



HAL
open science

PLAN COMPTABLE OCAM ET PLAN COMPTABLE FRANCAIS: FILIATION DIRECTE OU NON?

Paul Hummel

► **To cite this version:**

Paul Hummel. PLAN COMPTABLE OCAM ET PLAN COMPTABLE FRANCAIS: FILIATION DIRECTE OU NON?. 10ème Congrès de l'AFC, May 1989, France. pp.cd-rom. <hal-00823419>

HAL Id: hal-00823419

<https://hal.science/hal-00823419v1>

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.



HAL Authorization

PLAN COMPTABLE OCAM ET PLAN COMPTABLE FRANCAIS :

FILIATION DIRECTE OU NON ?

par Paul HUMMEL

CNAM - PARIS

**PLAN COMPTABLE OCAM et PLAN COMPTABLE FRANCAIS
filiation directe ou non ?**

1 - INTRODUCTION

On a dit que, dans l'univers de la normalisation Comptable d'inspiration française, le Plan Comptable Général 1982, rendu obligatoire en France à partir des exercices ouverts le 1er janvier 1984, constituait un "sous-produit" du Plan Comptable OCAM.

Nous vous proposons ci-dessous de réfléchir à une telle affirmation et d'examiner avec un peu de recul les liens qui peuvent exister entre ces deux fleurons de la normalisation comptable.

Une première partie rappellera le contexte historique des deux plans, dont la connaissance nous paraît indispensable à la compréhension des aspects techniques.

Nous analyserons ensuite, sur le plan de la technique qui nous intéresse, les analogies et les divergences des deux plans.

Nous tenterons enfin une brève conclusion.

2 - UN PEU D'HISTOIRE

21 - L'OCAM (M)

L'Organisation Commune Africaine et Malgache (OCAM), a été créée le 27 décembre 1966 à Tananarive, par 14 Etats francophones d'Afrique Noire, en vue de soutenir, avec l'aide de l'ancienne puissance coloniale, un certain nombre d'initiatives de développement, dont le coût eût été exorbitant pour chacun des pays membres. Lors de l'adhésion de l'Ile Maurice, en 1968, ce pays a obtenu que le titre de l'OCAM soit complété par l'épithète "et Mauricienne" et qu'en ajoute en conséquence un second "M" au sigle (OCAMM). Lorsque la République Malgache quitta l'organisation, celle-ci a ramené son sigle au "M" unique, puisque elle s'intitula alors "Organisation Commune Africaine et Mauricienne". Après diverses péripéties, le nombre de membres allant jusqu'à 16, l'OCAM fut dissoute en mars 1985, par les 8 Etats qui en étaient restés membres. Mais plusieurs acquis technologiques ont été conservés par d'anciens pays membres, de sorte que le label OCAM demeure encore couramment utilisé.

22 - Le Plan OCAM

C'est dans ce cadre que fut élaboré par des comptables nationaux, des statisticiens, des fiscalistes et des enseignants, le PLAN COMPTABLE GENERAL de l'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne, adopté le 30 janvier 1970 à Yaoundé par la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement de cette organisation. Pensé essentiellement pour couvrir les besoins du secteur des entreprises non financières, il faut élargi ultérieurement, mais dans les Etats de l'Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale (UDEAC) seulement,

- au secteur des Administrations, sous la forme d'un Plan Comptable Général de l'Etat(1) en 1974,
- au secteur des entreprises financières, sous la forme d'un Plan comptable sectoriel des Banques et Etablissements Financiers, adopté en 1979.

Par ailleurs, un Plan Comptable sectoriel de l'Agriculture a été adopté en 1981 à l'usage des entreprises non financières relevant de cette branche.

23 - Les Plans Comptables Nationaux

Durant les vingt dernières années, de nombreux pays, africains ou non, adhérents de l'OCAM ou non, ont adopté ce Plan, mais le plus souvent sous la forme d'un "PLAN COMPTABLE NATIONAL", qui

- d'une part, ne reprenait pas le terme OCAM pour des motifs politiques évidents,
- de l'autre, infléchissait son contenu par des adaptations nationales variables, allant de la simple édition de nomenclatures nationales, expressément prévue par le Plan Général, jusqu'à la trahison de l'esprit même du plan.

On trouvera en annexe 1 la liste des principales législations nationales de référence.

24 - Le Plan Comptable Général 1982

En raison de ses qualités normatives et de sa valeur intrinsèque, le PCG OCAM servit tout naturellement de base de travail au Conseil National Français de la Comptabilité, chargé d'élaborer à partir de 1975 un premier projet de nouveau plan comptable (NPC) ou de plan comptable révisé (PCR). Et l'avant-projet des années 1976-1977 eut aisément pu être classé parmi les plans comptables nationaux ci-dessus décrits.

- 1) appelé "Général" pour des motifs non techniques. Il s'agit en réalité d'un plan sectoriel.

