



HAL
open science

Information financière et normalisation 1900-1950 ou la marmite du diable

Romain Durand

► **To cite this version:**

Romain Durand. Information financière et normalisation 1900-1950 ou la marmite du diable. Les cadres conceptuels, May 1991, France. pp.cd-rom. hal-00823371

HAL Id: hal-00823371

<https://hal.science/hal-00823371>

Submitted on 18 Sep 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Contextes historiques et politiques de la comptabilité financière

Coordinateurs : Christian CAUVIN, Groupe HEC, Christian HOARAU, ESSEC

"Information financière et normalisation 1900-1950 ou la marmite du diable"

Romain DURAND, Université Paris IX - Dauphine, historien de la comptabilité



INFORMATION FINANCIERE ET NORMALISATION 1900-1950.

ou LA MARMITE DU DIABLE.

par Romain DURAND, Directeur financier.

Peter Drucker disait que les années 1930 étaient le chaudron dans lequel s'était élaboré le monde moderne. L'image traduit tant de choses que je renonce à les énumérer. L'époque est pour les historiens pleine d'incertitudes et de pièges. Nous allons nous y aventurer avec précaution et rechercher les messages encore perceptibles d'une période si proche, et pourtant si lointaine.

Rappel des acquisitions du XIX^e siècle

Au cours du dernier congrès de Saint-Maur, nous avons eu l'occasion d'évoquer ensemble les problèmes posés aux comptables du XIX^e siècle par l'évolution du droit des sociétés. Cette conférence en est, en quelque sorte, la suite.

Nous avons vu comment les efforts des juristes anglais et français avaient abouti à une législation satisfaisante des sociétés commerciales. Tout le continent européen en bénéficie à la fin du siècle.

Cette législation entraîne l'obligation de contrôler et de publier les comptes sociaux. Il s'agit de renseigner - et de rassurer - l'actionnaire et le créancier.

L'actionnaire veut vérifier que les fonds qu'il a versé sont correctement appliqués, conservés, et employés de telle sorte qu'il en retire les fruits espérés. Il est prêt à courir des risques mais préfère les évaluer et, s'il le juge bon, céder ses droits.

Le créancier, le banquier tout spécialement, a besoin d'être renseigné sur la capacité de remboursement de son débiteur et sur la teneur du gage qu'il lui abandonnerait en cas de malheur.

La réponse à ces deux questions est inscrite dans les notions de détermination du profit et de conservation du capital. Elles motivent, à l'origine, l'information financière.

Nous avons déjà évoqué les difficultés liées à l'exercice de ces notions. Plutôt que d'y revenir, nous vous proposons de voir comment leur histoire se prolonge, au delà des problèmes initiaux, en France et dans les pays de langue anglaise.

En Grande-Bretagne

La crise de 1847 et les "folies" suscitées par la fièvre des chemins de fer incitaient la presse spécialisées (elle était vivace en Angleterre et en France) à exiger une meilleure information financière des sociétés où la responsabilité était limitée (1). Sur ce plan le Companies'Act de 1844 n'était qu'un vœux pieux, les Acts de 1856 et 1862 étaient plus explicites ; leurs Tables donnaient des modèles de bilans (2). La réglementation des sociétés de chemins de fer et des sociétés de service public va bon train de 1868 à 1900. L'Act de 1900 réclame un rapport des auditeurs certifiant que les comptes présentés aux actionnaires donnaient "a Fair and True View". Les conditions justifiant une telle opinion étaient enfin à portée.

Les grandes dates de la législation britannique en la matière sont ensuite l'Act de 1907 réclamant le dépôt du bilan au "Registrar of Companies", l'Act de 1929 rendant obligatoire la reddition d'un compte de Profits et pertes explicite et précisant les modalités de présentation du bilan, l'Act de 1948 précisant la nature des obligations de l'auditeur et réclamant la production de comptes consolidés lorsque nécessaire.

-0-

Les textes importent peu si les hommes ne sont pas organisés pour le appliquer. Sur ce terrain, la situation britannique est satisfaisante. La profession de comptable indépendant a de profondes racines, le Bankruptcy Act de 1831 l'a légitimée. Les grands cabinets actuels descendent, selon une généalogie plus ou moins complexe, de cabinets existants à Londres en 1840 ou 1848 (3). Les crises économiques et financières favorisent plutôt leur développement.

Les initiatives professionnelles écossaises de 1853 ont fait tache d'huile. En 1900 la profession est puissante, l'ICAEW (4) compte plus de 2000 membres actifs, mais il faut y ajouter les écossais, irlandais, canadiens, australiens etc. De plus les cabinets britanniques ont inspiré et dirigé les premiers pas des cabinets américains.

Ces organisations se consacrent à la définition d'une éthique, à la mise en oeuvre d'une solide formation professionnelle, à la définition de méthodes adaptées au contrôle des comptes. Depuis 1875 on fait de l'audit une activité bien distincte. En 1885 les auditeurs créent une association (5), concurrente de l'ICAEW avec laquelle elle fusionnera en... 1957. Lawrence R. Dicksee publie en 1892 Auditing, ouvrage qu'on éditait encore en 1969.

-0-

(1) Elle réclame même une information financière crédible et des méthodes stables (Edwards, 1989, 168).

(2) Mais les prescriptions étaient peu suivies (Edwards, 1989, 197).

(3) Edgar Jones, Accountancy and the British Economy (1840-1980), London 1981.

(4) Incorporée par Charte Royale du II.05.1880

(5) La SIAA.

Quels sont les thèmes qui agitent plus spécialement ces hommes sur le terrain de l'information financière ? La normalisation est-elle du nombre ?

A vrai dire non. C'est peut-être une constante culturelle, mais les britanniques ne sacrifient pas volontiers à cette idôle. Ils ne sont pas indifférents aux procédés qui facilitent le bon exercice du métier mais ne vont pas au delà.

