Une brève histoire de la normalisation comptable

(1ère partie)

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

Les professionnels européens pensent que l'harmonisation comptable internationale
(I.A.H. International Accounting Harmonisation) est grandement influencée pour ne pas dire dictée par les américains tandis que les professionnels américains pensent que ce mouvement trouve son origine en dehors des Etats-Unis.
Le mouvement est plus profond et plus complexe. Il met en jeu différents courants de pensées puisant leurs sources aux origines de l'humanité, des institutions et organisations.
Sous les apparences d'une technique plus ou moins complexe ou ésotérique aux yeux des profanes, la comptabilité est en fait un ensemble de constructions sociales, historiquement datées et génératrices d'effets économiques.[1]

Il est généralement admis que la comptabilité moderne - c'est-à-dire la comptabilité à parties doubles a été mise au jour par Luca Pacioli en 1494 qui est le premier auteur comptable dont l'œuvre a été imprimée et qui a pu ainsi bénéficier d'une large diffusion.

On peut distinguer trois périodes dans l'histoire de la comptabilité et de son chemin vers normalisation.

La première va de l'origine de l'homme civilisé à Luca Pacioli soit une période d'environ 6.000 ans.

Comme nous le verrons c'est du développement de la comptabilité et de la représentation des nombres qu'est née l'écriture.

La deuxième va de Luca Pacioli 1494 aux années 1960 soit une période d'environ 500 ans.

Pendant cette période la comptabilité à parties double se développe dans le monde entier sous l'influence d'auteurs.

C'est de l'affranchissement de l'homme qu'est né le commerce et du commerce qu'est née la comptabilité moderne.

La troisième est celle des institutions comptables.

Cette troisième ère de la comptabilité n'a pas 50 ans et cette histoire est en ébullition.

1. L'époque antérieure à l'apparition de la comptabilité à parties double.

La comptabilité dans l'antiquité

Les premières preuves véritables de l'utilisation de nombres par l'homme remontent à près de quatre mille ans avant notre ère. Elles ont été découvertes en Mésopotamie dans l'Irak et l'Iran actuels ou sont apparues les plus anciennes civilisations connues.
Parmi les objets légués par ces sociétés figurent des boules d'argile creuses contenant de petits jetons également d'argile, de taille et de forme diverses.

Ces bulles sont sans doute une forme primitive d'enregistrement comptable : les jetons symbolisent des quantités de biens comme du bétail ou des céréales, tandis que la surface de la bulle portait le sceau de leur propriétaire, d'un vérificateur officiel etc.
Ces outils rudimentaires de comptabilité se sont transformés au fil des siècles, évolution qu'on précisée récemment - ces trente dernières années - les travaux des historiens et des archéologues. Les bulles ont d'abord porté des marques extérieures, réalisées en appuyant les jetons contre l'argile avant de les y enfermer : grâce à ces marques, il n'était plus besoin de casser les bulles pour connaître leur contenu. Puis vers la fin du IVe millénaire, les bulles se sont aplanies pour devenir des tablettes et les jetons intérieurs ont disparu.
Les travaux de D. Schmandt-Besserat (1977[2], 1978[3], 1997[4]) démontrent que les marques comptables ont été

[1] *Marc Amblard et Corine Eyraud-La réforme des entreprises d'Etat chinoises, une entrée par la comptabilité:1993-2001- in Comptabilité Contrôle Audit Tome 14 Vol. 2 –Vuibert 2008 p.28*
[2] *D.Schmandt-Besserat-An Archaic Recording System and the origin of Writing in Syro-Mesopotamian Studies, Vol.1n°2, p.1-32*
[3] *D. Schmandt-Besserat-The earliest precursor of writing in Scientific American , Vol.238 n°6 p.50-8*
[4] *D. Schmandt-Besserat-The history of counting New York: Morrow Junior Books*

inventées avant que l'homme ne sache compter et écrire.