En revanche, les études ultérieures durent tenir le plus grand compte de trois éléments nouveaux, que les auteurs OCAM ignoraient ou se permettaient de négliger :

- la Quatrième Directive, arrêtée le 25 juillet 1978 par le Conseil des Communautés Européennes,
- les conditions posées par les milieux financiers, et formulées par la Commission des Opérations de Bourse,
- les besoins et surtout les réserves exprimées par la profession comptable, libérale et salariée.

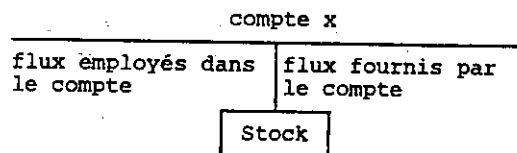
C'est ainsi que le Projet de Plan Comptable Révisé arrêté le 8 septembre 1979 présentait finalement des similitudes, mais aussi d'importantes divergences avec le PCG OCAM. Et ces dernières ont encore été accusées par le document définitif, officialisé par l'Arrêté du 27 avril 1982 sous le vocable "Plan Comptable Général 1982", et introduit dans les entreprises françaises depuis 1984.

3 - LES ÉLÉMENTS ORIGINAUX DU PLAN OCAM

Même s'il peut sembler bien tardif de qualifier en 1989 de "nouveautés" des apports méthodologiques de 1970, il nous paraît nécessaire de rappeler ci-dessous les éléments techniques qui ont fait l'originalité du PCG OCAM.

31 - Le binôme flux-stocks (mouvements-soldes).

Alors que la comptabilité traditionnelle s'intéressait à un compte en raison de son solde, alors que les mouvements n'étaient considérés que comme des éléments constitutifs du solde sans signification propre(1), les auteurs du Plan OCAM ont reconnu l'importance économique des totaux des mouvements débiteurs et créditeurs, qui traduisaient à leurs yeux les flux ayant transité par ledit compte. Et en opposant la notion de stock à celle de flux, ils ont étendu le champ du terme stock à tous les soldes de comptes, bien au delà des stocks de biens de la classe 3.



Considérant que les flux devaient pouvoir être conservés dans les documents de synthèse au même titre que les stocks, ils ont même prévu le dédoublement des comptes patrimoniaux (classes 1 à 5) en

- comptes de mouvements, à durée périodique, au même titre que les comptes de gestion ex. : 57 - CAISSE (durant l'exercice 1988)
- comptes de situation, à durée d'entreprise, et mouvementées une seule fois en fin de période ex. : 057 - CAISSE (historique depuis la création).

1) et le monde bancaire poursuit cette pratique, en contrepasant allègrement des écritures....

Aux comptables qui invoquaient la charge de travail causée par ce dédoublement de comptes, il fut répondu que doubler les comptes n'impliquait pas doubler les supports, et que certaines colonnes du support unique (à l'époque papier) de compte pouvaient servir aux mouvements, et d'autres au soldes.

32 - Le binôme PCG - Nomenclatures nationales

S'inspirant de la classification décimale du PCG 47/57, Le Plan OCAM a construit un cadre comptable à 10 classes, chaque classe étant divisé en 10 comptes principaux. Mais il a renoncé à poursuivre le codage au delà du second chiffre, en considérant que la subdivision des comptes relevait de l'initiative nationale ou régionale.

Cette subdivision devait s'opérer sur la base de listes exhaustives, appelées **Nomenclatures**, qui recenseraient les flux par nature, alors que les comptes recensent les flux par destination à l'intérieur de l'entreprise.

Ainsi une immobilisation codée 52 par sa nature (véhicule de tourisme circulant principalement en brousse, dans la Nomenclature des Immobilisations de l'UDEAC) est enregistrée dans les comptes suivants, durant les diverses étapes de sa vie :

- 23 52 (Immob. corpor. en cours), lors de sa production,
- 22 52 (Immob. corpor. en service), lors de sa mise en service et durant son utilisation,
- 88 52 (Amortissement), du fait de son usage, usure, obsolescence,
- 84 52 (Détermination du résultat de cession), lors de sa cession ou destruction.

Ainsi aussi, une marchandise, relevant du code 09 dans la Nomenclature des biens et services (le sucre) sera-t-elle suivie en

- 33 09 au moment de la constitution de son coût d'achat,
- 30 09 au moment de son entrée en stock en inventaire permanent,
- 60 09 au moment de sa sortie de stock en inventaire permanent,
- 70 09 au moment de l'établissement de la facture.

