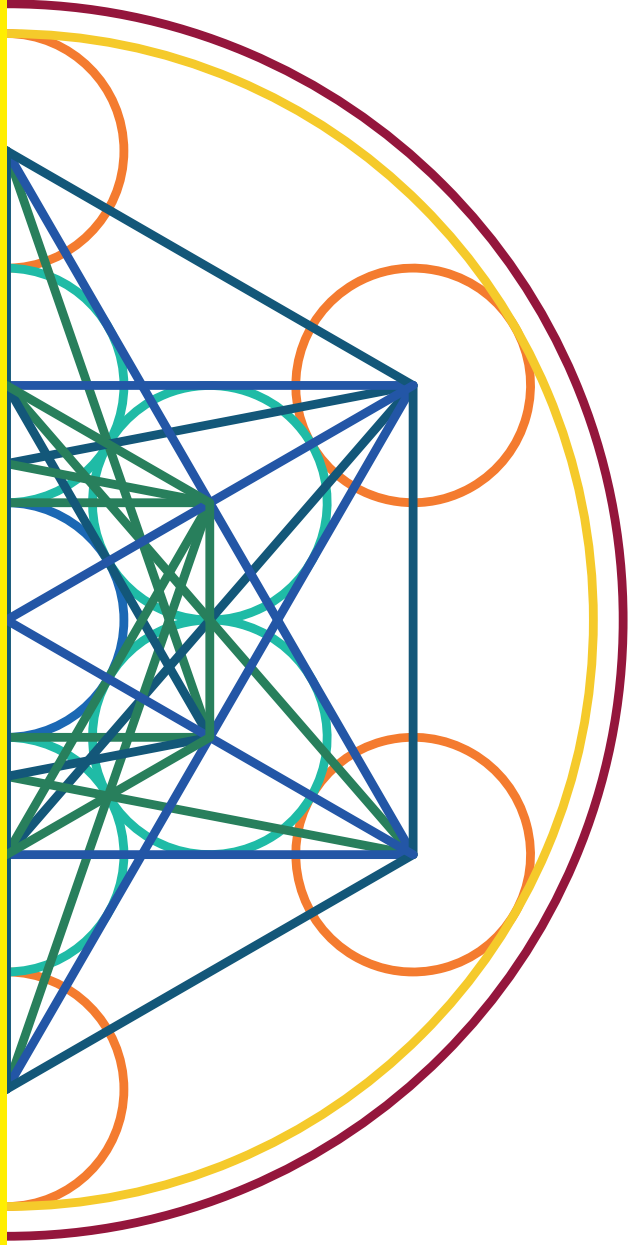


Exposition

# Le fonds d'histoire de la comptabilité

 Nantes  
Université



# Le fonds d'histoire de la comptabilité

---

À l'occasion des **28<sup>e</sup> Journées d'Histoire du Management et des Organisations** jumelées avec l'**Accounting History Review Annual Conference**, la Bibliothèque Universitaire de Nantes a accepté de présenter quelques-uns des ouvrages de son fonds d'histoire de la comptabilité, initialement constitué à partir de la **collection Ernest Stevelinck**.

Acquise par la Bibliothèque universitaire de Nantes en 1995, à l'initiative du Professeur Yannick Lemarchand, cette collection est conservée à la section Droit et Sciences Économiques de la bibliothèque. Riche d'un millier de livres environ elle comprend également des revues, brochures, recueils et divers objets. Ces documents, français et étrangers, portent sur les techniques comptables et l'histoire de la comptabilité ; les plus anciens datent du XVII<sup>e</sup> siècle.