Dès les huitième et septième millénaires avant notre ère des marques représentant des figures géométriques comme des cônes ou des sphères ont été utilisées pour des raisons d'intendance comme identifier des objets.
Ces marques ont été utilisées pour désigner des articles simples comme des récoltes et du bétail et perforées pour enregistrer des services ou des articles manufacturés.[5]
Et pour imprimer des marques dans l'argile, on s'est mis à utiliser une pointe de roseau. Cet outil allait servir à la fois à indiquer les quantités de biens et à inscrire des signes précisant la nature des biens ; autrement dit, c'est avec le développement de la comptabilité et de la représentation des nombres qu'est née l'écriture.[6]

Les premières formes de comptabilités se sont développées et répandues dans tout le Proche Orient actuel.
Comme l'agriculture s'est développée le long des fleuves du Tigre et de l'Euphrate, des marchands, intermédiaires, artisans, pourvoyeurs de main d'œuvre et prestataires de services s'installèrent dans les Villes-Etats de Mésopotamie.
Ces Villes-Etats furent des centres de commerce et de banque. Emprunter de la monnaie contre intérêt était commun et des moyens de mesures standardisés de métal précieux servaient pour les échanges commerciaux. Des enregistrements comptables étaient tenus par des scribes professionnels qui enregistraient les transactions sur des tablettes d'argile et vérifiaient que les engagements commerciaux étaient conformes aux codes légaux tel le code d'Hammourabi. [7]
Ce code a été écrit durant le règne d'Hammourabi roi de Babylone durant une période évaluée de 1800 à 1750 avant notre ère.
Ce Code se présente comme une stèle de 2,25 mètres de haut de 1,90 mètre de diamètre en basalte noir et dont un exemplaire se trouve au musée du Louvre à Paris.

Il comporte 44 colonnes et plus de 3.800 lignes de texte en écriture cunéiforme babylonienne.

Ce code traite de matières civiles, criminelles et commerciales :
les prix : honoraires de médecins qui varient selon que les soins donnés s'adressent à un homme libre ou à un esclave ;
les salaires : ils varient selon la nature des travaux réalisés ;
la responsabilité professionnelle : un architecte qui a réalisé une maison qui s'est effondrée sur ces occupants et ayant causé leur mort, est condamné à la peine de mort ;
le fonctionnement judiciaire et les peines. La loi du Talion en la réciprocité du crime et de la peine est à la base de l'échelle des peines.

Les obligations comptables sont consignées comme suit :
§100
Le commis marquera les intérêts de l'argent autant qu'il en a emporté, et il comptera ses jours, et payera le négociant.
§104
Si un négociant a confié à un commis blé, laine, huile, ou toute autre denrée pour le trafic, le commis inscrira l'argent et le rendra au négociant.
Le commis prendra un signé (ou reconnaissance) de l'argent qu'il a donné au négociant.
§105
Si le commis a fait erreur et n'a pas un signé (une reconnaissance) de l'argent qu'il a donné au négociant, l'argent non signé (sans reconnaissance) ne peut être porté à l'actif[8].

Du XVIIe au XIIIe siècle avant notre ère (les 500 ans de l'âge du bronze) dans le royaume Hittitequi s'étendait sur le plateau Anatolien (Turquie actuelle) au Nord de la Syrie et dans la Mésopotamie des signes cunéiformes gravés sur des tablettes d'argile au moyen de roseaux taillés en biseau servaient à l'établissement de comptes et de textes de loi.
L'organisation économique avant notre ère avait une structure traditionnelle contrairement à l'économie de marché actuelle.
Dans cette économie c'est le chef de la communauté, le Roi, autrement dit le pouvoir politique qui détermine les biens qui doivent être produits, leurs quantités et leurs prix.
Dans ce cas les prix, amendes, valeurs locatives de terre sont repris dans des textes de loi.[9]

On découvre dès cette époque de civilisation deux principes comptables et de leurs conséquences.
Ces principes que nous confirmeront au cours de nos travaux sont la conservation des données et la pérennité des méthodes avec comme conséquence l'harmonisation des méthodes.

