

# Histoire de la comptabilité

## Une brève histoire de la normalisation comptable

(2<sup>e</sup> partie) (La première partie de cet essai a été publiée dans la revue 1/2009)

par **Eddy Felix**, Expert-comptable IEC  
Membre Academy of Accounting Historians

### 2. De Luca Pacioli (1445-1517) aux années 1960

Cette deuxième époque envisage la mise en place de la normalisation comptable sous l'influence d'auteurs dont les œuvres marqueront leur temps et inspireront leurs contemporains et successeurs.

#### De la tenue des écritures aux théories comptables

En 1869 le professeur E. Luchiani (ou Lucchini)<sup>1</sup> de l'Académie comptable de Milan attire l'attention de ses étudiants sur un ouvrage de mathématiques de 1494 qui comprend une section décrivant la comptabilité à parties doubles.

L'auteur de cet ouvrage, Luca Pacioli est absolument inconnu des comptables de l'époque. Pour le professeur, ses étudiants et pour tous les comptables, la découverte du nom de leur prédécesseur qui avant l'an 1500 publia un livre sur la comptabilité à parties doubles fut une révélation.<sup>2</sup>

Un engouement universel se saisit de l'ouvrage qui fut traduit pour la première fois en allemand (Dr. Ernst Ludwig Jäger en 1876), en italien (Prof. Vincenzo Gitti en 1878), en russe (E.G. Waldenberg en 1893), en tchèque (Peter Kheil en 1894), en néerlandais (J.G.Ch Volmer et C.van Rijnberk en 1896), en anglais (John B Geijsbeek en 1914), en japonais (Hirai Yasutaro en 1920), en Chinois (Lu Shan Chi en 1935) en français (Robert Haulotte et Ernest Stevelinck en 1962).<sup>3</sup>

Depuis lors tout le monde s'accorde pour dire que l'ouvrage fondateur du développement



de la comptabilité moderne, la comptabilité à parties doubles est le *Tractatus XI* ( traité) « **Particulares de computis et scripturis** » de Luca Pacioli.

Le moine franciscain Luca Pacioli est une grande figure de la Renaissance, ami de Léonard de Vinci, (1452-1519) du peintre Piero de la Francesca (1416-1492) et des papes Jules II (Giuliano della Rovere pape de 1503 à 1513) puis de Léon X (Jean de Médicis pape de 1513 à 1521) est vénéré par les mathématiciens pour ses travaux sur la géométrie et la trigonométrie et depuis maintenant plus d'un siècle par les comptables du monde entier.

<sup>1</sup> Selon Ernest Stevelinck in-La Comptabilité à travers les âges – Ed. Bibliothèque Royale Albert 1<sup>er</sup>-1970 p. XI

<sup>2</sup> Yaroslav V. Sokolov et Viatcheslav Y. Sokolov-Evolution of Pacioli's in Russian accounting studies. - Congress Proceedings- 12 th. World Congress of Accounting Historians-Istanbul 2008 p.592- citant Ernest Stevelinck

<sup>3</sup> Chronologie établie d'après les Drs Anne J. van der Helm et Drs Johanna Postma-octobre 2004 annejvanderhelm@hetnet.nl

Son traité de comptabilité de 27 pages est inséré dans l'ouvrage la «**Summa de arithmetica, geometria proportioni et proportionalita**» édité à Venise en 1494 et qui comporte 615 pages.

Il ne s'agit pas d'un ouvrage universitaire qui aurait été rédigé en latin mais, comme l'écrit son auteur, d'un livre à l'intention des marchands, des étudiants et autres comme les comptables, les artistes, les ingénieurs et architectes.

L'auteur y donne la somme des connaissances mathématiques (un traité théorique et pratique d'arithmétique, des éléments d'algèbre, une table des monnaies, poids et mesures de différents états italiens, un résumé de la géométrie euclidienne et un traité de trigonométrie) de l'époque.

Luca Pacioli n'est pas le concepteur, ni le théoricien mais le premier descripteur et commentateur de la comptabilité à parties doubles et comme auteur comptable il a été oublié pendant près de 400 ans.