Ainsi on leur doit les premiers modèles de présentation uniformes de bilans, tels que nous les présentons à l'Annexe I. Le Double-Account System mérite une attention spéciale. Il cherche à répondre aux préoccupations centrales du temps : emploi des fonds, conservation du capital, détermination du profit. Ces exigences ont été malmenées dans la première moitié du siècle. La jurisprudence s'est longuement employée à s'assurer que les émissions étaient suivies d'une utilisation honnête (1) ; le double-account system permet d'en rendre compte. La conservation du capital peut être suivie par l'examen de la première partie du tableau où l'on trouvera l'investissement initial et la "remontée" des charges d'exploitation activables, ce qui laissera une "Balance of Revenue Accounts" conforme à l'accumulation des profits.

Si tout ce passe comme le souhaite le législateur qui a imposé ce modèle dans le cadre de la réglementation des comptes des chemins de fer, on ne verra plus de dirigeant : 1) passer les dividendes en investissant par le débit du compte d'exploitation quand il n'a plus besoin de l'aide des actionnaires et 2) payer des dividendes fabuleux lorsque le recours au marché devient inévitable. En réalité le double-account system n'empêchera pas grand chose car le "management judgement" restera essentiel pour l'estimation de ce qui doit être immobilisé ou pas, parce que la notion d'amortissement n'est pas universellement comprise, parce que la méthode est d'un emploi difficile (2).

Tout ceci attire notre attention sur le fait que la formalisation ne suffit pas à résoudre l'essentiel. Il faut la prolonger par certaines prises de position en matière de technique, de terminologie ou de procédure et, là, certains craindront toujours d'aller trop loin.

En réalité, tant que la technique comptable n'autorisera pas une bonne spécialisation des exercices (Full Accrual), l'information restera bancal. Il faudra attendre 1900 pour que cette hypothèque soit levée. Après cela les comptables britanniques restent hésitants. Le pragmatisme, le juridisme, la crainte de nuire aux intérêts des clients, le soucis de conserver le plus possible leur liberté d'appréciation, maintiennent les membres de la profession dans une prudente expectative.

(1) Un prospectus du temps disait : "L'objet social ne sera pas révélé, car sa divulgation mettrait en péril le succès même de l'entreprise".

(2) Edwards, 1989, 162-163.

Ils ne sont pas sourds, cependant, aux sollicitations du Stock Exchange en faveur d'une meilleure information. Ils ne sont pas réticents vis-à-vis des progrès réalisés aux Etats-Unis ; les grandes entreprises américaines investissent en Grande-Bretagne depuis le début du siècle et le mouvement va s'accroître après la guerre 14-18. Les grandes multinationales britanniques ne sont pas insensibles aux pratiques comptables de leurs confrères d'outre-atlantique. Le Canada est un terrain où les deux cultures comptables se rencontrent.

Ainsi les britanniques s'intéresseront aux efforts accomplis par les américains en matière de missions, de procédures, d'évaluation et de consolidation. Les recommandations de l'ICAEW de 1942 et le Companies' Act de 1948 traduisent en partie cet état de fait.

Les Etats-Unis

Pour exprimer comme il convient le climat dans lequel s'organise la pratique comptable américaine, il faut abandonner la vision blasée ou familière que nous avons maintenant des Etats-Unis et nous remémorer plutôt les vues enthousiastes et perspicaces d'Alexis de Tocqueville, de Michel Chevalier et d'André Siegfried : des espaces immenses, des possibilités considérables, des peuples acharnés à se procurer les libertés et les ressources qui faisaient tant défaut dans leurs pays d'origine.

Depuis la fin de la guerre civile l'activité se développe considérablement et dans un certain désordre. Il y a de grandes compagnies ferroviaires, industrielles, commerciales mais il y a aussi tout un tissu de petites activités qui désertent les villes et les campagnes. Les Trésoriers d'entreprises font fonctionner les grands ensembles, les comptables indépendants s'occupent des petites affaires mais assistent les banques, les bourses, les administrations. Cet opportunisme semble être le trait dominant de la profession qui se forme là-bas.

Il est facilité à l'origine par l'absence relative de contraintes institutionnelles, par l'absence de ces complications coutumières qui font de la vieille Europe un réseau étroit de réglementations additionnant plusieurs siècles de compromis et d'adaptations. Rien de pareil ici.

Lorsqu'un quiddam veut ouvrir un commerce dans un Etat américain, il s'adresse à la banque locale, qui financera son démarrage avec des Promissory Notes, à condition que l'emprunteur fournisse une sorte de compte d'exploitation prévisionnel démontrant ses possibilités de remboursement et de survie. C'est le comptable indépendant qui validera ce document.

L'administration fiscale a institué un premier impôt sur le revenu pendant la guerre civile. Les fondements de l'impôt actuel s'instaurent au tout début du XX^e siècle. Le comptable indépendant est présent au débat.

La constitution des grandes affaires pose très tôt le problème de l'information financière et de la consolidation : la profession y participe.

Les organisations professionnelles qui existent depuis 1887, progressent, se forment dans tous les Etats, et se regroupent en Mai 1916 dans l'American Institute of Accountants (AIA).

-0-

A la demande du Federal Reserve Board et de la Federal Trade Commission, cette association publie en 1917, à l'usage des banquiers, "Uniform Accounting" puis "Approved Methods for the Preparation of Balance-Sheet Statements (1918)", guide révisé en 1929 et 1936.

A vrai dire la normalisation était pour les américains une seconde nature depuis le développement de la production de masse. Le "fait sur mesure", qui intéressera encore longtemps anglais et français n'a plus grand sens pour eux. Là comme ailleurs, le chemin de fer a joué son rôle de catalyseur, il a fait l'objet d'une réglementation de 1876 dont l'aspect comptable a été traité en 1879 (1). En 1894 l'"Interstate Commerce Commission" a proposé un classement général des comptes et le Hepburn Act de 1906, loi fiscale, adoptait les normes communément admises.

