

LA COMPTABILITÉ
À TRAVERS LES ÂGES

WCAH'20

**Premier Symposium International
des Historiens de la comptabilité
Bruxelles 9-12 octobre 1970**

**First World Congress
of Accounting Historians
Brussels 9-12 October 1970**

In memoriam
Ernest Stevelinck
1909-2001

Textes présentés par / texts presented by
Yannick Lemarchand



Association pour l'Histoire
du management
et des organisations



Premier Symposium International
des Historiens de la comptabilité
Bruxelles 9-12 octobre 1970

First World Congress
of Accounting Historians
Brussels 9-12 October 1970

In memoriam
Ernest Stevelinck
1909-2001

Textes présentés par / texts presented by

Yannick Lemarchand

Laboratoire LEMNA
IAE Nantes – Économie et management
Bâtiment Erdre/ Chemin de la Censive du Tertre
BP 52231. 44322 NANTES Cedex 3 - France

Association pour l'Histoire
du management et des organisations
<https://ahmo.hypotheses.org/>



Publié avec le soutien du / Published with the support of the
Fonds Joseph Colleye

et du / and of the
Fonds du Collège National des Experts-comptables de Belgique

Avec l'aide technique de la Bibliothèque universitaire de Nantes
With technical assistance from Nantes University Library

Couverture : reproduction de la couverture de l'ouvrage d'Ernest Stevelinck, *La comptabilité à travers les âges*, elle-même reproduction d'une partie du frontispice du *Parfait négociant* de Jacques Savary (1675).

Cover: reproduction of the cover of Ernest Stevelinck's book, *La comptabilité à travers les âges*, itself a reproduction of part of the frontispiece of the *Parfait négociant* by Jacques Savary (1675).

© Association pour l'Histoire du management et des organisations
ISBN 978-2-9571875-0-8

Achévé d'imprimer en mars 2020 / Printed in March 2020
Nantes (France)

Sommaire

Avant-propos	5
Foreword	6
Préface	9
Preface	23
Ernest Stevelinck	37
La collection Stevelinck et le Fonds d'histoire de la comptabilité de la Bibliothèque de l'Université de Nantes	43
Pierre Jouanique, <i>Objet et limites de l'histoire de la comptabilité</i>	47
Jean E.A. Dupont, <i>L'étude des comptes à travers l'histoire, son importance et ses sources.</i>	59
Raymond Van Uytven, <i>Aandacht voor Moderne Bedrijfsarchieven</i>	69
Walter Prevenier, <i>Thèmes de recherche pour l'histoire de la comptabilité du Moyen-Âge</i>	75
Richard Homburger, <i>Memorandum on the sources for the study of ac- counting history in the United States</i>	81
Horace Cordoliani, <i>Contribution à l'étude de la littérature comptable avant 1795</i>	85
Rosa-Elisabeth Gassmann, <i>Überblick über die Entwicklung des Revisi- onswesens in Deutschland</i>	99
Axel Grandell. <i>Das erste Auftreten der doppelten Buchhaltung in Schwed- en-Finnland</i>	107
Hermann Kellenbenz, <i>Der Stand der Buchhaltung in Oberdeutschland zur Zeit der Fugger und Welser</i>	113
Richard P. Brief. <i>Depreciation theory in historical perspective</i>	127
André Tessier. <i>Luca Pacioli dans l'ambiance franciscaine du Quattro- cento.</i>	139
Basil S. Yamey, <i>Jacob de Metz's Sendero Mercantil, 1697</i>	149
Annexes	155

“Just a note to repeat how much my wife and I enjoyed our few days in Brussels. It was all beautifully organised, and the hospitality generous and enjoyable.

The ‘Symposium’ was a great success, and so also was the ‘exposition’. You can truly be proud of a remarkable achievement. I had never dreamt that there would ever be an international symposium on the history of accounting!”

Basil Yamey, lettre à Ernest Stevelinck, 17 octobre 1970¹.

Avant-propos

Le 15^{ème} Congrès international des historiens de la comptabilité, qui se tient à St-Pétersbourg du 28 juin au 1er juillet 2020, est l’occasion de célébrer le cinquantenaire de cette manifestation, dont la première édition se déroula à Bruxelles en 1970, sous l’égide du Collège National des Experts-comptables de Belgique et à l’initiative de l’un de ses membres éminents : Ernest Stevelinck. Une cinquantaine de participants, venus de treize pays, se réunirent dans les locaux de la Bibliothèque Royale Albert 1^{er} du 9 au 12 octobre 1970.

Bien que ce congrès ait joué un rôle majeur dans l’évolution des recherches en histoire de la comptabilité, les actes n’en ont jamais été publiés ! Nous avons donc entrepris de réunir dans le présent volume les communications prononcées à cette occasion, à destination notamment des participants à ce 15^{ème} Congrès. Les textes originaux, ronéotés, figurent parmi les documents d’archives du Fonds d’histoire de la comptabilité de la Bibliothèque universitaire de Nantes, constitué à partir de la collection d’ouvrages d’Ernest Stevelinck, acquise à notre instigation par cette institution en 1995. Chaque texte, donné dans sa langue d’origine — allemand, anglais, français ou néerlandais —, est précédé d’une brève présentation de son auteur et d’un résumé, en français et en anglais.

Ce recueil s’ouvre par une préface qui retrace la longue phase de gestation du premier symposium, avant d’en évoquer le déroulement puis les prolongements, en tentant d’en apprécier la portée. Viennent ensuite une courte biographie d’Ernest Stevelinck et une présentation succincte du Fonds d’histoire de la comptabilité de l’Université de Nantes. Le tout en français et en anglais.

¹ Cf. infra p. 154.

C'est grâce à la générosité du Fonds Joseph Colleye, association sans but lucratif ainsi nommée en hommage au président fondateur de l'Ordre des Experts-comptables et comptables brevetés de Belgique : Joseph Colleye (1908-2001), ainsi que du Fonds du Collège National des Experts-comptables de Belgique, que l'Association pour l'Histoire du management et des organisations (AHMO) a pu éditer le présent ouvrage.

Le Fonds Joseph Colleye a également décidé de financer une série d'actions de valorisation du Fonds d'histoire de la comptabilité nantais, ainsi que la création du « Prix Joseph Colleye » d'histoire de la comptabilité. D'un montant de 1500 €, ce prix doit être accordé chaque année aux auteur(e)s d'un article publié durant les deux années précédant sa remise, sélectionné par un jury international. Il a été remis pour la première fois à l'occasion des 25èmes Journées d'histoire du management et des organisations organisées à Lyon en mars 2020 par l'AHMO.

Foreword

The 15th International Congress of Accounting Historians, which takes place in St. Petersburg from June 28 to July 1, 2020, celebrates its fiftieth anniversary this year. The very first Congress was held in Brussels in 1970, under the auspices of the *Collège National des Experts-*



comptables de Belgique (National College of Chartered Accountants of Belgium - CNECB), at the initiative of one of its eminent members, Ernest Stevelinck. About fifty participants, from thirteen countries, met at the Royal Library of Belgium from October 9 to 12, 1970.

Although that event played a major role in the evolution of research in accounting history, the proceedings were never published! I have therefore gathered together in this volume the papers given at the first Congress, particularly for participants in this 15th Congress. The original roneoed texts are kept in Nantes University Library's *Fonds d'histoire de la comptabilité* (Accounting History Collection), which consists of the book collection of Ernest Stevelinck, acquired by the library at my instigation in 1995. Each paper, presented in its original language — German, English, French or Dutch — is preceded by a brief presentation of its author and a summary, in French and in English.

This book opens with a preface which recounts the long gestation phase of the first Symposium, before considering its development and its repercussions, and assessing their impact. Next comes a short biography of Ernest Stevelinck and a brief presentation of the University of Nantes' *Fonds d'histoire de la comptabilité* — all in French and English.

Publication of this book by the *Association pour l'Histoire du management et des organisations* (Association for Management and Organization History - AHMO) was made possible by the generous support of the Joseph Colleye Foundation, a non-profit organisation named after the founding president of the Belgian professional accountants' body *Ordre des Experts-comptables et comptables brevetés de Belgique*, Joseph Colleye (1908-2001), and the CNECB Foundation.

The Joseph Colleye Fund has also decided to finance a series of actions to promote the *Fonds d'histoire de la comptabilité* (Accounting history collection) held at Nantes, and to fund the Joseph Colleye Accounting History Prize. This €1,500 prize will be awarded each year to the author(s) of an article published in the two preceding years, selected by an international jury. It was awarded for the first time at the 25th *Journées d'histoire du management et des organisations* (Workshops on Management and Organization History) organized in Lyon in March 2020 by the AHMO.



IN RECOGNITION OF
HIS LASTING INTEREST IN
AND OUTSTANDING CONTRIBUTIONS
TO ACCOUNTING HISTORY
ERNEST STEVELINCK
HAS BEEN ADMITTED AS A
LIFE MEMBER
OF
THE ACADEMY OF ACCOUNTING HISTORIANS
6 AUGUST 1981

Préface

Le vendredi 9 octobre 1970, s'ouvre à Bruxelles le Premier symposium international des historiens de la comptabilité, placé sous la présidence de Joseph Loore, vice-président du CNECB, secondé par Ernest Stevelinck, initiateur et principal organisateur de cette manifestation.

Pour ce dernier, celle-ci est l'aboutissement d'un travail de plusieurs années dont l'objectif est triple. D'abord, conférer de la légitimité à l'histoire de la comptabilité en réunissant à Bruxelles un ensemble d'acteurs confirmés du champ, de diverses nationalités, n'entretenant entre eux que des liens encore ténus, tout en les associant à des spécialistes d'autres disciplines faisant autorité dans leur domaine. Ensuite lui donner de la visibilité en offrant à un public plus large — notamment aux professionnels de la comptabilité jusque-là peu intéressés par l'histoire —, une exposition de traités anciens de comptabilité d'une ampleur exceptionnelle, rassemblant des ouvrages venus d'une douzaine de pays. Enfin, promouvoir l'essor des recherches par la mise en place d'une instance associative internationale, la création d'une revue multilingue et l'organisation régulière de manifestations internationales.

Même si, par la suite, tout ne s'est pas déroulé exactement comme Stevelinck l'avait souhaité, l'événement a constitué un moment décisif, ainsi que le rappelle Richardson (2009, 250-251) : « the development of the accounting history discipline can be traced to the late 1960s and particularly to the first World Congress of Accounting Historians and the release of the report of the American Accounting Association (AAA) Committee on Accounting History, both in 1970. »

Ce sont des documents contenus dans les archives de Stevelinck qui nous ont permis de préparer cette préface. D'abord un dossier contenant le programme du Symposium, la liste des participants, les papiers présentés ainsi qu'un compte-rendu vraisemblablement rédigé par lui. Mais c'est surtout l'abondante correspondance qu'il a entretenue avec des historiens de la comptabilité du monde entier — rassemblée dans un ensemble de sept gros classeurs contenant chacun plusieurs centaines de lettres — qui a constitué notre source essentielle. Enfin, nous avons aussi disposé des témoignages de trois des participants : Anna Dunlop (1970), Dick Brief (2008) et Basil Yamey (1970).

Nous entendons ici retracer les étapes de la préparation de cette manifestation, en présenter ensuite le déroulement, avec ses acteurs et ses diverses phases, puis les prolongements, pour en analyser la signification et la portée, en tentant d'apprécier la place qu'il tient dans le développement de l'histoire de la comptabilité. Une place d'autant plus singulière, peut-être, que l'on y voit un professionnel de la comptabilité montrer la voie à suivre aux universitaires !

Une longue gestation

En 1955, Stevelinck établit un premier contact avec le célèbre historien belge Raymond de Roover, installé aux États-Unis depuis 1936, grâce à Mina Martens, responsable des archives de la ville de Bruxelles, qui lui transmet ses coordonnées. Il projette alors d'organiser, avec le concours de cette dernière, une exposition présentant « des archives illustrant une rétrospective de la comptabilité à travers les âges, comptabilité privée d'une part, comptabilité publique à travers notre vie nationale d'autre part. » Ceci, dans le cadre des Journées de la comptabilité qui doivent se dérouler en 1958, à l'occasion de l'Exposition internationale et universelle de Bruxelles — première du genre depuis la Guerre — et du vingtième anniversaire de la création de l'Union nationale des professionnels de la comptabilité (UNPC). Il est prévu d'éditer à cette occasion une brochure illustrée, pour laquelle la collaboration de l'historien est sollicitée (lettre à de Roover, 26 avril 1955). Ce dernier donne son accord le 23 mai suivant mais, pour des raisons que nous ignorons, aucune suite n'est donnée au projet !

Cependant, les Journées de la comptabilité se déroulent bien comme prévu trois ans plus tard, du 17 au 19 mai 1958, organisées par Joseph Colleye. Et malgré l'absence d'exposition elles offrent à Stevelinck, qui en est le secrétaire général, l'occasion de faire avancer la cause de l'histoire de la comptabilité, ainsi qu'en témoigne les actes de ces Journées. Avec son confrère Robert Haulotte, il présente dans un mémoire de 16 pages les ambitions et le programme d'action de la Commission des Études historiques et théoriques qu'ils ont créée au sein de l'UNPC et qui est présidée par Joseph Vlaemminck, auteur de la première thèse de doctorat en langue française portant sur l'histoire de la comptabilité (Vlaemminck, 1956). Leur texte « lance le signal du rassemblement des professionnels de la comptabilité qui voudront s'intéresser et s'occuper de l'histoire de la technique qu'ils exercent. » Ils y forment le vœu « que s'établissent le plus rapidement possible des contacts avec les groupements étrangers qui s'intéressent aux mêmes sujets » et « que se constitue un groupement international pour l'histoire de la comptabilité. » (Stevelinck et Haulotte, 1958).

Les objectifs stratégiques sont donc définis dès ce moment mais ce n'est que douze ans plus tard que le projet va commencer à se concrétiser. Pourtant, ce n'est pas faute d'avoir essayé, dans l'intervalle, de trouver des alliés et d'intervenir auprès des organisateurs de congrès internationaux pour que l'histoire de la comptabilité y soit évoquée. Seulement tout cela demande du temps or Stevelinck travaille, écrit et publie beaucoup. Il est, depuis le début des années soixante, le rédacteur en chef de la *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, éditée par l'Ordre des experts-comptables et comptables brevetés de Belgique, le tout parallèlement à sa carrière professionnelle ! Et puis tout le monde n'est pas réceptif à ses sollicitations. Néanmoins, avec passion et détermination, il tisse progressivement un réseau international conséquent.

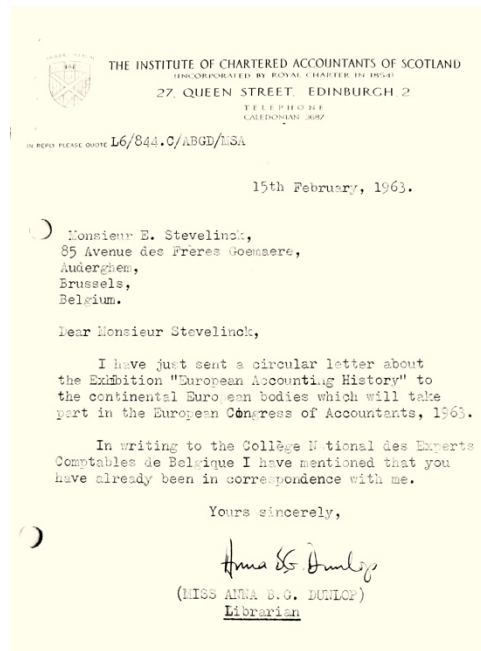
Déjà, parmi les auteurs des mémoires discutés lors des Journées de 1958 on constate la présence du britannique Basil Yamey, avec qui Stevelinck est en contact depuis 1956, ou encore du hongrois Endre György et du portugais Jules César da Silva Goncalvez. Il commence à correspondre avec les français Pierre Jouanique et André Tessier en 1962 et avec l'italien Carlo Antinori l'année suivante. On les retrouvera tous parmi les participants au Symposium.

En septembre 1963, un événement important lui offre l'occasion d'étendre ce réseau : le congrès de l'Union Européenne des Experts-comptables Économiques et Financiers (UEC) qui se tient à Édimbourg en septembre 1963. Constituée à l'initiative du français Paul Caujolle en 1951, l'UEC est la première organisation permanente réunissant les groupements professionnels comptables d'un large éventail de pays européens et à ce titre, elle a joué un rôle important dans l'internationalisation de la profession. L'année 1963 est aussi celle d'un élargissement de l'UEC, rejointe par les comptables du Royaume-Uni, d'Irlande, des Pays-Bas et de Scandinavie, un élargissement symbolisé par la tenue de son congrès annuel en Écosse (Camfferman et Zeff, 2009).

Peu de temps avant, Stevelinck entre en relation avec Anna Dunlop, responsable de la collection d'ouvrages anciens de la bibliothèque de l'Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), qui prépare une exposition à l'occasion de ce congrès¹. Dans un anglais un peu sommaire mais efficace, il lui fait part de ses souhaits :

« Many foreign colleagues have thought like myself of forming a kind of association grouping the amateurs of Accounting history, and which should be called for instance "International Society of Accounting Historians". Edinburgh could well be the starting point of this association. I am hoping to meet in Edinburgh great names of Accounting History with whom by the way I am in contact » (lettre du 13 décembre 1962).

Il prodigue aussi ses conseils à la bibliothécaire et prête même plusieurs ouvrages de sa collection



¹ Un catalogue, préparé par Anna Dunlop, fut édité à l'occasion de cette exposition (European Congress of Accountants, 1963).

personnelle pour l'exposition. Il tente également, par son intermédiaire, d'obtenir la possibilité de prendre la parole lors de l'un des repas rassemblant les congressistes mais hélas sans succès ! (Lettre de Alexander McKellar, président du Congrès, 1^{er} août 1963).

C'est lors de cette manifestation qu'il rencontre Horace Cordoliani, conservateur à la Bibliothèque Nationale de Paris, qui a organisé la bibliothèque de l'Ordre des Experts-comptables et Comptables Agréés et que l'on retrouvera lui aussi en 1970. Un mois après son retour d'Edimbourg, Stevelinck lui offre ses bons offices pour un événement qui doit se dérouler quatre ans plus tard :

« Je tiens à vous informer — ainsi qu'aux autres organisateurs du Congrès [international de comptabilité] de Paris 1967 — que je suis à votre et à leur disposition, dans la faible mesure de mes moyens, pour aider éventuellement quelque peu au succès d'une exposition relative à l'histoire de la comptabilité. Vous savez sans doute que je possède un exemplaire de l'incunable de Luca Pacioli (1494) et d'autres petites choses qui peuvent éventuellement être d'intérêt. » (Lettre du 14 octobre 1963).

Mais les organisateurs de ce congrès parisien ne donnent pas suite à sa proposition et il se gardera bien de l'honorer de sa présence. Quoiqu'il en soit, il en aurait fallu bien davantage pour le décourager !

Anna Dunlop, avec laquelle il a noué une véritable amitié, l'aide aussi à élargir son réseau. Elle le met notamment en relation avec l'américain Richard Homburger, lequel a participé au Committee on Accounting History de l'American Accounting Association : « I have told Professor Homburger that you are an outstanding worker in the field of accounting history and that you have yourself a private collection of books. » (Lettre du 28 février 1969). Puis Homburger, qui est originaire d'Allemagne le met en contact avec un historien allemand de renom : Hermann Kellenbenz.

Finalement, c'est le vingtième anniversaire de la création du Collège National des Experts-comptables de Belgique (C.N.E.C.B), constitué le 20 avril 1950 et au sein duquel il est engagé et manifestement influent, qui lui offre l'occasion d'organiser une exposition avec la Bibliothèque royale de Bruxelles, ainsi que ce premier symposium. Le 29 décembre 1969, Stevelinck sollicite une nouvelle fois de Roover, qui accepte de rédiger une préface pour le catalogue de l'exposition : « comme je suis belge après tout, je considère comme un devoir de l'accepter. Je puis difficilement me soustraire à ce devoir. » (Lettre du 15 février 1970).

Le Symposium bruxellois du 9 au 12 octobre 1970

Une assistance internationale

Dunlop (1970) comme Yamey (1970) évoquent une cinquantaine de participants venus de quinze pays, reprenant en cela les informations contenues dans le « Projet de résolutions du Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité » préparé par Stevelinck et figurant en Annexe IV.

Les documents dont nous disposons permettent d'en identifier seulement une trentaine mais il est vrai que la liste établie par les organisateurs (Annexe II) se termine ainsi : « Enfin, de nombreux professeurs d'université, archivistes et historiens comptables belges, que nous nous excusons de ne pouvoir citer nommément. » Toujours selon le projet de résolutions, la liste des pays représentés est la suivante : l'Allemagne Fédérale, l'Australie, la Belgique, l'Écosse, l'Espagne, les États-Unis d'Amérique, la Grande Bretagne, la France, la Finlande, la Hongrie, l'Italie, Malte, les Pays-Bas, le Portugal et la Suède, seulement cela ne fait pas quinze pays car l'Écosse fait partie de la Grande Bretagne ! En outre nous n'avons identifié aucun participant des Pays-Bas ! Mais cela est secondaire, jusque-là, nul n'était parvenu à réunir autant de personnes venues d'autant de pays différents autour du seul thème de l'histoire de la comptabilité ! Mais qui sont ces participants ?

Aux côtés de divers représentants d'organisations professionnelles, la liste de l'Annexe II permet d'identifier une quinzaine d'universitaires spécialistes de la comptabilité et de son histoire. Parmi les premiers, outre les noms déjà cités et ceux des communicant(e)s dont nous allons bientôt parler, on trouve notamment le britannique William Baxter, l'australien Louis Goldberg, l'espagnol José Maria Gonzalez Ferrando, pionnier du développement de l'histoire de la comptabilité en Espagne et traducteur de l'ouvrage de Vlaeminck (1961), le français Pierre Garnier, les italiens Carlo Antinori et Federico Melis et enfin l'américain Vernon Zimmerman. Invités, ses compatriotes Paul Garner, Richard Homburger et Stephen Zeff n'avaient pu se libérer (lettres des 5 octobre, 26 août et 14 septembre 1970). Raymond de Roover, également invité, est malheureusement absent car, à l'instar de Garner et Homburger, il est contraint par une rentrée universitaire plus précoce aux États-Unis qu'elle ne l'est alors en Europe (lettre du 31 août 1970).

Une assistance principalement masculine

Deux femmes seulement sont présentes aux séances de travail. Ce sont Anna Dunlop, déjà évoquée, venue en tant que déléguée officielle de l'Institute of Chartered Accountants of Scotland et Rosa-Elisabeth Gassmann, bibliothécaire elle aussi et déléguée officielle de l'Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW). En effet, sollicité quelques mois plus tôt par Stevelinck, le directeur général de l'Institut a répondu que, ne connaissant pas d'auditeurs traitant des problèmes historiques en Allemagne, il pouvait lui adresser sa bibliothécaire² (lettre du 25 juin 1970).

Quelques femmes participent néanmoins à certaines des activités programmées dans le cadre du Symposium, ce sont Mesdames Garnier, Gonzalez Ferrando, Grandell, da Silva Goncalvez, Yamey et Zimmermann, venues à

² „Die Bibliothek unseres Instituts steht unter Leitung von Frau Diplom Volkswirt Rosa Elisabeth Gassmann, die wir für Ihre Tagung benennen können, da uns Wirtschaftsprüfer, die sich mit historischen Fragen in unserem Lande beschäftigen, nicht bekannt sind.“

Bruxelles avec leurs époux. Selon le programme (Annexe I), qui distingue les activités des « Messieurs » de celles des « Dames » et de celles qui réunissent « Messieurs et Dames », elles bénéficient de la possibilité de visiter le Musée Érasme durant la première matinée de travail de leurs époux et sont libres de flâner dans Bruxelles pendant la seconde. Elles sont également invitées à visiter, à leurs côtés, la Bibliothèque Royale Albert 1^{er}, l'exposition la Comptabilité à travers les âges, la ville de Bruxelles et les Archives municipales.

Communicants et communications

Sur les douze communications, trois émanent d'historiens de l'économie : Kellenbenz, déjà évoqué, et deux historiens belges qui font largement autorité dans leur domaine : Walter Prevenier et Raymond Van Uytven. Deux sont le fait de bibliothécaires : Cordoliani et Gassmann. Enfin les sept autres sont signées par des historiens comptables, sachant que nous réservons ici cette appellation à ceux qui ont reçu une formation comptable, mais il faut distinguer parmi eux trois professionnels : Dupont, Jouanique et Tessier, et quatre universitaires : Brief, Grandell, Homburger et Yamey.

Deux modes d'expression étaient envisageables : l'intervention orale, choisie par Dupont, Jouanique, Brief, Cordoliani, Kellenbenz et Tessier ou le « court mémoire » distribué aux participants, solution retenue par Gassmann, Grandell, Homburger, Prevenier, Van Uytven et Yamey. Les sujets suivants étaient proposés sur les bulletins d'inscription :

- « 1° Des sources nationales ou régionales à consulter pour l'histoire de la comptabilité (musées, archives, bibliothèques, fonds privés, etc.) ;
- 2° D'un ordre de classement des recherches historiques ;
- 3° De l'utilité de la création éventuelle d'un bureau international groupant tous les renseignements désirables au sujet de l'histoire de la comptabilité ;
- 4° De l'utilité de la création éventuelle d'une revue internationale multilingue relative uniquement à l'histoire de la comptabilité ;
- 5° Divers : éventuellement prière de spécifier. »

L'ordre retenu témoigne de la priorité donnée aux sources et, plus généralement, aux questions méthodologiques, bien que la formule « ordre de classement des recherches historiques » semble quelque peu en restreindre le champ. Un seul auteur retient cette option, Jouanique qui propose de traiter de l'objet et des limites de l'histoire de la comptabilité. En plaçant la notion de reddition de comptes au centre de l'édifice comptable et en soulignant la nécessité d'en préciser les frontières, il plaide pour une histoire de la comptabilité qui soit aussi une histoire des comptables.

La plupart des autres choisissent de parler des sources propres à leurs pays, soit d'une façon générale comme Dupont, Van Uytven, Homburger et Cordoliani, soit en référence à un thème particulier ou à plusieurs et en

présentant éventuellement de premiers résultats, tels Gassmann, Grandell, Prevenier et Kellenbenz. Enfin trois ont opté pour des « sujets divers » : Brief, Yamey et Tessier.

Dupont et Van Uytven évoquent tous deux les archives belges. Le premier pour le Moyen-Âge, en insistant sur le fait que le dépouillement de ces archives suppose, de la part du chercheur, la conjonction d'une solide formation d'historien avec les méthodes de travail rigoureuses et patientes de l'expert-comptable. Le second pour l'époque moderne, tout en faisant très judicieusement remarquer aux historiens de la comptabilité que l'étude des archives comptables doit leur permettre d'aller bien au-delà de l'image idéalisée que risque de leur donner la seule étude des manuels. Homburger offre un rapide tour d'horizon des bibliothèques et universités des États-Unis, détenant des archives d'entreprises et/ou des collections de traités anciens. C'est uniquement aux livres que s'intéresse Cordoliani : les traités de comptabilité en langue française publiés avant 1795, ainsi que les ouvrages de la même période portant sur le commerce et intéressant l'histoire de la comptabilité.

Gassmann retrace les diverses étapes du développement de l'audit comptable en Allemagne, de ses premiers balbutiements au XVI^e siècle à sa réglementation à l'époque contemporaine face à l'essor des sociétés de capitaux. Grandell étudie l'introduction de la comptabilité en partie double en Suède au XVII^e siècle, tant dans la comptabilité publique que dans le monde marchand, sous la double influence des néerlandais et des allemands. Prevenier énumère quelques thèmes de recherche sur la comptabilité des villes et des communautés ecclésiastiques au Moyen-Âge et en détaille les déclinaisons possibles, références bibliographiques à l'appui. Kellenbenz revient sur les utilisations précoces de la comptabilité en partie double en Allemagne du Sud, à partir des archives des Fugger et des Welser, ainsi que sur le reflet qu'en offre la littérature comptable du moment.

Brief remet la théorie de l'amortissement en perspective historique à partir des articles consacrés à cette question par l'hebdomadaire britannique *The Accountant*, entre 1874 et 1900, et montre notamment que la plupart des problèmes posés par la comptabilisation des immobilisations sont clairement entrevus dès le XIX^e siècle. Tessier revient sur l'apparente contradiction entre l'appartenance de Luca Pacioli à un ordre monastique dans lequel on fait vœu de pauvreté absolue et sa contribution à la comptabilité, une science destinée à constater des circulations de richesses, dans le but de faire fructifier des biens terrestres. Pour terminer, Yamey pose la question de l'originalité d'un manuel comptable en langue espagnole jusque-là méconnu : le *Sendero mercantil* de Jacob de Metz, édité en 1697 à Amsterdam et présenté sous la forme de 240 questions-réponses sur la tenue des livres, un dispositif déjà utilisé par d'autres auteurs.

C'est en suivant l'ordre dans lequel nous venons d'évoquer ces communications que nous les présentons plus loin. A deux ou trois exceptions près, elles témoignent d'un important changement de perspective. En mettant en avant

la question des sources, Stevelinck voit juste et rejoint implicitement de Hoover :

« Jusqu'à présent, en étudiant l'histoire de la comptabilité, on s'est basé sur les livres de comptes pour la période antérieure à 1500 et sur les descriptions des manuels après cette date. Comme les manuels retardent souvent sur la pratique ou ne donnent, pour des raisons pédagogiques, qu'une description simplifiée, il en résulte que cette façon de procéder présente des inconvénients, mais il est difficile de faire mieux pour le moment, attendu qu'on a à peine amorcé l'examen des livres de comptes des siècles postérieurs à 1500. » (De Roover, 1970, xv).

Car c'est bien à ce travail que préparent la plupart des études présentées et, sans abandonner totalement l'étude de la littérature comptable, une grande partie de la recherche universitaire en histoire de la comptabilité va justement donner la priorité à l'étude des archives des trois derniers siècles.

N'anticipons pas pour autant et revenons en 1970, le livre et tout particulièrement l'incunable, garde encore intact son pouvoir de fascination !

Les expositions

Ce second volet du Symposium concrétise enfin un projet cher à Stevelinck. La matinée du deuxième jour est consacrée à la visite de l'exposition « La Comptabilité à travers les âges ». Considérée par Dunlop (1970) comme « a landmark in the study of the history of accounting », la manifestation a été préparée de longue date par Stevelinck et Elly Cockx-Indestege, historienne du livre et conservatrice à la Réserve précieuse de la Bibliothèque royale. Elle regroupe environ 110 traités anciens de comptabilité dont plus de la moitié venus de l'étranger, ainsi que des livres de comptes, des abaques et une collection de jetons à compter, des gravures et des estampes. Soit 148 pièces au total venues de plus d'une trentaine de bibliothèques et de centres d'archives situés dans treize pays : Allemagne, Belgique, Danemark, Espagne, États-Unis, France, Grande-Bretagne, Hollande, Irlande, Italie, Pologne, Russie et Suède.

Le « catalogue », préfacé par Raymond de Roover et principalement rédigé par Stevelinck, avec la collaboration de quelques bibliothécaires et archivistes, est beaucoup plus qu'un simple catalogue. Le caractère remarquablement documenté des notices, qui s'apparentent parfois à de véritables articles — sept pages sont consacrées par exemple au *Livre de Prince à la manière d'Italie* de Simon Stevin (Stevelinck, 1970, 48-56) —, en fait un ouvrage de référence et un précieux instrument de travail. Nous retiendrons l'appréciation de Yamey (1970), expert en la matière : « The catalogue [...] is a fitting accompaniment to, and lasting reminder of, a remarkable exhibition — remarkable not only for its scope and content but also for the skill and care displayed in its conception and implementation. »

Édité par la Bibliothèque royale de Belgique, l'ouvrage a également été publié en néerlandais sous le titre *De comptabiliteit door de eeuwen heen*. Pour la typographie, le choix s'est porté sur le caractère Bembo, utilisé pour la première fois par le célèbre imprimeur vénitien Alde Manuce (Aldus Manutius), pour l'impression du *De Aetna* de Pietro Bembo, un des grands auteurs de la Renaissance, ceci en 1495, un an après la publication de la *Summa* de Luca Pacioli !

Si nous avons mis expositions au pluriel, c'est que le dernier après-midi, les participants au Symposium ont également eu la possibilité de visiter « une exposition organisée pour eux aux Archives de la ville, exposition consacrée à l'évolution de la comptabilité de la ville à travers les archives financières de celle-ci. » (Leblicq, 1970-1971, 181). Curieusement, si le programme mentionne bien une visite de l'Hôtel de Ville et des Archives de la ville il ne parle pas précisément d'exposition et ni Dunlop ni Yamey ou Brief n'en parlent dans leurs comptes rendus respectifs ! Sans un témoin extérieur, nous n'en aurions rien su !

Le projet international et ses prolongements

Selon le programme, la première matinée se terminait par la désignation d'un comité d'étude restreint censé préparer les propositions à soumettre à la séance de travail du lundi 12 octobre. Mais le projet de résolutions préparé par Stevelinck et distribué aux participants (Annexe IV) contenait déjà toutes les dispositions souhaitables ! Il a probablement été adopté sans trop de difficultés.

Il est d'abord décidé de mettre en place un Conseil International des Historiens de la Comptabilité, dont le bureau reste à constituer mais dont Stevelinck doit assurer le Secrétariat Général.

Son objectif est d'inciter les organisations professionnelles à constituer dans chaque pays un Comité des études d'histoire de la comptabilité, réunissant des praticiens de la comptabilité, des universitaires, des archivistes, et, d'une manière générale, tous les chercheurs intéressés par la question. Il se propose également d'encourager l'introduction de l'histoire de la comptabilité dans l'enseignement officiel et préconise la publication d'un bulletin trimestriel ou semestriel multilingue.

Enfin, il est prévu d'organiser un deuxième Symposium des Historiens de la Comptabilité en 1975, dans la perspective de réitérer l'opération tous les cinq ans.

Peu de temps après, suite aux travaux du Committee on Accounting History de l'American Accounting Association et devant l'apparent manque d'intérêt de l'AAA pour la poursuite de l'aventure, Paul Garner, Gary Previts et quelques-uns de leurs collègues entament une réflexion qui aboutit à la création de l'Academy of Accounting Historians le 15 août 1973 (Coffman, Roberts et Previts, 1989). L'association, dont le nombre de membres avoisine

200 au bout d'un an, avec des adhérents appartenant à neuf nations différentes, envisage bientôt d'organiser un congrès international qui pourrait être le second du genre et se tiendrait en 1976, année du bicentenaire de l'indépendance des États-Unis. Élu vice-président de l'Academy, lors de son premier meeting annuel à la Nouvelle-Orléans le 20 août 1974, Homburger en informe Stevelinck dès le 27 du même mois : « In order to make plans [...], it is very important for us to know whether your bureau in Brussels has made any alternative plans for another international symposium. I know that some thought was given to this at the last meeting in Brussels in 1970, but I have heard nothing about this since that time. »

Aucun autre projet ne se dessine à l'époque et attendre un an de plus ne pose pas vraiment de problèmes ! Le 2 juin 1975, Stevelinck est officiellement invité par Homburger, il prononcera un discours aux côtés de Gary Previts, lors du banquet spécial du 21 août 1976, première journée du Second World Congress of Accounting Historians, organisé à Atlanta.

Le congrès suivant se tient à Londres en août 1980, à l'occasion du centenaire de l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Les éditions suivantes sont d'abord programmées tous les quatre ans avec Pise (1984), Sydney (1988), Kyoto (1992), Kingston - Canada (1996) et Madrid (2000). Puis la périodicité est réduite à deux ans — Melbourne (2002), Saint-Louis - Missouri et Oxford - Mississippi (2004), Nantes (2006), Istanbul (2008) — avant un retour à quatre ans : Newcastle upon Tyne (2012), Pescara (2016) et Saint-Petersbourg (2020).

En guise d'épilogue

On se souvient que pour Richardson (2009) le processus de reconnaissance de l'histoire de la comptabilité en tant que discipline académique commence notamment avec le premier symposium. Il considère que trois stratégies ont été mises en œuvre dans ce processus : « making accounting history relevant, making accounting history visible/controversial, and institutionalizing accounting history. » Or, à peu de choses près, c'est le triptyque que l'on retrouve avec Stevelinck : conférer de la légitimité à l'histoire de la comptabilité et lui donner de la visibilité en organisant le Symposium et l'exposition, tout en mettant en place un mécanisme d'institutionnalisation à l'échelle internationale.

Mais Stevelinck se situait par rapport à son milieu professionnel, il voulait inciter les organisations de comptables à jouer un rôle actif dans la promotion de l'histoire de la comptabilité et l'essor de la recherche, or ce milieu professionnel ne s'est pas vraiment montré réceptif ! Il est finalement paradoxal de constater que si ce congrès est considéré comme le point de départ du processus d'institutionnalisation de la recherche académique en histoire de la comptabilité, il est aussi, en quelque sorte, le chant du cygne d'une histoire de la comptabilité écrite et parfois impulsée par des professionnels. En effet, si sur les douze auteurs des textes publiés dans ce volume, quatre seulement

sont des universitaires impliqués dans l'enseignement de la comptabilité : Brief, Grandell, Homburger et Yamey, il n'y a que trois professionnels de la comptabilité : Dupont, Jouanique et Tessier. Nous sommes à un tournant, ainsi que le rappelle Brief (2008) : « Prior to the symposium, relatively few accounting academics had an interest in accounting history » mais les choses vont évoluer très rapidement, avec le développement de l'enseignement de la comptabilité et de la recherche comptable dans les universités.

Seulement le phénomène se déroule selon des rythmes différents suivant les pays. C'est dans ceux où des universitaires s'impliquent suffisamment tôt et en nombre conséquent que des actions durables sont mises en place, dans la foulée du symposium bruxellois. C'est le cas aux États-Unis, ainsi que nous l'avons vu avec l'Academy of Accounting Historians. C'est aussi ce qui intervient en Grande-Bretagne, avec la création de l'Accounting History Committee for England and Wales en 1972, devenu Accounting History Society en 1974 et qui organise le troisième congrès international à Londres en 1980 (Boys et Freear, 1992, ix) ou encore en Italie, qui accueille le quatrième à Pise en 1984 et où est constituée au même moment la Società Italiana di Storia della Ragioneria³.

La France offre en revanche un contre-exemple significatif. Au milieu des années 1970, l'expert-comptable Pierre Cléon, en relation avec Stevelinck, met sur pied l'Institut national des historiens comptables de France. Cette association publie à partir de 1978 un *Bulletin* dans lequel on retrouve notamment les signatures de Jouanique, Stevelinck et Tessier mais qui s'arrête quatre ans plus tard après la septième livraison. Il faut attendre la fin des années 1980 pour voir s'amorcer un mouvement de plus grande ampleur avec la constitution d'un Groupe d'études d'histoire de la comptabilité, auprès de l'Ordre des experts comptables et comptables agréés (OECCA), qui s'ouvre rapidement sur l'Université. Bientôt l'histoire de la comptabilité fait son entrée dans les Congrès de l'Association francophone de comptabilité, tandis que le groupe d'histoire de l'OECCA cesse progressivement ses activités. Le relais est alors définitivement pris par un groupe d'enseignants-chercheurs qui organisent à partir de 1995, les Journées d'histoire de la comptabilité et du management (Lemarchand et Nikitin, 2005 ; Carnegie and Rodrigues, 2007). La 25^{ème} édition de cette manifestation vient de se dérouler à Lyon en mars dernier, sous l'intitulé désormais plus large et plus fédérateur de Journées d'histoire du management et des organisations.

Finalement, si Stevelinck n'a pas réellement réussi à mobiliser de façon durable la communauté des professionnels de la comptabilité en faveur de l'histoire de leur discipline, il a très largement contribué au développement et à

³ Società Italiana di Storia della Ragioneria, Statuto sociale, Revisione del 03.07.2018, Articolo uno. <https://www.sisronline.it/component/jdownloads/send/4-documenti-societa/168-statuto-sisr-revisione-del-3-7-2018.html>

Préface

la reconnaissance de la recherche en ce domaine au sein de la communauté universitaire.

Désormais, il appartient lui-même à cette histoire !

The Academy of Accounting Historians

POST OFFICE BOX 6999
UNIVERSITY, ALABAMA 35486

Gary John Prebits
THE UNIVERSITY OF ALABAMA
PRESIDENT
205/348-6131

Richard H. Homburger
WICHITA STATE UNIVERSITY
VICE-PRESIDENT
316/689-5215

Maurice S. Nelmann
HASKINS & SELL
VICE-PRESIDENT
212/422-9600

Alfred R. Roberts
THE UNIVERSITY OF MISSOURI
SECRETARY-TREASURER
314/982-4463

June 2, 1975

Monsieur E. Stevelinck
Château de Chirmont
Route de Fairon, 23
4171 Comblain-La-Tour, Belgium

Dear Monsieur Stevelinck:

This is the first time I have an occasion to correspond with you since you moved to your new address.

It is a pleasure to inform you that a special committee of the Academy of Accounting Historians has decided to schedule the Second International Congress of Accounting Historians for Saturday and Sunday, August 21 and 22, 1976, at the Hyatt House in Atlanta, Georgia; this is the hotel where, on Monday, Tuesday and Wednesday, August 23, 24, and 25 of the same year, the American Accounting Association will hold its 60th Anniversary Meeting. By convening this International Congress, we hope to continue and to perpetuate, on a worldwide basis, the tradition which you personally and the Belgian Accountants' Society established in 1970 when calling the First Symposium in Brussels

I am well aware of your reluctance to travel far abroad; yet, because of your unique role in promoting the Study of Accounting History internationally, I'd like you to consider attending this Congress and to bring us personally whatever message or statement you care to make on that occasion. (An English translation of foreign language presentations will be prepared in advance and distributed among the audience.)

As our Academy of Accounting Historians meets again this coming August, 1975, to formulate a program for our Congress, I would greatly appreciate an early word from you, giving us your current reaction and feelings about our plans. I am hoping to hear from you soon.

Very sincerely yours,

Richard H. Homburger

Richard H. Homburger
Professor of Accounting

TRUSTEES: S. Paul Garner (Alabama); Stephen A. Jeff (Tulane); Marc J. Epstein (California State - Los Angeles); Murray Wells (Sydney); Willard E. Stone (Florida); Vernon K. Zimmerman (Illinois); Phillip K. Seidman (Seidman & Seidman); Kenneth S. Most (Texas A & M); William G. Shenkir (Financial Accounting Standards Board)

Références

- Boys, P., Freear, J. (1992). *Accounting History 1976-1986: An Anthology*. New-York: Garland.
- Brief, R.P. (2008). "Reflections on the first International symposium of accounting historians (1970) and its impact on the field of accounting history", in C. Toraman (ed.), *12th World Congress of Accounting Historians, July 20-24, 2008 - Istanbul - Turkey. Congress Proceedings Vol. III*, Istanbul: Association of Accounting and Finance Academicians, pp. 3192-3196.
- Camfferman, K., Zeff, S.A. (2009). "The formation and early years of the Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers (UEC), 1951-63: or how the Dutch tried to bring down the UEC". *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 19, n° 3, pp. 215-257.
- Carnegie, G.D. and Rodrigues L.L. (2007). "Exploring the dimensions of the international accounting history community." *Accounting History*, Vol. 12, n° 4, pp. 441-464.
- Coffman, E. N., Roberts, A. R. and Previts, J.G. (1989). "A history of the Academy of Accounting Historians 1973-1988." *Accounting Historians Journal*, Vol. 16, n° 2, pp. 155-206.
- De Roover, R. (1970). « Introduction », in Stevelinck, *La comptabilité à travers les âges*. Bruxelles : Bibliothèque Royale, pp. xv-xxiii.
- Douxchamps-Lefèvre, C. (1971). « Aux sources de l'histoire de la comptabilité », *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, n° 2, pp. 19-20.
- Dunlop, A.B.G. (1970). "Accounting History: Exhibition and First International Symposium", *The Accountant's Magazine*, November, pp. 552-556.
- European Congress of Accountants (1963). *European Accounting History: Exhibition, September 2-14*, Chartered Accountants' Hall, Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Leblicq, Y. (1970-1971). « A propos d'archives comptables bruxelloises : Bilan d'une exposition. » *Cahiers Bruxellois*, XV-XVI, n° 1/2, pp. 181-187.
- Lemarchand, Y., Nikitin, M. (2005). "Dix ans déjà ! Propos d'étape." *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 11, n° 3, pp. 7-14.
- Richardson, A. J. (2008). "Strategies in the development of accounting history as an academic discipline." *Accounting History*, Vol. 13, n° 3, pp. 247-280.
- Stevelinck, E. (1970). *La comptabilité à travers les âges*. Bruxelles : Bibliothèque Royale.
- Stevelinck, E., Haulotte, R. (1958). « Les études historiques et théoriques de la comptabilité », in *Le comptable et la comptabilité en 1958*, Travaux des

journées de la comptabilité, Exposition internationale et universelle de Bruxelles, UNPC, Bruxelles, A 10, pp. 1-16.

Vlaemminck, J.-H. (1956). *Histoires et doctrines de la Comptabilité*. Bruxelles : Éditions du Treurenberg.

Vlaemminck, J.-H. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad; version española, revisada y ampliada por Jose M. Gonzalez Ferrando*. Madrid: EJES.

Yamey, Basil. S. (1970) "First International Conference on the History of Accounting", *Accountancy*, December.