Tout plan comptable d'entreprise devait donc s'inspirer des deux sources pour coder ses comptes :

Plan comptable général ou sectoriel	Nomenclature nationale ou régionale
--	--

numéro de compte

 |_| |_|

Destinataire Nature

Les plans sectoriels introduits ultérieurement ont cependant défini des comptes divisionnaires et poussé ainsi la première numérotation à trois chiffres. Par ailleurs, certaines nomenclatures, comme la nomenclature camerounaise des biens et services ont été développées sur 4 chiffres. La configuration comprenait alors 7 chiffres :

 |_|_| |_|_|_|_|

Destinataire Nature

33 - Le classement des charges et produits "par nature"

Dans une perspective macro-économique les lecteurs du Plan ont imposé un classement des charges selon les critères de la comptabilité nationale, communément appelé classement par nature (1).

Au niveau des charges, ils ont distingué :

- les consommations intermédiaires de biens et de services,

- 60 - Marchandises consommées (ou coût),
- 61 - Matières et fournitures consommées,
- 62 - Transports consommés,
- 63 - Autres services consommés,

- des opérations de répartition de la valeur ajoutée entre les facteurs de production,

- 65 - Frais (charges) de personnel (facteur travail),
- 66 - Impôts et taxes (facteur environnement),
- 67 - Intérêts (charges financières) (facteur capital financier),
- 68 - Dotations (facteur capital technique).

1) encore que le terme nature n'ait pas le même sens ici qu'^{est} matière de nomenclature

Force leur fut de prévoir une catégorie résiduelle de charges, dont le caractère de consommation ou de répartition est contesté, telles que les loyers des terrains nus (rentes), les jetons de présence de l'époque, les dons du mécénat, ainsi que les primes d'assurance dans la conception selon laquelle les compagnies d'assurance sont des entreprises financières, donc de répartition et non de production.

Ils ont choisi à cet effet un compte "64 - charges et pertes diverses",

- pertinemment placé à la charnière des deux sous-ensembles, de manière que l'analyste puisse les rattacher au haut ou au bas de la liste,
- mais malencontreusement affublé de l'épithète "diverses", ce qui incita maint comptable à le considérer comme une "poubelle"; à l'instar du défunt compte "Frais généraux".

Au niveau des produits, ils ont distingué symétriquement,

- la production
 - 70 - Marchandises vendues (au prix), bien que la véritable production se limite à la marge commerciale,
 - 71 - Production vendue (ventes de produits fabriqués et prestations de services),
 - 72 - Production stockée,
 - 73 - Production immobilisée,
- des opérations de répartition, au bénéfice de l'entreprise, par des valeurs ajoutées provenant de tiers,
 - 76 - Subventions d'exploitation,
 - 77 - Intérêts et dividendes (produits financiers),
 - 78 - Reprises sur amortissements et provisions
- les opérations contestées : 74-produits et profits divers

34 - La distinction des charges d'exploitation et hors exploitation

Le classement par nature ci-dessus décrit a été croisé avec un classement "micro-économique",

- en charges et produits d'exploitation : classes 6 et 7,
- en pertes et profits hors exploitation (comprenant les éléments exceptionnels, ainsi que les éléments courants intéressant des périodes antérieures ou postérieures) : classes 06 et 07.

Il semble bien que les auteurs du Plan aient bloqué dans leur esprit, peut être par mimétisme de l'ancien compte "Pertes et Profits" du Plan Français 47/57, la notion de perte et de profit avec celle de hors exploitation.

Vu l'ambiguïté du texte, on peut cependant considérer que la distinction entre charge et perte (ou produit et profit) repose sur la présence ou l'absence d'une contrepartie économique, et en conclure que les deux peuvent être d'exploitation ou hors exploitation.

ex : Le salaire serait une charge d'exploitation, la démarque inconnue une perte, d'exploitation s'ils concernent la période en cours, hors exploitation s'ils concernent la période antérieure.

35 - La synthèse des comptes de gestion

L'apport le plus valorisant du PCG OCAM réside sans doute dans le tableau des soldes caractéristiques de gestion (TI dans la terminologie retenue par les professionnels);

Ce tableau périodique croisé (voir annexe 2) relève

- en abscisse la synthèse des éléments d'exploitation (6 et 7) et hors exploitation (06 et 07),
- en ordonnée la synthèse des éléments classés par nature (0)60 à (0)68 en charges/pertes, (0)70 à (0)78 en produits/profits.

Il résume en même temps les comptes de regroupement successif de ces éléments, comptes groupés en classe 8, et dont chacun présente un solde "caractéristique" pour la gestion de l'entreprise. C'est ainsi que le tableau distingue successivement :

- en matière d'exploitation
 - 80 - La marge brute (en fait commerciale),
 - 81 - La valeur ajoutée,
 - 82 - Le résultat d'exploitation,
- hors exploitation
 - 082 - Le résultat hors exploitation,
 - 84 - Le résultat sur cessions d'actifs (autres que ceux de la classe 3),
- en synthèse
 - 85 - Le résultat cumulé avant impôt,
 - 87 - Le résultat net à affecter;

Le solde 86 "Détermination de l'impôt sur le revenu", n'entre pas à proprement parler dans la cascade des soldes de gestion. Il a été imposé à l'époque par les fiscalistes, qui souhaitaient retrouver dans ce tableau le calcul de l'impôt sur les sociétés, compte tenu des acomptes et du minimum de perception, alors que cette comparaison relève plutôt du compte de tiers 43 - Etat (et organismes internationaux).