Depuis 1995, de nombreux dons et acquisitions ont permis de porter le nombre d'ouvrages à près de 2000, les principaux apports sont les suivants :

- Une collection d'ouvrages ayant appartenu à M. Guy Froideval, expert comptable d'Armentières décédé en 1999 ;
- Les ouvrages publiés par Pierre Mévellec, professeur émérite de Sciences de gestion à l'Université de Nantes, ainsi que ses archives professionnelles ;
- Les archives de l'Association francophone de comptabilité et la collection des actes de ses congrès annuels ;
- Un ensemble d'ouvrages légués par le Professeur bordelais Jean-Guy Degos, décédé en 2017 ;
- Le legs Robert Julliard (1925-2019), ancien Chef du service comptabilité de la Société anonyme des Eaux minérales d'Evian (SAEME);

- Plusieurs centaines d'ouvrages provenant de la bibliothèque de l'Ordre des Experts comptables et Comptables brevetés de Belgique, constituée à partir de la bibliothèque de Joseph Colleye (1908-2001), président fondateur de l'OECCBB.

Une politique de valorisation a également été mise en place avec la numérisation et la mise en ligne, en 2006, de plus d'une dizaine d'ouvrages rares du XVIII<sup>e</sup> siècle et du début du suivant.

Enfin plusieurs expositions ont eu lieu au cours de diverses manifestations organisées à Nantes :

- 3<sup>e</sup> Journées d'Histoire de la comptabilité, 1997 ;
- 11<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians, 2006 ;
- 16<sup>e</sup> Journées d'Histoire de la comptabilité et du management, 2011 ;
- 39<sup>e</sup> Congrès de l'Association francophone de comptabilité, 2018.

Tout ceci n'a pu être réalisé qu'avec la collaboration active du personnel de la Bibliothèque universitaire, ce qui témoigne de son intérêt pour le développement et la mise en valeur de ce fonds. Que ses membres en soient ici remerciés.

Cette année, sept vitrines sont présentées sur les thématiques suivantes :

- *Ernest Stevelinck et l'histoire de la comptabilité*
- *Les traités de tenue des livres*
- *L'enseignement de la comptabilité*
- *Comptabilité et calcul de coûts*
- *Comptabilité financière et normalisation*
- *La comptabilité et les techniques*
- *Les comptables*



# Ernest Stevelinck (1909-2001) et l'histoire de la comptabilité

Expert comptable, ancien vice-président de l'Ordre des experts comptables de Belgique, Ernest Stevelinck a apporté une contribution exceptionnelle à l'écriture de l'histoire de la comptabilité. Ses travaux ont principalement porté sur les traités de comptabilité et leurs auteurs. Notamment le premier d'entre eux : Luca Pacioli.

Seul ou encore en compagnie de Robert Haulotte, Ernest Stevelinck a également écrit une multitude d'articles, parus dans diverses revues belges, françaises, néerlandaises, espagnoles, anglaises, américaines, japonaises... On retiendra en particulier la longue **série de portraits de la Galerie des grands auteurs comptables publiés dans la Documentation économique et financière.**

Entre  
1956 et  
1959

1962



Il publia, en collaboration avec Roger Haulotte, un **ouvrage consacré à la vie et à l'œuvre du moine toscan**, accompagné de la première traduction française du *Tractatus particularis de computis et scripturis*, titre neuvième de la *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, publiée à Venise en 1494. Ce Traité des comptes et des écritures est le plus ancien manuel imprimé de comptabilité.

Il organisa à Bruxelles le **premier Congrès international des historiens de la comptabilité**, ainsi qu'une exposition d'ouvrages dont le catalogue critique — *La comptabilité à travers les âges* — est un modèle du genre.

1970

1987

L'Academy of Accounting Historians, qui avait fait d'Ernest Stevelinck l'un de ses premiers « membres à vie », lui a décerné son **Hourglass award**, pour l'ensemble de sa contribution à l'histoire de la comptabilité.



En parallèle à ses travaux, il constitua une importante collection d'ouvrages et de revues, portant sur la comptabilité et son histoire, et dont les plus anciens remontent au XVII<sup>e</sup> siècle.