[5] Benzion Bralev-A Biblical statement of accountability-Accounting History,Vol.11-n°2 May 2006-p.175
[6] Maurice Mashaam-Les mathématiques in Histoire des sciences-Tallandier Editions 2004-p.20
[7] C.Richard Baker-Towards a genealogy of wealth trough an analysis of biblical discourses-Accounting History,Vol 11, n°2 , May 2006 –p.151
[8] Traduction du Père Jean-Vincent Scheilqui www.micheline.ca/doc—1730-hammourabi
[9] Ilknur Seyhoglu-A review of the units of measurements and their usage in the Hittite texts, laws and records-12e World Congress of Accounting Historians 2008-Congress Proceedings Vol.1 p. 83

A cette époque la notion de monnaie ou d'unité monétaire n'avait pas encore été découverte. On utilisera le poids de métaux précieux comme l'argent pour commencer à parler d'unité monétaire.
Le shekkel est d'abord une unité de poids (une bague en argent = +/- 12,40 grammes) avant de devenir une unité d'échange ou une pièce de monnaie.

Des travaux de recherches historiques sur les relations entre comptabilité et religion ont été mises à jour dans les sociétés anciennes.
Ezzamel (2002[10], 2005[11]) examine les pratiques comptables des temples de l'Egypte ancienne. Ses recherches suggèrent que la comptabilité jouait un rôle majeur dans l'écriture et l'exécution des volontés des personnes décédées, pour le maintien de leur culte, pour planifier et conduire l'activité des employés du temple[12].
Le « Scribe accroupi » 2600-2350 avant JC –dont la statue en calcaire peint est au Musée du Louvre à Paris est peut-être l'ancêtre commun de tous les comptables du monde.

La comptabilité à Rome

A partir du second siècle avant JC, l'empire romain est devenu une puissance hégémonique à travers tout l'espace Méditerranéen.
Les lois romaines et leur système de routes facilitaient l'expansion du commerce aussi bien que le crédit et les activités de prêts. La monnaie sous forme de pièces avait cours dans tout l'empire. Les comptes était tenus dans un journal « *Adversaria* » et des centralisations mensuelles étaient enregistrées dans le grand livre *Codex accepti et expensi.*
Ces enregistrements comptables étaient importants parce que les citoyens romains étaient soumis à présenter périodiquement l'état de leurs actifs et dettes comme assiette aux impôts et si nécessaire pour faire valoir des droits devant les tribunaux. (De Ste Croix, 1956) .[13]
Le Cens est à la fois le dénombrement des citoyens romains et la quotité d'imposition nécessaire pour être électeur ou éligible.

Aussitôt, que les hommes se sont intéressés à la comptabilité romaine, ils ont essayé d'y trouver des correspondances avec des usages de leurs propres temps au risque de commettre d'éventuels anachronismes techniques en recherchant des réflexes de leur époque.[14]

La comptabilité des Romains a fait l'objet de controverses depuis des siècles et à ce jour on ne peut lui attribuer les origines de la comptabilité à parties doubles.
Dans son ouvrage « La Comptabilité à Rome », Gérard Minaud se base sur deux familles de documents anciens.
La première, connue depuis des siècles a été transmises par la tradition.
Elle est constituée des textes littéraires, techniques et juridiques.
Leurs auteurs ont vécu entre Plaute et Cassiodore.
Ces écrits ont été composés entre 212 avant J.C. et 580 après JC.
La seconde famille documentaire comprend le matériel archéologique essentiellement composé de *tabulae ceratae,* tablettes de cire.
La cire matériau organique a disparu reste les traces sur les supports en bois.
Parmi ces tablettes il y a celles écrites au troisième quart du 1er siècle après J.C. et trouvées en Italie vers 1875 sur les sites de Pompéi puis d'Herculanum ; elles renferment de précieuses informations comptables.
Un autre groupe de tablettes complète la compréhension de leur contenu, celui progressivement mis à jour à partir de 1985 à Vindolanda, ancien fort romain situé à proximité du mur d'Hadrien dans le Northumberland près d'Hexham en Grande Bretagne. Elles ont été rédigées entre 92 et 130 après JC.