Son ouvrage, la« **Summa de arithmetica** » et d'autres œuvres avaient pourtant servi de base aux progrès des mathématiques et de la comptabilité qui interviendront dès le début du XVI<sup>e</sup>S.

Le « **Tractatus XI** » est un ouvrage pratique, qui présente dans une belle écriture les principes et la méthode de la comptabilité à parties doubles qui est décrite comme suit :

*Pour débiter, le marchand doit dresser un Inventaire minutieux de la manière que voici.*

*Il inscrit sur une feuille de papier ou dans un livre spécial tout ce qu'il possède en ce monde en fait de biens meubles et immeubles.*

*Il commence par les biens les plus précieux et les plus faciles à perdre tels que les espèces, les bijoux, l'argenterie, car les immeubles tels que maisons, terres, lagunes, vallées, viviers et autres ne peuvent pas se perdre comme les biens meubles. Les biens sont à inscrire les uns après les autres. (Pacioli, Tractatus IX chap. II).*

*Immédiatement après l'inventaire, trois livres sont nécessaires pour exécuter le travail avec exactitude et facilité.*

*Le premier s'appelle Mémorial, le second Journal et le troisième Grand livre.*

*Il arrive que des personnes dont les affaires sont peu nombreuses ne tiennent que les deux derniers c'est-à-dire le Journal et le Grand livre. (chap.V)*

*Ainsi au nom de Dieu, vous devez commencer par inscrire dans votre journal le premier poste de votre Inventaire qui exprime la quantité d'espèces de monnaies que vous possédez.*

*Pour pouvoir inscrire ce poste de l'inventaire dans le Grand Livre et le Journal, vous devez utiliser deux vocables, l'un appelé Caisse et l'autre Capital. Par caisse, vous devez entendre votre argent ou votre bourse. Par capital s'entendent tous les biens que vous possédez pour le moment, ce qui constitue votre avoir.*

*Le capital doit toujours figurer comme créateur au début du Grand livre et du Journal et la caisse toujours comme débiteur.*

*Manière d'inscrire au Journal*

*MCCCCCLXXXIII, ce jour 8 novembre à Venise*

Débit 1	Par CAISSE// A CAPITAL de moi un tel pour ce que je possède ce jour en fait de monnaie d'or d'argent et de cuivre, de diverses valeurs telles qu'elles figurent à la feuille d'inventaire déposée dans sa boîte ; en tout tant de ducats d'or et tant de ducats d'argent, le tout évalué en or selon les usages de Venise à 24 grossi par ducat et 32 piccioli par grossi de lire en or <b>L(ira), s(oldi), g(rossi), p(iccioli)</b>
Crédit 2	

(chap. XII)

*Vous devez savoir, que pour tous les postes du Journal vous devez en faire deux dans le Grand livre, notamment un au débit et un au crédit... C'est de ceci que naît la Balance- qui se dresse lors de la clôture du Grand-Livre -entre les débits et les crédits » (chap. XIV)*

Dans la marge, en face de l'article, vous placez les deux numéros de pages où les postes de débit et de crédit ont été inscrits, celui du débiteur en haut et celui du créateur en dessous, comme il est fait ci-avant à l'article relatif à la Caisse. (chap. XV).

Au chapitre XXIII, consacré au « conto de bottega », c'est-à-dire au compte du magasin (boutique), Pacioli personnifie ce compte pour mieux en expliquer le fonctionnement. *Imaginez-vous donc que cette boutique est une personne qui devient votre débitrice pour tout ce que vous lui donnez ou dépensez pour elle de l'une ou l'autre façon. Par contre vous la créditerez pour tout ce que vous lui reprenez ou en recevez, comme si elle était un débiteur qui vous paye progressivement.*<sup>4</sup>

Il commence donc par les actifs qui composent l'inventaire initial d'un patrimoine et suit leur gestion ultérieure. Luca Pacioli étudie les comptes du grand livre dans un ordre fort rationnel : comptes de personnes et de valeurs (chap.XII et XVIII à XXI), comptes de dépenses (chap.XXII), comptes de résultats (chap. XXVII). Il range le compte « Capital » parmi les comptes de personnes et rejoint ainsi l'idée première de ce compte comme étant celui de la créance des associés dans les premières « compagnies ».