36 - Le tableau de passage

Les auteurs du Plan avaient conscience que la synthèse des comptes de patrimoine comprenait deux volets :

- la synthèse des soldes, traduite par le bilan (T3),
- la synthèse des flux patrimoniaux, traduite par le tableau de financement.

Ils n'ont cependant pas pu s'accorder, à l'époque, sur la conception de ce tableau de financement. Hésitant entre "le compte financier" de la comptabilité nationale, le "financial statement" anglo-saxon et les divers "tableaux de flux" préconisés par des auteurs, ils ont finalement retenu un embryon de tableau de financement appelé "tableau de passage aux soldes des comptes patrimoniaux" (T2 dans la terminologie professionnelle).

Ce tableau, rappelé en annexe 3, représente :

- davantage qu'un bilan différentiel, car il recense poste par poste, les flux bruts,
- mais moins qu'un véritable tableau de financement car il ne retraite pas l'information au niveau de la capacité d'autofinancement.

Il reconstitue en fait la balance des mouvements à 6 colonnes, connu de tous les comptables, en classant cependant :

- les comptes d'actif en supports de flux physiques et financiers, puis par terme,
- les comptes de passif en capitaux propres et dettes, puis par terme.

Malgré ces imperfections, l'expérience a montré son utilité puisqu'il synthétise à la fois les flux et les stocks patrimoniaux. Il contient évidemment en lui-même le bilan.

4 - L'HERITAGE OCAM DANS LE PCG 82

Dans quelle mesure les éléments ci-dessus décrits ont-ils été repris et conservés par les auteurs du Plan Comptable Général Français 1982 ? Nous répondrons à cette question en abordant successivement les enregistrements comptables, puis les tableaux de synthèse, mais nous limiterons leur examen à l'édition 1982 du Plan, les éléments contenus dans les projets précédents mais non repris dans la version finale ne présentant qu'un intérêt historique.

41 - Production et Consommation

La détermination de la valeur ajoutée est restée un objectif fondamental du PCG 82.

Pour cette raison, les auteurs ont conservé, dans la terminologie des comptes de produits, les notions de production immobilisée (compte 72) et stockée (71). Dans la production vendue, les auteurs ont manifesté un certain embarras du fait que les milieux professionnels exigeaient la juxtaposition des ventes de marchandises et de produits dans la même famille de comptes, en vue d'unifier tout ce qui entrait dans le chiffre d'affaires. D'où l'intitulé alourdi de la famille de comptes 70 : "ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises".

Pour cette raison également les comptes 60 à 62 enregistrent les consommations de biens et de services, l'agrégation des comptes 60 (achats et variation de stocks) correspondant bien à la notion de biens consommés.

Notons enfin sur ce point que le PCG 82 n'a pas maintenu la possibilité de tenir les comptes d'achat 601 à 607 au coût d'achat, conformément aux règles du Plan OCAM, ce qui entraîne l'enregistrement des frais accessoires d'achat dans les comptes de services 622 et 624. Mais il a prévu, dans son infinie sagesse, une solution mixte : l'enregistrement des frais accessoires d'achat dans des sous-comptes 608, ce qui permet à la fois de les distinguer par nature, et de les agréger dans la masse de la famille 60.

42. - Les "Autres Charges et Produits de gestion courante"

Dans la logique du classement des charges et produits en opérations de production-consommation ou de répartition, le PCG 82 a maintenu la catégorie résiduelle des éléments contestés, avec cependant trois corrections :

- le terme pernicieux de "divers" a été remplacé par celui, un peu moins mauvais, d'"autre charge de gestion courante" ;
- on a exclu de son périmètre les primes (en charges) et indemnités (en produits) d'assurance, considérant que cette branche d'activité pouvait être assimilée à celle des autres entreprises non financières ;
- à la suite d'une intervention de la Centrale des Bilans de la Banque de France, qui souhaitait pouvoir rattacher les impôts autres que sur le revenu aux consommations, on a abandonné le numéro charnière (63 en l'occurrence) au profit d'un autre numéro disponible (65 et 75).

43. - Le traitement des provisions utilisées

Nous trouvons aujourd'hui normal qu'en cas de perte d'une créance provisionnée ou de cession de titres provisionnés, la provision soit intégralement reprise en "78", et qu'en revanche la perte soit chiffrée par rapport à la valeur d'entrée de la créance ou du titre. Les auteurs du PCG 82 ont repris cette pratique dans les dispositions du Plan OCAM, car les pratiques antérieures imputaient la provision au bien provisionné et ne constataient en conséquence que la perte nette.