L'examen de toute cette documentation sur une période de plusieurs siècles n'a pu démontrer par les textes et documents comptables les origines de la comptabilité à partie doubles.
Elle a toutefois permis de démontrer un principe comptable fondamental.
Un des principes de la comptabilité étant de conserver les données et de respecter une continuité de méthode, les mécanismes même de la comptabilité évoluent lentement.

Quand des changements comptables ont été nécessaires, ils ont rarement été adoptés par les professionnels mais ont souvent été imposés par l'autorité politique[15].

La Comptabilité dans le monde chrétien

Si au début de notre ère, le prosélytisme chrétien a pu s'imposer dans l'Empire Romain dès le IVe siècle (Conversion de l'empereur Constantin en l'an 313) cette domi-

[10] *M. Ezzamel-Accounting and Redistribution : the Palace of Mortuary Cult in the Middle Kingdom, Ancien Egypt, The Accounting Historians Journal,Vol 29 n°1 p.61-103*
[11] *M. Ezzamel-Accounting for the Activities of Funerary Temples, the interwing of the Sacred and the Profane,, Accounting and Businness Research.Vol 35 n°1 p.29-51*
[12] *C. Richard Baker-Towards a genealogy of wealth through an analysis of biblical discourses-Accounting History Vol 11n°2 , May 2006, p.151*
[13] *G.E.M.De Ste Croix-Greek and Roman Accounting-Studies in the History of Accounting-1956*
[14] *Gerard Minaud, La Comptabilité à Rome-Presses polytechniques et universitaires romandes 2005- p.25*
[15] *Gérard Minaud, op.cit- p.32*

nation de l'Eglise s'est manifestée par un intégrisme fondateur d'humilité.
L'homme était sur terre pour expier le péché originel.
En 325 au première Concile de Nicée, le prêt d'argent doit être un acte de pure charité.

Au début de Ve siècle l'Empire Romain va se disloquer sous les grandes invasions renforçant dans la population un sentiment de précarité.
L'Eglise (comme organisation centrale et dominante) décourage toute tendance à l'enrichissement personnel.
Le pape Grégoire le Grand (590-604) s'emploiera à diffuser la règle de Saint Benoit qui contribuera au développement des abbayes fondées à la fois sur le travail manuel et intellectuel.

Pendant ce temps la poussée expansionniste née en Méditerranée Orientale sous le couvert de la doctrine du prophète Mahomet arrive aux côtes espagnoles en l'an 710.
L'Islam, qui occupait à ce moment-là les territoires de l'Iraq, de la Syrie, de la Perse et tout le nord de l'Afrique, entreprit son expansion à travers l'Europe.
En trois années, les troupes arabes et berbères eurent conquis la plus grande partie de la Péninsule Ibérique.
Les rivalités entre les chefs qui se disputaient la couronne du Royaume Visigoth empêchaient de se défendre contre un ennemi venu de l'extérieur.
En l'an 719, les hordes musulmanes s'installèrent à Narbonne et continuèrent leur avancée sans subir de revers appréciable jusqu'en 732, année où Charles Martel chef des Francs les écrase à Poitiers, en plein cœur de son royaume.