Surtout, les américains n'hésitaient pas à franchir la ligne devant laquelle les anglais renaclaient. Ils comprenaient que l'énumération et le classement des comptes ne suffiraient pas. Il fallait les prolonger par une terminologie, des méthodes opératoires et des principes de valorisation. En réalité les associations professionnelles rédigeaient depuis le début du siècle des Guides et des manuels de coûts à l'usage de leurs adhérents (au risque de faire craindre à la FTC qu'ils ne le fassent à des fins d'entente - Lauzel, 1959, 169).

Ces ouvrages traduisaient l'effort conjoint des comptables de coûts (NAA), des dirigeants (FEI), des comptables indépendants (AIA, puis AICPA), des enseignants (AAA). Ils intégraient dans un cadre comptable relativement simple des méthodes de gestion également simples mais adaptées le mieux possible aux besoins.

Le cadre, dont nous donnons un exemple récent en Annexe V, reposait sur le classement des comptes par soldes : comptes d'Actif, de Passif, de Ventes, de Coût des Ventes, etc. Il était assez rustique pour admettre un nombre limité d'adaptations et de transformations, sans plus... ce qui assura sa longévité.

(1) Voir le plan des comptes recommandé par la Commission de 1879 dans Chandler, 1978, 113-115.

A l'intérieur du cadre on entassait toutes les pratiques perfectionnées depuis les années 1890 : coûts réels, coûts standards, contrôle budgétaire, reporting. Il est habituel de présenter les choses dans cet ordre et d'en déduire une chronologie qui s'étagerait de F.W. Taylor (1) à Leslie Wheeler (2). Il n'en est rien, l'essentiel de toutes ces techniques émerge, simultanément, dans les années 1920-1925.

-0-

L'information interne avait fait des progrès remarquables quand advint la grande crise, mais l'information financière n'était pas en rapport. Le candidat Roosevelt avait juré tout au long de sa campagne électorale de 1932 qu'il allait moraliser le monde des affaires. A peine élu il prit le Securities Act de 1933, qui reprenait à peu près l'Act anglais de... 1900, sur les modalités d'émissions.

La publication du rapport du comité parlementaire Pecora, relatif aux abus commis sur le marché financier pendant les années qui avaient précédé la crise, obligeait à aller plus loin. Joseph Kennedy - cité au rapport Pecora - fût désigné pour présider le Securities Exchange Committee, SEC, organisme créé en 1934 pour veiller de près au fonctionnement du marché financier (3).

Les membres de l'AIA semblaient considérer que les problèmes d'information financière ne se résoudreaient pas seulement en créant une gendarmerie et en coupant des têtes. A l'instar de plusieurs théoriciens de différents pays, ils estimaient qu'il convenait d'approfondir les principes sur lesquels reposaient ce que nos Léautey et Guilbault avaient dénommé "La science des comptes", l'une des possibilités de cette science étant de représenter le mieux possible la situation financière de l'entreprise, ou de mettre en relief ses faiblesses éventuelles.

Ils éditent leur "Accounting Terminology" en 1931, proposent leurs cinq premiers principes en 1932, constituent le "Special Committee on Accounting Procedures" en 1933 et collaborent avec la SEC. Jusqu'à la fin de la période qui nous intéresse l'AIA, ou plutôt l'AICPA qui lui succède, édictera l'essentiel des règles régissant la certification des bilans et l'information financière, avec l'assentiment de la SEC.

La vieille "American Association of University Instructors in Accounting", créée en 1916, vient participer au nouveau débat sous la dénomination de AAA. Elle apporta une contribution marquée à la difficile élaboration de la théorie et des principes comptables. En occasionnant quelque dérangement, ce qui est bien le moins que l'on puisse attendre d'universitaires chevronnés, elle soufflait les braises du chaudron.

-0-

(1) Scientific Management, 1911

(2) Management Accounting, 1953

(3) Les Bourses de Valeur dans le Monde, Paris, Dunod, 1975.

La théorie comptable américaine avait un double objectif:

(1) Etablir un cadre de référence servant à évaluer les techniques comptables ; (2) Etre un guide pour le développement de nouvelles pratiques et procédures (Hendricksen,1970,1).

A la différence des doctrines continentales du XIXè, elle admettait la dépendance de la théorie vis-à-vis de l'environnement ; c'était une théorie appliquée plutôt qu'une théorie scientifique.

Elle peut pratiquer différentes approches. Les américains appliquaient alternativement l'approche déductive - à partir de finalités établies au préalable -, l'approche éthique et, comme les anglais, l'approche pragmatique. Les français sacrifiaient plutôt à des méthodes inductives et à ce qu'on appelait "la théorie des comptes", attitude qui allait se montrer, finalement, moins payante.

On ne sera pas surpris de constater que le développement de la théorie est contemporain de la réflexion historique. Théorie comptable et histoire de la comptabilité "se marquent" depuis le début du siècle et s'affirment dans les années 1930.

A.C. Littleton écrit en 1933 Accounting Evolution to 1900 et en 1953 Structure of Accounting Theory (1). Cet ouvrage clôt la période qui nous intéresse. Il constitue une intéressante démonstration de ce que les comptables peuvent attendre de la théorie : une énumération des gestes effectués entre l'enregistrement et les documents synthétiques d'information, une analyse fouillée des pourquoi et des comment, enfin, des propositions de normes. C'est une médication que vous pourrez conseiller à tous ceux qui font de la comptabilité un exercice mécanique. Je vous en livre un extrait caractéristique :

La construction comptable comporte plusieurs niveaux. Au sommet la production de certaines informations significatives concernant l'activité économique de l'affaire. Cette information est collectée, enregistrée, classée, reclassée, comprimée, résumée, testée, éditée (reported). Ce travail résulte d'une base théorique et d'un réseau étendu de techniques expérimentales. La théorie et la technique rendent l'information intelligible, raisonnable, pertinente, fiable, homogène, objective.