44 - Le tableau des soldes intermédiaires de gestion

En raison de l'importance attribuée à la valeur ajoutée, les auteurs du PCG 82 ont défendu "contre vents et marées" une synthèse de la gestion sous la forme d'un tableau à soldes successifs. Mais ils ont modifié la terminologie du titre ("intermédiaires" au lieu de "caractéristiques"), du premier solde (marge "commerciale" au lieu de "brute"), et l'ont enrichie par la notion nouvelle d'Excédent Brut d'Exploitation (EBE). Ils ont en outre accepté l'ajout d'un élément redondant : la détermination des plus ou moins-value de cession, déjà contenue dans le sous-ensemble des charges et produits exceptionnels.

On sait le sort qui a finalement été réservé à ce tableau, au sein du système C, et qui a fait dire à l'époque à deux de nos collègues que "dans le nouveau Plan Comptable l'essentiel est facultatif...." (1).

5 - LES DISTANCES PRISES PAR LE PCG 82

Les analogies ci-dessus décrites ne peuvent pas nous faire perdre de vue les divergences entre les deux plans, qui vont atteindre sur certains points l'antinomie. Nous analyserons d'abord les modifications que nous considérons comme mineures, puis celles qui constituent soit des dérives, soit des améliorations par rapport au Plan OCAM.

51 - Les modifications mineures

Au niveau des valeurs d'actif, le PCG 82 a profité évidemment de dix années de réflexions supplémentaires pour rationaliser encore le cadre comptable :

- 1 - Les éléments immobilisés (classe 2) ont été judicieusement classés en immobilisations incorporelles, corporelles et financières. On peut s'étonner que ce dernier terme n'ait pas déjà été employé en 1970.
- 2 - Les stocks de biens (classe 3) ont été classés dans un ordre logique, correspondant au cycle de production. En effet, les unités économiques
 - achètent d'abord des matières et fournitures (réunies sous le générique "approvisionnements" (31 et 32),
 - les transforment ensuite en "en cours" (33 et 34),
 - débouchent ensuite sur des "produits" (35),
 - commercialisent enfin ces produits devenus "marchandises" (37).

Les auteurs du Plan OCAM avaient simplement suivi dans ce domaine les dispositions du Plan 47/57, elles-mêmes héritières de la priorité séculaire des comptables pour le commerce par opposition à l'industrie.

1) cf. LE MONDE du 18/12/79 page 35

- 3 - En classe 4 les organismes sociaux, considérés à juste titre comme des entreprises de répartition, avaient été classés par le Plan OCAM parmi les débiteurs divers, par opposition aux fournisseurs de biens et services.
On sait que le PCG 82 leur a réservé une famille particulière de comptes (43).
- 4 - Les charges à constater et produits à recevoir que le Plan OCAM conservait dans les comptes de régularisation 47 et 48, ont été rattachés aux comptes d'agents concernés : fournisseurs, clients, personnel, organismes sociaux, Etat, divers.
- 5 - Les créances et dettes de change, représentées principalement par les lettres "de change", avaient été laissés par le Plan OCAM parmi les comptes financiers (classe 5), en raison de leur nature juridique. Les auteurs du PCG 82 ont privilégié leur nature économique, et les ont en conséquence intégré dans les comptes de tiers, ^{parmi} créances et dettes commerciales (40 et 41).
- 6 - Doit également être considérée comme une modification mineure, l'abandon du dédoublement des comptes de patrimoine. Cette distinction entre comptes de situation patrimoniale (01 à 05) et mouvements patrimoniaux (1 à 5), qualifiée de "géniale" par l'un des rédacteurs du Plan OCAM, n'a pas résisté à l'épreuve de la pratique, en raison de sa lourdeur, certes, mais surtout de son utilité contestable. Le tableau de passage, ou la balance à six colonnes, peut en effet aisément s'obtenir à partir des comptes ordinaires. Il suffit d'isoler dans les programmes informatiques le premier mouvement (solde initial) des mouvements suivants.
- 7 - Est plus contestable déjà le remplacement des nomenclatures par une subdivision des comptes au-delà du troisième chiffre. Pour des motifs de commodité, les professionnels ont en effet souhaité que la numérotation des comptes du PCG 82 soit aussi détaillée que possible, et rejeté ainsi le principe de la construction du plan comptable d'entreprise à partir du Plan et des Nomenclatures.

L'utilisation de ces dernières demeure cependant toujours possible, au-delà du dernier chiffre spécifié dans la liste de comptes du Plan.

52 - Les "dérives"

- 1 - Dans d'autres domaines cependant, le PCG 82 diffère fondamentalement du PCG OCAM. Au niveau des dettes et des créances, les auteurs du Plan OCAM avaient conservé l'approche financière stricte limitée au Plan Comptable Français 47/57 : le classement par terme

- en classe 1 (et 2) les dettes (et créances) à long et moyen terme ;
- en classe 5 les dettes (et créances) à court terme.

