



HAL
open science

ESSAI SUR L'HISTOIRE DES PRATIQUES COMPTABLES INTERNATIONALES

Jacques Richard

► **To cite this version:**

Jacques Richard. ESSAI SUR L'HISTOIRE DES PRATIQUES COMPTABLES INTERNATIONALES. Comptabilité et acteurs sociaux, May 1982, France. pp.cd-rom. hal-00823828

HAL Id: hal-00823828

<https://hal.science/hal-00823828>

Submitted on 24 Jun 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.

- 177 -

ESSAI
SUR L'HISTOIRE DES PRATIQUES
COMPTABLES INTERNATIONALES

RICHARD Jacques
Maître-Assistant
Université de Paris IX

L'une des caractéristiques fondamentales de la pratique et de la pédagogie de la comptabilité en France est la dissociation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique, dissociation reflétée, notamment, par la publication d'ouvrages spécialisés. Nos étudiants, dès leur initiation, apprennent à distinguer 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 suivit la deuxième guerre mondiale, la comptabilité analytique reste le "parent pauvre" par rapport à la comptabilité générale(1).

Nous voudrions ici opérer une double réflexion :

Comment en est-on arrivé à cette situation ? S'agit-il d'une règle de nature ou d'un phénomène historiquement et sociologiquement daté ?

(1) 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.

L'origine de la dissociation de la comptabilité en une comptabilité générale et une comptabilité analytique.

INTRODUCTION

L'explication de la situation actuelle de la comptabilité en France ne peut être faite que si l'on recourt à l'histoire de la comptabilité et plus spécifiquement à son développement lors de la révolution industrielle, au début du XIXème siècle.

La thèse que nous voulons soutenir ici c'est qu'au début de 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)

Vu le manque d'études historiques sur le développement de la pratique comptable au XIXème et notamment sur le "vécu" du couple comptabilité générale - Comptabilité analytique, les informations que nous avons pu recueillir à ce sujet sont certes peu nombreuses; elles nous semblent cependant suffisantes pour formuler une hypothèse. Nos preuves reposent essentiellement sur des études réalisées aux Etats Unis (2), en Angleterre (3), en France (4) et en Allemagne (5) qui montrent qu'au début de la révolution industrielle le monisme formel est pratiqué et constitue vraisemblablement la forme normale vers laquelle tend l'organisation comptable. C'est une 2ème étape de la comptabilité en partie double : après avoir tenté de refléter la circulation du capital commercial, les comptables s'efforcent maintenant de retracer, au travers des comptes, la circulation du capital industriel. Logiquement l'évolution ultérieure de la comptabilité aurait dû correspondre à une généralisation et à l'amélioration de ce type de comptabilité intégrée.

(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) H. Thomas Johnson, Early cost accounting for internal management control : Lyman Mills in the 1850's cité par Stone p.78

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

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

(5) Melle-rowicz op.cit en Bibliographie

Il en fut autrement, tout au moins dans les économies capitalistes, pour des raisons que nous énoncerons ultérieurement. Cependant ce monisme initial ⁽¹⁾ a eu une longue influence tout au long du XIXème et même du XXème et a inspiré longtemps les pratiques et les pédagogies, comme nous allons le montrer.

Section 1 : Pratiques et pédagogies monistes au XXème siècle

Face aux tendances nombreuses et de plus en plus fortes à l'éclatement de la comptabilité ⁽²⁾, deux auteurs au moins ont tenté, au début du 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 ⁽³⁾

1 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 2ème édition qui date de 1927.

(1) Le lecteur intéressé désireux d'obtenir des preuves de l'existence du monisme formel dans les comptabilités des entreprises au début du XIXème siècle se reporte à ma thèse: Comptabilité et systèmes économiques tome IV Thèse disponible au CEREG, Université Paris Dauphine

(2) Voir infra

(3) Il est probable que tout au long du XIXème et même 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 T2 p.23

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" (1); 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" (2). "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."

"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)."

(1) Op.cit p.29

(2) Op.cit p.11

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

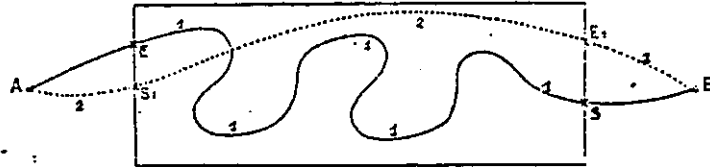


Fig 1

Nous ne détaillerons pas plus longtemps le principe du cycle tel que l'expose R Delaporte ⁽¹⁾; ce qui nous intéresse c'est qu'il s'en sert comme base de sa présentation de tout ^{son} enseignement de la comptabilité ⁽²⁾; voici comment il représente le mouvement circulaire achat-vente ⁽³⁾.