Désireux d'en assurer la pérennité, il la céda en 1995 à la bibliothèque universitaire de Nantes qui en assure depuis la conservation, l'enrichit par de nouvelles acquisitions ou grâce à des dons, et la met à la disposition des chercheurs. Outre les traités de tenue des livres et autres manuels de technique comptable, le fonds Ernest Stevelinck est riche des écrits des principaux historiens de la comptabilité ayant publié avant son décès, qu'il s'agisse de Brown, Littleton, Sokolov, Vlaemminck et de bien d'autres. Il a d'ailleurs entretenu avec nombre d'entre eux une abondante correspondance.



Portrait de Luca Pacioli, attribué à Jacopo de' Barbari, vers 1500 (Musée di Capodimonte, Naples)

# Les traités de tenue des livres

Après Pacioli, de nombreux auteurs contribuèrent à la diffusion des techniques comptables italiennes. Quelques français se détachent du lot.

Enseignant à Paris la tenue des livres de comptes, l'arithmétique, les changes étrangers et la conversion des monnaies, **Mathieu de La Porte** publie en 1685 *le Guide des négociants et teneurs de livres*. Conçu sous la forme de questions - réponses, il est réédité à six reprises et traduit en italien et en portugais.

Mais c'est surtout pour *la Science des négociants et teneurs de livres*, publiée initialement en 1704, que cet auteur est célèbre. Ses qualités didactiques font de ce traité le premier manuel moderne de comptabilité. Il est réédité 23 fois au cours du XVIII<sup>e</sup> siècle et traduit en allemand. En 1798, P.J. Migneret publie un ouvrage qui, outre le format oblong, lui fait de très larges emprunts.



Cet exemplaire de l'édition de 1704 a servi à trois générations d'une famille de notables d'Yverdon(Suisse), les Duthon

Deux ans plus tard, le bordelais Pierre Boucher en diffuse une version à peine retouchée, tout en précisant cependant *la Science des négociants et teneurs de livres par feu de la Porte*. Il en donne une mouture totalement remaniée en 1803.

En 1773, sous un titre très général —

**le Guide du commerce**

— **le nantais**

**Gagnat de l'Aulnais** livre l'un des tout premiers manuels spécialisés de comptabilité, mais d'une spécialisation qui lui confère une place très particulière. Au-delà d'une présentation relativement classique de la tenue des livres en partie simple et partie double, l'ouvrage est principalement consacré au commerce maritime. Or sa quatrième partie est dédiée à l'un de ses aspects les plus dramatiques, la traite négrière, ce qui en fait un cas unique au monde dans la littérature comptable.

LA QUATRIÈME est la Manière de traiter, de troquer, ou d'acheter les Noirs en Afrique, ou vulgairement dit, à la Côte de Guinée; & d'acheter les retours en Amérique, aussi vulgairement dit, aux Isles, pour France, &c. avec des Tableaux de Traite de Negres, & d'Achat en retour, très-bien gravés en Taille-douce, & très-expéditifs pour ceux qui ne veulent pas en former, parce qu'il y en a qui sont prêts à remplir.

Titre de la quatrième partie du *Guide du commerce* de Gagnat de l'Aulnais

Enfin, un ouvrage plus conventionnel va connaître un succès encore plus durable que celui de La Porte : **la Tenue des livres rendue facile d'Edmond Degrange**. Publié en 1795, il est réédité une trentaine de fois — sans compter les contrefaçons —, et ce jusqu'en 1920, près de quatre-vingts ans après la mort de l'auteur.

S'insurgeant contre un retour à la partie simple prôné par le britannique Jones, qui proposa, à grands renforts de publicité, un système à colonnes soi-disant révolutionnaire : *Jones's English system of book-keeping*, Degrange présente son propre système de journal - grand livre en parties doubles, lequel sera plus tard sous la dénomination de « méthode américaine » !

# L'enseignement

Que ce soit chez un maître, comme Dufour, à Nantes, ou dans un cadre scolaire organisé, **l'apprentissage de la tenue des livres passe par l'enregistrement d'une série d'opérations commerciales dans un journal** analogue à celui que le futur teneur de livres utilisera dans sa vie professionnelle.