Il utilise des concepts d'évaluation à la valeur actuelle des prix en ajoutant : choisir des prix plus élevés plutôt que bas. (chap. XII) Pacioli fait référence à la valeur calculée sur la valeur des revenus du patrimoine.<sup>5</sup> Le « **Tractatus** » possède en germe les développements possibles et certainement actuels de la comptabilité à parties doubles.

C'est la raison de l'intérêt toujours actuel de ce premier ouvrage de comptabilité.

Le but de la comptabilité selon Pacioli est le suivi des affaires et l'information du commerçant.

Son ouvrage ne comporte que quelques

exemples d'écritures comptables et pourtant la normalisation comptable est en marche depuis sa publication à 300 exemplaires (édition de 1494)<sup>6</sup> et qui sera la seule référence des auteurs comptables pendant plus de 50 ans.

Un ouvrage la « **Nouvelle Instruction et Remonstration** », largement inspiré par le traité de Pacioli est publié cinquante ans plus tard en néerlandais (1543), en français (1543) et en anglais (1547) par la veuve du commerçant anversois Jan Ympyn, Ympens Christoffelszoon.

La comptabilité à parties doubles- **Zweifach Buchhalten** est introduite en Allemagne avec Wolfgang Schweicker (Nürnberg -1549) et en Espagne – **Compendio y breve instruction por tener libros de cuenta** avec Antich Rocha (Barcelone-1565)

La Comptabilité à parties doubles se diffusait ainsi lentement et de manière inégale dans les pays les plus développés de l'époque.

### Introduction de la comptabilité à parties doubles en Russie

En Russie le tsar Pierre le Grand (1682-1725) nourrissait un plan ambitieux pour développer le commerce russe et s'imposer sur les marchés internationaux.

Il eut l'idée de former sa jeunesse marchande à l'étranger<sup>7</sup>.

La formation des marchands se limitait à la tradition orale au comptoir car les écoles n'existaient pas pour l'ordre des marchands.

L'expérience fut lancée par les oukases de 1716 et de novembre 1723.

La conduite de ces opérations fut un échec. D'une part le monde marchand occidental y voyait des risques pour sa position dominante dans le commerce avec la Russie et d'autre

<sup>4</sup> Robert Haulotte et Ernest Stévelinck-Luca Pacioli-Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita -Ed. de l'IEC 1994 p.117

<sup>5</sup> Mario Biondi- Cronologia cambios en Contabilidad dans Teoria de la Contabilidad, el ABC de su fascinante Mundo. Ed. Macchi.

<sup>6</sup> Selon Alan Sangster-The printing of Pacioli's summa en 1494: How many copies were printed ? Accounting Historians Journal Vol.34, N°1, juin 2007.

<sup>7</sup> Natalia Platonova- Les premiers manuels et traités de pratique commerciale et comptable à l'usage des marchands en Russie au XVIIIe Siècle-Orléans 2008.

part les milieux marchands russes mirent en place de multiples stratagèmes pour échapper à cette contrainte.

Les marchands russes étaient essentiellement impliqués dans le commerce intérieur et manquaient de capitaux. Les commerçants russes n'ont marqué aucun intérêt à s'investir dans une formation professionnelle à l'étranger.

Il faudra attendre la seconde moitié du XVIII<sup>e</sup> S. pour que les ouvrages rédigés à l'usage des commerçants voient le jour en Russie. Les réformes de Catherine II (1729-1796) y contribuèrent.

Le premier manuel de comptabilité de langue russe est **La Clé du commerce ou science de la comptabilité pour apprendre la tenue des livres de comptes** paru à Saint-Pétersbourg en 1783 d'un auteur anonyme.

Cet ouvrage serait une traduction plus ou moins conforme du traité de comptabilité de Jan Ympyn, Ympens Christoffelszoon de 1543.

Malgré les efforts des autorités, le commerce extérieur russe reste marqué par le rôle dominant du troc - fourrures russes contre produits manufacturés d'Europe et la rareté des monnaies.

La comptabilité à parties doubles est sans utilité pour cette pratique et reste largement inconnue.

C'est finalement grâce à la découverte du professeur Italien Luchiani (ou Lucchini) et de l'engouement qui s'en suivit que la comptabilité à parties doubles s'introduit en Russie à la fin du XIX<sup>e</sup> S. Les aléas de l'histoire feront que cette première introduction sera de courte durée.

La traduction en Russe du *Tractatus* s'appuie sur la traduction allemande de Jäger et italienne de Gitti. Le traducteur Edouard Grigorievich Waldenberg (1836-1895) croyait sincèrement que le traité de Luca Pacioli (c'est-à-dire la comptabilité à parties doubles) n'était connu en Europe occidentale que depuis les années 1870 et qu'il avait apporté la connaissance d'une technique sortie du fonds des âges mettant la Russie sur le même pied que les nations développées de l'occident.

A partir de 1917 après la révolution bolchevique, avec le communisme, la comptabilité à parties doubles, système manipulable, pur produit de la religion et du capitalisme doit être vouée aux oubliettes de l'histoire.

Toutefois, malgré la Nouvelle Politique Economique (NEP 1921-1929), l'économie dirigée (sous Staline 1930-1953), les années de stagnation (1953-1974) aucun des systèmes et plans comptables en place en Union Soviétique depuis 1930 ne s'est révélé performant.<sup>8</sup>

Certains professionnels et enseignants de la comptabilité ont malgré les vicissitudes et incompréhensions rencontrées, continué de s'intéresser à la comptabilité à parties doubles. C'est ainsi qu'en 1970 le professeur Yaroslav V. Sokolov participa au premier congrès mondial des historiens comptables qui se tint à Bruxelles en 1970.

En 1974 la traduction en langue russe du *Tractatus* de Luca Pacioli fut tirée à 8.000 et celle de 1983 à 10.000 exemplaires.

Nous sommes maintenant à la sixième édition en langue russe de cet ouvrage imprimé deux ans avant la découverte de l'Amérique par Christophe Colomb.

Cette nouvelle édition est entreprise directement depuis l'original sous la direction de Mikhail I Kuter avec une collaboration universitaire italienne.

### Introduction de la comptabilité à parties doubles en Corée

Ce que l'on sait moins dans nos contrées, c'est que la ville de Kaësong en Corée du Nord a conservé des archives de commerçants de 1786 à 1947.

Ces archives comptables sont les plus anciennes des deux Corées et les livres de comptes se comparent avec ceux de la comptabilité à parties doubles décrite par Luca Pa-

<sup>8</sup> Yaroslav V. Sokolov et Viatcheslav Y. Sokolov - Chronologie reprise opus cité p.600 et svtes.

cioli tout en y apportant des améliorations. Dans les autres contrées ou villes de Corée les méthodes comptables étaient similaires à celles des commerçants chinois et jusqu'en 1876 les marchands coréens n'avaient pas de contacts avec les négociants européens.

Ces livres de marchands combinent le Mémorial avec le Livre Journal et présentent deux Grands livres séparés un pour les débiteurs et l'autre pour les créiteurs.

Luca Pacioli préconisait trois livres mais il est possible que les commerçants de Kaësong n'ont pas conservé le première livre appelé Mémorial.

Ce livre n'a en effet plus d'utilité dès l'instant où les écritures sont portées directement au Livre journal.

Ces commerçants coréens, peut être plus méticuleux et habiles que les Européens avaient pris l'habitude de travailler directement sur le livre journal sans passer par le mémorial.

Les marchands de Kaësong pratiquaient la comptabilité à parties doubles avec certitude depuis les années 1780 mais la méthode devait être antérieure et remonter au XI<sup>e</sup> S. quand les marchands de Kaësong étaient actifs sur la route de la soie dans le commerce avec la Chine et l'Arabie.

Une autre particularité des livres comptables de Kaësong et leur similitude avec l'enseignement de Luca Pacioli qui est l'évocation de Dieu au début de chaque livre comptable.

Ce n'est pas l'évocation d'un Dieu anthropomorphe, cette évocation ne tend pas à concevoir la divinité à l'image de l'homme mais plutôt un Dieu source d'éthique et l'arbitre final de la vertu.<sup>9</sup>

La vertu étant la bénédiction divine qui fait vaincre des périls et donne la victoire et le gain.

La pratique comptable des commerçants de Kaësong est donc énigmatique.

<sup>9</sup> Jun Seong Ho et James B. Lewis-Lucas Pacioli's *Summa* (1494) and Korean Merchants accounts from Kaesong city (1786-1947) a brief comparison- Congress proceedings -12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians-2008 Istanbul.

## Introduction de la comptabilité à parties doubles en Amérique du Nord

Aux Etats-Unis, la littérature comptable ne se développe que bien après la proclamation de l'indépendance de 1776.

Pendant longtemps, les Américains continuent à se servir de manuels anglais qui répondent tant bien que mal à leurs besoins.

Dans un pays nouveau tout est à créer mais quand l'impulsion sera donnée il ne sera plus possible de maîtriser la montée en puissance des Etats-Unis dans le domaine de la comptabilité comme dans beaucoup d'autres.

Avant 1800, le seul traité de quelque envergure fut celui de William Mitchell (1763-1854).

***A New and Complete System of Bookkeeping.*** paru à Philadelphie en 1796 qui donne aussi le tarif douanier en dollars et cents.

Il sera suivi en 1797 par l'ouvrage de W.J. Alldrige ***The Universal Merchant in Theory and Practice.***

## Introduction de la comptabilité à parties doubles au Japon

C'est par le coup d'état de Meiji de 1868 que la comptabilité à parties doubles fut introduite au Japon.

Le 3 janvier 1868, l'empereur Mutsuhito met fin au shogunat et proclame la restauration du pouvoir impérial.

Début de l'ère Meiji (1868-1912) caractérisée par l'ouverture et la modernisation.

L'objectif de la restauration Meiji est de transformer la société féodale du Japon ( celle des Samourais ) en une nation moderne, d'en assurer la survie et faire face à l'Occident impérialiste.

En 1857 le génie colonisateur britannique, son armée et les commerçants pionniers contrôlent directement les Indes détruisent son industrie textile traditionnelle et imposent ce qui est bon pour l'industrie britannique.

En 1860, toujours au nom de la liberté du commerce et de la démocratie les Anglais mettent

la Chine à feu et à sang par la Guerre de l'opium, obtiennent Hong-Kong et d'autres concessions.

Le Japon ayant déjà signé des « traités inégaux » avec les principales puissances occidentales qui obtiennent des concessions, le droit d'entretenir des garnisons et d'imposer leurs tarifs douaniers ainsi que le bénéfice de l'extraterritorialité en matière de justice pour leurs ressortissants, ne voulant pas subir le sort de ses voisins, décide d'imiter l'Occident par la maîtrise des nouvelles technologies pour pouvoir lui résister.

La comptabilité à parties doubles est une de ces nouvelles technologies importées de l'Occident.

Yukichi Fukuzawa, le fondateur de l'université de Keio est l'auteur d'un livre « **Gakumon no Susume** » (un encouragement à l'étude) publié de 1872 à 1876 qui est encore largement lu de nos jours et dans lequel il recommande d'étudier la comptabilité moderne.

Il a également traduit en japonais en 1873 sous le titre « **Choai-no-Ho** » ( **Common School Bookkeeping** ) de H.B.Bryant et H.D.Stratton (1871).

Par cette traduction le but de Fukuzawa n'était pas seulement d'enseigner la comptabilité à parties doubles d'un point de vue technique mais de promouvoir l'esprit d'entreprise comme le décrivent Maw Weber et Werner Sombart.<sup>10</sup>

Cet ouvrage a grandement contribué à diffuser la comptabilité à parties doubles au Japon. La comptabilité à parties doubles a été introduite d'abord dans les services du gouvernement et puis dans les grandes entreprises telles que la société Mitshubishi (fondée en 1870) qui deviendra avec la société Mitsui, l'un

des plus importants oligopoles, dominant la construction navale, la banque et les compagnies d'assurances.

