

Les mots et les choses (de la comptabilité)

Pierre LABARDIN

Doctorant

Marc Nikitin

Professeur des universités

LOG - Université d'Orléans

Rue de Blois

BP 6739

45067 Orléans Cedex

Tel : 02 38 49 48 16

pierre.labardin@laposte.net

marc.nikitin@univ-orleans.fr

Les mots et les choses

(de la comptabilité)

Résumé :

Pourquoi le vocabulaire comptable évolue-t-il ?

En français, le mot comptabilité a progressivement remplacé celui de tenue des livres au début du XIX^e siècle. Puis, des adjectifs se sont ajoutés (comptabilité commerciale, comptabilité industrielle, comptabilité générale, comptabilité auxiliaire etc.) au moment où une division du travail s'instaurait dans les tous nouveaux services comptables. En même temps, quand ces services se sont généralisés (vers la fin du XIX^e siècle), le mot comptabilité a pris par métonymie le sens de service comptable. Enfin, le mot comptabilité a pris un troisième sens, celui de l'ensemble des comptes de la firme.

Dans ce papier, nous essayons de faire un parallèle entre le sens du mot comptabilité et celui de la technique. Nous fondons notre travail sur les ouvrages comptables du XIX^e et du XX^e siècle ; nous utilisons aussi des archives d'entreprises. Nous essayons enfin une étude comparative avec les mots anglais en proposant aux chercheurs d'autres pays de confirmer ou pas nos hypothèses dans le cas français.

Mots clés : comptabilité, histoire, mot

Abstract :

Why does accounting vocabulary evolve ?

In the French language, the word comptabilité (accounting) has gradually replaced tenue des livres (bookkeeping) around the beginning of the 19th century. After that, adjectives were progressively added (commercial accounting, industrial accounting, general accounting, auxiliary accounting, etc.), in keeping with the division of labour in newly created accounting departments. At the same time, when the existence of such departments became a standard use in French firms, around the end of the 19th century, a metonymy occurred and the French word comptabilité even meant the accounts department. Moreover, the word comptabilité took a third sense, i.e. the accounts of a firm, as a whole.

In this paper, we try to parallel the evolution of the meaning of the word comptabilité (accounting) and that of the technique. The material used to assess our findings are mainly 19th and 20th century handbooks ; we also use some evidences drawn from firms archives. We finally try a comparative study with equivalent English terms, inviting researchers from other countries to confirm or invalidate our hypothesis drawn from the French case.

Key words : accounting, history, word

Les mots et les choses (de la comptabilité)

Le mot *comptabilité* est-il appelé à disparaître ? C'est peut-être ce que pensent les responsables de la normalisation comptable internationale. Ces derniers ont en effet remplacé récemment l'expression IAS (International Accounting Standards) par celle plus adaptée de IFRS (International Financial Reporting Standards). L'évolution sémantique n'est pas innocente puisqu'il s'agit, au travers de l'évolution des mots, de constater (et de consacrer ?) celles des choses, et plus particulièrement le rôle prééminent des marchés financiers dans la normalisation comptable internationale.

Depuis quelques années, dans la langue française, le terme « comptabilité financière » remplace « comptabilité générale », sous la pression de l'usage croissant des termes anglais. La seconde expression n'est en effet que la traduction littérale de « financial accounting ». Cette évolution traduit l'anglomanie (l'américanomanie ?) ambiante chez les universitaires spécialistes de comptabilité, cette dernière résultant elle-même de l'évolution inéluctable du rapport de force dans le processus de normalisation comptable internationale.

À chaque époque, des mots et des expressions en remplacent d'autres. De plus, l'apparente stabilité d'un mot masque parfois un sens qui se modifie. C'est donc dans un but de clarification que nous voulons ici retracer la genèse du mot *comptabilité*, depuis son apparition au XVII^e siècle¹ jusqu'à aujourd'hui.

L'intérêt d'un tel sujet peut être quadruple : sur un plan épistémologique, il peut nous amener à questionner la scientificité de nos énoncés, dès lors qu'ils se fondent sur des concepts et des mots aux sens fluctuants. Sur le plan théorique, il peut également être le point de départ de travaux d'histoire comparée, toujours utiles pour donner une dimension réellement internationale à la recherche en comptabilité. Sur le plan pratique, il devrait permettre aux enseignants d'enrichir leurs explications et aux praticiens de mieux comprendre les termes qu'ils utilisent. Enfin, sur le plan méthodologique, il importe de montrer que le travail de recherche historique doit commencer par s'intéresser à l'évolution des termes. Incidemment, une réflexion sur le mot *comptabilité* pourra peut-être nous aider à comprendre les raisons de l'image négative qu'il véhicule, et éventuellement nous aider à la changer.

Les sources que nous avons utilisées sont multiples : il y a d'abord les dictionnaires de chacune des époques abordées. Cette source a cependant besoin d'être complétée par les textes rédigés par les hommes de l'art : nous avons réalisé une collecte systématique des définitions du mot *comptabilité* contenues dans les ouvrages de langue française comportant ce mot (ou *tenue des livres*) dans leur titre. Pour ce faire, nous avons utilisé la grande bibliographie de Reymondin (1909), ainsi que le catalogue Collectif de France de la BNF. Il y a également les préfaces d'ouvrages anciens, dans lesquelles les auteurs indiquent souvent leurs intentions et définissent les termes qu'ils vont utiliser. De plus, et pour commencer notre travail, nous nous sommes intéressés aussi à l'expression *tenue des livres*, considérée par beaucoup comme l'ancêtre de *comptabilité*.

Le plan que nous avons retenu tente de rapprocher les évolutions importantes des mots d'une part, et les phénomènes plus généraux concernant l'histoire de la comptabilité d'autre part. Il nous semble en effet aller de soi que l'évolution des mots est destinée à manifester l'évolution des pratiques et des doctrines. Il s'agira plus de suggérer et étayer des hypothèses

¹ Le Trésor de la Langue Française Informatisé indique une première occurrence du mot en 1579. Vérification faite, l'ouvrage dans lequel se serait trouvé le mot ne contient que *compatibilité* et non *comptabilité*, ce qui pourrait être à l'origine de la confusion.

que d'apporter des preuves formelles, faute de pouvoir trouver à chaque époque des linguistes ou des ethnologues affirmant « tel mot est utilisé par telle catégorie de personnes pour telles raisons ».

Nous commencerons donc par examiner l'apparition du terme et l'évolution de son sens, en tentant d'évaluer le rôle qu'à eu la généralisation de la partie double au début du XIX^e siècle ; nous verrons ensuite comment, dans la seconde moitié du XIX^e siècle, la division du travail des comptables a impliqué l'utilisation de nombreux adjectifs accolés à comptabilité ; en troisième lieu, nous verrons comment, après 1880 et sous l'impulsion d'un corps naissant d'experts comptables en mal de reconnaissance sociale, la *comptabilité* a tenté d'accéder au statut envié de science, renvoyant progressivement la *tenue des livres* à un statut subalterne ; nous tenterons enfin de discerner comment s'est opérée la séparation des deux comptabilités (générale et analytique), sous l'effet de la normalisation comptable réalisée dans le cadre national.

I. De la tenue des livres à la comptabilité

Tenir les livres, teneurs de livres, tenue des livres

Pour décrire l'objet de leur ouvrage, les auteurs comptables² ont employé différents termes. Cependant, la grande diversité des titres laisse apparaître quelques expressions récurrentes : de 1550 (Mennher de Kempten) à la fin du XVIII^e siècle³, l'expression la plus courante⁴ est *tenir les livres*. Naturellement, ceux qui maîtrisaient cette technique et souhaitaient faire commerce de cette compétence se sont appelés *teneurs de livres*. Ceux-ci faisaient partie, au XVII^e siècle, de la corporation des maîtres écrivains et il n'est pas surprenant que des auteurs majeurs se prévalent de l'appartenance à cette très honorable profession. Dans son livre publié en 1678, Irson se présente comme « juré, teneur de livres » et Mathieu de La Porte, membre de cette corporation, publie en 1685 un *Guide des négociants et teneurs de livres*.

Le terme *tenue des livres*, en revanche, n'apparaît que dans la seconde moitié du XVIII^e siècle, de façon relativement rare⁵ ; il semble remplacer *tenir les livres* presque instantanément. Cependant, il convient de nuancer l'impression d'instantanéité suggérée par le seul examen des titres d'ouvrages et considérer que les deux expressions ont très vraisemblablement coexisté un certain temps dans la seconde moitié du XVIII^e siècle. A partir de 1800 en revanche, *tenue des livres* se répand dans pratiquement tous les ouvrages, pour progressivement disparaître au début du XX^e siècle⁶.