Régulièrement, ces écritures sont reportées dans un grand-livre. L'ensemble est soigneusement calligraphié.

**A V I S.**  
**Le Sieur Dufour, Maître-ès-Arts, nouvellement arrivé en cette Ville, enseigne à écrire, l'Arithmétique, les Changes, à tenir les livres, &c. M<sup>lles</sup> ses filles donnent chez elles ou en ville, des leçons d'écriture & d'Arithmétique aux jeunes Demoiselles. Il demeure chez M. Deprez, Apothicaire, basse grande-rue.**

Annonces, affiches, nouvelles et avis divers pour la ville de Nantes, 18 novembre 1763

**Cette pédagogie**, simple pour ne pas dire simpliste, **est aussi celle des manuels élémentaires** dont le contenu ne varie guère du début du XIX<sup>e</sup> siècle aux années 1930. Tentant d'embrasser le maximum de situations possibles, elle s'appuie sur une règle d'imputation déjà présente dans les traités du XVII<sup>e</sup> siècle : « celui qui reçoit est débité, celui qui donne est crédité ».

Néanmoins, un certain souci didactique, qui se manifeste à partir de Mathieu de La Porte, pousse quelques auteurs à s'éloigner de ce schéma pour aller vers une **approche plus systématique, fondée**

**sur un ensemble de règles et de principes** dont l'application doit permettre de déterminer la conduite à tenir en toute situation. Le *Tableau synoptique* de Coffy en témoigne de façon remarquable et tranche avec les manuels qui lui sont contemporains.



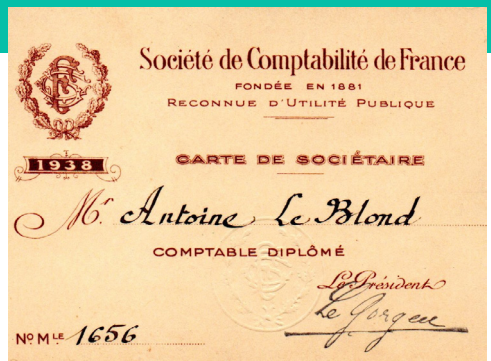
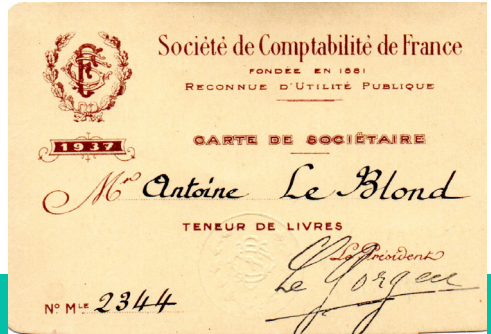


Dans le courant du XIX<sup>e</sup> siècle, la comptabilité est introduite dans l'enseignement primaire supérieur, ainsi que dans les sections commerciales spéciales des collèges et les écoles supérieures de commerce. Mais **le développement de l'activité industrielle et commerciale crée une forte demande de personnel comptable**, qui favorise l'essor des écoles privées comme Pigier ou Jamet-Buffereau.



Les professionnels commencent à s'organiser et la Société Académique de

Comptabilité, fondée en 1881 et devenue en 1916 la Société de Comptabilité de France, met en place des cours du soir et crée ses propres diplômes : 1881 – comptable, 1900 - teneur de livres, 1905 - brevet d'expert-comptable.