Le christianisme reste la seule structure de l'Empire chancelant grâce au réseau d'évêques reconnus de tous.
L'Eglise allait ainsi pactiser avec les puissants, la dynastie carolingienne (Clovis, Charlemagne sacré empereur en l'an 800) pour étendre sa domination et faire du Roi le représentant de Dieu sur terre.
Le Roi est l'oint du Seigneur Hugues Capet, devient roi des francs en 987 par faveur divine

La puissance économique de l'Eglise était assurée par différentes ressources dont l'expansion de l'Ordre de Citeaux (1098) qui se développera avec Saint Bernard (1111) et qui couvrira l'Europe occidentale de 525 abbayes à la fin du XIIe S.
L'Ordre s'appauvrit spirituellement par le poids des richesses temporelles sans cesse accrues par les dons des fidèles et dont témoignent les chefs d'œuvre de l'art Roman.

La dîme est depuis le Moyen Âge une redevance en nature ou en argent, portant principalement sur les revenus agricoles collectés en faveur de l'Eglise.
La perception de la dîme variait d'un évêché à l'autre et était confiée à un fermier et en général pour une durée de six ou sept ans.
La puissance dominante du Moyen Age est l'Eglise et la comptabilité est affaire d'Eglise.
La comptabilité est composite. La présence de pièces comptables dans les archives ecclésiastiques est courante.

On peut citer la comptabilité de l'abbaye bénédictine Saint Amand de Rouen qui dispose dans son fonds d'archives, conservé aux Archives départementales de la Seine-Maritime d'une comptabilité annotée par plusieurs receveurs entre 1387 et 1397.
La comptabilité est à partie simple. Les recettes et dépenses sont exprimées chiffres romains, livres et deniers.

Elles présentent d'une part les recettes et d'autre part les dépenses qui doivent s'équilibrer au terme du registre comptable. Au sein de ce deux parties les chapitres et sous chapitres s'organisent d'année en année de la même manière, ils enregistrent les mêmes revenus, les mêmes droits voir les mêmes créanciers (1170) et débiteurs (1239).
La structure de la comptabilité est la même pour toute la période observée.
Ce ne sont pas des documents de gestion mais de contrôle de la gestion du domaine.
La comptabilité se présente sous la forme d'un registre composé d'une centaine de folios en sept cahiers, y sont adjoints de nombreux folios situés en début et en fin n'appartenant ni au premier ni au dernier cahier complet.
La recopie est telle, que les comptes enregistrent des revenus dus par des morts ou des rentes disparues qui, si le scribe n'a pas omis ce chapitre, sont ensuite portés à la rubrique des « déchiés ».»[16]

La comptabilité dans le monde musulman

En l'an 900, le Proche Orient et l'Afrique du Nord étaient à l'époque le berceau de la civilisation.
Non seulement c'était la région la plus avancée du monde, située au centre de l'économie mondiale, mais elle connaissait une croissance économique considérable. Au lieu d'écrire l'Ethique protestante et l'esprit du capitalisme, on aurait écrit l'Ethique musulmane et l'esprit du capitalisme, qui aurait démontré de manière dé-

[16] *Isabelle Theiller, Comptabilité et réalité financière : quelques observations autour d'un registre comptable de l'Abbaye de Saint-Amand de Rouen (1387/8-1397)2005*

finitive pourquoi seul l'Islam était capable d'accompagner des progrès économiques importants et pourquoi l'Europe resterait prisonnière de sa stagnation guerrière.[17]
Le patrimoine historique comptable conservé en Andalousie permet d'établir les liens et les influences réciproques en comptabilité dans le monde Islamique et les royaumes ibériques contemporains voisins. L'influence arabe sur les mathématiques et d'autres antécédents du développement de la comptabilité en Occident est incontestable. Il est évident depuis plusieurs années que plusieurs éléments précurseurs de la comptabilité à parties doubles étaient utilisés par les Musulmans avant d'être en usage en Occident.[18]