Paradoxalement, il n'est que très rarement question de « partie simple » dans les titres des ouvrages du XVI^e au XVIII^e siècles. Presque tous vantent les mérites de l'enregistrement par parties doubles. En revanche, la « partie simple » connaît un vif regain d'intérêt à partir des toutes premières années du XIX^e siècle, et certains ouvrages parus entre 1800 et 1810 parlent même exclusivement de partie simple. On peut voir là l'influence de l'ouvrage que E.T. Jones

² Nous entendons par « auteurs comptables » tous ceux qui ont publié des livres concernant la comptabilité ou la tenue des livres.

³ La bibliographie de Reymondin (1909) est le document le plus complet concernant les ouvrages de comptabilité publiés de 1543 à 1908. Il contient plusieurs centaines de références.

⁴ Nous avons trouvé une petite trentaine de références contenant cette expression dans Reymondin (1909).

⁵ Reymondin (1909, 142) mentionne la publication en 1764 d'un ouvrage de tenue des livres rédigé par un certain Buschall. Cet ouvrage est introuvable en France. Deux autres références mentionnent tenue des livres dans leur titre : il s'agit de Gentil (1777) et Degrange (1795). Cette 1^{ère} édition de l'ouvrage de Degrange est également introuvable.

⁶ En plus de l'ouvrage de Reymondin (1909), nous avons utilisé le Catalogue Collectif de France (www.bnf.fr), regroupant tous les ouvrages de la BNF et ceux des bibliothèques municipales et universitaires de France.

a publié à Bristol en 1796⁷ d'une part, mais aussi le faible niveau de formation comptable de la population, à une époque de grande expansion de l'activité industrielle : de nombreux petits entrepreneurs, n'ayant pas les moyens d'embaucher un teneur de livres qualifié, tiennent eux-mêmes leurs comptes et cherchent une façon simple de pouvoir le faire. Cet engouement sera passager, mais au cours du XIX^e siècle, les ouvrages de tenue des livres (en parties simple et double le plus souvent) représenteront la majorité de ce qui se publiera dans le domaine. L'évolution est relativement lente et l'on sent bien que le statut de la *tenue des livres* n'est pas le même au début et à la fin du siècle. Dans les premières décennies, de nombreux auteurs n'hésitent pas à qualifier la tenue des livres de science. Le statut social de celui qui se dit teneur de livres est relativement élevé. Cependant, l'enseignement technique et commercial se développera tout au long du siècle, plus nettement après 1860, avec la loi sur l'enseignement secondaire spécial de 1865 d'une part, et la vague de création des écoles de commerce à partir de 1869 d'autre part. Le nombre des teneurs de livres va corrélativement augmenter et leur « art » se banaliser, si bien que leurs revenus et leur statut social déclinèrent régulièrement. Le teneur de livres est exclusivement un technicien, contrairement au comptable, qui jouit d'un ancien statut de « responsable ».

Pour compléter ce travail, il serait intéressant de rapprocher cette évolution de celle qui a pu avoir lieu en Grande-Bretagne. L'expression *book-keeping* y apparaît à la fin du XVII^e siècle dans des titres des ouvrages y devient une expression largement répandue au XVIII^e siècle (Parker 1984, 115). Selon Parker, le terme serait importé du néerlandais *boekhouden*, présent dans des titres d'ouvrages depuis la fin du XVI^e siècle. Une connexion est également possible avec les expressions allemandes *buchhalten* et *Buchhaltung*, également présentes dans les titres d'ouvrages à partir du XVI^e siècle.

Comptabilité : responsabilité et moyen de rendre compte, puis simple technique d'enregistrement

La première occurrence certaine du mot, selon nos recherches, date de 1750⁸ et concerne les finances de l'Etat Il s'agit d'un document disponible à la BNF (cote FP-7297) et daté de novembre 1750. Le titre : « *Les fermiers des Aydes, Circulaire de la Ferme générale proposant un mode uniforme de comptabilité* » a été ajouté ultérieurement. D'après le texte⁹, le sens du mot *comptabilité* peut être aussi bien « reddition de comptes » que « ensemble des comptes ».

La première définition de *comptabilité* apparaît en 1753 dans l'encyclopédie, dans une expression relativement confuse¹⁰, trahissant un usage encore mal établi. Il faudra attendre l'édition de 1798 du dictionnaire de l'Académie française pour obtenir une définition simple

⁷ Plusieurs traductions seront publiées en français dans la décennie 1800-1810. Sur E.T. Jones, voir Nikitin (1996).

⁸ Nous avons crû déceler des occurrences antérieures, mais vérification faite, il s'agissait d'erreurs de recopie entraînant la confusion avec le terme compatibilité.

⁹ « Comptabilité des receveurs qui quitteront dans le courant de l'année » (p.8)

« Les comptes dont nous venons de parler seront formés sous les yeux du directeur qui les vérifiera et mettra à la suite de la présentation VEU & VERIFIE, et signera. Cette comptabilité doit être entre les deux receveurs » (p.9)

« Nous aurions attendu la fin de l'année de ferme que nous commençons pour vous entretenir de la comptabilité des buralistes et receveurs des départemens, si nous n'avions pas pensé que ce seroit donné plus sûrement l'intelligence du plan à suivre pour le recouvrement, que de le rapprocher, dès à présent, de celui de la comptabilité à laquelle il doit servir de principe » (p.14).

¹⁰ « comptabilité est un terme nouveau dont on ne fait guère usage que dans les chambres des comptes : il signifie une nature particulière de recette et de dépense dont on doit compter ; par exemple le Trésor Royal, la marine, les fortifications, sont autant de comptabilités différentes ». (p.792)

et claire : « *obligation de rendre compte, état du comptable* ». C'est là un sens du mot qui ne correspond pas tout à fait à celui qui se dégageait du texte de 1750, sans pour autant lui être antagonique ni incompatible. La distance entre ces deux définitions donne vraisemblablement tout le spectre des sens qu'on pouvait attribuer au mot à cette époque.

On observe donc des acceptions proches mais variées du même terme, ce qui peut paraître normal pour un mot relativement nouveau et d'un usage rare. Comptabilité signifie donc à la fois « responsabilité », comme « comptable » est synonyme de « responsable » d'une part, et « moyen de rendre compte » ou « ensemble de comptes » d'autre part. Rappelons qu'avant 1800, le terme ne concernait que les finances royales, devenues publiques après la Révolution.

Alternativement, on considèrera l'*obligation* de rendre compte ou les *moyens* de rendre compte. La comptabilité d'un receveur ou d'un fermier général sera autant l'expression de sa responsabilité que l'appareil qu'il constituera pour rendre compte au Roi¹¹. On peut considérer qu'un tel appareil se compose de trois éléments : un ensemble de comptes convenablement choisis, une technique d'enregistrement et de traitement permettant d'obtenir les informations souhaitées, et l'organisation du travail de ceux qui tiennent les comptes. C'est le choix de ces trois éléments qui permet à celui qui est *comptable* (responsable) de véritablement exercer sa responsabilité.

Le sens donné par le dictionnaire de l'Académie déperira progressivement, et Dupiney et Vorepierre (1876) noteront, tard dans le XIX^e siècle, que *comptabilité* a deux sens, dont le premier « Obligation de rendre compte » est peu usité.

C'est d'ailleurs avec le second sens (moyens de rendre compte) que l'expression *comptabilité publique* apparaîtra en 1800 dans l'ouvrage d'un certain Reys (du Sully)¹². Edmond Degrange le reprendra en 1807, dans un ouvrage dédié à la tenue des livres des receveurs généraux, alors qu'elle ne sera consacrée par le législateur qu'en 1817, quand l'Etat monarchique manifesterait l'intention de rendre des comptes à la Nation, par l'intermédiaire de ses représentants au Parlement (Nikitin, 2001).

Le mot *comptabilité*, considéré comme le *moyen de rendre compte*, sera ensuite introduit dans les ouvrages sur la tenue des livres des commerçants : Pierre Boucher (1800)¹³, reprenant l'ouvrage de De La Porte pour le publier, utilise le mot *comptabilité* dans ce sens. Faisant référence à une expérience d'introduction des parties doubles dans les finances royales sous la Régence (1716 – 1726), l'auteur indique que « *Les frères Pâris introduisirent ce mode de comptabilité dans les fermes générales...* ». Mais dans le titre de l'ouvrage, Boucher parle également de « *comptabilité maritime et rurale...* », étendant ainsi le terme à d'autres types d'activités. Très rapidement, d'autres auteurs parleront de *comptabilité commerciale*, comme Degrange en 1801¹⁴. Un essai anonyme de *comptabilité commerciale* est publié en 1805, Lorimier (1808) parle de *comptabilité commerciale* dans son *Essai sur les comptes sociaux* et Legret publie en 1811 des *Rudiments de la comptabilité commerciale*. La comptabilité du commerçant est ici l'appareil qu'il doit mettre en place pour se rendre compte à lui-même.

Dans le domaine privé, la dimension de responsabilité vis-à-vis d'autrui ayant disparu, il va être possible et même naturel de confondre *tenue des livres* et *comptabilité*. On assistera alors pendant quelques décennies à une valse-hésitation entre ceux qui considèrent que les deux termes sont équivalents d'une part, et ceux qui attribuent un statut supérieur à *comptabilité* d'autre part.