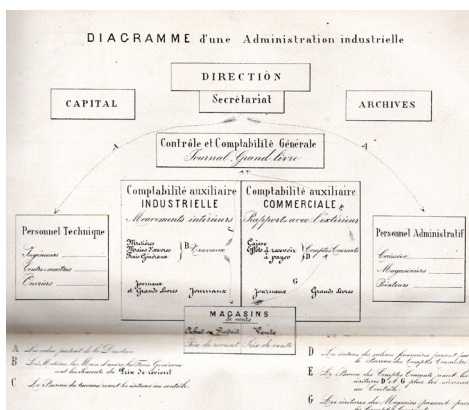
# Comptabilité et calculs de coûts

Durant la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle, les industriels adaptent la tenue des livres en partie double à leurs activités. La comptabilité « manufacturière » ou « industrielle » met en œuvre une architecture comptable qui reproduit la succession des opérations menant de la matière première au produit final. Utilisant des dispositifs comme les prix de cession interne, la répartition en cascade des « frais généraux » ou encore la prise en compte de l'intérêt du capital, elle offre à ses utilisateurs la possibilité de calculer leurs « prix de revient » et d'en analyser les composantes.

## Les premiers auteurs français à en livrer une présentation systématisée

sont Jean-Baptiste Payen, un industriel dont l'*Essai sur la tenue des livres d'un manufacturier* est publié en 1817, puis Edmond Degrange fils avec la *Tenue des livres des maîtres de forges* en 1824. L'agriculture n'est pas en reste, ainsi que le montrent les articles des *Annales de Roville* dans lesquels Mathieu de Dombasle, créateur de la première école d'agriculture établie en France, présente, à partir de 1824, le système comptable qu'il y a développé.

A l'instar de Payen et de Mathieu de Dombasle, Adolphe Guilbault, chef de comptabilité, inspecteur aux Forges et chantiers de la Méditerranée, entend faire partager son expérience. **Son *Traité de comptabilité et d'administration industrielle*, publié en 1865, est sans doute l'ouvrage majeur du XIX<sup>e</sup> siècle en ce domaine.**

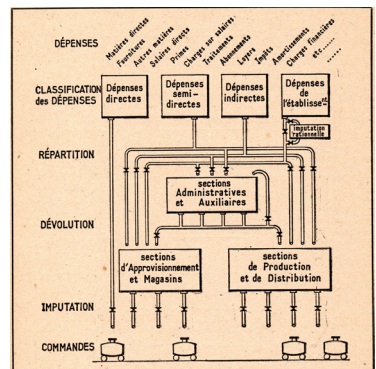


Adolphe Guilbault  
*Traité de comptabilité et d'administration industrielle*  
Paris Guillaumin, 1865

L'augmentation des charges indirectes, due à celle de la taille des entreprises et aux changements organisationnels liés à la mise en œuvre des préceptes de l'organisation scientifique du travail, représente le principal écueil au calcul des coûts complets. Il faut imaginer un mode d'imputation des charges indirectes moins arbitraire qu'une simple répartition proportionnelle à la main d'œuvre directe ou aux quantités de matières utilisées.

De nombreux auteurs s'attellent à la tâche, comme André Blandin un ingénieur civil, traducteur de Gantt, qui participe à la **diffusion des méthodes élaborées Outre-Atlantique**. En 1927, la *Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail* connue sous le nom de Cégos confie au lieutenant-colonel Rimailho (1864-1954) la responsabilité d'un comité chargé de réfléchir à un procédé de calcul de coûts susceptible de s'appliquer à toutes les industries.

S'inspirant de son expérience dans les ateliers militaires et dans l'industrie mécanique il rédige un rapport où est exposée la méthode dite des sections homogènes, que l'on retrouvera dans les plans comptables successifs : 1947, 1957 et 1982.



Jean Danty-Lafrance,  
*Le Prix de revient conforme au plan comptable général de 1947*  
 Paris : Foucher, 1948.



Parallèlement, le contrôle budgétaire est introduit en France, durant l'entre deux guerres, notamment grâce à Robert Satet, responsable du Service d'organisation scientifique de l'Union des industries métallurgiques et minières (UIMM).

Autre innovation américaine, la méthode des coûts standard ne reçoit guère d'écho en France avant les missions de productivité aux Etats-Unis au début des années 1950, en dehors des écrits de Georges Commesnil, directeur de l'Institut national des techniques économiques et comptables (INTEC) sous l'Occupation.