Parmi ceux-ci le calcul décimal à une époque ou tout l'occident utilisait les chiffres romains.
C'est Léonardo Fibonacci (1175 - 1250 nom moderne de Leonardo Pisano) qui nous a apporté les chiffres arabes. Son éducation s'est faite en grande partie en Afrique du Nord ou son père Guilielmo Bonacci, vivait à Béjaïa où il était le représentant de marchands toscans.
En 1198, Fibonacci en rapporta les chiffres arabes et la notation algébrique.
En 1202, il publie *Liber Abaci* (Le livre des calculs) qui introduit la notation indienne en Europe. Ce système est plus puissant et plus rapide que la notation romaine.
Le système de numérotation décimal sera mal perçu car le public ne comprenait plus les calculs que faisaient les commerçants.
En 1280, Florence interdit même l'usage des chiffres arabes par les banquiers.
On jugea que le « 0 » apportait de la confusion et des difficultés au point qu'ils appelèrent ce système « cifra », qui signifie « code secret ».[19]

Le Livre *du bon gouvernement d'un souk* « Kitab fi Adad Al- Hisba » est manuscrit écrit à la fin du XIII e siècle. Ce manuscrit contient des textes de loi et des règles de calcul de coûts pour le commerce de détail et d'éviter les fraudes dans les souks de la ville de Malaga.
Dans sa partie comptable l'instruction porte sur calcul du coût, la composition et la fixation du prix de différents produits comme la farine, le pain, les boulettes de viande, la viande, le nougat, le fer à cheval, les pots et vêtements.

L'analyse de l'ouvrage conduit à conclure à l'existence d'un raisonnement comptable comportant le coût d'acquisition, l'estimation d'un profit, frais consommables du processus de fabrication et de commercialisation, la vente des sous produits et les mesures exactes. [20]
L'objectif majeur de l'ouvrage est d'éviter les fraudes.
Les commerçants et hommes d'affaires arabes ont probablement imité le système comptable de l'Etat islamique dans le but de calculer leur propre profit et remplir avec précision le paiement du Zakar, l'impôt religieux.[21]

Affaiblissement de l'intransigeance religieuse.

L'Eglise recommande de ne pas accumuler de richesse et laisse le monde dans son éternité mais au XIIIe S. son influence s'affaiblit graduellement.
Les activités d'argent ne sont plus laissées exclusivement aux mains des Juifs et des Lombards.
Une forte pression démographique due à un certain reflux de la mortalité, la multiplication des centres urbains, en particulier en Flandres et en Italie et les exigences nouvelles d'une bourgeoisie dynamique et influente en pleine expansion expliquent l'effort de l'Occident pour augmenter et diversifier les produits alimentaires, textiles, et minéraux répondants aux nouveaux besoins.[22]

Une nouvelle classe émerge. Certains usuriers, commerçants et artisans établirent un bloc solide qui se nomme le Monde Marchand.
Cette classe contourne l'apologie chrétienne de la pauvreté et utilise dans ses ateliers et entrepôts, sur les bateaux ou dans les banques, une forme de travail plus libre que le servage, le salariat.

Avec le Monde Marchand apparaît la liberté de circuler, de créer, de faire fortune, de transmettre le savoir et avec lui la comptabilité à parties doubles qui commence par l'inventaire et sa contrepartie le capital du commerçant, 1er élément de l'équilibre horizontal de la comptabilité à parties doubles.

[17] John M. Hobson-The Eastern Origins of Western Civilisation-Cambridge University Press,2004 p.297 cité d'après le Monde diplomatique-Janvier 2009
[18] C.W.Nobes-Were Islamic records precursors to accounting books based on the Italian method ?-The Accounting Historians Journal n° 28-2 pp.207-214
[19] Pour plus d'informations voir le site fr.wikipedia.org/wiki/Fibonacci
[20] F. Carrasco Fenech, F. Gutiérez Hidalgo, J.D.Lopez Manjon- Cost Calculation, religion and commerce :Al Andalus in the last quarter of the 13e th Century-12th World Congress of Accounting Historians-Istanbul 2008 Vol.3. p.2808
[21] F. Carrasco Fenech, F. Gutiérez Hidalgo,J.D.Lopez Manjon- op. cit. p.2.810
[22] Georges Duby-Atlas Historique-Larousse-Bordas-1996 p. 52