¹¹ À cette époque la collecte de l'impôt est confiée à ce que nous appellerions aujourd'hui des entreprises privées. Les personnes qui dirigeaient ces dernières étaient le plus souvent appelées des financiers. La Révolution mettra un terme à ces pratiques en nationalisant le Trésor, puis l'ensemble du système de collecte des impôts.

¹² « Principes et cours pratique de comptabilité publique », 132 pages, cote BNF : V-17112

¹³ dans Reymondin 1909, 37.

¹⁴ « La tenue des livres rendue facile », 4^e édition.

Rodriguès (1810), par exemple, assimilera les deux termes : « *la tenue des livres, ou comptabilité, est une méthode dont les négociants font usage pour écrire sur les livres toutes les affaires qu'ils font* ». Quand il n'y a pas de division du travail entre le chef d'entreprise qui veut se rendre compte de sa situation et un teneur de livres qui passe les écritures, la confusion des deux termes est tentante. C'est le cas du négociant que Rodriguès prend pour exemple. La préface de l'ouvrage de Chabaud (1836)¹⁵ est également significative de la confusion des deux termes, placés ici sur un pied d'égalité : l'auteur parle d'abord de « *la comptabilité considérée comme science, c'est-à-dire sous le triple point de vue de sa cause, de sa nature et de sa fin. Or, la tenue des livres en rassemble tous les principes.* ». Cinq paragraphes plus bas on peut lire : « *Comme toutes les sciences bien faites, la tenue des livres ne repose en vérité que sur un seul principe...* ».

On aboutira ainsi, plus dans les dictionnaires (le sens courant) que chez les praticiens, à une confusion des deux termes *comptabilité* et *tenue des livres*, au point que le premier prendra progressivement le sens du second, c'est-à-dire : « technique d'enregistrement dans les comptes ».

Quelques auteurs ont assez tôt proposé d'établir une distinction. J.S Quiney (1817)¹⁶ par exemple, expliquait : « *La comptabilité est la science des comptes, la tenue des livres est l'art de rendre raison de toutes les opérations* ». L. Mézières (1849) affirmait plus explicitement : « *La comptabilité peut-être considérée comme une science dont la tenue des livres est la pratique* ». Cela n'empêchait pas le dictionnaire Larousse de 1856 d'indiquer que *comptabilité* et *tenue des livres* étaient synonymes. On voit là le décalage qui existe entre la langue des spécialistes et le vocabulaire courant. Il faudra attendre longtemps pour que la hiérarchie entre les des deux termes apparaisse dans un dictionnaire usuel. Le petit Larousse illustré de 1906 donne encore des définitions assez proches : « art de tenir des comptes en règle ¹⁷ » pour la comptabilité, et « art de régler la comptabilité d'un négociant ; action de tenir les livres ».

Dans le titre d'un ouvrage, Coffy (1833) insiste également sur la différence des deux termes : « *Tableaux synoptique des principes généraux de la tenue des livres, à parties doubles, ou méthode expérimentale au moyen de laquelle l'étude théorique et pratique de la comptabilité est mise à la portée de tous les établissements d'instruction publique* ». En 1834, le même auteur rédige un autre ouvrage intitulé « *La tenue des livres à parties doubles* ». Néanmoins la préface, citée par Reymondin (1909, 44) s'attache surtout à définir ce qu'est la comptabilité et à montrer l'importance sociale, et même politique, de l'aptitude à rendre des comptes. « *La comptabilité appartient aux sciences économiques, et son importance, devenue plus grande encore sous le régime constitutionnel, aurait dû, depuis longtemps, lui faire prendre rang dans l'instruction publique...* ». L'importance de la science de la reddition des comptes tient donc, selon Coffy, en 1833, au rôle éducatif qu'elle pourrait jouer dans un régime démocratique. Cette idée est semble-t-il confirmée par un certain Costay, chargé d'examiner l'ouvrage de Coffy après que ce dernier l'ait soumis à l'Académie des sciences. Le rapport de Costay, dont Reymondin cite l'extrait qui suit, fut lu le 14 avril 1834 : « *Les méthodes de comptabilité ont une véritable importance sociale ; elles intéressent d'une manière essentielle la conservation et l'amélioration des fortunes particulières et l'administration de la fortune publique...* ».

Au cours du XIX^e siècle, *comptabilité* a donc progressivement pris l'ascendant sur *tenue des livres*. Nous verrons plus loin le rôle qu'à pu jouer à cet égard la division du travail

¹⁵ Mentionné par Reymondin (1909, 39). Chabaud est professeur d'économie politique à l'Athénée municipal de Marseille, et l'ouvrage s'intitule « *Traité analytique et synthétique de tenue des livres en parties doubles* ».

¹⁶ Cité par Reymondin (1909, 179).

¹⁷ Il est vrai que *comptabilité* se voit également attribuer un second sens : « *partie d'une administration spécialement chargée des comptes* ».

comptable dans les entreprises ; on peu également invoquer le connotation sociale plus valorisante de *comptable* (responsable, qui doit rendre compte de sa gestion) qui amènera *comptabilité* à avoir un sens plus flatteur que *tenue des livres*, au moins parmi les professionnels. Même si le teneur de livres, au XVII^e siècle, jouissait d'un certain prestige, et du revenu afférent, celui-ci ne tirait sa responsabilité que d'une compétence technique, et pas de la responsabilité conférée par la gestion de groupes humains plus ou moins étendus.

Au Royaume-Uni, le terme *accounting* (avec cette orthographe) n'apparaît que très tardivement dans les titres d'ouvrages de comptabilité, même si l'on trouve les équivalents *accompting* et *accountantship* de façon précoce (Roger North en 1714¹⁸ et William Gordon en 1765¹⁹). Un ouvrage important de Robert Hamilton, dont la deuxième édition est publiée en 1788, ne parle que de *bookkeeping* et pas encore de *accounting*. Ce n'est donc pas avant la milieu du XIX^e siècle que *accounting* (1861) ou *accountancy* (1854) apparaissent dans des titres d'ouvrages. La concomitance avec l'apparition d'organisations de *chartered accountants* est troublante et l'on peut supposer que cette nouvelle profession, ayant tout intérêt à valoriser ses compétences distinctives, ne soit pas pour rien dans le fait qu'un nouveau mot (*accounting*) se soit répandu à cet effet. Comme en France en revanche, le terme est utilisé dans les documents du gouvernement depuis le XVIII^e siècle²⁰.

II. Science comptable et professionnalisation

A partir du milieu du XIX^e siècle, le développement du nombre des entreprises industrielles, grandes et petites, avait bouleversé les besoins de formation à la comptabilité. Il avait d'abord fallu donner une instruction commerciale suffisante à de nombreux collaborateurs destinés à des tâches de d'encadrement et l'éclosion de nombreuses écoles de commerce, après 1869, avait permis de combler ce fossé. Corrélativement, le nombre des enseignants de comptabilité avait crû. D'autre part, l'augmentation du nombre des faillites après que furent tombés quelques protections encadrant l'activité des entreprises²¹ avait engendré, dans les tribunaux de commerce, un recours massif à des experts capables de « débrouiller » les affaires et les comptes avant de les porter sous les yeux des juges. Enfin, la dilution importante de l'actionnariat à laquelle on avait assisté dans les années 1880 avait rendu les « petits » actionnaires dépendants d'experts capables de leur déchiffrer les comptes des entreprises dans lesquelles ils avaient placé leur argent.

Des experts comptables auto proclamés étaient donc apparus, puisque rien n'interdisait à quiconque de s'approprier ce titre. Certains n'avaient pas toute l'honnêteté voulue et la profession ne jouissait pas d'une bonne réputation. Dans un livre rédigé à l'occasion du 50^{ème} anniversaire de l'ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland), Richard Brown (1905, 290) décrit l'état de la profession comptable en France : le constat est accablant concernant l'image de cette profession auprès du public. Tout le monde pouvait se prévaloir du titre d'expert-comptable, sans encourir de sanction ni avoir besoin de fournir la moindre preuve de compétences. Ceux qui le faisaient se recrutaient parmi les personnes les moins diplômées, ayant le plus souvent échoué dans d'autres carrières. Pour lutter contre cet état de

¹⁸ La sixième et dernière partie de l'ouvrage s'intitule: "A short and easy VOCABULARY of Certain Words, that in the Language of Accompting take a Particular Meaning". Le terme *accompting* ne figure cependant pas dans ce glossaire. North utilise *accompting* à de nombreuses reprises dans les premières pages d'introduction, par exemple dans un titre « I. The Excellency of Accompting by Debtor and Creditor ». Et plus loin (p.2), il en donne un synonyme: « But the Art of Regular Accompting, or Book-keeping, ... ».

¹⁹ « Part I. The ELEMENTS of MERCANTILE ACCOUNTANTSHIP. » p.13. Le terme n'est utilisé qu'à une seule occasion.

²⁰ Information communiquée par R.H. Parker.