# Comptabilité financière

Définies par le Code de commerce de 1807, la société anonyme et, surtout, la société en commandite par actions, sont les structures juridiques qui vont permettre la croissance de l'industrie. Or si la création d'une société anonyme est soumise à autorisation administrative, en raison de la limitation de responsabilité, celle des commandites par actions est libre et, dans les années 1830, leur multiplication suscite bien des déboires parmi les investisseurs néophytes.

Pour quelques auteurs, la question du lien entre information comptable et protection de l'épargne publique est désormais posée.

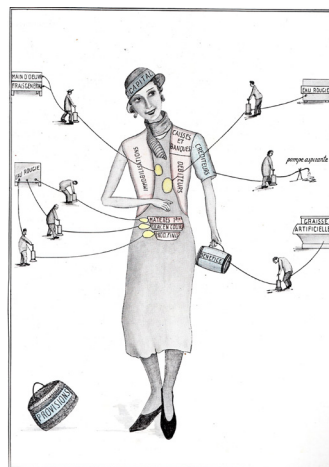
En 1854, Alphonse Monginot est le premier à lui accorder une place importante, en consacrant environ 30 % du contenu de ses *Nouvelles études sur la comptabilité* aux missions de contrôle et de surveillance des comptes.

**La loi de 1867 sur les sociétés les oblige à communiquer bilan et compte de profits et pertes** aux actionnaires, mais elle dit rien de leur forme et des règles qui doivent présider à leur confection. En outre, cette loi libère la constitution des sociétés anonymes, dont le foisonnement rapide est bientôt accompagné d'une série de scandales financiers retentissants. La comptabilité sort alors du champ étroit de l'entreprise pour devenir objet de polémiques plus vastes. On voit bientôt apparaître toute une littérature consacrée à la présentation des états financiers, qui se veut inspiratrice de réformes.



Doit-on imposer aux entreprises des règles comptables plus restrictives ? Établir un modèle de bilan ? L'unification des bilans devient un thème récurrent, Eugène Léautey (1837-1909) s'en fait le champion.

Après la Première Guerre, l'imposition des bénéfiques et l'inflation viennent un peu plus brouiller la donne et contribuent à accroître la défiance à l'égard des chiffres comptables. Une défiance dont témoigne ce dessin extrait de *La Dame comptabilité* de H. Deuwez, publié en 1933. Pourtant, dans le même temps, les projets de loi s'enchaînent sans jamais aboutir ! L'affaire Stavisky est peut-être le scandale de trop. **En 1935, une série de décrets - lois modifie le régime du commissariat aux comptes et introduit le principe de permanence des méthodes en matière d'élaboration des bilans et comptes de profits et pertes.**



Le maquillage de la Dame Bilan  
Vade-mecum du parfait truqueur

En parallèle, de plus en plus influent, le courant « technocratique » ou « planiste » considère que la solution à la crise passe par la mise en place d'une économie coordonnée et la planification de la production. Mais il faut fournir à l'appareil d'observation statistique de l'État des données comptables homogènes, pour pouvoir être agrégées. La solution passe par l'élaboration d'un plan comptable.

Un projet intégrant comptabilité industrielle et comptabilité générale est élaboré en 1942. Inspiré de son homologue allemand, il n'a guère le temps d'être mis en œuvre.

**Le Plan comptable 1947 lui succède en optant pour la séparation entre la comptabilité générale, qui a seule vocation à devenir impérative, et la comptabilité industrielle, devenue « analytique » et simplement optionnelle.**

Remanié en 1957, il restera en vigueur jusqu'au Plan comptable 1982, qui prend en compte les prescriptions de la IV<sup>ème</sup> directive européenne.



