



HAL
open science

POUR UN PLAN COMPTABLE MONISTE FRANCAIS

Jacques Richard

► **To cite this version:**

Jacques Richard. POUR UN PLAN COMPTABLE MONISTE FRANCAIS. Actes du neuvième congrès, May 1988, France. pp.cd-rom. hal-00823789

HAL Id: hal-00823789

<https://hal.science/hal-00823789>

Submitted on 1 Jul 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.

POUR UN PLAN COMPTABLE MONISTE FRANCAIS

RICHARD Jacques

" Chassez le naturel il revient au galop " disait Boileau.

On pouvait penser que le débat sur les modèles de plans comptables faisait partie de ces thèmes qui peuvent éventuellement intéresser quelques historiens en mal de thème de recherche et voici qu'il ressurgit à l'occasion, notamment, d'une discussion particulièrement dense et animée, organisée par le Comité de rédaction de la "Revue de Droit Comptable" et publiée dans le numéro de Décembre 1987. (1)

La question portait en fait, plus précisément, sur la relation qui existe entre la comptabilité de gestion (analytique, dans le vocabulaire courant) et la comptabilité générale. On sait qu'en France l'une des caractéristiques fondamentales de la pratique et de la pédagogie de la comptabilité est la dissociation des deux comptabilités, générale et analytique, dissociation reflétée, notamment, par la publication d'ouvrages spécialisés. Les étudiants, dès leur initiation, apprennent à distinguer dans chacune d'entre elle, une comptabilité générale d'inspiration fiscal-financière, fortement marquée par la technique de l'inventaire intermittent, d'une comptabilité analytique plus "économique" reposant sur la pratique plus évoluée de l'inventaire permanent. A cette dissociation s'ajoute une différence nette quant au degré de développement des deux formes de comptabilité : malgré un développement relativement important au cours de la période qui suit la deuxième guerre mondiale, la comptabilité analytique reste le "parent pauvre" par rapport à la comptabilité générale (2).

(1) Etaient réunis lors de cette discussion, les membres du Comité de rédaction de la Revue de Droit Comptable : Madame Marie Charlotte Piniot, Messieurs Jacques Caudron, Guy Cosson, Max Gerard, Jean-Louis Mullenbach, Claude Perochon, Maurice Petitjean, André Prost, Jean-François Ramelino, Guy Alain Sitbon, les invités du Comité : Messieurs Robert Mazars et Louis Klee, et deux experts comptables marocains en voyage officiel d'étude en France : Messieurs Fawzi Britel et El Kohen.

(2) Cette "infériorité" de la comptabilité analytique se retrouve également dans l'enseignement : c'est le plus souvent la comptabilité générale (financière) qui est enseignée en premier, selon des modalités qui privilégient souvent l'étude du bilan.

Nous voudrions, à notre tour, répondant à l'aimable invitation des responsables de cette revue, opérer une double réflexion : Comment en est-on arrivé à cette dissociation ? S'agit-il d'une règle de nature ou d'un phénomène historiquement et sociologiquement daté ?

L'explication de la situation actuelle de la comptabilité en France ne peut être trouvée que si l'on recourt à l'histoire de la comptabilité et plus spécifiquement à son développement lors de la révolution industrielle, au XIX^{ème} siècle, et au début du XX^{ème} siècle.

La thèse que nous voulons soutenir ici est que pendant la révolution industrielle, lors de l'épanouissement véritable de la technique comptable, il n'y avait pas deux comptabilités séparées mais une seule comptabilité : à cette époque, la comptabilité des coûts, lorsqu'elle existait, n'était pas séparée des comptes de synthèse (bilan et compte des résultats) : il y avait "monisme formel" (1).

Les études historiques que nous avons pu trouver sur le développement de la pratique comptable au XIX^{ème} et au début du XX^{ème} siècles, notamment sur le "vécu" du couple comptabilité générale-comptabilité analytique, sont assez concordantes pour formuler une hypothèse. Nos preuves, détaillées dans la thèse que nous avons consacré à ce sujet (2), reposent essentiellement sur des études réalisées aux Etats-Unis (3), en Angleterre (4), en France (5) et en Allemagne (6) qui montrent qu'au début de la révolution industrielle

(1) On peut dire qu'il y a monisme formel ou encore système à un seul circuit lorsque la comptabilité de gestion (comptabilité analytique) est complètement intégrée dans le système comptable. Ce monisme formel est intégral lorsque la comptabilité est entièrement tenue à l'aide de comptes. Il est dit atténué lorsqu'une ou plusieurs parties de la comptabilité analytique est traitée sans recourir à des comptes, à l'aide de tableaux séparés.

(2) J. RICHARD "Comptabilité et systèmes économiques", CEREG Université Paris Dauphine - Cahiers de recherche 8102 à 8105.

(3) H. Thomas Johnson, Early cost accounting for internal management control Lyman Mills in the 1850's cité par Stone p. 73 (voir note suivante).

(4) Stone, An early english cotton mills cost accounting system : Charlton Mills 1810-1889, Accounting and business research n° 13 p. 71.

(5) R.S. Edwards, A survey of french contributions to the study of cost accounting during the 19th century, supplement to the Accountant, 26 juin 1937.

J.M. BAILLY (voir infra)

(6) Mellerowicz , op. cit en Bibliographie.

le monisme formel est pratiqué et constitue vraisemblablement la forme normale vers laquelle tend l'organisation comptable. C'est une deuxième étape de la comptabilité en partie double : après avoir tenté de décrire la circulation du capital commercial, les comptables s'efforcent maintenant de retracer, au travers des comptes, la circulation du capital industriel.

Pour la France, l'étude de Jean-Michel BAILLY, consacrée à l'analyse de la comptabilité d'une sucrerie vers 1900, montre ainsi que cette sucrerie pratiquait (déjà !) l'inventaire permanent, analysait ses charges par nature, par fonctions et par produits, présentait l'ensemble de ces informations dans les comptes de synthèse eux-mêmes (comptes de fabrication et de pertes et profits) et surtout, comme le souligne lui-même l'auteur de cette intéressante étude, avait une organisation comptable qui reflétait "l'ensemble des mouvements de biens au sein de l'entreprise dans les comptes, en permettant de dégager les résultats aux divers stades de fabrication. Il s'agit donc d'un exemple de monisme comptable formel intégral" (1), "sa comptabilité analytique était pleinement intégrée dans sa comptabilité générale." (2)

Logiquement, l'évolution ultérieure de la comptabilité aurait dû correspondre à une généralisation et à l'amélioration de ce type de comptabilité intégrée.

Il en fut autrement, tout au moins dans les économies capitalistes européennes, pour des raisons que nous énoncerons ultérieurement. Cependant ce monisme formel initial a eu une longue influence tout au long du XIXème et même du XXème et a inspiré longtemps les pratiques et les pédagogies, avant d'être adopté principalement par les économies du type socialiste. C'est en fonction de ce contexte historique que peuvent être appréciés la

(1) Jean Michel BAILLY, Méthodes et objectifs de la comptabilité au début du XXème siècle, Mémoire d'Expertise Comptable, Session avril 1986, p. 87.

(2) op. cit. p. 96.

situation actuelle de la comptabilité (1) en France et les problèmes qu'elle soulève.

Notre plan sera donc le suivant :

- Section I - Pratiques et pédagogies monistes au XXème siècle,
- Section II - Le déclin des modèles monistes dans les pays capitalistes d'Europe,
- Section III - Le maintien du monisme dans les économies socialistes,
- Section IV - La situation actuelle en France : un plan comptable moniste est-il souhaitable et possible ?
- Section V - Comment et quand réaliser l'évolution nécessaire ?

(1) Il vaudrait peut-être mieux parler des comptabilités françaises ; on oublie trop souvent qu'il en existe plusieurs.

SECTION I

PRATIQUES ET PEDAGOGIES MONISTES AU XXÈME SIECLE

Face aux tendances nombreuses et de plus en plus fortes à l'éclatement de la comptabilité (1), deux auteurs au moins ont tenté, au XXème siècle, de maintenir, contre vents et marées, la pratique du monisme en proposant des schémas d'organisation de la comptabilité qui constituent de véritables modèles comptables : il s'agit du français René DELAPORTE et de l'allemand Eugen SCHMALENBACH (2).

A - LES IDEES DE RENE DELAPORTE

R. DELAPORTE est un auteur français important qui a écrit plusieurs ouvrages dont "la Comptabilité d'après des principes rationnels basés sur les mouvements de valeur et les grandeurs arithmétiques".

Nous nous référons ici à la deuxième édition qui date de 1927. Selon nous, R. DELAPORTE, qui est classé par WLAEMINCK parmi les défenseurs d'une conception économique de la comptabilité, est un partisan de la conception moniste tant sur le plan de la pratique que de la pédagogie. Pour lui, la comptabilité de l'entreprise est l' "historique des transformations de valeurs" (3) ; il propose de ramener "sous forme cyclique toutes les opérations de façon à "dresser plus facilement tous les plans et instructions nécessaires à l'organisation" ; d'autre part, indique-t-il, "c'est sur cette idée des cycles de mouvements de valeur qu'a été basée la description didactique de laquelle nous faisons ressortir les principes des comptes et ceux du bilan" (4). "Tout cycle (précise-t-il) prend naissance en un point de l'espace sous l'influence d'un fait déterminé, (fait comptable) à la création de l'opération".

(1) Voir infra.

(2) Il est probable que tout au long du XIXème et au XXème les modèles et les pédagogies sur le monisme formel ont eu d'autres émules ; Melle-rowicz signale par exemple qu'au début du XXème siècle Schär et Calmes défendaient encore (c'est nous qui soulignons) les conceptions économiques (monistes) de la comptabilité, 72, p. 23.

(3) Op. cit. p. 29.

(4) Op. cit. p. 11.

" Il se meut ensuite suivant une courbe fixe, simple ou complexe, à une vitesse variable, avec des étapes de stationnements ou de transformations, et meurt finalement en un autre point de l'espace. A chaque étape, un fait, dit fait comptable, provoque le mouvement jusqu'à l'étape suivante. C'est le cycle de l'objet principal, qui transformé en argent va suivre un cycle inverse : naissance au point où est mort le premier cycle, mouvement suivant une autre courbe avec vitesse variable et stationnement possible, pour mourir au point de l'espace où est né le premier cycle. "

" Le premier cycle est celui de la matière, le second est celui de l'argent. "

" L'ensemble des deux est le cycle de l'échange complet (achat, vente et règlement). "

" Si nous considérons notre entreprise (intérieur) par rapport à l'extérieur, nous pouvons figurer le mouvement cyclique d'une opération quelconque comme suit " :

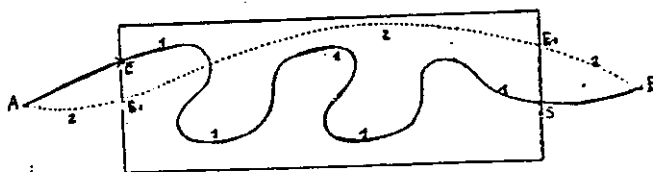


Fig 1

Nous ne détaillerons pas plus longtemps le principe du cycle tel que l'expose R. DELAPORTE ; ce qui nous intéresse c'est qu'il s'en sert comme base de présentation de tout son enseignement de la comptabilité (1) ; voyez comment il représente le mouvement circulaire achat-vente (2).

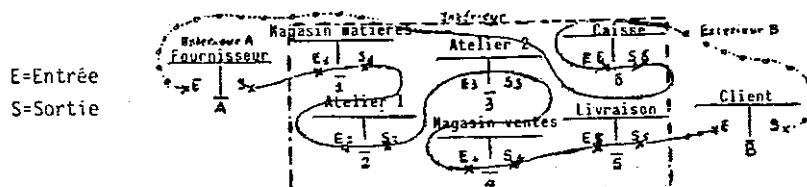


Fig 2

(1) du moins dans l'ouvrage précité.

(2) Op. cit. p. 15.

Comme on peut le constater, les modèles pédagogiques du cycle qui, aujourd'hui, retiennent à nouveau l'attention, ont déjà eu un certain succès dans le passé.

C'est à partir de cette représentation du cycle que R. DELAPORTE va également développer sa conception moniste de la pratique comptable. "Il n'existe pas de comptabilité commerciale, de comptabilité industrielle, de comptabilité bancaire au sens propre ; ces appellations sont impropres et laissent croire à des formes différentes et spéciales... (les) comptabilités se divisent et se classent, qu'on le veuille ou non, selon des comptabilités naturelles dans l'espace et le temps... En vérité il y a la comptabilité unique, pour toutes les entreprises privées et publiques."