²¹ Traité franco-anglais de libre-échange en 1860, loi sur les sociétés de 1867 par exemple.

fait, la Société Académique de Comptabilité avait été créée en 1881, et elle délivrait des diplômes, malheureusement sans reconnaissance des pouvoirs publics. Auguste Petit en fut le premier président et il déclarait, juste avant le vote des statuts : la SAC doit produire entre les comptables « la cohésion scientifique qui fera de notre métier une profession vraiment libérale ». Parlant de la comptabilité, il devenait particulièrement lyrique et ne craignait pas d'affirmer : « *lorsque cette science aura atteint tout son développement, elle deviendra le flambeau de la civilisation* ».

Organisés aux niveaux des régions, quelques groupes d'experts comptables tentaient également de lutter contre cette situation et des cours du soir étaient organisés et des diplômes délivrés. Quelques-uns, dont Léautey & Guilbault puis plus tard Reymondin, entreprirent de rehausser l'image de la profession auprès du public en tentant de donner à leur discipline le statut fort enviable de science. À l'occasion du congrès des comptables français tenu en 1880, les organisateurs proclament fièrement : « *La comptabilité est une science qui a pour but de mettre jour par jour les modifications apportées au capital...* ». La même année, Adolphe Guilbault affirme que « *la comptabilité est la science des comptes* ». Dans le passé, le terme de science avait pu être employé ponctuellement pour qualifier la comptabilité²² et même la tenue des livres ; à partir de ce moment, c'est au contraire à une qualification systématique à laquelle on assiste de la part des professionnels de la comptabilité. Le statut subalterne de la tenue des livres apparaîtra alors comme un corollaire de l'affirmation de la comptabilité comme science ; ce qui n'était auparavant que prise de position de rares auteurs, sans incidence pratique, devient alors sanctionné par une hiérarchie clairement établie entre des diplômes différents²³.

Pour F.I.C. (1886 et 1891), « la comptabilité est une science qui traite de la manière d'établir et de diriger les écritures d'une maison de commerce », alors que la tenue des livres est l'art de passer les écritures conformément à la loi et aux usages.

Pour Léautey et Guilbault (1889), « *la comptabilité, branche des mathématiques, est la science de la coordination rationnelle des comptes relatifs aux produits du travail et aux transformations du capital* ». En revanche, « *la tenue des livres est l'art d'écrire sur les livres... en se conformant aux principes et aux règles théoriques de la science des comptes* ».

À la suite de Léautey et Guilbault, beaucoup de grands noms de la profession comptable poursuivront l'effort de définition de la comptabilité visant à la considérer comme une science.

Gabriel Faure (1897), expert comptable de la SAC et professeur à HEC leur emboîtera le pas en considérant que « *la comptabilité est la science qui nous enseigne à créer et à coordonner rationnellement les comptes relatifs aux produits de notre travail et aux modifications de notre capital, en vue de connaître finalement le résultat de nos opérations* ». En revanche, pour ce même auteur, « *la tenue des livres est la mise en pratique de la science des comptes ou comptabilité* ».

L'année suivante, Léon Gomberg (1897, expert comptable et correspondant étranger de la SAC, publiait « La science de la comptabilité et son système scientifique. Quintard (1913), autre professeur à HEC, verra dans la comptabilité « *la science qui nous apprend à coordonner de façon claire et rationnelle un ensemble de livres de comptes, nous permettant de suivre toutes les opérations d'une maison de commerce* ». Ce même auteur verra

²² Queulin (1840) indiquait, dans la préface : « La comptabilité est aujourd'hui une science exacte... ». Blondel (1801) publie « La tenue des livres de commerce à partie simple ou parties doubles, ouvrage utile à tous ceux qui veulent s'instruire de cette Science ».

²³ certificat de teneur de livres créé en 1901, diplôme de comptable créé en 1881 et brevet d'expert comptable créé en 1905. Source : brochure intitulée : « Centenaire de la SCF ».

également une distinction nette entre deux qualifications : « *Pour être comptable, il faut être instruit dans la science de la comptabilité. Pour être teneur de livres, il suffit de bien écrire et de bien chiffrer* ».

Après la 1^{ère} guerre mondiale, le caractère scientifique de la comptabilité continuera d'être affirmé, mais de façon moins soutenue, alors que la tenue des livres sera le plus souvent oubliée. Pour De Fagès (1924), « *la comptabilité est la science qui a pour objet la numération des objets en mouvement* ». Delaporte (1927) reprendra les termes de Léautey & Guilbault « *La comptabilité est la science des comptes...* », mais ira jusqu'à prophétiser : « *Dans l'avenir, son rôle pourra grandir encore, car elle pourra comptabiliser les faits sociaux et intermondiaux* ». Ce même auteur sera le dernier à affirmer la dimension scientifique de la comptabilité, en 1942 : « *La comptabilité est une science élaborée par l'esprit analysant des faits comptables, abstraction intellectuelle de phénomènes économiques restreints et enclos dans les opérations envisagées et ressortant d'une entreprise* ». Dumarchey (1933) ajoutera également sa pierre à l'édifice : « *Si donc nous nous convenons de donner à toutes classe d'unités de valeur le nom de Compte, nous poserons, par anticipation, qu'il y a une science des classes d'unités de valeur, une science des comptes que nous appellerons comptabilité* ».

Cette volonté de reconnaissance de la comptabilité en tant que science dépassera le cadre national puisque Lorusso (1922) affirme que « *Selon l'école de Venise, c'est-à-dire selon les principes scientifiques qui ont été fixés par le professeur Fabio Besta, qui a tenu pendant plus de quarante ans la chaire de comptabilité à l'école supérieure de commerce de Venise, la Ragioneria, ou comptabilité, est la science du contrôle économique dans les administrations en général* ». A la même époque en Grande-Bretagne, on parlait de *scientific costing*.

Cette volonté de considérer la comptabilité comme une science cessera après la seconde guerre mondiale, après que les experts comptables auront obtenu la reconnaissance de leur statut social. C'est en effet en 1942 puis 1945 que sera créé l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, dont les membres bénéficiaient du le monopole de la certification et de la révision des comptes.

III. La division du travail des comptables (1850-1914)

L'évolution du mot comptabilité est clairement liée avec l'évolution du travail comptable. En effet, depuis les années 1850 et jusqu'en 1914, le nombre de comptables, comme celui des employés de bureau, augmentent considérablement. Par exemple, à Saint-Gobain, les comptables représentent moins que 1% du total des salariés en 1867 et 2.5% en 1912. Cette évolution a entraîné une division de travail qui a trois principales conséquences quant à l'évolution des sens du mot : un premier porte sur la hiérarchie, un second sur la spécialisation du travail et un troisième sur la création d'un nouvel endroit : le service comptable.

Division du travail et hiérarchisation des services

L'augmentation de la taille de grandes entreprises industrielles comme Saint-Gobain a une première conséquence : le siège social est séparé des établissements, le premier devant centraliser et vérifier les informations comptables des seconds.

Dans le même temps, nous avons noté une évolution des expressions fondées sur le mot comptabilité. Depuis Mathieu De la Porte en 1685²⁴, il existe une division entre les comptes généraux et les comptes particuliers. Les comptes généraux concernaient les choses (capital, stocks ou dettes) et les comptes particuliers s'intéressaient aux personnes (clients et

²⁴ Yannick Lemarchand [2005] a indiqué Pourrat pourrait avoir fait cette distinction dès 1676.

fournisseurs). Beaucoup d'auteurs comme Imhoof [1786] ou Dupuy [1823] ou Barlet [1861] ont confirmé les oppositions entre ces deux notions.

Néanmoins, depuis Helfenbein [1845], un nouveau sens est apparu. Ce dernier a proposé une nouvelle opposition entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire : le but de la première est d'agrèger tous les données comptables rassemblés dans les livres auxiliaires. Bahier [1850] a confirmé cette opposition. Ce nouveau sens résulte probablement de la pratique : en effet, Helfenbein était chef comptable à la compagnie de chemin de fer de Saint-Etienne à Lyon.

En 1864, Beauchery a résumé clairement les deux définitions :

« Quoi légitime la qualification de généraux ?

1° La généralité de renseignements que procurent ces comptes

2° L'impersonnalité qui les caractérise, il ne devrait y avoir que 4 comptes généraux, si les frais généraux n'étaient que ceux de l'objet

Quoi légitime la qualification de particuliers ?

1° L'information particulière que procurent ces comptes.

2° La personification qui les régit "

Les adjectifs généraux et particuliers parassent ainsi se dédoubler : ils prennent deux sens qui se superposent (même si Beauchery le définit maladroitement). Puis progressivement, le nouveau sens est devenu plus commun que l'ancien: Guilbault [1865], Barré [1877] ou Barillot [1887] mentionnent ainsi ce nouveau sens mais aucun auteur à notre connaissance n'a fait référence au sens plus ancien. Nous pouvons donc penser que la division du travail a modifié l'opposition entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire.