# La comptabilité et les techniques

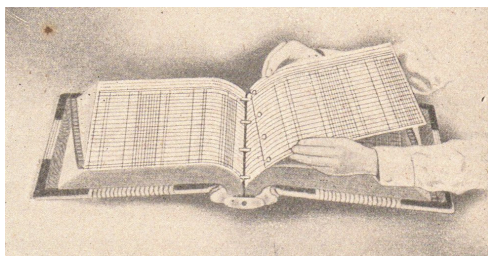
Entre la naissance de la comptabilité en partie double, aux environs du XIV<sup>e</sup> siècle, et le début du XIX<sup>e</sup>, les modalités de sa mise en œuvre, dans le cadre du diptyque journal–grand livre, n'évoluent guère.

Mais avec l'augmentation de la taille des entreprises, **le journal unique cède bientôt la place à une série de journaux auxiliaires**, d'achat, de vente, de caisse, d'effets à recevoir, d'effets à payer, d'opérations diverses, etc. Il en va de même pour le grand livre avec un grand livre pour les clients, un second pour les fournisseurs et un troisième pour les comptes généraux. C'est le système centralisateur, qui permet la division du travail comptable.

Une innovation d'apparence banale mais importante, consiste à passer des grands livres reliés aux grands livres à feuillets mobiles. Dans les premiers, les comptes se succèdent en fonction de l'ordre de leur ouverture, sans laisser de pages blanches. Ensuite, selon le nombre de transactions, l'historique d'un même compte peut se trouver dispersé sur plusieurs pages plus ou moins éloignées. **Avec les feuillets mobiles, regroupés dans une reliure idoine, non seulement les feuillets successifs d'un même compte se suivent mais les comptes peuvent être classés de façon rationnelle.**

Au début du XX<sup>e</sup> siècle, l'alliance du grand livre à feuillets mobiles, du journal à feuillets mobiles et du carbone donne la comptabilité par décalque. Dans ce

système on superpose sur une plaque dure le feuillet du journal puis celui du compte concerné par l'opération, en intercalant une feuille de papier carbone. Le mouvement inscrit sur le compte est ainsi directement recopié sur le journal.



Batardon, Léon. *Comptabilité commerciale. La tenue des livres sur feuillets mobiles*. Paris : Dunod et Pinat, 1911

Les machines comptables apportent une nouvelle dimension.

Enregistrement et calculs afférents sont pour la première fois intégrés et réalisés simultanément. Comme par exemple l'établissement d'une facture avec sa totalisation et son enregistrement dans le compte du client et au journal des ventes.



Machine comptable. *La comptabilité mécanique Remington.*  
Paris : Remington Typewriter Company, ca 1928

Parallèlement à — ou en complément de — l'utilisation des machines comptables, **la mécanographie fait son entrée en France durant les années trente.** Un nouveau support est utilisé pour la saisie : la carte perforée. Successivement manipulée par une série de machines — perforatrice pour le codage des données, puis trieuse et tabulatrice pour leur exploitation — la carte perforée permet d'obtenir divers types d'informations utiles à la gestion, au delà des seuls chiffres comptables.



Chaque étape se traduit par une augmentation de la productivité du travail comptable. La suivante sera celle des ordinateurs, puis des micro-ordinateurs et bientôt des premiers progiciels comptables.

# Les comptables

Au XVIII<sup>e</sup> siècle, le teneur de livres de comptes est un commis hautement qualifié, parfaitement rodé à toutes les subtilités des spéculations commerciales. La montée en puissance du grand négoce français lui offre des débouchés rémunérateurs. Mais ses successeurs n'auront pas tous la même chance !

Dans les entreprises privées, on ne parle pas encore de « comptables » ! Le mot, appartient d'abord au vocabulaire juridique et désigne « Celui ou celle qui a manié les deniers, ou les affaires d'autrui, et qui est tenu d'en rendre compte » (Furetière, *Dictionnaire universel*, 1690). C'est avant tout dans le domaine des finances publiques que l'on utilise ce terme.