L'objectif central de la comptabilité est simple : permettre à chacun d'accéder à un jugement quantitatif en ce qui concerne les capacités de l'entreprise à remplir son objet (p.34).

(1) Structure of Accounting Theory by A.C. Littleton, professor emeritus, University of Illinois. American Accounting Association Monograph no 5. AAA 1953.

L'ampleur des matériaux servant de base aux études, le standing administratif des grandes entreprises, le zèle des universitaires et des professionnels favorisaient les recherches (Voir bibliographie). Par suite, la pensée américaine a longtemps évolué de manière relativement sûre en tirant parti d'une réflexion basée successivement sur le bilan, l'information fiscale, le compte d'exploitation, les mécanismes de coûts, les mécanismes d'évaluation, l'appréciation qualitative (disclosures), l'information sur les intentions de gestion.

En France

Les travaux effectués en France à la même époque avaient un caractère très différent. La question de l'uniformisation des bilans était posée depuis l'oeuvre maîtresse de Léautey et Guilbault, La Science des comptes (1). Elle posait quelques préalables :

Pour unifier la Comptabilité, ou plutôt pour lui conquérir l'appellation de Science des comptes il fallait : 1) lui créer une langue précise et la définir d'une manière définitive ; 2) l'appuyer, et de principes rationnels, et d'une théorie scientifique ; 3) former une nomenclature et une classification méthodiques et pratiques des comptes ; 4) constituer la formule fixe du Bilan.

Et ils ajoutent :

Nous avons conscience d'avoir rempli ce programme. Notre ouvrage est un travail neuf dont nous revendiquons la création. Il ouvre une voie nouvelle dans laquelle devons s'engager les hommes sérieux (14^e éd. 1895, XVII).

Les voies nouvelles ne séduisaient pas le législateur. Les propositions de Bilans uniformes déposées au Palais Bourbon de 1901 à 1932 ont rarement dépassé le stade des commissions ; les causes de tous les rejets (1902, 1926, 1928, 1930) mériteraient qu'on en fasse l'étude. D'instinct on y voit la main perfide des milieux d'affaires. Certes, la III^e République et les milieux d'affaires font bon ménage jusqu'à la crise de 1930 ; assurément ce ménage n'est pas très vertueux : la discrétion l'avantage. Mais ce serait mal connaître les faits et les forces en présence que de s'en tenir là.

Il y a en France d'excellents comptables, même s'ils n'ont pas le don de se faire bien comprendre. Guilbault, Léautey, Gabriel Faure, Jean Bournisien, Jean Dumarchey, René Delaporte nous font honneur. Les plus jeunes s'orientent, depuis la fin de la Grande guerre, vers des travaux théoriques qui ne le cèdent en rien à ceux des meilleurs maîtres américains et allemands.

(1) La deuxième édition est de 1889 mais des informations de Deuxième main font remonter la première à 1885.

Mais ils sont seuls car, "animés d'un individualisme néfaste parce que inconscient (Ch. Penglaou)", leurs travaux ne se complètent pas. Ils travaillent par induction sur une base trop étroite, ils restent attachés à une forme de scientisme désuet, ils ne s'entendent guère et ne se soucient ni de faire recette ni de faire école.

Ceux qui seraient les mieux disposés à leur égard doivent faire des tableaux synoptiques pour distinguer les caractéristiques de la "Théorie de la personnification généralisée" selon Faure, de la "Théorie de la situation nette" selon Dumarchey, de la "Théorie de la valeur et des droits" selon Bournisien, de la "Théorie spatiale" selon Eugène de Fages (1).

Charles Penglaou écrit en 1929 son Introduction à la technique comptable, dans l'intention d'en faire l'avant-propos d'une véritable encyclopédie de la comptabilité. Il essaie de mettre un peu d'ordre... et renonce à dépasser le stade de l'introduction.

Les juristes sont partie prenante. Ils n'entendent rien à la comptabilité, s'en remettent les yeux fermés à des "experts" dont la compétence et la moralité n'est vérifiée par personne, mais estiment avoir une responsabilité particulière dans le débat. La faculté de droit est responsable des évolutions du droit commercial, elle n'a pas renoncé à contrôler l'enseignement économique. Bien plus, elle se juge le dernier rempart contre les intrusions répétées de l'Administration dans la vie civile. Elle voit avec méfiance toute forme de normalisation qui pourrait nuire à l'étude sur le fond. Dans ses hautes sphères, depuis les dévaluations monétaires surtout, on ne croit plus à la valeur probante des bilans. La tendance est de penser que cet instrument n'est qu'un point de départ en vue d'une plus ample connaissance de l'entreprise (2).

L'Administration est très présente dans les affaires comptables depuis la création de l'impôt sur les bénéfices de guerre (1916) et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1917). Elle a mauvaise opinion de la profession comptable et a obtenu pour cela la création du brevet d'Expert-comptable. Depuis 1925, elle influence radicalement les procédures comptables. En effet, la législation se complique chaque année, la Direction générale des impôts, qui connaît fort bien la réalité nationale et se tient au courant des réalisations étrangères, dispose d'excellents fonctionnaires ; leur compétence l'emporte largement sur celle de leurs interlocuteurs, mais elle ne s'exerce pas sur le terrain du droit des sociétés et lui ferait plutôt obstacle.

Il faudra attendre les décrets-lois de 1935 pour prendre acte de quelques mesures de protection de l'épargne publique ; elles font une place modeste à l'information financière.

-0-

(1) La Comptabilité et les Affaires , No de Juin 1929.

(2) Voir J. Jeannin, La vie financière des sociétés , 1924 ; G. Roche, De la relativité des bilans , 1932.

Mais la comptabilité française est autrement remuante sur un autre terrain : celui de Prix de revient. Cette considération n'est pas étrangère à notre sujet. Depuis Guilbault au moins, tous les auteurs inscrivent le prix de revient au rang des préoccupations majeures. Pour eux, l'inventaire permanent et le calcul de la marge brute sont au centre de toute information financière, d'ailleurs cette pratique est légalisée par l'art. 35 de la loi de 1867 et le D.L. du 31.08.1937 (1).

Les industriels et leurs ingénieurs s'y intéressent pour d'autres motifs. Depuis 1920 les méthodes américaines fascinent tous ceux qui veulent encore faire gagner à la France de nouvelles batailles. Camille Paul-Cavallier, le bouillant patron de Pont-à-Mousson, déclare à son assemblée de 1921 : "Le prix de revient est une question de vie ou de mort", et il enchaîne en imposant au personnel médusé de ses Fonderies le "Bureau Taylor". Même si le mouvement n'est pas unanime, il est manifeste. Le CNOF a été créé en 1920, en 1926 la Confédération Générale du Patronat Français a créé la CEGOS. En 1928 on demande au Lt Colonel Rimaïlho de dégager les principes généraux conduisant à une méthode uniforme de calcul des prix de revient. La CEGOS établit en 1935 un programme qui est achevé en 1937. La synthèse a été faite par MM. Hua et Tynaïre, avec la sympathie active d'Auguste Detoëuf, le père de "Baranton confiseur". La théorie française des prix de revient : répartitions, sections auxiliaires, sections principales, imputation rationnelle, affectations... nous place d'emblée en tête des concepteurs de systèmes de coûts.

Le principe repose entièrement sur la notion de prix de revient réel. Mais pas de prix de revient réel contrôlable sans plan des comptes et, de plan des comptes uniforme, nous n'en avons pas. Là aussi les propositions n'ont pas manqué. Si le "Diagramme" proposé par Léautey et Guilbault (Ann. II) ne parle plus guère à nos intelligences, les plans de Fernand Léger (1922) et de Maurice Lucas (1931) montrent que la solution était à portée (Ann. III). Les belges Otlet et Blairon, les français Faure, Dumarchey et Delaporte avaient, en leur temps proposé des cadres comptables.

Par un étrange concours de circonstances l'écrin destiné à abriter la méthode française des prix de revient fût imposé outre-Rhin, le 11 Novembre 1937, quelques mois après la diffusion du rapport CEGOS, par le Maréchal de l'Air Goering "Chef de l'Etat-Major du Plan de quatre ans".

Ce plan avait une longue histoire. Il avait été conçu par le professeur Eugen Schmalenbach, spécialiste éminent de l'économie d'entreprise, et publié en 1926, au plus fort des campagnes de Rationalisierung allemandes. C'est un travail dont la qualité reste inégalée si l'on se place du point de vue de la mécanique comptable. Il suggérait une logique séquentielle facilement décrite par ces diagrammes de flux qui ont longtemps orné les meilleurs manuels et les meilleurs guides (Ann. IV).

(1) Toute la pensée comptable du XIX^e siècle français s'applique à tordre le cou au concept du compte "Marchandises générales" que nous verrons réparaître, curieusement, en 1947.

L'intégration des coûts se faisait dans les conditions ordinaires, par le biais du compte Travaux en cours. Une classe de comptes était laissée libre à toutes fins utiles. Le raffinement du plan Goering 1937 consista à interposer une classe de comptes de répartition, servant de contre-partie aux débits passés par Travaux en cours, ce qui permettait d'utiliser la classe laissée libre pour classer les comptes de dépenses par nature. Les sociétés non-industrielles de faible importance pouvaient substituer ces comptes par nature à un système de coûts en partie inutile pour elles.

Le D. 1847 du 22.04.41 institue une commission interministérielle du plan comptable français. MM. Detoeuf et Chezleprêtre, celui-ci chef de bureau à la Direction générale des contributions directes, sont chargés d'en diriger les travaux. Les travaux sont effectués dans des délais records. Le plan ressemble comme un frère à son homologue allemand mais sa terminologie correspond à la tradition française des années 1930. Le résultat est bon, comme on peut encore le vérifier au vu de l'ouvrage de J. Péricaud et A. Calandreau (1). En préface, l'économiste H. Culmann, Secrétaire général de l'organisation industrielle et commerciale déclare :

La situation est changée du tout au tout. Le passage en régime d'économie dirigée, dans la mesure où il conduit à avoir dans certains domaines une politique, oblige à la fois à en rassembler les bases et à en mesurer les résultats.

H. Luc, Directeur général de l'enseignement technique ajoutait :

L'anarchie des comptes dont nous sortons ne caractérise pas un régime de liberté mais un régime de désordre, c'est à dire d'incohérence et de ruse.

Le contexte dans lequel il avait été élaboré et la défection de certains de ses rédacteurs firent du plan que l'on avait baptisé "Delmas", une innocente victime de la libération. On lui reprocha alors de ne pas se prêter facilement à la préparation des documents financiers et d'être un instrument possible d'inquisition (2).

Pourtant le concept d'économie dirigée n'était pas abandonné, tant s'en faut. Après les incidents économiques qui s'étaient succédés depuis 1914, il restait bien peu de gens pour croire aux vertus du libéralisme. Pendant l'occupation, les économistes français avaient trompé leur amertume en réfléchissant aux moyens de redresser le pays (3). D'autres, comme Jean Monnet, avaient participé à la planification de guerre américaine. Tous croyaient fermement que la reconstruction dépendrait du calcul économique, de la planification, du contrôle monétaire, de l'instauration d'un nouveau type de relations sociales (4).

(1) Paris, Le Commerce, 1943.

(2) Sur les circonstances de sa mise en œuvre se reporter à la communication de P. Standish au Congrès AFC de 1990.

(3) Maurice Allais, Jean Fourastié, François Perroux, Alfred Sauvy pour se limiter aux noms connus du public.

(4) Le programme d'enseignement du CNAM sous l'occupation est caractéristique à cet égard.