Preface

On Friday October 9, 1970, the Premier symposium international des historiens de la comptabilité (First International Congress of Accounting Historians) opened in Brussels, chaired by Joseph Loore, Vice-president of the CNECB, seconded by Ernest Stevelinck, the event's initiator and main organiser.

For Stevelinck, the Congress was the culmination of several years of work with a triple objective. First, to confer legitimacy on accounting history by bringing together in Brussels a set of confirmed players in the field, of various nationalities and so far with only loose connections, and associating them with specialists in other disciplines who were authorities in their field. Second, to raise the profile of accounting history by showing a wider audience — particularly accounting practitioners who had hitherto shown little interest in history — an exceptionally wide-ranging exhibition of historical accounting treatises, comprising works from a dozen different countries. Third and finally, to promote the development of research by setting up an international association and a multilingual journal, and regularly holding international events.

Although things did not go exactly as Stevelinck had wished afterwards, the first Congress was a decisive moment, as Richardson (2009, 250-251) observed: “the development of the accounting history discipline can be traced to the late 1960s and particularly to the first World Congress of Accounting Historians and the release of the report of the American Accounting Association (AAA) Committee on Accounting History, both in 1970.”

This preface has been prepared using documents contained in Stevelinck's archives. One important source was a file containing the programme of the Symposium, a list of participants, the papers presented and a summary of the event, probably written by Stevelinck himself. But the essential source was the enormous volume of his correspondence with accounting historians around the world — held in a set of seven large binders, each containing several hundred letters. Finally, I have also drawn on first-hand accounts of the Brussels Congress from three of its participants: Anna Dunlop (1970), Dick Brief (2008) and Basil Yamey (1970).

I retrace the stages in the preparation of this event, then describe the actual proceedings and the actors and phases involved, and its repercussions, in order to analyze its significance and impact, seeking to evaluate its role in the development of accounting history. This role is perhaps even more remarkable for the fact that an accounting practitioner showed the way for academics to follow!

A long gestation period

In 1955, thanks to Mina Martens, curator of the city of Brussels archives, Stevelinck established his first contact with the famous Belgian historian Raymond de Roover, who had moved to the United States in 1936. With de Roover's help, Stevelinck hoped to organize an exhibition presenting "archives illustrating a retrospective of accounting through the ages, both private accounts and public accounts through our national life". This proposed exhibition would be displayed at the *Journées de la comptabilité* (Accounting workshop) due to take place in 1958 during Expo58 in Brussels — the first World Expo since the War — and for the twentieth anniversary of the *Union nationale des professionnels de la comptabilité* (Belgium's National Association of Accounting Professionals - UNPC). Stevelinck intended to publish an illustrated booklet with input from the historian (letter to de Roover, April 26, 1955). De Roover agreed to this request on May 23, but, for reasons unknown, the project never materialized!

However, organised by Joseph Colleye, the *Journées de la comptabilité* went ahead as planned three years later, on May 17-19, 1958. And the published proceedings of this event indicate that despite the absence of an exhibition, it gave Stevelinck, its Secretary General, an opportunity to advance the cause of accounting history. With his colleague Robert Haulotte, he presented a 16-page paper detailing the ambitions and action plan of the *Commission des Études historiques et théoriques* (Commission for Historical and Theoretical Studies) which they had created at the UNPC, chaired by Joseph Vlaemminck, author of the first French-language doctoral thesis on accounting history (Vlaemminck, 1956). Their text "launch[ed] the rallying cry for accounting professionals who will want to take an interest in and take care of the history of the technique they practice". They expressed the hope that "contacts will be established as soon as possible with foreign groups interested in the same subjects" and "that an international association for accounting history be constituted" (Stevelinck and Haulotte, 1958).

The strategic objectives were therefore defined at that point, but it was only twelve years later that the project began to materialize. That was not for want of trying, in the meantime, to find allies and to persuade the organizers of international congresses to include accounting history in their agenda. But all that was time-consuming, and Stevelinck worked, wrote and published a great deal. From 1961, he was editor-in-chief of the *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique* (Belgian Journal of Accounting and Information Technology), published by the Belgian professional accountants' body *Ordre des Experts-comptables et comptables brevetés de Belgique*, while keeping up his professional accounting practice in parallel! And not everyone was receptive to his requests. Nevertheless, with passion and determination, he gradually wove a substantial international network.

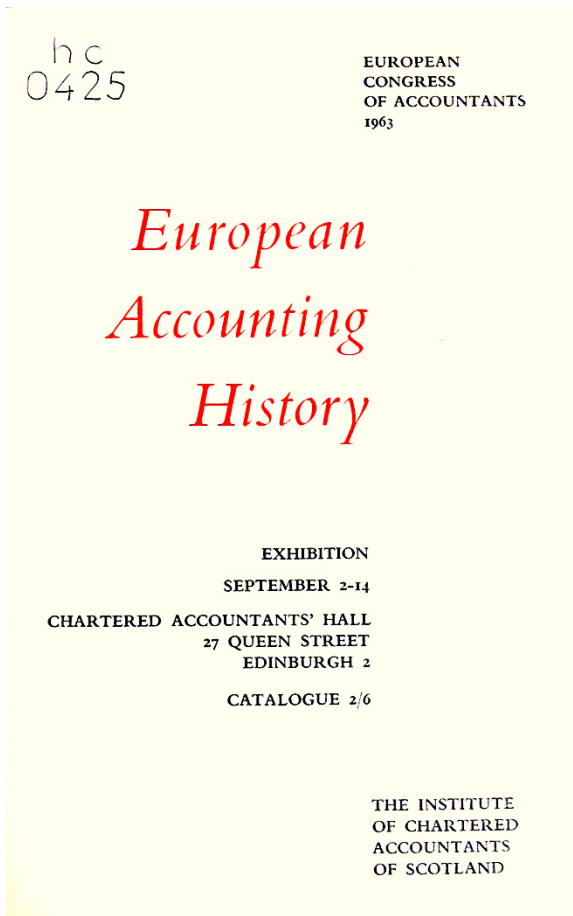
The authors of the papers discussed at the 1958 workshop already included the British Basil Yamey, with whom Stevelinck had been in contact since

1956, the Hungarian Endre György and the Portuguese Jules César da Silva Goncalvez. He began to correspond with the Frenchmen Pierre Jouanique and André Tessier in 1962 and the Italian Carlo Antinori the following year. All of those names would later be among the participants in the Symposium.

In September 1963, an important event gave Stevelinck a chance to extend this network: the congress of the *Union Européenne des Experts-comptables Économiques et Financiers* (UEC) held in Edinburgh in September 1963. Formed at the initiative of the Frenchman Paul Caujolle in 1951, the UEC was the first permanent organization to bring together professional accounting bodies from a wide range of European countries and as such, it played an important role in the internationalization of the profession. 1963 was also the year of the enlargement of the UEC, which was joined by accountants from the United Kingdom, Ireland, the Netherlands and Scandinavia, and this broader membership was symbolized by the decision to hold its annual congress in Scotland (Camfferman and Zeff, 2009).

A little earlier, Stevelinck had been in touch with Anna Dunlop, Librarian of the Antiquarian Collection at the Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), who was preparing an exhibition¹ for the UEC congress. In less-than-perfect but effective English, he expressed his wishes to her:

“Many foreign colleagues have thought like myself of forming a kind of association grouping the amateurs of Accounting history, and which should be called for instance “International Society of Accounting Historians”. Edinburgh could well be the starting point



¹ The catalog of this exhibition was prepared by Anna Dunlop (European Congress of Accountants, 1963).

of this association. I am hoping to meet in Edinburgh great names of accounting history with whom by the way I am in contact.” (Letter of December 13, 1962).

Stevelinck also advised Dunlop, and even lent several books from his personal collection for the exhibition. With her help, he also tried to secure a chance to speak at one of the dinners for the delegates, but was sadly unsuccessful! (letter from Alexander McKellar, Congress president, August 1st 1963).

It was at the UEC congress that he met Horace Cordoliani, curator at the National Library of Paris, who organized the library of the French professional body *Ordre des Experts-comptables et Comptables Agréés* (OECCA) and also came to the Brussels Congress in 1970. A month after his return from Edinburgh, Stevelinck offered his services for an event to be held four years later:

“I would like to inform you — and the other organizers of the 1967 [International Accounting] Congress in Paris — that I am at your disposal, to the extent of my means, to possibly help somewhat to the success of an exhibition relating to accounting history. You probably know that I have a copy of Luca Pacioli's incunabula (1494) and other little things that may be of interest.” (Letter of October 14, 1963).

The organizers of this Parisian congress did not take up his offer, and he was careful not to honour the event with his presence. But it would have taken much more than that to discourage Stevelinck!

Anna Dunlop, who had become a firm friend, also helped him to expand his network. She put him in touch with the American Richard Homburger, who had been a member of the American Accounting Association's Committee on Accounting History: “I have told Professor Homburger that you are an outstanding worker in the field of accounting history and that you have yourself a private collection of books.” (Letter of February 28, 1969). Homburger, who was from Germany, then put him in touch with a renowned German historian, Hermann Kellenbenz.

In the end it was the twentieth anniversary of the *Collège National des Experts-comptables de Belgique* (CNECB), established on April 20, 1950 and of which Stevelinck was a committed and clearly influential member, that gave him the opportunity to organize an exhibition with the Royal Library of Brussels, as well as the first Symposium. On December 29, 1969, Stevelinck once again requested a contribution from de Roover, who agreed to write a preface for the exhibition catalogue: “As I am Belgian after all, I consider it a duty to accept. I can hardly avoid this duty.” (Letter of February 15, 1970).

The Brussels Symposium, October 9-12, 1970

An international attendance

Dunlop (1970) and Yamey (1970) reported a number of about fifty participants from 15 countries, repeating the information contained in the *Projet de résolutions du Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité* (Draft resolutions of the First International Congress of Accounting Historians) prepared by Stevelinck (Appendix IV). Although I could only identify around thirty from the documents available, the list drawn up by the organizers (Appendix II) ends as follows: "Finally, many Belgian university professors, archivists and accounting historians, whom, with apologies, we are unable to name". Also according to the draft resolutions, the list of countries represented was as follows: West Germany, Australia, Belgium, Scotland, Spain, the United States of America, Great Britain, France, Finland, Hungary, Italy, Malta, the Netherlands, Portugal and Sweden, but that does not officially make 15 countries because Scotland is part of Great Britain! In addition, I was unable to identify any participants from the Netherlands! But these are minor quibbles against the undeniable fact that no one had ever managed before to bring together so many people from so many different countries to consider the single theme of accounting history!

So who were the participants? Along with various representatives of professional bodies, some fifteen academics specializing in accounting and its history can be identified from the list in Appendix II. Among the first, in addition to the names already mentioned and those of the speakers discussed below, were the British William Baxter, the Australian Louis Goldberg, the Spaniard José Maria Gonzalez Ferrando, pioneer of the development of accounting history in Spain and translator of Vlaemminck's book (1956), the Frenchman Pierre Garnier, the Italians Carlo Antinori and Federigo Melis and finally the American Vernon Zimmerman, whose compatriots Paul Garner, Richard Homburger and Stephen Zeff were unable to attend due to the timing of the event (letters of October 5, August 26 and September 14, 1970). Raymond de Roover was also invited but was unfortunately absent for the same reason: the university year began earlier in the United States than in Europe (letter of August 31, 1970).

A predominantly male attendance

Only two women were present at the work sessions. They were Anna Dunlop, already mentioned, who came as the official delegate of the Institute of Chartered Accountants of Scotland, and Rosa-Elisabeth Gassmann from Germany, another librarian and the official representative of the *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland* (IDW). In reply to the invitation from Stevelinck received a few months earlier, the IDW's director general said

that he did not know any auditors dealing with historical issues in Germany, but he could send his librarian² (letter of 25 June 1970).

Some women nevertheless took part in some of the Symposium activities: Mrs Garnier, Mrs Gonzalez Ferrando, Mrs Grandell, Mrs da Silva Goncalvez, Mrs Yamey and Mrs Zimmermann, who came to Brussels with their husbands. According to the programme (Appendix I), which lists activities for "Gentlemen", "Ladies'" and "Ladies and Gentlemen" separately, the ladies could visit the Erasmus Museum during their husbands' first morning of work, and were free to stroll around Brussels during the second. They were also invited to accompany the gentlemen on tours of the Royal Library of Brussels, the exhibition *La Comptabilité à travers les âges* (Accounting through the ages), the city of Brussels and the Brussels City Archives.

Papers and authors

Of the 12 papers, three were by economic historians: Kellenbenz, mentioned earlier, and two Belgian historians who were widely considered authorities in their field: Walter Prevenier and Raymond Van Uytven. Two were by librarians: Cordoliani and Gassmann. The other seven papers were by accounting historians: all of them were qualified accountants but three, Dupont, Jouanique and Tessier, made their living from the accounting profession, while four, Brief, Grandell, Homburger and Yamey were full-time academics.

Two modes of expression were possible: an oral presentation, chosen by Dupont, Jouanique, Brief, Cordoliani, Kellenbenz and Tessier; or distribution of a "short note", the option chosen by Gassmann, Grandell, Homburger, Prevenier, Van Uytven and Yamey. The following subjects were proposed on the registration forms:

- "1 National or regional sources to consult for accounting history (museums, archives, libraries, private collections, etc.);
- 2 An order of classification for historical research;
- 3 The usefulness of setting up an international office grouping all the desirable information concerning accounting history;
- 4 The usefulness of founding an international multilingual journal relating solely to accounting history;
- 5 Miscellaneous: if applicable, please specify."

The order chosen reflects the priority given to sources and, more generally, methodological questions, although the phrase "order of classification of

² „Die Bibliothek unseres Instituts steht unter Leitung von Frau Diplom Volkswirt Rosa Elisabeth Gassmann, die wir für Ihre Tagung benennen können, da uns Wirtschaftsprüfer, die sich mit historischen Fragen in unserem Lande beschäftigen, nicht bekannt sind.“

historical research” seems to restrict its scope somewhat. Only one author, Jouanique, chose this option, discussing the subject and limits of accounting history. Placing the concept of accountability at the centre of the accounting edifice and emphasizing the need to define its boundaries, he called for a history of accounting which is also a history of accountants.

Most of the other contributors talked about the sources specific to their own countries, either generally as in the case of Dupont, Van Uytven, Homburger and Cordoliani, or with reference to one or more particular themes and sometimes presenting initial results, as in the case of Gassmann, Grandell, Prevenier and Kellenbenz. Finally, three opted for “miscellaneous” subjects: Brief, Yamey and Tessier.

Dupont and Van Uytven both made reference to the Belgian archives. Dupont used them in relation to the Middle Ages, stressing that the examination of these archives requires of the researcher a combination of sound training as a historian with the rigorous, painstaking working methods of the chartered accountant. Van Uytven used them for modern times, while very judiciously pointing out to accounting historians that the study of accounting records should enable them to go far beyond the idealized representation obtained from studying textbooks alone. Homburger offered a brief overview of US libraries and universities that hold corporate archives and/or collections of old treatises. Cordoliani was only interested in books: French-language accounting treatises published before 1795, and other books on commerce from the same period with relevance for accounting history.

Gassmann traced the various stages in the development of auditing in Germany, from its hesitant beginnings in the 16th century to its regulation in contemporary times in response to the rise of joint-stock companies. Grandell studied the introduction of double-entry bookkeeping in Sweden in the 17th century, both in public accounts and in the business world, under the double influence of the Dutch and the Germans. Prevenier listed some research themes on accounting in cities and ecclesiastical communities in the Middle Ages and detailed their possible variations, backed up by bibliographic references. Kellenbenz reviewed the early uses of double-entry bookkeeping in Southern Germany, based on the Fugger and Welser family archives, and how they are reflected in the contemporary accounting literature.

Brief put the theory of depreciation into historical perspective, based on articles devoted to this issue by the British weekly *The Accountant* between 1874 and 1900, and showed in particular that most of the problems posed by accounting for fixed assets were already clearly perceived in the 19th century. Tessier investigated the apparent contradiction between Luca Pacioli's membership of a monastic order requiring a vow of absolute poverty and his contribution to accounting, a science designed to record the circulation of wealth, with the aim of making a profit from earthly goods. Finally, Yamey raised the question of the originality of a previously little-known Spanish

accounting manual, the *Sendero mercantil* by Jacob de Metz, published in 1697 in Amsterdam and presented in the form of 240 questions and answers on bookkeeping, a device already used by other authors.

These papers are presented later in the same order as above. With two or three exceptions, they were signs of a significant shift in perspective. With two or three exceptions, they were signs of a significant shift in perspective. Stevelinck rightly highlighted the question of sources, implicitly sharing de Roover's view:

"Up to now, in studying accounting history, we have used ledgers from the period before 1500 and descriptions given in textbooks after that date. As the textbooks often lag behind practice or, for educational reasons, give only a simplified description, it follows that this approach has drawbacks, but it is difficult to do better for the moment, since we have barely begun examining the ledgers for centuries after 1500." (De Roover, 1970, xv).

This was what most of the papers presented were leading towards, and indeed, without completely abandoning the study of accounting literature, much university research in accounting history began to prioritize the study of archives from the last three centuries.

But rather than getting ahead of ourselves, let us return to 1970, when books, especially the earliest printed books, still had an unrivalled power of fascination!

The exhibitions

This second aspect of the Symposium finally materialized a project dear to Stevelinck. The morning of the second day was devoted to a tour of the exhibition *La Comptabilité à travers les âges* (Accounting through the ages). Considered by Dunlop (1970) as "a landmark in the study of the history of accounting", the event had been prepared over a long period by Stevelinck and Elly Cockx-Indestege, book historian and curator of the Rare Books collection at the Royal Library of Belgium. It displayed around 110 old accounting treatises, more than half of which came from outside Belgium, as well as ledgers, abacuses and a collection of counting tokens, engravings and prints. In all there were 148 items from over thirty libraries and archive centres located in 13 countries: Germany, Belgium, Denmark, Spain, United States, France, Great Britain, Holland, Ireland, Italy, Poland, Russia and Sweden.

The "catalogue", prefaced by Raymond de Roover and mainly written by Stevelinck, with the collaboration of a few librarians and archivists, was much more than a simple catalogue. The remarkably documented nature of the descriptions, which sometimes resemble actual articles — running to seven pages, for example, for the *Livre de compte de Prince à la manière d'Italie* by Simon Stevin (Stevelinck, 1970, 48-56) — makes it a reference book and a valuable working tool. Yamey (1970), an expert on the subject, assessed it

as follows: “The catalogue [...] is a fitting accompaniment to, and lasting reminder of, a remarkable exhibition - remarkable not only for its scope and content but also for the skill and care displayed in its conception and implementation.”

This catalogue was published by the Royal Library of Belgium, and also released in Dutch under the title *De comptabiliteit door de eeuwen heen*. It was printed in the Bembo font, first used by the famous Venetian printer Alde Manuce (Aldus Manutius) for *De Aetna* by Pietro Bembo, one of the great authors of the Renaissance - in 1495, just a year after the publication of the *Summa* by Luca Pacioli!

The reason the title above is “The exhibitions” in the plural is that on the last afternoon of the Symposium, the participants also had the chance to visit “an exhibition organized for them at the City Archives, on the evolution of the city’s accounts through its financial archives” (Leblicq, 1970-1971, 181). Curiously, although the programme mentions a tour of the City Hall and the City Archives, it does not specifically talk about this exhibition and there is no reference to it in any of the reports by Dunlop, Yamey or Brief! Without an outside witness, we would have been unaware of its existence!

The international ambition and its repercussions

According to the Congress programme, the first morning ended with the appointment of a small study committee to prepare proposals for submission at the working session of Monday October 12. But Stevelinck’s draft resolutions that had been distributed to the participants (Appendix IV) already contained all the desirable measures! They were probably adopted without much difficulty.

The first decision was to set up an International Council of Accounting Historians, whose board remained to be established but would have Stevelinck as Secretary General.

The Council’s objective was to encourage professional bodies to set up a Committee of Accounting History Studies in each country, consisting of accountants, academics, archivists, and, in general all researchers interested by the question. It also wanted to promote the introduction of accounting history in official accounting education and recommended publishing a quarterly or semi-annual multilingual bulletin.

Finally, a second Congress of Accounting Historians was planned for 1975, with the aim of making it a five-yearly event.

Shortly afterwards, following the work of the American Accounting Association’s Committee on Accounting History and an apparent lack of interest from the AAA in continuing the adventure, Paul Garner, Gary Previts and some of their colleagues began a reflection that led to the creation of the Academy of Accounting Historians on August 15, 1973 (Coffman, Roberts and Previts, 1989). The Academy, which had nearly 200 members from nine

different countries by the end of its first year, was soon considering organizing an international congress which could be the second of its kind, to be held in 1976, the Bicentennial year of American independence. Richard Homburger was elected vice president of the Academy at its first annual meeting in New Orleans on August 20, 1974, and informed Stevelinck of this plan one week later: “In order to make plans [...], it is very important for us to know whether your bureau in Brussels has made any alternative plans for another international symposium. I know that some thought was given to this at the last meeting in Brussels in 1970, but I have heard nothing about this since that time.”

No other plans were in development at the time and waiting another year was not really a problem! On August 30, 1975, Stevelinck was officially invited by Homburger, and on August 21, 1976, he gave a speech alongside Gary Previts at the special banquet on the first day of the Second World Congress of Accounting Historians, organized in Atlanta.

The next congress was held in London in August 1980, to coincide with the centenary of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales. After that, they initially took place every four years, in Pisa (1984), Sydney (1988), Kyoto (1992), Kingston - Canada (1996) and Madrid (2000). The frequency was then increased to every two years — Melbourne (2002), Saint-Louis - Missouri and Oxford - Mississippi (2004), Nantes (2006), Istanbul (2008) — before a return to four-year intervals: Newcastle upon Tyne (2012), Pescara (2016) and Saint-Petersburg (2020).

As an epilogue

Remember that in Richardson’s view (2009), the recognition process for accounting history as an academic discipline began in particular with the first Symposium. He considered that three strategies were implemented during this process: “making accounting history relevant, making accounting history visible/controversial, and institutionalizing accounting history”. This more or less matches the three aims pursued by Stevelinck: to confer legitimacy on accounting history, and to raise its profile by organizing the Symposium and the exhibition, while setting in motion an international institutionalization mechanism.

But Stevelinck had been thinking in terms of his professional world. He hoped to encourage accountants’ organizations to play an active role in promoting accounting history and the development of research, but practitioners were not particularly receptive! In an ultimately paradoxical outcome, although the Brussels congress is considered as the starting point of the institutionalization of academic research in accounting history, it was something of the swansong of accounting history written — and sometimes driven — by professional accountants. While the 12 authors of the texts published in this volume included only four academics involved in teaching accounting: Brief, Grandell, Homburger and Yamey, only three were

practising accountants: Dupont, Jouanique and Tessier. This was a turning point. As Brief (2008, 3194) observed: “Prior to the symposium [the 1970 Brussels Congress], relatively few accounting academics had an interest in accounting history”, but that was soon to change, with the expansion of accounting education and accounting research in universities.

However, this evolution happened at different paces in different countries. It was in countries where academics were involved early and in sufficient numbers that long-term action was taken in the wake of the Brussels Symposium. This was the case in the United States, as illustrated by the Academy of Accounting Historians. It was also the case in Great Britain, where the Accounting History Committee for England and Wales was set up in 1972: it became the Accounting History Society in 1974 and organized the third international accounting history congress in London in 1980 (Boys and Freear, 1992, ix). Another example is Italy, which hosted the fourth such congress in Pisa in 1984 and formed the *Società Italiana di Storia della Ragioneria*³ at the same time.

France, on the other hand, is a significant counterexample. In the mid-1970s, the accountant Pierre Cléon, together with Stevelinck, set up the *Institut national des historiens comptables de France* (National Institute of Accounting Historians of France). This institute began to publish a Bulletin in 1978 including articles by Jouanique, Stevelinck and Tessier, but it only ran for four years and seven issues. It was not until the end of the 1980s that a larger-scale movement began with the creation of a *Groupe d'études d'histoire de la comptabilité* (Accounting history study group) at the French professional body (OECCA), which soon linked up with the academic world. Accounting history soon entered the Congresses of the *Association francophone de comptabilité* (French speaking Accounting Association – AFC), while the OECCA's history group gradually ceased its activities. The cause was then taken up by an informal group of academics who organized, the *Journées d'histoire de la comptabilité et du management* (Workshops on Accounting and Management History) from 1995 (Lemarchand and Nikitin, 2005; Carnegie and Rodrigues, 2007, 448-449). The 25th annual *Journées* recently took place in Lyon in March, under the now broader and more unifying title of *Journées d'histoire du management et des organisations*.

In the end, Stevelinck may not have completely succeeded in mobilizing the community of accounting professionals into long-term support of the history of their discipline. However, he made an enormous contribution to the development and recognition of research in this field in the academic community.

And he himself is now part of that history!

³Società Italiana di Storia della Ragioneria, Statuto sociale, Revisione del 03.07.2018, Articolouno. <https://www.sisronline.it/component/jdownloads/send/4-documenti-societa/168-statuto-sisr-revisione-del-3-7-2018.html>

References

- Boys, P., Freear, J. (1992). *Accounting History 1976-1986: An Anthology*. New-York: Garland.
- Brief, R.P. (2008). "Reflections on the first International symposium of accounting historians (1970) and its impact on the field of accounting history", in C. Toraman (ed.), *12th World Congress of Accounting Historians, July 20-24, 2008 - Istanbul - Turkey. Congress Proceedings Vol. III*, Istanbul: Association of Accounting and Finance Academicians, pp. 3192-3196.
- Camfferman, K., Zeff, S.A. (2009). "The formation and early years of the Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers (UEC), 1951-63: or how the Dutch tried to bring down the UEC". *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 19, n° 3, pp. 215-257.
- Carnegie, G.D. and Rodrigues L.L. (2007). "Exploring the dimensions of the international accounting history community." *Accounting History*, Vol. 12, n° 4, pp. 441-464.
- Coffman, E. N., Roberts, A. R. and Previts, J.G. (1989). "A history of the Academy of Accounting Historians 1973-1988." *Accounting Historians Journal*, Vol. 16, n° 2, pp. 155-206.
- De Roover, R. (1970). « Introduction », in Stevelinck, *La comptabilité à travers les âges*. Bruxelles : Bibliothèque Royale, pp. xv-xxiii.
- Douxchamps-Lefèvre, C. (1971). « Aux sources de l'histoire de la comptabilité », *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, n° 2, pp. 19-20.
- Dunlop, A.B.G. (1970). "Accounting History: Exhibition and First International Symposium", *The Accountant's Magazine*, November, pp. 552-556.
- European Congress of Accountants (1963). *European Accounting History: Exhibition, September 2-14*, Chartered Accountants' Hall, Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Leblicq, Y. (1970-1971). « A propos d'archives comptables bruxelloises : Bilan d'une exposition. » *Cahiers Bruxellois*, XV-XVI, n° 1/2, pp. 181-187.
- Lemarchand, Y., Nikitin, M. (2005). "Dix ans déjà ! Propos d'étape." *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 11, n° 3, pp. 7-14.
- Richardson, A. J. (2008). "Strategies in the development of accounting history as an academic discipline." *Accounting History*, Vol. 13, n° 3, pp. 247-280.
- Stevelinck, E. (1970). *La comptabilité à travers les âges*. Bruxelles : Bibliothèque Royale.
- Stevelinck, E., Haulotte, R. (1958). « Les études historiques et théoriques de la comptabilité », in *Le comptable et la comptabilité en 1958*, Travaux des

journées de la comptabilité, Exposition internationale et universelle de Bruxelles, UNPC, Bruxelles, A 10, pp. 1-16.

Vlaemminck, J.-H. (1956). *Histoires et doctrines de la Comptabilité*. Bruxelles : Éditions du Treurenberg.

Vlaemminck, J.-H. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad; version española, revisada y ampliada por Jose M. Gonzalez Ferrando*. Madrid: EJES.

Yamey, Basil. S. (1970) "First International Conference on the History of Accounting", *Accountancy*, December.





To
ERNST STEVELINCK
IN APPRECIATION OF HIS
VISION AND EFFORT IN THE
ADVANCEMENT OF
ACCOUNTING HISTORY
PRESENTED AT THE SECOND WORLD
CONGRESS OF
ACCOUNTING HISTORIANS

21-22 AUGUST 1976
ATLANTA, GEORGIA

Ernest Stevelinck

1909-2001

Né à Bruxelles le 5 avril 1909, Ernest Stevelinck effectue ses études à l'Athénée Royal d'Ixelles. En 1930, il entre dans le service comptable d'une grande firme d'importation de produits chimiques. Il y travaillera jusqu'à l'âge de la retraite, tout en exerçant parallèlement le métier qui était déjà celui de son père : expert-comptable indépendant.

Professionnel reconnu, il participera, après la seconde guerre, aux instances dirigeantes des principales organisations comptables de son pays : l'Union nationale des professionnels de la comptabilité, le Collège national des experts-comptables de Belgique, enfin l'Ordre des experts-comptables et comptables brevetés de Belgique, dont il fut le vice-président.



Mais c'est l'historien de la comptabilité qui nous intéresse ici au premier chef. Tout commence durant le second conflit mondial ; en effet, le ralentissement des activités économiques lui procure quelques loisirs forcés. Il les met à profit en approfondissant sa connaissance de la comptabilité et, surtout, attiré par l'histoire, il s'interroge sur les origines de sa discipline.

Les hostilités terminées, il décide de proposer, à quelques publications belges, le fruit de ses investigations historiques. Bientôt, une revue publie simultanément deux articles sur l'histoire de la comptabilité ; l'un porte sa signature et l'autre, celle d'un au-

teur alors tout aussi inconnu que lui : Robert Haulotte (décédé en 1987). Les deux passionnés d'histoire font connaissance et entreprennent de conjuguer leurs efforts.

En 1958, au nom de la commission des Études historiques et théoriques de l'Union belge des professionnels de la comptabilité, Ernest Stevelinck et Robert Haulotte présentent un programme dont voici les principaux traits :

- étude des archives commerciales et comptables ;
- étude des anciens traités didactiques comptables ;
- étude des travaux antérieurs des historiens comptables ;
- études complémentaires : évolution du commerce, de la numération et des instruments de calcul, de l'étymologie des vocables usités en

comptabilité, de l'ancien droit commercial, de l'ancien droit fiscal, etc. (Stevelinck, Haulotte, 1958).

Un programme large et ambitieux, qui reste d'actualité même si l'évolution des préoccupations conduirait aujourd'hui à élargir la thématique et à la formuler de façon différente.

L'essentiel des recherches historiques d'Ernest Stevelinck porte sur les ouvrages de comptabilité et leurs auteurs. Fasciné — à juste titre —, par le premier d'entre eux, Luca Pacioli, il lui a consacré une grande part de son activité ; il en a même fait son compagnon de tous les jours, en lui réservant une large place au sein de son cabinet de travail. En 1962, il publie en compagnie de Roger Haulotte un ouvrage consacré à la vie et à l'œuvre du moine toscan, accompagné de la première traduction française du *Tractatus de computis et scripturis*.

Durant la seconde moitié de ce siècle, seul ou en collaboration avec Robert Haulotte, Ernest Stevelinck écrira une foule d'articles, qui paraîtront dans diverses revues belges, françaises, néerlandaises, espagnoles, anglaises, américaines, japonaises... Citons parmi elles : l'*Accounting Historians Journal*, l'*Accounting Historians Notebook*, le *Bulletin de la Société de comptabilité de France*, *Contaduria*, *De Gulden Passer*, la *Revista de Investigacion contable*, la *Revue belge de comptabilité*, la *Revue française de comptabilité*, *Tecnica contabile*, etc. On retiendra en particulier la longue série de portraits de la *Galerie des grands auteurs comptables*, publiés entre 1956 et 1959 dans la *Documentation économique et financière*.

En outre, Ernest Stevelinck a joué un rôle déterminant dans le développement de l'histoire de la comptabilité, en se faisant le promoteur et l'organisateur du premier Symposium international des historiens de la comptabilité, qui se tint à Bruxelles en 1970. Ces congrès devaient se dérouler tous les cinq ans, mais les États-Unis — second pays intéressé —, demandèrent le recul d'un an, afin de faire coïncider le congrès avec les festivités du deux-centième anniversaire de leur indépendance. Cette manifestation se déroula donc à Atlanta en 1976, les suivantes eurent lieu à Londres (1980), Pise (1984), Sydney (1988), Kyoto (1992), Kingston - Canada (1996), Madrid (2000), Melbourne (2002), Saint-Louis - Missouri (2004), Nantes (2006), Istanbul (2008), Newcastle upon Tyne (2012), Pescara (2016). À l'occasion du premier congrès, Ernest Stevelinck organisa une exposition d'ouvrages de comptabilité, dont le catalogue critique, *La comptabilité à travers les âges*, est un ouvrage de référence dans le domaine.

Ernest Stevelinck n'appartenait pas au monde universitaire et n'était pas davantage historien de formation, mais il fut en revanche l'un de ces amateurs érudits qui ont apporté à la connaissance historique des contributions d'importance. Si, modestement, il se décrivait comme « *un simple comptable, peut-être expert en son art, en tout cas amoureux des chiffres et de leur histoire, gratte-papier à l'occasion* » (Stevelinck, 1992) il fut cependant désigné « membre à

vie » de l'*Academy of Accounting Historians*, au même titre que des universitaires de renom, tels Basil S. Yamey ou Richard V. Mattessich. Cette institution lui avait également décerné, en 1987, le *Hourglass award*, pour l'ensemble de sa contribution à l'histoire de la comptabilité.

Décédé le 16 juin 2001 à Waterloo, il nous laisse un héritage que nous nous devons de faire vivre.

Ernest Stevelinck
1909-2001

Born in Brussels on April 5th 1909, Ernest Stevelinck has studied at the Athénée Royal d'Ixelles. In 1930, he enters the accounting department of a chemical products importation firm. He will work there until the retirement age, meanwhile practicing the profession which was already the one of his father: public accountant.

Recognized professional, he will participate, after the second world war, in the main accounting organizations of its country: the National Union of Accounting Professionals, the National College of the experts-comptables of Belgium, and finally the Order of the experts-comptables and qualified accountants of Belgium, of which he was the vice president.

But here we are at first interested in the accounting historian. Everything begins during the second world war; the slowing down of economic activities brings him some forced leisure. He takes good of it by deepening its knowledge of accounting and, especially attracted by history, he interrogates himself on the origins of his discipline.

After the end of the hostilities, he decides to propose to some Belgian publications the fruit of its historical investigations. Soon, a review publishes simultaneously two articles on accounting history; one of them bears his signature and the other, the one of an author as famous as him at that time: Robert Haulotte (deceased in 1987). The both fans of history meet and decide to combine their efforts.

In 1958, in the name of the Historical and academic studies commission of the Belgian Union of Accounting Professionals, Ernest Stevelinck and Robert Haulotte present a program of which the main features are the followings:

- study of the commercial and accounting archives;
- study of the former accounting treatises;
- study of the previous works of accounting historians;
- complementary studies: evolution of the commerce, of the numeration and of the instruments of calculation, of the etymology of accounting vocabulary, of the former commercial law, of the former fiscal law, etc. (Stevelinck, Haulotte, 1958).

It was a large and ambitious program, which remains actual, even if the evolution of the preoccupations would lead today to enlarge the topic and to formulate it in a different way.

Most of the historical researches of Ernest Stevelinck bears on accounting textbooks and their authors. Fascinated by the first of them, Luca Pacioli, he has devoted to him a large part of its activity; he has even made of him its fellow worker, reserving a place for him in his office. In 1962, he publishes with Roger Haulotte a book on the life and work of the Toscanian monk, with the first French translation of the *Tractatus de computis et scripturis*.



During the second half of this century, alone or in collaboration with Robert Haulotte, Ernest Stevelinck will write a lot of articles, which will be published in various Belgian, French, Dutch, Spanish, English, American, Japanese etc. reviews. Among them, we can mention the *Accounting Historians Journal*, *Accounting Historians Notebook*, *Bulletin de la Société de comptabilité de France*, *Contaduria*, *De Gulden Passer*, *Revista de Investigacion contable*, *Revue belge de comptabilité*, *Revue française de comptabilité*, *Tecnica contabile*, etc. We will especially remember the long series of portraits of the *Galerie des grands auteurs comptables*, published between 1956 and 1959 in the *Documentation économique et financière*.

Besides, Ernest Stevelinck has had a decisive role in the development of accounting history, making of him the organiser of the first International Accounting Historian Congress, which was held in Brussels in 1970. Initially, these congresses were to be held every five years, but the United-States — second interested country—, demanded to postpone it of one year, so that the congress coincide with the festivities of the second anniversary of its independence. Therefore this event took place in Atlanta in 1976, the followings took place in London (1980), Pise (1984), Sydney (1988), Kyoto (1992), Kingston - Canada (1996), Madrid (2000), Melbourne (2002), St-Louis - Missouri (2004), Nantes (2006), Istanbul (2008), Newcastle upon Tyne (2012), Pescara (2016). For the first congress, Ernest Stevelinck organised an exhibition of accounting books, of which catalog, *La comptabilité à travers les âges*, remains a reference in the domain.

Ernest Stevelinck did not belong to the academic world, he was not an historian scholar, but he was one of those erudite amateurs who has brought to

the historical knowledge their significant contributions. If he modestly described himself as « *a simple accountant, maybe expert in his art, anyway in love of the figures and of their history, pen-pusher on occasion* » (Stevelinck, 1992) he has however been appointed « permanent member » of the *Academy of Accounting Historians*, just as some renown academics, such as Basil S. Yamey or Richard V. Mattessich. This institution also awarded him, in 1987, the *Hourglass award*, for his whole contribution to accounting history.

Died in Waterloo on June 16th 2001, he let us an inheritance which we had to keep living.

References

- Stevelinck Ernest, Haulotte Robert (1958). « Les études historiques et théoriques de la comptabilité », in *Le comptable et la comptabilité en 1958*, Travaux des journées de la comptabilité, Exposition internationale et universelle de Bruxelles, UNPC, Bruxelles, A 10/1-16.
- Stevelinck Ernest, Haulotte Robert (1962). *Luca Pacioli, sa vie - son œuvre et la première traduction en français du premier traité de comptabilité*, Bruxelles : Éditions Comptabilité et Productivité. For the fifth centenary of the Summa, the *Ordre des Experts-comptables de Belgique* reprinted this book with a new presentation: *Luca Pacioli. Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita, 1494-1994*, Bruxelles, 1994.
- Stevelinck Ernest (1970) *La comptabilité à travers les âges*. Bruxelles : Bibliothèque Royale.
- Stevelinck Ernest (1994) « De la comptabilité à la littérature », *Revue belge de la comptabilité*, n° 1, Mars, pp. 65-68.



La collection Stevelinck et le Fonds d'histoire de la comptabilité de la Bibliothèque de l'Université de Nantes

Au cours des cinquante dernières années de sa vie, Ernest Stevelinck a constitué une importante collection d'ouvrages qu'il a souhaité transmettre à une institution susceptible de la mettre en valeur, de l'enrichir, et surtout de la rendre disponible aux chercheurs, auxquels elle offre une documentation exceptionnelle.

Elle est composée d'ouvrages de technique comptable et commerciale, français ou étrangers, dont les plus anciens datent du XVII^e siècle, et de publications consacrées à l'histoire de la comptabilité. Il y a en tout un peu plus de 650 livres parmi lesquels on peut notamment distinguer :

- un ensemble d'une centaine d'ouvrages, antérieurs à 1870, qui constitue la partie la plus riche du fond et comprend quelques éditions relativement rares ; il faut y ajouter quelques manuscrits et pièces d'archives originales ;
- plus de 300 ouvrages de comptabilité postérieurs à 1870, dont certains, bien que plus récents, sont également assez rares ;
- plus de 160 ouvrages portant sur l'histoire de la comptabilité, dont 26 à caractère bibliographique.

En sus des livres, proprement dits, on trouve aussi dans la collection des exemplaires d'une cinquantaine de revues académiques et professionnelles, ainsi qu'environ 600 articles (tirés à part), brochures et documents dactylographiés, consacrés à l'histoire de la comptabilité ; à peu près 400 ont été regroupés en une vingtaine de recueils factices.

Ce fonds comprend enfin une documentation exceptionnelle, constituée de plusieurs fichiers et dossiers patiemment rassemblés, relatifs aux archives comptables, aux traités de comptabilité et à leurs auteurs et aux travaux d'histoire de la comptabilité.

Divers objets — bouliers, balances, jetons, monnaies, médailles, etc. —, ainsi qu'une série de gravures relatives à la comptabilité et aux activités marchandes viennent heureusement compléter et illustrer l'ensemble des documents écrits.

On trouve quelques collections comparables ou plus importantes dans les bibliothèques universitaires ou professionnelles américaines, allemandes, britanniques ou japonaises, mais il n'en existait pas en France. Cette collection constitue une sorte de mémoire de la discipline, qu'il était indispensable de sauvegarder. Son acquisition par la Bibliothèque universitaire de Nantes a permis de la faire dans les meilleures conditions possibles.

Depuis 1995, le fonds est continuellement enrichi par voie d'acquisitions et de dons, le dernier en date étant un ensemble de 85 ouvrages en provenance

de la riche bibliothèque de notre collègue Jean-Guy Degos, décédé en 2017. Afin de prendre en compte ces enrichissements et lui conférer plus de lisibilité, la collection porte désormais le nom de Fonds d'histoire de la comptabilité. Le nombre total d'ouvrages est aujourd'hui d'environ 1700 et, depuis 2010, les archives de l'Association francophone de comptabilité sont venues s'ajouter à la collection.

The Stevelinck Collection and the Accounting History Collection of the University Library of Nantes

Over the last fifty years of his life, Ernest Stevelinck has constituted a significant collection of books, which he has wanted to transmit to an institution liable to enrich it and to make this exceptional documentation available to the searchers.

This collection is composed of French or foreign books on accounting and commercial technique which eldest date back to the 17th century, and of publications devoted to accounting history. There are more than 650 books among which we can distinguish:

- a group of about a hundred of books, prior to 1870, which constitutes the richest part of the collection and includes some relatively rare editions, and some manuscripts and pieces of original archives;

- more than 300 accounting books after 1870, among which some, although more recent, are also relatively rare;

- more than 160 books on accounting history, including 26 bibliographies.

In addition to the books, we can also find into the collection some exemplars of about fifty academic and professional journals and about 600 articles (printed apart), brochures and typed documents, devoted to accounting history; about 400 has been gathered in twenty anthologies.

This collection also includes an exceptional documentation, constituted of several files patiently gathered, relative to the accounting archives, to the accounting treatises, to the works on accounting history and to their authors.



Various objects like shields, balances, tokens, coins, medals, and a series of prints relative to accounting and commercial activities come to complete and illustrate the written documents.

Some similar or wider collections can be found in university or professional American, German, British or Japanese libraries, but it did not exist in France. This collection constitutes a kind of memory of the discipline, which it was indispensable to save. Its acquisition by the University Library of Nantes has permitted to do so in the best possible conditions.

Since 1995, the collection regularly increased by way of acquisitions and donations, the latest being a collection of 85 books donated from the rich library of our colleague Jean-Guy Degos, who died in 2017. In order to take into account these enhancements and to give it more visibility, the collection is now called the *Fonds d'histoire de la comptabilité*. The total number of books is today about 1700 and, since 2010, the archives of the *Association francophone de comptabilité* have been added to the collection.





**COLLEGE NATIONAL DES EXPERTS COMPTABLES
DE BELGIQUE**

A. S. B. L.

RUE DU CONGRES, 49 — 1000 BRUXELLES

TÉL. 18.29.86 - 18.20.93

C.C.P. 605.68

Exposition

LA COMPTABILITE A TRAVERS LES AGES

Bibliothèque Royale Albert 1er

2 octobre - 8 novembre 1970.

*Programme
participants*

PREMIER SYMPOSIUM INTERNATIONAL
des

HISTORIENS de la COMPTABILITE

=====

Bibliothèque Royale Albert 1er

9 octobre - 12 octobre 1970

Sous la Présidence de M. J. LOORE,
Vice-Président C.N.E.C.B.

Secrétaire Général : M. E. STEVELINCK,
Membre du Conseil National C.N.E.C.B.

Pierre Jouanique

*Délégué du Ministère de l'Économie et des finances de France
Receveur des Finances à Dieppe*

Objet et limites de l'histoire de la comptabilité

Pierre Jouanique 1914 - 2013

Né à Paris le 23 mai 1914, Pierre Jouanique fait ses études supérieures à la Faculté de Droit de Paris et intègre l'administration des finances en 1939, peu de temps avant le début de la Seconde guerre mondiale et sa mobilisation. Fait prisonnier à Dunkerque, il s'évade du camp de Ziegenhain. Après le conflit, il est nommé Receveur des finances en Normandie, il est alors l'un des plus jeunes titulaires de ce grade en France. Il terminera sa carrière en tant que Trésorier payeur général.



Parallèlement, il est actif dans plusieurs sociétés savantes et associations et se passionne pour l'Antiquité grecque et romaine, l'histoire économique et l'histoire de la comptabilité. Il donne des conférences, publie des articles dans diverses revues et réalise des traductions de traités anciens comme celui de Francisco Muñoz de Escobar, *De ratiociniis administratorum et computationibus variisaliis*, ou encore celui de Luca Pacioli.

Il décède à Paris le 25 janvier 2013.