Division du travail et spécialisation fonctionnelle

Une autre évolution peut être observée au cours de la période. En effet, très tôt, de nombreux adjectifs ont cherché à préciser quel genre de comptabilité était pratiquée. Par exemple, comptabilité agricole, comptabilité rurale, comptabilité commerciale ou comptabilité industrielle. Tout d'abord, ces expressions ont simplement signifié que l'on appliquait les règles de la comptabilité à un domaine spécial. Les définitions de Godard [1827], Joubert [1847], Bahier [1850], Lefour [1853], Hubert [1856], Coulon [1857] et Matharan [1859] se situent ainsi dans cette optique.

Au début des années 1860, les usages de ces termes commencent à changer. D'une part, la spécificité de la comptabilité commerciale se lie progressivement avec les idées d'achats et de ventes. D'autre part, la comptabilité industrielle se mélange avec l'idée de la production, c'est-à-dire principalement le prix de revient. Les premiers auteurs qui développent de telles idées étaient Barlet [1861] et Heudicourt [1862]. Barlet fait une distinction entre la production et le commerce mais la comptabilité industrielle conserve encore les deux significations. Heudicourt est plus précis : la comptabilité industrielle est une partie de la comptabilité, pas vraiment définie, mais une partie qui doit expliquer la comptabilité financière. Encore une fois, ce nouveau sens semble être le résultat des usages du monde des affaires : en effet, Barlet était professeur de comptabilité dans une école d'ingénieur et Heudicourt était chef comptable chez Cail et Cie. Après ces premières définitions, l'usage de ces expressions se répand, mais on ne retrouve pas de définitions avant les années 1890. En 1896, Andoyer propose une définition de la comptabilité industrielle qui confirme le nouveau sens et la nouvelle opposition entre comptabilité industrielle et comptabilité commerciale. Bournisien [1909] ou Edom [1911] confirment l'évolution.

Division du travail et division de l'espace

Comme Foucault remarquable dans *Surveiller et Punir*, le XIX^e siècle est marquée par la fonctionnalisation de chaque espace. La comptabilité n'échappe pas à cette règle. C'est au milieu du XIX^{ème} siècle que le mot comptabilité prend ce sens. Le mot fut d'abord en

concurrence avec celui, plus ancien, de bureau. Mais le bureau était trop général, concernant l'ensemble des services administratifs, ne concernant pas précisément les services comptables.

En 1865, le dictionnaire de comptabilité de La Châtre²⁵ a précisé ce nouveau sens mais ni Dupiney de Vorepierre [1876] ni le dictionnaire de l'académie française [1878] ne le donnent. Néanmoins, avant 1865, nous avons trouvé quelques exemples qui peuvent suggérer que le sens est apparu autour de 1860. En 1845, Helfenbein, un auteur de comptabilité a été présenté en tant que teneur de livres en chef. En 1862, Helfenbein est chef de comptabilité. En 1862, le mot désigne donc déjà l'espace comptable. Même constat à Saint-Gobain en 1859 à Aix La Chapelle dans les registres du siège : le mot comptabilité est employée pour indiquer un service comptable²⁶.

IV. La standardisation de la comptabilité

Nous avons noté que de nouvelles expressions sont apparues entre la fin du dix-neuvième siècle et la première guerre mondiale. Parmi ces expressions, l'opposition entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire a semblé être la conséquence de la division entre différents services de la comptabilité.

Mais deux synonymes ont été également employés. Certains auteurs comme Léautey et Guilbault ont préféré livres analytiques et livres synthétiques aux expressions plus anciennes de comptabilité auxiliaire et comptabilité générale. Ils ont expliqué cette préférence dans *La science des comptes* publié en 1889. En 1903, dans un autre ouvrage, ils ont défini les deux expressions. Par la suite, plusieurs auteurs ont confirmé cette opposition : Marchal [1905], Gilis [1906], Fèjès [1923] ou Demur [1931] donneront des définitions dans ce sens. Néanmoins, l'opposition entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire est encore employée dans l'Entre-deux-Guerres (Quintard [1913], Deschamps [1926], ou Encyclopédie Quillet [1939]).

En 1942, le premier plan comptable propose une opposition entre comptabilité commerciale et de comptabilité industrielle. Quelques années après, juste après la deuxième guerre mondiale, en 1947, le plan comptable distingue comptabilité générale et comptabilité analytique d'exploitation. À première vue, nous pourrions penser qu'il s'agit toujours de la vieille opposition entre vieille comptabilité générale et comptabilité auxiliaire. Pourtant, le sens de comptabilité commerciale a investi l'expression comptabilité générale et le sens de comptabilité industrielle s'est incarné dans l'expression comptabilité analytique d'exploitation. Comment pouvons-nous expliquer cette transformation ?

La première explication est la volonté du changement par rapport au plan comptable de 1942, marquée du sceau de la collaboration. Comme il n'y avait pas beaucoup de changements dans ce nouveau plan comptable²⁷, les nouvelles dénominations ont pu donner l'impression d'apporter quelque chose de nouveau.

Une deuxième explication met en avant le rôle joué par la division du travail comptable dans chaque entreprise. Dans beaucoup de sociétés, la division du travail a entraîné une division entre les comptables travaillant à côté de la production et ceux travaillant dans le bureau. Le premier faisait essentiellement de la comptabilité industrielle tandis que le second a fait plutôt de la comptabilité commerciale. En conséquence, nous pourrions penser que la division entre la comptabilité générale et analytique pourrait être la conséquence de la

²⁵ « Employé à la comptabilité, chef de comptabilité || Comptes tenus. Il a mis beaucoup d'ordre dans sa comptabilité »

²⁶ Pièce 1L1 Bis. Archives Saint-Gobain.

²⁷ Anne Fortin [1991] écrit à ce propos : “to facilitate the adoption of the plan, the committee for the normalization of accounting did not want to upset accounting traditions unduly. Since the 1942 plan had already been introduced in some companies, it seemed natural that the committee base its work on that plan, and try to improve upon it” (p.17).

réduction de deux oppositions (comptabilité industrielle et commerciale ainsi que comptabilité auxiliaire et générale) à une seule opposition. Cette opposition renvoie peut-être plus largement aux conflits entre comptables et ingénieurs autour de la comptabilité (Zimnovitch [1997]).

Une des conséquences du plan comptable est la normalisation du langage comptable : tout le monde ou presque emploie les termes du plan comptable après 1947. Quelques exceptions ont pu être notées : tout d'abord, la mission française de la productivité en 1951. Quelques chefs d'entreprises français sont allés en Grande Bretagne pour étudier les techniques de gestion utilisées outre Manche. Ils ont choisi d'utiliser le terme de comptabilité de gestion dans leur rapport suivant en cela les usages anglo-saxons.

En 1975, Motais de Narbonne est le premier auteur français à employer et définir le terme dans un manuel. Néanmoins, nous devrions attendre les années 1990 pour noter le développement de l'utilisation de cette expression. Dix ans après Motais de Narbonne, en 1985, Launois sera le premier à employer l'expression de comptabilité financière (mais sans la définir) bientôt suivi par Degos et Hirigoyen en 1987. Malheureusement, ils ne définissent pas l'expression. Une plus de fois, nous devrions attendre le 1990 pour noter le développement de l'utilisation de l'expression.

Conclusion :

Au terme de ce travail, nous voudrions essayer de dégager quelques régularités dans l'apparition de mots et de sens nouveaux.

1. L'usage de nouveaux mots ne paraît pas le fait d'auteurs influents. Rappelons-nous de Helfenbein [1845] parlant de comptabilité générale, de Cazaux [1824] ou pour la comptabilité industrielle, Motais de Narbonne [1975] pour la comptabilité de gestion etc. Léautey et Guilbault [1889] sont la seule exception pour le choix des livres analytiques.

Il en va de même pour les sens qui paraissent émerger chez les praticiens : ainsi le dictionnaire de la Châtre [1865] ne fait que reprendre un usage que l'on retrouve à Saint-Gobain ou à Cail. Même chose pour le premier usage du mot comptabilité : il se trouve dans un rapport de la ferme générale.

Néanmoins, les auteurs que l'on pourrait qualifier d'influents paraissent jouer un rôle déterminant dans la stabilisation du mot et de son sens.

2. Le sens du mot semble obéir à une grande imprécision à ses débuts : il faut souvent plusieurs décennies pour que les sens se stabilisent : ainsi en est-il de l'expression tenue des livres par rapport à la comptabilité ou de la naissance des oppositions entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire ou de celle entre comptabilité commerciale et comptabilité industrielle. On a l'impression que le mot naît quand un nouveau sens est nécessaire et que ce mariage est long à se conclure.