Mais **avec le développement de l'industrie au XIX<sup>e</sup> siècle, le mot comptable se substitue progressivement à l'expression teneur de livres**, parallèlement à l'essor des services administratifs et comptables des entreprises. Cette évolution du vocabulaire témoigne aussi d'un changement de condition car spécialisation et déqualification vont de pair. **Au même titre que les ouvriers, des armées d'employés de bureau et notamment de comptables — hommes et bientôt femmes — dont le statut s'éloigne très rapidement de celui de leurs prédécesseurs, vont jouer un rôle décisif mais souvent oublié dans le développement du capitalisme industriel.**

On assiste en parallèle à un début de hiérarchisation avec à son sommet deux catégories distinctes : les chefs de comptabilité dans les grandes entreprises et les experts comptables, une profession libérale en plein essor.



Au Bon Marché, la comptabilité. 1914



Ces derniers sont qualifiés d'experts car certains sont agréés en tant que tels auprès des tribunaux, pour l'examen de documents comptables. Ils réalisent également des travaux plus sophistiqués comme l'établissement de bilans ou la conception de systèmes comptables.

**Mais ces experts sont souvent auto-proclamés ! En créant en 1942 l'Ordre national des experts comptables et comptables agréés, l'Etat soumet désormais l'usage du titre à la possession d'un ensemble précis de compétences.**



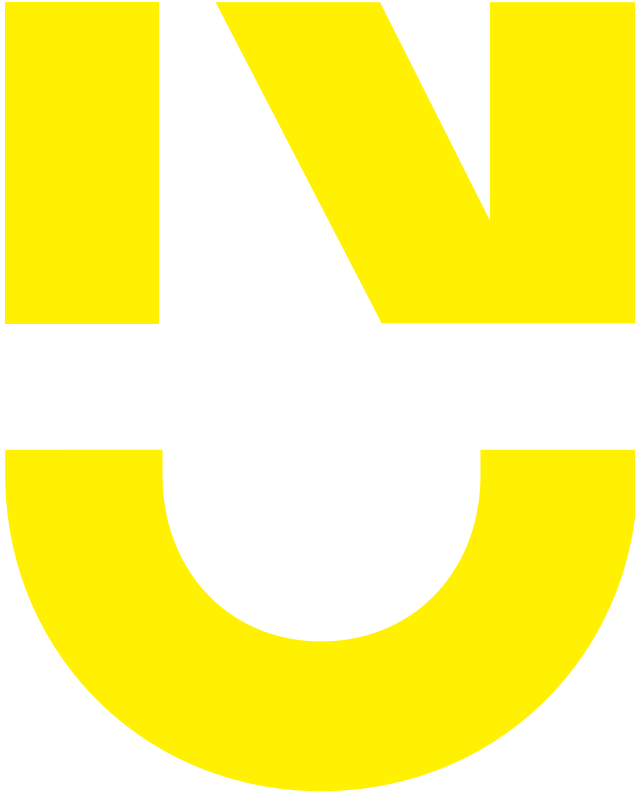
Cabinet de comptabilité Touzet



Bien qu'ils aient tenté sans succès d'obtenir le monopole du commissariat aux comptes, les experts comptables exercent souvent cette fonction. Nombreux sont ceux qui portent cette double casquette, sachant que l'exigence d'indépendance interdit que l'on puisse être simultanément l'expert comptable et le commissaire aux comptes d'une même société !







**Bibliothèque universitaire de Droit Économie et Gestion de Nantes Université**  
[bu.univ-nantes.fr/les-bibliotheques/bu-droit](http://bu.univ-nantes.fr/les-bibliotheques/bu-droit)

**Laboratoire d'Économie et de Management de Nantes Atlantique, LEMNA -EA 4272.**  
[lemna.univ-nantes.fr](http://lemna.univ-nantes.fr)

**Association pour l'Histoire du Management et des Organisations, AHMO**  
[ahmo.hypotheses.org](http://ahmo.hypotheses.org)

**Accounting History Review**  
[tandfonline.com/journals/rabf21](http://tandfonline.com/journals/rabf21)