Tout au plus avait-on maintenu dans leur classe d'origine les fractions de dettes (et créances) initialement à long ou moyen terme, mais venant à échéance dans un an ou plus.

Le PCG 82 a privilégié une analyse fonctionnelle des dettes (et créances)

- en classe 1 (et 2) les dettes (et créances) financières ;
- en classe 4 et 5 les dettes (et créances) d'exploitation.

Il s'agit là incontestablement de la première "dérive" du Plan Français par rapport au Plan OCAM.

- 2 - Le bilan du PCG 82 traduit clairement ce changement d'orientation. Au bilan "liquidités" que les auteurs du PC OCAM ont repris fidèlement du PCG 47/57, les auteurs du nouveau plan français ont substitué un bilan "fonctionnel" qui distingue :

- à l'actif les valeurs immobilisées (l'infrastructure de l'entreprise) des valeurs circulantes (cycle d'exploitation de l'entreprise) ;
- et en conséquence, dans le passif externe, les dettes financières des dettes d'exploitation.

Le problème de la place du poste "Résultat", dont la destination n'est pas connue avant l'assemblée générale, a été résolu par la présentation d'un passif avant répartition puis d'un passif après répartition.

- 3 - Une seconde dérive non moins importante, peut être décelée dans l'apparition des charges et produits "exceptionnels" (comptes 67 et 77).

A la distinction OCAM entre éléments d'exploitation et éléments hors exploitation, les auteurs du PCG 82 ont substituée la notion de

- charges et produits exceptionnels, limités aux opérations à caractère non répétitif,

- charges et produits courants, englobant les opérations à caractère répétitif, quel que soit leur exercice de rattachement.

Ces éléments courants, sont eux-mêmes subdivisés, mais dans le document de synthèse seulement,

- en charges et produits financiers
- en charges et produits dits d'exploitation, mais dont le périmètre diffère évidemment de celui du Plan OCAM.

Le "compte de résultat" (1) qui synthétise les comptes de gestion présente donc essentiellement trois parties (éléments d'exploitation, éléments financiers, éléments exceptionnels) et ~~bien~~ ainsi avec l'analyse macroéconomique ~~base exclusivement sur~~ le classement par nature. Il convient de comparer à cet effet l'annexe 4 avec l'annexe 2.

53 - Les "dépassements"

1 - Le tableau de financement

Nous avons vu que les auteurs du Plan OCAM ont dû limiter leurs ambitions de synthèse des flux patrimoniaux à un tableau dit "de passage".

Profitant de la réflexion de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (OECCA), d'une part de la Commission des opérations de bourses (COB) d'autre part, le Conseil National de la Comptabilité a pu retenir un projet de tableau de financement fonctionnel.

Il ne paraît pas nécessaire de revenir ici sur sa structure, ses qualités et ses défauts. Disons simplement que s'il semble remis en cause à l'heure actuelle en raison de certaines insuffisances, et en particulier du cycle annuel de l'exercice comptable, il n'en reste pas moins qu'il constitue un des grands acquis du PCG 82, et que son intérêt ne saurait être contesté.

On peut évidemment à nouveau regretter que "l'essentiel soit demeuré facultatif"...

2 - Les principes comptables

Après ce parcours détaillé des dispositions, il convient enfin de prendre un peu de recul et de voir si les principes qui les sous-tendent sont demeurés les mêmes dans les deux plans, ou non.

1) Le terme "compte" paraît d'ailleurs impropre à un tableau qui comprend des additions comme des soustractions, ainsi que des "sous-colonnes".

Or, en consultant le plan OCAM, les trois éditions confondues, on s'aperçoit que celui-ci consacre moins d'une demi-page aux "principes retenus pour réaliser un plan". Après avoir rappelé que les principes " ne diffèrent pas de ceux qui sont généralement admis et sur lesquels reposent la sincérité et la régularité, il décrit brièvement, en trois lignes pour chacun,

- le "principe de la continuité dans la structure et dans les méthodes" (des méthodes),
- le "principe de la prudence",
- le "principe de l'identité de la situation comptable à la clôture d'une période avec la situation au début de la période suivante" (principe de cohérence).

Même le lecteur peu averti se rend compte que la réflexion sur les principes comptables n'a guère inspiré les auteurs du Plan OCAM. Il s'agit là, à notre avis, de sa plus grande faiblesse.

En revanche, le PCG 82 a considérablement amélioré la place des "principes comptables généralement admis". Il a pris clairement position en faveur du coût historique, puis a développé au delà des principes ci-dessus cités celui de la continuité de l'exploitation, de l'indépendance des exercices, de l'importance relative. Il a surtout dégagé la finalité de l'image fidèle.