### Le fruit d'une évolution simultanée ?

Jusqu'au début du XIX e S., c'est-à-dire jusque la première révolution industrielle la comptabilité à parties doubles servira à tenir les livres de comptes des effets à recevoir et à payer, la caisse, le partage des bénéfices entre associés après les foires et expéditions coloniales et éventuellement les comptes de marchandises.

Dans les pays de la vieille Europe le législateur était déjà intervenu en matière de comptabilité.

En Espagne, une loi du 4 décembre 1549 prescrit que « toutes les banques, les changeurs publics, les marchands et autres personnes, aussi bien espagnoles qu'étrangères, qui feront du commerce en dehors du royaume ou à l'intérieur, sont obligés de tenir et d'enregistrer les comptes en langue espagnole, dans leurs livres de caisse et de manuel, par droit et avoir, dans le même ordre que les tiennent les individus de notre royaume etc...<sup>11</sup>

Dans nos contrées sous souveraineté espagnole, les livres comptables commencent à ébaucher leur existence légale assez timidement à l'article 19 de l'Edit perpétuel du 12 juillet 1611, promulgué à Mariemont (Belgique) par les Archiducs Albert et Isabelle.

En 1673, une ordonnance de Colbert a imposé aux commerçants la tenue de livres de comptes. En fait ils les tenaient déjà, mais cette obligation a introduit des règles de forme dont le respect donnait une valeur probante aux livres de commerce, instruments de preuve en cas de litige.

Cette intervention de l'autorité nous marque toujours. C'est ainsi que les normes compta-

<sup>10</sup> Hiroshi Okano et Eiichiro Kudo-How was a new technology introduced into Japan?: A history of double entry bookkeeping in the Meiji period. Congress Proceedings 12<sup>th</sup> World Congress of Accounting Historians-2008 Istanbul p.1961.

<sup>11</sup> Joseph H Vlaeminck-Histoire et doctrine de la Comptabilité-Ed. du Treurenberg 1956 p. 125

N.B. :cette référence est antérieure au premier livre de comptabilité par Antich Rocha en 1565.

bles internationales IFRS applicables aux comptes consolidés des entreprises européennes cotées sont publiées au Journal officiel de l'Union européenne.

Les progrès auront été lents avec Mathieu de la Porte (1712) à qui l'on doit la présentation actuelle des bilans avec le doit (actif) à gauche et l'avoir (passif) à droite.

Pour lui le bilan « *estat final du livre* », sert à jaillir les écritures de l'entreprise non pour dégager la richesse mais pour valider les opérations précédentes, empêcher la falsification des enregistrements antérieurs et pour servir de base aux enregistrements nouveaux.

Nicolas Barrême, le fils de Bertrand- François Barrême est le premier auteur qui préconise un bilan en l'air c'est-à-dire un état comptable établi sur une feuille séparée et non pas intégrée dans le registre à feuillets cousus.

Le bilan n'a toujours pas d'autre but que de desceller les erreurs comptables.

Pierre Boucher (1803) fait des remarques sur la concision qui va de pair avec l'efficacité des articles comptables.

Desarnaud de Lesignan (1825) décrit le système centralisateur c'est-à-dire un système de comptabilité fondé sur l'enregistrement dissocié de différentes opérations avec regroupement mensuel qui permet une division du travail entre plusieurs employés.

Est-ce le fruit d'une évolution simultanée dans des pays ayant acquis un même degré de civilisation ?

Une démarche de simplification de la comptabilité apparue quasi simultanément en Europe et Amérique au début du XIX<sup>e</sup> S. sera le socle de départ des développements théoriques et d'harmonisation de la comptabilité.

Edmond Degranges de Rancy (père), auteur d'un ouvrage intitulé « **La tenue des livres rendue facile** » (1795) préconise les registres comptables à colonnes multiples.