"Leur comptabilité à toutes se trouve naturellement répartie en comptabilité d'engagements, de mutations, d'échanges, de règlements et autres qui se centralisent dans la comptabilité dite générale..." (1) ainsi "la comptabilité des usines et dépôts, au moyen de situations et états périodiques fournis par eux, (cf cpt de mutations, cpt originaux) et des documents émanant des services du siège, est centralisée au siège social (plan comptable) où se tient la comptabilité générale." (2)

Dans l'impossibilité de reprendre ici toute la réflexion de R. DELAPORTE nous concluerons par sa profession de foi moniste :

"Nous tenons à dire que nous nous rangeons sans réserves aux côtés de notre collègue A. CALMES (3), quand il pose les principes suivants : (nous les avons constatés dans une pratique d'un quart de siècle) (4) :

1° La comptabilité et le calcul du prix de revient forment un tout, dont les deux éléments sont solidaires.

2° Une comptabilité bien organisée doit pouvoir fournir les données nécessaires au calcul du prix de revient.

(1) Op. cit. p. 95.

(2) Op. cit. p. 211.

(3) A. Calmes, qui est également cité par Mellerowicz, apparaît décidément comme un auteur fondamental.

(4) Cette incidence révèle la continuation de la tendance moniste au sein même de la pratique du début du XXème siècle en France.

3° Il n'y a pas de calcul exact et de contrôle des prix de revient en dehors de la comptabilité.

4° Dans certains cas, le calcul du prix de revient exige, sur la base des données de la comptabilité, des répartitions et des dépouillements complémentaires".

Ces phrases, rappelons-le, datent de 1927. Si les exhortations de R. DELAPORTE rencontrent, par la suite, un accueil mitigé en France, surtout après l'adoption du plan comptable de 1947, (voir infra), elles vont, par contre, être formulées avec plus de succès en Allemagne par SCHMALENBACH (1).

B - LES IDEES D'EUGEN SCHMALENBACH

Eugen SCHMALENBACH (1874-1955) est surtout connu en France par son "Bilan dynamique". En fait son oeuvre principale, à en juger tout au moins par sa notoriété et son impact à l'échelle internationale, est son plan comptable (Kontenrahmen) publié en 1927 (Leipzig) (2).

Le plan comptable de SCHMALENBACH est à la fois une oeuvre pédagogique et pratique ; pédagogique, car elle vise à donner aux comptables un modèle de référence de la comptabilité, pratique car elle propose aux entreprises un plan d'organisation de leur comptabilité.

L'idée directrice de SCHMALENBACH est que la comptabilité des coûts doit avoir la place prépondérante dans le système comptable. Au moment où les comptabilités fiscale et financière tendent à prendre de plus en plus d'am-

(1) Il ne nous est pas possible de dire si les deux auteurs ont travaillé séparément ou si l'un d'entre eux a influencé l'autre ; on notera que leurs travaux sont contemporains.

(2) Le plan comptable SCHMALENBACH de 1927 est moins connu, en France, que le "Bilan dynamique" du fait qu'il n'a pas été traduit ; il constitue cependant une oeuvre fondamentale car il a exercé une influence considérable sur l'organisation de la comptabilité dans de nombreux pays. On peut d'ailleurs considérer que la théorie du bilan dynamique ne constitue qu'une suite logique aux idées du plan comptable dans la mesure où le bilan, dans la conception même de ce plan comptable, doit être agencé en fonction de la comptabilité des coûts : "pour le calcul du résultat la primauté appartient non au bilan mais aux comptes d'exploitation et de pertes et profits. Les comptes d'exploitation et de pertes et profits délimitent le contenu du bilan"; le sens profond que comporte l'idée du bilan dynamique est que celui-ci est "le serviteur et non le maître du calcul annuel des résultats", SCHMALENBACH, le Bilan dynamique, Dunod 1955 p. 24.

pleur (1), il veut réagir contre cette tendance "néfaste" et propose aux entreprises un cadre comptable qui permettra de maintenir, malgré tout, la primauté de la comptabilité des coûts (2) : c'est le fameux plan comptable de 1927 qui est un exemple typique du monisme intégral, comme la liste des classes de comptes ci-dessous nous le montre. (3).

Geschäftsbuchhaltung (Comptabilité générale)	Classe 0 Comptes statiques d'immo- lisations, de capitaux) Classe 1 Comptes financiers (Caisse, clients, fournisseurs) Classe 2 Charges neutres, produits neutres (voir les explications infra)
Betriebsbuchhaltung (Comptabilité de gestion) →	(Classe 3 et 4 <u>Comptes de coûts par nature</u> (Classe 3 coûts communs (GemeinKosten) (Classe 4 coûts directs (EinzelKosten) (Classe 5 Classe libre (Classe 6 Sections de coûts auxiliaires (Classe 7 Sections de coûts principales (Classe 8 Produits finis et semi-finis
Betriebsbuchhaltung et Geschäftsbuchhaltung (Comptabilité de gestion → et comptabilité générale) ((Classe 9 Coûts de vente, Produits Compte de pertes et profits

Les traits caractéristiques principaux (4) de ce plan comptable sont les suivants :

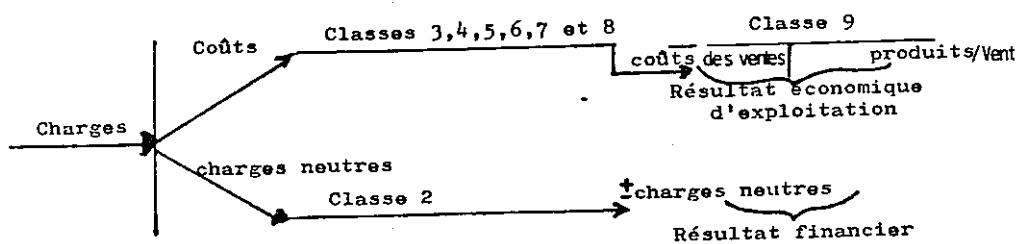
- (1) Cf. infra.
- (2) Il est vraisemblable que Schmalenbach s'est inspiré de la pratique de certaines entreprises (peut-être de l'entreprise paternelle) qui, à l'époque, adoptaient encore, sans doute, fréquemment, un schéma moniste.
- (3) D'après Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, de Gruyter T2, p. 75.
- (4) Le lecteur pourra trouver une analyse plus détaillée dans le précieux mémoire d'Expertise comptable de Duthilleul sur les plans comptables allemands et dans l'ouvrage de Brunet sur la normalisation (op. cit. en bibliographie).

1) Il agence la comptabilité selon la structure du procès de circulation des biens (1) (Prozessgliederungsprinzip), sans prévoir aucune interruption des flux (Einkreisystem) : il y a donc monisme formel et même monisme formel absolu puisque tous les mouvements sont enregistrés dans des comptes depuis l'approvisionnement jusqu'à la vente, en passant par la production.

Ainsi, les charges par nature, dont il faut noter la présence dans ce schéma moniste, sont dissociées entre les coûts communs (classe 3) et les coûts directs (classe 4) puis traitées dans les sections auxiliaires et principales (classes 6 et 7). Elles sont inscrites ensuite, pour chaque produit fini, dans la classe 8 (comptes de stocks). Enfin le schéma débouche sur l'enregistrement du coût de production des ventes et du coût de revient (classe 9) qui servent à la fois à la comptabilité de gestion et à la comptabilité générale.

2) Comme à cette époque, déjà, l'évaluation dans la comptabilité financière et fiscale tend à se différencier de celle de la comptabilité de gestion, une classe spéciale (la classe 2) est destinée à permettre le "filtrage" des charges (ou des produits) qui ne concernent pas le calcul des coûts servant à la détermination du résultat économique. Ces charges sont appelées charges (produits) neutres (2).

Le croquis suivant montre comment s'effectue leur délimitation :



(1) ou circuit.

(2) Les charges neutres correspondent, pour l'essentiel, aux charges supplémentives et non incorporables de la comptabilité analytique française.

On peut donc dire que l'objectif de SCHMALENBACH, dans ce plan comptable, est de concilier le monisme avec le dualisme matériel (1) ; bien qu'on perçoive en filigrane de son plan la distinction de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique, il réussit cependant à garder le monisme structurel auquel il tient tant : comptabilité générale et comptabilité de gestion cohabitent encore dans la même coquille.

C - LES SUCCES DU PLAN COMPTABLE SCHMALENBACH

L'idée de SCHMALENBACH, bien qu'elle rencontre, dès l'abord, un certain nombre de réticences de la part des industriels concernés, trouve cependant dès 1936 une certaine concrétisation dans le Normal-Kontenplan du VDMA et dans le RKW-Kontenrahmen (2).

Elle est ensuite reprise, avec un objectif différent (3), par le Troisième Reich : les directives pour l'organisation de la comptabilité du 11 novembre 1937 imposent un plan comptable (Erlasskontenrahmen ou Einheits-Kontenrahmen ou encore Reichskontenrahmen) dont la structure respecte strictement le principe de la décomposition selon le procès de production (Prozessgliederungs-Prinzip) (4).

Après la deuxième guerre mondiale, les efforts d'amélioration du plan comptable sont poursuivis. En 1947, les Universités de Humboldt, de Berlin et le comité central de la comptabilité industrielle de la zone soviétique collaborent pour mettre au point un nouveau plan comptable, l'Einheits-Kontenrahmen für die Industrie (EKRI) (plan comptable unifié) (5).

-
- (1) C'est-à-dire le dualisme dans l'évaluation (fiscalo-financière d'une part et économique d'autre part).
- (2) VDMA : Verein Deutscher Maschinenbauanstalten (Groupement des constructeurs de machines allemands)
RKW : Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (Kilger, op. cit. p. 453), Curatoire pour la rationalisation de l'économie allemande.
- (3) Pour des détails sur les objectifs du 3ème Reich, voir ma thèse (op. cit. p. 453).
- (4) Kilger, op. cit. en bibliographie, p. 453.
- (5) Kilger, p. 454.

Ce plan comptable, qui reste toujours fidèle au principe du monisme formel, est conçu, à l'origine, pour être appliqué dans les quatre secteurs de l'Allemagne : il ne fut utilisé en fait que dans la zone soviétique où il fut rendu obligatoire, le 27/12/1948 (1). Dans la zone occidentale, on renonça à s'aligner sur ce modèle trop "marqué" et on préféra confier la poursuite des travaux de réforme à la Commission d'économie d'entreprise des Unions Industrielles (2) dont la tâche fut d'adapter la comptabilité aux nouvelles conditions d'une économie de marché (3).

C'est ainsi que naquit en 1949 le Gemeinschafts-Kontenrahmen (4) (GKR) (plan comptable général).

En réalité le GKR de 1949 ne se distingue guère formellement du plan comptable EKRI : il reste, lui aussi, dans la ligne tracée par SCHMALENBACH quelque vingt années auparavant (5).

Nous verrons qu'en RFA le GKR a été préconisé par les groupements patronaux jusqu'en 1971 date à laquelle une réforme est intervenue (6).

(1) Kilger p. 454.

(2) ABIV, Ausschuss Betriebswirtschaft Industrieller Verbände.

(3) Cf. Industrie-Kontenrahmen, Heider Verlag, Bergisch Gladbach 1973 Vorwort p. 1 ; cet ouvrage sera désigné par la suite par le signe IKR.

(4) Le GKR fut publié en 1949 en même temps que les "Gemeinschafts-Richtlinien für die Buchführung". Ces travaux furent repris en 1951 par la commission de l'économie d'entreprise du nouveau Bundesverband der deutsche Industrie (BDI) et publiés dans la première partie des Grundsätze und Gemeinschafts Richtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Industrie GRB cf. IKR Vorwort.

(5) En voici les classes (d'après Angermann, Industrie Verlag 1975. p. 24)
Classe 0 Immobilisations et capitaux à long terme
Classe 1 Capitaux circulants, financiers, dettes à court terme
Classe 2 Charges et produits neutres
Classe 3 Stocks (de matières)
Classe 4 coûts par nature
Classe 5 et 6 Coûts par centres de coûts
Classe 7 Stocks de produits en cours et de produits finis
Classe 8 Produits
Classe 9 Comptes de résultats

(6) Cf infra.

Mais il faut insister ici sur le fait que l'influence du Kontenrahmen ne s'est pas seulement manifestée en Allemagne : le plan comptable de SCHMALENBACH a connu un succès extraordinaire, notamment dans un grand nombre de pays capitalistes d'Europe (1) citons parmi eux :

- la Norvège qui l'adopte en 1947 (2)
- la Suède
- le Danemark
- les Pays-Bas : nous avons indiqué dans notre mémoire d'Expertise Comptable (voir la bibliographie) que s'il n'existe pas en Hollande de plan comptable normalisé obligatoire, il y a par contre une normalisation de fait (dont l'ampleur est difficile à évaluer) en raison précisément de l'utilisation du plan comptable de SCHMALENBACH dont les caractéristiques ont fait l'objet d'une large publicité grâce, particulièrement, aux publications de P. BAKKER et M. VAN DEN PLOEG. Ce plan comptable a été notamment adopté par la Société PHILIPS (3)

Le plan SCHMALENBACH a été également préconisé dans la majorité des pays socialistes d'Europe de l'Est comme nous le verrons dans la Section III.

En outre, ce plan comptable a exercé une influence directe en France pendant une brève période, à l'époque de l'occupation, sous le gouvernement de Vichy. En effet, un décret du 22.4.1941 institua une commission interministérielle qui, pour la première fois en France, fut chargée d'élaborer un projet de cadre comptable général, chaque branche du commerce et de l'industrie devant, suivant le principe des corporations au gouvernement pétainiste,

-
- (1) Il semble que le modèle SCHMALENBACH ait eu également quelque influence au Japon et en Australie.
 - (2) Cf. Arne Riise, Norwegian standards for annual reporting requirements and charts of accounts p.2, article présenté au congrès d'Amsterdam de l'Association européenne de comptabilité.
 - (3) D'après KEVELAM (J) - H (oeuvre citée en bibliographie)

établir des plans comptables particuliers. (1)

Ce projet, publié en 1943 par la maison Delmas, comportait les classes suivantes (2) :

-
- (1) L'un des objectifs de cette normalisation était de permettre à l'occupant de pouvoir mieux contrôler nos usines d'armement.
- (2) Le texte suivant est tiré de l'ouvrage de Mommen sur le plan comptable international p. 85 (voir la bibliographie).

PLAN COMPTABLE FRANCAIS 1942

(établi par la commission instituée par le Décret du 22 avril 1941)

Classe 0 - Comptes statiques - Capitaux et Investissements

- 00. Terrains de constructions et chantiers
- 01. Matériel et outillage
- 02. Autres immobilisations corporelles d'exploitation
- 03. Immobilisations incorporelles d'exploitation
- 04. Immobilisations hors exploitation
- 05. Immobilisations entièrement amorties
- 06. Frais d'établissement
- 07. Capital et Réserves
- 08. Emprunts à plus d'un an
- 09. Prêts à plus d'un an

Classe 1 - Comptes financiers

- 10. Prêts à moins d'un an
- 11. Titres de participation
- 12. Titres de placement
- 13. Effets à recevoir, chèques et coupons à encaisser
- 14. Clients et autres débiteurs (ou créances)
- 15. Comptes de Banques et Chèques postaux
- 16. Caisse
- 17. Emprunts à moins d'un an
- 18. Effets à payer
- 19. Fournisseurs et autres créanciers (ou dettes)

Classe 2 - Comptes de régularisation - Comptes d'engagements

- 20. Immobilisations en cours
- 21. Comptes de liaison des succursales ou Etablissements autonomes
- 22. Comptes d'ajustement et d'imputation rationnelle
- 23. Comptes de régularisation - Actif
- 24. Comptes de régularisation - Passif
- 25. Amortissements
- 26. Fonds de roulement
- 27. Provisions
- 28. Fonds de retraite du personnel
- 29. Engagements

Classe 3 - Stocks et Achats

- 30. Stocks
- 31. Achats de Matières Premières
- 32. Achats de Matières consommables
- 33. Achats de Marchandises
- 34. Achats d'Emballages
- 35. Achats de Matières Premières entrés en Magasin
- 36. Achats de Matières consommables entrés en Magasin
- 37. Achats de Marchandises entrés en Magasin
- 38. Achats d'Emballages entrés en Magasin

Classe 4 - Comptes de dépenses par Nature

- 40. Dépenses pour Matières, Produits et Marchandises
- 41. Dépenses de personnel
- 42. Impôts et taxes
- 43. Dépenses pour biens Meubles et Immeubles
- 44. Transports et Déplacements
- 45. Fournitures extérieurs
- 46. Dépenses de gestion générale .
- 47. Dépenses financières
- 48. Imprévus

Classe 5 - Comptes de Répartition

- 50. Matières, Produits, Marchandises réparties
- 51. Dépenses de personnel réparties
- 52. Impôts et taxes répartis
- 53. Dépenses pour biens Meubles et Immeubles réparties
- 54. Transports et déplacements répartis
- 55. Fournitures extérieures réparties
- 56. Dépenses de gestion générale réparties
- 57. Dépenses financières réparties
- 58. Imprévus répartis
- 59. Charges réparties

Classe 6 - Comptes de Frais par Sections

- 60. Frais de services d'approvisionnements
- 61. Frais des ateliers et services de fabrication
- ...
- 64. Frais des services commerciaux
- 65. Frais des activités accessoires et financières
- ...
- 68. Frais administratifs
- 69. Frais financiers

Classe 7 - Comptes des Prix de revient des Produits

- 70. Comptes des prix de revient de produit
- ...
- 74. Comptes du prix de revient commercial des ventes
- 75. Comptes de revient des activités accessoires

Classe 8 - Comptes de Ventes et autres Recettes

- 81. Ventes des Marchandises et Produits finis
- ...
- 83. Ventes de déchets
- 84. Réductions sur ventes
- 85. Recettes des activités accessoires et financières
- 86. Ristournes, Rabais et Remises obtenus, Primes et Crédits sur ventes

Classe 9 - Comptes de Résultats

- 90. Comptes des différences de répartition
- 91 à 93. Exploitations professionnelles
- 95. Exploitations accessoires
- 96. Exploitations financières
- 97. Comptes de Pertes et Profits
- 98. Résultats de l'exercice et Report à nouveau
- 99. Bilan

La caractéristique majeure de ce plan est, à notre avis, qu'il adopte le principe de la classification suivant l'écoulement des produits au cours du processus de fabrication et intègre, de ce fait, la comptabilité des coûts : en ce sens on ne peut nier qu'il s'agit d'un plan de type moniste directement inspiré par SCHMALENBACH (1).

*
* *

Ainsi, si l'on se place à la fin de la Deuxième guerre mondiale, on peut constater qu'en Europe le plan comptable de SCHMALENBACH et, du même coup, le monisme formel sont (de grè ou de force) prépondérants dans la plus grande partie de l'Europe ! La situation va cependant rapidement évoluer par la suite : après l'apogée viendra le déclin, tout au moins dans les pays capitalistes d'Europe.

(1) DUTHILLEUL indique que certains auteurs français comme M. GARNIER ont insisté sur la spécificité française notamment l'introduction des sections homogènes et l'imputation rationnelle : il estime cependant que par rapport à la technique préconisée en Allemagne, à l'époque, il ne s'agit pas à proprement parler d'innovations ; la différence la plus importante selon lui vient du fait que la classe 4 du plan de 1942 est une véritable classe de frais par nature alors que dans les plans allemands de 1937 et de 1949 elle est déjà une classe de frais par section. Il ajoute d'ailleurs que cette classification des frais par nature a été reprise sans grands changements dans le PCG de 1947. p. 41 à 47.

SECTION II

LE DECLIN DES MODELES MONISTES

DANS LES PAYS CAPITALISTES D'EUROPE

Nous procéderons en deux temps :

- Dans un premier temps nous montrerons, sans y apporter de commentaires explicatifs, que les formules monistes d'intégration de la comptabilité des coûts préconisées par DELAPORTE et surtout par SCHMALENBACH ont été plus ou moins rapidement écartées dans la quasi-totalité des pays capitalistes européens, alors qu'elles ont été par contre adoptées dans les pays socialistes.

- Dans un deuxième temps nous tenterons de fournir des explications à ce phénomène.

A - LES FAITS

Le premier pays à rompre avec la pratique du plan SCHMALENBACH est la France : le plan comptable de 1947 abandonne la conception moniste pour une conception dualiste dans laquelle deux circuits sont nettement distingués :

- le circuit des classe 1 à 8 de la comptabilité générale,
- le circuit de la classe 9 réservé à la comptabilité analytique.

Ainsi, contrairement à ce qui est souvent affirmé, le plan comptable de 1947, plan comptable dualiste, n'a fondamentalement rien à voir avec celui de 1942 qui est un plan comptable moniste (avec intégration de la comptabilité de gestion) ; on ne peut donc prétendre que le plan comptable allemand de SCHMALENBACH a inspiré le plan comptable français de 1947. C'est tout le contraire : la rupture fondamentale en France s'est produite en 1947 et non en 1942.

En outre, baptiser le plan comptable SCHMALENBACH de plan comptable "Goering" est une injustice d'autant plus grave que le génial auteur allemand a été, de par sa femme, juive, une victime du nazisme : ses travaux ont été

freinés, il a été mis à l'écart de l'Université et sa famille a été persécutée. Le fait que l'occupant ait utilisé ce plan ne doit donc pas nous en masquer les mérites et nous aveugler. Ce qui doit être condamné, ce sont l'occupation et la collaboration et non le plan lui-même !

L'abandon du plan SCHMALENBACH est également réalisé très rapidement en Autriche, la même année qu'en France, dans le cadre du plan comptable unitaire de l'Economie Autrichienne (1).

En république Fédérale Allemande, pays où la tradition de SCHMALENBACH a été longtemps conservée, l'évolution est beaucoup plus lente ; formellement, ce n'est pas avant 1971 qu'une atteinte "officielle" au principe du plan comptable moniste GKR a lieu.

En fait dès 1949 et même avant (2) ce type de plan comptable ne reçoit pas l'accueil et l'extension que l'on pouvait attendre, compte tenu de sa logique et de son adaptation apparente aux exigences d'une économie industrielle en forte expansion. Comme il n'est pas obligatoire, il n'est pas toujours appliqué et quand il l'est, il subit "de nombreuses modifications ou compléments" (3). Au bout d'une vingtaine d'années d'application, les autorités concernées et les spécialistes constatent, au lieu de l'harmonisation espérée, un véritable "éclatement" (Zerplitterung) des plans comptables allemands (4).

D'autre part, fait plus grave, une majorité d'entreprises renoncent au principe même du monisme et préfèrent tenir la comptabilité financière et la comptabilité analytique en deux circuits indépendants (5).

(1) Einheits-Kontenrahmen für die österreichische Wirtschaft ; Duthilleul indique que ce plan comptable ne comportait même pas de classe réservée à la comptabilité analytique.

(2) L'éclatement est déjà amorcé pendant la période hitlérienne : voir sur ce point ma thèse, Comptabilité et systèmes économiques (tome IV)

(3) Kilger p. 454.

(4) IKR Vorwort p. 2.

(5) Kilger p. 474 voir également Angermann p. 43.

Cette évolution vers le dualisme formel trouve en quelque sorte sa reconnaissance officielle lorsqu'en 1971 la Commission pour l'économie d'entreprise du B.D.I. (1) publie un nouveau plan comptable, l'Industrie-Kontenrahmen (I.K.R.) qui comporte les 9 classes suivantes (2) :

Comptes de bilan

- Classe 0 : immobilisations corporelles et incorporelles
- Classe 1 : immobilisations financières et comptes monétaires
- Classe 2 : stocks, créances et comptes de régularisation d'actif
- Classe 3 : capitaux propres, corrections de valeur et provisions
- Classe 4 : dettes et comptes de régularisation de passif

Comptes de Résultats

- Classe 5 : produits (de la comptabilité financière)
- Classe 6 : charges de matières et de personnel, dotations aux amortissements et corrections de valeurs
- Classe 7 : intérêts, impôts et autres charges

Ouverture et clôture

- Classe 8 : bilan d'ouverture, clôture des comptes de pertes et profits, bilan de clôture.

Comptabilité de gestion

- Classe 9 : libre pour la comptabilité des coûts et produits.

Comme on peut le constater, ce plan comptable est en rupture complète avec les plans comptables précédents, puisqu'il comprend deux circuits indépendants.

Le premier circuit, qui englobe les classes 0 à 8 est destiné à la tenue de la comptabilité financière (Finanz-Buchhaltung) ; comme il est structuré en fonction des postes du bilan et des comptes de résultat des documents financiers (3), il présente la comptabilité sous l'angle de ses rapports avec les marchés extérieurs.

(1) Bundesverband der Deutschen Industrie (organisme privé qui regroupe les patrons de l'industrie allemande).

(2) Kilger p. 475.

(3) Nach dem Abschlussgliederungsprinzip (principe de décomposition conformément aux comptes de clôture).

Le second circuit comprend uniquement la classe 9 : cette classe est réservée à la comptabilité de gestion (Kosten und Leistungsrechnung) c'est-à-dire à l'enregistrement du procès de production (1). A la différence des plans comptables précédents, aucun modèle n'est privilégié : les entreprises "peuvent décider librement des modalités d'utilisation de cette classe" (2).

Ainsi se trouve abandonné le principe du monisme formel préconisé par SCHMALENBACH en faveur d'une formule dualiste ; c'est, autrement dit, le succès d'un modèle comptable fondé sur le bilan par opposition à celui fondé sur le cycle d'exploitation (Prozessgliederungsprinzip).

C'est enfin, la manifestation de la prépondérance de l'influence française en matière de normalisation : il est clair que l'IKR est d'inspiration française : c'est ce qu'indique formellement Angermann dans son ouvrage consacré à l'IKR (3).

Ce succès de la normalisation "à la française" dans les pays capitalistes d'Europe de l'Ouest est d'autant plus grand qu'après la République Fédérale Allemande deux autres pays vont également abandonner le plan comptable de SCHMALENBACH au profit du plan comptable calqué sur le modèle du PCG 57 : il s'agit de la Norvège et de la Suède (4).

Si l'on ajoute que des pays comme l'Espagne, la Belgique et l'Italie, s'étaient, entre temps, prononcés pour les formules inspirées du plan comptable général, on mesure l'ampleur de l'extension de l'influence du dualisme par le biais du modèle de plan comptable français.

(1) Cf. Mellerowicz p. 71.

(2) IKR p. 78. Notons cependant qu'un exemple bâti sur le schéma du coût complet est proposé à titre indicatif ; ce schéma adopte le système des comptes réfléchis.

(3) Op. cit. p. 48.

(4) L'analyse du nouveau plan comptable norvégien de 1977 se trouve dans l'article précité de A. Riise. L'auteur indique expressément que la filiation de ce plan remonte au PCG 57 (p. 9). Il précise également que le plan comptable de base suédois de 1976 est dans la même lignée (p. 9).

B - LES RAISONS DU DECLIN DE LA FORMULE MONISTE DANS LES PAYS CAPITALISTES
D'EUROPE DE L'OUEST

Nous pouvons distinguer une raison principale et des raisons secondaires. Nous commencerons par étudier les raisons secondaires (au nombre de sept) :

La première concerne exclusivement le plan comptable français de 1947 ; nous pourrions dire qu'elle est de l'ordre moral : il est probable, sinon certain, qu'un plan comptable imposé par l'occupant ne pouvait bénéficier d'un accueil favorable quels que soient ses mérites techniques : le "plan Goering" (1) était trop marqué par ses promoteurs.

La deuxième raison pose par contre un problème de fond : certains auteurs ont fait valoir que les plans monistes de type SCHMALENBACH, axés sur la comptabilité des coûts convenaient mal à des économies peu industrielles.

Même si l'on admet cette critique on peut douter qu'elle puisse expliquer l'évolution observée : certes on peut admettre qu'elle vaut peut être pour l'Autriche de 1947, mais elle n'est guère plausible quand il s'agit de la France de l'après guerre qui n'en était quand même pas au début de sa révolution industrielle.

Elle devient franchement difficile à soutenir si l'on considère le cas de la RFA ; comment expliquer que les responsables de la normalisation de ce pays abandonnent le monisme et l'intégration de la comptabilité des coûts en 1971 alors que l'Allemagne de l'Ouest est une des plus grandes nations industrielles : certainement plus grande que la Yougoslavie qui, elle a adopté un plan comptable moniste comme la plupart des pays socialiste (2)

Au demeurant, le monisme s'adapte bien aux entreprises de type commercial : il n'a jamais été question d'obliger celles-ci à tenir des coûts de production. L'influence de cette raison nous paraît donc faible.

(1) Soulignons encore une fois que ce sont ses conditions d'application qui justifiaient (parfaitement) ce qualificatif et non le plan comptable lui-même.

(2) Voir infra.

La troisième raison est plus sérieuse : elle a trait aux difficultés qu'il y aurait à normaliser la comptabilité des coûts ; l'argument avancé en France en 1947 par de nombreux spécialistes ou patrons d'entreprise est que chaque entreprise constitue un cas particulier pour lequel il n'est pas possible de définir une norme : c'est ce K. MOST a appelé avec humour le syndrome "my firm is different" (mon entreprise est différente) (1).

L'argument semble tirer d'autant plus de force que l'expérience du GKR en RFA s'est soldée par un échec : il n'a effectivement pas été possible d'aboutir à une normalisation correcte de la comptabilité des coûts dans ce pays.

En réalité, pour nous, la prétendue impossibilité de la normalisation de la comptabilité analytique est surtout un moyen pour les entreprises capitalistes de conserver ce secteur névralgique à l'abri de tout regard indiscret : une normalisation apparaîtrait comme un risque de contrôle sur leur activité ; en ce sens l'argument d'impossibilité de la normalisation est à la fois vrai et faux : il est vrai dans le sens où système capitaliste et normalisation nationale de la comptabilité interne sont antinomiques ; il est faux dans l'absolu puisque de nombreux exemples prouvent que dans certaines conditions il est effectivement possible de normaliser la comptabilité analytique à l'échelle nationale :

- en témoignent les expériences faites en France dans le cadre des plans comptables analytiques de branches : des résultats ont été atteints et s'ils demeurent modestes c'est pour des raisons qu'i n'ont pas principalement à voir avec des problèmes techniques (voir infra) (2).

- en témoignent surtout, les expériences faites dans certains pays socialistes, particulièrement en RDA (République Démocratique Allemande) (3).

(1) K. Most, The french experiment, the International Journal of Accounting, Vol 7, n° 1 p. 24.

(2) De même l'échec de la normalisation en RFA est imputable au comportement individualiste des grands groupes et non à des questions techniques.

(3) Voir l'article de J. Richard dans la Revue française de comptabilité n° 100 et surtout la thèse déjà citée où la normalisation de la comptabilité des coûts en RDA est examinée en détail vue sa bonne qualité.

La quatrième raison est souvent avancée par des auteurs allemands : elle est généralement mentionnée à l'appui de l'abandon du GKR pour l'IKR (1) : il s'agit du manque d'informations fournies par le GKR (plan moniste, rappelons-le) pour satisfaire aux exigences que pose l'établissement des états financiers normalisés ; rappelons qu'en RFA les informations du compte de pertes et profits (et du bilan mais celui-ci ne nous concerne guère ici) sont caractérisées par le choix de la classification des charges par nature ; or on reproche à la classe 4 du GKR de ne pas fournir ces informations selon le même modèle.

Là encore, en vérité, une solution pourrait être trouvée par un réaménagement de cette classe 4 : l'exemple yougoslave montre que l'introduction de la classification des charges par nature dans un schéma comptable moniste est parfaitement possible. C'est d'ailleurs ce que montrait aussi le plan comptable "français" de 1942.

La cinquième raison est relative au problème posé par la tenue de l'inventaire permanent ; il est vrai que l'adoption d'un plan comptable moniste n'offre vraiment d'intérêt que si la permanence de l'inventaire est de rigueur, et il est également vrai que celle-ci peut s'avérer difficile. Mais ici encore des solutions transitoires ou particulières pourraient être oeuvrées lorsque la situation de l'entreprise l'exige : les Allemands ont toujours donné la possibilité aux entreprises d'opter pour un système d'inventaire intermittent.

En toute logique, avec le progrès des moyens informatiques (2), on devrait d'ailleurs voir ces difficultés s'atténuer de sorte que le monisme devrait tendre de plus en plus à être la solution la plus normale. En d'autres termes si l'argument avait pu être certaine portée en 1947 (3), il n'en a pu guère actuellement.

Rappelons que FOURASTIE disait que "la comptabilité sans permanence d'inventaire est une affreuse cuisine née de la paresse et de l'incompréhension ; c'est un retour à la barbarie" (4).

(1) Cette argumentation est reprise en Norvège par Riise, article cité p. 4.

(2) Des expériences intéressantes ont été faites dans de petites entreprises du secteur agricole qui montrent que la petitesse de la taille n'empêche en rien la tenue de l'inventaire permanent. Nous pensons qu'au contraire c'est dans les petites entreprises qu'il va être le plus facile, avec la mini-informatique, de suivre le cycle d'exploitation.

(3) Rappelons que la sucrerie étudiée par J.M. Bailly, tenait un inventaire permanent des stocks de produits finis en 1900!

(4) Jean Fourastie, La comptabilité, Que sais-je ? PUF 1976, p. 93

La sixième raison concerne les différences d'évaluation qui existent entre la comptabilité générale ou financière et la comptabilité analytique (plus économique). Ce problème ne nous paraît pas non plus insurmontable ; SCHMALENBACH l'avait pris en compte de façon satisfaisante, semble-t-il, dans son plan comptable, en ménageant une sorte de "sas", (la classe 2 des comptes neutres) destiné à permettre le passage des évaluations de type juridico-fiscal aux évaluations de type économique.

D'autres solutions sont envisageables comme la déconnection de la fiscalité (voir infra).

Il n'en demeure pas moins que la multiplication des types d'évaluation n'a pas facilité le maintien du monisme formel ; c'est sans doute une raison de l'éclatement des comptabilités mais une raison secondaire. Nous revenons sur ce point dans notre dernière section.

La septième raison, bien que fréquemment invoquée, nous paraît d'une portée particulièrement faible. La formule moniste ne serait pas possible pour la raison qu'on ne peut faire cohabiter une comptabilité générale empreinte de formalisme et nécessitant un calcul au centime près avec une comptabilité analytique "travaillant" sur des données arrondies ; autrement dit, l'efficacité de la comptabilité analytique, notamment la rapidité de traitement qu'elle requiert, est incompatible avec la lenteur de la comptabilité générale.

A cette question d'ordre technique la comptabilité a fourni depuis longtemps une réponse adéquate : il suffit d'intégrer au niveau de la comptabilité des comptes de différence d'incorporation. On verra qu'un grand nombre d'entreprises américaines pratiquent cette méthode, ce qui leur permet d'intégrer très souvent la comptabilité analytique dans la comptabilité générale financière. L'argumentation n'est donc que très peu convaincante, à la fois sur le plan théorique et sur le plan pratique (exemple américain).

Nous en arrivons maintenant à ce qui constitue, à notre avis, la raison fondamentale du dualisme, raison qui n'est d'ailleurs presque jamais invoquée, précisément parce qu'elle est de nature "politique". (1)

(1) Il faut à cet égard faire la différence entre les motifs invoqués par le patronat et les motifs réels.

La raison fondamentale

Dans l'ensemble, les dirigeants des entreprises capitalistes ne sont pas favorables à l'intégration de la comptabilité analytique car ils craignent que celle-ci ne facilite le contrôle éventuel de l'Etat ou de tout organisme "extérieur", notamment syndical (1) sur la gestion de l'entreprise. Il est évident qu'à partir du moment où il n'existe qu'une catégorie de comptabilité, les chefs d'entreprises courent le risque de voir celle-ci réglementée dans son organisation et dans sa publicité. En effet, d'une part l'Etat, ne serait-ce que pour des raisons fiscales, a besoin d'imposer une réglementation minimale. Par ailleurs, les syndicats pourraient obtenir des informations sur la comptabilité de gestion plus facilement que dans le cadre d'une structure dualiste. Ces craintes sont bien exprimées par HORNEF en RFA : l'auteur indique qu'il existe des réticences dans ce pays au principe du classement fonctionnel des charges du compte de résultats du fait que "s réalisation conduirait à lier la comptabilité de type obligatoire à la comptabilité interne de l'entreprise ; ainsi l'absence de réglementation dont bénéficie encore aujourd'hui la comptabilité interne risquerait d'être perdue et l'entrepreneur n'aurait plus la possibilité de l'organiser selon ses vues et selon les nécessités propres à son entreprise" (2)

De même, A.R. FORRESTER indique dans son précieux ouvrage consacré à David SCHMALENBACH, que les "chefs d'entreprises craignaient que les données communiquées pour les comparaisons inter-entreprises puissent être transmises fisc; si bien que de nombreuses branches développaient leur propre plan comptable" (3).

Bien que des raisons techniques importantes aient aussi joué (faiblesse du développement de la comptabilité analytique notamment) on peut dire que le désir de préserver la liberté de manoeuvre des industries privées fut également à l'origine du choix effectué en France, dans le plan comptable de 1947, en faveur d'une autonomie de la comptabilité analytique par rapport

(1) Dans le vocabulaire courant en vigueur en France, en 1947 comme actuellement, les syndicats et les comités d'entreprise sont des tiers par rapport à l'entreprise qui ne doivent pas avoir accès à sa gestion "interne". Nous reparlerons de cette situation dans la quatrième section

(2) Hornef, article cité en bibliographie p. 593.

(3) D.A.R. Forrester, SCHMALENBACH and after, Strathclyde convergencies, Glasgow 1977, P. 60.

à la comptabilité générale (1) : dans la séance du 11 décembre 1950 de la 3^e section du Conseil supérieur de la comptabilité il est dit que "le contrôle de l'Etat s'exerce sur les documents issus de la comptabilité générale" (et qu'il) "ne saurait s'appliquer de la même manière sur la comptabilité analytique d'exploitation. Dans ce domaine il peut être admis que les chefs d'entreprise doivent disposer d'une large initiative..."

Le dualisme formel est donc nécessaire pour permettre une dissociation nette entre la comptabilité financière, qui peut faire l'objet d'une normalisation, et la comptabilité de gestion pour laquelle la règle "no admittance except on business" est la règle d'or.

La dissociation est d'autant plus nécessaire qu'indépendamment du risque éventuel d'un contrôle de l'Etat sur la gestion, les entreprises craignent également que, par le biais d'une réglementation de la publicité, elles ne soient amenées, de par la structure même des comptes de résultats découlant du monisme formel, à fournir des informations sur leur gestion.

Dans la perspective d'une communication minimale des informations sur la marche de l'entreprise, le dualisme formel offre deux avantages notables :

1^o) Il permet automatiquement d'éviter d'avoir à communiquer le résultat de la comptabilité de gestion : en effet, dans le cadre d'un système moniste, le résultat de l'entreprise (Unternehmen)* est obtenu à partir du résultat d'exploitation (Betrieb)* selon le schéma suivant (1) :

Résultat brut de la comptabilité analytique (Umsatzergebnis).	
± Différence de calcul	(Verrechnungsergebnis)
= Résultat net de la comptabilité analytique	(Betriebsergebnis)
± Différences d'incorporation	(Neutrales ergebnis)
= Résultat global	(Gesamtergebnis)

(1) Cette autonomie était particulièrement souhaitée par la CNOF (Comité National de l'Organisation Française) Cf le plan comptable de l'arrêté ministériel du 19 septembre 1947, Société d'édition Strindoc.

(2) D'après Angermann, op. cit. p. 41.

* Nous donnons ces termes allemands : dans ce pays où la précision des concepts et du vocabulaire semble très recherchée, la dissociation de l'entreprise trouve sa concrétisation jusque dans la terminologie.

Dans le système dualiste, par contre, l'un des circuits (celui de la comptabilité financière), peut être réservé à un classement des charges et des produits qui ne comporte pas de solde spécialement réservé à l'information sur le résultat économique.

Il est vrai qu'avec les nouvelles conditions du fonctionnement des économies capitalistes et notamment la concurrence accrue sur le marché des capitaux, les entreprises ont dû concéder une information sur le résultat d'exploitation, même dans la comptabilité financière : mais cela n'a pas été sans de longues résistances (1).

2° Le deuxième avantage, c'est que les deux types de comptabilité peuvent être confiés à des services différents et être enregistrés sur des documents différents, ce qui permet d'éviter que le contrôle de l'un d'entre eux (la comptabilité financière) ne permette, indirectement, le contrôle de l'autre (comptabilité de gestion).

Cet avantage est, à notre avis, un avantage fondamental pour les entreprises privées. Le fait qu'il ait conduit à une généralisation du schéma dualiste en Europe capitaliste montre clairement qu'il ne s'agit pas d'un "mal français" mais d'un mal propre aux dirigeants des entreprises de type capitaliste (2) (3).

(1) Il est resté longtemps des traces en RFA où la législation n'obligeait pas les sociétés soumises à publicité financière à indiquer séparément leurs charges exceptionnelles (cf Niehus : die Rechnungslegung in den Ländern der Europäischen Gemeinschaft und in den USA, Ruhr Universität Bochum 1978, p. 104); pour les Etats-Unis, cf. Anthony et Reece op. cit. P. 242.

(2) Il est assez courant d'entendre dire que la France est le seul pays où "sévi" le dualisme : cette affirmation est fautive.

(3) Voici quelques citations historiques sur le rôle du secret des affaires dans la tendance à la dissociation formelle des comptabilités :
*R. DELAPORTE : "En vérité, il y a la comptabilité unique pour toutes les entreprises privées et publiques. Parfois, elle est adaptée pour obtenir le secret sur l'entreprise. Un patron voulant tenir secrètement ses engagements distraira et tiendra à son bureau particulier la comptabilité de engagements hormis celle des fournisseurs ordinaires" (ouvrage cité p. 96
* MOMMEN : "Etant donné que si l'on veut qu'une comptabilité soit "économique" elle doit avant tout être sincère, ce que la séparation ne postule aucunement, bien au contraire; certes l'entrepreneur incorrect peut toujours l'être avec n'importe quel plan comptable, mais il n'est pas nécessaire de recourir à un procédé absolvant son geste. N'est-ce pas cela qui a inspiré l'invention des comptes "réfléchis" ?" (ouvrage cité p. 86).
* DUTHILLEUL : "Dans les constructions comptables de Schär, Schilling et Czekalla, le bilan, document juridique et document de gestion statique, reste la pièce maîtresse. La comptabilité de rendement est considérée comme pure affaire de décomptes statistiques dont les modalités doivent varier d'affaire à affaire et d'ailleurs rester secrètes". (ouvrage cité p. 17)
N.B. Schär, Shilling et Czekalla proposaient, à la différence de Schmalenbach des plans comptables dualistes.

Il nous reste maintenant à apporter quelques nuances sur le rôle que ces facteurs secondaires ou principaux ont pu jouer sur l'évolution de la comptabilité dans les différents pays capitalistes : l'influence de ces facteurs a pu être plus ou moins forte selon les pays et les périodes ; en règle générale, la tendance (1) du dualisme formel est nette dans les pays où :

1) le développement industriel a été tardif (ce qui explique entre autres, le faible développement de la comptabilité analytique).

2) les "entreprises" se trouvent dans un climat de conflit avec des forces "hostiles" (syndicats agissant dans le contexte de la lutte des classes).

3) les différences d'évaluation entre les résultats économiques et les résultats des autres comptabilités sont importantes.

4) Les entreprises redoutent un contrôle de l'Etat (fisc) sur leurs activités.

Le cas typique est celui de la France où ces quatre facteurs coexistent.

Par contre, dans des pays comme les Etats-Unis et la Grande Bretagne, où le développement industriel a été précoce et massif, où le contrôle des comptes est essentiellement un contrôle privé, où les syndicats ne contestent pas les fondements mêmes du système et où la comptabilité financière est généralement déconnectée de la comptabilité fiscale, on constate une forte tradition en faveur du monisme formel.

Ainsi ANTHONY et REECE qui soulignent la rationalité de l'intégration (2), indiquent qu'aux Etats-Unis "la plupart de l'information utilisée pour préparer les états financiers provient d'une synthèse des flux des informations opérationnelles (fournies par la comptabilité de gestion)" (3).

(1) Nous insistons sur le fait qu'il ne s'agit que d'une tendance.

(2) Management Accounting, Irwin 1975, p. 10.

(3) Op. Cit. p. 417.

D'une manière générale, "l'intégration de la comptabilité des coûts (cost accounting) et de la comptabilité financière est une caractéristique de la pratique américaine" (1) ; cette intégration "n'a jamais été un problème dans ce pays".

Le système comptable moniste peut véritablement être considéré comme "généralement accepté" (2). C'est d'ailleurs dans cette intégration, également pratiquée en Grande Bretagne, qu'il faut voir l'origine des caractéristiques des comptes de résultats financiers des entreprises américaines et anglaises ; on sait que ceux-ci adoptent le procédé du "prix de revient des ventes" avec une décomposition fonctionnelle des charges.

Il est donc évident qu'à l'heure actuelle les systèmes comptables des entreprises anglaises et américaines gardent l'empreinte historique du monisme formel, qui s'est développé sans entraves au XIXème siècle et au début du XXème siècle. Cependant, nous estimons que cette situation pourrait évoluer. En effet, s'il est difficile de préjuger de l'avenir du syndicalisme américain, on peut dire, par contre, que les multinationales vont être un vecteur essentiel du développement du dualisme formel : la généralisation des pratiques de prix de transfert artificiels, admises par tous les spécialistes de la question, force pratiquement ces sociétés à "déconnecter" la comptabilité de gestion ("la vraie") de la comptabilité financière, pour mettre les informations confidentielles à l'abri des regards indiscrets et pour permettre le contrôle de gestion : dans ce contexte, le dualisme formel a sans doute de beaux jours devant lui malgré quelques inconvénients (voir infra).

Notre thèse est donc celle d'une tendance des dirigeants des entreprises capitalistes à la généralisation du système du pluralisme formel. Il en va tout autrement dans les économies socialistes.

(1) Weber, The evolution of Direct costing, Center for international Education and Research in Accounting, University of Illinois 1966 p. 23 (Weber signale John Whitmore parmi les premiers défenseurs de cette intégration à s'exprimer en public vers 1905-1907).

(2) Weber op. cit. p. 60.

SECTION III

LA TENDANCE AU MAINTIEN DU MONISME DANS LES ECONOMIES SOCIALISTES

Nous avons montré dans diverses publications, qu'en U.R.S.S. et en R.D.A. la tendance au monisme formel l'emporte, en principe, sous sa forme pure ou modérée (1).

Ainsi le plan comptable soviétique est-il un plan comptable moniste inspiré du modèle SCHMALENBACH (2) qui privilégie l'analyse des charges (centrées sur les ventes) par fonctions (3). Le plan comptable de la RDA est également d'inspiration moniste mais il débouche sur une double classification des charges par nature et par fonction.

Dans la plupart des autres pays socialistes il y a également des plans de type moniste.

Voici, à titre d'illustration, les sections du plan comptable soviétique (4).

- Section I : "Moyens fixes (bâtiments, machines, etc.).
- Section II : "Stocks de matières destinées à la production".
- Section III : "Coûts de production".
- Section IV : "Produits finis, marchandises et ventes"
 - Compte 40, produits finis
 - Compte 41, marchandises
 - Compte 43, coûts extérieurs à la production (coûts commerciaux)
 - Compte 46, ventes et coût des ventes.
- Section V : "Moyens monétaires" (compte de caisse et comptes bancaires)
- Section VI : "Créances et dettes"
- Section VII : "Moyens prélevés"
- Section VIII : "Différences et pertes d'inventaire"
- Section IX : "Fonds et réserves"
- Section X : "Crédits bancaires et sources de financement" (particulière)
- Section XI : "Résultats financiers".

(1) Cf. J. Richard, articles dans la Revue Française de Comptabilité n° 100 et 101 et, Thèse d'Etat (Tomes II et III).

(2) SCHMALENBACH a reçu la visite de spécialistes soviétiques en 1929 et 1934 et ses oeuvres ont été traduites en russe.

(3) Les charges par nature, nécessaires au calcul de la valeur ajoutée ne sont fournies qu'extra comptablement pour les besoins des statistiques nationales.

(4) D'après Sumcov et Ščenkov (voir la bibliographie).

Les explications de la préférence des économies de type socialiste pour les plans comptables de type moniste sont simples :

En premier lieu, la comptabilité des coûts, dans ces économies, joue un rôle primordial : sans son établissement il ne peut y avoir de contrôle du plan national, donc de contrôle du développement économique du pays ; la comptabilité analytique est donc le coeur du système comptable, elle doit être tenue par toutes les entreprises pour permettre d'établir la base des prix et comparer les performances des entreprises, etc...

D'autre part, la réalisation du monisme formel est facilitée par l'application du principe du monisme matériel ; enfin le problème du secret des affaires ne se pose pas dans les mêmes termes qu'en économie capitaliste : les renseignements sur l'évolution des coûts d'une entreprise sont communicables aux autres entreprises et doivent être transmis à l'Etat, aux Syndicats et aux organisations des Partis.

En principe donc, comptabilité des coûts et comptabilité financière fusionnent en un système unique structuré par le processus de production ; cependant, nous avons observé que dans certaines entreprises, en U.R.S.S., les insuffisances du système comptable mis en place par les Services Comptables incitent les techniciens et les planificateurs à organiser leur propre système d'information : dans certains cas il y a donc l'apparition d'une forme de dualisme ; ce phénomène témoigne d'un dysfonctionnement du système comptable : le dualisme formel, nécessaire dans les économies capitalistes, est la marque d'une insuffisance, d'une bureaucratization du système dans les entreprises socialistes.

Par ailleurs, le monisme formel peut très bien coexister avec des pratiques dualistes sur le plan de l'information dès lors que les syndicats officiels ne sont pas représentatifs : si l'information n'est pas réellement disponible pour tous les intéressés, quelle que soit leur attitude vis-à-vis du pouvoir et des organisations officielles, il y a maintien du dualisme "informationnel"(1) symptôme de pratiques antidémocratiques.

Quelle que soit la réalité de la diffusion de l'information, il est significatif que la Yougoslavie, seul pays socialiste à avoir fait de l'auto-gestion la base de son système de fonctionnement, ait opté finalement pour une variante proche du modèle proposé par SCHMALENBACH (2).

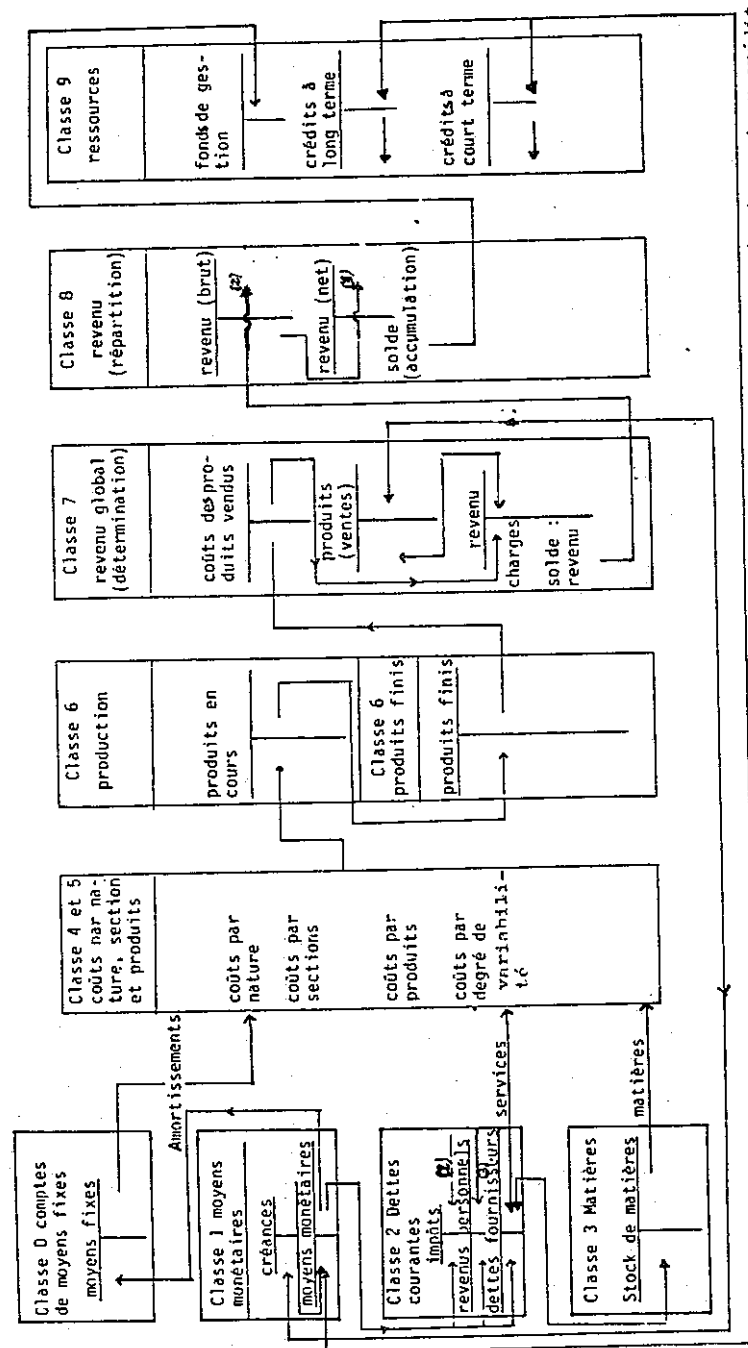
(1) Finalement un système comptable peut être jugé à l'aune des critères du monisme (pluralisme) : matériel, formel, informationnel et juridique (normalisation de tout ou partie des comptabilités).

(2) Pour une étude plus détaillée de la comptabilité yougoslave voir notre étude citée en bibliographie.

Nous avons reproduit ci-dessous le plan comptable yougoslave en indiquant l'articulation des classes ; cette variante du Plan Comptable SCHMALENBACH montre bien qu'il s'agit en fait d'un véritable modèle de représentation de l'activité de l'entreprise axé sur le cycle d'exploitation (1).

(1) Le jeu des flèches met en lumière le rôle du cycle dans la disposition des classes de ce plan comptable : Schématiquement le bloc de gauche (classe 0 à 3) rassemble, pour l'essentiel, les comptes de la phase de l'approvisionnement ; quant aux comptes des classes 4 à 6 ils représentent la phase de la production et ceux de la classe 7 la phase de la vente ; enfin, le revenu est réparti dans la classe 8 et alimente une partie des ressources, que regroupe la classe 9 : il s'agit bien d'une tentative de représentation de l'exploitation de l'entreprise sur la base de la décomposition du procès de circulation .

LE MODELE SCHIMALENBACH (1)
(d'après le plan comotable yougoslave)



(1) Sources : Cf Bibliographie du compte impôts (classe 2).
 (2) Les impôts, qui viennent en déduction du revenu brut, vont au crédit du compte impôts (classe 2).
 (3) Le revenu net distribué est inscrit au crédit du compte revenus personnels (classe 3).

On notera, et c'est caractéristique, que dans cette version yougoslave, la classe 2 des comptes neutres prévue par SCHMALENBACH a disparu : cela est logique car, comme dans la plupart des pays socialistes, il y a tendance au monisme matériel : la distinction entre une évaluation fiscale financière et une évaluation économique n'existant pas (ou n'étant pas aussi accentuée), il n'est pas nécessaire de recourir au "sas" prévu par SCHMALENBACH pour tenir compte des caractéristiques des économies de type capitaliste.

On notera également que ce plan comptable fournit une quadruple information sur les coûts par nature, par fonctions, par produits et par degré de variabilité, le tout dans un cadre moniste ayant pour objectif final de dégager les ventes et le coût des ventes.

Avec l'exemple de la Yougoslavie, nous avons bouclé ce bref tour d'horizon international.

Il est symptomatique de constater que la même structure de plan comptable a donné naissance à des plans utilisés aussi bien dans le cadre de l'économie nazie, capitaliste libérale (des firmes comme Philips l'utilisent), socialiste centralisée (URSS, RDA) et socialiste autogestionnaire (Yougoslavie).

Une étude attentive (1) du détail des plans et de leurs conditions d'utilisation montre qu'ils répondent, dans les quatre cas de figure précités, à des objectifs très différents. Il est donc vain de vouloir mettre une étiquette sur un plan qui se plie à des contraintes extrêmement diverses (2).

Au terme des sections précédentes de cette étude, notre thèse peut se résumer en quatre principes :

- 1er principe : Les systèmes comptables capitalistes (3) se caractérisent généralement par le dualisme informationnel (dissociation de l'étendue des informations selon les acteurs sociaux).
- 2ème principe, dans un environnement peu contraignant et peu "hostile", ils tendent au monisme matériel et formel.

(1) Voir notre thèse d'Etat : les plans monistes permettent tous de contrôler le cycle d'exploitation mais on sait que le concept de contrôle est éminemment complexe et variable.

(2) L'exemple de Philips est particulièrement intéressant : il montre que sous certaines conditions, les plans monistes peuvent être utiles pour la planification privée dans une économie capitaliste "libérale".

(3) Il faudrait dire des entreprises capitalistes mais nous abrégeons.

- 3ème principe, dans un environnement contraignant et hostile, ils tendent aux dualismes matériel et formel.

- 4ème principe, les systèmes comptables des pays de type socialiste tendent, normalement, vers le monisme matériel, formel et informationnel.

Ces principes de base n'énoncent que des tendances qui jouent dans un entrelac de facteurs extrêmement complexes pouvant les masquer et même les contrecarrer.

La situation actuelle de la comptabilité française fournit, à cet égard, un exemple de cette complexité.

SECTION IV

LA SITUATION ACTUELLE EN FRANCE : UN PLAN COMPTABLE MONISTE EST-IL
SOUHAITABLE ET POSSIBLE ?

En l'espace de cinq à six années, le contexte dans lequel évolue les comptabilités françaises, a connu des changements considérables qui remettent en cause l'actuel plan comptable bien qu'il ne date que de 1982. L'étude de ces évolutions nous permettra à la fois :

- de trouver une confirmation du rôle fondamental joué par le secret des affaires dans l'émergence et le maintien du dualisme formel et informationnel,
- de constater un affaiblissement des positions favorables au dualisme formel et,concurrément,d'évaluer la possibilité d'une évolution vers une formule moniste,
- de montrer que le choix éventuel d'un plan comptable moniste peut, selon les principaux acteurs en présence, être conçu de deux façons très différentes,
- de poser le problème de l'attitude des divers utilisations de la comptabilité face à cet éventuel plan moniste.

I - Confirmation du rôle fondamental joué par le secret des affaires dans l'émergence et le maintien des dualismes formel et informationnel

Depuis que la loi loi Auroux du 28 octobre 1982 a prévu que l'expert comptable du Comité d'Entreprise"accès aux mêmes documents que le Commissaire aux comptes" (1), le débat sur l'accès (indirect) du Comité d'Entreprise à la comptabilité analytique (de gestion) a encore gagné en ampleur. Nous ne traiterons pas ici du détail des arguments juridiques échangés. Nous

(1) Article L 434-6 alinéa 3.

nous limiterons à constater les deux éléments suivants :

- 344 -

- Premièrement, le débat oppose de façon particulièrement nette le patronat et une fraction majoritaire de la doctrine (qui soutiennent que l'expert comptable du Comité d'Entreprise n'a pas accès à la Comptabilité analytique) aux Comités de tendance CGT et CFTD ainsi qu'une minorité de juristes qui demandent une application littérale des textes pour accorder à l'expert et finalement au Comité l'accès aux informations des comptabilités de gestion (analytique et prévisionnelle).
- Deuxièmement, parmi les arguments invoqués par le patronat figure le fait que la comptabilité analytique n'est pas obligatoire en France.

La comptabilité analytique et, plus généralement, la comptabilité de gestion (y compris la comptabilité prévisionnelle) sont donc encore, comme en 1947, et, peut être plus encore, l'enjeu d'un conflit fondamental : à cet égard, le dualisme de la comptabilité française reste encore un moyen, même de portée affaiblie (voir infra), pour le patronat de s'opposer à ce que les salariés puissent, comme le propose C. QUIN, "se mêler de leurs affaires" (1).

Des arrêts récents de la Cour de Cassation semblent donner raison aux salariés et permettent aux Experts Comptables qui assistent les Comités d'Entreprise d'accéder plus facilement aux informations produites par la comptabilité analytique. La nécessité pour les experts-comptables de disposer de ces informations est particulièrement nette lorsqu'il s'agit pour eux de se prononcer sur un projet de restructuration et de licenciements économiques lorsque l'argumentation des Directions d'entreprises renvoie systématiquement à des notions de compétitivité et des comparaisons de coûts avec la concurrence.

Il est par conséquent judicieux de laisser les experts-comptables libres de définir le contenu des informations qui leur est nécessaire pour mener à bien leur mission.

Il n'est pas évident pour autant que l'évolution des pratiques se fasse sans problèmes : l'absence d'une tenue et d'une normalisation obligatoire des comptabilités analytiques et prévisionnelles permet au patronat de disposer encore d'atouts importants.

II - L'affaiblissement des positions favorables au dualisme formel

Le dualisme formel se trouve de plus en plus contesté dans son essence par deux groupes d'acteurs aux objectifs très différents : les syndicats représentatifs des salariés et les directeurs des services comptables des groupes implantés aux Etats-Unis (ou dans les pays sous influence américaine).

(1) C. QUIN : Mêlez-vous de vos affaires, J.C. Lattes.

- Les représentants des salariés, après une longue période où le fait de s'intéresser à la gestion était considéré comme une compromission avec le capitalisme et où la méconnaissance de techniques comptables portait à croire que la comptabilité générale était toute "La comptabilité", ont bien compris, à l'heure actuelle, que cette comptabilité générale ne revêt qu'un intérêt secondaire et que c'est essentiellement l'examen des comptabilités analytique et prévisionnelle qui permet de comprendre les stratégies et les décisions des entreprises. Ce déplacement d'intérêt rend les conceptions duales de plus en plus difficile à accepter et provoque un intérêt manifeste pour le monisme formel avec l'espoir que sa réalisation débouchera sur un monisme informationnel.
- Les directeurs des services comptables des groupes multinationaux, particulièrement de ceux qui sont implantés aux Etats-Unis, sont, pour la plupart, favorables à l'abandon de l'actuel plan comptable et à son remplacement par une formule qui permettrait de pouvoir publier les comptes sociaux des entités composant leurs groupes directement à partir de la comptabilité de gestion.

En effet, ces responsables doivent actuellement, d'une part, établir des comptes consolidés selon le modèle américain (1) (pour pouvoir se "présenter" aux Etats-Unis) et, d'autre part, continuer à établir des bilans et des comptes de charges et produits par nature, selon le modèle du plan comptable français, pour satisfaire aux obligations légales relatives aux comptes sociaux.

L'abandon du dualisme formel et la possibilité de pouvoir dresser des comptes sociaux à partir de la comptabilité de gestion selon une procédure proche du modèle américain, auraient à leurs yeux trois avantages fondamentaux :

- . Premièrement, cela leur éviterait d'avoir à tenir deux jeux de comptes, avec deux ensembles de comptables et d'auditeurs, dans des conditions d'autant plus coûteuses que, pour eux, la comptabilité sociale française est le plus souvent jugée sans aucun intérêt.
- . Deuxièmement, cela leur permettrait de résoudre automatiquement le problème de la "réconciliation" des deux types de comptabilité par la suppression pure et simple de ce problème.

(1) Avec une classification des charges par fonctions.

. Troisièmement, cela améliorerait la qualité et la rapidité de l'information dans la mesure où celle-ci proviendrait d'une source utilisée, publiée et contrôlée fréquemment (notamment par les auditeurs internes).

Certes ces spécialistes de l'information comptable sont généralement conscients du fait que la généralisation du monisme formel pourrait avoir des conséquences "dangereuses" sur le plan des relations avec les Comités d'entreprises, en permettant à ces derniers d'accéder, éventuellement, plus facilement au "coeur" de l'entreprise, c'est-à-dire à sa comptabilité de gestion. Mais il faut bien comprendre qu'ils raisonnent en "techniciens" soucieux d'efficacité au moindre coût : les questions des relations avec les syndicats et les Comités d'entreprise sont pour eux de nature "politique" et relèvent donc de la direction générale de l'entreprise à laquelle, selon eux, il appartient, en fonction de ses propres objectifs, de juger positivement ou négativement de leur requête en faveur d'une transformation du système actuel.

Le pouvoir de ces représentants des grands groupes multinationaux, implantés aux Etats-Unis, est important et s'est renforcé considérablement au cours de la dernière période : en témoignent notamment le fait qu'ils ont réussi à faire "passer" le modèle de présentation des comptes américains dans la nouvelle loi sur la consolidation et que, d'une manière générale, l'influence des normes comptables américaines se fait de plus en plus sentir en France, soit directement, soit indirectement par le biais des normes IASC dites "internationales". Ce pouvoir ne fera évidemment que se renforcer avec la poursuite des implantations des entreprises françaises aux Etats-Unis et avec la croissance en France des cabinets d'expertise américains ou sous influence américaine. Il sera d'autant plus facile que les normes européennes et françaises resteront souples.

Pour la première fois donc en France, des forces importantes oeuvrent, bien qu'avec des objectifs très différents, en faveur d'une formule de monisme formel. La tendance foncière du patronat au dualisme formel n'en reste pas moins importante mais elle est ébranlée; reste à savoir, à supposer qu'une évolution se fasse jour, vers quelle formule de monisme on irait ?

III - Vers quel type de comptabilité moniste ?

Deux conceptions fondamentales de réforme de la comptabilité française tendent à se faire jour et à s'opposer actuellement : nous les qualifierons, pour simplifier, de conceptions "américaine" et "moniste française".

1) La conception "américaine" est naturellement pronée par les responsables de la comptabilité des groupes implantés aux Etats-Unis. Elle consiste, très logiquement, si l'on adopte ce point de vue, à épouser au maximum le corpus juridique qui gouverne l'organisation de la comptabilité ainsi que le contenu et la forme des documents de synthèse américains, ni plus ni moins. Poussée à la limite, cette conception signifie :

- l'abandon de la classification des charge par nature,
- une "normalisation" à l'américaine qui donne à chaque entreprise une grande souplesse de présentation et d'évaluation de ces comptes avec une annexe relativement développée : dans cette logique, certains directeurs comptables souhaitent qu'il n'y ait plus de plan comptable national.

Le prototype de cette comptabilité est à notre avis déjà présent en France avec l'option ouverte par la nouvelle loi sur la consolidation permettant d'établir des comptes consolidés selon une présentation voisine de celle des américains : cette option constitue en quelque sorte le "cheval de Troie" du modèle américain dans le dispositif français.

Il est bien évident que cette conception est étroitement utilitariste : elle n'a pas pour objectif de fournir le maximum d'informations à l'ensemble des utilisateurs des comptes mais vise, en quelque sorte, "égoïstement" à faciliter au maximum le travail des comptables, des experts comptables et des auditeurs des groupes implantés aux Etats-Unis. Elle ne se soucie pas en fait de l'avenir de la comptabilité française.

2) Une conception "moniste française" consisterait à fournir à la fois une analyse des charges et des produits par nature et par fonction (1) tout en conservant un plan comptable national qui assure une standardisation de

(1) Nous ne traiterons pas du problème technique, au demeurant secondaire, de savoir s'il faut analyser d'abord par nature et ensuite par fonction ou faire l'inverse. De toute façon, les entreprises peuvent actuellement se donner aisément les moyens de procéder à ces deux types d'analyse.

l'information comparable à celle qui caractérise notre pays à l'heure actuelle. Cette conception a les faveurs, semble-t-il, d'une majorité d'analystes financiers, d'Experts comptables et de comptables d'entreprises qui travaillent essentiellement dans le contexte français, ainsi que des comités d'entreprises et de leurs Experts comptables.

Cette conception nous paraît infiniment préférable à la première pour trois raisons essentielles :

- Premièrement, elle devrait donner des moyens d'analyse des performances des entreprises bien supérieurs à ceux dont on peut disposer avec les comptes de type américain.

Ces derniers, d'une part, il faut le souligner, n'offrent qu'une décomposition des charges par fonction assez fruste : il faudrait donc développer ce type d'analyse.

Ils présentent, d'autre part, l'inconvénient fondamental de ne pas donner d'information sur les charges par nature : or, contrairement à ce qui est parfois affirmé par les tenants de l'approche américaine, ce type de classification est indispensable pour mener à bien une analyse correcte des performances des entreprises.

Le fait, qu'apparemment (1), les chefs d'entreprise américains ne se préoccupent pas du niveau du taux de valeur ajoutée et du poids des salaires pour évaluer leur taux de profit, ne signifie pas qu'ils doivent en aller de même dans le contexte social français qui est fondamentalement différent. Au demeurant, la pratique américaine, qui n'est pas exempte de graves défauts, ne devrait plus être prise comme la référence unique du monde des affaires français (2).

Enfin la comptabilité n'est pas destinée à l'usage exclusif des comptes des Groupes implantés aux Etats-Unis mais intéresse de multiples utilisateurs qui ont besoin d'une information très diversifiée.

(1) Une étude approfondie de ce point mériterait d'être menée.

(2) Il ne s'agit évidemment pas de ne plus étudier et accepter les réalisations américains, souvent remarquables, mais tout simplement de rétablir un équilibre salubre ; il n'est pas vrai, surtout à cette époque de bouleversements économiques, que tout ce qu'il y a d'intéressant en matière comptable se fasse aux Etats-Unis : il faut adopter une stratégie d'information "tous azimuts".

Cependant, il est évident qu'un certain nombre de chefs d'entreprises pourraient être tentés d'adopter une formule moniste étriquée qui fournirait moins d'information pour l'analyse que le plan comptable actuel, tout en continuant à pratiquer un dualisme informationnel dans le cadre même du monisme formel.

- Deuxièmement, si nous ne voulons pas devenir l'appendice comptable des FAS et garder quelque influence dans le monde, il nous paraît nécessaire de bâtir un nouveau plan comptable (moniste) d'une qualité supérieure à celle qui se fait à l'étranger.

Notre pays a un passé brillant en matière de normalisation ; on doit rendre hommage à cet égard à tous ceux qui ont concourru, notamment dans le cadre du CNC, à l'oeuvre des plans comptables antérieurs. Le fait que le dualisme apparaisse maintenant comme une solution discutable sinon périmée, ne doit pas nous faire rejeter tout ce qui a fait notre force, notamment toute l'expérience de la normalisation nationale. A cet égard, la responsabilité de la situation actuelle n'incombe principalement ni aux techniciens de la comptabilité, ni aux comptables nationaux, ni aux enseignants (voir infra) mais bien aux chefs d'entreprises qui, pour préserver le sacro-saint secret des affaires, ont, jusqu'à présent, préféré les formules dualistes (1) (2) et en sont, historiquement, les

-
- (1) Avant les premières tentatives de normalisation, ces chefs d'entreprises étaient évidemment partisans du monisme puisque, pratiquement, aucune information n'était communiquée.
- (2) Il faut souligner que la préférence donnée notamment par les comptables nationaux à la classification des charges par nature n'a que peu à voir avec le choix d'une formule dualiste. Nous avons vu que le monisme peut se concevoir avec une double classification des charges par nature et par fonction.

promoteurs (1).

Nous devrions à cet égard, tenir compte dans l'esprit de la création du marché européen de 1992, des expériences comptables de notre continent qui sont souvent, et à tort, méconnues, malgré leur grande qualité : les plans comptables de type SCHMALENBACH, même s'ils doivent être repensés, constituent, à notre avis, une référence fondamentale (2).

L'argument selon lequel un plan comptable alliant classification par nature et par fonction sur la base de l'inventaire permanent serait trop ambitieux, apparaîtrait comme bien étrange dans le contexte de la puissance des moyens informatiques dont nous disposons maintenant : ne s'agirait-il pas de freiner, encore une fois, une évolution vers plus d'information ?

(1) Une des questions fondamentales qu'on doit toujours avoir à l'esprit en matière de normalisation est celle de savoir qui, finalement, a le pouvoir au niveau global. A cet égard, les études menées par certains spécialistes qui décomposent les types de comptabilité dans le monde selon qu'elles émanent d'un pouvoir centralisé fort (normalisation publique) ou d'un ensemble d'entités privées, sont finalement, malgré l'importance de leur arsenal statistique, décevantes car elles ne vont pas, au-delà de l'apparence, à l'essence des choses. Ainsi, par exemple, peu importe que la normalisation émane d'un Organisme public (centralisé) si elle est, en raison de sa composition et des influences qui s'exercent sur lui, en fait l'émanation des grandes entreprises privées, à l'instar de ce qui se fait dans des économies apparemment moins centralisées. En résumé, au-delà des formes, il faut toujours se livrer à des études sociologiques.

(2) L'ironie de l'histoire voudrait qu'après avoir "donné" notre plan comptable dualiste aux allemands de RFA, nous adoptions un plan comptable moniste plus ou moins inspiré des travaux de l'illustre Schmalenbach (qu'ils ont fini par rejeter) !

IV - Relations du futur plan comptable moniste avec la comptabilité nationale, la fiscalité et le droit

Éliminons tout d'abord un faux problème ; il est classique d'affirmer que droit et comptabilité de gestion ne pourraient pas faire bon ménage (1), de même que comptabilité sociale et comptabilité économique seraient antinomiques. En fait, il n'y a pas d'obstacle technique à réglementer la comptabilité de gestion et à concevoir un cadre juridique adapté à cette comptabilité. Deux exemples peuvent être cités à l'appui de cette affirmation : l'exemple de la nouvelle loi française sur la consolidation qui est d'inspiration plus économique que les lois comptables précédentes. L'exemple également de la normalisation des comptabilités analytiques dans les pays socialistes où la loi comptable vise exclusivement la comptabilité de gestion.

Pour ce qui est des rapports parfois "tendus" (2) entre la fiscalité et la comptabilité, la question pourrait être résolue en adoptant la solution en vigueur dans les pays anglo saxons où la déclaration fiscale des résultats fait l'objet, en principe, d'un état complètement déconnecté des états comptables.

Enfin, en ce qui concerne la comptabilité nationale, l'INSEE a tout à gagner, à notre avis, d'un plan comptable moniste qui donnerait à la fois des renseignements sur les éléments par nature et par fonction avec en prime la possibilité à plus ou moins court terme de normaliser la fixation des coûts de revient des produits (3). Certes les charges seraient centrées sur les ventes

-
- (1) L'origine de cette affirmation "française" : la comptabilité sociale étant la seule à être réglementée, elle est considérée par nature comme "juridique" alors que la comptabilité analytique qui échappe à toute réglementation est "économique".
- (2) Il est souvent de bon ton d'accuser le fisc d'avoir "corrompu" la comptabilité sociale et d'avoir empêché l'émergence d'une comptabilité économique. La réalité historique montre que si le fisc a dû intervenir pour obtenir un minimum d'informations des entreprises, c'est bien en raison de l'opposition de ces dernières, à une normalisation des comptes. Il ne faut donc pas s'étonner que le fisc ait dû accélérer la normalisation et imposer ses critères.
- (3) Depuis longtemps les responsables de l'INSEE soulignent que l'information sur les prix de revient est un des points noirs de la statistique française. L'adoption d'un plan comptable moniste aiderait vraisemblablement à trouver une solution à ce problème.

et non sur la production globale mais il suffirait de demander aux entreprises de donner des renseignements extra-comptables sur la production stockée de l'exercice et les charges qui la composent (1) pour que l'INSEE y trouve son compte. Le schéma pourrait être le suivant :

Renseignements extra comptables	Matières Services Charges de personnel Amortissements	Production stockée
Comptabilité	Coût de production des ventes . matières . services . charges de personnel . amortissements Coût de distribution des ventes . matières , services, etc.. Coûts d'administration . charges par nature ... Coûts de recherche Coûts financiers etc..	Production vendue

(1) Evaluées, le cas échéant, à l'aide de normes.

SECTION V

COMMENT ET QUAND REALISER L'EVOLUTION NECESSAIRE ?

Certains praticiens proposent de confier d'abord aux enseignants une tâche de sensibilisation de la communauté comptable aux "mérites" du schéma moniste. Outre le fait que les conseils des ces praticiens aux enseignants peuvent apparaître comme un moyen de dédouanner les chefs d'entreprises de leurs responsabilités (fondamentale, nous l'avons vu) et de faire porter le chapeau à une catégorie qui n'a pas de pouvoir ni de responsabilité en la matière, il faut souligner que l'efficacité d'une telle proposition risque, à notre avis, d'être faible dans la mesure où le rôle principal de l'enseignement courant est, de l'avis même des chefs d'entreprises, de répondre aux besoins exprimés du pays.

Certes, quelques enseignants, dans un but d'expérimentation pédagogique ou de recherche ont pu suggérer des réformes de la comptabilité, mais ces actions ont été pratiquement toujours isolées et vaines lorsqu'elles ne s'appuyaient pas sur une réforme concomitante de la pratique. Ainsi, l'expérience que nous avons menée depuis une dizaine d'années à l'Université Paris Dauphine d'un enseignement de la comptabilité, selon la perspective moniste (1) n'a-t-elle eu pratiquement aucun écho chez les praticiens et les enseignants et a parfois suscité des réactions de rejet d'étudiants qui n'en voyaient pas l'aspect pratique.

De même, la thèse "Comptabilité et systèmes économiques" que nous avons consacrée à la question, n'a pas déclenché de réaction bien visible jusqu'à présent (2).

Avant de faire bouger l'enseignement, il faut donc modifier la pratique. Il convient donc que tous les partisans du développement des schémas

(1) Cette expérience est basée sur l'ouvrage Le Nouveau Plan Comptable : Comptabilité et Gestion - Dunod que nous avons rédigé avec Christine Collette.

(2) Le seul "résultat" tangible de cette longue recherche, a été de nous valoir les "encouragements" particulièrement "vifs" de certaines "autorités" universitaires.

monistes (1) placent les chefs d'entreprises et leurs comptables devant leurs responsabilités : vont-ils accepter, sous la pression des facteurs d'évolution de la société française, de remettre en cause les pratiques dualistes ? Telle est la question fondamentale.

Il est important que cette réforme intervienne aussi vite que possible car les évolutions du monde contemporain sont elles-mêmes extrêmement rapides.

Nous avons montré que l'influence américaine est chaque jour de plus en plus forte en France. Nos "positions" en Afrique francophone sont encore solides car un grand nombre d'Etats ont opté, dans le cadre de leurs relations privilégiées avec la France, pour des schémas comptables dualistes. Mais cette situation n'est pas forcément durable. A notre connaissance, un état comme l'Algérie est en train d'étudier un schéma comptable qui donnerait la priorité à la comptabilité analytique.

Les autres états africains ne manqueront pas de s'interroger tôt ou tard sur la question de la remise en cause des schémas dualistes qui présentent le défaut notable de disperser les efforts et les faibles moyens comptables et pédagogiques de ces pays et de reléguer au second plan la conception économique de la comptabilité.

Par contre, le monisme formel, qui reflète de façon logique le déroulement du cycle d'exploitation, permet d'organiser les comptabilités de façon "rationnelle" et de délivrer un enseignement pédagogique axé sur l'économie d'entreprise. Cette vérité ne pourra manquer de triompher un jour ou l'autre.

Il est donc urgent de mener une réflexion approfondie sur ces points et d'engager une réforme qui prenne en compte les spécificités françaises et associe les compétences nombreuses dont dispose notre pays. A moins de vouloir nous condamner durablement à nous servir des idées des autres il convient donc, même en matière comptable, d'avoir "une certaine idée de la France".

(1) Il est traditionnel d'affirmer que les divers utilisateurs de l'information comptable ont des besoins très différents. Sans méconnaître qu'il existe des spécificités propres à chaque utilisateur, il nous semble qu'il met l'accent sur des aspects secondaires alors qu'il serait d'abord bon de souligner que tous les utilisateurs ont besoin d'un ensemble clef d'informations irréductibles, notamment de l'information sur le détail des coûts de revient. On peut se demander d'ailleurs si, parfois, l'insistance que l'on met à travers des différences entre les utilisateurs, n'est pas guidée par la volonté de réduire la quantité d'informations à communiquer et de préserver ainsi le secret des affaires.

SOURCES BIBLIOGRAPHIQUES

(par pays éditeur)

ETATS UNIS

- ANTHONY and REECE, Management accounting, IRWIN 1975
- MOST (K), The french experiment, The international journal of Accounting,
Vol 7 n° 1
- WEBER , The evolution of direct costing, Center for international Education
and Research in Accounting, University of Illinois 1966.

FRANCE

- BAILLY (J.M), Méthodes et objectifs de la comptabilité au début du XXème
siècle, Mémoire d'Expertise comptable, session d'avril 1986.
- BRUNET (A) , La normalisation comptable, Dunod, 1951.
- DELAPORTE (R), La comptabilité d'après des principes rationnels basés sur
les mouvements de valeur et les grandeurs arithmétiques, 2ème
éd. 1927, Bibliothèque Nationale.
- DUTHILLEUL, Les plans comptables allemands (Mémoire d'expertise comptable)
- FOURASTIE (J), La Comptabilité, Que sais-je, PUF 1976
- MOMMEN (M), Le Plan Comptable selon différentes formes d'expression et son
aboutissement international, Bruxelles 1955.
- RICHARD (J), - Comptabilité et systèmes économiques, Thèse d'Etat, 1980.
Révisée par le CEREG, Université Paris-Dauphine.
(Cahiers de recherche).
- La comptabilité en Hollande à l'heure de la 4ème directive
(Mémoire d'Expertise Comptable - Session du 13 oct. 1981)
 - Le Nouveau Plan Comptable : Comptabilité et Gestion Dunod
(en collaboration avec C. COLLETTE).
 - La comptabilité des coûts en URSS,
Revue Française de Comptabilité, n° 100.
 - La comptabilité des coûts en RDA, Revue Française de comp-
tabilité, n° 101.
 - Comptabilité pour l'autogestion, Cahiers Français n° 210 -
Mars-Avril 1983
- SCHMALENBACH (E), Le Bilan dynamique, Dunod 1961.

GRANDE-BRETAGNE

- EDWARDS (R.S.) A survey of french contributions to the study of cost accounting during the 19th century, Supplement to the Accountant, 26 juin 1937.
- FORRESTER D.A.R. Schmalenbach and after, Strathclyde Convergencies, Glasgow 1977.
- STONE An early english cotton mills cost accounting system : Chariton Mills 1810-1889, Accounting and business research n° 13, p. 71.

PAYS-BAS

- BECKMAN (H) BUNINGH (CA) De Jaarre Kening, Stenfert Kroese (1977)
- KEVELAM (J) Hoofdlijnen van het voortgezet boekhouden Tome I/II - Ed. Wolters-Noordhoff 1979.

R D A

AutorenKollektiv unter der Leitung von : Goll und Sheremet, Kostenrechnung in der UDSSR und DDR, Die Wirtschaft 1978

FORBRIG, GOLL, POLASCHEWSKI, System von Rechnungs_führung und Statistik in der Indsutrie, Die Wirtschaft 1975.

R F A

- ANGERMANN (A) Industrie - Kontenrahmen, Erich Schmidt Verlag 1975.
- DURRHAMMER (W), 50 Jahre Kontenrahmen, Der Betrieb n° 240 du 17 juin 1977, p. 1101.
- HORNEF, Das Problem der Erfolgsspaltung in den Entwürfen für die Neugliederung der Gewinn und Verlustrechnung, WPg 1957 n° 23/24, p. 596.
- KILGER (W), Einführung in die Kostenrechnung, Westdeutscher Verlag 1976.
- Industrie - Kontenrahmen (IKR), Heider verlag, Bergish Gladbach 1973.
- MELLEROWICZ (K), Kosten und Kostenrechnung, de Gruyter, tomes 1, 2 et 3.
- NIEHUS (R.J.), Die Rechnungslegung in den Ländern der Europäischen Gemeinschaft und in den USA, Ruhr Universität Bochum 1973, p. 104.

U R S S

- Makarov, Teorija bukhgalterskogo učeta, Finansy, 1966.
- Ščenkov, Sistema Sčetov : bukhgalterskij balans predprijatija, Finansy, 1973.
- Sumcov, Teorija bukhgalterskogo učeta i bukhgalterskij učet v promišlennosti, Statistika, 1975.

YUGOSLAVIE

- JEZDIMIROVIĆ (M), Teorija i tehnika knjigovodstva, (Savremena administracija, 1974, Beograd).
- JOVANOVIĆ (D), Analiza poslovanja preduzeća, (Savremena administracija, 1971).
- TURK (I), Računovodstvena Funkcija.
- VUJIC (J) et ALII, Zbirka propisa o knjigovodstvu sa analitičkim kontnim planom za organizacije udruženog rade (Beograd, 1979).