Il s'agissait cette fois de gérer "l'Entreprise France" dans son ensemble, plutôt que de gendарmer les entreprises particulières. La commission de normalisation créée par le D. du 4 Avril 1946, présidée par Robert Lacoste, était pilotée par A. André-Brunet, Inspecteur des finances, professeur au CNAM. Elle rendit aussi son travail en un temps record, preuve que l'on savait où on allait, que les hommes chargés du travail étaient spécialement compétents, que les éléments constitutifs étaient déjà disponibles. Les professionnels de la comptabilité d'entreprise étaient exclus : il ne fallait pas qu'ils doutent du discrédit dans lequel on les tenait (1).

Les étrangers s'étonnaient qu'il y ait au congrès international de Paris (de 1948) autant de gens qui parlaient de la comptabilité et aussi peu qui en faisaient (Propos rapportés par C.C. Pinceloup).

Le Plan 1947 avait encore meilleure apparence que son aîné de 1942. Il répondait à une gamme immense d'objectifs distincts et fournissait (2) :

- une codification des comptes,
- une terminologie explicative,
- des précisions pour l'enregistrement des mouvements de valeurs,
- des modalités d'évaluation des actifs,
- des modèles de documents financiers,
- des méthodes de détermination des coûts et des résultats.

La meilleure partie de ce plan concernait la comptabilité "analytique", fruit d'une longue réflexion de la CEGOS et d'une bonne interprétation des pratiques étrangères. Cette partie devait être d'ailleurs améliorée lors de la révision de 1957 et plusieurs Guides professionnels en firent bon usage.

La degré de maturation n'était pas le même en comptabilité "générale". Cette partie comportait quelque surprises, vertement dénoncées par ceux qui n'avaient pas été conviés à l'élaboration du plan (3). La suite a démontré que la rancœur n'était pas le seul fondement de ces critiques. Pour les compte de bilan, on avait beaucoup sacrifié au démon du classement et les comptes de résultat avaient un caractère franchement atypique. La multiplicité des objectifs avait conduit en à privilégier certains au détriment d'autres. Le respect de quelques principes aurait peut-être réduit les discordances. Mais il n'était plus temps, si l'on en croit Charles Penglaou qui nous dit en 1947(4):

De grandes oeuvres doctrinales, il n'en est pas paru, semble-t-il, après 1932. Les auteurs avaient-ils tout dit? (p.409).

(1) "La comptabilité, livrée trop longtemps aux seuls praticiens a souffert incontestablement d'une insuffisance intellectuelle dont elle se débarasse malaisément" (André-Brunet, 1951, 22)

(2) P. Lauzel, A. Cibert, Le Plan comptable commenté, Paris Foucher 1969, t.II, 76.

(3) Voir - par exemple - La Comptabilité et les Affaires, Juillet 1950.

(4) En Revue d'économie politique. Janvier 1947

C'est vers un renouvellement des doctrines que tendent les vœux de ceux qui pensent que la littérature comptable, d'un éclat exceptionnel au cours des années qui ont précédé la guerre, doit reprendre ses thèmes favoris (p.414).

Nous avons dit pourquoi la pensée française n'avait pas trouvé d'écho. Nous avons dit pourquoi les praticiens n'avaient pas été conviés. Le respect de l'opinion des praticiens aurait peut-être incité les membres de la commission à prendre plus de précautions en ce qui concerne la séparation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique par voie de comptes réfléchis (1).

Dans les années qui suivirent, en effet, la comptabilité générale devint le territoire d'une réglementation qui pouvait s'exercer sans tenir compte des contingences de l'économie d'entreprise. L'information externe et l'information interne étaient libres de vivre une vie distincte, entorse fondamentale à la cohérence des comptes.

Indépendamment de l'agacement discret que cette incohérence procurait aux entreprises soucieuses de l'homogénéité de leur information, la contradiction finira par inquiéter, spécialement lorsque le marché financier retrouvera son rôle dans le financement des entreprises, mais ceci se produira bien après la fin du demi-siècle et nous donne prétexte à conclusion.

Mais à quoi sert donc l'information financière ?

Au tournant de 1960, on avait mis de tout dans la Marmite du Diable et les industriels, les commerçants, les financiers et les juristes n'y trempaient plus leur cuiller qu'avec méfiance. Plus on assignait d'objectifs à l'information financière et plus elle déroutait l'utilisateur et lassait le praticien.

Lorsqu'on en revint à sa finalité d'origine : informer les investisseurs effectifs ou potentiels, la réflexion fût simplifiée.

Il est normal que les Etats-Unis, dont les marchés financiers laissent les meilleurs chances à l'offre et à la demande, aient donné le ton. La bourse de New-York était - depuis 1792 - le théâtre d'émotions et de coups fourrés mais il avait fallu les dimensions incroyables du désastre de 1929 pour que les forces vives du pays exigent une information claire, honnête et solidement contrôlée. La médiocrité des profits n'autorisait pas les compagnies à faire la fine bouche.

(1) Les éditions successives du plan comportent chaque fois une justification de la position prise et proposent aussitôt une alternative plus ou moins nette d'intégration. Quoi qu'il en soit, le Plan 1947 avait la vertu d'être intelligible aux esprits neufs et, pour cela peut-être, l'enseignement assura son succès.

Les initiatives de l'Administration Roosevelt avaient été énergiques, assez pour la faire passer aux yeux des boursiers pour dangereusement "socialiste" et certains économistes américains se prenaient à rêver d'un avenir plus contraignant encore pour l'information comptable et financière.

Il ne fallait pas attendre de tels dérèglements des britanniques. Après la première guerre leur marché financier était resté puissant. Après la crise, la dévaluation de la Livre, la politique d'argent à bon marché, l'Empire colonial, le haut degré de professionnalisation des rouages financiers permettaient d'alimenter sans excès d'information une industrie qui se développait modérément.

La bourse de Paris venait en troisième place. En 1900 la France était "le banquier de monde". L'offre l'emportait largement sur une demande médiocre et il restait un sérieux volant de thésaurisation. L'essentiel des placements concernait déjà les transports et les banques. Avec les désordres monétaires, financier et politiques, avec la fuite des capitaux et la guerre, le marché financier réduisit considérablement sa contribution au financement de l'industrie.

A la libération, les financements se faisaient selon les orientations du Plan, largement au bénéfice du secteur public et semi-public - Transports, énergie et banques - et le recours aux obligations (volontiers indexées) et aux crédits spécialisés était la règle (Marnata, 1973). Dans ces conditions on comprend que l'information financière ait été gouvernée par des impératifs extérieurs aux lois de la libre entreprise.

La transformation se produisit au tournant des années 1960 avec un nouveau mode de politique économique. La bourse de Paris allait retrouver un rôle digne d'elle, une Commission des Opérations de Bourse était créée en 1967 pour veiller à son bon fonctionnement dans une perspective moderne. On sait que son activité fût déterminante en ce qui concerne la qualité de l'information financière des sociétés cotées.

Mais il n'est pas de bonne information sans méthodes. En 1968 Pierre Massé avait demandé à des universitaires de Harvard, fort bien disposés à l'égard de la planification "à la française", d'apprécier la gestion de nos entreprises (MacArthur et Bruce, 1970). Le constat était mitigé : la gestion restait bien sommaire, les progrès de la technique comptable avaient peu de place ; tant d'efforts s'étaient-ils perdus dans la Marmite du Diable ?...

REPERES BIBLIOGRAPHIQUES

- E. Léautey et A. Guilbault. La Science des comptes . 14è éd. Paris 1895.
- J. Dumarchey. La théorie positive de la comptabilité . Lyon 1914.
- E. Schmalenbach. Le Bilan dynamique . (1926) Paris 1961.
- Ch. Penglaou. Introduction à la technique comptable . Paris 1929.
- R. Delaporte. Méthode rationnelle de la tenue des comptes . Paris 1936.
- CEGOS. Méthode uniforme de calcul des prix de revient . Paris 1937.
- Sanders, H. Thomas, Hatfield, R. Henry, et Moore. A Statement of Accounting Principles. AICPA 1938.
- Paton, A. William et A.C. Littleton. Introduction to Corporate Accounting Standards . 1940.
- J. Péricaud et E. Calandreau. Le plan comptable dans les entreprises . 1943.
- A. André-Brunet. La normalisation comptable . Paris 1951.
- A.C. Littleton. Structure of Accounting Theory American Accounting Association Monograph no 5. AAA 1953.
- P. Lauzel et A. Cibert. Le plan comptable commenté. t.2 - La normalisation et la rationalisation des comptabilités . Réed. Paris 1969.
- E.S. Hendricksen. Accounting Theory . (1964) Irwin 1970.
- Mac Arthur et Bruce. Harvard juge l'industrie française (Commande de P. Massé) Paris 1970.
- F. Marnata. La Bourse et le financement des investissements . Paris 1973.
- Les Bourses de Valeurs dans le Monde (ouvrage collectif). Paris Dunod 1975.
- M. Chatfield. A History of Accounting Thought . Huntington 1977.
- E. Jones. Accountancy and the British Economy 1840-1980 . London 1981.
- J.R. Edwards. A History of Financial Accounting . New york 1989.

Annexe I

XIXè PRESENTATION DES BILANS.

DOUBLE ACCOUNT B/S

=====

Capital Account

<u>Expenditures :</u>	<u>Receipts :</u>
Fixed Assets	Shares
*Bal. carried to Gal B/S	Debentures

General Balance Sheet

*Bal. from Capital Acc.	Stock
*Bal. from Revenue Acc.	Debtors
Creditors	Cash

1856 B/S RECOMMANDÉE PAR LE CO'S ACT DE 1856.

=====

Capital and liabilities

Property and Assets

I.Capital from stock sales

III.Property

- a) Shares Outstanding
- b) Price per share

- a) Immovable
- b) Movable

II.Debts and liabilities

IV.Debts owing to the firm

- a) Long-term Liabilities
- b) Short-term debts

- a) Notes Receivable
- b) Accounts Receivable
- c) Bad Debts

VI.Reserve for contingencies

V.Cash and Investments

VII.Profit available for div'ds

Off B/S :

Contingent Liabilities

1862 FORM OF B/S REFERRED TO IN TABLE "A" OF 1862 CO'S ACT

=====

CAPITAL AND LIABILITIES

PROPERTY AND ASSETS

I. CAPITAL

III. PROPERTY

Immovable

II. DEBTS AND LIAB.

Movable (stock and plant w/
deduction for deterioration)

VI. RESERVE FUND

IV. DEBTS OWING TO THE CO.

VII. PROFIT AND LOSS

V. CASH AND INVESTMENT.

OFF B/S : CONTINGENT LIABILITIES.

Annexe II

1903 CLASSIFICATION LEAUTEY

(Les comptes du grand livre sont ordonnés selon une logique déjà ancienne avec un détail opératoire dont une partie se retrouvera par la suite).

Série A : CAPITAL, Nominal ou antécédent.
Capital et Réserves.

Série B : VALEURS D'INVENTAIRES ou moyens d'action.

Valeurs Immobilisées .

Valeurs "disponibles" .

Caisses, EàR, EàP, Titres
Matières premières, Magasins de vente.

Valeurs Engagées .

Matières dépensées, Main d'oeuvre payée, Frais généraux imputés, Dépenses directes.
Travaux
Comptes d'ordre (pour régularisation des mouvements)
Comptes d'achat (fonctionne comme un compte intermédiaire entre magasin et fournisseur).

Série C : TIERCES PERSONNES
Clients et Comptes de personnes.

Série X : RESULTATS
Frais généraux, Compte de ventes, résultats divers,
Compte de l'exercice (pour solde).

Annexe III

(Les deux plans qui suivent sont caractéristiques des conceptions françaises de l'époque. Ces modèles montrent assez bien que les normes de comptabilisation ont atteint un stade de maturité satisfaisant).

1922 NOMENCLATURE PROPOSEE PAR FERNAND LEGER

- I. COMPTES DE CAPITAL
- II. IMMOBILISATIONS
- II bis. AMORTISSEMENTS
- III. VALEURS D'EXPLOITATION (*)
Achats, Frais directs d'achats, Matières premières,
Fabrication, M.O. à imputer, F.Gx. de fabrication, F.Gx
de fabrication appliqués, Produits fabriqués, Economat.
- III bis. PROVISIONS
- IV. REALISABLE ET DISPONIBLE
- V. RESULTAT (*)
Ventes, Frais directs sur ventes, Coût des ventes,
Exploitation, Frais Gx, P.P., P.P. antérieurs.

(*) Type de classement induit par la gestion industrielle.

1931 PROJET DE PLAN COMPTABLE DE MAURICE LUCAS.

- I. Capital et réserves . Cptes 11 et 19.
- II. Immobilisations. Cptes 21 à 26, 29 pour les amort.
- IIIa. Stocks à transformer .
- IV. Transformation (Production).
- IIIb. Stock de Produits fabriqués .
- V. Charges et Produits . Cptes 51 à 57 pour les charges, 59 pour les ventes.
- VI. Créances à court terme et à long terme .
- VII. Disponibilité .
- VIII. Dettes .
- IX. Résultats .

On remarquera l'usage du digit "9" pour les comptes de sens inverse. Ce modèle comporte encore bien des caractéristiques des plans à venir.

Annexe IV

1927 CADRE COMPTABLE DE E. SCHMALENBACH.

0. Cptes statiques : Immo. et Fonds propres
1. Cptes financiers
2. Charges et produits neutres (Hors exploitation)
3. Charges diverses (Exploitation)
4. Magasins, salaires et charges
5. Groupe laissé libre, pourrait éventuellement recevoir les comptes de dépenses par nature.
6. Sections auxiliaires
7. Sections principales
8. Produits finis et semi-finis
9. Frais de vente, Prix de revient des ventes, ventes

(Le plan Schmalenbach, d'excellente facture, prépare les plans de gestion industrielle moderne, il inspirera directement le plan allemand de 1937 et le plan français de 1942.)

1937 PLAN COMPTABLE ALLEMAND.
(dit GOERING)

0. Cptes statiques : Immobilisations et capitaux
1. Cptes financiers
2. Cptes de charges et produits hors exploitation
3. Cptes de matières et marchandises
4. Cptes de frais par nature
5. Cptes de répartition (vers les coûts)
6. Cptes des sections
7. Cptes des prix de revient des produits
8. Cptes de produits
9. Cptes de résultats

1942 PLAN "DELMAS"

0. Cptes statistiques
1. Cptes financiers
2. Cptes transitoires
3. Cptes des stocks et des achats
4. Cptes des dépenses par nature
5. Cptes de répartition
6. Cptes des frais par section
7. Cptes des prix de revient des produits
8. Cptes de ventes et autres recettes
9. Cptes de résultats

L'inspiration est commune, le plan "Goering" introduit la possibilité de comptabiliser directement les comptes par nature et de les reprendre dans les comptes de magasins et sections par le biais des comptes de répartition. Cette faculté se retrouve dans le plan "Delmas". Ce dernier bénéficie en outre d'une bonne procédure de comptabilité de Prix de revient, fruit des travaux de la CEGOS.

Avec les moyens matériels du temps la complexité de ces systèmes rendait hypothétique la sortie d'informations mensuelles dans des délais convenables.

Annexe V

CLASSIFICATION DES COMPTES DANS LE SYSTEME U.S.

(La nécessité de produire des documents financiers destinés au tiers - banques, Etats, bourses - étant acceptée dès l'origine, les système comptables américains sont directement conçus à cette fin. Les comptes sont classés selon la signification de leur solde dans ces documents.)

0. CURRENT ASSETS.
Cash, Current receivables, inventories, prepaid accts.
1. NON-CURRENT ASSETS.
Investments, Non-current receivables, Deferred charges, Property, Plant and Equipment, Goodwill, Intangibles.
2. CURRENT LIABILITIES.
Notes & Loans payable, Accts payable, Accrued liabilities, Advance payments, Accrued & deferred taxes, Current maturity of long term debts.
3. NON-CURRENT LIABILITIES.
Deferred & non current liabilities, Long term debt.
4. EQUITY.
Stock, Capital surplus, Retained earnings.
5. COST CONTROL ACCOUNTS.
Labor, Material, Burden, Transfer to WIP, Transfer to PP&E.
6. SALES & SERVICES.
7. COST OF SALES & OTHER COSTS.
Product costs, Variances, Inventory adjustments, R&D...
8. MARKETING, ADMINISTRATIVE & GENERAL EXPENSES.
9. NON-OPERATING P/L, INTEREST, INCOME TAX.

La méthode comptable US est d'inspiration plus ancienne que celle des plans dérivés de Schmalenbach. La double comptabilisation des charges - par nature et par fonction - n'existe pas. Mais à l'époque - et faute de moyens mécanographiques puissants -, elle était plus simple et plus efficace pour deux raisons :

- 1) le plan permettait d'arriver directement aux documents financiers.
- 2) la comptabilité des coûts, reposant sur des procédures définies par les guides, était facilement hébergée dans ce cadre quelque soit la taille ou l'activité des entreprises.

Les COST CONTROL ACCOUNTS, ouverts en fonction de l'organisation industrielle, sont débités par le crédit des comptes à payer. Chaque centre de travail comporte aussi un compte destiné à être crédité par le débit des comptes de stock (ou d'immobilisation).

Il existe maintenant des comptes de NATURAL EXPENSES, créés par duplication, qui reclassent les charges par nature incluses dans les groupes 5, 7, 8.