6 - CONCLUSION

En conclusion, l'étude comparative des deux plans montre que le PCG 82

- s'est incontestablement inspiré du PCG OCAM,
- en a respecté l'esprit et en a repris un grand nombre de dispositions,
- en a amélioré un certain nombre : principes comptables, tableau de financement,
- s'est engagé dans des directions différentes, en substituant
 - . à la notion de résultat d'exploitation, et hors exploitation, celle d'excédent d'exploitation (au sens différent) et de résultat, courant et exceptionnel,
 - . au classement des éléments patrimoniaux par terme, un classement par fonction.

En outre, le rapprochement des débats et des étapes historiques montre :

- que les auteurs du PCG OCAM ont privilégié l'objectif macroéconomique d'un Plan, en vue de fournir aux pouvoirs publics un outil de diagnostic de leur économie, et de leur permettre de prendre aussi des décisions raisonnées de développement,
- que les auteurs du PCG 82 ont essayé de comparer entre les besoins "macro" d'une comptabilité nationale et "micro" des entreprises, et qu'ils n'ont pas perdu de vue que la comptabilité doit servir avant tout.... à ceux qui la tiennent.

Alors le PCG 82 est-il fils ou non du PCG OCAM ?

Fils certainement, mais sans doute un fils ayant hérité de l'expérience de son père, et en dépassant les insuffisances....

P. HUMMEL

Annexe 1

Relevé des textes introduisant un Plan Comptable National dérivé du PCG OCAM.

Rép. Populaire du Bénin: loi 51/42 du 25/3/74 et décret 81/399 du 19/4/74
Rép. du Burkina Faso: loi 17/73 du 22/11/73 et décret 74/444 du 27/11/74.
Rép. du Burundi: décret 100/319 du 31/12/74 et ordonnance 540/41 du 132/3/75.
Rép. du Cameroun: décret 74/869 du 22/10/74.
Rép. Centrafricaine: décret 71/529 du 22/12/71.
Rép. Populaire du Congo: décret 77/145 bis du 22/3/77 et 71/140 du 15/5/71.
Rép. de Côte d'Ivoire: loi 73/48 du 19/1/73.
Rép. Gabonaise: loi 12/73 du 20/12/73.
Rép. du Niger: décret 76/104 du 15/7/76.
Rép. du Sénégal: loi 75/83 du 20/12/75 et décret 75/1254 du 28/12/75.
Rép. du Tchad: ordonnance 12/PR du 8/3/74 et arrêté 82/MECEMPCCI/MF du 21/3/75.
Rép. du Togo: décret 72/26 du 7/2/72.
Rép. du Zaïre: ordonnance 75/160 du 16/7/75 et 77/332 du 30/11/77.

Annexe 2

B - TABLEAUX DE SYNTHÈSE

TABLEAU 1 - Soldes caractéristiques de gestion

N° des comptes		DÉBITS		
		Exploitation	Hors exploitation	TOTAL
60/060	80 - DÉTERMINATION DE LA MARGE BRUTE Coût des stocks vendus SOLDE : MARGE BRUTE TOTAL			
61/061 62/062 63/063	81 - DÉTERMINATION DE LA VALEUR AJOUTÉE - CONSOMMATIONS INTERMÉDIAIRES - Matières et fournitures consommées Transports consommés Autres services consommés SOLDE : VALEUR AJOUTÉE TOTAL			
64/064 65/065 66/066 67/067 68/068	DÉTERMINATION DES RÉSULTATS D'EXPLOITATION (82) ET HORS EXPLOITATION (082) Charges et pertes diverses Frais de personnel Impôts et taxes Intérêts Dotations aux amortissements et aux provisions SOLDE CRÉDITEUR : RÉSULTAT D'EXPLOITATION SOLDE CRÉDITEUR : RÉSULTAT HORS EXPLOITATION TOTALS		//	
	84 - DÉTERMINATION DES RÉSULTATS SUR CESSION D'ÉLÉMENTS D'ACTIF IMMOBILISÉS Valeur d'entrée des éléments cédés Frais annexes de cession transférés SOLDES CRÉDITEURS : PLUS-VALUES DE CESSION TOTAL			
	85 - DÉTERMINATION DU RÉSULTAT NET AVANT IMPOT SUR LE RÉSULTAT Résultat d'exploitation (virement du solde débiteur de 82) Résultat hors exploitation (virement du solde débiteur de 082) Moins-values de cession (virement des soldes débiteurs de 84) SOLDE CRÉDITEUR : RÉSULTAT NET AVANT IMPOT (bénéfice) TOTAL			
	86 - DÉTERMINATION DE L'IMPOT SUR LE RÉSULTAT Acomptes provisionnels (ou minimum fiscal) Restant dû TOTAL			
	870 - DÉTERMINATION DU RÉSULTAT NET DE LA PÉRIODE A AFFECTER Résultat net avant impôt (virement du solde débiteur de 85) Impôt sur le résultat (virement du solde débiteur de 86) SOLDE CRÉDITEUR : RÉSULTAT NET A AFFECTER (bénéfice) TOTAL			