Born in Paris on May 23, 1914, Pierre Jouanique studied at the Faculty of Law in Paris and joined the French finance ministry in 1939, shortly before being called up at the start of the Second World War. Taken prisoner in Dunkirk, he escaped from Ziegenhain POW camp. After the war, he was appointed as Receiver General in Normandy, one of the youngest holders of this rank in France at the time. He ended his career as Paymaster General.

Alongside his work in the finance ministry, Jouanique was active in several learned societies and associations, and was passionately interested in Ancient Greece and Rome, economic history and the history of accounting. He gave lectures, published articles in journals and translated old treatises such as *De ratiociniis administratorum et computationibus variisaliis* by Francisco Muñoz de Escobar, or the work of Luca Pacioli.

Jouanique died in Paris on January 25, 2013.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

- 1968 - « Le "Codex accepti et expensi" chez Cicéron, Étude d'histoire de la comptabilité », *Revue Historique de Droit Français et étranger*, Vol. 46, pp. 5-31.
- 1986 - « A propos de Digeste 35.1.82 : Survivances antiques dans la comptabilité moderne », *Revue Historique de Droit Français et étranger*, Vol. 64, n° 4, pp. 533-548.
- 1991 - « En relisant Schmalenbach... ou l'histoire du plan comptable », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, pp. 540-553.
- 1995 - Luca Pacioli. *Traité des comptes et des écritures, ouverture vers la comptabilité moderne*. Paris : Éditions comptables Malesherbes.
- 1996 - "Three Medieval Merchants: Francesco di Marco Datini, Jacques Coeur and Benedetto Cotrugli", *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 6, n° 3, pp. 261-275.

Objet et limites de l'histoire de la comptabilité

Résumé. Entreprendre l'histoire de la comptabilité suppose que cette discipline présente un développement suffisamment autonome pour faire l'objet d'une histoire distincte au sein des sciences économiques et sociales. Qu'est-ce qui permet d'affirmer que la comptabilité est une science, ou si l'on préfère, une technique *sui generis* ? Le compte n'est pas une simple accumulation de chiffres mais un document qui se débat et se discute contradictoirement. Cette notion de reddition de comptes est fondamentale dans l'histoire de la comptabilité et ce, depuis l'Antiquité.

Il faut pourtant marquer quelques frontières, et notamment déterminer quels peuvent être les rapports de la comptabilité avec les mathématiques, le droit, l'économie, les sciences sociales. Enfin, il serait bon d'étudier plus attentivement qu'on ne l'a fait jusqu'à présent, les origines familiales, le niveau d'instruction, les carrières et les situations de fortune des comptables d'autrefois. Ce faisant, nous ne ferions qu'acquitter la dette de reconnaissance que nous avons contractée envers nos prédécesseurs.

Abstract. Subject and limits of accounting history.

Writing the history of accounting assumes that this discipline presents a sufficiently autonomous development to be the subject of a separate history in the economic and social sciences. What makes it possible to affirm that accounting is a science, or if you prefer, a *sui generis* technique? An account is not a simple accumulation of figures but a document subject to debate, which is discussed between the giver and the receiver. The idea of accountability has been fundamental in the history of accounting since Antiquity.

However, it is necessary to set some boundaries, and in particular to determine the relationship of accounting with mathematics, law, economics, and social sciences. Finally, it would be useful to pay more attention than previously to the family

backgrounds, level of education, careers and fortunes of the accountants of the past. This would be no more than paying the debt of gratitude we owe to our predecessors.

La démarche naturelle du savant, ou plus simplement du technicien, qui cherche à dominer vraiment sa spécialité et à acquérir la pleine maîtrise, c'est de donner à son travail un sens historique. On ne peut vraiment bien savoir qui l'on est, et entrevoir clairement où l'on va, si l'on ne sait d'où l'on vient. L'idée même de faire l'histoire de la comptabilité ne devrait donc pas, apparemment, soulever d'objection de principe. Elle suppose toutefois que l'on est en mesure de répondre, tout au moins approximativement, aux deux questions suivantes :

1°. La comptabilité présente-t-elle un développement suffisamment autonome pour faire l'objet d'une histoire distincte au sein des sciences économiques et sociales ?

2°. Quelles sont les origines, et quelles sont les frontières de la comptabilité ? Tout d'abord, la comptabilité est-elle une science, ou si l'on préfère, une technique *sui generis* ?

Toute définition est périlleuse, disaient les Anciens. Celle de la comptabilité en particulier a soulevé, et continue de soulever des controverses dont l'exposé suffirait à remplir un véritable volume.

Ces controverses sont demeurées longtemps sur un plan purement académique, mais la véritable révolution provoquée par l'emploi généralisé des ordinateurs leur a donné au cours des vingt dernières années une portée très concrète.

D'excellents esprits se sont même demandé si la comptabilité telle que nous la pratiquons avait encore quelque chance de survie, et si elle n'allait pas se fondre, avec la statistique, dans une vaste science du traitement de l'information. Ces craintes semblent s'être dissipées, mais sans que pour autant les comptables aient vraiment cherché à donner à l'autonomie de leur discipline une base rationnelle. Aussi ne sera-t-il pas inutile de rechercher ici ce qui fait l'essence de la comptabilité.

En tant que comptable public, tenant, dans mon modeste secteur, une partie des écritures du Trésor, il y a un aspect de la fonction comptable auquel je suis particulièrement sensible, c'est celui de la responsabilité pécuniaire personnelle.

Il existe en effet en France un contrôle très strict des opérations de comptables publics, contrôle exercé par un organisme juridictionnel, qui est la Cour des Comptes.

Chaque écriture comptable doit être appuyée de pièces justificatives, dont la nature et les énonciations sont minutieusement réglementées. Si l'une de ces pièces fait défaut, ou n'est pas conforme au modèle officiel, l'écriture correspondante est rejetée du compte, et l'opération qu'elle concerne laissée à la charge personnelle du comptable. C'est pourquoi celui-ci est astreint, avant

même d'entrer en fonction, à fournir un cautionnement élevé, et c'est pourquoi l'État prend hypothèque sur ses biens immeubles.

Il résulte de tout cela un formalisme que tout le monde s'accorde à juger excessif, mais auquel on n'a pu trouver, jusqu'à présent, de correctif adéquat. L'expérience prouve, hélas ! que lorsque des circonstances exceptionnelles ont conduit l'administration à se départir de cette position de méfiance de principe à l'égard de ses comptables, il n'y a pas eu lieu de s'en féliciter.

Ainsi, après les guerres de l'Empire, lorsque le Ministre des Finances de la Restauration voulut se rendre un compte exact de la situation financière, on trouva une erreur de 25 millions, dont on ne put jamais arriver à découvrir l'origine.

C'est que Napoléon voulait ses coudées franches, et le contrôle de la Cour des Comptes, créée en 1807, ne s'exerçait que de façon théorique. L'Empereur s'était réservé la libre disposition de ce qu'on appela le domaine extraordinaire, véritable Trésor spécial, alimenté par les contributions de guerre imposées aux vaincus, et chargé de pourvoir aux dépenses des armées, aux récompenses distribuées aux serviteurs de l'Empire, à l'accomplissement des travaux destinés à ajouter à la splendeur du règne.

Des désordres analogues se manifestèrent pendant la guerre franco-prussienne de 1870. Le délégué aux finances du Gouvernement de la Défense Nationale, Monsieur de Roussy, ayant interdit aux Trésoriers Généraux de délivrer des fonds sans ouverture préalable de crédits, provoqua la colère de Gambetta, qui déclara : « Je ne peux admettre qu'on nous refuse les moyens de sauver le pays et la République ».

Ne sentant plus le frein, les administrations se lancèrent dans les opérations les plus hasardeuses, voire même dans de scandaleux gaspillages, tel l'achat des canons Parrot, vieux laissés pour compte de la guerre de Sécession.

Des faits de ce genre inspirèrent au *Journal des Débats* cette réflexion désabusée :

« Si les marchés de l'Empire avaient montré ce que devient une administration infatuée de sa supériorité, livrée à la routine et soigneusement protégée contre le contrôle de l'opinion publique, ceux du Gouvernement du Quatre Septembre avaient appris qu'il y a quelque chose de pire qu'une administration routinière..., c'est une administration improvisée..., inévitablement destinée à devenir la dupe ou la complice de cette tourbe d'aventuriers et de faiseurs qui forment la bohème de l'industrie. »

D'ailleurs, lorsque le contrôle sur les comptables n'est pas sérieusement organisé, ceux-ci sont les premiers à en pâtir, en ce sens qu'ils se voient généralement demander des comptes sous une forme aussi sommaire que brutale.

L'Annuaire du Ministère des finances, avec un certain humour noir, rappelle que depuis Enguerrand de Marigny (1301-1315) jusqu'au baron de Semblancay (1515- 1522), l'histoire fait mention de douze administrateurs en chef des finances, et que sur ce nombre, on en compte sept qui ont péri de mort violente, et trois qui ont subi la proscription, l'exil ou la prison.

Pour être moins affirmée que celle des comptables publics, la responsabilité personnelle des comptables privés n'en est pas moins réelle. Si le comptable privé cessait d'être responsable de ses écritures, un grand nombre d'entre vous ne se verrait-il pas réduit au chômage ? Car le rôle essentiel de l'expert-comptable n'est-il pas, précisément, de mettre en jeu cette responsabilité du comptable vis-à-vis de ses employeurs, et, dans les entreprises constituées en société, la responsabilité des dirigeants vis-à-vis de leurs associés. La loi du 31 octobre 1968, qui a réorganisé la profession d'expert-comptable en France, donne cette définition :

« Est expert-comptable celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est cependant habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultats. L'expert-comptable peut aussi organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier. »

On voit que, dans la loi française, la mission de contrôle de l'expert passe avant la mission d'organisation. De l'enquête, menée il y a quelques années par l'Union Européenne des Experts-comptables économiques et financiers, il résulte que les rapports de révision imposés par la loi ou par l'usage dans les différents pays doivent comporter au moins le résultat des vérifications suivantes :

- a. Concordance du bilan et des comptes de résultats avec les livres ;
- b. Correction de la tenue des livres, respect des prescriptions légales ou coutumières en la matière ;
- c. Respect des usages et des prescriptions légales et statutaires concernant la présentation du bilan et du compte de résultats, ainsi que le classement et l'évaluation des différents postes ;
- d. Conformité aux prescriptions légales et statutaires de la répartition des bénéfices ;
- e. Exactitude du rapport de gestion présenté par les dirigeants, respect des prescriptions légales en la matière.

Il résulte de tout cela que l'expert-comptable chargé d'un travail de révision procède à peu près de la même manière que la Cour des Comptes à l'égard des comptabilités publiques. Certes, son contrôle est plus souple, moins

formaliste, mais il n'y a pas de différences fondamentales entre les deux ordres de procédures.

On pourrait en dire autant du rôle des commissaires aux comptes de sociétés, dont les rapports permettent aux actionnaires, réunis en assemblée générale, de se prononcer sur les comptes qui leurs sont soumis par les dirigeants.

Se prononcer sur les comptes, les approuver ou les repousser, voilà la formalité capitale, voilà l'aboutissement de toute comptabilité.

Un compte n'est pas une simple accumulation de chiffres, mais un document qui se débat et se discute contradictoirement, avant que la balance entre la recette et la dépense, entre le doit et l'avoir, soit définitivement arrêtée.

Il met nécessairement en présence deux personnes : le comptable d'une part, et celui qui se fait rendre compte d'autre part, « l'oyant-compte » comme on disait autrefois. C'est cette obligation particulière incombant au comptable qui me paraît constituer l'essence même de la comptabilité.

Werner Sombart disait : « au commencement était le compte », je serais tenté pour ma part de dire : « au commencement était le comptable ».

Plus nous remontons dans le temps, plus nous voyons la procédure de la reddition de comptes mise en pleine lumière. Le code français de procédure civile, de 1806, consacre à cette matière seize articles, les articles 527 à 543.

Auparavant, les praticiens utilisaient de véritables manuels de reddition de comptes, dont le plus connu est dû à l'espagnol Francisco Munoz de Escobar, et est intitulé : *De ratiociniis administratorum*. Il traite de la présentation des comptes du domaine public, des communautés religieuses, des tuteurs et curateurs. La première édition, datée de 1603, fut imprimée à Medina del Campo. Elle fut suivie de nombreuses autres, notamment celles de 1619 (Lerma), 1646 (Nuremberg), 1662 (Gouda), 1733 (Lyon).

Dans l'Antiquité, l'expression rendre ses comptes, *rationem reddere* en latin, *apodidonai ton logon* en grec, se rencontre à chaque pas. Il y a même dans le *Digeste* un passage (Dig. XXXV, I, 82) qui explique en détail comment il faut s'y prendre pour rendre ses comptes dans les règles de l'art. Cette technique s'apparente à celle qui est encore en usage aujourd'hui. Elle comporte

- 1°. Un examen des pièces justificatives : *legendas offerre rationes*
- 2°. Une vérification sur chiffres : *computandas offerre rationes* ;
- 3°. Le versement matériel du solde en espèces : *reliqua solvere* ;
- 4°. L'arrêt du compte : *subscribere rationes*.

Un texte célèbre de Tite-Live (XXXVIII, 56) confirme, *a contrario*, la minutie qui présidait aux redditions de comptes. En 187 avant Jésus-Christ, sur accusation de malversation, Publius et Lusius Scipion furent sommés de

venir s'expliquer devant le Sénat. Ayant fait apporter les pièces par son frère, l'illustre Africain, le vainqueur d'Hannibal, les déchira sans autre forme de procès, en un geste d'une dignité péremptoire, mais d'une régularité contestable !

Dans la société hébraïque, la pratique des redditions de comptes nous est attestée par deux paraboles évangéliques très connues, et sur lesquelles nous aurons à revenir :

- la parabole de l'économe infidèle, dans S. Luc, XVI, 1-9 et
- la parabole des talents, dans S. Matthieu, XXV, 14-30 et S. Luc, XIX, II-27.

Si j'avais à choisir une devise pour les comptables, je la tirerais de ces textes illustres : *apodos ton logon tis iconomias sou, redde rationem vilicationis tuae*, c'est-à-dire rends compte de ta gestion. Dès l'instant qu'il y a un compte à rendre, mais seulement dans la mesure où il y a un compte à rendre, on peut parler de comptabilité.

C'est dire que je conçois la comptabilité d'une manière très large, à la fois dans son objet et dans son développement historique. En particulier, je crois que c'est une erreur de limiter la comptabilité aux applications qu'elle reçoit dans les entreprises industrielles et commerciales. Le carnet de la cuisinière, aussi bien que les états de développement des budgets des grands États modernes ressortissent à la science comptable, encore que la cuisinière fasse de la comptabilité sans le savoir, tout comme Mr. Jourdain, le *Bourgeois Gentilhomme* de Molière, faisant de la prose sans le savoir.

Au Congrès International de Comptabilité, tenu à Paris en 1967, Mr. Sérisé, alors Directeur de la Comptabilité Publique au Ministère des Finances, provoqua une certaine surprise en expliquant qu'en France les départements et les communes tenaient leurs écritures dans la même forme que celle prévue par le Plan comptable pour les entreprises.

Le champ d'application de la comptabilité est donc infiniment plus vaste que ne l'imaginent habituellement les professionnels. L'essor des études d'histoire de la comptabilité doit contribuer à faire tomber ces barrières artificielles.

Il est légitime de faire remonter l'histoire de la comptabilité très haut dans le temps. Toutefois je n'irai pas jusqu'à parler, comme on le fait quelquefois, de la comptabilité dans la préhistoire, car il me semble difficilement concevable que la comptabilité puisse se passer de l'écriture. Sans doute un certain nombre d'ouvrages consacrent-ils quelques pages aux « quippos » péruviens, et aux tailles de bois des primitifs. Mais il n'est pas sûr que ces formes rudimentaires de dénombrement ressortissent à la comptabilité, plutôt qu'à la numération.

Répétons-le : le compte, au sens où nous employons ce terme, est un document qui se débat contradictoirement. Un simple recensement ne saurait donc équivaloir à un compte. De toute façon, la préhistoire ne nous livre que des témoignages purement archéologiques, ne permettant de saisir que les apparences externes des civilisations. C'est très insuffisant pour autoriser des conclusions précises sur le fonctionnement d'une technique comme la nôtre.

Ainsi donc, l'objet de l'histoire de la comptabilité est très vaste. Il faut pourtant marquer quelques frontières, ne serait-ce que pour éviter d'empiéter sur le domaine d'autres chercheurs.

Efforçons-nous donc, et ce sera la seconde partie de cet exposé, de déterminer quels peuvent être les rapports de la comptabilité avec les mathématiques, le droit, l'économie, les sciences sociales.

La forme des comptes est assez étroitement tributaire de la manière de compter, au sens arithmétique du mot. C'est ce qu'a lumineusement montré Albert Dupont, dans une conférence donnée en 1928 à la Société de Comptabilité de France, et demeurée classique. Tant que s'est maintenu l'usage des chiffres romains et du calcul aux jetons, et cet usage s'est maintenu fort longtemps, les comptes se sont présentés sous la forme d'un texte continu, comme une page de roman, avec, tout au plus, une marge laissée en blanc, la « ligne de compte », pour permettre à « l'oyant-compte » d'inscrire en face de chaque article le chiffre définitivement admis, après explications du « rendant-compte ». Rien de semblable, par conséquent, à nos tableaux présentant dans une même colonne des nombres où les différents ordres d'unités occupent chacun leur rang, bien alignés sur les « grises » correspondantes, en vue de faciliter l'addition.

Et voici que de nos jours, sous nos yeux, se produit une nouvelle révolution dans la présentation matérielle des comptes, ou plutôt dans le traitement des données qui aboutissent au compte. Pour s'adapter au système digestif des ordinateurs, nos bons vieux nombres décimaux doivent subir une transformation préalable, et s'habiller à la mode binaire. De leur côté, les libellés des articles sont transcrits, si l'on peut ainsi s'exprimer, en perforations sur des cartes spécialement adaptées à cet usage. Vous n'ignorez rien des problèmes très difficiles et très particuliers que posent aux réviseurs les comptabilités tenues à l'aide d'ordinateurs. Il y a là un exemple très significatif des rapports de la comptabilité avec les techniques arithmétiques.

Les contacts de la comptabilité et du droit paraissent à première vue très étendus. Presque à chaque instant, le praticien doit faire application des règles de la législation fiscale et du droit des sociétés.

Cependant, il n'y a rien là de particulièrement remarquable. Le comptable suit le sort commun de tous les citoyens, tenus de se conformer, dans l'exercice de leur activité, aux règles imposées par le système juridique en vigueur.

C'est sur un autre plan que se présente, de manière spécifique, la question des rapports entre le droit et la comptabilité. Puisque le compte est un document contradictoire, mettant en jeu au moins deux personnes, celle qui rend le compte et celle qui le reçoit, puisqu'au surplus il fait état d'opérations entre une entreprise et des tiers (fournisseurs, clients, banques, etc.) on est tout naturellement porté à y chercher un moyen de preuve. D'où toute une réglementation destinée à assurer la sincérité des écritures comptables. D'où également, toute une législation et une jurisprudence relatives à la force probante des documents comptables.

Escobar, dans le *De ratiociniis administratorum* consacre trois chapitres à cette question de la force probante des comptes :

- le chapitre XI, relatif à la force probante des registres des changeurs, des banquiers et des négociants ;
- le chapitre XII, relatif à la force probante des registres des sociétés ;
- le chapitre XIII, relatif à la force probante des articles corrélatifs ou distincts, soit en faveur du rendant-compte, soit à son encontre.

Dans le même ordre d'idées, l'obligation de faire inventaire imposée par l'ordonnance française de 1673, s'expliquerait, selon l'auteur allemand Schmalenbach, par le désir d'empêcher les banqueroutiers de dissimuler ou de détourner leurs actifs.

La comptabilité, dit-on souvent, est l'algèbre du droit. On pourrait dire, à meilleur titre encore, qu'elle est l'algèbre de l'économie. Certes, l'historien comptable s'attache plutôt à l'aspect technique du compte, et l'historien économique à son contenu.

Mais entre la comptabilité et l'économie, il y a action et réaction. A certaines périodes, on a pu observer que les progrès de la comptabilité ont consisté à s'adapter aux changements survenant dans les conditions économiques, tel le passage de la comptabilité à partie simple à la comptabilité à partie double dans les milieux d'affaires florentins, passage attesté, selon le professeur Federico Melis, dès le premier tiers du XIV^e siècle.

A d'autres époques au contraire, la nôtre par exemple, ce sont les perfectionnements de l'analyse comptable qui constituent un facteur de progrès économique, non pas l'unique facteur sans doute, mais un facteur important tout de même.

Au demeurant, l'histoire prouve que l'on a toujours considéré le comptable comme ayant son rôle à jouer dans le succès des affaires. Je faisais allusion il y a un instant aux deux paraboles évangéliques de l'économe infidèle et des talents.

Dans la première, il s'agit d'un comptable malhonnête.

Dans la seconde, ce qui est reproché au mauvais serviteur, c'est de n'avoir pas fait fructifier le capital mis à sa disposition.

Ces textes illustrent bien la double mission du comptable :

- d'une part assurer la conservation des valeurs qu'il manie, sans en rien prélever à son profit personnel ;
- d'autre part contribuer à la prospérité de l'affaire à laquelle il consacre ses soins.

Savary, dans *le Parfait Négociant*, a longuement insisté sur cet aspect de la fonction comptable.

« Les associés, écrit-il, doivent partager entre eux les choses à quoi ils doivent être employés, tant en l'achat, qu'en la vente des marchandises, à tenir la Caisse et le livre de raison, et regarder à quoi l'un et l'autre seront les plus propres.

Celui qui est d'une humeur active est plus propre à l'achat et à la vente, et non pas celui qui l'est moins et qui aime le repos. C'est pourquoi le plus actif des deux associés doit être employé à l'achat et à la vente des marchandises, et l'autre à tenir le grand livre de raison et la caisse, parce qu'ayant moins de feu, il est plus sage et plus modéré en la conduite des affaires sédentaires que s'il avait plus d'activité. Et en effet, c'est de la conduite et du bon ordre de celui qui tient la caisse et les livres que dépend tout le bonheur de la société, et cet ordre consiste à tenir ces livres sans confusions, de savoir en un moment ce qui est dû et ce qu'on doit, et à faire bien solliciter ses dettes...

Je me suis un peu étendu sur les soins et l'ordre que doit avoir un caissier, mais comme c'est la boussole et le gouvernail d'une société, pour la maintenance du commerce, j'ai cru qu'il était très important d'en donner les préceptes que j'ai remarqué ci-dessus. »

Enfin l'histoire de la comptabilité doit comporter une branche sociale, sous forme d'une étude du milieu des professionnels de la comptabilité.

Mr. Stevelinck a ouvert la voie dans ce domaine, avec des pages fort évocatrices de quelques grandes figures de l'histoire de la comptabilité.

Il faudrait, à son exemple, se pencher sur les origines familiales, le niveau d'instruction, les carrières et les situations de fortune des comptables d'autrefois.

Il faudrait aussi étudier et classer soigneusement les qualifications qu'ils se donnaient, de manière à se faire une idée de la structure de la profession à une époque donnée. Recherches minutieuses, forcément très lentes, puisque les sources principales sont à dépouiller dans les archives notariales, et notamment les contrats de mariage et les successions. Recherches qui demandent une certaine abnégation, puisqu'il faut amasser une grande quantité de matériaux avant de pouvoir risquer des vues d'ensemble.

Mais n'avons-nous pas une dette de reconnaissance à acquitter envers nos prédécesseurs ? Souvenons-nous que si la profession comptable jouit aujourd'hui d'une grande considération, il n'en a pas toujours été ainsi. Nous sommes les héritiers et les bénéficiaires d'un immense capital de conscience professionnelle, de sérieux, et d'honnêteté. Puisse-nous éprouver à l'égard de nos devanciers les sentiments que le poète latin Horace exprimait à l'égard de son père, un comptable lui aussi, puisqu'il était receveur des enchères :

« Si je suis cher à mes amis, disait-il, je le dois à mon père, qui pauvre d'un maigre petit bien (*macro pauper agello*) m'envoya à Rome pour m'y faire donner l'instruction que ferait donner à sa progéniture un chevalier ou un sénateur.

Gardien incorruptible, il m'accompagnait partout chez les maîtres. Il ne craignait pas qu'on lui fit des reproches, si, devenu un jour huissier, ou collecteur comme il l'avait été lui-même, je ne réalisais que de pauvres profits. Moi-même je ne m'en serais pas plaint. Il n'en mérite aujourd'hui que plus de louange, et, de ma part, plus de reconnaissance. »

Louange et reconnaissance n'est-ce pas justement là ce qu'ont voulu manifester les organisateurs de ce Symposium, en un geste qui les honore grandement ?

PREMIER SYMPOSIUM INTERNATIONAL DES HISTORIENS DE LA COMPTABILITE.
Bibliothèque Royale Albert 1er
du 9 octobre au 12 octobre 1970

FICHE D'INSCRIPTION.

N° 4473
R LE 17/70
LE

Nom du participant : JOUANIEUX
Titre(s) et fonction(s) : Receveur des finances
Adresse : 27 bis Rue de la République - 76 DIEPPE (FRANCE)
Travaux relatifs à l'histoire de la comptabilité déjà publiés :
- Le De Rationibus administrationum. B. P. N° 10. G. Edouard (Revue belge de la Comptabilité)
- Le Code de l'acceptation des comptes. B. P. N° 10. G. Edouard (Revue de l'histoire de la comptabilité)
et divers articles sur la Revue "Revue de la Comptabilité"
Personne accompagnante : nous
Désirez-vous que nous réservions une chambre d'hôtel ? Oui
si oui : biffer les mentions inutiles.
Chambre avec bain pour : une personne
~~deux personnes~~
du 8 (au soir) au 12 octobre 1970
Date : Signature : J. Jouanieux

Jean E.A. Dupont

Expert-comptable C.N.E.C.B.

L'étude des comptes à travers l'histoire, son importance et ses sources

Jean Émile Antoine Dupont, 1914-1984

Né le 25 février 1914 à Bruxelles, Jean Dupont fait ses études secondaires littéraires classiques au Collège Saint-Michel de Bruxelles. Après avoir étudié l'architecture et pratiqué le journalisme, il occupe divers postes de cadre dans l'industrie papetière, en Belgique et en Espagne, puis dans les assurances. Nommé directeur du siège liégeois de la compagnie d'assurances La Mondiale en 1955, il se perfectionne en parallèle dans le domaine de la comptabilité.



Il obtient en 1961 le brevet d'expert-comptable délivré par l'Ordre des Experts-comptables et comptables brevetés de Belgique et crée un cabinet à Bruxelles, dans lequel il exercera jusqu'à son décès le 24 avril 1984.

Passionné par l'histoire romaine et le Moyen-Âge, il contribue aux activités culturelles de l'Ordre et écrit divers articles pour la *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique* dont le rédacteur en chef est Ernest Stevelinck, lequel lui propose de préparer pour le Symposium un mémoire sur les sources nationales de l'histoire de la comptabilité.

Born on February 25, 1914 in Brussels, Jean Dupont had a classics-focused secondary education at the Collège Saint-Michel in Brussels. After studying architecture and working in journalism, he held various managerial positions in the paper industry in Belgium and Spain, and later in insurance. After his appointment as general manager of the Liège headquarters of *La Mondiale* insurance company from 1955, he continued to hone his skills in accounting.

In 1961, Dupont gained the chartered accountant's qualification issued by the Belgian professional body *Ordre des Experts-comptables et comptables brevetés de Belgique* and set up his own accounting firm in Brussels, where he worked until his death on April 24, 1984.

With his passionate interest in Roman history and the Middle Ages, Dupont contributed to the cultural activities of the *Ordre* and wrote articles for the *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique* (Belgian Review of Accounting and Computer Science). The editor of this review was Ernest Stevelinck, who asked Dupont to prepare a paper on national sources of accounting history for the Congress.

Bibliographie sélective – Selected bibliography

- 1968 – « La fiscalité au Moyen-Âge », *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, décembre, n° 4, pp. 67-71.
- 1969 – « La position de la femme dans le système fiscal romain au VI^e siècle avant J.C. », *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, décembre, mars, n° 1, pp. 39-41.
- 1969 – « Les droits de succession au Moyen-Âge », *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, décembre, juin, n° 2, pp. 9-20.

L'étude des comptes à travers l'histoire, son importance et ses sources¹

Résumé. L'histoire économique et sociale a maintenant acquis droit de cité, mais il convient de ne pas s'illusionner sur les résultats que l'on peut en attendre, souvent faute de sources statistiques. Il existe certains secteurs comme l'économie rurale, où l'on peut s'appuyer sur des documents seigneuriaux et abbaciaux assez bien conservés dans les archives publiques. En revanche, les archives des entreprises commerciales sont dans un état de conservation fort médiocre. Rares également sont les sources officielles, avec une exception toutefois : l'Angleterre où le *Domesday Book* fournit des renseignements d'une remarquable précision.

Les historiens de l'économie n'ont pas encore apprécié à sa juste valeur le profit qu'ils seraient susceptibles de tirer de l'étude des comptabilités. Leur dépouillement fournit de nombreuses informations mais il suppose, de la part du chercheur, la conjonction d'une solide formation d'historien avec les méthodes de travail rigoureuses et patientes de l'expert-comptable.

Abstract. The study of accounts throughout history: significance and sources.

Economic and social history has now gained legitimacy, but we should have no illusions regarding the results to be expected of it, often for lack of statistical sources. In certain sectors such as the rural economy, historians can draw on feudal and church documents which are fairly well preserved in the public archives. Commercial firms' archives, however, are in a very poor state of conservation. Official sources are also rare, with the exception of England, where the *Domesday Book* provides remarkably detailed information.

Economic historians have not yet fully appreciated the potential benefit of studying accounts. Analysis of accounting documents provides a great deal of information, but it requires of the researcher a combination of sound training as a historian with the rigorous, painstaking working methods of the chartered accountant.

¹ Cette communication fut publiée en 1971 dans la / This communication was published in 1971 in *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, septembre-décembre, n° 3-4, pp. 25-32.

Le grand historien français Louis Halphen écrivait en 1948 :

« Ce n'est à aucun degré un paradoxe de soutenir que l'histoire, même celle des temps anciens, est toujours actuelle et que, comme l'enfant d'hier se retrouve en partie dans l'adulte d'aujourd'hui, la trace des siècles passés est facilement décelable dans l'état présent des choses. »

Cette phrase qui paraît toute simple, est cependant lourde de sens profond. Elle résume, en quelques mots, l'aboutissement d'une évolution fondamentale qui s'est produite dans la conception de l'histoire au cours des cent dernières années.

Jusqu'à il y a peu, écrire l'histoire consistait à raconter les faits politiques, les conflits survenus entre les puissances, à décrire les traités et les alliances. C'était l'histoire événementielle, l'histoire-batailles suivant la formule lapidaire d'Amans Alexis Monteil. Cet édifice solidement assis sur ces fondations puissantes que sont les habitudes de pensées, subit son premier assaut vers le milieu du siècle dernier, quand Marx et Engels construisirent leurs théories sociales et philosophiques, étayées par ce qu'on a appelé depuis le "matérialisme historique". Celui-ci veut que la recherche historique dépasse la simple collection des faits, et qu'elle s'attache à dégager des lois et à fonder ainsi une prévision de l'avenir. Cette rigueur scientifique, le matérialisme historique affirmait y parvenir sans pour autant déshumaniser l'histoire, car, affirmait-il, en transformant les conditions économiques de son existence, l'homme se transforme lui-même, il se fait à travers l'histoire.

Tout en se dégageant de l'orientation philosophique du marxisme et en dépouillant sa théorie des éléments tendancieux que lui conférerait un ensemble d'axiomes posés « a priori », les historiens finirent par devoir admettre l'importance de l'histoire économique et sociale. Ils durent même reconnaître sa prééminence sur l'histoire politique. Il est généralement accepté aujourd'hui qu'il est impossible d'isoler le social de l'économique. C'est pourquoi toute l'étude d'une société, d'un groupe humain, doit se faire à ce double point de vue. Ce qui assure en définitive l'unité de l'histoire économique et sociale c'est son sujet essentiel : à savoir « l'homme moyen », par opposition à « l'homme exceptionnel » qui constituait toujours le personnage central de l'histoire politique.

On peut toutefois se poser la question de savoir s'il n'est pas vain de vouloir construire une histoire économique et sociale antérieure à l'ère statistique qui se situe à la fin du XVII^e siècle ? Répondant à cette question par l'affirmative, des historiens comme Michelet, Henri Hauser et Simiand, ont prétendu situer la véritable histoire économique à partir du XVI^e siècle. Mais dès lors n'est-ce pas couper le XVI^e siècle de ses bases médiévales, et ne le voir que sous un aspect limité ? N'est-ce pas aussi oublier que l'évolution qui a mené notre monde a un caractère progressif, caractère qui n'exclut ni des phases de développement plus rapide, ni des retours en arrière ?

Que l'influence de l'économique et du social ne se soit pas exercée de la même façon au VI^e siècle avant J.C. ou au XIII^e siècle de notre ère, selon les mêmes rythmes ni avec la même force contraignante qu'en notre vingtième siècle, cela nul ne peut le contester. Mais la prise de l'homme sur la réalité, la portée de ses décisions politiques ont aussi varié. Et qui saura nous dire, avec la finesse et la précision voulues sinon l'historien des économies et des sociétés !

Sans aucun doute l'histoire économique et sociale ne se définit pas seulement par son objet : les activités économiques de l'homme. Elle n'est ni une histoire des doctrines économiques, ni une simple description des faits économiques. Elle se définit aussi par une méthode. Partant d'une description aussi concrète et géographique que possible, elle doit la conduire dans le sens d'une analyse des structures sociales et économiques. La rigueur de sa discipline scientifique l'oblige à étudier les cellules de base, c'est-à-dire les unités d'exploitation, les domaines ruraux, les ateliers, les entreprises commerciales, les banques, etc., en un mot à reconstituer la micro-économie, pour parvenir ensuite jusqu'aux conditions générales de fonctionnement du système, autrement dit jusqu'à la macro-économie.

Il convient toutefois de ne pas s'illusionner sur les résultats que l'on peut espérer de ce travail de l'historien économique. Ce résultat ne vaudra que par la documentation qui aura servi de base aux études, que par la valeur des sources qui peuvent être consultées.

A se limiter même à l'Europe, il serait fort précieux de dresser — ce qui n'a jamais été fait — un tableau comparé des sources de son histoire économique et sociale. Suffisamment précis et abondamment pourvu de dates, il soulignerait les conditions de travail fort diverses dans lesquelles se trouvent les chercheurs, et jetterait les bases d'une histoire comparée. Cette variété des conditions s'explique et par les structures qui ont à l'origine permis (ou non) la création de tels types de documents, et par les circonstances historiques, qui en ont provoqué ultérieurement la destruction, mais aussi parfois le groupement forcé dans des archives publiques d'accès plus facile.

Caractéristique est le cas des grandes sources de l'histoire rurale, qui sont surtout des documents seigneuriaux. Parmi eux, les plus nombreux, et de loin, se trouvent être les documents des seigneuries ecclésiastiques, où l'on était plus soucieux et plus capable d'une administration ordonnée, où les archives étaient également mieux conservées. La série s'ouvre avec les polyptyques des abbayes carolingiennes, ces descriptions détaillées de domaines, dont le plus célèbre, et d'ailleurs le plus complet, reste celui de Saint-Germain des Prés, exécuté pour l'abbé Irminon au début du IX^e siècle. Les censiers prolongent ce genre de documentation jusqu'au XII^e siècle : pour chacun des domaines exploités directement par le seigneur, ils fournissent un tableau détaillé des prestations traditionnellement mises à la charge des tenanciers. Cependant, la décadence de l'écrit et des chartes assure, depuis le X^e siècle, le succès de simples notices rappelant des engagements oraux

relatifs à des acquisitions de terres ou d'individus faites par les seigneuries ecclésiastiques : en Allemagne on a conservé des "livres de traditions" groupant ces notices. Particulièrement utiles pour nous sont les cartulaires, registres ou rouleaux sur lesquels les établissements ecclésiastiques faisaient recopier tous les documents fondant leurs propriétés et leurs droits : privilèges, actes de donation, accensements... Dans la plus grande partie de l'Europe, l'âge d'or des cartulaires est la fin du XII^e siècle et le XIII^e siècle.

Ces mises en ordre sont assurément un signe de progrès intellectuel. Cependant la montée de la classe paysanne, sa progressive libération se traduisent par la rédaction, ici de chartes de franchises, ailleurs de « Weisthümer » (rapports de droits). Mais ces documents présentent en général un aspect principalement juridique, qui en limite l'utilisation pour l'histoire économique. D'un intérêt plus direct à cet égard sont les registres de comptes, tenus surtout (de nouveau) par les établissements ecclésiastiques ; mais ils n'apparaissent guère avant le XIV^e siècle. Il est possible de les combiner des enquêtes faites ici et là sur le rapport des terres, le fonctionnement de l'exploitation rurale ; ou encore avec les archives des cours domaniales. C'est surtout en Angleterre que de tels documents ont été conservés et étudiés : ce pays se révèle dès le Moyen-Âge soucieux d'une agriculture aussi raisonnée que possible, et il sera, nous le savons, le premier où se réalisera la « révolution agricole ».

En France la révolution de 1789 a entraîné la destruction de très nombreux fonds seigneuriaux ; elle a du moins provoqué le groupement fort commode, de la plupart des « rescapés » dans les archives publiques. Beaucoup d'études ont pu se fonder sur leur examen ; en général, toutefois, et par la force des choses, elles présentent un caractère moins concret que les travaux des historiens anglais. Une affirmation du même ordre pourrait être risquée pour l'Allemagne. La situation apparaît plus mauvaise en Italie et en Espagne : la documentation y est, sans nul doute, abondante et variée, mais elle reste dispersée entre d'innombrables établissements ecclésiastiques, plus ou moins bien conservée, pas classée du tout, difficile à consulter. L'histoire rurale est ici dans l'enfance.

Le tableau s'inverse, si nous nous tournons vers un autre type de source, beaucoup plus anciennement et abondamment représenté dans le Midi de l'Europe : les documents notariaux. C'est en effet dans la partie du monde romain la moins germanisée que se maintient, non sans modifications, l'institution romaine du tabellionat. Le notariat reprit au XI^e siècle une importance générale en Italie ; de là, au cours du XII^e, il se répandit en Provence et dans le Languedoc. Un grand progrès se trouve réalisé pour les chercheurs lorsqu'ils peuvent disposer, non plus seulement d'actes notariés isolés, mais des registres de minutes rédigées par le notaire sous la dictée des parties, et qui servaient ensuite de base pour l'expédition de la "grosse", complète. Un immense profit a été tiré de l'étude des plus anciennes minutes génoises, comme celles du notaire Giovanni Scriba. Des minutiers

apparaissent à Marseille depuis le premier quart du XIII^e siècle. Il s'en trouve en Languedoc et en Espagne depuis la fin de ce même siècle. Leur richesse documentaire s'explique par le rôle considérable que jouait le notaire dans la vie des familles : s'agissait-il d'embaucher un domestique, un apprenti ? De vendre une pièce d'étoffe, ou une marchandise quelconque à crédit ? De former une association ? Et, bien entendu, de conclure un mariage, de rédiger un testament ou un inventaire après décès ? Mais aussi d'acquérir ou de céder un bien, de l'accenser ou de le louer, de le « bailler » à un fermier ou à un métayer ? C'était toujours au notaire que l'on s'adressait. Le pullulement des notaires répondait à cette abondance de fonctions. Ainsi les archives notariales sont-elles également précieuses pour écrire l'histoire de l'artisanat, du commerce, et même de la vie rurale.

En Europe du Nord, la similitude des besoins a cependant fait naître des substituts. Les individus ont cherché des autorités capables d'assurer à leur convention une valeur légale. Ce furent parfois les municipalités : dans les Pays-Bas (au sens large), les échevins acceptèrent de rédiger des reconnaissances de dette en double exemplaire sur une même feuille de parchemin ; dans le blanc séparant les deux rédactions étaient écrites de grandes lettres et le ciseau y taillait en festons. Le rapprochement des deux exemplaires, conservés l'un par le créancier, l'autre par le magistrat, faisait foi. Ces documents portaient le nom de chirographes. La ville d'Ypres conservait ainsi plus de 7000 « lettres de foire », du XIII^e siècle, c'est-à-dire de reconnaissances de dettes avec paiement stipulé en foire ; elles furent heureusement étudiées (mais non de façon exhaustive) avant leur destruction presque totale lors de l'incendie de 1914.

Mais, dans la moitié Nord de la France, il a été fait appel aux tribunaux ecclésiastiques et laïques, dont les clercs et greffiers ont assuré une transition vers le notariat, achevée au XVI^e siècle. Des remarques identiques peuvent se faire pour l'Angleterre. D'un intérêt particulier sont évidemment les archives d'institutions et d'entreprises commerciales. Malheureusement, leur conservation a été en général très médiocre. Ainsi, les foires de Champagne et de Brie ont joué, au moins de la fin du XII^e siècle, un rôle essentiel dans le commerce européen ; de la documentation certainement considérable qui s'y accumula, il n'est à peu près rien resté. Ce n'est guère que par les sources italiennes qu'on peut se faire une idée, forcément indirecte et incomplète, de leur activité et de leur évolution. Et ceci est vrai de presque toutes les foires européennes. Nous sommes un peu moins pauvres (mais pas tellement) en ce qui concerne les entreprises commerciales, aux opérations souvent très amples, qui se constituèrent depuis le XIII^e siècle. Un heureux hasard nous a valu la conservation de plusieurs centaines de registres de comptabilité du marchand italien Francesco Datini qui, mort à Prato en 1410 sans héritier, légua sa fortune à l'œuvre fondée par lui du « Tronc des pauvres », et chargea la commune de Prato de l'administrer. Si énorme est d'ailleurs ce fonds d'archives, que son exploitation méthodique ne fait que commencer. L'Italie est certainement le pays le plus riche en documents de cette sorte, et cela

correspond à la suprématie exercée par les Italiens dans le commerce international jusqu'au XVI^e siècle. On conçoit que les efforts des historiens italiens se soient tournés surtout dans ce sens. Mais l'Allemagne possède aussi, pour les XIV^e et XV^e siècles, un certain nombre de comptabilités commerciales. Un des joyaux de la documentation anglaise est la correspondance commerciale des Cely (XV^e siècle). La France est plus pauvre, et ce n'est guère que par le procès-verbal de confiscation de ses biens, et par des documents épars que nous pouvons acquérir quelque connaissance des activités du « grand argentier » Jacques Cœur. En Espagne, et jusqu'à plus ample informé, il faut attendre le XVI^e siècle, et les papiers des Ruiz.

Les actes conservés dans les archives urbaines sont partout d'un très vif intérêt. La vie urbaine a fleuri dans toute l'Europe à peu près en même temps, à partir de la fin du XI^e siècle. Et l'administration communale est aussi, partout, celle qui a bénéficié de la plus grande continuité. Malheureusement, beaucoup de petites villes n'ont pu entretenir un archiviste ; au mieux, les richesses de leurs archives dorment, ignorées souvent des chercheurs. Mais que de grandes villes partagent avec elles le destin de destructions et de pertes dues aux révolutions, aux incendies et à la négligence ! C'est ici que la comparaison serait la plus aisée d'un pays à l'autre : ordonnances économiques, statuts de métiers, registres de délibérations municipales, comptes communaux constituent partout des séries extrêmement riches pour l'histoire économique et sociale.

Il y a enfin les autorités souveraines. Un trait essentiel de l'Europe à l'époque du Haut Moyen-Âge est l'effacement de l'État : disparition de l'Empire Romain, constitution de royautes incapables de le remplacer, guettées par les forces de décomposition. L'Angleterre fournit sans doute — grâce à une série de facteurs géographiques et historiques — le premier exemple de réapparition d'un État digne de ce nom et capable de tâches d'information collective. C'est un document célèbre et tout-à-fait unique que ce *Domesday Book*, description générale ordonnée par Guillaume le Conquérant, à Noël 1085, de ce royaume dont il s'était emparé quelque vingt ans plus tôt. Les agents du roi se transportèrent dans chaque village et y interrogèrent un jury d'habitants : l'enquête devait être aussi minutieuse que celle à laquelle se livrera Dieu lors du Jugement Dernier. De là le nom des registres qui en consignaient les résultats : « livre du jour du Jugement ». Ils nous ont été conservés en majeure partie. Sur la géographie agraire de l'Angleterre au XI^e siècle, la population et sa composition, l'organisation sociale, ils nous livrent des enseignements d'une remarquable précision. Pour tous les siècles suivants les archives de l'État anglais fournissent encore une documentation à peu près sans pareille en Europe : comptes annuels (Pipe Rolls), et plus tard registres de capitation (Poll Taxes), comptes des douanes perçues dans les ports. En France, la renaissance beaucoup plus lente de l'État et les destructions ultérieures expliquent que l'on ne dispose pas de sources comparables. Que dire de l'Allemagne et de l'Italie, où un État centralisé ne parvient pas à se former ? Il faudrait cependant mettre à part le cas de l'État sicilien et

napolitain, dont l'administration fut très remarquable pour son temps : mais ici les destructions de la deuxième guerre mondiale sont une irréparable catastrophe. Il convient aussi de se souvenir que la papauté fut la plus grande puissance financière de l'Europe médiévale et que ses archives ont également une grande valeur pour l'histoire économique et sociale.

Si nous examinons plus particulièrement le cas de la Belgique nous pouvons constater que nous disposons d'un fonds d'archives qui est loin d'avoir été entièrement exploité. Citons d'abord les archives générales du Royaume centralisées à Bruxelles, parmi lesquelles nous trouvons, notamment, les documents de la Chambre des comptes, et ceux de la Chambre des tonlieux (péages et droits de douane). Nous avons ensuite les archives de l'État réunies à Anvers, Gand, Mons, Namur. Nous possédons également d'importantes archives ecclésiastiques qui renferment de nombreux documents d'églises, couvents, abbayes, hospices et hôpitaux. Citons encore les archives de l'Assistance publique réparties à Bruxelles, Liège, Louvain, Nivelles qui, par exemple, possède deux mille chirographes et soixante actes scellés. Enfin n'oublions pas que les villes de notre pays possèdent également leurs archives comme Bruxelles et Bruges qui, notamment, a la bonne fortune de posséder une série de comptes communaux qui s'étend de 1281 à 1789, avec une lacune importante de 1319 à 1330.

La pauvreté de la documentation empêche de multiplier beaucoup, pour ces périodes anciennes, les études de micro-économie. Il en est néanmoins de possibles. Et d'abord au niveau des cellules de base de l'économie. Nous avons indiqué que les sources seigneuriales conduisent surtout à des analyses de structures juridiques et administratives : organisation de la « villa » carolingienne, avec sa division typique en réserve et tenures ; problème de son origine ; son évolution, sa décomposition, les modifications du rapport entre réserve et tenures ; le statut de ses exploitants (servage et liberté), le développement du salariat... Il n'en serait que plus précieux de saisir toutes les occasions de fournir un tableau plus économique des exploitations rurales, de leurs diverses catégories de revenus et de dépenses, de la part commercialisée de leur production agricole, de la dépendance où elles se trouvent elles-mêmes vis-à-vis du commerce pour leur équipement. C'est sans doute en Angleterre que ces études ont été les plus poussées. Mais à quelles inférences, à partir de données fournies par une documentation datant environ de 1800, ne doit pas se livrer Wilhelm Abel, lorsqu'il veut examiner en Allemagne le problème des budgets paysans aux XIV^e et XV^e siècles ! Sans doute, au niveau du simple tenancier ou métayer, qui ne tenait évidemment pas de comptabilité, n'y a-t-il guère mieux à faire. Mais, sur l'exploitation seigneuriale, nous pensons que les séries E, G et H des Archives départementales françaises contiennent plus de renseignements qu'on ne le croit généralement. Et il reste toute la documentation italienne et espagnole à explorer. Pour une période où l'économie était principalement rurale, de telles monographies sont évidemment capitales. Le développement des échanges, la division croissante

du travail, les évolutions démographiques, bref tous les grands changements économiques doivent plus ou moins s'y refléter.

Pour les économies urbaines, nous nous retrouvons à peu près dépourvus de données qui permettraient d'étudier concrètement le fonctionnement des ateliers artisanaux, des petites boutiques, des modestes affaires de colporteurs. Seules les entreprises commerciales d'une certaine importance justifiaient la rédaction de documents, qui d'ailleurs ne nous sont que trop rarement parvenus. La comptabilité a réalisé, du XIII^e au XV^e siècle, et d'abord en Italie, des progrès qui, en gros, devaient suffire à la bonne marche des entreprises jusqu'au XIX^e : tenue de comptes de tiers, comptabilité en partie double, établissement du compte de profits et pertes. Les comptes qui ont été conservés, tout fragmentaires qu'ils sont, fournissent de nombreuses indications sur la marche de ces entreprises, éclairent leurs difficultés, voire leurs faillites. Quand il s'agit d'associations même modestes, les clauses de leurs contrats de formation, les inventaires d'actif et passif lors de leur renouvellement ou expiration, constituent aussi une précieuse documentation. Un bel ensemble de monographies est celui que Raymond de Roover a pu consacrer aux compagnies commerciales, aux boutiques de change et aux maisons de prêts sur gages de Bruges, aux XIV^e et XV^e siècles. Là aussi, des conclusions plus vastes se font jour, sur la nature et l'abondance du crédit, sur le fonctionnement du marché des changes.

Une autre branche de la micro-économie est la série des études menées par produits, tels que le sel, le vin, la laine, les épices, les étoffes, les produits tinctoriaux... Certains commerces fondamentaux, comme celui des céréales, ont été relativement négligés ; c'est que la documentation les concernant se trouve particulièrement dispersée. Le mérite de ces études est de souligner les conditions propres à la production et au commerce de chacun de ces objets, le rythme saisonnier auquel elles obéissent, leurs irrégularités d'une année à l'autre. On expliquera ainsi que les prix de ces produits s'établissent et évoluent de façon très diverse.

Certes des ouvrages sur les finances au Moyen-Âge ont vu le jour, mais la majorité des historiens n'ont envisagé ces questions que dans une perspective d'histoire politique et institutionnelle. Cet état d'esprit commence à se modifier car les médiévistes, en particulier, sont de plus en plus persuadés de l'importance des données quantitatives que les comptes sont presque seuls à fournir. Que ceux-ci soient publics ou privés, leur examen permet d'atteindre à une grande certitude chronologique dans l'établissement d'un fait historique, ce que les autres sources de l'histoire ne donnent pas.

L'étude des comptes nous procure encore des ordres de grandeur précis même pour des événements d'histoire militaire et politique. C'est, par exemple, en se fondant sur les chiffres de dépenses contenus dans les comptes urbains que Verbruggen et Ferdinand Lot ont pu établir de façon définitive le nombre et l'équipement des combattants qui composaient les armées médiévales.

Le dépouillement des comptabilités nous fournit de nombreuses indications sur les travaux publics, sur les prix, sur les salaires, sur les services de messageries, sur les voyages, sur les fêtes civiles et religieuses. Grâce à lui le passé revit sous ses aspects les plus concrets.

De même nous connaissons par les règlements d'ordre public le tarif des amendes et les modalités des peines de justice. Mais seuls les comptes nous donnent un aperçu exact du nombre des amendes encourues, et par là même, nous éclairent sur un aspect important de la vie communautaire.

Enfin, il nous est permis de connaître, par les comptes, la situation financière d'une ville à un moment donné ; mais, si on en étudie une série chronologique, celle-ci nous permet de suivre à travers des dizaines, voire des centaines d'années l'évolution des différents éléments tels que recettes et dépenses globales, impositions directes ou indirectes, emprunts, etc., avec toute la résonnance sociale et économique que ces études comportent : à savoir des vues nouvelles sur la fiscalité, sur la richesse privée, sur le marché de l'argent.

Compte tenu de ces éléments, il serait intéressant d'établir, dans un milieu et à une époque donnés, une hiérarchie des prix, de comparer, à partir d'une unité monétaire convenablement choisie, les valeurs des céréales, du vin, des épices, des animaux, des étoffes, des objets mobiliers, des parcelles de terre et de vigne, des immeubles, etc. De telles coupes multipliées, seraient combien révélatrices des goûts, des coûts de production, de toute une hiérarchie de valeurs qui définit une civilisation. Prix et salaires invitent aussi à poster la question des monnaies. Quels étaient les systèmes de compte et à quoi correspondaient-ils ? Comment variait le cours commercial des pièces en circulation ? En quelles espèces se faisaient effectivement les paiements ? Ces renseignements permettraient de mieux aborder le problème des politiques monétaires. Quelles étaient les causes des mutations ? Étaient-elles uniquement fiscales comme on le crut longtemps, ou proprement économiques ?

On le voit, la matière et les questions à résoudre ne manquent pas. Si on veut qu'une plus exacte connaissance du passé nous aide à mieux comprendre le présent, il faut que se multiplient les études locales sur tous ces problèmes. Ensuite par le rapprochement de ces diverses monographies il sera possible de dresser de plus larges synthèses.

Mais qu'on ne s'y trompe pas, analyser de longues séries de chiffres romains, étudier des comptes libellés dans une langue archaïque et donc peu familière, interpréter des modes de comptabilisation rudimentaires, tout cela constitue un travail ardu, parfois rebutant. Pour le mener à bien, heureuse serait la conjonction d'une solide formation d'historien avec les méthodes de travail rigoureuses et patientes de l'expert-comptable.

Raymond Van Uytven
Docent Universitaire Faculteiten
St-Ignatius te Antwerpen

Aandacht voor Moderne Bedrijfsarchieven

Raymond Van Uytven, 1933-2018

Né le 1er février 1933, Raymond Van Uytven obtient le titre de docteur en histoire en 1959. Dès sa thèse, publiée en 1961, il s'affirme comme le spécialiste des finances urbaines de Louvain, qu'il utilise comme porte d'entrée vers l'ensemble de la vie économique de la cité. Après un intermède d'archiviste paléographe aux Archives nationales de Bruxelles, il devient en 1965 professeur à l'Université St. Ignatius d'Anvers, puis il enseigne en parallèle à l'Université catholique de Louvain à partir de 1988 et prend sa retraite en 1998.

Ses publications couvrent un large spectre de thématiques liant l'histoire économique, politique et institutionnelle à l'histoire de la culture et des mentalités. Ceci dans des études portant par exemple sur l'alimentation, les textiles, la mode, la littérature, les senteurs et les couleurs, les fêtes, les sentiments et les sensations ou encore les animaux.

Il décède le 20 décembre 2018.

Born on February 1, 1933, Raymond Van Uytven gained his PhD in history in 1959. His doctoral dissertation, published in 1961, established him as the specialist in urban finance in Leuven, a subject he used as a gateway to the whole of the city's economic life. After an interlude as archivist-paleographer at the National Archives of Brussels, in 1965 he became a professor at the University St. Ignatius of Antwerp, later teaching in parallel at the Catholic University of Leuven from 1988 until he retired in 1998.

Van Uytven's publications cover a wide spectrum of themes linking economic, political and institutional history to the history of culture and mentalities, through studies on topics such as food, textiles, fashion, literature, scents and colours, festivities, feelings and emotions, and even animals.

He died on December 20, 2018.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

1961 - *Stadsfinanciën en stadseconomie te Leuven van de 12e tot het einde der 16e eeuw*, Bruxelles.

1980 - *Leuven: de bestestad van Brabant, I, Geschiedenis van het stadsgewest Leuven tot omstreeks 1600*, Leuven: Stadsbestuur.

1998 - *De zinnelijke Middeleeuwen*, Leuven: Davidsfonds.

2001 - *Production and Consumption in the Low Countries, 13th-16th Centuries*, Aldershot-Burlington: Variorum.

2007 - *Geschiedenis van de dorst. Twintigeeuwendrinken in de Lage Landen*, Leuven: Davidsfonds.

Aandacht voor Moderne Bedrijfsarchieven

Résumé. L'attention pour les archives commerciales modernes

L'étude des archives comptables doit permettre à l'historien de la comptabilité d'aller bien au-delà de l'image idéalisée que lui livre la seule étude des manuels. Mais si les archives comptables des organismes publics sont abondantes, il n'en va pas de même des archives d'entreprises.

Les rares archives commerciales des siècles précédents qui subsistent encore parfois dans les entreprises risquent de disparaître rapidement ! Or chaque archive d'entreprise peut apporter une contribution précieuse non seulement à l'histoire comptable, mais à l'histoire de l'économie et de la société dans leur ensemble.

A l'étranger, depuis longtemps, des instituts et des centres ont été créés, en coopération entre le monde des affaires et les universités, pour étudier et conserver les archives d'entreprises. En Belgique aussi mais il reste beaucoup à faire. Pour y contribuer, il serait souhaitable que les experts-comptables attirent l'attention des entreprises, qui ont recours à leurs services, sur l'importance scientifique de leurs archives. Ainsi de nombreuses sources précieuses pour l'histoire seraient sauvegardées.

Abstract. Attention to modern business archives

The study of accounting archives should enable the accounting historian to go well beyond the idealised representation obtained from studying textbooks alone. But while there is an abundant volume of public bodies' accounting archives, the same cannot be said of corporate archives.

There is a risk that the rare surviving business archives from previous centuries that are still sometimes found in companies could soon be lost! Yet each corporate archive can make a valuable contribution not only to accounting history, but to the history of economics and society as a whole.

Other countries set up institutes and centres to study and preserve corporate archives a long time ago, through cooperation between the business world and universities. Some have been set up in Belgium too, but there is still a lot to do. To contribute to this, accountants should draw the attention of the companies using their services to the scientific importance of their archives. Many precious sources for history could be saved as a result.

Deze nota richt zich niet zo zeer tot de specialisten van de boekhoudingsgeschiedenis, maar wil over hun hoofden heen de aandacht van de Belgische boekhoudkundigen zelf trekken. Door de inrichting van dit symposium bewijzen zij, die als dragers van de gedachten van onmiddellijk baat en van rentabiliteit doorgaan, dat zij ook in deze tijd, die het verleden als het ware verloochent en er aan denkt het geschiedenisonderricht af te schaffen, nog oog hebben voor het gewicht van het verleden en voor de vormende waarde van een inzicht in de historische evolutie.

Wie geschiedenis zegt, denkt automatisch aan bronnenonderzoek. De historici van de comptabiliteit hebben zich beroepen op twee grote soorten bronnen, die men schematiserend zou kunnen kenschetsen als enerzijds de normatieve of theoretische richtlijnen en anderzijds de werkelijke boekhouding of feitelijke documenten. Hoe belangrijk ook de analyse mag zijn van de leerboeken van Fra Luca Pacioli, Jan Ympyn, Savary en anderen, ondanks al hun pogingen hun onderricht zo concreet mogelijk te houden, blijft de historicus hier toch geconfronteerd met een ideëel beeld van de boekhouding. Verder dan de voorstelling hoe de boekhouding kon zijn of zou moeten zijn en misschien hier en daar ook wel geweest is, komt de geschiedschrijver met de normatieve bronnen niet. Om aan het onderzoek een meer reële basis te geven, werden daarom documenten uit de praktijk zelf bestudeerd. Na de studies van R de Roover, A. Saponi, F. Melis, H. Samsanowicz, W. von Stromer e a. is het overduidelijk welke schat aan concrete gegevens over administratie, beleid en boekhouding in archieven van publieke instellingen en private firma's opgesloten ligt en hoe men de comptabiliteitsgeschiedenis langs deze bronnen om veel hoger kan laten opklimmen dan de oudste boekhoudingstraktaten.

In de Nederlanden zelf werden deze mogelijkheden nog niet ten volle uitgebuit door de historici van de boekhouding, ofschoon de in de rijksarchieven en stadsarchieven bewaarde rekeningen van publieke lichamen, kloosters, kerkfabrieken en liefdadigheidsinstellingen soms tot de dertiende eeuw en hoger opklimmen en zij in elk geval voor de volgende eeuwen massaal aanwezig zijn. Precies hun groot aantal heeft waarschijnlijk voor gevolg gehad dat men er zo weinig aandacht aan heeft besteed, ofschoon in het laatste decennium de belangstelling voor de geschiedenis der publieke financiën en al wat er mee samenhangt bijzonder is toegenomen bij de Belgische historici.

Gans anders is het gesteld met het behoud van bedrijfsarchieven en rekeningen van partikulieren, handelaars en industriëlen. Daar de eis naar directe bruikbaarheid en daadwerkelijke opbrengst in de zakenwereld als het ware de wet van het *milieu* is, vielen de verouderde en niet meer dienstige bedrijfspapieren hieraan regelmatig ten offer. Slechts in enkele uitzonderlijke gevallen zijn de bedrijfsarchieven voor teloorgang of vernieling gevrijwaard. Zo is het een zegen voor de bedrijfsarchieven en dus voor de historicus wanneer een bedrijf failliet ging, daar op die manier alle zaakpapieren en de boekhouding in de juridische archieven terecht kwamen. Het rijke maar te

weinig geëxploiteerde fonds der Insolvente Boedelkamer op het stadsarchief te Antwerpen is op deze wijze ontstaan. Ook de archieven van de tijdens of vlak na de beide wereldoorlogen onder sekwester geplaatste firma's zijn aldus in de rijksarchieven bewaard gebleven Bedrijfsboekhoudingen uit het *Ancien Régime* vindt men ook sporadisch terug in de fondsen der zogenaamde vleeskamers; deze raden waren belast met het toezicht op het zakelijk beleid van de voogden van minderjarige wezen en hebben op die manier uittreksels of volledige boekhoudingen van bepaalde bedrijven in handen gekregen. Van al deze bedrijfsarchieven dient gezegd dat zij voortkomen van firma's waarvan het beleid en dan ook de boekhouding, die er de getrouwe weerslag van moet zijn, buiten het normale verloop der dingen lagen. Het gevaar is daarom niet denkbeeldig dat dergelijke boekhoudingen ons historisch beeld aan de basis zelf zouden kunnen vervormen.

Tenslotte gebeurde het ook wel eens dat een archief van een familiezaak als het ware bij vergissing bewaard is gebleven, omdat het verzeild is geraakt tussen de andere familiepapieren en zo in handen is gekomen van rechtstreekse of onrechtstreekse afstammelingen, die het geheel *en bloc* hebben bewaard.

Al met al, zijn de bedrijfsarchieven die de historicus van de boekhouding ter beschikking staan niet bijster talrijk en niet altijd even dankbaar. Daarbij komt dat speciaal de achttiende en de negentiende eeuw zeer slecht vertegenwoordigd zijn in de bewaarde archieven, terwijl men toch vrij algemeen aanneemt dat sinds het midden der negentiende eeuw aan het boekhoudingsysteem belangrijke verbeteringen werden aangebracht, mede door de grotere omvang die de industriële bedrijven namen en het verhoogde belang van een degelijke kostprijsberekening tijdens de Industriële Revolutie. Deze massa-ontwikkeling van de boekhouding en van de administratie van steeds groeiende bedrijven, die tevens vaak hun persoonlijk of familiaal karakter verloren, heeft voor gevolg dat het gevoel van piëteit voor "het grootboek van grootvader" niet langer als rem werkte tegen de opruiming van onnutte en ruimte in beslagnemende paperassen. De schaarse bedrijfsarchieven uit de vorige eeuwen die hier en daar, soms op zolder of in de kelder van een bedrijf, liggen opgestapeld lopen elke dag meer gevaar te verdwijnen. Een grondige schoonmaak, een modernisering der gebouwen, een reorganisatie der diensten geven regelmatig aanleiding tot de vernietiging der oude papieren. Opgeruimd staat wel netjes, maar het getuigt van een sterk gemis aan zelfbesef. Elk bedrijfsarchief is immers een kostbare bijdrage niet slechts tot de boekhoudingsgeschiedenis, maar tot de geschiedenis van economie en maatschappij, van ondernemers en werknemers, van de mensen.

In het buitenland werden reeds sinds geruime tijd overal, in samenwerking tussen de bedrijfswereld en de universiteiten, instituten en centra opgericht die zich op de studie en de bewaring der bedrijfsarchieven zouden toelleggen. In Keulen en Amsterdam werden op dit gebied schitterende resultaten geboekt; om van de Amerikaanse voorbeelden nog niet te spreken. In België en

ook elders hebben de rijksarchieven lofwaardige pogingen ondernomen om dit deel van het nationale patrimonium, dat de bedrijfsarchieven in zekere zin zijn, te verzamelen en te bewaren. In praktijk blijkt de aktie van de rijksarchivarissen vaak te stranden op een zeker onbegrip vanwege de bedrijfsleiders voor het algemeen wetenschappelijk belang van betrokken archieven en misschien nog meer op een zeker wantrouwen van de zakenwereld tegenover de wetenschappelijke rijksambtenaren die ten onrechte geïdentificeerd worden met staatskontrolé en fiscus. Om die redenen werden ook door de Belgische universiteiten in navolging van het buitenland initiatieven genomen die tot het behoud der bedrijfsarchieven moeten leiden. Zo wordt bijvoorbeeld met ingang van dit academiejaar aan de Universitaire Faculteiten St-Ignatius te Antwerpen, die als voortzetster van de tradities van de vroegere handelshogeschool zich geroepen voelt nauwe kontakten te blijven onderhouden met de zakenwereld, speciaal uit het Antwerpse, een afdeling bedrijfsarchieven opgericht aan de universitaire bibliotheek, die zal gelast worden met het conserveren van de oude archieven die haar door de firma's worden toevertrouwd. Het eigendomsrecht van de betrokken firma blijft uiteraard bestaan en waarborgen tegen indiscreties, want de firma's schijnen ook een eigenaardige nood aan het "zakengeheim" te koesteren voor lang vervlogen decennia, worden hun door medebeheer verzekerd. Ook aan de economische faculteiten te Leuven en te Luik wordt er aan dergelijke plannen voor de omliggende economische streken gewerkt.

Deze ondernemingen, waarvan het nut voor de boekhoudingshistorici van nu en vooral van de komende generaties evident is, kunnen echter slechts slagen indien zij kunnen rekenen op medewerking en steun van mensen die rechtstreeks in de bedrijven zijn ingeschakeld. Het ware dan ook wenselijk dat elke boekhoudkundige in zijn omgeving en in de bedrijven, die van zijn diensten gebruik maken, aandacht zou vragen voor het wetenschappelijk belang van de verjaarde bedrijfsarchieven en wanneer de firma zich van haar archief zou willen ontdoen, de overdracht of deponering in de gespecialiseerde centra zou bepleiten. Op die wijze zouden tal van kostbare bronnen voor de geschiedenis van de boekhouding en voor de geschiedenis *tout court* worden gered.

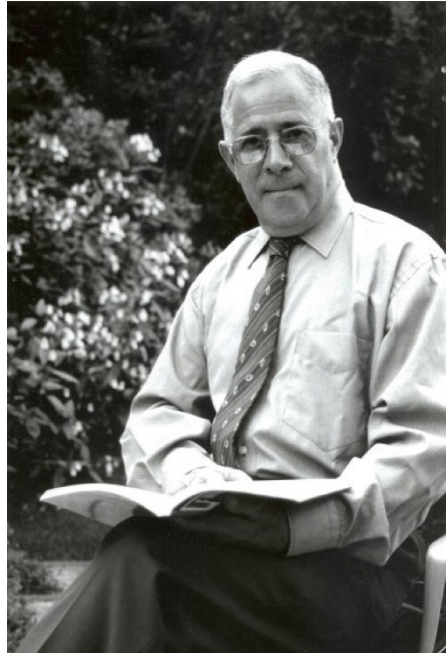
Walter Prevenier,
Hoogleraar Vrije Universiteit Brussel
Hoogleraar Rijksuniversiteit Gent
Faculteit der Letteren en Wijsbegeerte

Thèmes de recherche pour l'Histoire de la Comptabilité du Moyen-Âge

Walter Prevenier, 1934 -

Né en 1934, Walter Prevenier étudie l'histoire à l'Université d'État de Gand. Après avoir obtenu une licence en 1956, il entreprend l'étude de la paléographie et de la diplomatique à l'École des chartes, puis du droit canonique à la faculté de droit de Paris. Il obtient son doctorat d'histoire à l'Université d'État de Gand en 1962. De 1967 à 1999 il enseigne la méthodologie de l'histoire et des sciences sociales, l'histoire financière, la paléographie et la diplomatique dans cette même université.

Ses travaux font autorité dans le domaine de l'histoire sociale et culturelle des Pays-Bas bourguignons (XIV^e-XVI^e siècle) mais il possède aussi d'autres centres d'intérêt, comme le mariage et la violence à l'égard des femmes au Moyen-Âge ou encore l'historiographie et la méthodologie des sciences sociales. Il est également connu comme l'auteur de nombreuses éditions critiques de sources médiévales telles que les comptes de la ville de Gand.



Born in 1934, Walter Prevenier studied history at the State University of Ghent. After gaining a degree in 1956, he began studying paleography and diplomatics at the *École des Chartes*, then canon law at the Faculty of Law in Paris. He was awarded his PhD in History by the State University of Ghent in 1962. From 1967 to 1999, he taught methodology of history and social sciences, financial history, paleography and diplomatics at the same university.

Prevenier is considered an authority on the social and cultural history of the Burgundian Netherlands (14th-16th century) but he also has other centres of interest, including marriage and violence against women in the Middle Ages, and the historiography and methodology of the social sciences.

He is also known as the author of many critical editions of medieval documents such as the accounts of the city of Ghent.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

- 1985 - in collaboration with Willem P. Blockmans, *The Burgundian Netherlands*, Cambridge University Press.
- 1998 - *Le prince et le peuple. Images de la société du temps des ducs de Bourgogne, 1384-1530*, Anvers : Fonds Mercator.
- 1999 - "Violence against Women in Fifteenth-Century France and the Burgundian State", in B.A. Hanawalt and D. Wallace (eds), *Medieval Crime and Social Control*, Minneapolis - London: University of Minnesota Press, pp. 186-203.
- 2001 - in collaboration with Martha Howell, *From Reliable Sources. An Introduction to Historical Methods*, Ithaca: Cornell University Press.
- 2003 - "Gender and early emancipation in the Low Countries in the late Middle Ages and early modern period", in J. Munns and P. Richards (eds), *Gender, Power and Privilege in Early Modern Europe*, Harlow: Pearson Longman, pp. 21-39, 176-180.

Thèmes de recherche pour l'Histoire de la Comptabilité du Moyen-Âge

Résumé. Ce texte bref énumère quelques thèmes de recherche et en détaille les déclinaisons possibles, références bibliographiques à l'appui : étude comparative de l'introduction de nouvelles techniques comptables dans les villes, les institutions ecclésiastiques et les institutions centrales ; étude du contrôle des comptes et des fraudes ; rédaction de règles de conduite uniformes afin de permettre l'étude comparative interurbaine et internationale ; la comptabilité est-elle un miroir plus ou moins fidèle des recettes et des dépenses réelles et de la capacité fiscale réelle ; opportunité de l'édition intégrale des comptes du bas Moyen-Âge, ou autres solutions ; le problème du règlement des bilans.

Abstract. Research topics for the History of Accounting in the Middle Ages

This brief text lists some research themes, detailing possible variations and giving bibliographical references: comparative study of the introduction of new accounting techniques in cities, ecclesiastical institutions and State institutions; study of account control and fraud; establishing uniform rules of conduct so that interurban and international comparative studies are possible; the question of whether accounting is a mirror giving a more or less faithful reflection of real receipts and expenses and real fiscal capacity; the usefulness of having a complete publication of the accounts of the Middle Ages, or other solutions; the problem of settling accounts.

1. Étude comparative de l'introduction de techniques nouvelles, et d'une disposition rationnelle et ordonnée en rubriques, dans :

- a. les villes
- b. institutions ecclésiastiques abbayes, chapitres)
- c. les institutions centrales

Thèmes spécifiques :

- L'ordonnance en revenus-dépenses-bilan, rubriques bien définies :
 - Présente dans la plupart des villes, dans les grandes abbayes (St-Pierre à Gand) ;
 - Absente dans les petites villes (Monikerede, 1392) et petites abbayes (Nouveau-Bois à Gand, XV^e siècle) ;
- L'emploi du système de comptes en rouleaux et du système-registre
- Classement systématique ou chronologique des articles dans les rubriques
- Introduction de la méthode française dans l'ordonnance des grands livres et journaux, une rubrique par personne au lieu du système italien, *alla veneziana*, juxtaposition de débit et de crédit.

2. Étude du contrôle des comptes et des fraudes

Littérature :

- E. B. Fryde, *A Book of prests of the King's Wardrobe for 1294-95*, Oxford, 1962, p. XVII-XVIII.
- F. Blockmans, « Le contrôle par le prince des comptes urbains en Flandre et en Brabant au Moyen-Âge », in *Finances et comptabilité urbaines du XIII^e au XVI^e siècle*, colloque International Blankenberge, Actes, 1964, p. 287-338.
- A. Van Nieuwenhuysen, « La comptabilité d'un receveur de Philippe le Hardi », in *Hommage au Professeur P. Bonenfant, Études d'histoire médiévale*, Bruxelles, 1965, p. 409-419 ; fraudes dans la recette générale des ducs de Bourgogne en 1404-1413.
- H. Proot, « Filips de Stoute, 1384-1404 en de stad Kortrijk Zijn tussenkomst in het financiewezen van de stad », in *De Leiegourw XII*, 1970, p. 131-139.

3. Rédaction règles de conduite uniformes afin de permettre l'étude comparative interurbaine et internationale

Éléments à étudier : la multiplicité des monnaies de compte et monnaies réelles dans les comptes ; présentation des recettes et dépenses en tableaux, particulièrement le problème de l'uniformité dans la mention des reliquats, de l'actif réel et des boni et déficits, bilan de l'exercice en cours et bilan

cumulatif; pour mesurer l'incidence des impôts sur les finances urbaines, faut-il comparer les sommes versées à la recette totale ou aux dépenses ?

Littérature :

- M. A. Arnould, « L'incidence de l'impôt sur les finances d'un village à l'époque bourguignonne », in *Contributions à l'histoire économique et sociale*, I, 1962, p. 41-105.

4. Étude des comptabilités peu connues des milieux ecclésiastiques et seigneuriales dans les Pays Bas.

Il n'existe que quelques études sporadiques pour les Pays-Bas

Abbayes et chapitres :

- M. A. Arnould, « Fragments d'un compte de l'abbaye St Pierre d'Hasnon, 1492 », *Bulletin de la Commission royale d'Histoire*, 1959, p. 197-211.
- C. Dekker, J. G. Kruisheer, « Een rekening van de Abdij Ter Doest over het jaar 1315 », *Bulletin de la Commission royale d'Histoire*, 1967, p. 273-305.

Deux mémoires de licence inédits à l'Université de Gand (1970) sur les finances des abbayes de St-Pierre et de Nouveau-Bois à Gand.

Aperçus des problèmes de la fiscalité ecclésiastique, surtout en Brabant et en Flandre dans le volume : « Sources de l'histoire religieuse de la Belgique, Moyen-Âge et Temps Modernes », Colloque Bruxelles, 1967, dans *Bibliothèque de la Revue d'Histoire Ecclésiastique*, fasc. 47, Louvain, 1968 (articles de R. Van Uytven et de W. Prevenier pour le Moyen-Âge).

Seigneuries :

- J. Mertens, Enkele aspecten van de heerlijke financies op het einde van de XIV^e eeuw, De heerlijke rekeningen van Pittem (1386-1390), in : *De Leiegouw*, X, 1968, p. 27-38.

5. La comptabilité est-elle un miroir plus ou moins fidèle des recettes et des dépenses réelles, et de la capacité fiscale réelle ?

Le problème est crucial pour déterminer l'utilité exacte de ces sources pour l'histoire économique et sociale.

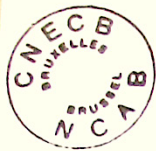
Littérature :

- W. Prevenier, "Financien en boekhouding in de Bourgondische periode, Nieuwe bronnen en resultaten", in *Tijdschrift voor Geschiedenis*, LXXXII, 1969, p. 469-481.

6. Opportunité de l'édition intégrale des comptes du bas Moyen-Âge, ou autres solutions.

7. Le problème du règlement des bilans

Boni transférés au nouveau receveur ou à la nouvelle recette, déficits considérés comme créance pour le receveur successeur; emploi d'autres procédures.



EERSTE INTERNATIONAAL SYMPOSIUM VAN BOEKHOUDHISTORICI
Koninklijke Bibliotheek Albert I
van 9 oktober tot 12 oktober 1970

INSCHRIJVINGSFICHE

Naam van de deelnemer : PREVENIER, Walter
Titel(e) en functie(e) : Dr. Keltgen en W. B. (geleiden)
Hoogleraar Univ. Gent en Brussel
Adres : VLIEBULG, 14, S. MARTENS - LATEM
Reeds gepubliceerde werken met betrekking tot de geschiedenis van de boekhouding :
.....
Titels - Data - Vorm (Boek, brochure of artikel) :
.....
Vergezellend persoon :
Moeten wij een hotelkamer voor U reserveren ? Nee
Indien ja, onnodige vermeldingen schrappen a.u.b.
Kamer met bad voor : een persoon
twee personen
van tot
Gewenst hotel (categorie) :
Datum : 20-9-1970 Handtekening : Prevenier

Bijkomende vragen :

- Wenst U het woord te voeren Ja, zo wenst ik
of
een kort memorandum te schrijven over volgende onderwerpen : Ja
- 1° de nationale of regionale te raadplegen bronnen voor de studie van de geschiedenis van de boekhouding (Musea - archieven - bibliotheken - privé fondsen, enz.)
- 2° een klasseringsorde voor historische opzoekingen; (kort nummeren)
- 3° het eventuele nut van het oprichten van een internationaal bureau dat alle gewenste inlichtingen met betrekking tot de geschiedenis van de boekhouding zou groeperen;
- 4° het eventuele nut van het publiceren van een veeltalig internationaal tijdschrift enkel gewijd aan de geschiedenis van de boekhouding;
- 5° diversen : eventueel nader te omschrijven referaat "Wie regelt de boekhouding de financiële realiteit op welke wijze?"

Richard H. Homburger,
Professor of Accounting,
Wichita State University

Memorandum on the sources for the study of accounting history in the United States

Richard Homburger, 1914–1991

Né à Karlsruhe, en Allemagne, le 15 août 1914, Richard Homburger commence à y travailler comme banquier, mais il fuit la dictature hitlérienne avec son épouse durant les années 1930. Il poursuit alors ses études à Paris, Zurich et New-York. Enseignant au West Virginia State College de 1946 à 1956, il intègre ensuite la Wichita State University, où il devient professeur de comptabilité et où il exerce jusqu'à son départ en retraite en 1979.

Très tôt convaincu de l'intérêt de l'histoire de la comptabilité, tant pour l'enseignement de la discipline que pour la recherche comptable, il participe au célèbre Committee on Accounting History de l'American Accounting Association, dont le rapport est publié en 1970. On le retrouve parmi les premiers membres de l'Academy of Accounting Historians, créée en 1973, et en 1974 il traduit les communications présentées à Bruxelles par Hermann Kellenbenz et Rosa-Elisabeth Gassmann, dont il donne également des résumés dans le second numéro de l'*Accounting Historians Journal*.

Il décède en 1991.

Born in Karlsruhe, Germany on August 15, 1914, Richard Homburger began his working life there as a banker, but fled Hitler's dictatorship with his wife during the 1930s. After continuing his studies in Paris, Zurich and New York, he became a faculty member at West Virginia State College from 1946 to 1956, then moved to Wichita State University where he remained as a professor of accounting until his retirement in 1979.

As an early believer in the value of accounting history, both for teaching the discipline and for accounting research, Homburger was a member of the American Accounting Association's famous Committee on Accounting History, whose report was published in 1970. He was one of the first members of the Academy of Accounting Historians established in 1973, and in 1974 he translated the papers presented in Brussels by Hermann Kellenbenz and Rosa-Elisabeth Gassmann, and wrote summaries of those papers for the second issue of the *Accounting Historians Journal*.

He died in 1991.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

- 1958 - "The Teachers' Clinic: Study of History-Gateway to Perspective", *The Accounting Review*, Vol. 33, no. 3, 1958, pp. 501-503.
- 1970 - "Sources of Accounting History, appendix to the Report of the Committee on Accounting History (of the American Accounting Association, *The Accounting Review*, Committee Reports, Supplement to Vol. 45, pp. 56-64.
- 1974 - English translations of the "The Development of Auditing in Germany" by Rosa-Elizabeth Gassman and of "The State of Bookkeeping in Upper Germany at the Time of the Fuggers and Welsers", by Hermann Kellenbenz, issued in 1979 in *The Academy of Accounting Historians, Working Paper Series*, Vol. 1, pp. 42-45, 87-98.
- 1975 - Richard Homburger, "The State of Modern Accounting History", *Kaikei (Accounting)*, Vol. 107, n°. 3.
- 1977 - in collaboration with G.J. Previts, "Relevance of Zwei Pfadfinder", *Accounting Historians Journal*, Vol. 4, n° 1, pp. 9-13.

Recent survey of sources of accounting history leads to certain general conclusions which can be summarized as follows:

Original accounting records relating to early periods of American history of accounting are in ample supply in libraries and archives; but research activity has been only very modest in scope. The major problems facing the researcher are organization of and access to existing materials, also a relative lack of interest in history within the accounting profession and among the general public, and a resulting lack of funds to finance extended historical research.

Original records of firms, covering early periods, are abundant in the big public libraries, such as the Library of Congress and the major city libraries such as New York. Materials generally are indexed only alphabetically, by firm name, not by subject matter. This very fact defeats almost every serious effort at researching those materials with regard to accounting development.

The major universities also have collections containing original accounting records of early periods. These collections generally are better organized and classified than those of the public libraries. Records reflecting history of a particular region of the country are found sometimes in regional universities. For example: Xavier University in New Orleans has interesting records pertaining to the early slave trade. On a country-wide basis, Harvard University and the University of California at Berkeley have the best collections of accounting records. A new edition of the Catalog of Business published by Baker Library at Harvard, is classified by subject matter and permits easy access to the collection for research purposes. This collection comprises

about 1,300 sets, over 60,000 items, dating from the 18th and 19th centuries. It includes records related to agriculture, mining, manufacturing, construction, transportation, marketing, financial services, and government. New England firms are emphasized, but other regions of the United States and foreign firms are also represented in the collection. Aside from these universities, the University of California in Los Angeles, the University of Pennsylvania, and New York University, as well as other universities, have significant collections of original accounting records.

Early American textbooks on accounting are available in public and university libraries through the country. The richest collections of early texts are found at Boston Public Library (the Bentley Collection), the Kress Library at Harvard, the University of California, and at Columbia University.

The Bentley Collection at Boston is perhaps the most complete, including between 500 and 1,000 American texts on bookkeeping and accounting from the 18th and 19th centuries. These early American texts are indexed in the bibliography by Bentley and Leonard. Both the Kress Collection at Harvard and the Robert Montgomery Collection at Columbia University contain approximately 500 early American accounting texts from the 16th through the 19th centuries. The library of the American Institute of Certified Public Accountants in New York also has a substantial number of early works

The American Accounting Association, official organization of teachers and researchers in the field of accounting, sponsored, for the first time, a committee on accounting history during the academic year 1968-69. This committee is presently inactive, but may be reactivated at a later date.

Horace, François, Alfred Cordoliani

Conservateur à la Bibliothèque Nationale (Paris)

Délégué aux Études Techniques du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-comptables et des Comptables Agréés

**Contribution à l'étude de la littérature comptable avant 1795,
orientation pour une recherche**

Horace Cordoliani, 1919-2018

Né à Paris le 26 octobre 1919, Horace François Alfred Cordoliani sort major de la promotion 1942 d'archivistes paléographes de la prestigieuse École des Chartes, qui forme depuis 1821 les conservateurs du patrimoine et des bibliothèques. Sa thèse d'école porte sur *Les traités de comput ecclésiastique de 525 à 990* et prélude à sa thèse de doctorat : *Le Comput ecclésiastique dans l'Occident latin des origines à la fin du XII^e siècle*. Il devient alors l'un des rares spécialistes internationaux du comput ecclésiastique.

Membre de l'École française de Rome (1942-1943) et de l'École des hautes études hispaniques (1949-1950), pensionnaire de la Maison Descartes (Institut français d'Amsterdam), conservateur à la Bibliothèque Nationale à partir de 1960, il fut également délégué aux Études techniques du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés et rédacteur en chef de la *Revue française de comptabilité*.

Il décède à Paris le 10 mars 2018.

Born in Paris on October 26, 1919, Horace François Alfred Cordoliani graduated as an archivist-paleographer, top of the class of 1942 at the prestigious *École des Chartes*, which has trained French museum and library curators since 1821. His undergraduate thesis on treatises on ecclesiastical calendar calculation from 525 to 990 was a prelude to his doctoral thesis on the ecclesiastical calendar calculation in the Latin West from its origins to the end of the 12th century. Cordoliani went on to become one of the few international specialists in ecclesiastical calendar calculation.

As a member of the *École française de Rome* (1942-1943) and the *École des Hautes Études Hispaniques* (1949-1950), resident of *Maison Descartes* (the French institute in Amsterdam), curator at France's National Library from 1960, Cordoliani was also in charge of technical studies for the *Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés* (the Council of the French accountants' professional body) and editor of the accounting journal *Revue française de comptabilité*.

He died in Paris on March 10, 2018.

Bibliographie sélective – Selected bibliography

- 1946 - *Le comput ecclésiastique des origines au VI^e siècle*, Thèse, École pratique des hautes études, Paris.
- 1947 - *L'ordre national des experts-comptables*, Paris : Librairie du recueil Sirey.
- 1949 - « Un manuscrit de comput et d'astronomie des XII^e-XIV^e siècles : le manuscrit 467 de l'Université de Glasgow », *Scriptorium*, Vol. 3, n°1, pp. 69-79.
- 1982 - *Les Techniques modernes de la recherche documentaire dans les sciences bio-médicales*, Rueil-Malmaison : Laboratoires Sandoz.

Contribution à l'étude de la littérature comptable avant 1795 Orientation pour une recherche

Résumé. Une grande partie des ouvrages de technique comptable en langue française ont été répertoriés par Reymondin dans sa célèbre *Bibliographie des ouvrages comptables en langue française parus de 1795 à nos jours*, publiée en 1906. L'objectif de ce travail est de la compléter pour la période antérieure.

Après une rapide présentation des principaux ouvrages de référence sur l'histoire de la comptabilité, dont le détail est donné en Annexe, les auteurs comptables les plus importants sont brièvement évoqués, comme par exemple Pierre de Savonne, Jean André, Claude Irson ou Bertrand-François Barrême. Ensuite, l'Appendice I répertorie les traités de comptabilité en langue française publiés avant 1795 par une trentaine d'auteurs, classés par ordre alphabétique. L'Appendice II est constitué d'une liste d'ouvrages de la même période, portant sur le commerce et intéressant l'histoire de la comptabilité. L'ensemble témoigne de la richesse et de la diversité de la littérature comptable française jusqu'en 1795. Si les grands noms en sont déjà connus, des recherches plus approfondies mériteraient d'être entreprises sur ceux qui le sont moins.

Abstract. Contribution to the study of accounting literature before 1795. A research orientation

Many of the French-language books on accounting techniques were listed by Reymondin in his famous bibliography of accounting books in French from 1795 to its date of publication in 1906. The aim of this paper is to complement that bibliography by examining earlier periods.

After a quick presentation of the main reference works on accounting history, details of which can be found in the Annexe, the most important accounting authors are briefly mentioned, such as Pierre de Savonne, Jean André, Claude Irson and Bertrand-François Barrême. Next, Appendix I lists the accounting treatises published in French before 1795 by around thirty authors, presented in alphabetical order. Appendix II consists of a list of books on commerce from the same period which are significant for the history of accounting. This group of books illustrates the richness and diversity of the French accounting literature until 1795. While the big names are already well-known, the lesser-known names deserve more in-depth research.

1795 marque une date essentielle dans l'histoire de la littérature comptable : c'est l'année de la publication à Paris de la première édition de l'ouvrage d'Edmond Degrandes Père, intitulé « Tenue des livres », qui peut être considéré comme le premier manuel de comptabilité à l'usage des élèves et des utilisateurs.

C'est aussi la date à partir de laquelle les ouvrages de technique comptable en langue française ont été répertoriés dans la célèbre *Bibliographie des ouvrages comptables en langue française parus de 1795 à nos jours* (1906), de Gustave Reymondin. Je rappelle ici que cette Bibliographie est tenue à jour sur fiches à la bibliothèque du Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables et des Comptables Agréés français, et que cette bibliographie sur fiches est présentée selon un classement décimal méthodique.

Il est donc plus intéressant pour les historiens de la littérature comptable de se tourner vers la période antérieure à 1795, afin d'essayer d'établir un catalogue des ouvrages en langue française qui avaient déjà été publiés.

Les ouvrages de référence sur l'histoire de la comptabilité peuvent aider à cette recherche. Les plus connus sont l'œuvre de chercheurs italiens : Plinio Bariola, *Studio della Ragioneria italiana*, Milan, 1897, Fabio Besta, *La Ragioneria*, Milan, 1922-1929, Giovanni Massa, *Trattato completo di ragioneria*, T XII. *Storia e bibliografia*, Milan, 1907, Federigo Melis, *Storia della ragioneria*, Bologne, 1950, Eduardo Peragallo, *Origin and evolution of double entry Bookkeeping*, New York, 1938, de quelques historiens belges : Raymond de Roover, Ernest Stevelinck et Robert Haulotte, Joseph Vlaeminck, trop tôt disparu, et de quelques isolés tels l'écossais R Brown, *A History of accounting and accountants*, Edimbourg, 1905), le Suisse Léon Gomberg, *Histoire critique de la théorie des comptes*, Genève, 1929 ; le Tchèque Kheil.

On trouvera en annexe une liste bibliographique des historiens de la littérature comptable. J'en détacherai trois études assez peu répandues (pour les deux premières du moins) qui apportent la plus riche documentation pour le sujet ici traité.

- Cerboni, Giuseppe : *Elenco cronologico dalle opere di computisteria e ragioneria venute alla luce... dal 1202 sino al 1888*, Rome, 1889.
- Kheil C.P. : *Ein Beitrag zur Geschichte der französischen Buchhaltung Literatur des XIX Jahrhunderts*, Vienne, 1908.

et les articles de :

- MM. Stevelinck et Haulotte : « Galerie des grands auteurs comptables » dans *La Documentation commerciale et comptable*, à partir d'octobre 1956 et « Maîtres d'hier et d'aujourd'hui » dans *L'Orga La Comptabilité*, à partir de juillet 1957.

J'y ajouterai le riche catalogue de l'exposition organisée à l'occasion du Congrès européen des Experts-comptables à Edimbourg en 1963 par Miss Anna Dunlop, auquel j'ai eu le plaisir de collaborer.

Des recherches complémentaires et fructueuses peuvent être faites dans des bibliothèques qui possèdent un riche fonds ancien d'ouvrages de comptabilité : avant tout celle de l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales à Londres, ensuite celle de l'Institute of Chartered Accountants of Scotland à Edimbourg et celle de la Société de Comptabilité de France à Paris.

Les grandes bibliothèques nationales possèdent aussi beaucoup d'ouvrages anciens de comptabilité, mais il est souvent difficile de les identifier et même de les retrouver. C'est ainsi que j'ai pu, en ma qualité de Conservateur à la Bibliothèque Nationale, rechercher

- soit les ouvrages en langue française qui, y conservés, traitent de comptabilité ;
- soit ceux dont mention de l'édition existe, sans que la bibliothèque les possède pour autant. Le présent travail consiste essentiellement dans le répertoire alphabétique de cette littérature française d'avant 1795 qui ne paraît pas dépourvu d'intérêt pour les historiens de l'économie.

L'ouvrage le plus ancien est l'édition faite à Provins, par Guillaume Tavernier, achevée le 1^{er} octobre 1496, de la *Règle des marchands* de Jean Le Liseur. Ce sont ensuite des traductions en langue française de deux auteurs étrangers qui apparaissent :

- *La Nouvelle instruction de la très excellente science du Livre des comptes* de Jean Ympyn Christoffels, qui est éditée à Anvers successivement en 1543 et 1545 ;
- *L'Arithmétique pour brièvement chiffrer et tenir les livres de comptes*, de Valentin Mennher, qui est publiée deux fois à Lyon, en 1555 par Eustache Barricat, en 1555 par Gabriel Cottier : tandis que la *Pratique brève pour chiffrer et tenir les livres de comptes* était publiée aussi en langue française à Anvers en 1550 et 1565.

Peu après le célèbre imprimeur lyonnais Jean de Tournes réalisait la première édition en France de l'*Instruction pour tenir les livres de comptes en parties doubles*, de Pierre de Savonne qui avait fait publier d'abord son ouvrage par Christophe Plantin à Anvers en 1567 ; 4 éditions se succédèrent à Lyon, en 1581, 1588, 1608 et 1614 ; c'est dire le succès que connut ce livre.

Il est intéressant de noter qu'à Rouen en 1606 était publié une *Manière à tenir les livres* d'un nommé Michel Vandamme, qui n'a pas jusqu'ici beaucoup retenu l'attention des historiens.

A la fin du XVI^e siècle, un ouvrage de nature à intéresser les historiens de la comptabilité, bien qu'il ne traite pas uniquement de cette technique, jouissait d'une très grande notoriété : *Le Guide général des financiers... avec l'instruction du maniement de toutes les finances* de Jean Hennequin : édité pour la première fois en 1585 par l'Angelier, il était réédité en 1593, puis à Lyon en 1595. Le *Guide général des finances* du même auteur, qui prit la suite et ne diffère guère du précédent ouvrage que par le titre, ne devait pas connaître

moins de cinq éditions entre 1610 et 1644, dont 3 en cette dernière année par le soin de trois éditeurs parisiens différents.

Deux traités de comptabilité proprement dits étaient également répandus en France à la même époque :

- le *Traité des comptes par parties doubles*, de Jean André, édité à Paris en 1627 et réédité en 1636 ;
- la *Brève méthode et instruction pour tenir les livres de raison par parties doubles*, de Claude Boyer, publiée à Lyon en 1627.

En 1588 avait paru aussi à Paris, chez Marc Orry, la traduction française de la célèbre *Arithmétique* de Martin Fustel, avec en appendice une « Instruction pour écrire et tenir les livres de raison ».

Un siècle plus tard, *l'Arithmétique universelle* de Claude Irson prenait sa place, avec « les applications convenables aux finances et au négoce de banque et de marchandise » : trois éditions successives en étaient publiées, la première en 1674 chez P. Baulonnyr, rééditée en 1676, la seconde chez J. Cusson en 1678, la troisième en 1692 par les soins de E. Chardon.

A peu près à la même époque paraissait un ouvrage de Jacques Savary, qui devait être le best-seller de l'édition française pendant tout le XVIII^e siècle : *Le Parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandise tant de France que des pays étrangers*. La première édition, publiée en 1675 chez L. Billaine, devait être suivie, entre 1679 et 1777, de huit autres dont la dernière est due aux frères Estienne dans *les Œuvres complètes* de Jacques Savary, Tome 1. Le *Dictionnaire universel du commerce*, du même auteur, édité de 1723 à 1730 par J. Estienne, devait de même être réédité à Paris, Amsterdam, Genève et Copenhague, cinq fois avant 1765.

Simultanément un autre *Traité général du commerce*, dans lequel une même place était faite à la comptabilité, était l'œuvre de Samuel Ricard : les trois premières éditions en virent le jour à Amsterdam en 1700, 1703 et 1706, car, protestant, l'auteur avait dû se réfugier aux Pays-Bas après la révocation de l'édit de Nantes par Louis XIV ; il fallut attendre 1723 pour que la quatrième édition en fut publiée à Paris par C. Saugrain, tandis que les 5^e et 6^e éditions étaient à nouveau réalisées à Amsterdam ; l'éditeur Laveaux en procurait une septième édition à Paris en l'an VII de la République (1799).

Si l'on s'en tient à cette époque tardive dans la suite de nos recherches, et si l'on se tourne à nouveau vers les spécialistes de la comptabilité, un grand nom retient l'attention : celui de Bertrand-François Barrême, auteur du *Livre nécessaire pour les comptables, avocats, notaires, procureurs, négociants* dont la première édition parut en 1694 à Paris chez D. Thierry. Le succès de cet ouvrage devait être très rapide, puisque en 1708 déjà en paraissait, par les soins d'un libraire très connu, la Veuve Macé, la troisième édition. L'éditeur Gandouin, puis Didot devaient en réaliser d'autres éditions en 1740 et 1756. Barrême avait entretemps composé un *Traité des parties doubles* que son frère Nicolas

était chargé de faire éditer en 1721 ; la Bibliothèque Nationale possède cette publication

On peut retenir de ce bref panorama comme d'un examen approfondi de la liste qu'on trouvera ci-après, que l'histoire de la littérature comptable française jusqu'en 1795 est riche et diverse. Les influences étrangères n'y sont pas absentes, mais dès le début, des spécialistes français se sont efforcés de mettre à la disposition de leurs compatriotes, et tout particulièrement, des négociants et des clercs, des textes originaux. Si les grands noms de cette littérature sont déjà connus, si l'analyse de leurs œuvres a été faite, des recherches plus approfondies mériteraient assurément d'être entreprises sur ce que l'on pourrait appeler « les traités de comptabilité mineurs », sans que l'ignorance dans laquelle on se trouve de leur contenu exact et des méthodes qu'ils préconisent conduisent à attribuer à ce qualificatif un quelconque sens péjoratif.

Appendice I. Répertoire alphabétique des traités de comptabilité en langue française publiés avant 1795¹

Allais, Robert

Principes pour l'établissement et le maintien d'une bonne méthode de comptabilité, Paris, 1790, in 4°. V-10118

André, Jean

La science des comptes. Première partie, Paris, A. Butier, 1640, in 4°. V-6748 (2)

André, Jean

Traité des comptes par parties doubles, Paris, 1627, in folio & Paris M. Blageart, 1636. V-1570

Art (l') de bien tenir les livres de comptes en parties doubles à l'italienne, Paris, 1648, 2 vol., in 16°

Autrèpe (d'), H., et Paillasson, H.

Discours et dissertation pour la vérification des écritures, Paris, Le Buton, 1726, in 4°. F-22726, V-10556

Barrême, Bertrand-François

Les Comptes faits ou le tarif général de toutes les monnaies, Paris, Nyon père et Didot, 1742.

Barrême, Bertrand-François

Le livre des Comptes Faits, Paris, 1689, in 12°. 15 réimpressions de 1694 à 1779. V-19496

Barrême, Bertrand-François

Le livre nécessaire pour les comptables, avocats, notaires, procureurs, négociants et généralement à toutes sortes de conditions, Paris, D. Thierry, 1694, in 12°.

Nouvelle édition, Paris, 1704, in 12°. V-19621

2ème édition, Paris, Vve Macé, 1706, in 12°. V-31488

¹ Les cotes d'ouvrages indiquées sont celles de la Bibliothèque Nationale de Paris.

- 3ème édition, Paris, Vve Macé, 1708, in 12°. V-18550
 autres éditions :
 Paris, Gandouin, 1740, in 12°. V-19580
 Paris, Gandouin, 1756, in 12°. V-19581
 Paris, Didot, 1756, in 12°. V-19582
- Barrême, Bertrand-François
Traité des parties doubles, ou méthode aisée pour apprendre à tenir en parties doubles les livres du commerce et des finances, Édité par Nicolas Barrême, Paris, J. G. Nyon, 1721, in 8° V-19675
- Bernard, M.
Le guide des comptables, Paris, 1709.
- Boyer, Claude
Briefve méthode et instruction pour tenir livres de raison par parties doubles, en laquelle se voit la plus grande partie des négoes que faict Lyon en toutes les principales villes de l'Europe, Lyon, J. Gaudion, 1627, in folio.
 V-1567, V-5940
 autre édition, 1641
 autre édition, 1645
- Cock, David et Le Duc, Isaac
L'arithmétique [...] Joinct une briefve et fondamentale instruction tant du livre de conte à l'italienne, que des principales paries de la marchandises, traduit de flamand en français par Isaac Le Duc. Amsterdam, H. Tjerks de Vries, 1651, in 8°.
- Désaguliers, H.
Nouvelle instruction abrégée sur les livres en doubles parties ou à l'italienne, Amsterdam, Vve Desbordes, 1721, in 8° (à la suite de S. Ricard, *Traité général du commerce*). V-6791
 autre édition, 1724
 autre édition, 1732
 autre édition, 1741
- Fustel, Martin
L'Arithmétique abrégée, conjointe à l'unité des nombres [...] avec une briefve instruction pour secrettement escrire et tenir livres de raisons, Paris, Marc Orry, 1588, in 4°. V-6751, Res V-902
- Gaignat de L'Aulnais, C. F.
Manière de tenir les livres de compte en parties simples et en parties doubles, Paris, Despillly, 1764, in folio (*Guide du commerce*, 2ème partie).
 V-4960
- Gentil
Instruction sur la tenue des livres en parties doubles, Paris, de Prault, 1777, in 4°. V20073, V40067
- Giraudeau l'aîné, Pierre
L'art de dresser les comptes des banquiers, négociants et marchands, Genève, 1746, in 4°. V-6848
- Giraudeau l'aîné, Pierre
L'art de tenir les livres en parties doubles, Lyon, Regnault, 1745.

Giraudeau l'aîné, Pierre

La banque rendue facile aux nations de l'Europe, suivie de l'Art de tenir les livres en partie double, Dernière édition, Lyon, A. Leroy, 1793, in 4°.

V-6849

Giraudeau l'aîné, Pierre

Le Flambeau des comptoirs contenant toutes les écritures et opérations de commerce, Marseille, 1764, in 4°.

Gobain, Pierre

Le Commerce en son jour ou l'art d'apprendre en peu de temps à tenir les livres de comptes à parties doubles et simples par débit et crédit, Bordeaux, Matthieu Chappuis, 1702, in folio.

V-1571

Graaf (de), Abraham

Formulaire d'un journal et grand livre en parties doubles, Traduit du hollandais par Chicot, Amsterdam, Loots, 1718.

Graaf (de), Abraham

Instruction pour tenir les livres en parties doubles ou à l'italienne avec trois mémoriaux... Traduit du hollandais par Paul-François Chicot, Amsterdam, Loots, 1718.

Hennequin, Jean

Guide général des financiers, avec l'instruction du maniement de toutes ses finances, Paris, L'Angelier, 1585, in 8°.

2ème édition, Paris, L'Angelier, 1593, in 8°.

F-36348

3ème édition, Lyon, Brigaud, 1795, in 8°.

F-36349

le même

Le Guidon général des finances, contenant l'instruction du maniement de toutes les finances de France avec les annotations de M. Vincent Gelée. Le tout nouvellement revu, corrigé et augmenté. Paris, J Regnoul, 1610, in 12°.

F-36351

2ème édition, nouvellement revu par .M Sébastien Hardy... Paris, Quinet, 1631, in 8°

F-36352

3ème édition, Paris, J. Guignard, 1644, in 8°.

F-25554

Paris, Le Gras , 1644, in 8°.

F-36353

Paris, G. Loyron, 1644, in 8°.

F-36354

Hénouville (d'), B.

Le guide des comptables ou l'art de rédiger soi-même toutes sortes de comptes, Paris, 1709.

V-19790

Imhoof, J.J.

L'Art de tenir les livres en parties doubles ou la science de faire écriture de toutes les négociations de banque ou de commerce, Vevey, l'auteur, Genève, Barde, Mange et C°, Paris, Buisson 1786, in 8°

Ympyn Christoffels, Jan

Nouvelle instruction et remonstration de la très excellente science du Livre de compte pour compter et mener comptes à la manière d'Italie... Translate dudict flameng en français, Anvers, 1543, in 4°.

Ympyn Christoffels, Jan

Nouvelle instruction de la très excellente science du Livre de comptes, pour compter et mener compter à la manière d'Italie... Translate d'Italien en flameng par... et de flameng en français, Anvers, 1545, in 4°.

Irson, Claude

Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à parties doubles, par débit et crédit et par recette, dépense et reprise, Paris, l'auteur, Cusson, 1678, 2 vol., in folio V-1568-9

La Porte, Mathieu de

L'Art des négocians, Paris, 1741.

La Porte (de), Mathieu

Le guide des négocians et teneurs de livres ou nouveau traité sur les livres de comptes à parties doubles, contenant une instruction générale pour les bien tenir suivant la véritable méthode italienne. Lyon et Paris, Les libraires associés, 1673.

autre édition, Amsterdam, 1687.

La Porte (de), Mathieu

La Science des négocians et teneurs de livres ou Instruction générale de ce qui se pratique dans le commerce, Lyon et Paris, Les libraires associés, 1712.

autres éditions :

Amsterdam, 1732

Amsterdam, 1741

Paris, 1748

Paris, 1792

Mennher, Valentin

Pratique pour brièvement apprendre à chiffrer et tenir livre de Comptes, Anvers, Gilles Copeniers, 1565.

Mennher, Valentin

Pratique des triangles sphériques, des distances sur le globe et autres questions, Anvers, Gilles Copeniers de Dist, 1564, juillet. Seconde partie de ce livre laquelle démontre pour brièvement tenir Livre de Compte à deux Livres

Perrache, Claude

Nouvelle méthode de tenir les livres marchands d'une manière très sûre et très facile, Bruxelles, 1740.

Renterghem (de), Barthélémy

Instruction nouvelle pour tenir le livre de comptes ou de raison, Anvers, 1592. 5 parties en 1 vol., in folio. V-1566

Ricard, Samuel

L'Art de tenir les livres de comptes en parties doubles à l'italienne, Amsterdam, Paul Marret, 1709, 3 parties en 1 vol., in folio.

2ème édition, Id. Corrigé et augmenté par Jean-Pierre Ricard, Amsterdam, Paul Marret, 1724, in folio, 3 parties. V-1572

3ème édition, Amsterdam, 1743.

Ricard, Samuel

Traité général du commerce Nouvelle édition revue, corrigée et augmentée d'une Instruction très abrégée sur les livres à parties doubles à l'italienne, comme aussi sur la direction des comptoirs, par Henri Désaguliers, Paris, C. Saugrain, 1723, 2 parties en 1 vol., in 4° V-6891

Romegas

Arithmétique du commerce à laquelle on a joint la tenue des livres en partie double, Marseille, Mossy, 1778, 2 vol., in 8°.

Savonne(de), Pierre

Instruction et manière de tenir les livres de comptes par partie double avec le moyen de dresser carnet pour le virement et rencontre des parties, Lyon, de Tournes, 1581. V-1565

2ème édition, s.l. 1587.

3ème édition, Genève, 1605.

4ème édition, *Briève instruction*, Lyon, Jean de Tournes, 1608.

5ème édition, s.l. 1614.

Senebier, Pierre

L'Art de tenir les livres en parties doubles, vers 1760.

Stevin, Simon

Livre de compte de Prince à la manière d'Italie, en domaine et finance extraordinaire, s.l. 1608.

Style (le) des marchands pour tenir les livres de comptes, Lyon, 1631, in folio.

Traité des parties doubles, ou méthode aisée pour apprendre à tenir en parties doubles les livres du commerce et des finances, Paris, 1721, in 8°.

Vandamme, Michel

Manière à tenir les livres, Rouen, 1606.

Van Den Dycke, Martin

La vraye reigle d'arithmétique selon laquelle tous les marchands doivent dresser et faire ses comptes de gain ou perte. Anvers, 1600.

Van Hoorebeke, Zacharias

L'Art de tenir livres de comptes ou de raison, contenant le train de marchandises, Middelbourg, Symon Moulert, 1599.

Waninghen Van Campen, H.

Le trésor de tenir livres de comptes à l'italienne, Traduit du flamand et nouvellement revu et corrigé, Amsterdam, 1648.

Appendice II. Répertoire des traités de commerce intéressant l'histoire de la comptabilité publiés en langue française avant 1795

Monier de Claire-Combe, Jean

Le Commerce rendu facile, ou l'arithmétique des négociants, débarrassée des parties aliquotes, Londres, 1708, in 4°. En fait Amsterdam, 1723. Autre titre pour l'édition de 1708.

Cleirac, Estienne

Usance du négoce, ou commerce de la banque, des lettres de change, corrigé
Mme Estienne Cleirac, Paris, C. Angot, 1659, in 4°. V-6792

Cotrugli Raueo, Benoit

Traité de la marchandise et du parfait marchand, traduit de l'italien par
Jean Boiron, Lyon, les héritiers de François Didier, 1582, in 16°, ch.
15 de la comptabilité.

Irson, Claude

*L'Arithmétique universelle démontrée, contenant les applications conve-
nables aux finances et au négoce de banque et de marchandise*, Paris,
P. Baudouyen, 1674, in 4°, V-6893
Réimpression, Paris, P. Baudouyen, 1676, in 4°, V-6753
2ème édition, Paris, J. Cusson, 1678, in 4°, V-6893
3ème édition, Paris, E. Chardon, 1692, in 4°, V-6897

La Rue, Jean

La Bibliothèque des jeunes négocians, ou l'Arithmétique à leur usage, Paris,
Briasson, 1745-1758, 2 vol., in 4°, V-6803, 6804

Mennher, Valentin

*Livre d'arithmétique contenant plusieurs belles questions et demandes, bien
propres à tous marchands*, Anvers, Cilles Copeniers de Dist, 1561, 27
juillet.

Ricard, Jean-Pierre

*Le Négoce d'Amsterdam, contenant tout ce que doivent savoir les marchands
et banquiers tant ceux qui sont établis à Amsterdam que ceux des pays étran-
gers*, Amsterdam, N.E. Lucas, 1722, in 4°. V-6789
2ème édition, Rouen, J. B. Machuel, 1723, in 4°. V-17117

Ricard, Samuel

*Traité général du commerce, avec les mémoires de divers auteurs... conte-
nant la réduction des mesures, poids et monnays*, Amsterdam, P Marret,
1700, in 4°. V-6785
2ème édition, Amsterdam, P Marret, 1705, in 4°. V-6786
3ème édition, Amsterdam, P Marret, 1706, in 4°. V-6787
le même
Nouvelle édition revue, corrigée et augmentée du tarif des droits, par Henri
Desaguliers, Paris, C. Saugrain, 1723, 2 parties en 1 vol., in 4°. V-6791

4ème édition, Amsterdam, 1732, in 4°.

5ème édition revue par Nicolas Struyck le Fils, Amsterdam, aux dé-
pens de la Compagnie, 1732, in 4°. Rés V-452

le même

Traité général du commerce, Édition entièrement refaite d'après un
plan nouveau. Rédigée et augmentée par M. de Marien, Amsterdam,
D. J. Changuion, 2 vol., in 4°. V-17118, 17119

et Amsterdam, E. Van Harrevelt et A Sockens, 1781, 2 vol., in 4°.

V-17120, 17121

le même

Nouvelle édition augmentée d'un volume contenant les additions sur le Commerce de l'Europe et l'état actuel du commerce de l'Asie, de l'Afrique et de l'Amérique, Paris J. C. Laveaux, an VII, 3 vol., in 4° V-17122-24

Savary, Jacques

Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandise, tant de France que des pays estrangers, Paris, L. Billaine, 1675, in 4°.

V-17348

2ème édition, 1679.

4ème édition, 1697.

5ème édition, 1701.

6ème édition, 1712.

7ème édition, revue par le sieur Jacques Savary des Bruslons, Paris, M. Guignard et C. Robustel, 1713, in 4°. Œuvres de M. Jacques Savary. T I.

V-17349

8ème édition, enrichi d'augmentation par le feu sieur et corrigée sur leurs mémoires, par M Philémon Louis Savary, Paris, C. Robustel, 1721, in 4°.

V-17550

l'Oeuvre de M. Jacques Savary, T I, enrichi et après lui par M Philémon Louis Savary, T I, par Jacques Savary, Nouvelle édition, Paris, les Frères Estienne, 1777, in 4°.

V-17352

Savary des Bruslons, Jacques

Dictionnaire universel de commerce, contenant tout ce qui concerne le commerce qui se fait dans les quatre parties du monde. Ouvrage posthume, continué et donné au public, Philémon-Louis Savary, Paris, J Estiennes, 1723-1730, 3 vol., in folio.

V-5719, 5721

Une édition antérieure, Paris, 1720, 4 vol., in folio.

2ème édition, Amsterdam, chez les Jansons à Maesberge, 1726-1732, 4 vol., in 4°.

V-17344, 47

3ème édition, Paris, Vve Estienne, 1741, 3 vol., in folio.

V-5722, 24

4ème édition, Genève, les héritiers Cramer et les frères Philibert, 1744, 4 vol., in folio.

V-5725, 28

5ème édition, Genève, 1750-1752, 4 vol., in folio.

le même

Dictionnaire universel de commerce, d'histoire naturelle et des arts et métiers, Ouvrage posthume, Nouvelle édition, Copenhague, les frères C. et A. Philibert 1759-1765, 5 vol., in folio.

V 5926-30

Annexe. Bibliographie des principaux ouvrages sur l'histoire de la comptabilité.

Bariola, Plinio

Storia della ragioneria italiana, Milan, 1897.

Besta, Fabio

La Ragioneria, T. II et III, Milan, 1922-1929.

Bonalumi, F.A.

Sulle evolvemento del pensiero computistico in Italia, Novare, 1880.

Bramibilla, G.

Storia della ragioneria italiana. Milan, 1901.

Brown, R.

A history of accounting and accountants, Edimbourg, 1905.

Catalogue of printed books and pamphlets on accounting and allied subjects dated 1494-1896, Edinburgh, Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1963.

Cerboni, Giuseppe

Elenco cronologico delle opere di computisteria e ragioneria venute alla luce del 1202 sino al 1888, Rome, 1889.

Dupont, Albert

Les Successeurs de Pacioli en Italie, Paris, Société de comptabilité de France, 1927.

Eldridge, H.J.

The Evolution of the science of bookkeeping, Londres, Institute of Bookkeepers, 1931.

European Accounting

History exhibition Catalogue, Edimbourg, Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1963.

Gomberg, Léon

Histoire critique de la théorie des comptes, Genève, 1929

Hatfield, Henry R.

"A check list of early bookkeeping texts", *The Accounting review*, t VII, 1932, p. 194-206.

Jagër, Ernst Ludwig

Beitrag zur Geschichte der Doppelbuchhaltung, Stuttgart, 1874.

Jagër, Ernst Ludwig

Luca Pacioli und Simon Stevin, Stuttgart, 1876.

Kheil, C.P.

Ein Beitrag zur Geschichte der Französischen Buchhaltungsliteratur des XIX Jahrhundert, Vienne, 1908.

Kheil, C.P.

Über einige ältere Bearbeitungen des Buchhaltungstraktates von Luca Pacioli, Prague, 1896.

Littleton, Ananias Charles

Accounting evolution to 1900, New York, American Institute publishing C°, 1933.

Horace Cordoliani

Lucchini, Ernesto

Storia della ragioneria italiana, Milan, 1898.

Massa, Giovanni

Tratato completa di ragioneria, T XII, Storia e bibliografia, Milan, 1907.

Melis, Federigo

Storia de la ragioneria, Bologne, 1950.

Murray, David

Chapters in the history of bookkeeping and accountancy, Glasgow, 1930.

Opere antiche di ragioneria, Milan, 1911.

Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig, 1913.

Penndorf, Balduin

Luca Pacioli Abhandlung über die Buchhaltung, 1494, Stuttgart, 1933.

Peragallo, Edward

Origin and evolution of double entry bookkeeping. A study of Italian practice, New York, 1931.

Rigobon, Ernesto

Studi antichi e moderni delle tecnica dei commerci, Bari, 1902.

Roover (de), Raymond

« Coup d'œil sur l'histoire des comptes en Belgique depuis le Moyen-Âge », *Revue belge des sciences commerciales*, t. XIII, 1932.

Roover (de), Raymond

La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double, Art., mai 1937.

Scherber, J.

Compendium der Buchhaltung, Vienne, 1873.

Stevelinck, Ernest et Haulotte, Robert

« Galerie des grands auteurs comptables », dans *La documentation commerciale et comptable*, 1956, octobre.

Stevelinck, Ernest et Haulotte Robert

« Métiers d'hier et d'aujourd'hui, Galerie des grands comptables », dans *L'Orga. La Comptabilité*, 1957, Juillet

Vianello, V.

Luca Pacioli nella storia della ragioneria, Messine, 1896.

Vlaemminck, Joseph H.

Histoire et doctrines de la comptabilité, Bruxelles, Paris, 1956.

Waal (de), P.G.A.

De Leer van het Boekhouden in Nederlanden tijdens de Zestiende Eeuw, Roermond, 1927.

Wagner, L.A.

Neues, allgemeines und vollständiges Lehrbuch des Buchhalterns, Magdeburg, 1802.

Wolf, A.H.

A short history of accountants and accountancy, with a bibliography, Londres, 1912

Rosa-Elisabeth Gassmann,

Diplom.-Volksw.,

Bibliothécaire de l'Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

Überblick über die Entwicklung des Revisionswesens in Deutschland

Rosa-Elisabeth Gassmann, 1925-

Née en 1925, diplômée en études commerciales (Dipl.-Volkswirt), Rosa-Elisabeth Gassmann a effectué la plus grande partie de sa carrière à l'Institut der Wirtschaftsprüfer (commissaires aux comptes) in Deutschland – IDW, à Dusseldorf. Devenue responsable de la bibliothèque de l'IDW, elle s'intéresse à l'histoire de la comptabilité. En 1971, un an après son séjour à Bruxelles, elle organise au siège de l'IDW une exposition sur l'histoire de la comptabilité dans les pays germanophones.

Rédactrice du magazine *Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer*, elle dirige également, de la fin des années 50 à la fin des années 80, la publication de l'édition annuelle du *Wirtschaftsprüferhandbuch*, ouvrage de référence sur l'audit légal allemand.

Rosa-Elisabeth Gassmann was born in 1925. After her Masters in business studies (Dipl.-Volkswirt), she spent most of her career in Dusseldorf at the *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland* (IDW), Germany's Institute of Public Auditors). She was put in charge of the IDW library, and became interested in the history of accounting. In 1971, a year after a stay in Brussels, she organised an exhibition on the history of accounting in German-speaking countries at the IDW headquarters.

Gassmann was editor of the journal *Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer*, and from the late 1950s to the late 1980s also oversaw publication of the annual edition of the *Wirtschaftsprüferhandbuch*, the leading book on German statutory audits.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

1971 - *Zur Geschichte der Rechnungslegung im englischsprachigen Raum*, Düsseldorf: Institut der Wirtschaftsprüfer.

hc

431

Zur Geschichte der Rechnungslegung im engeren deutschsprachigen Raum

Was das buchhalten sey.

*Das buchhalten vergleicht sich ainem sparhaffen vnd ist ein
solliche werckliche, artliche, ordenliche, richtige, kurtzweilige,
schöne vnd kurtz erdichte kunst für die handtierungs leut, von
den Italianern erfunden. Aber solliche reichmachende kunst
wird bey vns Teutschen wenig geliebt etlich kaufleut seind
zutreg vnd hinlessig, wollens im kopff tragen, trawen inen
selbst zuwil, zeichnen ire handlungen in schlecht recordantzen
vnd auf zedel, klailens an die wänd vnd halten rechnung
am fensterpret; ee das sie wöllen ein schlechten fleis, mühe vnd
arbeit brauchen, ee schlagend sie die handlung inn den wind
vnd kunden is sach nienderts zusammen reimen, muessen darauf
am letzten entlauffen; wissen auch nit warin sie flecken,
verderben also, wissend nit wie inen geschehen ist.*

Matthäus Schwarz (Elbinger Handschrift)

Ausstellungskatalog des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., 1971

Überblick über die Entwicklung des Revisionswesens in Deutschland¹

Résumé. Enquête sur le développement de l'audit en Allemagne

Les premiers auditeurs de comptes étaient désignés par les tribunaux, dans les litiges entre commerçants ou les faillites ; les premiers exemples connus remontent à la fin du XVI^e siècle. Mais c'est avec l'essor des sociétés par actions à la fin du XIX^e siècle que l'on finit par rendre obligatoire le contrôle de leur constitution et, dans certains cas, de leurs états financiers.

Aucune qualification n'est alors exigée des auditeurs mais la nécessité de mettre en place une formation se fait très rapidement sentir. Les organisations professionnelles décident bientôt de soumettre leurs membres à des examens professionnels et demandent que la pratique de l'audit des comptes soit réglementée.

A partir de 1931, l'obligation d'auditer les états financiers annuels des sociétés par actions est systématisée. Les missions des auditeurs et les obligations des entreprises sont renforcées et précisées lors des réformes des sociétés commerciales de 1959 et 1965. L'audit légal est alors élargi pour inclure toutes les entreprises d'une certaine taille, indépendamment de leur forme juridique.

Abstract. Survey of the Development of Auditing in Germany

The first auditors were appointed by the courts for disputes between traders or bankruptcies; the earliest known examples date back to the late 16th century. But it was only with the rise of joint stock companies in the late 19th century that the verification of their formation and, in some cases, of their financial statements, became compulsory.

No qualification was initially required of auditors, but the need for specific training soon made itself felt. Professional organizations quickly decided to oblige their members to take professional examinations and asked that the practice of auditing accounts be regulated.

From 1931, the compulsory audit of the annual financial statements of joint stock companies was systematised. The auditors' missions and the companies' obligations were reinforced and clarified by company law reforms in 1959 and 1965. Statutory audits were then broadened to include all companies of a certain size, regardless of their legal form.

Das deutsche Revisionswesen ist aus der Sicht des Historikers noch jung. Betrachtet man seine Entwicklung, kristallisieren sich drei Perioden heraus: Vom Mittelalter bis zum Ende des 19. Jahrhunderts, vom Ende des 19.

¹ Ndlr. Une traduction en anglais de cette publication a été réalisée par Richard Homburger et publiée sous le titre "The Development of Auditing in Germany" dans / Editor's note. An English translation of this publication was produced by Richard Homburger and published under the title "The Development of Auditing in Germany" in: *The Academy of Accounting Historians, Working Paper Series*, Vol. 1, pp. 42-45.

Jahrhunderts und vom Beginn der dreißiger Jahre des 20. Jahrhunderts bis zur Gegenwart.

Penndorf² hat nachgewiesen, dass die großen Handelshäuser des Mittelalters, die Fugger und Helser, die ersten privaten Unternehmer waren, die ihre Bücher prüfen ließen. Sie setzten zunächst Angestellte später aber auch externe Prüfer zur Kontrolle der Abrechnungen ihrer "Faktoreien", das heißt ihrer Niederlassungen ein. Daneben wurden unabhängige Revisoren von den Gerichten in Konkurs- und Auseinandersetzungsfällen herangezogen. Aus den Akten des königlichen Staatsarchivs in Wetzlar geht zum Beispiel hervor, dass im Jahre 1578 eine Geschäftsauseinandersetzung unter Heranziehung eines „beedigten Buchhalters“ stattgefunden hat. Hamburg regelte die Aufgaben der sogenannten „Fallitenbuchhalter“ durch Verordnung vom 31. August 1753. Die Hauptaufgabe der externen Revision war zu jener Zeit offenbar die Aufdeckung betrügerischer Handlungen. In Martin Eulers von Stricker überarbeiteten „Vorübungen zu Kontorgeschäften“³ ist ein besonderer Abschnitt der „Revision der Hauptbücher in Zwistigkeits- oder legalen Fällen“ gewidmet. Der Verfasser stellt eingehend dar, welche Prüfungshandlungen vorzunehmen sind, „um in alle etwaige Betrügereyen einzudringen“, warnt seine Leser aber vor übereilten Verdächtigungen. Er empfiehlt, das „Wahre oder Unwahre der gefundenen oder beglaubigten Irrungen, Falschheiten, noch einmal nach ihren Stellen durchzugehen, zu überdenken, nachzusuchen“, darüber „mit ein und anderer Correspondenten, der es aufklären konnte“, zu korrespondieren und erst nach einer Besprechung mit allen Beteiligten sein Testat zu erteilen. Verschwiegenheit und „Standhaftigkeit“ werden als unerlässliche Eigenschaften des Prüfers hervorgehoben.

Die Anzahl der externe Revisionsfälle war zu jener Zeit verhältnismäßig gering. Dies änderte sich erst in den letzten dreißig Jahren des vorigen Jahrhunderts mit der sogenannten industriellen Revolution; sie hatte zu Veränderungen geführt, die sowohl aus wirtschaftlichen als auch aus gesellschaftspolitischen Gründen den Gedanken einer unparteiischen Kontrolle der Unternehmen aufkommen ließ, wie sie die externe Prüfung darstellt. Durch den erhöhten Kapitalbedarf war es zur Konstituierung der Aktiengesellschaft gekommen, bei der der Kapitaleigentümer in der Regel nicht Unternehmensleiter ist und keine Verfügungsgewalt über sein Eigentum hat. Außerdem waren aufgrund der zunächst schlechten sozialen Lage des Handwerks und der arbeitnehmenden Bevölkerung Selbsthilfeeinrichtungen in Form der Genossenschaft entstanden. Beide, Aktionäre und Genossen bedurften, wie sich bald zeigte, des Schutzes ihres eingesetzten Kapitals. Die ersten gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen im folgenden Pflichtprüfungen genannt, die Prüfung von Gründungsvorgängen sowie der Bilanz der Aktiengesellschaft

² Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig, 1913.

³ Frankfurt, 1797.

in bestimmten Fällen⁴ und die Abschlussprüfung der Genossenschaft⁵ wurden eingeführt.

An die Qualifikation der Prüfer stellte das Gesetz noch keine besonderen Anforderungen. Das Genossenschaftsgesetz verlangte lediglich, dass er "sachverständig". Soweit die Berufung des Prüfers der amtlichen zuständigen Handelsvertretung oder dem Gericht vorbehalten war⁶, kann man annehmen, dass die von den Gerichten oder den Handelskammern vereidigten Buchprüfer zu Prüfern bestellt wurden. Zwar war der Beruf des Buchprüfers nicht generell geregelt, die Staats- oder Kommunalbehörden und die Handelskammern waren aber berechtigt für die Bestellung und Vereidigung von Personen, die als Bücherrevisoren tätig sein wollten, Vorschriften und Richtlinien zu erlassen⁷. Diese vereidigten oder öffentlich bestellten Sachverständigen mussten sich zum Teil auch einer Prüfung unterziehen⁸. Bei Verstoß gegen Berufsregeln, zu denen z.B. auch eine Einschränkung der Kundmachung gehörte, wurde die Bestellung widerrufen.

Daneben entstanden auf Anregung des Verbandes der Banken die ersten Treuhandgesellschaften⁹; die Banken als Kreditgeber und Emmissionäre hatten ein Interesse an qualifizierten Prüfern, die auch umfangreiche Aufgaben durchführen konnten.

Die steigenden Anforderungen an den Beruf führten außerdem dazu, dass die Handelshochschule Leipzig ein Institut für Revisions- und Treuhandwesen errichtete, an dem Diplomanden mit gutem Abschluss nach einer gewissen Praxis durch eine besondere Prüfung den Grad eines „Diplom-Bücherrevisors“ erwerben konnten¹⁰. Der Anregung Leipzigs folgend errichteten bald andere Hochschulen und Universitäten für ihre Studenten Seminare für das Revisions- und Treuhandwesen.

Die Berufsverbände der Revisoren begannen ihre Mitglieder einer besonderen Prüfung zu unterziehen und auf eine Berufsregelung an zu dringen. Der Deutsche Industrie- und Handelstag, die Spitzenorganisation der Handelskammern, erließ 1924 erstmals einheitliche Vorschriften für die Prüfung der Bücherrevisoren¹¹. Die Diskussion über eine Ausweitung der

⁴ §§ 192, 266 des Deutschen Handelsgesetzbuches.

⁵ § 53 des Genossenschaftsgesetzes von 1889.

⁶ § 61 des Genossenschaftsgesetzes von 1889.

⁷ Vgl. die Sammlung einschlägiger Vorschriften in Römer, Die Bücherrevisoren Praxis, Berlin 1905, und in Voss, Handbuch des Revisions- und Treuhandwesens, Stuttgart 1930.

⁸ Prüfungsordnungen sind angeführt in „60 Jahre Berufsorganisation der vereidigten Buchprüfer“, Bonn 1956 S. 11.

⁹ Vgl. Römer a.a.O Seite 126.

¹⁰ Vgl. die Prüfungsordnung für Diplombücherrevisoren an der Handelshochschule Leipzig, auszugsweise abgedruckt in Voss a.a.O S. 407.

¹¹ Abgedruckt in Voss a.a.O S.404.

Pflichtprüfung verstummte nie. Als sich dann Ende der zwanziger, Anfang der dreißiger Jahre dieses Jahrhunderts in der Weltwirtschaftskrise herausstellte, dass die bisher vorgesehenen Prüfungen keinen ausreichenden Schutz boten, wurde vor allem im Interesse der Gläubiger die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaft auf den Jahresabschluss ausgedehnt 1931¹², und unabhängig von der Rechtsform für Kreditinstitute (1934/1937)¹³, bestimmte Versicherungsunternehmen und Bausparkassen 1931¹⁴ sowie für Wirtschaftsbetriebe der Öffentlichen Hand 1931¹⁵ die Jahresabschlussprüfung eingeführt. Zugleich ergingen grundsätzliche Bestimmungen über ihre Rechnungslegung und Publizität. Die Prüfungen wurden fast ausschließlich dem hierfür geschaffenen sowohl in fachlicher als auch in ethischer Hinsicht bereits damals strengen qualitativen Anforderungen unterliegenden Wirtschaftsprüferberuf übertragen¹⁶.

Diese Maßnahmen haben sich bewährt. Die wirtschaftliche Entwicklung mit den weltweiten Verflechtungen, dem großen Kapitalbedarf und der Zusammenballung wirtschaftlicher Macht, verbunden mit dem Wunsch, möglichst weite Kreise der Bevölkerung an der Bildung von Vermögen in Form von Produktivkapital zu beteiligen, führte daher in den fünfziger Jahren zu der Forderung nach weitergehender Rechenschaftslegung und Prüfung zum Schutze des Eigentums, zur Stabilisierung der Wirtschaft, und damit zur Sicherung der Arbeitsplätze.

¹² Artikel VI der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und Steueramnestie vom 19.9.1931, Reichsgesetzblatt I S. 493/498 in Verbindung mit der Ersten Durchführungsverordnung vom 15.12.1931, Reichsgesetzblatt I S. 760 der 2. Durchführungsverordnung vom 20.12.1932, Reichsgesetzblatt I S. 563 und der 5. Durchführungsverordnung vom 16.2.1934, Reichsgesetzblatt I S. 125.

¹³ Verordnung vom 7.7.1937, über die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten, Reichsgesetzblatt I Seite 763.

¹⁴ Versicherungsaufsichtsgesetz in der Fassung der Änderungsverordnung vom 30.3.1931, Reichsgesetzblatt I S. 102/315 in Verbindung mit der Verordnung vom 2.12.1931, Reichsgesetzblatt I S. 696.

¹⁵ Kapitel VIII des Fünften Teils der Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 6.10.1931, Reichsgesetzblatt I S. 531/562 in Verbindung mit der Durchführungsverordnung vom 30.3.1933, Reichsgesetzblatt I S. 180.

¹⁶ Erste Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und Steueramnestie vom 15.12.1931, Reichsgesetzblatt I S. 760 mit Anlage sowie der Bestimmungen über die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. Heute gelten die Wirtschaftsprüferordnung vom 24. Juli 1961 in der derzeit geltenden Fassung sowie die von der Wirtschaftsprüferkammer gemäss § 57 Absatz 1 der Wirtschaftsprüferordnung festgestellten Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer.

So wurden insbesondere im Rahmen der Reformen des Aktiensrechts 1959 und 1965 die Befugnisse des Abschlussprüfers ausgedehnt, seine bisherige Aufgabe erweiterte sich, neue Aufgaben wurden ihm übertragen; er bekam ein mehr an Rechten und Pflichten.

Zu den neu hinzugekommenen Pflichtprüfungsaufgaben gehören

- die Prüfung von Konzern- und Teilkonzernabschlüssen einschließlich den Konzerngeschäftsberichts §§ 336, 390 AktG;
- die Prüfung des sogenannten Abhängigkeitsberichts, in dem der Vorstand über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen zu berichten hat § 313 AktG;
- die Sonderprüfung der geschäftlichen Beziehungen einer abhängigen Gesellschaft zum herrschenden oder einem mit diesem verbundenen Unternehmen § 315 AktG.
- und die Sonderprüfung wegen vermutlich unzulässiger Unterbewertung § 258 AktG.

Daneben unterliegen verschiedenen Einzeltatbestände der Pflichtprüfung. Als Beispiel sei die Prüfung des sogenannten Umsatzverhältnisses nach dem Mitbestimmungsergänzungsgesetz von 1956 genannt-

Außerdem wurde der Kreis der der Pflichtprüfung unterliegenden Unternehmen erweitert. Wenn man von den erweiterten Zielsetzungen der externen Prüfung ausgeht, kann die Rechtsform nicht alleiniges Kriterium dafür sein, ob eine externe Prüfung notwendig ist oder nicht. Wohl benötigen die Aktionäre den stärksten Schutz unter den Kapitaleigentümern, da ihre Einflussnahme auf die Geschicke des Unternehmens verhältnismäßig gering ist, alle anderen Gründe - Gläubigerschutz, Sicherung der wirtschaftlichen Stabilität und der Arbeitsplätze - aber ließen eine Prüfung unabhängig von der Rechtsform zweckmäßig erscheinen. Hier fällt mehr die größenmäßige Bedeutung des Unternehmens ins Gewicht. Die wesentlichsten Krisenfälle der Nachkriegszeit, bei denen sich der Staat gezwungen sah, Steuermittel einzusetzen oder ihren Einsatz zu erwägen, betrafen nicht Aktiengesellschaften, sondern Unternehmen, die keiner Pflichtprüfung unterlagen.

Deshalb wurde durch das Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen, kurz Publizitätsgesetz genannt, vom August 1969¹⁷ die Prüfungspflicht auf alle Unternehmen und Konzerne von einer bestimmten Größe an ausgedehnt, unabhängig davon, welche Rechtsform sie haben. Mit der Einbeziehung größerer Gesellschaften mit beschränkter Haftung in die Prüfungspflicht ist demnächst zu rechnen.

Der vorstehende, keineswegs vollständige Katalog allein der gesetzlichen Aufgaben des externen Prüfers zeigt bereits, dass sich seine Aufgaben sowohl quantitativ als auch qualitativ fortentwickelt haben, von der Prüfung

¹⁷ Bundesgesetzblatt I S. 1189.

doseler Handlungen und von Konkursen über die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des gesamten Rechenwerkes des vergangenen Jahres bis zur Beurteilung der zukünftigen Entwicklung des Unternehmens. Hinzukommt, die Unternehmen haben erkannt, dass ihnen in dem externen Prüfer auch ein besonders qualifizierter Ratgeber in allen Fragen des Rechnungswesens, der Organisation und der Unternehmensführung zur Verfügung steht. Sie sind dazu übergegangen, dem Prüfer neben Abschluss- und sonstigen Prüfungen, vielfältige Beratungsaufgaben zu übertragen, für deren Lösung er durch die genaue Kenntnis der Unternehmen aufgrund seiner Prüfertätigkeit besonders geeignet ist. Die Revision ist damit zu einer umfassenden Betreuung der Unternehmen sowohl in deren eigenem als auch im Interesse der Volkswirtschaft geworden.

**INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER
IN DEUTSCHLAND E.V.**

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. - 4 Düsseldorf 10 - Postfach 10226

Herrn
J. Loore
Vize-Präsident
Collège National des
Experts Comptables de Belgique

1040 B r ü s s e l
Rue du Congrès, 49

Ihre Zeilen Ihre Nachricht vom Unser Zeichen Tag
15/214 2. September 1970

Betreff: 1. Internationales Symposium über die Geschichte des Rechnungswesens

Sehr geehrter Herr Loore!

Wir danken Ihnen für die Einladung unserer Mitarbeiterin, Frau Gassmann, zum 1. Internationalen Symposium über die Geschichte des Rechnungswesens und bitten um Entschuldigung, daß wir infolge der Urlaubszeit erst heute schriftlich darauf zurückkommen. Frau Gassmann wird gern teilnehmen. Die Anmeldung ist in der Anlage beigefügt.

Wir wären gern bereit, einen Kurzbeitrag zur Geschichte des Rechnungswesens in Deutschland zur Verfügung zu stellen.

Die Zimmerbestellung nehmen wir von hieraus vor.

Mit vorzüglicher Hochachtung
Der Geschäftsführer

(Dr. Dieterich)

Anlage

Axel Grandell,
Dr., Professeur
Finlande

Das erste Auftreten der doppelten Buchhaltung in Schweden-Finnland

Axel Grandell, 1899 - 1993

Né le 1er août 1899 à Nagu, non loin de Turku (Åbo en suédois) en Finlande, Axel Mikael Grandell commence sa carrière en 1922 en tant que comptable d'entreprise. Puis il enseigne à l'école d'économie de l'Académie d'Åbo (université suédophone de Turku) et soutient sa thèse de doctorat sur l'histoire de la comptabilité en Finlande en 1944. Il devient en 1951 le premier professeur titulaire de la chaire d'économie d'entreprise de l'Académie d'Åbo où il enseigne jusqu'en 1965.

Une grande partie de ses travaux historiques portent sur les comptabilités non écrites et en particulier les tailles de bois (*karvstock* en suédois). Parallèlement à ses recherches historiques il réalise des missions d'audit dans plusieurs des grandes entreprises finlandaises et développe avec succès son propre cabinet d'audit.

Il décède le 6 novembre 1993 à Turku.

Axel Mikael Grandell was born on August 1, 1899 in Nagu, not far from Turku (Åbo in Swedish) in Finland, and began his career in 1922 as a business accountant. He then taught at the School of Economics of Åbo Akademi University (the Swedish-language university in Turku), and defended his doctoral thesis on the history of accounting in Finland in 1944. In 1951, he became the first full professor of business economics at Åbo Akademi University where he taught until 1965.

Much of his historical work deals with unwritten accounting, in particular tally sticks (*karvstock* in Swedish). In parallel to his historical research, he was an auditor for several of Finland's large companies and successfully developed his own audit firm.

He died on November 6, 1993 in Turku.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

1944 - *Aldreredovisningsformer i Finland. En undersökning av den företags-ekonomiska redovisningen utveckling i Finland intill 1800-talets slut*, Helsingfors: Tilgmanns Tryckeri.

- 1972 – *Redovisningens Utvecklings Historia Fran Bildskrift till dator* (The Development of Accounting from the Hieroglyphs to the Computer), Lidköping: Landströms trycksaker.
- 1977 – “The Reckoning board and tally stick”, *Accounting Historians Journal*, Vol. 4, n° 1, pp. 101-105.
- 1982 – *Karvstocken: en förbisedd kulturbärare*, Ekenäs: Ekenäs Tryckeri Aktieförlag.
- 1989 – *Historiska studier ifolkliv, handelsteknik och redovisning*, Åbo: Åbo Akademis förlag.

Das erste Auftreten der doppelten Buchhaltung in Schweden-Finnland

Résumé. La première apparition de la comptabilité en partie double en Suède-Finlande

On sait que dès 1623, les comptes du royaume suédois — dont fait alors partie la Finlande — sont tenus en partie double, suite à la réorganisation du système comptable par le néerlandais Abraham Cabiljau. Mais qu'en est-il du côté des marchands ? Dans les archives du marchand de Stockholm Mårten Wewitzer, les deux plus anciens livres de comptes qui ont été conservés, datés des années 1634 et 1635 et confiés à son commis allemand Joachim Eckhorst, étaient tenus en partie double. Or divers indices permettent de considérer qu'il en était probablement déjà ainsi dès 1623. Une similitude de date qui n'est probablement qu'une coïncidence !

Il faut noter également que deux traités de tenue des livres ont été publiés en Suède peu de temps après, celui d'Hortulanus en 1646, traduction d'un ouvrage néerlandais et celui de Morscheidt en 1669, écrit en allemand. Ces deux ouvrages confirment le rôle primordial joué par les néerlandais et les allemands dans l'introduction de la tenue des livres en partie double en Suède et Finlande.

Abstract. The first appearance of double-entry bookkeeping in Sweden-Finland

We know that as early as 1623, the accounts of the Swedish kingdom - which included Finland at the time - used double-entry bookkeeping, following the reorganization of the kingdom of Sweden's accounting system by the Dutchman Abraham Cabiljau. But what about merchants' accounts? In the archives of the Stockholm merchant Mårten Wewitzer, the two oldest books of accounts which have been preserved, dating from the years 1634 and 1635 and entrusted to his German clerk Joachim Eckhorst, were kept in double-entry. However, there are various signs that double-entry bookkeeping was probably already in use in this Stockholm merchant's office in 1623. The similarity of dates is probably just a coincidence!

It should also be noted that two bookkeeping treatises were published in Sweden shortly afterwards, one by Hortulanus in 1646 (a translation of a Dutch work) and the other by Morscheidt in 1669 (written in German). These two books confirm the crucial role played by the Dutch and the Germans in the introduction of double-entry bookkeeping in Sweden and Finland.

Zuerst möchte ich den Ausdruck Schweden-Finnland in der Überschrift erläutern. Dieser Ausdruck ist dadurch motiviert, dass Finnland bis zum Jahre 1809 einen Teil des schwedischen Reiches bildete.

Dank den Arbeiten über Buchführung von Benedetto Cotrugli und Luca Pacioli ist es uns bekannt, dass die doppelte Buchhaltung in Italien entstanden ist, und dass sie am Ende des 15. Jahrhunderts die Entwicklungsstufe erreicht hatte, die grundsätzlich noch heutzutage geltend ist. Von Italien aus verbreitete sich allmählig diese epochemachende Buchführungskunst in die anderen europäischen Länder. Für die Buchführungshistoriker ist es eine lockende und hinreissende Forschungsaufgabe, die Art und Weise dieser Verbreitungsbewegung klarzulegen. Demnach handelt es sich darum, in jedem einzelnen Land die Frage zu beantworten, wann und wie die eben genannte Buchführungskunst ihren Weg zu dem betreffenden Land fand. Was Schweden-Finnland betrifft, werde ich versuchen, diese Fragen zu beantworten.

Für die Untersuchung stehen drei Arten von Forschungsmaterial zur Verfügung

1. Die Rechenschaften des Staates und der Städte;
2. Die kaufmännischen Rechenschaften;
3. Die Buchführungslehrbücher.

Was die erstgenannte Art von Forschungsmaterial betrifft, ist zu bemerken, dass die Rechenschaftsbücher des schwedischen Reiches vom Jahre 1623 unter Anwendung der doppelten Buchhaltung nach der italienischen Methode geführt sind. Das Jahrbuch für das genannte Jahr ist von Revisor Per V.A. Hanner untersucht worden, der seine Forschungsergebnisse in einer Arbeit unter dem Titel „Rikshuvudboken av ar 1623“ (Das Reichshauptbuch vom Jahre 1623) vorgelegt hat. Diese Arbeit hat er Professor Oskar Sillen gewidmet.

Man verdankt dem Holländer Abraham Cabiljau den Verdienst der Neuorganisation des Reichsrechnungssystems im Jahre 1623, wie auch den Verdienst der Einführung der doppelten Buchführung. Dieses Jahr wurde der genannte Holländer zum Generalbuchhalter für die Finanzverwaltung des Reiches ernannt und wurde mit der Aufstellung der Rechenscharten „nach der Art des Buchhaltung“ beauftragt. Mit diesem Ausdruck meinte man wahrscheinlich die doppelte Buchführung nach der italienischen Methode.

Jedenfalls wurde die Buchführung gerade nach dieser Methode aufgestellt, mit Journal, Hauptbuch und Register. Aus natürlichen Ursachen wurde kein Memorial verwendet, da die Rechenscharten auf Grund eingesandter Rechnungsablagen und anderes Primärmaterials aufgestellt wurden.

Auch mit der Umlegung der Rechenschaften der Städte wurde im 17. Jahrhundert begonnen, und zwar unter Aufnahme der Prinzipien der doppelten

Buchhaltung. Stockholm durchführte diese Umlegung im Jahre 1643, und im Jahre 1652 führte Abo (in dem finnländischen Reichsteil) die doppelte Buchführung in gewisse Teile seiner Rechenschaften ein. In den Stadtrechenscharten Göteborgs wurde jedoch diese Methode erst im Jahre 1693 in Gebrauch genommen.

Private, kaufmännische Rechenschaften aus älterer Zeit sind wie bekannt ziemlich selten vorhanden, was die buchführungshistorische Forschung wesentlich erschwert. Zum Glück kommen jedoch in der Stockholmer Reichsarchiv einige Rechenschaftsbücher vom 17. Jahrhundert vor, die es ermöglichen die in der Einleitung vorgelegten Fragen mit ziemlich grosser Genauigkeit zu beantworten. Die Rechenschaftsbücher gehören zu drei verschiedenen Archivserien, von denen die Serie unter der Bezeichnung Mårten Wewitzer-Rosenstiernas Archiv für diese Untersuchung am wichtigsten ist.

Die Serie umfasst 9 Rechenschaftsbücher mit Notierungen für die Zeit 1621-1658. Soweit mir bekannt ist, sind diese Bücher nicht näher untersucht worden. Für mein Teil habe ich die Bücher vor allem aus buchführungstechnischem Gesichtspunkt untersucht, aber ich möchte hervorheben, dieses Material sei wertvoll auch für kulturhistorische Forschung. Eine richtige Ausnützung dieses Materials setzt jedoch die Beherrschung der derzeitigen Buchführungstechnik voraus.

Das älteste Buch in der Serie ist ein in Pergament gebundenes Kontobuch mit Notierungen von den Jahren 1621 bis 1638. Es enthält nur Personenkontos und ist nach der einfachen Buchführungsmethode geführt. Ob dieses Buch in irgendeinem Zusammenhang mit den übrigen Büchern der Serie steht, die unter Anwendung von doppelter Buchführung aufgestellt sind, habe ich nicht feststellen können.

Von diesen Büchern haben wenigstens 6 Nummer 2 bis 4 und Nummer 7 bis 9 in der Archivserie mit grösster Wahrscheinlichkeit zu demselben Geschäftshaus gehört. Schon der einheitliche Einband in schwarzem Leder mit vergoldeter Ornamentierung deutet darauf hin. Und dieses Geschäftshaus ist sicherlich das Geschäftshaus Mårten Wewitzer-Rosenstierna gewesen.

Im Jahre 1603, als Mårten Wewitzer 21 Jahre alt war, ist er nach Stockholm übergesiedelt, wo er als Bürger und Kaufmann beschäftigt war. Seine Geschäftstätigkeit wurde umfassend, und ihm wurden auch Aufträge im Dienst des Reiches anvertraut. Unter anderem wurde er Direktor des Handelskompanie im Jahre 1623 und Reichsrentmeister im Jahre 1633. Er wurde in den Adelstand unter dem Namen Rosenstierna erhoben.

Diese Bücher haben wie genannt einen einheitlichen Einband. Die Einbanddecken tragen in vergoldetem Druck die Aufschrift „Haupt Buch“ beziehungsweise „Journal“ nebst Literabezeichnung. Vier von den Büchern haben das Format 40 mal 26 Zentimeter, und zwei haben das Mammutformat 46 x 32 Zentimeter. Die Seitenanzahl wechselt; das grösste Buch enthält 882 Seiten 441 Folien.

Drei von den Büchern sind während der Lebenszeit Mårten Wewitzers geführt worden, während drei nach seinem Tod im Jahre 1638 weitergeführt wurden. Wenigstens die zwei ersten Bücher in der Serie, ein Journal und ein Hauptbuch, sind nach einer Bemerkung auf der ersten Seite des Journals von Joachim Eckhorst geführt worden, der seinem Namen nach deutsch war. Die vier ältesten Bücher sind in der Tat auf deutsch geführt worden, während ein Journal und ein Hauptbuch mit Notierungen von den Jahren 1648 bis 1658 auf schwedisch geführt wurden.

Wie genannt, handelt es sich hier um die doppelte Buchführung. Sowohl Journal als auch das Hauptbuch werden auf diejenige Weise geführt, die Luca Pacioli in seinem Lehrbuch vom Jahre 1494 beschreibt. Kein Memorial ist wahrscheinlich verwendet worden. Registerbücher kommen nicht in der Serie vor, aber es ist anzunehmen, dass es Registerbücher gegeben hat.

Das Hauptbuch enthält sowohl Personen- als auch Sachkontos. Sowohl Gewinn und Verlust Conto wie Billantz Canto kommen vor. Einheitlich abgegrenzte Rechenschaftsperioden sind nicht verwendet worden. Die Buchführung in den zwei ältesten von den bewahrten Büchern umfasst die Periode Januar 1634 bis Mai 1635.

Diese Bücher tragen die Bezeichnung „Lit. F“. Sie sind also nicht die ersten Buchführungsbücher des Geschäftshauses. Dank einem glücklichen Zufall befindet sich im Reichsarchiv ein im Jahre 1663 geschriebene Verzeichnis über die Rechenschaftsbücher und andere Handlungen, die in einem Konkursprozess vorgekommen sind. Diese Bezeichnung blieb im Anhang, gegen den Willen der Erben von Robert Lichten, und des Schwiegersohn Mårten Wewitzers bestehen. Dieses Verzeichnis enthält nicht nur die eben beschriebenen Bücher mit der Bezeichnung „Lit. F“, sondern u.a. auch folgende Bücher:

- Haupt buch 1623-1625
- Haupt buch 1625-1626
- Journal 1627-1630
- Haupt buch 1627-1630.

Man kann mit grösster Wahrscheinlichkeit annehmen, dass das Hauptbuch vom Jahre 1623 das erste war, das Mårten Wewitzer nach dem doppelten Buchführungssystem aufstellte. Aber wenigstens vom Jahre 1627 an, als ein Journal erweislichermassen vorgekommen ist, war die Buchführung doppelt. Ein Journal kommt ja wie bekannt nicht bei einfacher Buchführung vor.

Es ist wahrscheinlich ein Zufall, dass das obengenannte erste Hauptbuch und das erst nach der doppelten Buchführungsmethode aufgestellte Reichshauptbuch beide das Jahr 1623 tragen (aus dem Jahr 1623 sind). Es wäre ziemlich bemerkenswert, wenn man sowohl in der Reichsverwaltung wie in dem privaten Geschäftsleben gleichzeitig die doppelte Buchhaltung in Gebrauch genommen hätte. Vielmehr könnte man sich vorstellen, dass diese Buchführungskunst ihren Weg zuerst in private Geschäftshäuser fand. Aber ein

grösserer Zeitunterschied als höchstens 5 a 10 Jahre könnte kaum in Frage kommen. Und mit ziemlich grosser Sicherheit dürften wir behaupten können, dass die Kunst der doppelten Buchführung das schwedische Reich im 16. Jahrhundert nicht erreicht hatte.

In der Einleitung erwähnte ich, dass die Buchführungslehrbücher einen Leitfaden geben können, wenn es sich darum handelt, die Fragen zu beantworten, wann und wie die doppelte Buchführungskunst ihren Weg zu einem gewissen Land fand. Was Schweden betrifft, erschienen dort im 17. Jahrhundert zwei derartige Lehrbücher:

- Hortulanus, Henrik Olofsson, *Räckne-Book*, Nyköping, 1646
- Morscheidt, Cyriacus, *Instruction Über dass Italienischen Buchhaltens*, Stockholm, 1669.

Das erstere ist eine Übersetzung einer holländischen Arbeit, das letztere ist eine selbständige, auf deutsch geschriebene Arbeit, obwohl es für schwedische Benutzer abgefasst wurde. In diesen Büchern wird die doppelte Buchführung nach „italienischer Manier“ geschildert.

Das Vorkommen dieser zwei Bücher zeigt, dass schon in der Mitte des 17. Jahrhunderts ein Bedarf da war, in immer weiteren Kreisen, die doppelte Buchführung zu lernen. Die Bücher zeigen auch teils den holländischen, teils den deutschen Einfluss.

Auf Grund des vorhandenen Forschungsmaterials kann man also feststellen, dass die doppelte Buchführung in den zwanziger Jahren des 17. Jahrhunderts in Gebrauch war, und zwar sowohl in der Staatsverwaltung als in dem privaten Geschäftsleben. Um die Mitte des 17. Jahrhunderts waren schon Voraussetzungen da für die Verbreitung dieser Methode durch Lehrbücher. Andererseits lebte die einfache Buchführungsmethode immer noch fort, das heisst ein Kontobuch mit nur Personenkontos, und zwar bei vielen Buchhaltern sehr lange noch.

Viele von den Rechenschaftsbüchern vom 17. Jahrhundert, die in dem Reichsarchiv aufbewahrt sind, sind auf deutsch geführt, zum Teil auch auf holländisch. In den Fällen, wo die Buchhalter beim Namen genannt sind, kann man auch aus den Namen schliessen, dass es sich um deutsche oder holländische Buchhalter handelt. Der starke deutsche und holländische Einfluss geht auch aus den zwei Lehrbüchern hervor, die in Schweden im 17. Jahrhundert erschienen. Dieser Einfluss ist übrigens ganz natürlich mit Rücksicht auf die regen Verbindungen Schwedens mit Deutschland und Holland zu dieser Zeit. Aus alledem folgert es, dass es deutsche und holländische Kaufleute und Buchhalter waren, die die doppelte Buchführungskunst nach Schweden-Finnland brachten.

Hermann Kellenbenz,

Direktor Seminar für Wirtschafts- und Sozialgeschichte der Universität zu Köln

Der Stand der Buchhaltung in Oberdeutschland zur Zeit der Fugger und Welser

Hermann Kellenbenz, 1913-1990

Né le 28 août 1913 à Süssen, dans le Bade-Wurtemberg, Hermann Kellenbenz étudie aux universités de Tübingen, Munich, Kiel et Stockholm et obtient son doctorat en 1938 à Kiel. On le retrouve bientôt au Centre de recherche sur l'histoire entrepreneuriale à Harvard, puis à l'École pratique des hautes études à Paris, jusqu'à sa nomination à la chaire d'histoire économique et sociale de l'Université de Nuremberg en 1957. Il rejoint l'université de Cologne en 1960 puis retourne à Nuremberg en 1970 où il enseigne jusqu'à son départ en retraite en 1983.



Pratiquant plus d'une douzaine de langues, il a étudié de nombreux aspects de l'histoire économique et sociale du Moyen-Âge au XX^e siècle, de l'Asie à l'Europe, de l'Afrique à l'Amérique latine et de la Scandinavie à la Russie en passant par le Cap de Bonne-Espérance ! Il a été le directeur de thèse de l'un des plus célèbres historiens de la comptabilité : Esteban Hernandez Esteve.

Il décède le 26 novembre 1990 à Tegernsee.

Born on August 28, 1913 in Süssen, Baden-Württemberg, Hermann Kellenbenz studied at the universities of Tübingen, Munich, Kiel and Stockholm and obtained his doctorate in 1938 in Kiel. He then joined the Center for Research on Entrepreneurial History at Harvard, and subsequently the *École Pratique des Hautes Études* in Paris, until he was appointed to the Chair of Economic and Social History at Nuremberg university in 1957. He moved to the University of Cologne in 1960 then returned to Nuremberg in 1970 where he taught until his retirement in 1983.

Speaking more than a dozen languages, Kellenbenz studied many aspects of economic and social history from the Middle Ages to the twentieth century, ranging from Asia to Europe, Africa to Latin America and Scandinavia to Russia via the Cape of Good Hope! He was the thesis director of one of the most famous accounting historians: Esteban Hernandez Esteve.

He died on November 26, 1990 in Tegernsee.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

- 1954 - *Unternehmerkräfteim Hamburger Portugal- und Spanienhandel, 1590-1625*, Hamburg: Verlag der Hamburgischen Bücherei.
- 1958 - *Sephardim an der unteren Elbe, ihrewirtschaftliche und politische Bedeutungvom Ende des 16. bis zum Beginn des 18. Jahrhunderts*, Wiesbaden: F. Steiner.
- 1967 - *Die Fuggersche Maestrazgopacht, 1525-1542, zur Geschichte der Spanischen Ritterordenim 16. Jahrhundert*, Tübingen: J.C.B. Mohr.
- 1974 - *Handelsbräuche des 16. Jahrhunderts Das Meder'sche Handelsbuch und die Welser'schen Nachträge*, Wiesbaden: F. Steiner.
- 1991 - *Die Wiege der Moderne Wirtschaft und Gesellschaft Europas 1350-1650*, Stuttgart: Klett-Cotta.

Der Stand der Buchhaltung in Oberdeutschland zur Zeit der Fugger und Welser¹

Résumé. L'état de la comptabilité en Haute-Allemagne à l'époque des Fugger et des Welser

Depuis les travaux de Balduin Penndorf en 1913, les recherches sur l'histoire de la comptabilité en Haute Allemagne, à la fin du Moyen-Âge et au début des Temps modernes, ont fait des progrès considérables.

Les archives permettent d'aborder l'évolution de la comptabilité en Allemagne à partir de la fin du XIII^e siècle. Si on ne discerne aucune trace d'influence italienne dans les comptabilités des villes hanséatiques de Basse-Allemagne, les plus anciennes dont on dispose, on note en revanche qu'en Allemagne du Sud, la méthode italienne est utilisée de façon précoce, avant même la publication de la *Summa* de Pacioli. Notamment car les fils de marchands vont en Italie pour y étudier la comptabilité en partie double, à l'instar de Jacob Fugger qui s'y rendit en 1473.

Les développements techniques que l'on peut observer dans les archives des Fugger et des Welser se reflètent dans la littérature comptable de l'époque, avec les ouvrages d'Heinrich Schreiber (1518), Johann Gottlieb (1531), Gottfried (1546) ou encore Schweickert (1549).

¹ Ndlr. Une traduction en anglais de cette publication a été réalisée par Richard Homburger et publiée sous le titre "The State of Bookkeeping in Upper Germany at the Time of the FuggersandWelsers" dans / Editor's note. An English translation of this publication was produced by Richard Homburger and published under the title "The State of Bookkeeping in Upper Germany at the Time of the FuggersandWelsers" in: *The Academy of Accounting Historians, Working Paper Series*, Vol. 1, pp. 87-98.

Abstract. The State of Bookkeeping in Upper Germany in the Time of the Fuggers and Welsers

Since the work of Balduin Penndorf in 1913, research into the history of accounting in Upper Germany, in the late Middle Ages and early Modern times, has made considerable progress.

The archives allow us to examine the evolution of accounting in Germany from the end of the 13th century. While no trace of Italian influence is discernible in the accounts of the Hanseatic cities of Lower Germany, the oldest accounts available, it is clear that in South Germany, the Italian method was used very early, even before the publication of Pacioli's *Summa*. Especially because the sons of merchants went to Italy to study double-entry bookkeeping, like Jacob Fugger who did so in 1473.

The technical developments that can be observed in the archives of the Fugger and Welser families are reflected in the accounting literature of the time, with the works of Heinrich Schreiber (1518), Johann Gottlieb (1531), Gottfried (1546) and Schweickert (1549).

I. Seit den Arbeiten von Balduin Penndorf² sind in der Erforschung der Geschichte der oberdeutschen Buchhaltung am Ende des Mittelalters und zu Beginn der Neuzeit beträchtliche Fortschritte gemacht worden. Dies verdanken wir namentlich der Schule Jakob Strieders, der schon 1905 eine Untersuchung über die Inventur der Fugger von 1527 veröffentlicht hatte³. Wenige Jahre darauf brachte A. Hummel eine Studie über die Buchhaltung der Fugger zum Druck⁴. Strieders Schüler Alfred Weitnauer hat den venezianischen Handel der Fugger nach der Musterbuchhaltung des Matthäus Schwarz dargestellt⁵. Wenige Jahren danach würdigte Joseph Löffenzholz den Stand der Kenntnisse im Rahmen seiner Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre⁶.

Neue Anregungen kamen nach dem Zweiten Weltkrieg. Sie gingen, wenn man von Raymond de Roover wichtigen Arbeiten absieht⁷, vom Nürnberger und Augsburger Raum aus. In Nürnberg erschloss Wolfgang Stromer von

² Balduin Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, 1913; ders. Die Entwicklung der Buchhaltung in Deutschland im 16. Jahrhundert, in: *Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis*, 8, 1915/16, S. 31-36.

³ Jakob Strieder, die Inventur der Firma Fugger aus dem Jahre 1527, in: *Zeitschrift für die gesamte Staatswirtschaft*, Ergänzungsheft XVII, Tübingen 1905.

⁴ A. Hummel, Die Buchhaltung der Fugger, in: *Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis*, 15, 1912/13.

⁵ Alfred Weitnauer, *Venezianischer Handel der Fugger nach der Musterbuchhaltung des Matthäus Schwarz*, Studien zur Fuggergeschichte, hergg. von Jakob Strieder, 9, München-Leipzig 1931.

⁶ Joseph Löffenzholz, *Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre, Altertum-Mittelalter-Neuzeit bis zu Beginn des 19. Jahrhunderts*, Betriebswirtschaftliche Abhandlungen 23, Stuttgart 1935.

⁷ Raymond de Roover, The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account books of Medieval Merchants, in: *Studies in the History of Accounting*, ed. by A.C. Littleton and B.S. Yamey, London 1956, S. 114-174.

Reichenbach verschiedene neue Quellen, die den fortschrittlichen Stand namentlich der Nürnberger Welt aufweisen⁸. Die Forschungen von Götz, Freiherrn von Pölnitz über die Fugger⁹ machten es möglich, deren Buchhaltungstechnik deutlicher ins Licht zu rücken. In Nürnberg hat der Betriebswirt Hanns Linhardt immer starkes Interesse an der historischen Komponente seiner Disziplin gezeigt¹⁰ und zwei seiner Schüler, Hartmut Schiele und Manfred Ricker haben diesen Fragen Einzelstudien gewidmet¹¹.

II. Die Entwicklung der Buchhaltung lässt sich in Deutschland seit dem letzten Drittel des 13. Jahrhundert verfolgen. Der rotulus eines Lübecker Gewandschneiders¹² und ein Kieler Fragment¹³ aus dieser Zeit zeigen, dass die schriftliche Aufzeichnung zum Zweck der internen Geschäftskontrolle im Hansischen Bereich nichts ungewöhnliches mehr war. Entsprechend den gleichzeitigen städtischen Akten wurden die Aufzeichnungen auf einzelnen Pergamentblättern oder Pergamentrollen gemacht. Wie diese Aufzeichnung aus dem hansischen Bereich, ist auch das älteste erhaltene Kaufmannsbuch Oberdeutschlands, das Schuldbuch der Nürnberger Holzschuher von 1304–1360¹⁴ lateinisch geführt. Wenn ein Geschäft abgeschlossen war, wurde die Eintragung darüber einfach durchgestrichen. Die Aufzeichnungen erfolgten in Paragraphenform. Das Rechnungsbuch des Lübecker Hermann Wittenborg und seines Sohnes, das Eintragungen von 1329–1360 enthält¹⁵, beginnt lateinisch und geht später ins Plattdeutsche über. Im lateinischen Rechnungsbuch des Rostocker Johann Tölner 1345–1350 sind erste Ansätze zu einer Klassifizierung festzustellen¹⁶. Auch die Bücher der Brüder Hildebrand und Sievert Veckinchusen zeigen das in den hansischen Kreisen übliche System, das nach de Roover geeignet war, solange die Unternehmungen klein

⁸ Wolfgang Stomer von Reichenbach, *Die Nürnberger Handelsgesellschaft Gruber-Podmer-Stomer im 15. Jahrhundert*, Nürnberger Forschungen 7, Nürnberg 1963; ders., *Das Schriftwesen der Nürnberger im 14. und 15. Jahrhundert*, in: *Beiträge zur Wirtschaftsgeschichte Nürnbergs I*, Nürnberg 1967, S. 751–799.

⁹ Vor allem die Bände über Jakob und Anton Fugger und das zusammenfassende Werk „Die Fugger“, Frankfurt/M. 1960.

¹⁰ Hanns Linhardt, *Die historische Komponente der funktionalen Betriebswirtschaftslehre, Betriebsfunktionen – historisch betrachtet*, Betriebswirtschaftliche Schriften 14, Berlin 1964.

¹¹ Hartmut Schiele und Manfred Ricker, *Betriebswirtschaftliche Aufschlüsse aus der Fuggerzeit*, Nürnberger Abhandlungen 25, Berlin 1967.

¹² A.V. Brandt, Ein Stück kaufmännischer Buchführung aus dem letzten Viertel des 13. Jahrhunderts Aufzeichnungen aus dem Detailgeschäft eines Lübecker Gewandschneiders, *Zeitschrift d.Ver. f. Lübeck, Geschichte und Altertumskunde* 44, 1964.

¹³ G. Korlé, Kieler Bruchstücke kaufmännischer Buchführung, in: *Niederdeutsche Mitteilungen* 5, Lund 1949.

¹⁴ Anton Chroust und Hans Proesler, *Das Handlungsbuch der Holzschuher in Nürnberg von 1304–1307*, Erlangen 1934.

¹⁵ C. Mollwo, *Das Handlungsbuch von H. und J. Wittenborg*, Leipzig 1901.

¹⁶ K.J. Koppmann, *Johann Tölners Handlungsbuch von 1345–1350*, Geschichtsquellen der Stadt Rostock 1, 1885.

waren, und es sich nur um Geschäfte zwischen zwei Partnern handelte¹⁷. Sobald sich diese Geschäfte ausdehnten, wie es bei den Veckinchusen der Fall war, mussten sich die Schwächen in verhängnisvoller Weise zeigen, wenn auch das Unglück der Veckinchusen nicht allein diesem Versagen zuzuschreiben ist.

Eine verbesserte Phase der Buchhaltung zeigt das Rechnungsbuch des Danziger Kommissionskaufmanns Johann Pisz¹⁸, während die aus der zweiten Jahrhunderthälfte stammenden Aufzeichnungen der Lübecker Heinrich Dunkelgud und Paul Mulich wiederum die traditionelle einfache Methode repräsentieren¹⁹.

Auch im 16. Jahrhundert ändert sich im hansischen Bereich in der Art der Geschäftsführung nicht viel. Wir ersehen es aus den Revaler Handlungsbüchern, über die Gunnar Mickwitz geschrieben hat²⁰, aus der Buchführung des Rostocker Kaufmanns Bernt Kron d.J. und des Bertram Bene in Oslo im 1550²¹. Es handelt sich um typische wechselseitige Kommissionsgeschäfte zwischen zwei Handelsfirmen mittleren Umfangs. Die doppelte Buchführung ist hier noch unbekannt, zumindest wird sie hier noch nicht benutzt. Auch verschiedene Lübecker, Bremer Lüneburger Geschäftsbücher des 16. Jahrhunderts sind traditionell gehalten²².

Im allgemeinen waren, um zusammenzufassen, die Niederdeutschen konservativer als die Oberdeutschen, wobei die Tatsache mitgespielt haben mag, dass die Art des Warenverkehrs und die Organisationsform weniger kompliziert waren als bei den stärker von den mediterranen Verhältnissen beeinflussten und im Binnenland tätigen Oberdeutschen.

Hier in Süddeutschland verstand man es inzwischen besser, sich der neuen Erkenntnisse der transalpinen Welt zu bedienen. In Italien hat sich die doppelte Buchhaltung im Lauf des 14. Jahrhunderts ausgebildet, also lange bevor Luca Pacioli in gedruckter Form der Öffentlichkeit davon Kenntnis

¹⁷ de Roover, *The Development of Accounting prior to Luca Pacioli*.

¹⁸ Walter Schmidt-Rimpler, *Geschichte des Kommissionsgeschäfts in Deutschland*, Halle/S. 1915, I, S. 74-76.

¹⁹ Fritz Rörig, *Das Finkaufsbüchlein der Nürnberg-Lübecker Mulich's auf der Frankfurter Fastenmesse des Jahres 1495*, Breslau 1931.

²⁰ Gunnar Mickwitz, *Aus Revaler Handelsbüchern*, Soc. Scient. Fenn. Gemmentationes Hum. Litt. IX, 8, Helsingfors, 1932, s. 189-195.

²¹ Hildegard Thierfelder, *Rostock-Osloer Handelsbeziehungen im 16. Jahrhundert, Die Geschäftspapiere der Kaufleute Kron in Rostock und Bene in Oslo*, Weimar 1958.

²² G. Fink, Ein vielseitiger Geschäftsmann, in: *Zeitschrift d. Ver. f. Lüb. Geschichte* 31, 1949; Paul Hartwichs Buch von 1528-1537; A.V. Brandt, *Waren und Geldhandel in Lübeck um 1560*, ebenda 34, 1954; *Das Maklerbuch des Stefan Molhusen von 1560-1564*; B. Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Nachdr. der ersten Auflage von 1913, Frankfurt/M. 1966, S.100.

gab²³. Oberdeutsche Kaufmannssöhne wurden nach Italien, insbesondere nach Venedig, in die Lehre geschickt, um dort gerade auch in der Technik des Buchhaltens ausgebildet zu werden. Jakob Fugger, der 1473 nach Venedig in die Lehre ging, ist nur das bekannteste Beispiel und dabei ein spätes, bei den Nürnbergern war dies schon früher der Fall²⁴. Und so stellt sich die Frage, wo in den Nürnberger Geschäftsbüchern die Anregungen aus Italien am frühesten festzustellen sind.

Zunächst ergibt sich, dass schon seit dem ausgehenden 14. Jahrhundert sowohl in den Filialen als auch in der Nürnberger Zentrale mehrere Bücher geführt wurden. Die Kress-Gesellschaft hatte im Fondaco dei Tedeschi in den Jahren 1389-1392 ein „klein puchel, grosses puch und langes puch“. Ähnliches ist von den Mendel überliefert. Im November 1444 bestellte Albrecht Scheuerl in Breslau bei seinem Prinzipal Ludwig Gruber in Nürnberg „1 gross preyt schuldbuch“, und von der Gesellschaft, die Scheuerl nach seinem Ausscheiden aus der Nürnberger Firma mit dem Salzburger Kaufmann Paul Venediger in Breslau gründete, ist eine Kladde erhalten. In seinem Testament von 1406 erwähnt Ulman Stromeir sein „schuldbuch“.

Bezüglich der Anlage der Konten müssen wir heute auch weiter zurückgreifen. Dass das Holzschuhersehe Handlungsbuch die Personenkonten nach Ständen, Adel, Geistlichkeit und Bürger, ordnete, hatte durchaus seinen Sinn und spricht für die Logik der Anlage. Die adligen Schuldner mussten nämlich, wenn sie nicht zahlten, beim kaiserlichen Landgericht, die geistlichen beim geistlichen Gericht in Bamberg und die Bürger in Nürnberg beim Stadtgericht verklagt werden²⁵. Bruchstücke eines Geschäftsbuches von Leupold Schürstab d.Ä. aus den 70iger Jahren des 14. Jahrhunderts lassen gewisse Fortschritte in der Kontenführung gegenüber dem Holzschuberbuch erkennen²⁶. Die Runtingen in Regensburg kannten Kontokorrent, Personen- und Sachkonto²⁷. Penndorf war der Ansicht, dass der Nürnberger Ulrich Stark 1426 als erster Kaufmann in Süddeutschland Soll und Haben einander gegenüber stellte. Heute wissen wir, dass ihnen die Kress

²³ Vgl. dazu Federigo Melis, *Storia delle Ragioneria*, Bologna 1950; Raymond de Roover, *The Development of Accounting prior Luca Pacioli*; ders., *The Rise and Decline of the Medici Bank 1397-1494*, Cambridge/Mass. 1963.

²⁴ L. Schuster, Die Rolle der Nürnberger Kaufherren am Fondaco dei Tedeschi in Venedig, Nürnberger Diplomarbeit, abgedruckt in: *Mitteilungen aus der Stadtbibliothek Nürnberg*, 11, 1962, S. 30 ff.; Ph. Braunstein, Les relations économiques de Nuremberg et de l'Italie à la fin du Moyen-Âge, Mémoire pour le diplôme d'études supérieures, S. 109 ff.; ders., Relations d'affaires entre Nurembergeois et Vénitiens à la fin du XVI^e siècle, in: *Mélanges d'Archéologie et d'histoire*, publiés par l'École Française de Rome, Paris 1964, s. 227 ff.

²⁵ V. Stromer, *Dass Schriftwesen der Nürnberger Wirtschaft*, S. 775.

²⁶ Ebenda, S. 776 ff.

²⁷ Franz Bastian, *Das Runtigerbuch 1383-1407 und verwandtes Material zum Regensburger Süd-Ostdeutschen Handel und Münzwesen I-III*, Regensburg. 1935-1944.

vorausgingen²⁸. Das „lange puch“, das Hilpolt Kress als Leiter des Geliegers der Gesellschaft in Venedig von 1398-1392 führte, hatte links das Soll und rechts das Haben. Dabei wurden alle Kolonnen in arabischen Ziffern geschrieben, also wesentlich früher als man es bisher an Hand der Beispiele des Venezianers Badoer annahm. Schliesslich ist das System der höher entwickelten italienischen Handelsbücher ganz konsequent in Marquart Mendels „Buch der Hantierung“ von 1425-1438²⁹ übernommen. Allerdings sind die Einzelbeträge in römischen Ziffern aufgeführt, Grundbeträge und Zwischenrechnungen dagegen meist in arabischen. Betriebswirtschaftlich bemerkenswert sind auch die Preis- und Kosten-Kalkulations-Schemata und eine Umrechnungstabelle der wichtigsten Fremdwährungen. Verschiedenes zeigt Ähnlichkeit mit gleichzeitigen venezianischen Büchern, zu Venedig hatten die Mendel, die auch in Köln sassen, rege Beziehungen. Doch gehört die Mendelche Buchführung noch einer Übergangsphase an, die Doppik, die in Italien zum ersten Mal bei den Borromei deutlich hervortritt, ist noch nicht voll ausgebildet³⁰. Überhaupt ist der Stand der Buchführung im Nürnberg des 15. Jahrhunderts noch sehr ungleich, aber bei einigen führenden Firmen durchaus auf der Höhe der Zeit mit ausgebildeter Doppik und Nebenbüchern. Das hat man zuletzt aus der erhaltenen Inventur und Bilanz des Lang-Hans-Tucher geschlossen³¹. Ein volles Bild der tatsächlichen Verhältnissen werden wir nie bekommen, da aus der Zeit nur zufällig erhaltene Buchstücke überliefert sind.

III. Ähnlich ist es in Augsburg, wo die Überlieferung erst mit dem 16. Jahrhundert einsetzt, und wir mit den Unterlagen aus dem fuggerschen Unternehmen das beste Beispiel an der Hand haben. Allerdings sind aus dem fuggerschen Unternehmen keine Geschäftsbücher erhalten, doch kennen wir die Musterbuchhaltung des fuggerschen Buchhalters Matthäus Schwarz, die dieser auf der Grundlage der Geschäftsbücher der venezianischen Fuggervertretung von 1516 abfasste, sowie einzelne Rechnungen³². Schwarz beschreibt neben der in Italien üblichen, die „deutsche Form“ der Buchhaltung, die sich vor der italienischen dadurch unterschied, dass man die „Guetter nicht für debitor hält“. Das italienischen Hauptbuch wurde danach zerlegt in ein „Schuldbuch“, das die Personalkonten und in ein Güterbuch, das die

²⁸ V. Stromer, *Das Schriftwesen der Nürnberger Wirtschaft*, S. 785 ff.; Philippe Braunstein, *Relations d'affaires entre Nurembergeois et Vénitiens*, S. 227 ff.

²⁹ Wolfgang von Stromer, *Handel- und Geldgeschäfte der Mendel 1305-1449*, in: W. Treue - H. Goldmann u.a., *Das Hausbuch der Mendelschen Zwölfbrüder Stiftung in Nürnberg, Deutsche Handwerksbilder des 15. und 16. Jahrhunderts*, München 1965, S. 61-70; ders., *Das Schriftwesen der Nürnberger Wirtschaft*, S. 790 ff.

³⁰ V. Stromer, *Das Schriftwesen der Nürnberger Wirtschaft*, S., 792 ff.

³¹ Ebenda, S. 797.

³² So die Augsburger Rechnungen von 1535/36, 1538/39, die Haller Rechnungen von 1527, 1528, 1531, 1537, die Antwerpener Rechnung von 1540.

Sachkonten enthielt. Nach dieser Form scheint sich die fuggersche Buchhaltung bis zur Mitte des 16. Jahrhunderts gerichtet zu haben³³.

Jede der fuggerschen Faktoreien führte an Rechnungsbüchern ein Journal, ein Schuldbuch und ein Güterbuch. Dazu kamen entsprechend der besonderen Verhältnisse der betreffenden Faktorei noch verschiedene Nebenbücher. Im Journal wurden die täglichen Geschäftsvorfälle in chronologischer Folge aufgezeichnet. Aus dem Journal wurden die angegebenen Posten dann auf die Konten des Schuldbuches oder des Güterbuches übertragen. Das Schuldbuch enthielt die Personenkonten und das Kassenkonto mit den Angaben über Bareinnahmen und Barausgaben. Auf der Aktivseite wurde mit „üns soll“, auf der Passivseite mit „sollen wir“ verzeichnet.

Das wichtigste der Bücher war das Güterbuch, deshalb der Name Caput oder Capus. Die in ihm enthaltenen Sachkonten zerfielen in Warenkonten und in Konten der Faktoreien, mit denen die buchende Niederlassung in Geschäftsverbindung stand.

Die Warenkonten verzeichneten das, was eingekauft, in fuggerschen Betrieben hergestellt und von anderen Faktoreien zugesandt wurde, als Aktiva unter „Empfangen“, während diejenigen Waren, die an andere Faktoreien versandt oder am Niederlassungsort verkauft wurden, als Passiva unter „Weggegeben“ und „Einnehmen des Geldes“ aufgeschrieben wurden. Das Konto für das Augsburger Stammhaus war dabei gleichzeitig auch Kapitalkonto und wurde überschrieben mit „Einnehmen per Herr Jakob Fugger“ bzw. „Ausgeben per Herr Jakob Fugger“³⁴.

Von den Nebenbüchern seien das Kassenbuch und das Gesellenbuch erwähnt. Ins Kassenbuch wurden Bareinnahmen und Barausgaben eingetragen, bevor man sie als Posten ins Journal übernahm und schliesslich ins Schuldbuch übertrug. Im Gesellenbuch wurden Gelder verzeichnet, die für kurze Zeit ausgeliehen wurden, sowie kleinere Unkosten. Daneben gab es noch verschiedene Unkostenbüchlein, in die etwa Transportkosten, Reisekosten, Botenlöhne, Haushaltungskosten, u.a., eingetragen wurden. Am Ende der Rechnungsperiode wurden die Summen dann über das Journal ins Schuldbuch und Capus übertragen. In der Augsburger Zentrale selbst wurden daneben noch einige andere Bücher geführt, so das Hofbuch, in das die aus Geschäften mit den Habsburgern herrührenden Schulden und die darauf erfolgenden Rückzahlungen verzeichnet wurden. Das Augsburger Wechselbuch vermerkte unter „Einnahmen“ die festverzinsten Depositengelder und Zinsen, die fremde Schuldner entrichteten, während unter „Ausgaben“ die Rückzahlung der Depositengelder samt Zinsen vermerkt wurde. Die zahlreichen Gütererwerbungen wurden in einem Buch für die „Graf- und Herrschaften“ verzeichnet, und zwar einmal die Auslagen für die Ankäufe und der

³³ Schiele, Betriebswirtschaftliche Aufschlüsse aus den Fuggerveröffentlichungen von Götz, Freiherrn von Pölnitz, s. 53 ff.

³⁴ Schiele, Betriebswirtschaftliche Aufschlüsse, s. 54 ff.

laufende Unterhalt der Liegenschaften, sowie die Einkünfte aus diesen. Schliesslich gab es noch ein Hauptbuch, in das die Kapitalentnahmen und Auszahlungen vermerkt wurden, die im Lauf einer Rechnungsperiode durch die Gesellschafter vorgenommen wurden³⁵.

Das System funktioniert in der Weise, dass alle Geschäftsvorfälle, die als „Einnehmen“ oder „Ausgeben“ im Capus Aufnahme fanden, im Kassenkonto bzw. im Personenkonto des Schuldbuchs gegengebucht wurden. Entsprechend wurden in Augsburg mit den Eintragungen in die erwähnten bestehenden Augsburger Bücher verfahren. Am Ende einer Rechnungsperiode war also die Differenz aller Einnahmen und Ausgaben einer Faktorei gleich der Summe aus Kassenbestand und Debitoren abzüglich der Kreditoren, und damit hatte man mit dieser Summe die Reinvermögen der Faktorei³⁶.

Beim Abschluss wurden die Salden der Schuldbücher, d.h. der Kassenbestand und die Summe der noch verbleibenden Forderungen und Verbindlichkeiten nach Augsburg übermittelt, als Unterlage für das dortige Hauptkonto. Um eine klare Übersicht über Aussenstände und Verbindlichkeiten zu haben, wurde nach Abschluss der Rechnung noch eine zusätzliche Liste mit den Namen und Summen der Debitoren und Kreditoren angefügt.

In dieser Weise wurden die Rechnungen von den Faktoreien am Jahresende abgeschlossen und nach Augsburg gesandt. Dort erfolgte die Gegenkontrolle, um also das Endergebnis des fuggerschen Gesamtvermögens zu ermitteln. Soweit die Rechnungen in fremden Währungen geführt wurden, wurden diese in Augsburg in rheinische Gulden umgerechnet.

War das Geschäftsvermögen als Summe der Differenzen von „Einnahmen“ und „Ausgaben“ bzw. als Summe der Kassenbestände, Forderungen und Verbindlichkeiten sämtlicher Niederlassungen ermittelt, dann blieb noch die Aufgabe, den Wert der bei den einzelnen Faktoreien befindlichen Warenbestände festzustellen. Sie wurden dann im Augenblick des Abschlusses zum Tageswert eingesetzt. Entsprechend wurde mit den Abschreibungen, den uneinbringlichen und zweifelhaften Forderungen verfahren. Wenn das alles erfolgt war, dann wurden, wie Schwarz es formuliert hat, „baidtail“, d.h. Aktiva und Passiva zusammengezählt und voneinander abgezogen. Das war dann das Kapital. Verglichen mit dem „vorigen capital“ der vorausgehenden Rechnung, ergab es sich, ob man mit Verlust oder Gewinn gewirtschaftet hatte.

Eine systematische Wertberichtigung im modernen Sinn war dies allerdings nicht³⁷. Umso wichtiger waren die ausserhalb der Buchhandlung angefertigten Inventare. Solche wurden allerdings nur für besondere Fälle angefertigt, so bei Veränderungen in der Geschäftsleitung, bei Eintritt oder

³⁵ Ebenda, s. 55 ff.

³⁶ Ebenda, s. 61 ff.

³⁷ Vgl. dazu, Löffenholtz, *Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre*, S. 153, und Schiele, *Betriebswirtschaftliche Aufschlüsse*, S. 64.

Tod eines Gesellschafters. In diesem Sinne gibt es Inventuren aus den Jahren 1511, 1527, 1533, 1536 und 1539. Sie wiederum stützen sich – wie es ja auch bei der laufenden Buchführung war – auf die Inventuren der Faktoreien. Die Gesamtinventur besteht aus zwei Hauptteilen, von denen der eine die Aktiva, der andere die Passiva enthält. Die Aktiva sind dabei, so 1533, nach den Faktoreien gegliedert. Dabei kommen innerhalb der Faktoreiverzeichnisse zuerst die Werte, die sich unterwegs von einer Faktorei zu anderen befinden, dann folgen die Warenbestände der Faktorei, ferner die Barvorräte und an vierter Stelle die Schuldsummen der Debitoren, schliesslich wird das immobile Inventar bewertet. Dann folgen die ausstehenden Beträge des Wechselbuchs und die darauf entfallenden Zinsen, schliesslich die Posten des Hauptbuchs, d.h. die Angaben aus den Finanzgeschäften mit dem Haus Habsburg, und zuletzt werden die Werte der fuggerschen Liegenschaften aufgeführt. Eine gesonderte Aufstellung erfahren die zweifelhaften und uneinbringlichen Forderungen, sowie die mobile und immobile Geschäftseinrichtung. Die von den verschiedenen Faktoreien eingesandten Inventarzeichnisse werden im übrigen in einem besonderen Inventarbuch zusammengestellt, der Hausrat wird nicht gewertet, während die Immobilien, Häuser, Gärten, Hüttenwerke, Bergwerksanteile mit ihren Wert veranschlagt werden.

Auch die Passiva worden nach den einzelnen Faktoreien aufgeführt, dabei werden zunächst diejenigen Schulden erwähnt, die der Faktorei gewöhnlich auf dem Wechselwege von einer andern überwiesen worden sind. Dann folgen die Kreditoren der Faktorei selbst und schliesslich die im Wechselbuch verzeichneten Fremdgelder samt den aufgelaufenen Zinsen meist 5 %.

Nicht das gesamte fuggersche Unternehmen wurde vom „gemeinen Handel“ erfasst, der „ungarische Handel“ wurde als ein gesondertes Unternehmen geführt, nicht nur in der Zeit, in der die Thurzo beteiligt waren, sondern auch nach ihrem Ausscheiden in 1526³⁸. Ungarische Rechnungen sind aus verschiedenen Jahren zwischen 1507 und 1539 erhalten. Das Resultat der gesenderten Inventuren wurde dann jeweils in das Inventurbuch des „gemeinen Handels“ übernommen. So ging das Ergebnis der Rechnung vom 8. September 1527 bis 8. September 1533 mit 395.298 rheinischen Gulden, in die mit dem Stichtag 31. Dezember 1533 angefertigte fuggersche Gesamtinventur ein. Ähnlich wurde es, nachdem der „ungarische Handel“ 1546 sein Ende fand, dann mit dem Ende 1548 geschlossenen „Tiroler und Kärnter Handel“ gemacht³⁹.

Im Anschluss an eine Inventur wurde schliesslich jeweils eine Bilanz aufgestellt. Dies erfolgte in der Weise, dass Aktiva und Passiva in Kontenform einander gegenübergestellt und durch Saldierung das jeweilige Vermögen

³⁸ Schiele, *Betriebswirtschaftliche Aufschlüsse*, S. 67 ff.

³⁹ Ludwig Scheuermann, *Die Fugger als Montanindustrielle in Tirol und Kärnten*, München/Leipzig, 1929, S. 5 ff.

der Firma und der gegenüber der letzten Bilanz gemachte Gewinn ermittelt wird⁴⁰.

Am. 31. Dezember 1533 betrug der Gewinn seit der Inventur von 1527 399.672 Gulden. Es ergab sich nach Abzug einer Reserve von 100.000 Gulden, nach Abzug des Stiftungsvermögens von 11.885 Gulden und des Kapitals von 1527 in Höhe von 1.590.869 Gulden. Das Gesellschaftskapital betrug 1.801.070 Gulden.

IV. Die Welser waren als Unternehmen wesentlich kleiner, 1543 betrug ihr Gesellschaftskapital 243.000 Gulden. Die Nachrichten über die Buchhaltung der Welser sind spärlicher als die über die Fugger. Dabei wissen wir aus den Unterlagen über das Konkursverfahren von 1614, dass den Konkursverwaltern 250 Geschäftsbücher aus den Jahren 1534–1575 übergeben wurden, vornehmlich Schuldjournale und Kassenbücher⁴¹. Nachträglich wurden noch acht weitere Bücher herbeigebracht. Doch ist von ihnen allen keines erhalten geblieben. Lediglich zwei grössere zusammenfassende Stücke sind überliefert, nämlich das Fragment eines Schuldbuches der Augsburger Gesellschaft von 1554 bis 1560⁴², und ein Schuldbuch der Nürnberger Filiale von 1579/80. Ausserdem kennen wir heute weitere Fragmente, die noch einer eingehenden Bearbeitung bedürfen⁴³. Aus dem Schuldbuch von 1554 bis 1560 ist zu ersehen, dass alle Geschäftsvorfälle zunächst in die Nebenbücher entsprechend ihrem Charakter eingetragen wurden, also in das Memorial, das Kassabuch, das Unkostenbuch, das Wechsel- und Zinsbuch, das Gesellenbuch, u.a., von da wurden die Posten in das Journal und dann ins Schuldbuch übertragen. Das Schuldbuch war dasjenige Buch, das andere Gesellschaften das Hauptbuch nannten. Es enthielt Personen-, Sach-, Erfolgs- und reine Warenbestandskonten. Wie bei den Fuggern wurde jede der Faktoreien mit ihrem eigenen Konto geführt. Die meisten Konten begannen und schlossen mit einem als „Rest“ bezeichneten Saldo.

Eine Generalrechnung, die wie bei anderen grossen Gesellschaften den Abschluss bildete, ist bei den Welsern leider nicht erhalten. Wir kennen solche dagegen von der Gesellschaft Anton Haug, Hans Langnauer und Ulrich Linck in zwei Bänden aus den Jahren 1531–1551. Sie enthalten u.a. 12 Inventuren, jeweils mit „Beschluss der Generalrechnung“, d.h. es wurden in diesem Zusammenhang Bilanzen auf Grund der Schuldbücher und Inventare angefertigt⁴⁴.

⁴⁰ Schiele, *Betriebswirtschaftliche Aufschlüsse*, S. 68 ff.

⁴¹ Ricker, *Beiträge zur älteren Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, s. 191 ff.

⁴² Adolf Korzendorfer, mit Einführung von Th. G. Werner, Fragment des Schuldbuches der Augsburger Welser von 1534 bis 1560, in: *Scripta Mercaturae* 1/2, 1969, s. 109–149.

⁴³ Vgl. dazu Karl Rossmann, sowie die Fragmente von circa 40 Bänden aus der Zeit zwischen 1506–1610, die Baron von Pölnitz erschlossen hat.

⁴⁴ Friedrich Hassler, *Der Ausgang der Augsburger Handelsgesellschaft*, David Hang, Hans Langnauer und Mitverwandte 1574–1606, Augsburg, 1928.

Gewisse weitere Einblicke eröffnen uns die in den Akten von 1614 erwähnten Geschäftsbücher der Welser. Da ist die Rede von einem Journalhauptbuch und einem Schuldhauptbuch. In der Augsburger Zentrale sammelte man also die wichtigsten Posten zunächst in einem Hauptjournal, und ebenso war das Schuldhauptbuch das von der Zentrale geführte, alle Personenkonten zusammenfassende Schuldbuch. Erhalten ist, wie gesagt, nur das Schuldbuch der Nürnberger Filiale von 1579/80, das neben Personenkonten auch Sachkonten enthält.

Alle Konten sind dabei zweiseitig geführt mit Hinweisen auf die entsprechend gemachten Grund- und Gegenbuchungen. Auf dem letzten beschriebenen Blatt 151 wird der Jahre-abschluss gemacht. Auf der rechten Seite stehen die Einnahmen aus den verkauften Waren, die sich von September 1579 bis 31. August 1580 auf rund 124.096 fl. beliefen. Auf der linken Seite wurden Waren aus der Augsburger Zentrale, Ausgaben für „fuerlon und pottenlon“, und schliesslich Bar- und Zielkäufe aufgeführt. Neben dem Jahresabschluss gibt es dann noch monatliche Aufstellungen der Forderungen. Insgesamt ein hoher Stand der Buchhaltung⁴⁵.

V. Wie spiegelt sich die Entwicklung in der gedruckten Literatur? Dieser Frage hat sich besonders Penndorf gewidmet, so dass wir uns hier kurz fassen können⁴⁶. Der Erfurter Heinrich Schreiber, der sich später, als er an der Wiener Universität tätig war, Grammateus nannte, veröffentlichte 1518 in Nürnberg die erste Abhandlung über die Buchhaltung als Teil eines umfassenden Lehrbuches über die Rechenkunst und behandelte darin Journal, Kaps und Schuldbuch, ohne aber die neue Technik voll zu verstehen⁴⁷. Des Nürnbergers Johann Gottlieb „Teutsch verstendig Buchhalten“ von 1531 sollte der Jugend zeigen, wie man die Journalposten bildet und ins Schuld- und Güterbuch übertrug. Dabei betonte er, dass jeder Handel seinen besonderen Verhältnissen entsprechend „auff mererley art oder wege des Puchhaltens mag gehalten werden“⁴⁸. Gottfried war Assessor des Handelsstandes und eine Zeitlang Besitzer des Almosenamtes; ob er Kaufman war, ist nicht genau zu sagen⁴⁹. 1546 brachte er eine neue Arbeit heraus, in der er zwei Arten der Buchhaltung darlegte. Die erste arbeitete mit dem Journal und einem zweiten Buch, das, in zwei Teile geteilt, Schuldbuch und Güterbuch zugleich war. Am Schluss des Güterbuches befindet sich ein Bilanzkonto, wobei Gewinn und Verlust zusammengestellt werden. Die zweite Arbeit nannte Gottlieb „Buchhalten für Factorey“, wobei dieselben Bücher und die gleiche Art der Buchung gebraucht wurde, wie im „Ersten Buchhalten“. Nichts Neues gegenüber Gottlieb brachte der Danziger Rechenmeister

⁴⁵ Richter, *Beiträge zur Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, S. 192 ff.

⁴⁶ Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, S. 107 ff.

⁴⁷ Vgl. R. Brown, *A History of accounting and accountants*, Edinburgh 1925, S. 123; Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung*, S. 113.

⁴⁸ Penndorf, a.a.O.S. 115.

⁴⁹ Vgl. ebenda, s. 125, Anm. 2.

Erhart von Ellenbogen mit seinem „Buchhalten auff Preussische münze und gewicht“ von 1537. Einen neuen Schritt tat dagegen der Nürnberger Wolfgang Schweickert mit seinem Buch von 1549, das in Nürnberg erschien, während Schweickert selbst damals in Venedig lebte. Er hielt sich ganz an den Italiener Domenico Manzoni, dessen Publikation von 1534 sich auf Pacioli gestützt hatte⁵⁰.

Ein ungenannter Verfasser brachte ebenfalls 1549, aber in Frankfurt, ein Buch heraus, das das Arbeiten mit Güterbuch, Journal, „Empfahen“, „Ausgab“ und Schuldbuch lehrte. Der aus Kempten stammende Valentin Mennher veröffentlichte 1550 eine „Pratique brifve“ und 1563 ein Buch, das er dem Danziger Kaufmann Jörg Zimmerman widmete. Hier lehrte er zunächst nur die Übertragung der Posten des Journals in das Schuldbuch, dann folgten Anleitungen über die Bilanz, das Summieren von Debitor und Kreditor, wonach die kleine Summe von der grösseren abgezogen wurde und der Rest in die Bilanz auf die Seite gesetzt wurde, „da die Summa aller Debitoren gleich soviel machen, als die Summa aller Creditoren, so anders denn Buchhalten recht ist“. Dann musste geprüft werden, ob in der Kasse soviel Geld war, wie in der Bilanz angegeben und soviel Waren auf Lager wie in der Bilanz angegeben. Neben den zwei Hauptbüchern werden ein Unkostenbuch, ein Kassenbüchlein für kleinere Beträge und ein Briefbuch geführt⁵¹. Nach Penndorf stammt die beste deutsche Darstellung der italienischen Buchhaltung vom Passauer Sebastian Gammersfelder, der Schulmeister in Danzig war und seine Arbeit 1570 dort veröffentlichte. Er nannte es Buchhalten nach italienischer Weise und verlangte die Führung von Journal und Hauptbuch, dazu kamen als Nebenbücher das Memorial zur ersten eiligen Aufzeichnung, das Briefbuch und das Unkostenbuch. Während bei Gammersfelder die Aufstellung einer Inventur unterblieb, verlangt eine solche der Danziger Notar und Rechenmeister Wolfgang Sartorius in seinem Werk von 1592, in dem er im übrigen Gammersfelder nachahmte. Als letztes sei noch Paschier Grossens, ein Rechenmeister aus Brüssel, genannt, der nach Hamburg emigrierte und dort 1594 sein „Buchhalten“ nach Art und Weise der Italiener herausbrachte. Grossens verlangte drei Bücher: Memorial, Journal und Schuldbuch, brachte ein Inventar, das man, sofern man kein eigenes Buch darüber führen wollte, ins Journal übertragen oder aber der Herr des Unternehmens als Geheimnis bei sich behalten konnte. Die Darstellung endet mit dem Bilanzkonto. Mit der Bilanz sollten auch die neuen Bücher beginnen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die italienische Buchhaltung also schon seit der Mitte des Jahrhunderts in der Literatur erscheint, zunächst bei einem Kaufmann, aber dann auch bei den Rechenmeistern.

⁵⁰ Karl Peter Kheil, *Über einige alte Bearbeitungen des Buchhaltungs-Tractates von Luca Pacioli*, Prag, 1896, S. 75 ff.; Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung*, S. 125 ff.

⁵¹ Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung*, S. 133 ff.

Richard P. Brief

*Professor of Business Statistics and Accounting
New York University*

Depreciation Theory in Historical Perspective**Richard P. Brief, 1933 - 2013**

Né à Newark, New Jersey, le 27 septembre 1933, Richard P. Brief obtient un doctorat en économie à l'Université de Columbia en 1964. Il rejoint la New York University Stern School of Business en 1961 et y enseigne pendant 45 ans, en tant que professeur de statistiques et de comptabilité.

Ses recherches portent principalement sur l'application de l'analyse quantitative à la comptabilité financière et sur l'histoire de la comptabilité. Il étudie de manière approfondie la question de l'incidence des modes de comptabilisation des immobilisations et de leur amortissement sur la fiabilité des résultats comptables.

Sa production est impressionnante, il édite ou écrit lui-même onze livres et il assure une seconde vie à de nombreux classiques internationaux sur l'histoire de la comptabilité, en tant qu'éditeur de 383 volumes de réimpressions publiés par Arno Press et Garland Publishing. Président de l'Academy of Accounting Historians de 1980 à 1981, il reçoit l'Hourglass Award en 1983.

Il décède le 24 mai 2013 à New-York.

Born in Newark, New Jersey on September 27, 1933, Richard P. Brief received a Ph.D. in economics from Columbia University in 1964. He joined the New York University Stern School of Business in 1961 and remained there for 45 years, as Professor of Business Statistics and Accounting.

His research focused mainly on the application of quantitative analysis to financial accounting and accounting history. He studied in depth the question of the impact of methods of accounting for fixed assets and their depreciation on the reliability of accounting results.

Brief's output was huge. He edited or himself authored eleven books, and gave a new lease of life to many international classics on accounting history as editor of 383 reprint volumes published by Arno Press and Garland Publishing. He was President of the Academy of Accounting Historians in 1980-81, and received its Hourglass award in 1983.

He died on May 24, 2013 in New York.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

- 1964 - *Nineteenth Century Capital Accounting and Business Investment*. Ph.D Thesis, Columbia University. Revised and published 1976, New York: Arno Press.
- 1965 - "Nineteenth Century Accounting Error" *Journal of Accounting Research*, Vol. 3, n° 1, pp. 12-31.
- 1975 - "The Accountant's Responsibility in Historical Perspective", *The Accounting Review*, Vol. 50, n° 2, pp. 285-297.
- 1982 - "Hicks on Accounting." *Accounting Historians Journal*, Vol. 9, n° 1, pp. 91-101.
- 1993 - *The Continuing Debate Over Depreciation, Capital and Income*. New York: Garland Publishing.

Depreciation theory in historical perspective

Résumé. La théorie de l'amortissement en perspective historique

Les articles consacrés à la théorie de l'amortissement par l'hebdomadaire britannique *The Accountant* entre 1874 et 1900 sont à la base de cette étude.

Si la question est d'abord envisagée du point de vue du calcul des bénéfices distribuables et de la question des dividendes fictifs, certains définissent l'amortissement comme une charge égale à la valeur d'actif consommée dans l'année, en fonction de la durée d'utilisation supposée. D'autres considèrent qu'il offre aux administrateurs la possibilité de financer des investissements sans consulter les actionnaires.

De cet aperçu sur la théorie de l'amortissement au XIX^e siècle, on peut tirer trois conclusions : 1° - la plupart des problèmes posés par la comptabilisation des immobilisations sont clairement entrevus dès le XIX^e siècle ; 2° - l'ambiance de *laissez-faire* propre à l'époque permettait aux comptables d'exercer leur inventivité et leurs écrits pourraient apporter un éclairage précieux sur les questions actuelles ; 3° - les documents étudiés livrent de nouvelles perspectives sur le développement économique au XIX^e siècle, les milieux d'affaires et l'évolution de la profession comptable.

Abstract. Depreciation theory in historical perspective

The articles devoted to the theory of depreciation by the British weekly *The Accountant* between 1874 and 1900 are the basis of this study.

If the question is first considered from the point of view of the calculation of distributable profits and the problem of notional dividends, some define depreciation as an expense equal to the value of assets consumed in the year, according to the expected duration of use. Others consider that depreciation offers directors the possibility of financing investments without consulting the shareholders.

From this overview of the theory of depreciation in the 19th century, three conclusions can be drawn: 1 - most of the issues arising from fixed asset accounting were clearly perceived as early as the 19th century; 2 - the *laissez-faire* atmosphere of the

time allowed accountants to be inventive, and their writings could shed valuable light on current issues; 3 - the documents studied provide new perspectives on 19th century economic development, the business community and the evolution of the accounting profession.

It is a privilege to talk to you to-day. The subject I have selected to discuss is depreciation theory. As all of us know, depreciation theory is one of the most discussed and disputed topics in accounting. I think that we can improve our understanding of these controversies by first viewing them in an historical context.

A few introductory remarks. Although the history of thought has been essential to the progress in almost every discipline, accountants have traditionally neglected the subject. In what state of development would we find mathematics and economics, for example, if twentieth century scholars in those fields had ignored previous accomplishments? Unfortunately, primary sources for the study of accounting history are not generally available to those who might otherwise make use of such materials. For example, one of the most comprehensive bibliographies on accounting history contains few, if any, references to primary data¹. Of course, copies of ancient bookkeeping texts have been discussed in the literature, but these references too frequently leave the reader with the impression that prior to the twentieth century, accounting was an underdeveloped discipline. This view is simply incorrect. Accounting thought reached a much higher level of sophistication by the end of the nineteenth century than most students of the subject realize; and these early discussions of accounting problems are relevant to, and do shed light on, contemporary issues.

Without a doubt, the best single source of historical information on accounting is *The Accountant*, a weekly periodical that was first published in England at the end of 1874 and which continues into the present. It is apparent, however, that few of those who have an interest in accounting history have had the opportunity to examine the early issues of this publication which contain a wealth of information in the form of articles, reprinted lectures, debates, editorials, and other materials on diverse topics in accounting, business and economics.

This paper is based primarily on the discussions relating to depreciation theory that appeared in *The Accountant* during the last quarter of the nineteenth century². We shall readily conclude that most of the issues that are debated in the present day were considered by accountants nearly 100 years ago.

¹ R H. Parker : "Accounting History : A Select Bibliography", *Abacus*, September, 1965. No criticism of Parker's excellent bibliography is intended.

² The discussion that follows makes no attempt to summarize all the discussions on this subject during the period.

John Mather's paper, "Depreciation in Relation to the Audit of Accounts" (January 8, 1876), is the first work on depreciation that is mentioned in *The Accountant*³. It is probably the first paper by an accountant on the subject. The paper was delivered to the Manchester Institute of Accountants and was commented on but not reprinted⁴.

Mather's talk was divided into three sections:

1. auditor's responsibility;
2. principles;
and
3. cases.

The auditor, according to Mather, "did not feel his responsibility any the less because it was not legal or pecuniary, but moral, affecting his conscience and reputation, rather than his pocket".

With respect to principles, nothing charged to capital should be valued above cost, and ordinary repairs must not be capitalized. When depreciation was omitted or deemed insufficient, the auditor should call attention to this finding in his certificate: "The omission or apparent undercharge should be specifically reported, if it was proposed to pay a dividend on the basis of the accounts in question".

In the last quarter of the century the interpretation of "paying dividends out of capital" and the problem of determining "profit available for dividends" were inextricably connected with depreciation. Accountants sought, first of all, to clarify theory, and second, to understand their responsibility in these matters. However, they were offered little assistance from legal and statutory authority which failed to specify rules of accounting behavior⁵. This

³ Unless otherwise noted, all dates refer to a weekly issue of *The Accountant*.

⁴ *The Accountant* reprinted many of the papers delivered to the numerous accounting societies in the last quarter of the century.

⁵ See my "The Origin and Evolution of Nineteenth-Century Asset-Accounting", *Business History Review*, XL Spring, 1966.

We shall not, in this paper, elaborate on the numerous and interesting discussions concerning the accountant's responsibility and the debates concerning the legislation of accounting behavior during the period. We would be remiss, however, by not noting that this material has current interest to the accounting profession Adam Murray's paper, "On the Progress of Accountancy and the duties which come within the Scope of the Accountant's Practice" (December 24 and 31, 1881), is the first on the subject, although there were interesting articles on this topic earlier that year (January 23, June 6, September 24, October 1, 8, 15, 22, 29 and November 19).

Some of these analyses of the problem are excellent. For example, articles on why accounting practices cannot be legislated are certainly relevant to contemporary problems. Stimulating discussions on the auditor's certificate may be found in 1883 and 1884, and Ernest Cooper's paper, "Chartered Accountants as Auditors of Companies" November 13, 1886, contains a well-documented history of the subject. Another noteworthy treatment of this same subject appeared in 1902 : Arthur Lowes

dissatisfaction with legal institutions is one of the dominant themes in the period

The controversy is fascinating. In general, *The Accountant* was sharply critical of existing statutes:

“Is there a single word in the whole of the Acts restraining the payment of dividends out of capital? There is not; what is said seems to amount to this, that the payment of dividends out of capital can be made. What are accountants doing towards drawing up formal suggestions on this and other equally important points on which the Companies Acts are notoriously at fault? Not going to sleep, let us hope”.

Here, then, is the beginning of the great debate that lasted during the remainder of the century. Can dividends be paid out of capital? What is the difference between capital and income? Must a provision for depreciation be made before declaring a dividend?

On the one hand, some accountants wanted stricter laws to define "proper" accounting behavior:

“Existing law is deplorably defective, and the Chartered Accountants acting through their Institute should be the first to move in the matter, and not allow the work to be done, and the honour to be appropriated by other and less capable hands (December 19, 1855).”

This view was expressed by accountants as early as 1881:

“A shareholder is entitled to know, not what is the true value of this shares, for that in most instances is a matter of opinion, but how the value of fixed assets has been estimated, whether at cost, at a valuation or otherwise, and what sums have been placed in reserve or written off for depreciation, running out of leases or other decreases in value. Much of the information might be given if the legislature made its publication compulsory upon all.” (June 4, 1881).

Dickinson, “The Duties and Responsibilities of the Public Accountant” (July 26, 1902).

It is also important to realize that not all of the information that would be of interest to a student of accounting thought may be found in formal articles. Consider, for example, the following remarks in a letter by L. R. Dicksee that appeared in the March 1, 1902 issue:

“even with regard to such important questions as the value of assets, provision for depreciation, the assessments of profits earned, and the distribution of unrealised profits, the Courts have shown a marvelous disinclination to provide principles for the safe guidance of the auditor. No doubt it has acted wisely in adopting this course, however, because any attempt to state explicitly what the duties of auditors are in all cases would afford the best possible excuse in such cases for the insufficiency of the audit that has been performed.”

On the other hand, some believed, along with Dicksee, that legal requirements to charge depreciation before declaring dividends would be “injurious to companies and the public... It would stop all enterprise because it would be absolutely impossible for companies to pay dividends in the early years of their existence.”⁶

In the same spirit:

“There is nothing improper in this returning interest on capital during construction), and as I don't approve of too much grandmotherly legislation in a free country where people should learn from their own experience how to take care of themselves, I don't approve of the State preventing undertakings being floated with an inducement of this sort.”

One of the most interesting characteristics of accounting literature in this period relates to the insights one obtains into the nineteenth century business environment⁷. Conversely, the nineteenth century business environment permitted a free and uninhibited exchange of views and this is one of the major reasons why historical discussions of accounting problems are so interesting, useful and relevant to contemporary problems.

This early stage of the development of accounting ideas reflects the profound influence which legal institutions had on accounting thought. It is perfectly apparent that most of these early thoughts on capital and income were profoundly influenced by such institutions. These controversies frequently reflected the major judicial rulings and statutes (e.g., January 16, 1886 and December 14, 1889). Unlike the subject of economics, “a subject for the most part relegated to the whitewashed rooms wherein the gas flickers, and to Public Houses on a Sunday evening” (December 15, 1888, accounting was forced to deal practically with problems having abstruse theoretical dimensions.

The next major paper on depreciation appeared in 1883: Edwin Guthrie, “Depreciation and Sinking Funds” April 21, 1883⁸. Here we find the clearest exposition to date of a theory of depreciation.

⁶ “Obligation of a Company to Provide for Depreciation of Wastings Assets Before Declaring Dividends”, debate before the Glasgow Institute of Accounts Debating Society, December 14, 1889; March 18, 1893.

⁷ For example, Adam Murray commented in his paper, “Income Tax Practice” January 12, 1884, “about the probability of persons returning their income Tax at a larger amount than it really was, and thus pay more than they ought to do, because they did not care to disclose the books to commissioners who happened to be in the same trade”. In this business environment it is small wonder that accountants had a difficult job in imposing accounting rules on companies. But then, firms were concerned about the economic consequences of disclosing information. What are these consequences today?

⁸ Actually, two other papers were published before Guthrie's. The first, a paper by F. R. Goddard, “Treatment of Depreciation of Freehold and Leased Properties”, was

Guthrie defined depreciation as a cost equal to the value of the asset that is “consumed” during the year. While not exactly measurable, it is based on the assumption of a certain term of useful existence of machinery or building. Declaring that the depreciation problem concerns the recoupment of capital outlay and not profit and loss, Guthrie also lists different methods and rates that might be used to calculate depreciation.

In this lecture we also find the first reference to the present-day concept of “going-concern” and its corollary the “cost principle”, i.e., that “matter and things in permanent working position must not be treated as following the fluctuations of the market” (though the use of “valuation” to check depreciation was admissible).

As was the practice in those days, most papers were reviewed by members of the various accounting societies. William Harris commented on Guthrie's views. He argued that “it is what property would fetch, not what it costs, that settles value” and that the accounts therefore should reflect current values and “let tomorrow look after itself”. The “cost vs value” controversy continues to plague accountants today.

Harris urged further investigation of the appreciation problem and called for an empirical study of depreciation:

“If we could only get a few examples of the actual figures showing the cost of the plant of a concern, the amount spent for repairs, the amount written off for depreciation and the amount realised by the sale of the materials, we should perhaps have the most interesting and most reliable paper on depreciation that has ever been written.”

Shortly after Guthrie's lecture, Ewing Matheson's articles appeared in a periodical called the *Engineer*. This series of papers on depreciation were not reprinted in *The Accountant*, but were published in book form⁹. *The Accountant*, in editorial comments, expressed pleasure upon hearing of the publication of Matheson's work (December 29, 1883). At the same time, it noted that:

“Since the Matheson's articles were published, numerous letters have appeared from manufacturers and others, many of whom take exception to the sound principles laid down, and endeavor to show that the depreciation of plant is often rendered difficult by lack of profit and that in such cases it may be postponed.”

When the work appeared in book form however, *The Accountant* was very disappointed that Matheson did not actually show to compute the rate of

delivered to the Northern Institute of Chartered Accountants on November 8, 1882. However, it was not reprinted. The second paper was a lecture on auditing presented to the Birmingham Accountants Students' Society on November 28, 1882, and it was reprinted in the January 1, 1883 issue of the *Bookkeeper*, an American publication.

⁹ Ewing Matheson, *Depreciation of Factories*, London: E. and F. Spon, 1884.

depreciation (November 15, 1884)¹⁰. Matheson brilliantly responded to this criticism (January 3, 1885):

“Simple and rudimentary as some of my suggestions may appear to you, and to your readers, my own experience tells me how often the simplest rules are neglected, and even apparently unknown to those whose capital is at stake [regarding] the absence from my book of exact rates of depreciation for different classes of plant, I am more on my ground, and I venture to assert that any positive statements of rates would be more likely to mislead than inform fixed rules are impossible, and examples, if offered for imitation, dangerous.”

Matheson then provides an example to clarify this argument and shows that about ten variables are relevant to the determination of the proper rate of depreciation.

Most accountants would probably agree with Matheson's argument. One also might wonder, for example, how these issues would have been dealt with now in the United States if tax laws and other legislation had not prescribed depreciation rates. Indeed, the implication of Matheson's argument that the use of deterministic accounting procedures results in illusory and misleading accounting measurements is not given sufficient attention today.

At about the same time that this dialogue took place, there was a note (November 29, 1884) about the views of an “eminent accountant in the north of England”. These ideas about the depreciation problem were unusual because they suggest certain fundamental economic consequences that might be associated with the advent of modern depreciation accounting. The economic historian might usefully consider them. “Speaking of “money retained out of profits” for depreciation”, this eminent accountant said that:

“it enables managers and directors to undertake continual new work without consulting their shareholders. It is only another way of providing fresh capital or avoiding a call, which might be resisted by those interested if it came in that form; and further in cases where you have several classes of shares upon which the capital is not equally paid up, or where you have debenture holders as well as ordinary shareholders, the rights of the respective parties are prejudicially affected by what can only be styled the misappropriation of funds intended for a specific object.”

Nineteenth century accountants demonstrated an awareness of the economic implications of accounting practices. This relationship is frequently ignored in the present age.

Adam Murray's work on depreciation was the next major piece to appear (November 5, 1887). However, his treatment of the problem differed very

¹⁰ See also the December 13, 1884 issue for a discussion of Matheson's work.

little from Guthrie's earlier work Murray advocated basing depreciation on replacement cost and this is probably the first reference to that concept

The editorial comments on Murray's paper that appeared in *The Accountant* are in many ways more interesting than the paper itself (November 12, 1887). They were extremely critical, saying that the paper "does not exceed expectations". This language is rather strong, considering the fact that Murray was one of the leading accountants of the day.

Specifically, the paper was criticized on the following points:

1. The argument that charging less depreciation for an old machine if new machines are cheaper, i.e. if replacement cost is less than original cost, was considered erroneous;
2. the failure to comment on the proposal to compel limited companies to state in their Articles the rate of depreciation to be charged; and
3. the failure to criticize replacement accounting which is "notoriously practiced in his district".

It is this kind of lively discussion that makes *The Accountant* such an interesting and valuable source of information on the history of accounting.

Students of accounting on the continent also would find scattered materials having value for historical inquiry. John Mather, for example, delivered a paper on German balance sheets (February 11, 1888), and an excellent discussion of European company law may be found in the February 23, 1895 issue. There are numerous other discussions about accounting practices in other parts of the world during this period.

The most outstanding contribution to depreciation theory in the nineteenth century was O.G. Ladelle's brilliant essay, "The Calculation of Depreciation" November 29 and December 6, 1890. Ladelle died of typhoid fever at the age of 28 before he was able to deliver the paper¹¹. One can only speculate about what his impact on accounting theory would have been, had he lived.

Ladelle saw the depreciation problem as one in which a group of speculators buy an asset, with each person being assigned the expected benefits for a particular year. For these uncertain benefits they must jointly agree on the proportion of the original cost each must pay. In his words,

"assume, for convenience of illustration, that a large number of persons, numbered from 1 upwards, purchase as a joint venture, an asset, which they do not propose to use simultaneously, but agree to use for a year apiece, in turn, and that we are asked to determine the method of

¹¹ The paper was reprinted and commented on in my "A Late Nineteenth Century Contribution to the Theory of Depreciation", *Journal of Accounting Research*, 3, Spring, 1965.

apportioning the cost between them. For, if we can do this it is quite clear that the union of all these persons, into one firm can make no difference to our calculations, and that the same figures, will give the amounts which the firm ought to charge to each year in its accounts.”

Although Wright¹², in evaluating Ladelle's theory criticized it on several counts, he did note that “the strength of Ladelle's position lies precisely in his recognition of the fact that an equitable allocation of intertemporal joint costs must rest upon a sound valuation of the bundle of residual services to be transferred from one period to the next”. He also commented that “A striking feature of Ladelle's depreciation formula is its complete generality”. And Dewey¹³, an economist, recently argued that Ladelle “proposed a revision of the accounting theory of profit that, if adopted, would have allayed most of the economist's misgivings about the accountant's treatment of capital gains and losses”. Dewey continued:

“Ladelle's proposal had the considerable merits of outlining an internally consistent way of treating capital gains and losses and underscoring the connection between profit and the divergence of ex-post results from ex-ante anticipations.”

The general depreciation method derived by Ladelle is almost identical to the so-called present value method of calculating depreciation. This method has been given other names such as the annuity method, compound interest method, economic depreciation, etc., and it has been discussed by numerous writers, especially in the last two decades. However, Ladelle's use of the problem of dividing cost among joint speculators as an analogy to structure the problem of allocating cost among joint time periods distinguishes his theory from all other work on the problem.

What conclusions may be drawn from this brief survey of nineteenth century depreciation theory? First, most of the issues related to the problem of accounting for assets were extensively discussed and debated in the last century. The contemporary theorist could derive greater benefits from this material than is commonly realized

Second, the *laissez-faire* environment in which the accounting thought developed provides the modern accountant with a new perspective to view his problems. Valuable new insights into current issues can be obtained from studying the literature from the earlier period. Third, these historical documents shed additional light on the problems of economic development in the nineteenth century, on the business environment, and on the development of

¹² F.K. Wright, “An evaluation of Ladelle's Theory of Depreciation”, *Journal of Research*, 3, Autumn, 1965.

¹³ Donald Dewey, *The Theory of Imperfect Competition - A Radical Reconstruction*, New York: Columbia University Press, 1969, pp 146-47.

the accounting profession. Much more work needs to be done in studying and synthesizing this early work.

2/8/70
August 25, 1970.

Mr Richard P. BRIEF,
Professor of Business Statistics
and Accounting,
Graduate School of Business Administration,
New York University,
100, Trinity Place,
NEW YORK
N.Y. 10006
U.S.A.

Dear Sir,

We thank you for your fiche d'inscription and are very pleased to note your attendance at the First International Symposium of Accounting Historians.

We are also very pleased to learn that you would like to participate actively in this manifestation by presenting a memorandum. This can easily be done in English, as there will be a simultaneous translation into French, and Dutch, for the public sessions. The speaking time is limited to 30/45 minutes per person, and we would be very much like to know the subject chosen by you.

Could you send us the text of your memorandum for the 15th of September, so as to enable our services to type it in time for the Opening Day of the Symposium?

As for the hotel, we reserved a single room with bath for you in the

HOTEL WESTRAY,
rue Cardinal Mercier, 6
1000 Brussels,

for the nights of the 9th, 10th, 11th and 12th October 1970.

This Hotel is located near the Bibliothèque Royale, and also opposite the Sabena Building.

Looking forward to hear from you, we remain

Yours faithfully,

J. LOONE,
Vice-President

André Tessier

Délégué de l'Ordre des experts-comptables et comptables agréés de France

Luca Pacioli dans l'ambiance franciscaine du Quattrocento

André Tessier, 1906 - 1993

Né à Villeneuve-lez-Avignon en 1906, André Tessier ouvre un cabinet comptable en Avignon au début des années 1930, après avoir travaillé quelques années dans le service exportation d'une grande société commerciale, puis parfait ses connaissances techniques comme comptable d'une société agroalimentaire.

Cet homme cultivé a de nombreux centres d'intérêt, de la géologie à la cosmographie, en passant par la préhistoire et la philosophie, mais c'est sans doute l'histoire qui domine. Il publie son premier article sur l'histoire de la comptabilité en 1950, le premier d'une longue série. Avec une prédilection particulière pour l'Antiquité et le Moyen-Âge, ses travaux couvrent une grande variété de thèmes et d'époques. Parallèlement, il participe à la formation de ses jeunes confrères en donnant chaque année, pendant huit ans, des conférences sur la comptabilité dans une vingtaine de villes de France, à la demande de la Société de Comptabilité de France.

Il décède le 22 novembre 1993 à Avignon.

Born in Villeneuve-lez-Avignon in 1906, André Tessier opened an accounting firm in Avignon in the early 1930s after a few years spent working in the export department of a large commercial company, then perfecting his technical knowledge as an accountant for a food company.

This cultivated man had many interests, from geology to cosmography, prehistory to philosophy, but it was undoubtedly history that dominated. He published his first article on accounting history in 1950, the first in a long series. With a particular predilection for Antiquity and the Middle Ages, his works covered a wide variety of themes and eras. At the same time, he contributed to the training of younger colleagues through eight years of annual lectures on accounting, given in more than twenty French cities at the request of the *Société de Comptabilité de France*.

He died on November 22, 1993 in Avignon.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

1962 - « Une expertise comptable au temps de Cicéron », *Revue française de Comptabilité*, n° 41, pp. 136-142.

1967 - « Comptabilités avignonaises du Moyen-Âge », *Bulletin de la Société de Comptabilité de France*, 1966, septembre, n° 213, pp. 85-102, mars, n° 216, pp. 111-132.

- 1968 - « Des comptables au Moyen-Âge : les templiers », *Bulletin de la S.C.F.*, mars, n° 222, pp. 109-137.
- 1974 - « Une société commerciale marseillaise au XVI^e siècle et sa comptabilité », *Bulletin de la S.C.F.*, juillet, n° 259, pp. 67-82.
- 1975 - « La comptabilité et les comptables vus par Pierre Joseph Proudhon », *Bulletin de la S.C.F.*, septembre, n° 266, pp. 117-129.

Luca Pacioli dans l'ambiance franciscaine du Quattrocento

Résumé. Comment expliquer qu'un disciple de Saint-François d'Assise, qui a donc fait vœu de pauvreté absolue, se mette à discourir de comptabilité, une science destinée à constater des circulations de richesses, dans le but de faire fructifier des biens terrestres.

La tradition transmise par plusieurs générations de moines avait-elle perdu de sa force ? La règle n'était-elle plus respectée ? Si dans la deuxième moitié du XV^e siècle, la décadence de « l'institut monastique » semble effective, il y a des exceptions comme les frères Mineurs Observantins dont les occupations intellectuelles dites « profanes » relevaient de la recherche de l'éternelle vérité, c'est-à-dire de Dieu lui-même. En recherchant la vérité mathématique — et la comptabilité était, à l'époque, une branche des mathématiques — Luca Pacioli, lui-même observant, ne s'éloignait donc pas de son idéal monastique.

Quant au reproche d'avoir traité d'une science se rapportant aux richesses, c'est oublier que les franciscains furent également les créateurs des Monts de Piété, destinés à faire aux pauvres des prêts sans intérêt, ce qui les conduisit à manipuler de la monnaie par millions !

Abstract. Luca Pacioli in the Franciscan atmosphere of the *Quattrocento*

How did a disciple of Saint Francis of Assisi, who had made a vow of absolute poverty, come to write about accounting, a science designed to record the circulation of wealth in order to make earthly goods bear fruit?

Had the tradition passed down by several generations of monks lost its strength? Was the rule no longer being followed? While the decadence of the "monastic institution" does appear to have been a reality in the second half of the 15th century, there are exceptions like the Observant Friars Minor whose "profane" intellectual occupations related to the search for eternal truth, i.e. God himself. In seeking mathematical truth — and accounting was, at the time, a branch of mathematics — Luca Pacioli, himself an Observant, did not thus stray from his monastic ideal.

The reproach of studying a science connected to wealth neglects the fact that the Franciscans were also the inventors of pawn shops. The intention was to provide interest-free loans for the poor, and this led them to handle coins by the million!

Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, mes chers Confrères et Amis de tous pays,

Après les flots d'éloquence que nous ont prodigués les prestigieux orateurs qui m'ont précédé, vendredi et aujourd'hui, je me sens intimidé d'avoir à prendre une suite difficile.

Pourtant, point n'est besoin de grand talent, Monsieur le Président Loore, pour vous dire combien l'excellence et la cordialité de votre accueil m'ont profondément touché; point n'est besoin encore de talent, cher Monsieur Stevelinck, pour vous affirmer que nous, les professionnels comptables français, sommes avec vous dans l'œuvre que vous avez entreprise; point n'est besoin, enfin, de talent pour vous dire à tous, Mesdames et Messieurs, le plaisir, la satisfaction, la joie que nous avons eus de vous connaître, de vivre avec vous ces inoubliables journées, et de nous sentir tous, quelle que soit notre origine et quelle que soit notre langue, vibrer ensemble d'une même foi dans l'avenir.

Vraiment — nous en avons maintenant la certitude — pour l'esprit et pour le cœur, il n'y a pas, et il n'y aura jamais de frontières.

Ces Messieurs, les Organisateurs, disposant à leur gré de ma bien modeste compétence, m'ont réservé ce que j'appellerais volontiers : la partie distractive de notre réunion. Je ne vous parlerai pas de haute technique — c'est ennuyeux — ni de philosophie comptable — c'est indigeste — mais simplement, familièrement, d'un aspect peu connu, d'un côté peu souvent abordé par les auteurs, de la personnalité curieuse de notre père spirituel à tous, j'ai nommé : Frère Lucas, alias Luca de Borgo, alias encore Luca Pacioli, né à San Sepolchro, en Toscane, vers 1445.

Je ne vous présente pas le personnage : vous le connaissez, certains d'entre vous mieux encore que je pourrais le connaître moi-même.

Je ne vous le présente pas, mais je me permettrai de rappeler à votre excellent souvenir que Lucas, après avoir étudié avec le célèbre Piero della Francesca — à la fois savant distingué et peintre de grand talent — après s'être perfectionné intellectuellement à Venise, — après avoir été professeur et précepteur à Pérouse, — après tout cela, Luca de Borgo fit profession religieuse, et il entra dans l'Ordre de Saint-François, chez les Franciscains, alors fort répandus en Italie.

Dans son couvent, il est professeur de Théologie, et en plus, dans le silence de sa cellule de moine, il travaille à un grand ouvrage, où il se propose de réunir toutes les connaissances mathématiques de son temps. Dans cet ouvrage — la fameuse *Summa de arithmetica* (qui n'a point de secret pour nos amis MM. Stevelinck et Haulotte) — il y a tout un chapitre pour l'exposé détaillé et précis de la méthode comptable à partie doubles. Car, à l'époque — à tort ou à raison — la comptabilité était cataloguée parmi les sciences.

Voilà donc un religieux, un moine, qui a voué sa vie entière à la louange divine, et qui — en s'occupant de sciences profanes — a dérobé au bon Dieu une partie du temps qu'il avait pourtant promis de lui consacrer totalement.

Voilà encore un disciple du Poverello, qui a fait le vœu d'épouser (comme disait Saint-François) « Notre-Dame-la-sainte-Pauvreté », et qui se met à discourir d'une science — la comptabilité — destinée à relater des mouvements d'argent ; destinée à constater des circulations de richesses, destinée enfin à faire fructifier des biens terrestres.

En fait de paradoxe, on ne peut trouver mieux.

Les prestigieux biographes de Frère Lucas ont buté sur cette contradiction. Alors ils ont trouvé une explication, et ils nous l'ont proposée, en deux temps :

1° Temps : Paciolo a consacré à des études profanes une partie du temps qu'en embrassant l'idéal monastique il avait voué exclusivement et totalement au Seigneur ?

Réponse :

C'est que l'exaltation mystique léguée par Saint-François à ses continuateurs avait faibli. C'est que la tradition transmise par plusieurs générations de moines avait perdu de sa force. C'est que, enfin, les yeux des moines — et donc ceux de frère Lucas — autrefois tournés uniquement vers le Ciel, s'étaient abaissés vers la Terre.

Ce qui, traduit en bon français de Paris et de Bruxelles, veut dire que, peu à peu, tout en restant bon chrétien, Paciolo en arrivait à être un moins bon moine, ou un moine moins bon, comme vous voudrez.

Et d'une.

2° Temps : Paciolo, en traitant de comptabilité, science de l'argent, a contredit l'idéal franciscain, fait de pauvreté individuelle, et de pauvreté collective ?

Réponse :

C'est que les préceptes inculqués — souvent avec force — par le Poverello à ses fils spirituels, avec le temps s'étaient émoussés ; ils étaient toujours inscrits dans la Règle, Mais on ne les respectait plus.

Des deux côtés alors, de la part de Frère Lucas, il y a faute. Mais, vite, nos biographes s'empressent, non seulement d'absoudre notre moine, lui accordant l'indulgence plénière, mais encore — c'est un comble ! — ils le félicitent. "*Felix culpa*" heureuse faute ! qui nous a valu une telle œuvre...

C'est, évidemment, de la *Summa* qu'il s'agit.

Voyons ce qu'il faut penser de tout cela.

Auparavant, Mesdames et Messieurs, qu'il soit bien entendu, entre nous, d'une chose : je me défends de vouloir faire de la Théologie, et pour cause : je ne suis nullement théologien. Disons simplement que nous allons essayer d'entrer dans la peau du personnage, d'explorer son cerveau et de sonder son cœur, pour déterminer son comportement, et si possible pour le comprendre. De la psychologie appliquée, alors ? Pourquoi pas, après tout ?

Et tout d'abord, constatons ensemble que les auteurs qui ont étudié Fra Lucas ont négligé pour ce faire le meilleur poste d'observation qui convenait : ils se sont préoccupés du savant, uniquement, et ils ont méconnu et ignoré la famille religieuse à laquelle Paciolo avait confié sa vie entière. Je ne leur donne pas raison, et je pense — au contraire — qu'ils auraient dû, ces auteurs, étudier le bonhomme dans son milieu, disons "naturel", c'est-à-dire en tant que religieux, animé des sentiments qui animaient les disciples du Poverello à cette époque de véritable révolution sociale autour de la famille franciscaine.

Ils ne l'ont pas fait, et c'est dommage.

Lucas était un savant et un moine, les deux à la fois.

Un grand savant, c'est certain.

Qu'il ait été un excellent religieux, cela ne fait pas de doute : il enseignait la Théologie, et — croyez-moi — les supérieurs d'Ordres n'ont pas l'habitude en cette discipline, de choisir des religieux au zèle refroidi.

Il nous faut alors replacer l'homme dans sa famille spirituelle, et dès l'abord redresser l'idée que nos auteurs se font du moine, en général : en son attitude parfaite, ils le considèrent comme une statuette de porcelaine pour dessus de cheminée. C'est faux, mais là complètement.

Certes, la décadence de ce qu'on appelle « l'institut monastique » est généralement effective en cette deuxième moitié du XV^e siècle. Mais dans ce relâchement on note néanmoins, avec satisfaction certes, un grand nombre d'importantes exceptions. Les Chartreux d'abord, « le seul Ordre qui n'a pas eu besoin de réforme » ; les Frères Mineurs ensuite, qui, après leur scission en deux branches (Observantins et Conventuels), tinrent haut levé — dans la première branche surtout, celle à laquelle avait adhéré Paciolo — le flambeau de la spiritualité, de la sainteté même, manifestèrent partout un sens de Dieu rarement dépassé, et engagèrent dans tous les horizons de la charité une dépense de forces physiques et intellectuelles au service du prochain, et du prochain le plus déshérité.

Pour atteindre ce but, les Mineurs ne dédaignaient pas, au contraire, de se livrer à des tâches considérées comme profanes, et dont l'aspect vu de l'extérieur paraissait, à tort bien entendu, les éloigner de Dieu.

Faut-il citer des noms ?

A l'époque de Paciolo — ou presque — l'hagiographie franciscaine s'étend tout au long sur le prestigieux Bernardin de Sienne, mort en 1444, l'apôtre incomparable de la pauvreté poussée à l'extrême, sur Albert de Sarziano, mort en 1450, sur Jean de Capistran, mort en 1456, sur Jacques de la Marche, prédicateur réputé et champion de la pauvreté évangélique, mort en 1476, sur Marc de Montegallo, mort en 1496, sur Martin Tomitano, alias Bernardin de Feltre, bienfaiteur des classes pauvres, sur Ange de Chivasso, François de Caldarola, et combien d'autres, au nombre desquels les 70 Mineurs qui aidèrent Bernardin de Feltre dans sa lutte contre les puissances de l'argent. Certains d'entre eux ont été placés sur les autels non pas toujours par une opinion publique reconnaissante, mais Rome elle-même, après de sévères procès de béatification ou de canonisation.

Donc, très haute spiritualité chez les fils de Saint-François à l'époque de Paciolo. Malgré des défaillances inévitables, ils vivent dans une ambiance profondément conforme à l'esprit de leur fondateur, et à l'esprit de leur double idéal : monastique et séraphique.

De les voir alors s'adonner à des tâches profanes paraît être, aux yeux de certains, un relâchement dans la spiritualité, une défection à la règle originelle, un quelconque abandon du Ciel au profit de la Terre.

Voire...

Saint-Paul ne se flattait-il pas, quelque part, de pouvoir gagner sa vie manuellement ? Saint-Bruno, Saint-Benoît, et maints autres géants de la spiritualité, n'ont-ils pas fait obligation à leurs fils de consacrer un temps, dans la journée, à des tâches manuelles ? Jésus le Christ, lui-même, n'a-t-il pas travaillé de ses mains, confectionnant en bois, dans l'atelier de Joseph le charpentier, des objets commandés par les gens de son village, Nazareth ?

Et cela diminuait-il en quoi que ce soit, chez Paul de Tharse, chez les Chartreux et chez les bénédictins, leur désir de s'élever vers Dieu et de célébrer ses louanges ? Et cela diminuait-il, chez le jeune charpentier Jésus, la louange incessante qu'il rendait à son père ?

Ce même désir était-il amoindri chez les clercs qui, avant Paciolo ou de son temps, ou après, se sont livrés à des études profanes, concurremment avec des spéculations théologiques ? Par exemple (et pour ne citer que les grands noms médiévaux des sciences exactes) chez Odon, abbé de Cluny au X^e siècle, qui a approfondi les sciences mathématiques ? Chez le prestigieux Gerbert, qui devint pape sous le nom de Sylvestre II au même moment, qui s'est distingué prodigieusement dans les mêmes disciplines, au point de passer pour un magicien ? Chez le franciscain Roger Bacon au XIII^e siècle ? Encore chez le franciscain Guillaume d'Ocan ? Chez les dominicains Albert le Grand et Jourdain de Saxe ? Et au XIV^e siècle chez le physicien astronome Bradwardine qui était archevêque de Canterbury ? Chez Oresme, qui était évêque de Lisieux ? Au XV^e chez le fameux cardinal de Cusa ? Au XVI^e chez Copernic, qui était chanoine ? Je me limite volontairement aux sciences exactes et au

Moyen Âge mais cela suffit pour montrer que la spiritualité et la fidélité au Christ de ces personnages, hommes d'église, ne se sont pas trouvées diminuées par leurs occupations intellectuelles dites « profanes ».

Car, en se livrant à de telles études, ils partaient tous du principe — difficilement contestable — que l'objet de toute science est la recherche de l'éternelle Vérité, cette éternelle Vérité étant, pour eux, Dieu lui-même. Ils savaient tous qu'en contemplant un paysage, un phénomène, une vérité scientifique, ils contemplaient l'œuvre de Dieu. De l'œuvre ils remontaient à l'ouvrier, ils remontaient à Dieu. Nicolas de Cusa ne disait-il pas que « plus on s'applique à chercher la Vérité, et plus on se sent enflammé du désir de la posséder » ?

« Homme d'Église », direz-vous peut-être ; « son témoignage est partial ».

Je veux bien, mais écoutez alors ce que disait, de la vérité mathématique, mon compatriote Pierre Termier, savant géologue, qui fut un homme dont toute l'Humanité peut se réclamer :

« Il y a la beauté de la Mathématique... belle surtout parce qu'elle est nécessaire. Le monde physique pourrait être tout autre qu'il n'est, rien ne serait changé dans le monde des nombres, et si l'espace avait plus de dimensions qu'il n'a en réalité, il y aurait toujours une géométrie valable pour deux dimensions, une autre pour trois dimensions, et qui seraient exactement nos géométries.

De même les fonctions, auxquelles s'applique l'analyse mathématique, ont leur existence dans la pensée, indépendamment de toute forme donnée par Dieu à sa création et l'on comprend donc qu'il y ait une volupté particulière à spéculer sur elles, à les définir, en dehors de toute réalité, à chercher leurs propriétés, à les suivre dans leurs variations même discontinues, à se mouvoir ainsi dans un monde de pensées, dans un monde d'imagination auquel préside un ordre nécessaire, un ordre qui ne pourrait être autre chose que ce qu'il est, un ordre tellement absolu et si parfaitement éternel qu'il nous apparaît vraiment comme un des attributs de Dieu. »

En recherchant la vérité mathématique — et la comptabilité était, à l'époque, une branche des mathématiques — Luca Pacioli ne s'éloignait donc pas de son idéal monastique, tout au contraire (ses invocations dont la *Summa* est parsemée le prouvent surabondamment) il avait la certitude de l'accomplir ; sa louange au créateur était de deux sortes : par le cœur et par les lèvres (prière orale), par l'esprit et l'intelligence, dans la contemplation incessante de l'œuvre divine, constituée en partie par la transcendance des vérités mathématiques.

Quant au reproche d'avoir traité une science qui se rapporte aux richesses, ce serait un argument de valeur et de poids si l'on ne remplaçait l'œuvre de Paciolo dans l'ambiance de l'époque, et surtout dans l'ambiance franciscaine.

Le monde chrétien, alors, et en particulier l'Italie, était rongé par une hideuse plaie, celle de l'usure. Le particulier qui avait momentanément besoin

d'argent, le commerçant, le paysan, en trouvaient facilement, mais à des taux d'intérêt qui défient l'imagination : en France, le roi Jean permit aux juifs de prêter à 86 et $2/3$ % ; en Allemagne, on trouvait couramment des taux de 50, 60 ou même 100 % (des bourgeois de Francfort empruntent à 32 $1/2$ %), à Parme, 20 %, partout, d'une façon courante 43 $1/2$ %. Les ruraux, dans cette anarchie, étaient les plus défavorisés.

C'est alors que, dans l'ordre monastique le plus près du peuple, des contestataires se levèrent, et ils décidèrent de changer cela.

Chez eux, désir intense d'aider son prochain le plus défavorisé ; soit insatiable de charité chrétienne ; car — d'après l'Évangile — le prochain, c'est le Christ... Donc, là encore, recherche de Dieu. « Ce que vous ferez au plus petit d'entre les miens, c'est à moi que vous l'aurez fait... » C'est le Christ lui-même qui parle.

En 1462 un franciscain se lève, et c'est Barnabé. Il fonde à Pérouse une maison de banque, un « Monte », destiné à venir en aide aux pauvres. Ce qui inspire Barnabé dans son œuvre, c'est la charité chrétienne, c'est la piété ; sa banque est donc appelée une « banque de piété », un « Monte » de piété, un « Mont-de-piété »...

Il s'adresse aux possédants, qui lui apportent de l'argent, des bijoux, des parures... comme, plus tard, l'obtiendra frère Jérôme Savonarole, dictateur spirituel de Florence. Mais Bernardin de Feltre, qui continue et développe et amplifie l'œuvre de Barnabé en fondant dans toute l'Italie des dizaines de Monts-de-Piété, n'utilisera pas ces richesses à alimenter un brasier, mais à faire aux pauvres des prêts sans intérêt.

Sans intérêt ? Le système ne se révèle pas pratique, et finalement, alors que l'église fulmine contre la rémunération, d'un capital prêté, par le service d'un intérêt, Bernardin et ses « Montes » instituent un *agio*, très faible évidemment, qui soulève des protestations. « Monts d'impitié » clament les dominicains. Plus tard, le concile de Latran admit cependant la légitimité d'un modeste intérêt, et les dominicains se turent.

Bernardin de Feltre (qui signait « *parvulus et pauperculus* » : « petiot et pauvre » — rappelons que Paciolo s'intitulait « humble professeur de théologie ») — créa ainsi plus de cinquante « banques de piété », et il fut aidé dans sa tâche par une troupe de plus de 70 franciscains, dont Jacques de la Marche, Ange de Chivasso, François de Caldarola, Marc de Montesallo, certains élevés, comme lui, sur les autels.

C'est dans cette ambiance, qui emplit toute la deuxième moitié du quattrocento italien, que Paciolo commença à développer sa vie religieuse.

Voilà donc des hommes qui ont fait vœu de pauvreté absolue, qui ont été on ne peut plus fidèle à leur vœu, donc à la règle du Poverello, et qui ont manipulé et fait manipuler de l'argent par millions...

À première vue, cela ne paraît-il pas un paradoxe, en effet ?

Mais cela ne nous explique-t-il pas l'ambiance franciscaine de ce XV^e siècle finissant ? Et cela n'éclaire-t-il pas d'un jour nouveau le fait que Luca Pacioli, moine franciscain de stricte observance, professeur de théologie, savant mathématicien, a dans son œuvre scientifique étudié et diffusé une discipline qui traite de l'argent, de sa manipulation, de sa fructification, par l'enseignement d'une notation comptable logique, et rationnelle ?

Et dira-t-on encore que, ce faisant, Fra Luca Pacioli avait quelque peu renié la Règle du saint Fondateur et, détachant ses yeux du Ciel, les avait abaissés vers la Terre ?

Voilà, Mesdames et Messieurs, les arguments du procès.

À vous, maintenant, de juger.

Distinctio nona Tractatus. xi^o. De scripturis.

De quelle cose che principalmete sōno necessarie al uero mercatante: e de l'ordine a sapere te
nere bene vn quaderno cō lo suo cōmale in uenetia: e anche p ogni altro luogo. ca^o. 1
De la prima pre principal de questo tractato detta inuentario: e che cosa sia inuentario: e cō
me fra mercatanti si habia a fare. ca^o. 2
Forma exemplare: cō tutte sue solennità i lo inuētario requisite. ca^o. 3
Unilissima exortatione: e salutiferi documenti al bon mercatante primeti. ca^o. 4
De la 2^a pre principale del presēte tractato ditta dispōne. cōme la habbia a itendere: e i che cō
siste: circa al trafico. e de li 3. libri principali del corpo mercantefco. ca^o. 5
Del p^o. libro ditto memoriale o uer squartafoglio o uachetta q̄llo che se itēda: e cōmo i esso
se habia a scriuere: e per chi. ca^o. 6
Del mō cōmo i molti loci si habio autēficare tutti li libⁱ. mercantefchi: e p che: e da chi. c. 7
Cōmo se debino dittare le p̄tte i ditto memoriale cō exēpli. ca^o. 8
De li noue modi p li quali cōmunamēte si costuma fra li mercatanti cōparare: e dle mercārie
quali el piu de le uolte de necessita a tēpo si cōprano. ca^o. 9
Del secondo libro principale mercantefco ditto giornale: quel chel sia e comme se debia di
sponere ordinatamente. ca^o. 10
Deli doi termini nel ditto giornale vsitatimaxime i uenetia: luno ditto per: laltro ditto. A
e quello che per loro se habia a denotare. ca^o. 11
Del modo a saper ponere e dittare le p̄tte i lo giornale del dare e de lanere cō molti exem
pli: e de li doi altri termini nel quaderno usati luno detto cassa e laltro caudale: e quello
che per essi se habia intendere. ca^o. 12
Del terço 7 vltimo libro principale mercantefco detto el q̄derno commo debbe esser fatto e
del suo alfabeto cōmo se debbia ordinare vgniolo e dopio. ca^o. 13
Del mō a porare le p̄tte del giornale i q̄derno: e p che de vna i giornale se ne facia doi in q̄
derno: e del modo a depennare le partite in giornale e de li doi numeri d le carti del qua
derno che in le sue margine si ponc: e p che. ca^o. 14
Del mō a sape dittare le p̄tte de la cassa e caudale nel quaderno i dare e hauere: e del mile
simo che di sopra nel p^o incipio de la carta a lantico si mette in esso: e de la sua mutatione: e
del cōprir li spaci de le carti sc̄do le p̄tte piccole e grādi sc̄do el bisogno d le faccē. ca. 15
Cōmo se debino dittare le partite de le mercantie che p inuentario o altro modo lono se ri
troua: nel quaderno in dare e in hauere. ca^o. 16
Del modo a tener conto con li officij publici: e per che: e de la camera delimpresiti in uen
etia che se gouerna per via de sextieri. ca^o. 17
Cōmo se debia tener conto con l'officio de la messetaria in uenetia e del dittare le sue par
tite in memoriale: giornale: e q̄derno: e ancoza de limpresiti. ca^o. 18.
Del modo a sapere notare e dittare vna p̄tta d robba cōparata a cōtāti: i tutti. 3. li libri cioe me
moriale: giornale: e quaderno: e cōme a pre cōtāti e pre tēpo al medesimo Capitolo.
Cōmo se debia ordinare el pagamento che hauesse a fare per vtra e ba ncho descripta ne
li toi libri principali. ca^o. 19

Basil S Yamey

Professor of Economics,

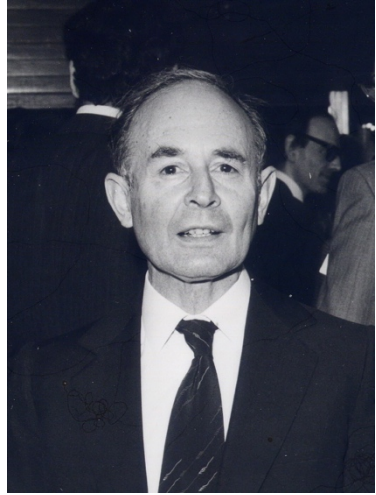
The London School of Economics and Political Science

Jacob de Metz's *Sendero Mercantil*, 1697

Basil Yamey, 1919 -

Né le 5 mai 1919 au Cap, Basil S. Yamey fait des études d'économie à l'Université de sa ville natale, puis vient à Londres où il devient en 1947 professeur à la London School of Economics. Il y enseigne de 1947 jusqu'à son départ en retraite en 1984.

Son intérêt pour la prise de décisions économiques rationnelles le conduit vers l'étude des documents comptables anciens. A partir de 1949, Yamey conteste l'idée de Werner Sombart selon laquelle le système de comptabilité en partie double a été sinon une condition préalable, du moins un facteur déterminant dans l'émergence du capitalisme moderne. Il prend ainsi ses distances avec certaines visions préconçues de l'histoire de la comptabilité et montre toute l'importance de la preuve archivistique.



Administrateur de la National Gallery et de la Tate Gallery de Londres dans les années 70, il combine son intérêt pour l'histoire de la comptabilité avec son amour de l'art dans *Art and Accounting*, un livre richement illustré publié en 1989. Il reçoit l'Hourglass Award de l'Academy of Accounting Historians en 1976 et en est nommé membre à vie en 1983.

Born on 5 May 1919 in Cape Town, Basil S. Yamey studied economics at his hometown university, then came to London where he became a professor at the London School of Economics in 1947, and taught there until his retirement in 1984.

Yamey's interest in rational economic decision-making led him to study historical accounting records. From 1949, he challenged Werner Sombart's idea that double-entry bookkeeping was if not a prerequisite, at least a decisive factor in the emergence of modern capitalism. He thus distanced himself from certain preconceived views of accounting history and demonstrated the importance of archival evidence.

Yamey was a Trustee of the National Gallery and the Tate Gallery in London during the 1970s, and combined his interest in accounting history with his love of art in *Art and Accounting*, a richly illustrated book published in

1989. He received the Hourglass Award from the Academy of Accounting Historians in 1976 and was made an honorary life member of the Academy in 1983.

Bibliographie sélective - Selected bibliography

1949 - "Scientific bookkeeping and the rise of capitalism", *The Economic History Review*, Second series, Vol. 1, n° 2-3, pp. 100-113.

1978 - *Essays on the History of Accounting*. New York: Arno Press.

1982 - *Further Essays on the History of Accounting*. New York and London: Garland.

1989 - *Art and Accounting*. New Haven: Yale University Press.

2005 - "The Historical Significance of Double-entry Bookkeeping: Some Non-Sombartian Claims." *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 15, n° 1, pp. 77-88.

Jacob de Metz's *Sendero Mercantil*, 1697¹

Résumé. Le *Sendero Mercantil*, de Jacob de Metz, 1697

L'Economisch-Historische Bibliotheek d'Amsterdam possède un manuel comptable en langue espagnole qui ne semble pas avoir été étudié jusque-là. Le *Sendero mercantil* — le Sentier du marchand — de Jacob de Metz, édité en 1697 à Amsterdam, contient « 240 questions fondamentales avec leurs réponses » sur la tenue des livres.

Le dispositif questions-réponses regroupées par sujet avait déjà été utilisé aux Pays-Bas, notamment par Stevin puis par Hendrick Waninghen dans le *Tresoor-van'Italiaens Boeck-houden* publié en 1607. On le trouve aussi dans le premier ouvrage de l'auteur d'origine néerlandaise installé à Paris, Mathieu de la Porte : *Le Guide des Négocians et Teneurs de Livres*, publié en 1685.

Néanmoins, malgré quelques similitudes avec les ouvrages précités, le texte de Jacob de Metz semble original. Si, à la différence du *Guide des Négocians*, il ne contient aucun exemple illustratif, un lecteur déjà familiarisé avec les affaires et les livres de comptes aurait cependant pu grandement profiter de son étude.

Abstract. The Economisch-Historische Bibliotheek in Amsterdam possesses an accounting manual in Spanish which does not seem to have been studied before. The *Sendero Mercantil* — The Merchant's path — by Jacob de Metz, published in 1697 in Amsterdam, contains "240 fundamental questions with their answers" on bookkeeping.

¹ Ndlr. Une version révisée de cet article a été publiée un an plus tard / Editor's note. A revised version of this article was published a year later: Jacob de Metz's *Sendero Mercantil*, an unrecorded book on accounting 1697, *Accounting and Business Research*, 1971, Vol. 1, n° 2, pp. 180-181.

The expository device of questions and answers grouped by topic had already been used in the Netherlands, notably by Stevin, then by Hendrick Waninghen in the *Tresoor van't Italiaens Boeck-houden* published in 1607. It is also found in the first work of the Paris-based Dutch-born author Mathieu de la Porte: *Le Guide des Négocians et Teneurs de Livres*, published in 1685.

Nevertheless, despite some similarities with the aforementioned works, the text by Jacob de Metz seems original. Although, unlike the *Guide des Négocians*, it does not contain any illustrative examples, a reader already familiar with business and ledgers could have greatly benefited from studying it.

The Economisch-Historische Bibliotheek in Amsterdam possesses an early book on accounting in Spanish which does not appear to have been recorded in the literature on the history of accounting or in Palau y Dulcet. The title page of this book is as follows:

Sendero mercantil
Que contiene 240 Preguntas fundamen- tales con sus Respuestas, para saber
destingir entre Deve a Hade aver,
y absolvar en algunas ocasiones
las Dudas, que se podran offrescer
en asentar las partidas en al
Manual
Para de ahi ser transportado, al
Libro grande
de Caja
Hecho por Industria y Despeza de
J D Metz
Impresso en Amsteldam,
En Casa de Juan Ervoutsz, Ano 1697

Indications in the book itself suggest that the author, Jacob de Metz, was a member of the Spanish, or possibly Portuguese, Jewish community in Amsterdam. Various prefatory sections are subscribed by names of Jewish origin, and two dates are of the Jewish calendar.

The book is short and small: 69 pages, each 8 ½ x 14 ½ cms.

Apart from a dedication to Don Francisco Suasso, Baron de Abernas, a statement of approbation, a laudatory verse “Aplauso Harmonico” by Daniel Levi de Barrios, author's prologue, and a copy of a kind of certificate of competence issued to the author many years earlier by Abraham de Souza, the volume consists primarily of about fifty pages of text, preceded by a table of contents, and completed by a page of errata, which also states that the book is sold in the author's house, and which is dated “Ano 5457” the equivalent in the Jewish Calendar of the year 1697. The text itself consists of 240 questions and the answers to them “Preguntas” and “Respuestas”, grouped into 18 chapters, beginning, logically, with “Del Inventario en el Principio” and

ending with “Tratado del Balanço”. The catechism serves to explain how one distinguishes the debits and credits in various transactions so that proper entries can be made in the journal, “manual”, and be transferred from there into the ledger, “libro grande de caja”.

The expository device of questions and answers grouped by topic was well established in the Low Countries. It may have originated with Simon Stevin, whose discussion of accounting includes dialogues between himself and his royal pupil, Prince Maurice of Orange. It is more fully worked out by Waningen and his pupil, Buïnga; and it reappears in the first book of the Hollander, de la Porte: *Le Guide des Négocians et Teneurs de Livres*: first published in 1673? I have consulted the Paris edition of 1685. But the *Sendero* is unusual in that its text consists entirely of questions and their answers. No other form or exposition is used together with the catechism, as is done in de la Porte and, again unlike in de la Porte, there are no illustrative entries or examples of the arrangement of account-books.

De Metz’s exposition appears to be original; that is to say, I have not been able to discover any earlier publication on which de Metz’s text is based. However, there are a few faint echoes of de la Porte’s *Guide* in the *Sendero*:

- a. The *Sendero*’s full title includes the number 240 of questions and answers. The full title of the *Guide* includes the words: “et environ 300 questions avec leurs solutions ou réponses” (but similar references occur in the titles of Waningen’s and Buïnga’s books.

- b. De Metz makes use of a general account for merchandise, “Mercaderias generals”. De la Porte was one of the earliest authors to introduce such a general merchandise account as distinct from particularised accounts, one for each type or lot of goods, with a similar title.

- c. De la Porte explains in words the order in which details of an entry are to be recorded in the ledger account. He also illustrates the arrangement. De Metz’s exposition is reminiscent of de la Porte’s, even though the ordering of detail is not identical. De Metz’s brief summary of the arrangement of a debit entry is: “Mes, datta, cantidad, Acredor, Razon, Hoja del acredor”.

But these echoes can establish no more than that de Metz may have been acquainted with de la Porte’s earlier work. For the differences between the two books are very much greater.

De la Porte’s exposition includes detailed instructions about the keeping of various subsidiary account-books which are not mentioned in the *Sendero*. And whereas de la Porte has sections on subjects such as “Troquer”, “Assurances”, “Navires” and “Foires ou Payemens Public” which have no counterparts in de Metz, the latter has sections on, for example, “Comprar y Vender Acciones en la Compania de la India” and “Recebir Acciones en Empeno”, which are not in de la Porte.

Differences between the two works are also apparent in the respective expositions of the balancing process and balance account - one of the accounting topics in which the scope for differences in treatment was wide. De la Porte explains that the "Balance ou Bilan" is "un état de la solde de tous les comptes, que l'on fait quand on veut faire un inventaire ou prendre des nouveaux Livres". De Metz answers the question, "Para que se haze el Balanço?", as follows: "Para exprimentar los Libros, si en ellos aya algun yerro, sea en Pro o en Contra, Y tambien para saldar y serar los Libros, para renovar otros".

De Metz's emphasis on the preparation of a balance account as a check on the accuracy of the bookkeeping is underlined in his subsequent exposition, because it is only if the balance account does not balance that the entries in the ledger are to be checked in detail. De la Porte, on the other hand, explains that the balance account should be drawn up after the entries in the books had been "pointed" and verified. Again, while de Metz advises that the balance account should be drawn up presumably initially) on "un pliego de Papel", this piece of advice is absent in de la Porte.

Both authors explain that the new ledger is to be opened through the medium of an opening balance account. In this account the entries in the closing balance account are reversed, the debits assets in the latter appearing as credits in the former, and vice versa. Thus the opening entries in the individual accounts in the new ledger have their double-entry counter-weights in the entries in the opening balance account. As de Metz puts it: "P. 20 Pues hasese otro Balanço nuevo en el Libro grande principiado; R. Es fuerça, por no poder aver Devito sin Credito, ni Credito sin Devito".

Exposition of the use of the opening balance account was unusual in books on accounting published in the Low Countries; and it is possible that de Metz may have borrowed here from de la Porte. On the other hand, Waninghen in his *Tresoor van't Italiaens Boeck-houden* first edition, probably 1607 had alluded to the opening balance account: "Ten vierden 1 stelt men in nieuwe Boeck alles wat ons schuldich is, wederomme Debet aen Balance ofte Capitaal, voor sulcken reste ofte somme als per Balance van't oude Boeck bevonden wert". De Metz's discussion is faintly reminiscent of this: "Del Balanço se formaran partidas en el Manual of the new ledger. Todos los que devieren, se pone cada uno de por si, por Balanço por entrada del Libra nuevo".

Another correspondence between Waninghen and de Metz may be noted. The table of contents preceding Waninghen's section of questions and answers - the bulk of the book - lists the number of questions in each sub-section, and shows the total "Comt Vragen ende Antwoorden 530", the latter number also appearing in the full title of the book De Metz's index gives the same detail, and ends with the total: "Son Preguntas y Respuestas 240".

The final question-and-answer in the *Sendero* is as follows: "P 21 Aviendo hecho todo esto nesecitese algo mas; R Otra Coza no, si no renovar les numeros en el A.B.C. alphabet or indix de las hojas nuevas, y continuar como de antes en estes Libros en notar sus Negocios con muchos Avanças, que nuestro Senor concede a sus temientes, Amen."

The author perhaps was somewhat optimistic if he expected the reader to be able to keep a set of accounts on the basis of the instruction given in the *Sendero*. It is rather condensed in parts, and the absence of illustrative examples is a drawback. Nevertheless, the exposition, besides being economical, is also helpful. A reader who had some familiarity with business and books of accounts would have profited greatly from a study of the *Sendero*.

I am grateful for their valuable help to Dr A. Stolp of the Economisch-Historische Bibliotheek, Amsterdam, and to Mrs Alicia Nierrett, of the British Library of Political and Economic Science, London School of Economics.

The London School of Economics and Political Science

(University of London)



Houghton Street, Aldwych
London, W.C.2
Telephone: 01-405 7686

17 October 1970

My dear Mr Steuchink

Just a note to repeat how much my wife and I enjoyed our few days in Brussels. It was all beautifully organised, and the hospitality generous and enjoyable.

The "symposium" was a great success, and so also was the "exposition". You can truly be proud of a remarkable achievement. I had never dreamt that there would ever be an international symposium on the history of accounting!

Again, many thanks.

All good wishes to Mrs Steuchink & yourself

Sincerely

Basil Yamey.

Annexes / Appendices

Premier symposium international des Historiens de la comptabilité

I. Programme

Jeudi 8 octobre 1970.

de 18.30 h. à 20.30 h. Réception au Martini Center,
Passage International 2800 7 29e étage,
Place Rogier, 1000 Bruxelles

Vendredi 9 octobre 1970.

de 9 h. à 12 h. Messieurs Première séance de travail.
Auditorium Lippens, Bibliothèque Royale
Albert 1er,
Boulevard de l'Empereur, 2,
1000 Bruxelles

Dames Visite au Musée Érasme.
Départ : Hôtel Westbury,
rue Cardinal Mercier, 6,
1000 Bruxelles

à 15 h. Messieurs et Dames Visite guidée de la Bibliothèque
Royale Albert 1er.

Samedi 10 octobre 1970

à 10 h. Messieurs et Dames Visite de l'Exposition "La Comptabilité
à travers les âges",
avec apéritif offert à la Maison des Brasseurs,
Grand'Place, 10,
1000 Bruxelles

Après-midi Libre

Dimanche 11 octobre 1970

Matinée Libre
à 15 h. Messieurs et Dames Visite guidée de la Ville de Bruxelles
et environs,
avec thé offert aux participants.
Départ : Hôtel Westbury

Lundi 12 octobre 1970.

de 9 h. à 12 h. Messieurs Deuxième séance de travail
Dames Matinée libre

à 15 h.	Messieurs et Dames	Visite guidée de l'Hôtel de Ville ainsi que des archives municipales. (Grand'Place)
à 20 h.	Messieurs et Dames	Buffet de clôture à l'Hôtel Plaza, Boulevard Adolphe Max, 118/126, 1000 Bruxelles.

II. Seront présents aux séances de travail :

- M. Jean Installé, Attaché de Cabinet du Ministre de l'Éducation Nationale,
M. Abel Dubois.
- M. Carlo Antinori, Libero Docente in Storia della Ragioneria, Università di
Parma, Délégué officiel du Ministero della Pubblica Istruzione.
- M. Tito Antoni, Professore di Storia della Ragioneria, Università di Pisa.
- M. William. T. Baxter, Professor of Accounting, London School of Econom-
ics
- M. Leslie M. Bennie, Lecturer Heriot-Watt University of Edinburgh.
- M. Richard P. Brief, Professor of Business Statistics and Accounting, Grad-
uate School of Business Administration, New York University, Délégué
officiel de l'American Accounting Association.
- M. Horace F.A. Cordoliani, Conservateur à la Bibliothèque Nationale de Pa-
ris, Délégué aux Études Techniques de l'Ordre des Experts-comptables
et Comptables Agréés de France.
- M. Jean E.A. Dupont, Expert-comptable C.N.E.C.B.
- Miss Anna Dunlop, Assistant Secretary Publications of the Institute of Char-
tered Accountants of Scotland, Editor of *The Accountant's Magazine*, Li-
brarian of the Antiquarian Collection, Déléguée officielle de l'Institute of
Chartered Accountants of Scotland.
- M. Alessandro Forchino, Président du Collegio dei Ragionieri e Periti Com-
merciali "Vincenzo Gitti" di Torino.
- M. Pierre Garnier, Délégué officiel de la Société des Experts-comptables
Français et de l'Institut Français des Experts Comptables, Premier Vice-
Président de la Société de Comptabilité de France.
- Mme Rosa-Elisabeth Gassmann, Bibliothécaire, Déléguée officielle de l'Ins-
titut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland.
- M. Louis Goldberg, Professor of Accounting, University of Melbourne, Vic-
toria, Australia.
- M. José M. Gonzalez Ferrando, Intendente Mercantil, Délégué officiel du
Ministère espagnol de l'Instruction Publique
- M. Axel Grandell, Docteur en Sciences Économiques, Professeur, représen-
tant la Finlande
- M. Endre György, Docteur en Sciences agraires, Professeur d'Université,
Délégué officiel du Ministère hongrois de l'Instruction Publique.

- M. Richard H. Homburger, Professor of Accounting, Wichita State University
- M. Pierre Jouanique, Receveur des Finances à Dieppe, Délégué officiel du Ministère français de l'Économie et des Finances.
- M. Hermann Kellenbenz, Docteur, Professeur, Directeur du Seminar für Wirtschafts- und Sozialgeschichte der Universität zu Köln
- M. Federigo Melis, Professeur, Directeur de l'Istituto di Storia Economica, Università degli Studi di Firenze.
- M. Fredrik Noedenham, Réviseur, Délégué officiel du Föreningen Auktoriserade Revisorer, Stockholm.
- M. Walter Prevenier, Professeur Vrije Universiteit Brussel, Professeur Rijksuniversiteit Gent, Faculteit der Letteren en Wijsbegeerte.
- M. Charles Sammut, Président du Malta Institute of Accountants.
- M. Robert Sanson, Expert-comptable, Membre du Conseil d'Administration de la Société de Comptabilité de France.
- M. Jules César da Silva Goncalvez, Professeur de l'Instituto Comercial de Lisboa.
- M. André Tessier, Délégué officiel de l'Ordre des Experts-comptables et Comptables agréés de France.
- M. Raymond Van Uytven, Docent Universitaire Faculteiten St-Ignatius te Antwerpen
- M. Basil S. Yamey, Professor of Economics, The London School of Economics and Political Science, University of London.
- M. Vernon K. Zimmerman, Directeur du Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois.

Enfin, de nombreux professeurs d'université, archivistes et historiens comptables belges, que nous nous excusons de ne pouvoir citer nommément.

../..

Dames accompagnantes

- Mesdames Pierre Garnier, Paris (France)
- José M. Gonzalez Ferrando, Madrid (Espagne)
- Axel Grandell, Abo, (Finlande)
- Jules César da Silva Goncalvez, Lisboa (Portugal)
- Basil S. Yamey, London (Angleterre)
- Vernon K. Zimermann, Urbana (Illinois-USA)

III. Ordre du jour des séances de travail

Première séance du vendredi 9 octobre 1970, de 9 h. à 12 h., Bibliothèque Royale Albert 1^{er}.

- Discours d'introduction par J. Joseph Loore, Vice-président du Collège national des Experts-comptables de Belgique.
- Discours d'introduction par le Secrétaire général du Symposium, M. E. Stevelinck, Membre du Conseil National C.N.E.C.B.
- Discours de M. Jean E.A. Dupont, Expert-comptable C.N.E.C.B., sur l'étude des comptes à travers l'histoire, son importance et ses sources.
- Discours de M. Carlo Antinori, Dottore Commercialista, Decente in Storia della Ragioneria, sur la création éventuelle d'un bureau international pour l'avancement de l'étude de l'histoire de la comptabilité et de l'utilité de la création d'une revue internationale.
- Discours de M. Pierre Jouanique, Receveur des Finances en France, sur objet et limite de l'histoire de la comptabilité.
- Discussion générale.
Désignation d'un comité d'étude restreint pour préparer les propositions à soumettre à la séance de travail du lundi 12 octobre 1970.

Deuxième séance du lundi 12 octobre 1970, de 9 h. à 12 h., Bibliothèque Royale Albert 1^{er}.

- Discours de M. Ernest Stevelinck, Secrétaire général du Symposium, sur la place de l'histoire dans l'enseignement de la comptabilité.
- Discours de M. Richard P. Brief Professor of the University of New York, sur depreciation theory in historical perspective.
- Discours de M. R.F.A. Cordoliani, Conservateur à la Bibliothèque Nationale de Paris, sur : Contribution à l'étude de la littérature comptable antérieure à 1795.
- Discours du Dr. Hermann Kellenbenz, Professeur à l'Université de Cologne, sur der Stand der Buchhaltung in Oberdeutschland zur Zeit der Fugger und Welser.
- M. André Tessier, Délégué officiel de l'Ordre des Experts-comptables et Comptables Agréés de France, sur Luca Pacioli, dans l'ambiance franciscaine du Quattrocento.
- Discours de clôture du Secrétaire Général reprenant les points proposés au cours du Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité.

Travail du Comité d'Étude

- Discussion générale.
- Conclusions. Vœux.

IV. Résolutions

Ce Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité, et, le comité d'étude restreint à désigner à la fin de la première séance de travail, auront à se prononcer sur les points suivants :

1. Création d'un Bureau National d'Histoire de la Comptabilité en chaque pays.
2. Tenue d'un Symposium International tous les cinq ans.
3. Création d'un Bureau International, fonctionnant cinq ans, et installé dans le pays chargé de préparer le prochain Symposium International.
4. Création d'une revue multilingue.
5. Désignation du pays chargé du deuxième Symposium International.
6. Désignation du pays chargé du Bureau International, fonctionnant cinq ans.
7. Éventuellement, affiliation du Bureau National d'Histoire de la Comptabilité au Centre National d'Histoire des Sciences. (Pour la Belgique, il existe le Comité Belge d'Histoire des Sciences).
8. Affiliation éventuelle du Bureau International des Historiens de la Comptabilité au "Conseil International des Recherches", créé après la guerre de 1914-1918, conseil qui prit en 1931 le nom de "Conseil International des Unions Scientifiques" et qui créa des unions scientifiques internationales.

Bruxelles, le 12 octobre 1970

Projet de Résolutions du Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité.

Cinquante historiens de la Comptabilité, venus d'Allemagne Fédérale, d'Australie, de Belgique, d'Écosse, d'Espagne, des États-Unis d'Amérique, de Grande Bretagne, de France, de Finlande, de Hongrie, d'Italie, de Malte, des Pays-Bas, du Portugal et de Suède,

réunis à Bruxelles au Premier Symposium International des Historiens de la Comptabilité du 8 au 12 octobre 1970,

et convaincus de l'utilité de l'apport que fournit l'Histoire de la Comptabilité et de la pensée comptable aux autres sciences historiques et économiques, ainsi qu'à la profession des experts comptables, au commerce et à la civilisation en général :

1. Expriment leur reconnaissance au Collège National des Experts-comptables de Belgique, d'avoir organisé ce premier Symposium et lui demandent de continuer à leur groupement sa bienveillante assistance ;
2. Remercient vivement M. le Ministre de l'Éducation Nationale, M. Abel Dubois, et la Bibliothèque Royale Albert 1^{er} de Belgique pour l'hospitalité accordée, ainsi que pour la collaboration des

- éminents spécialistes de la Bibliothèque Royale dans l'établissement de la remarquable Exposition offerte aux participants et au public ;
3. Apprécie hautement les services rendus par M. Ernest Stevelinck, Président de la Commission des Études Historiques du CNECB et Secrétaire Général de ce premier Symposium ;
 4. Sont convenus de constituer un Conseil International des Historiens de la Comptabilité, composé de
M.
M
et de tous autres pratiquants de la discipline et des disciplines associées qui demanderont leur adhésion ;
 5. Demandent à MM les historiens et , de France, et et Stevelinck, de Belgique, de bien vouloir constituer le Bureau Provisoire et à M. Stevelinck d'assurer *ad interim* le Secrétariat Général du Conseil ;
 6. Prient le Secrétaire Général, avec l'assistance du Bureau Provisoire et des membres du Conseil dans chacun des pays, de procéder aux études indispensables à l'effet de concrétiser les vœux des participants au Symposium, compte tenu des orientations ci-après :
 - a. Promotion dans chaque pays de l'intérêt pour l'Histoire de la Comptabilité et de la pensée comptable, notamment en sollicitant des organisations représentatives de la profession d'expert-comptable la constitution ou l'extension d'un Comité des Études d'Histoire de la Comptabilité, doté de moyens d'action, et assurant la collaboration des professeurs d'université, des archivistes, des historiens, des paléographes et de tous autres spécialistes ou chercheurs intéressés ;
 - b. Diffusion des études et travaux dans les media professionnels et scientifiques ;
 - c. Inclusion de l'Histoire de la Comptabilité et de la pensée comptable dans les programmes d'enseignement économique, jusques et y compris les développements actuels au plan théorique et à celui des techniques contemporaines ;
 - d. Publication d'un bulletin d'information trimestriel ou semestriel, qui pourrait être traduit dans les langues utiles et répercuté dans les différents pays à l'intervention des membres du Conseil et des organisations représentatives de la profession comptable ;
 - e. Adhésion du Conseil aux organisations scientifiques nationales et internationales.
 - f. Organisation d'un deuxième Symposium des Historiens de la Comptabilité en 1975

LA COMPTABILITÉ À TRAVERS LES ÂGES

ISBN 978-2-9571875-0-8



Le premier Symposium international des historiens de la comptabilité se tint à Bruxelles en octobre 1970, sous l'égide du Collège National des Experts comptables de Belgique (CNECB) et à l'initiative de l'un de ses membres éminents : Ernest Stevelinck. Le cinquantenaire de cette manifestation et la tenue de sa 15^{ème} édition sont l'occasion de lui rendre hommage.

A cet effet, les communications prononcées lors de ce symposium sont pour la première fois réunies dans une publication. Les originaux de ces textes figurent parmi les documents du Fonds d'histoire de la comptabilité de la Bibliothèque universitaire de Nantes, constitué à partir de la collection d'ouvrages d'Ernest Stevelinck, acquise par cette institution en 1995. Tout en permettant de mesurer la distance parcourue depuis, ce volume témoigne du rôle historique du CNECB dans la naissance de cette discipline.

The first International Symposium of Accounting Historians was held in Brussels in October 1970, under the aegis of the National College of Accountants of Belgium (CNECB) and at the initiative of one of its eminent members: Ernest Stevelinck. The fiftieth anniversary of this event, marked by the 15th Congress, is an apt opportunity to honour Stevelinck's memory.

To this end, the papers delivered at the first Symposium have been put together in one publication for the first time. The originals of these texts are among the documents held in Nantes University Library's *Fonds d'histoire de la comptabilité*, developed from Ernest Stevelinck's personal collection of books that was acquired by the Library in 1995. This book shows how far we have come since then, and is a testament to the key role played by the CNECB in the birth of our discipline.

Cet ouvrage ne peut être vendu / Not for sale

Bibliothèque universitaire



UNIVERSITÉ DE NANTES