Bibliographie

- Beauchery A. (1874), *Comptabilité centralisatrice*, Lille, Perdreau, Côte BNF V-13670.
Blondel, (1801), *La tenue des livres de commerce à partie simple ou parties doubles, ouvrage utile à tous ceux qui veulent s'instruire de cette Science*, Paris.
Brown, Richard, (1905), *A history of accounting and accountants*, Edinburgh.
Centenaire de la Société de Comptabilité de France, 1881 – 1981.
Chaubaud, J.-J., (1836), *Traité analytique et synthétique de tenue des livres en parties doubles*, Marseille.

- Coffy, (1833), *Tableau synoptique des principes généraux de la tenue des livres en parties doubles*, Paris.
- De Fages, Eugène, (1924), *Les concepts fondamentaux de la comptabilité*, Paris.
- Degrange, Edmond, (1795), *La tenue des livres rendue facile*, Bordeaux.
- Delaporte, René, (1927), *Comptabilité rationnelle*, Paris.
- Dumarchey, Jean, (1933), *Théorie positive de la comptabilité*, Paris.
- Dupiney de Vorepierre J.-F.-M. (1876), *Dictionnaire français illustré et encyclopédie universelle pouvant tenir lieu de tous les vocabulaires et de toutes les encyclopédies*, Paris, Michel Lévy Frères.
- Dupiney de Vorepierre, (1876), *Dictionnaire français illustré et encyclopédie universelle*, Paris.
- F.I.C., (1886) et (1891), *Éléments de comptabilité*, Tours et Paris.
- Faure, Gabriel, (1897), *Éléments de commerce et de comptabilité*, Paris.
- Fortin A., « The 1947 French accounting plan : origins and influence on subsequent practice » in Lemarchand Y., Parker R. (ed.). *Accounting in France : Historicals Essays. La comptabilité en France : Essais Historiques*, New-York, Garland, 1996.
- Foucault M. (1993), *Surveiller et Punir*, Paris, Gallimard, collection Tel, réédition.
- Gentil, (1777), *Instruction sur la tenue des livres en parties doubles et les changes étrangers*, Paris.
- Gomberg, Léon, (1898), *La science de la comptabilité et son système scientifique*, Paris et Genève.
- Gordon, William, (1765), *The universal accountant*, reprinted by Garland, 1986, London New-York.
- Guilbault, Adolphe, (1880), *Traité de comptabilité et d'administration industrielle*, 2^{ème} éd., Paris.
- Hamilton, Alexander, (1788), *An Introduction to Merchandise*, 2nd edition, Aberdeen, reprinted by Garland, 1982, London & New-York.
- Hirigoyen G. et Degos J.-G. (1987), *Comptabilité financière des sociétés et groupes*, Paris, Eyrolles.
- La Châtre M. (1865), *Nouveau dictionnaire universel*, 2 tomes, Paris, Dock de la librairie.
- Launois S. (1985), *Comptabilité financière*, Paris, PUF.
- Léautey E. et Guilbault A. (1889), *La science des comptes mise à la portée de tous*, Paris, Librairie comptable et administrative, Côte BNF 8-V-79502.
- Léautey, Eugène, & Guilbault Adolphe, 1889, *La science des comptes mise à la portée de tous*, Berger-Levrault, Paris.
- Legret, G.-P., (1810), *Rudiment de la comptabilité commerciale*, Paris.
- Lemarchand Y. (2005), « Jacques Savary et Mathieu De la Porte, deux classiques du grand siècle » in Colasse B., *Les grands auteurs en comptabilité*, Colombelles, éditions EMS, p.21-38.
- Lorimier, (1808), *Essai Sur les comptes sociaux ou en participation*, Paris.
- Lorusso, (1922), "Le rôle de la comptabilité", *La comptabilité et les affaires*, n°23, p.277-279, septembre 1922, Côte BNF JO-72423.
- Mennher, V., (1550), *Practique brifve Pour Cyfrer Et Tenir Livres de Compte*, Anvers.
- Mézières, L., (1846), *Comptabilité industrielle et manufacturière*, Paris.
- Motais de Narbonne G. (1975), *Prix de revient et comptabilité de gestion*, Paris, Dunod.
- Nikitin, Marc, (1996), « La tenue des livres des manufacturiers et l'ombre d'E.T. Jones », *Histoire & Mesure*, XI, ½, 119-137.
- Nikitin, Marc, (2001), « The birth of a modern public sector accounting system, in France and Britain and the influence of Count Mollien », *Accounting History*, NS vol6, n°1, 75-101.
- North, Roger, (1714), *The Gentleman Accomptant*, London, reprinted by Garland, 1986, London & New-York.

- Parker, R.H., (1984), "Reckoning, Merchant's Accounts, Book-keeping, Accounting or Accountancy? The Evidence of the long titles of Books on Accounting in English, 1543-1914", in Carsberg, B. and Dev, S. (eds), *External Financial Reporting*, London.
- Queulin, J.-E., (1840), *L'inventaire perpetuel*, Paris.
- Quiney, J.-S., (1817), *Comptable général ou livre de raison*, Paris.
- Reymondin, Georges, (1909), *Bibliographie méthodique des ouvrages en française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes*, Giard & Brière, Paris.
- Académie française (1878), *Dictionnaire de l'Académie Française, Tome Premier A=H*, Paris, Firmin-Didot et Cie (7^{ème} édition).
- Rodrigues, J., (1810), *La tenue des livres théorique et pratique*, Bordeaux.
- Zimnovitch H. (1997), *Le calcul des prix de revient en France pendant la seconde industrialisation*, thèse de doctorat, Université de Poitiers.
- Trésor de la Langue Française Informatisé : <http://atilf.atilf.fr/tlf.htm>

Annexe

Comptabilité

a. Premiers usages du mot comptabilité

Novembre 1750 : « Comptabilité des receveurs qui quitteront dans le courant de l'année » (p.8)
« Les comptes dont nous venons de parler seront formés sous les yeux du directeur qui les vérifiera et mettra à la suite de la présentation VEU & VERIFIE, et signera. Cette comptabilité doit être entre les deux receveurs » (p.9)
« Nous aurions attendu la fin de l'année de ferme que nous commençons pour vous entretenir de la comptabilité des buralistes et receveurs des départemens, si nous n'avions pas pensé que ce seroit donné plus sûrement l'intelligence du plan à suivre pour le recouvrement, que de le rapprocher, dès à présent, de celui de la comptabilité à laquelle il doit servir de principe » (p.14)
Les fermiers des Aydes, *Circulaire de la Ferme générale proposant un mode uniforme de comptabilité*, Cote BNF FP-7297.

1759 : « Comptabilité du régisseur d'une terre » (p.171)
Bellial des Vertus (1759), *Essai sur l'administration des terres*, Paris, Hérisant, Cote BNF S-14790.

Premières définitions du mot comptabilité

1753 : « comptabilité est un terme nouveau dont on ne fait guère usage que dans les chambres des comptes : il signifie une nature particulière de recette et de dépense dont on doit compter ; par exemple le Trésor Royal, la marine, les fortifications, sont autant de comptabilités différentes » (p.792)
Diderot D. et D'Alembert (1753), *Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*, tome III. Disponible sur <http://gallica.bnf.fr/>.

1798 : « obligation de rendre compte, état du comptable »
Académie française (1798), *Dictionnaire de l'Académie Française, Tome Premier A=K*, Paris, Smits et C^{ie} (5^{ème} édition).

1814 : « Par le mot Comptabilité, on entend communément la manière de tenir les écritures et de rendre les comptes ; mais cette définition est incomplète. Nous devons donc comprendre sous ce terme générique les formes légales pour effectuer des recettes et des dépenses ; la connaissance des valeurs admissibles dans les caisses ; les transformations ou conversions que subissent ces valeurs par les échanges d'une caisse à l'autre ; l'art de la tenue et de la vérification des écritures ; la reddition des comptes, leur appurement et leur révision. »
Chalier J. (1814), *Précis élémentaire de la comptabilité*, Paris, Libraires Emery, Delaunay, Baudoin Frères et Goeury, Côte BNF V-55685.

1824 : « le but de la comptabilité, dans toute gestion, doit être de montrer clairement à la fin de l'année, le profit ou la perte, dans l'année, non seulement sur l'ensemble de la gestion, mais sur chacun des détails qu'elle embrasse »
Cazaux L.-F.-G. (DE) (1824), *De la comptabilité dans une entreprise industrielle et spécialement dans une exploitation rurale*, Toulouse, J.-M. Douladoure, Côte BNF VP-7755.

Comptabilité générale – comptabilité auxiliaire

Comptes généraux – comptes particuliers

1786 : « on distingue, sur les Livres, deux sortes de comptes, savoir, les particuliers & les généraux. On appelle particulier, le compte que l'on ouvre sur ces Livres à celui avec lequel on est entré en liaison d'affaires. Les comptes généraux les plus usités dans le commerce, sont : le compte de fonds, le compte de traites & remises, le compte de caisse, le compte de marchandises générales, le compte de produits & pertes, & d'autres que l'on ouvre suivant la nature du commerce de chaque Négociant »

Imhoof J.-J. (1786), *L'art de tenir les livres en parties doubles, ou la Science de faire écriture de toutes les négociations de banque et de commerce*, Genève et Paris, Libraire Barde, Manget et Buisson, Côte BNF V-6812.

1823 : « On ouvre des comptes aux individus et aux choses. Les comptes ouverts aux individus sont nommés comptes particuliers ou personnels. Les comptes ouverts aux choses forment deux classes : celle des comptes généraux, celle des comptes impersonnels, tels que meubles et ustensiles, ventes au comptant, voyages, foire de tel endroit, marchandise pour votre compte chez un tel, etc. etc. »

Dupuy J.-B. (1823), *La Tenue des livres, ou Cours théorique et pratique de comptabilité commerciale à parties doubles, à l'usage des commerçans*, Lyon et Paris, Perisse Frères et Mequignon Junior, Côte BNF V-37458.

1861 : « Ces comptes sont dits généraux ou impersonnels, pour les distinguer des comptes ouverts aux personnes et auxquels on donne le nom de particuliers ou de personnels. On les dits généraux, parce qu'on les rencontre, sous quelque dénomination que ce soit, dans tous les genres de commerce et d'industrie, et que tous les autres comptes ouverts sous des dénominations différentes n'en sont que des subdivisions, et rentrent, par conséquent dans l'une des cinq catégories de comptes »

Barlet C. H. (1861), *Tenue des livres appliquée à la comptabilité des mines de houille, des hauts-fourneaux et des usines à fer*, Paris, Librairies Lethielleux et Lacroix.

Comptabilité générale – comptabilité auxiliaire

1845 : « la comptabilité générale, celle représentée par les écritures, doit être purement financière, et s'appuyer de livres auxiliaires donnant tous les éléments du trafic, pour servir des tableaux périodiques »

Helfenbein P. L. (1845), *De la comptabilité des compagnies de chemin de fer*, Lyon, Léon Boitel, Côte BNF V-41488.

1850 : « La comptabilité générale consiste à tenir un compte sommaire de recettes et dépenses ; son résultat fait connaître la somme des bénéfices ou des pertes faits sur l'exploitation, pendant l'année. [...] Pour connaître positivement les avantages et désavantages de toutes les parties de l'exploitation, il faut recourir à la comptabilité de détail, qui consiste à ouvrir un compte particulier à chaque culture, à chaque espèce de bétail et à chaque genre de spéculation ; de manière que chaque compte devienne débiteur de tout ce qu'il reçoit, et créancier ou créancier de tout ce qu'il produit »

Bahier J.-L. (1850), *Manuel de comptabilité agricole à l'usage des fermes-écoles et des écoles primaires*, Saint-Brieuc, Imprimerie-librairie de L. Prud'homme, Cote BNF V-31209.

1865 : « Dans les grandes associations, la comptabilité générale, qui résume et montre la situation du travail à tous les moments, a pour point de départ la comptabilité auxiliaire, qui indique les mouvements journaliers effectués par le capital et l'analyse de leurs résultats »

Guillaumont C.-A. (1865), *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*, Paris, Librairie Guillaumin et Cie (1^{ère} édition), Fonds Stevelinck Cote HC 0054.

1877 : « La comptabilité générale se tient au moyen des livres suivants, qui centralisent les opérations du commerçant :

1° Le journal

2° Le grand livre

3° Le livre des inventaires

4° Le livre des balances [...]

La comptabilité auxiliaire peut comprendre des livres en nombre illimité. Ce sont les besoins spéciaux de chaque commerce qui indiquent les livres dont il faut faire emploi. Pour les livres auxiliaires, nous citerons les principaux, qui sont :

1° Le livre de caisse ;

2° Le livre de magasin ;

3° Le copie de factures ;

4° Le copie d'effets à recevoir ;

5° Le copie d'effets à payer ;

6° La copie de lettres ;

7° Le carnet d'échéances ;

8° Les pièces comptables et les lettres des correspondants adressées au commerçant »

Barré J. (1877), *Cours complet de comptabilité*, Paris, Librairie de G. Masson, Côte BNF 8-V-2238.

1887 : « Comptabilité générale, Description du Journal et du Grand Livre. - La comptabilité auxiliaire ou spéciale recueille tous les détails possibles sur les opérations, qu'il s'agit en même temps de centraliser, de condenser à la comptabilité générale représentée principalement :

1° Par le Journal, où les opérations sont résumées en articles dans l'ordre chronologique ;

2° Par le Grand Livre, ou livre des comptes »

Barillot A. (1887), *Cours de comptabilité*, Paris, Charles Delagrave, Côte BNF 8-V-9377.

1913 : « Considérés au point de vue comptable, les livres de commerce se divisent en deux groupes :

1° la comptabilité auxiliaire ;

2° la comptabilité générale ou centrale.

La comptabilité auxiliaire appelée aussi comptabilité analytique reçoit l'inscription détaillée des opérations commerciales au moment où sont faites ces dernières. Elle sert à établir la comptabilité générale. Elle comprend les Journaux auxiliaires qui peuvent se réduire au Brouillard et les Grands livres auxiliaires. On peut y faire rentrer le Copie de lettres bien que celui-ci ne soit pas à proprement parler un livre de comptabilité, et les livres d'ordre tel que le Livre de magasin.

La comptabilité générale comprend le Journal, le Grand-Livre et le Livre des Inventaires »

Quintard E. (1913), *Comptabilité et tenue des livres*, Paris, Armand Colin, 13^{ème} édition.

1926 : « Le brouillard, le journal et le grand livre suffisent à la rigueur à l'établissement à l'établissement de toute comptabilité ; mais le plus souvent on substitue au brouillard les livres auxiliaires d'achats, de ventes, de caisse, d'effets à recevoir et d'effets à payer, que nous avons étudiés dans la première partie de ce cours, et qui constituent la comptabilité auxiliaire, par opposition à la comptabilité générale qui se traduit dans le journal et le grand livre »

Deschamps H. (1926), *Cours élémentaire de commerce et de comptabilité*, Paris, Librairie Emmanuel Vitte.

1939 : « La comptabilité comprend deux ordres de faits : elle prépare les matériaux puis édifie.

C'est-à-dire que :

1° Elle recueille les opérations en les classant par genre, catégorie ou espèce ;

2° Elle les comptabilise, c'est-à-dire qu'elle les résume méthodiquement en tableaux ou comptes en application de principes rigoureux.

Elle présente deux divisions formant degrés :

1° Comptabilité auxiliaire ou du premier degré ;

2° Comptabilité générale ou du deuxième degré.

Le bilan qui constitue l'inventaire constitue, en quelque sorte, le troisième degré »

Collectif (1939), *Encyclopédie autodidactique QUILLET : L'enseignement moderne et pratique publié en collaboration par un comité d'universitaire*, Tome IV, Paris, Librairie Aristide Quillet.

Comptabilité commerciale – comptabilité industrielle

Comptabilité appliquée à différents secteurs de l'économie

1827 : « les marchands de toutes classes [...] ont du chercher les moyens de se rendre compte à eux-mêmes, ou de rendre compte à leurs commettans » (définition de comptabilité commerciale)

Godard P.-A. (1827), *Traité général et sommaire de comptabilité commerciale*, Paris, Librairie du Commerce, Côte BNF MFICHE V-6838.

1847 : « Nous nommons comptabilité agricole ou agronomie les calculs qui ont pour objet de faire connaître au cultivateur sa position pécuniaire passée et présente, et qui peuvent en même temps lui faire tirer des conjonctures plus ou moins vraies sur la situation à venir »

Joubert P.-Ch. (1847), *Agenda de comptabilité agricole*, ou *Registre comptable...*, Paris, Cousin, Côte BNF SP-1552.

1850 : « La comptabilité agricole est l'art de se rendre compte des recettes, des dépenses et de toutes les autres opérations d'une exploitation agricole. Le but que l'agriculteur se propose, en tenant une comptabilité, est de savoir si son exploitation est en bénéfice ou en perte. Il y a deux espèces de comptabilités : la comptabilité générale et la comptabilité de détail. »

Bahier J.-L. (1850), *Manuel de comptabilité agricole à l'usage des fermes-écoles et des écoles primaires*, Saint-Brieuc, Imprimerie-librairie de L. Prud'homme, Cote BNF V-31209.

1853 : « La comptabilité agricole est l'art de constater les opérations d'une exploitation rurale de manière à en faire ressortir les résultats en perte ou en profit ».

Lefour M. (1853), *Arithmétique agricole suivie de la comptabilité agricole*, Paris, Librairie agricole de la maison rustique, Cote BNF S-30072.

1856 : « La comptabilité commerciale est l'art de se rendre compte ou de justifier à des tiers des opérations ayant pour conséquence la transformation de l'argent en matières productives par leur vente, et de ces mêmes matières, rentrées en argent, dont le montant a dû donner un bénéfice ».

Hubert F. (1856), *Cours de comptabilité commerciale*, Angoulême, Lefraïse.

1857 : « la comptabilité commerciale est l'art d'inscrire, sur différents livres ou registres, toutes les opérations que fait un négociant en exerçant son commerce ».

Coulon H. (1857), *Méthode générale de comptabilité et de correspondance commerciale*, Paris, Côte BNF V-13775.

1859 : « La comptabilité commerciale (en partie double), considérée en elle-même, est cette série d'écritures que le négociant doit, selon la loi, tenir, avec la plus grande exactitude, jour après jour, sur des livres ad hoc, dans lesquels chaque article doit présenter une balance exacte entre le débit et le crédit, de toutes ses opérations commerciales ».

Matharan P. (1859), *Réflexions critiques et morales sur la comptabilité commerciale*, Bordeaux.

Comptabilité interne – comptabilité externe

1861 : « La comptabilité industrielle présente deux phases : la première embrasse les opérations relatives à la fabrication jusqu'à l'achèvement du produit ; la seconde, les opérations commerciales, c'est-à-dire, relative à la vente de ces produits. Le fabricant devient alors marchand, et à sa comptabilité spéciale, il joint la comptabilité commerciale dont nous avons exposé les principes théoriques ».

Barlet C. H. (1861), *Tenue des livres appliquée à la comptabilité des mines de houille, des hauts-fourneaux et des usines à fer*, Paris, Librairies Lethielleux et Lacroix.

1862 : « Les lois sur lesquelles reposent la comptabilité industrielle permettent en outre de suivre les matières premières dans leurs transformations, si simples ou si variées, si rares ou si nombreuses qu'elles soient, depuis l'heure où elles sont mises en œuvre, jusqu'au jour où elles peuvent être livrées au public.

Toute comptabilité industrielle a pour but de rendre un compte exact, par application, des sommes totales dépensées par la comptabilité financière ».

Heudicourt F.-S. (1862), *Etudes sur la comptabilité industrielle*, Paris, Imprimerie De Cosse et J. Dumaine, Côte BNF VP-11381.

1896 : « La comptabilité d'un industriel, d'un manufacturier, d'un fabricant, diffère nécessairement de celle d'un simple commerçant. La comptabilité commerciale constate directement, et par des procédés très simples, le prix d'achat et le prix de vente des marchandises achetées et revendues. La comptabilité industrielle constate bien directement aussi, et par les mêmes procédés, le prix de vente des produits fabriqués ; mais ce n'est qu'indirectement, et par des procédés particuliers qu'elle arrive à en constater le prix de revient, qui pour l'industrie correspond au prix d'achat »

Andoyer M.J. (1896), *Traité théorique et pratique de comptabilité commerciale*, Paris, Belin Frères, Côte BNF 8-V-26342.

1909 : « Prise en charge des matières ; classement et répartition des dépenses concernant ces matières et leurs transformations qu'elles subissent dans les ateliers jusqu'à leur vente décomptée au prix de revient » (définition de comptabilité industrielle)

Bournisien J. (1909), *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*, Nancy, Feid et fils, Côte BNF 4-V-6925.

1911 : « La Comptabilité industrielle, tenue rationnellement, a pour but la comptabilisation de tous les mouvements des produits en fabrication ».

Edom H. (1911), *Manuel théorique et pratique des prix de revient dans le Commerce et dans l'Industrie*, Lyon, Côte BNF 8-V PIECE-17601.

1951 : « La Comptabilité de Gestion est l'art de présenter les renseignements comptables de manière à aider la Direction à choisir une ligne de conduite et à guider au jour le jour les opérations d'une entreprise. On doit attacher une très grande importance à la technique de la comptabilité, car c'est le moyen le plus complet que l'on possède pour exprimer des faits, puisqu'elle permet de représenter dans un tableau coordonné des données d'une grande diversité. Le rôle de la Direction n'est pas de composer ce tableau, mais de bien s'en servir. »

Mission britannique de productivité (1951), *Comptabilité de gestion*, Paris, Cote BNF 4-V-18420.

1975 : « Qu'est-ce que la comptabilité de gestion ? On peut répondre, en résumant et en simplifiant, que c'est une comptabilité analytique :

- dans laquelle l'analyse se porterait au moins autant sur les catégories d'informations « externes » à l'entreprise que sur celles qui sont « internes »,
- où, de ce fait, le calcul des résultats par produit devient un objectif poursuivi avec d'autres objectifs (connaissance du résultat par type de clientèle, par canal de distribution, ...), dans le souci de prendre des optiques diverses s'éclairant mutuellement l'une l'autre en synthèse,
- qui, pour assurer cette recherche dans différentes optiques, utiliserait au mieux les moyens de traitement automatiques des informations. »

Motais de Narbonne G. (1975), *Prix de revient et comptabilité de gestion*, Paris, Dunod, Cote BNF 8-V-77145 (3).

Comptabilité générale – comptabilité analytique

1903 : Livres originaux analytiques : ils « reçoivent, dans l'ordre des dates et des faits, sur le mode unigraphique, les écritures de première impression, c'est-à-dire l'inscription explicite, dans des cadres convenablement préparés, des comptes arithmétiques et statistiques résultant des opérations économiques poursuivies par le comptable d'origine, de façon à exprimer tant le mouvement et l'existant des valeurs que les résultats de leur échange, ainsi que la situation débitrice ou créditrice des personnes tierces »

Livres synthétiques : ils « centralisent sur le mode *digraphique*, les écritures des livres originaux, pour aboutir à une balance générale, journalière ou périodique, contrôlant, d'une part, les balances des livres originaux et exprimant, d'autre part, la situation de l'universalité des comptes du comptable d'origine, balance que l'on transforme en bilan définitif lors de la clôture de l'exercice, après avoir corrigé les soldes débiteurs ou créditeurs, de conformité avec l'inventaire extra-comptable ou récolement matériel des valeurs, et d'accord avec les tiers ayant comptes »

Léautey E. et Guilbault A. (1903), *Principes Généraux de Comptabilité*, Paris, Berger-Levrault, 2^{ème} édition.

1905 : « ce procédé, casé sur les principes ordinaires de la comptabilité en partie double, présente quelques particularités conduisant à certaines conséquences pratiques importantes. Les comptes sont divisés en quatre groupes : comptes de résultats, comptes de valeurs, comptes de débiteurs, comptes de créanciers. Cette division s'applique au moyen d'un journal à colonnes » (définition de comptabilité analytique)

Marchal J, « Comptabilité analytique » in Potel M. (1905), *Le Livre d'or du Négociant*, Paris, Librairie commerciale, tome III.

1906 : « Les livres analytiques ont pour objet la relation détaillée des faits et opérations d'ordre comptable ; ils ont chacun une destination spéciale, et doivent renseigner exactement :

- 1° Les mouvements des différentes valeurs ;
- 2° Tout ce qui, en dehors de ces mouvements, influe sur la situation des comptes ;
- 3° La situation des comptes personnels »

« Tandis que les livres d'analyses contiennent les situations détaillées au jour le jour, des personnes et des choses, les livres synthétiques ne mentionnent ces situations que sous une forme condensée, mais technique, de manière qu'elles reflètent les circonstances économiques et juridiques des faits relevés et que l'on puisse en tirer des conclusions rigoureuses au point de vue de la marche, de la situation et des résultats de l'exploitation : les premiers, relatant chaque fait comptable, sont indispensables pour assurer la bonne marche journalière des affaires ; les seconds, par leur rédaction sommaire, méthodique et scientifique, instruisent l'entrepreneur sur le résultat final et lui indiquent sa ligne de conduite pour l'avenir »

Gilis H. (1906), *Encyclopédie pratique du commerce de l'industrie et de la finance*, Bruxelles, Hasselt.

1923 : « La comptabilité envisagée au point de vue de la pratique, peut être divisée en deux parties : comptabilité analytique et comptabilité synthétique.

La comptabilité analytique consiste en l'enregistrement chronologique des mouvements de valeurs et de choses, la seconde en le groupement méthodique, dans un ordre déterminé, de ces mêmes mouvements »

Féjès A. (1923), *Pratique de l'organisation rationnelle*, Paris, Gaston Ravisse.

1931 : « Comptabilité analytique. – Elle a pour but :

- 1° d'enregistrer les opérations, au fur et à mesure qu'elles se produisent, en les détaillant (en les analysant) une par une ;
- 2° de tenir à jour, par report direct, les comptes dont il est nécessaire de connaître la situation de façon permanente, et notamment ceux des fournisseurs, des clients, des banquiers et de divers autres tiers »

« Comptabilité synthétique. – Elle a pour but :

- 1° de centraliser périodiquement, à la fin du mois, par exemple, les écritures passées quotidiennement dans les Journaux originaux ;
- 2° de présenter, à ce moment, un tableau de la situation générale de l'entreprise ;

3° de contrôler l'exactitude des reports directs effectués chaque jour dans les comptes individuels, aux Grands-Livres auxiliaires »
Demur E. (1931), *Le comptable : manuel théorique et pratique de comptabilité générale*, Paris, Eyrolles, 5^{ème} édition, Côte BNF 8-V-47174.