Annexe 3

N° des comptes		CRÉDITS		
		Exploitation	Hors exploitation	TOTAL
70/070	80 – DÉTERMINATION DE LA MARGE BRUTE Ventes de marchandises			
	TOTAL			
71/071 72/072 73 073	81 – DÉTERMINATION DE LA VALEUR AJOUTÉE – PRODUCTION – MARGE BRUTE (virement du solde précédent) Production vendue Production stockée Travaux faits par l'entreprise pour elle-même Frais à immobiliser ou à transférer			
	TOTAL			
74/074 76/076 77/077 78/078	DÉTERMINATION DES RESULTATS D'EXPLOITATION (82) ET HORS EXPLOITATION (082) VALEUR AJOUTÉE (virement du solde précédent) Produits et profits divers Subventions d'exploitation et hors exploitation Intérêts et dividendes reçus Reprises sur amortissements et provisions SOLDE DÉBITEUR : RESULTAT D'EXPLOITATION SOLDE DÉBITEUR : RESULTAT HORS EXPLOITATION TOTALS			
	84 – DÉTERMINATION DES RESULTATS SUR CESSION D'ÉLÉMENTS D'ACTIF IMMOBILISÉS Prix de cession (ou indemnisation) Amortissements relatifs aux éléments sortis du patrimoine SOLDES DÉBITEURS : MOINS-VALUES DE CESSION			
	TOTAL			
	85 – DÉTERMINATION DU RESULTAT NET AVANT IMPOT SUR LE RESULTAT Résultat d'exploitation (virement du solde créditeur de 82) Résultat hors exploitation (virement du solde créditeur de 082) Plus-values de cession (virement des soldes créditeurs de 84) SOLDE DÉBITEUR : RESULTAT NET AVANT IMPOT (perte)			
	TOTAL			
	86 – DÉTERMINATION DE L'IMPOT SUR LE RESULTAT Trop versé SOLDE DÉBITEUR : IMPOT SUR LE RESULTAT			
	TOTAL			
	870 – DÉTERMINATION DU RESULTAT NET DE LA PERIODE A AFFECTER Résultat net avant impôt (virement du solde créditeur de 85) SOLDE DÉBITEUR : RESULTAT NET A AFFECTER (perte)			
	TOTAL			

MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT DE L'EXERCICE — CHARGES

CHARGES (hors taxes)	Exercice N	Exercice N - 1
Charges d'exploitation (1) :		
Achats de marchandises (a)		
Variation de stock (b)		
Achats de matières premières et autres approvisionnements (a)		
Variation de stock (b)		
* Autres achats et charges externes		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Salaires et traitements		
Charges sociales		
Dotations aux amortissements et aux provisions :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (c)		
Sur immobilisations : dotations aux provisions		
Sur actif circulant : dotations aux provisions		
Pour risques et charges : dotations aux provisions		
Autres charges		
Total I	X	X
Quotes-parts de résultats sur opérations faites en commun (II)	X	X
Charges financières :		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
Intérêts et charges assimilées (2)		
Différences négatives de change		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Total III	X	X
Charges exceptionnelles :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
Total IV	X	X
Participation des salariés aux fruits de l'expansion (V)	X	X
Impôts sur les bénéfices (VI)	X	X
Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)	X	X
Solde créditeur = bénéfice (3)	X	X
TOTAL GÉNÉRAL	X	X
* Y compris :		
- redevances de crédit-bail mobilier		
- redevances de crédit-bail immobilier		
(1) Dont charges afférentes à des exercices antérieurs		
(2) Dont intérêts concernant les entreprises liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		

(a) Y compris droits de douane.

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

(c) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT DE L'EXERCICE — PRODUITS

PRODUITS (hors taxes)	Exercice N	Exercice N - 1
Produits d'exploitation (1) :		
Ventes de marchandises		
Production vendue (biens et services) (a)		
Sous-total A - Montant net du chiffre d'affaires (b) ... <i>dont à l'exportation :</i>	X	X
Production stockée (c)		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de charges		
Autres produits		
Sous-total B	X	X
Total (A + B) I	X	X
Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun II	X	X
Produits financiers :		
De participation (2)		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé (2)		
Autres intérêts et produits assimilés (2)		
Reprises sur provisions et transferts de charges		
Différences positives de change		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Total III	X	X
Produits exceptionnels :		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Reprises sur provisions et transferts de charges		
Total IV	X	X
Total des produits (I + II + III + IV)	X	X
Solde débiteur = perte (3)	X	X
TOTAL GÉNÉRAL	X	X
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs		
(2) Dont produits concernant les entreprises liées		
(3) Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôts de		

(1) A inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes.

(2) Cf. Terminologie, p. 22 et Dispositions spéciales, p. 215.

(3) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe « - ».