HENRI GODEFROID,
le père de la comptabilité industrielle (1864)

par Eddy E. Félix
Expert-comptable et conseil fiscal
Membre de l'Academy of Accounting Historians

Toute maison qui négligerait de se rendre compte de ses opérations productives, marcherait au hasard et se trouverait dans l'impossibilité de pouvoir choisir entre la branche de ses affaires qui lui rapporte le plus et celle qui lui rapporte le moins.
(Godefroid - 1864)

Au XIXe siècle, le bassin de Liège, le Centre autour de La Louvière, le Borinage près de Mons, et le Pays Noir de Charleroi allaient porter la Belgique au deuxième rang des puissances économiques mondiales derrière la Grande Bretagne. Elle ne sera dépassée par les Etats-Unis qu'à partir de 1900.

Ce développement est dû à la structure géologique, à la constitution sociale et à la structure financière du pays, et par ailleurs à la domination politique de la classe bourgeoise, intéressée directement à la politique économique[1].

La révolution industrielle fut marquée par différentes étapes, qui en assurèrent le développement rapide en Belgique.

En 1685 fut fondée la Société du Grand Conduit à Houdeng, un des exemples les plus anciens de structure capitaliste : des mineurs de houille sont associés à des bourgeois et au seigneur des lieux.

Les premières pompes à vapeur de Newcomen, pour assurer l'exhaure des eaux dans les galeries de mines, apparaissent dès le XVIIIe siècle. Liège eut, vers 1720, l'honneur de voir fonctionner chez elle la première 'pompe à feu' du continent[2].

Vers 1800,L'importation clandestine de la mule-jenny par Liévin Bauwens de Gand, allait introduire la filature mécanique du coton et détruire progressivement l'industrie linière à domicile dans les Flandres.

En 1817, John Cockerill, qui était venu avec son père William Cockerill s'établir à Verviers pour mécaniser l'industrie lainière, est chargé par le prince Guillaume d'Orange des Pays-Bas (à l'époque la Hollande, la Belgique actuelle et le Grand-Duché de Luxembourg) de développer la sidérurgie.

En 1818 est terminé le canal de Mons à Condé, décidé sous Napoléon pour transporter le charbon vers la France (ce canal fut remblayé pour le tracé de l'autoroute en 1972).

En 1822, le Roi Guillaume Ier d'Orange signe l'arrêté royal constitutif de la Société Générale des Pays-Bas pour favoriser l'industrie nationale.

En 1827, Paul-François Huart-Chapel (1750-1850), héritier d'une famille d'industriels, construit un des premiers hauts fourneaux à coke de Belgique à Marcinelle. En 1832, le canal Charleroi-Bruxelles est mis en service et entre en connexion avec le canal de Willebroek ouvert en 1561.

La première ligne de chemin de fer du continent (Malines-Bruxelles) est inaugurée en 1835, et moins de dix ans plus tard, en 1843, le réseau belge atteint 559km et relie la France et l'Allemagne.

Ernest Solvay fonde à Couillet sa première usine en 1863, pour la fabrication du carbonate de sodium, qui est un composé essentiel pour la fabrication du verre.
En 1881, Julien Dulait installe à Charleroi un petit atelier de construction de génératrices hydrauliques avec la dynamo de Zénobe Gramme, qui sera à l'origine des Ateliers de Constructions Electriques de Charleroi (ACEC).

C'est entre 1848 et 1884 que se place le bond décisif de l'industrialisation en Belgique : la force motrice passe de 48.000 chevaux vapeur en 1845 à 781.000 chevaux vapeur en 1885[3].

Puissance des machines à vapeur fixes en Europe (1840-1888)
(en milliers de chevaux vapeur)

	1840	1850	1860	1870	1880	1888
Grande-Bretagne	350	500	700	900	2000	2200
France	34	67	178	336	544	796
Allemagne	20	40	200	900	1.680	2.000
Autriche	2	9	36	112	251	400
Russie	10	35	60	149	237	300
Total Europe	450	720	1.350	2.760	5.270	6.350

Source : RIOUX Jean-Pierre, La Révolution industrielle (1780-1880) Ed. du Seuil, 1989, p.72

Si on s'en réfère aux chiffres du professeur Jean Dhont de l'université de Gand (1968), la puissance installée en Belgique est supérieure à celle de la France jusqu'après 1880.

Pendant ce temps et jusqu'au milieu du XIXe siècle, la comptabilité reste figée dans ses traditions séculaires que personne ne songe à remettre en cause.

De la comptabilité marchande à la comptabilité industrielle

La comptabilité reste marquée par ses origines marchandes, et elle ne s'est pas encore adaptée à l'évolution de l'industrie passée progressivement du «domestic system» au «factory system». Dans beaucoup de maisons, les comptes sont encore confondus, comme au temps de Jan Ympyn Christoffels en 1543, c'est-à-dire inscrits pêle-mêle au Grand livre ; il faut se servir d'un répertoire pour s'y retrouver et *lorsqu'il s'agit de les réunir tant bien que mal par catégories pour former le Bilan, tout le monde est en mouvement comme une armée au bivouac la veille d'une bataille*[4].

Dans les meilleurs des cas, la comptabilité qui est enseignée et pratiquée est celle des «cinquecontistes», une comptabilité du XVIIIe siècle.

Cette comptabilité recouvre les comptes de personnes et les comptes généraux divisés en cinq classes comme suit :

- 1. Marchandises générales,
- 2. Caisse,
- 3. Effets à recevoir,
- 4. Effets à payer,
- 5. Profits et pertes.

Ces comptes peuvent bien sûr se subdiviser.

Les marchandises, les investissements, les salaires sont portés en «Marchandises générales», de même que les ventes. Ce n'est qu'à l'occasion d'un inventaire que les stocks de matières premières et valeurs immobilisées sont portés en Balance de sortie pour solder le compte Marchandises par Pertes et profits.
Ce classement en «Marchandises» s'explique parce que sous l'Ancien régime, dans toute l'Europe à l'ouest de l'Elbe, l'industrie, qu'elle soit métallurgique ou textile, était essentiellement décentralisée, rurale et dominée par des négociants.

Les négociants achetaient des matières et fournitures qui étaient «put out» à un certain nombre d'artisans chargés de faire des opérations déterminées, payées à la pièce. A chaque étape de la production, le négociant n'avait besoin que de peu d'informations comptables pour décider de ce qui était préférable : continuer la production ou vendre. Il pouvait facilement calculer ses coûts de production depuis le prix d'achat des matières et fournitures, auquel il devait ajouter le coût de la façon payée à la pièce. Connaissant le prix du marché de l'article produit fini, il pouvait estimer sa rentabilité relative selon différentes options[5].

La comptabilité n'est pas destinée à produire un compte final, mais une série de comptes permanents, ouverts aux personnes avec lesquelles le commerçant est en relation d'affaires[6].

Le professeur Yannick Lemarchand, de l'Université de Nantes, a étudié les actes des sociétés d'Ancien régime. Dans les grandes compagnies de commerce telles la Compagnie des Indes Occidentales (1664) et la Compagnie des Indes Orientales (1664),il note que le modèle comptable précisé dans les statuts ou utilisé dans les livres est celui de la comptabilité par parties doubles.

Dans les compagnies minières, *il relève que l'aristocratie est à l'origine de la plupart des grandes entreprises minières de l'époque, aux commandes d'un des secteurs industriels les plus dynamiques, tant par les techniques - utilisation précoce de la machine à vapeur - que par les formes de mobilisations du capital. Mais ce secteur ignore manifestement la comptabilité à parties doubles. La noblesse demande aux directeurs de ses établissements miniers qu'ils rendent leurs comptes de la même façon que les régisseurs de ses domaines, c'est-à-dire en recettes et dépenses*[7].

Dans le secteur métallurgique, *la présence de la noblesse est moins homogène.*

On a simultanément un secteur archaïque, simple survivance du domaine seigneurial, au sein duquel s'affairent de petits hobereaux devenus maîtres de forges, et un secteur techniquement très avancé. Relativement aux modèles comptables utilisés, le schéma est moins clair8.

La comptabilité par parties doubles s'introduit dans l'industrie à la fin du XVIIIe siècle par les marchands (de clous et de charbon) devenus industriels.

Dans l'industrie textile traditionnellement dominée par des marchands et financiers, c'est la comptabilité par parties doubles qui domine.

Un système intégré de comptabilité industrielle et financière était en usage aux Charlton cotton Mills de Manchester en Grande-Bretagne dès 1810[9].

La date de publication des ouvrages de comptabilité n'est pas le bon critère pour apprécier l'introduction de la comptabilité par parties doubles dans le 'factory system'. Il faudrait plutôt étudier les archives comptables des entreprises de l'époque, mais il n'y a pas de recherches de la sorte pour la Belgique.

En France si on peut considérer que Payen est le premier en 1817 à introduire les idées de la comptabilité de gestion, il faudra attendre 1865 et Adolphe Guilbaut pour voir publier un véritable *Traité de Comptabilité et d'Administration Industrielles10.*

Le premier traité de comptabilité industrielle en langue anglaise est *Factory Accounts : Their Principles and Practice* par E.Garcke et JM.Fells à Londres en 1887[11].

La Belgique peut donc s'enorgueillir de publier en 1864 le premier ouvrage de comptabilité industrielle.

On doit cette révolution culturelle dans l'enseignement et si pas dans la pratique de la comptabilité, à un homme dont on ne sait rien sinon qu'il se nomme Henri Godefroid[12], Chef de comptabilité et qu'il a publié un *Cours de Comptabilité pratique Industrielle et Commerciale* en 1864 chez Auguste Piette, imprimeur-éditeur à Charleroi. Ce livre a été sauvé grâce au dépôt légal.

L'œuvre comptable de Henri Godefroid

Henri Godefroid relève que parmi tous les livres de comptabilité qui ont été publiés et qui sont publiés chaque année, aucun ne traite d'un système complet de comptabilité tel qu'attendu par le monde industriel[13].

Il se trouve encore aujourd'hui (1864) d'imposantes sociétés industrielles, ou ce rouage d'écritures usé et défectueux (celui des cinquecontistes) est toujours en usage et religieusement suivi. (Godefroid - 1864 p.6)

Il nous a paru utile de faire un Cours de Comptabilité simplifié, basé sur la pratique et l'expérience, en prenant comme règle la comptabilité à suivre dans un grand établissement qui réunirait différents genres d'industries, tels que : la fabrication de la fonte et du fer, la construction des machines, l'exploitation des charbons, des minerais et la fabrication du verre. (Godefroid - 1864 p.8)

Godefroid considère que le prix de revient est la pierre angulaire de l'édifice comptable : *Toute maison qui négligerait de se rendre compte de ses opérations productives, marcherait au hasard et se trouverait dans l'impossibilité de pouvoir choisir entre la branche de ses affaires qui lui rapporte le plus et celle qui lui rapporte le moins. (Godefroid - 1864 p.9)*, et il le définit : *Pour opérer sûrement, il faut appliquer à chaque espèce de produits finis, la main d'œuvre qui lui incombe, la valeur des matières premières qui entrent dans la fabrication, les marchandises de consommation, les frais directs et indirects, c'est-à-dire, les frais de réparations et d'entretien des immeubles, qui doivent s'amortir, l'usure du matériel et de l'outillage, les appointements des employés, etc. (Godefroid - 1864 p.9)*

Il ébauche une théorie pratique des amortissements :
La valeur des immeubles, du matériel, et du mobilier diminue naturellement tous les ans. Il faut avoir soin de tenir compte de cette diminution dans l'évaluation de l'inventaire. [...]

Il ne faut pas perdre de vue que les dépenses et frais d'entretien, de réparations, de transformations, de remplacement d'objets hors de service, etc. […] n'augmentent pas la valeur ; ces frais doivent s'amortir par la fabrication s'il y a des Divisions, progressivement si le chiffre en est élevé, et par Profits et pertes s'il s'agit de commerce. (Godefroid - 1864 p.62)

Le «Cours de Comptabilité Pratique Industrielle et Commerciale» est divisé en trois parties :

1) La première partie comprend la tenue des livres proprement dite, applicable à tous les genres de commerce et d'industrie. C'est dans la première partie qu'il trouve le moyen d'exposer dans un tableau synoptique toutes les opérations d'un mois, d'un trimestre et d'une année, de manière à ce qu'on puisse saisir d'un coup d'œil l'ensemble du mouvement général des affaires de la Société.

Le compte-rendu que nous présentons comme modèle de division, de simplification, et de centralisation tout ensemble, trois termes qui se heurtent et paraissent s'exclure, comprend six chapitres ou six catégories de comptes qui, par leur nature, tombent sous la même rubrique. (Godefroid -1864 p.65).

Suivent des explications sur le contenu des chapitres.

Compte rendu bilan pour la comptabilité industrielle

Titre I CHAPITRE I - Premier établissement Art. 1 - Immeubles et biens immobiliers Art. 2 - Matériel Art. 3 - Mobilier Division biens immobiliers Art. 1 - Charbonnages Art. 2 - Minières Art. 3 - Hauts Fourneaux Art. 4 - Laminoirs Art. 5 - Ateliers de construction Art. 6 - Verreries Travaux préparatoires Art. 1 - Charbonnages Art. 2 - Minières Art. 3 - Hauts Fourneaux Art. 4 - Laminoirs Art. 5 - Ateliers de construction Art. 6 - Verreries	Titre IV CHAPITRE IV - Comptabilité divisionnaire Art. 1 - Charbonnages Art. 2 - Minières Art. 3 - Hauts Fourneaux Art. 4 - Laminoirs Art. 5 - Ateliers de construction Art. 6 - Verreries Art. 7 - Solde bénéficiaire par comptes particuliers
Titre II. CHAPITRE II - Frais généraux Art. 1- Escompte et intérêt Art. 2 - Intérêt du capital roulant Art. 3 - Appointements Art. 4 - Fournitures de bureaux Art. 5 - Frais de voyages, commissions et agences Art. 6 - Contributions et patentes Art. 7 - Voiturages Art. 8 - Assurances Art. 9 - Menus frais Art. 10 - Divers Art. 11 - Solde par comptes particuliers	Titre V CHAPITRE V - Comptes particuliers Art. 1 - Capital Art. 2 - Actions Art. 3 - Fonds de réserve Art. 4 - Divers créditeurs Art. 5 - Profits et pertes Art. 6 - Bénéfices divisionnaires
Titre III CHAPITRE III - Magasins généraux Art. 1 - Charbons Art. 2 - Mines Art. 3 - Coke Art. 4 - Castine Art. 5 - Fontes Art. 6 - Fonte moulée Art. 7 - Fers Art. 8 - Fers forgés Art. 9 - Chaudières Art. 10 - Machines Art. 11 - Objets mécaniques Art. 12 - Objets de consommation Art. 13 - Reprise de l'exercice précédent	Titre VI CHAPITRE VI - Service Financier Art. 1 - Caisse Art. 2 - Portefeuille

2) La seconde partie du livre, appelée «Production et fabrication», comprend des explications techniques et comptables sur les charbonnages, les minières, les hauts-fourneaux, les laminoirs, les ateliers de construction, les verreries et l'exposé de tous les livres qui sont nécessaires au point de vue de la main d'œuvre et du prix de revient.

3) La troisième partie comprend la comptabilité proprement dite. Elle traite des questions auxquelles il n'est pas touché dans les deux premières : de l'enchainement des Divisions entre elles et le bureau central où tout se fond.

Les travaux de Henri Godefroid, tout en les développant, font la synthèse entre la comptabilité des «cinquecontistes» à laquelle il apporte un chapitre supplémentaire et la comptabilité par partie simple du domaine seigneurial.

Ce type de comptabilité comporte généralement la ventilation des dépenses en trois chapitres :

1 - les acquisitions, réparations et entretiens des agrès,
2 - les journées des ouvriers et ouvrages marchandés,
3 - les dépenses extraordinaires.

Godefroid y ajoute les amortissements, bien que ceux-ci n'apparaissent pas distinctement dans son plan comptable.

Influence des travaux de Henri Godefroid

Bien que le nombre d'articles académiques traitant du développement des plans comptables soit limité, ce sont les plans comptables allemands et le « Plan comptable français» qui ont reçu le plus d'attention, une série d'articles parus dans The European Accounting Review en 1995 portent l'attention sur d'autres pays.

Résumant cette littérature, le professeur Jacques Richard, de l'Université Paris-Dauphine, distingue trois phases dans la structuration des plans comptables. La première phase est celle du monisme formel dans laquelle la comptabilité de gestion est intégrée dans la comptabilité financière pour ne constituer qu'un seul système comptable. Le deuxième système comptable est celui du dualisme formel avec les comptes réfléchis. Dans cet article Richard attire l'attention du rôle important d'experts-comptables belges tels Godefroid et Blairon[14].

Henri Godefroid est l'auteur du premier plan comptable que Jacques Richard classe en monisme formel[15].

Les conceptions de la classification des comptes par chapitres et articles de Godefroid amorcèrent un processus d'harmonisation comptable qui se réalisa dans l'industrie lourde, la sidérurgie et les charbonnages contrôlés par la Société Générale de Belgique, qui s'étendit à d'autres industries et connut une grande vogue[16].

Cette vogue du plan comptable selon les «Règles de la Société Générale», bien qu'en concurrence avec le plan Blairon (1921 et 1926), dura jusqu'au début des années 1960 dans certaines industries du Hainaut.

1. *DHONT Jean, -Histoire de la Belgique, Presses Universitaires de France (Que sais-je)1968, p. 98*
2. *ESPINAS Georges, -La principauté de Liège au XVIIe in Annales d'histoire économique et sociale, Année 1929, Volume I, n° 3 p.464-465*
3. *DHONT Jean, opus cité p. 98*
4. *GODEFROID H., -Cours de comptabilité pratique industrielle et commerciale, Charleroi Auguste Piette, Imprimeur-éditeur, 1864 p.69*
5. *EDWARDS J.R. et NEWELL E., -The development of industrial cost and management accounting before 1850 in Accounting History, 2001, Oxford University Press p.410*
6. *LEMARCHAND Yannick, -Style Mercantiles ou mode des finances, Le choix d'un modèle comptable dans la France d'Ancien Régime. In Annales. Histoire, Sciences Sociales, 50e année, N 1, 1995, pp.159-182*
7. *LEMARCHAND Yannick, opus cité*
8. *LEMARCHAND Yannick, opus cité.*
9. *EDWARDS J.R. et NEWELL E., opus cité p.409*
10. *Cité d'après Pierre Labardin, -Autour du mot comptabilité, Cahier de recherche LOG (2006-02) IAE d'Orléans*
11. *Cité d'après J.R. Edwards et E. Newell opus cité p.407*
12. *L'attribution du prénom Henri est faite par référence à l'ouvrage de Stéphane Ouvrard et Jean-Guy Degos : La convergence du droit comptable français et des normes d'information financière internationales - Cahiers électroniques de l'ERCCI - 2008 p.7*
13. *DE BEELDE Ignace, -The development of a Belgian Accounting Code during the first half of the 20th century. Accounting Historians Journal vol 30 N° 2 , December 2003 (traduction).*
14. *DE BEELDE Ignace, opus cité.*
    N.B. La troisième phase est la phase actuelle qui est hybride : un plan comptable général normalisé et une comptabilité analytique déconnectée.
15. *RICHARD Jacques (1995), The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945, European Accounting Review, 4 :1, 87-124 - MONISME, s.m. Terme de philosophie. Doctrine dans laquelle on admet qu'il n'y a dans l'univers qu'une seule forme de substance et d'activité, qu'un élément ou principe unique dont tout se développe. Le Littré 1880*
16. *COLLEYE Joseph, -Le Plan Comptable Minimum Normalisé et son appropriation aux entreprises. Bruxelles, éd. Comptabilité et Productivité, 1978 p.37.*