Il est le premier écrivain comptable qui conçut et répandit la comptabilité à colonnes multiples, dite « système du journal grand livre » et connue généralement sous le nom de « comp-

tabilité américaine » quoique l'initiateur en soit un français.<sup>12</sup>

Edmond Degranges propose cinq classes de comptes :

1. Marchandises générales, 2. Caisse, 3. Billets à recevoir, 4. Billets à payer, 5. Profits et pertes. En réduisant à cinq le nombre des comptes généraux, il a pu facilement réunir en un seul registre le journal et le grand livre.

Le système avait ses avantages ; il permettait de vérifier la balance carrée des chiffres et un classement ordonné des opérations prélude au plan comptable.

Son journal-grand livre et sa classification des comptes en cinq catégories, semblent avoir hypnotisé ses contemporains et ses successeurs.

Aucun ne s'est efforcé de s'élever au-dessus de cette technique et l'on entre avec lui dans l'ère que nous appellerions volontiers de la « comptabilité artisanale » qui ne voit, comme les tout premiers auteurs du XVI<sup>e</sup> S., que la simple tenue de livres.<sup>13</sup>

Et pourtant cette simplification et modernisation de la comptabilité sera le point de départ de la normalisation comptable que nous connaissons aujourd'hui.

La pratique des « cinquecontistes » initiée par Edmond Degranges et poursuivie par son fils du même nom, aura ses partisans mais aussi ses adversaires.

Pour les partisans de cette théorie les quatre premiers comptes correspondent aux objets qui servent continuellement de moyens d'échange au commerce.

Pour ses adversaires beaucoup de comptes sont absents. Il en est ainsi des immobilisations et des comptes de capital et des réserves accumulées.

Edmond Degranges va avoir de nombreux imi-

<sup>12</sup> Joseph H Vlaemminck- opus cité - p. 142

<sup>13</sup> Joseph-H Vlaemminck-opus cité- p. 141.

tateurs et parmi ceux-ci : Edward Thomas Jones (1767-1833) qui publia en 1796 à grand bruit un traité dans lequel il prétendait remplacer la comptabilité à parties doubles par système de son invention qu'il fit breveter.

***L'English system of bookkeeping by Single or Double Entry*** se voulait être un système hybride combinant la simplicité de la partie simple et la fiabilité de la comptabilité à parties doubles génératrice d'équilibre et de contrôle efficace.

L'inventeur, en tous cas, sut se servir de la publicité et fit fortune.<sup>14</sup>

L'idée de modernisation de la comptabilité initiée par Edmond Degranges sera reprise et développée en Amérique par F.W. Cronheim-***Double Entry by single : A new method of Book-keeping*** (1818) par B.W. Forster-***A practical System of Book-keeping by Double and Single Entry, Both in Single and Double Partnership Business*** (1837) C.P. Duff-***Duff's Common School Book-keeping by Single and Double Entry*** (1837)

Par leur dynamisme, par la profusion de leur production littéraire comptable, les Américains vont donc s'approprier le système inventé par Edmond Degranges et lui donner une impulsion telle que le système de tenue

des comptes va rapidement s'appeler le « système américain ».

Privé de la longue chronologie historique et culturelle dont ont bénéficié les Européens et méditerranéens, les Américains n'ont jamais véritablement hiérarchisé la théorie et la pratique et s'il fallait leur donner un seul qualificatif, ici comme ailleurs, ce serait pragmatiques.<sup>15</sup>

A partir de la seconde moitié du XIX<sup>e</sup> S. la comptabilité à parties doubles sera mise en débat principalement en Europe occidentale.

Les premiers congrès de comptabilité auront le mérite d'universaliser les méthodes comptables et de les faire progresser, grâce à la confrontation des opinions émises.

La comptabilité est-elle un simple système mécanique ou repose-t-elle sur une théorie, une philosophie ?

On va ainsi passer des systèmes à colonnes aux doctrines et aux premières avancées de la normalisation comptable.

<sup>14</sup> Raymond de Roover- *La Comptabilité à travers les âges*- Ed. Bibliothèque Royale Albert 1<sup>er</sup>-1970

<sup>15</sup> Jean-Guy Degos-*Les racines américaine de la normalisation comptable internationale*-Revue belge de la comptabilité n° 4/2005. p.3.