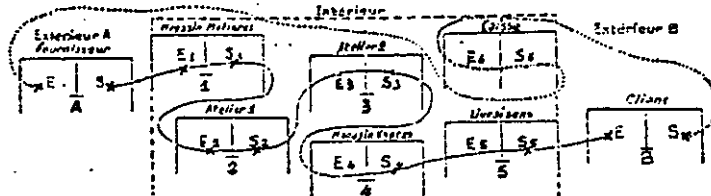


Figure 2

Comme on peut le constater les modèles pédagogiques du cycle qui recommencent à retenir l'attention de nos jours, 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."

(1) le lecteur trouvera en annexe 1 à cette partie les commentaires qu'apporte l'auteur sur cette question.

(2) du moins dans l'ouvrage précité.

(3) Op.cit p.15; nous donnons les commentaires afférents en annexe 2 à cette partie.

"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)

Il n'est pas possible de reprendre ici toute la pédagogie de R Delaporte qui retrace toutes les étapes du cycle d'exploitation; nous concluons ici par sa profession de foi moniste :

(1) Op.cit p.95

(2) Op.cit p.211

"Nous tenons à dire que nous nous rangeons sans réserves aux cotés de notre collègue A Calmes ⁽¹⁾, quand il pose les principes suivants :

(nous les avons constatés dans une pratique d'un quart de siècle) ⁽²⁾ :

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;

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 rappellent le datent de 1927! Mais les exhortations de R. Delaporte vont rencontrer, semble-t-il, un accueil mitigé en France par la suite, surtout après l'adoption du plan comptable de 1947, (voir infra). Elles vont par

(1) A. Calmes qui est également cité par Melle Kowicz apparaît décidément comme un auteur fondamental !

(2) nous émettons l'hypothèse que cette incidente révèle la continuation de la tendance moniste au sein même de la pratique du début du XX^{ème} en France.

contre être formulées avec plus de succès en Allemagne par Schmalenbach (1).

2 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 c'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'ampleur (3), 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 (4):

(1) Il ne nous est 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, à notre avis, l'oeuvre fondamentale de Schmalenbach 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 déterminent 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 in le Bilan dynamique Dunod 1961 p.24

(3) cf. infra

(4) Il est vraisemblable que Schmalenbach s'est inspiré de la pratique de certaines entreprises (peut-être de l'entreprise paternelle) qui, à l'époque, adaptaient encore, sans doute, fréquemment, un schéma moniste.

C'est le fameux plan comptable de 1927 qui est un exemple typique du monisme intégral.

Pour le montrer, nous donnons ci-dessous la liste des classes du plan comptable proposé par Schmalenbach (1).

Geschäftsbuchhaltung (comptabilité générale)	Classe 0 Comptes statiques (d'immobilisations, 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)
Betriebsbuchhaltung et Geschäftsbuchhaltung (comptabilité de gestion et comptabilité générale)	classe 5 Classe libre classe 6 Sections de coûts auxiliaires classe 7 Sections de coûts principales classe 8 Produits finis et semi-finis classe 9 Coûts de vente, Produits, Comptes de pertes et profits

Les traits caractéristiques principaux (2) de ce plan comptable sont les suivants :

1 Il agence la comptabilité selon la structure du procès de circulation des biens (3) (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

(1) D'après Meilerowicz, Kosten und Kostenrechnung, de Gruyter T2 p.75

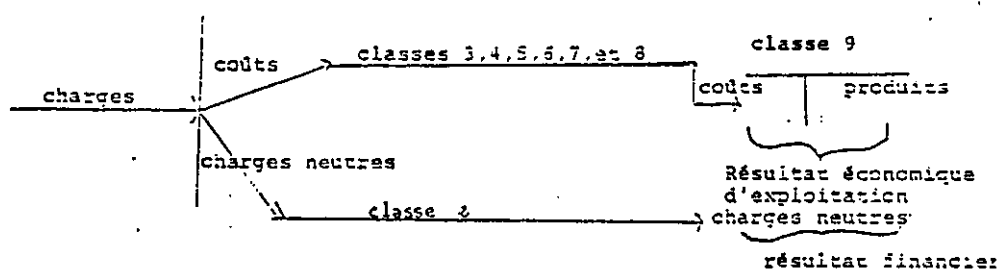
(2) Le lecteur pourra trouver une analyse plus détaillée dans le précieux mémoire d'Expertise comptable de Duthilleul sur les plans comptables allemands et dans l'ouvrage de Brunet sur la normalisation (op.cit en bibliographie)

(3) ou circuit

depuis l'approvisionnement jusqu'à la vente, en passant par la production.

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 ⁽¹⁾.

Le croquis suivant montre comment s'effectue leur délimitation :



(1) Les charges neutres correspondent, pour l'essentiel, aux charges supplétives 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 sous la même coquille⁽¹⁾.

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, par le 3° Reich : les directives pour l'organisation de la comptabilité du 11 novembre 1937 imposent un plan comptable (Erlass-Kontenrahmen ou Einheitskontenrahmen ou encore Reichskontenrahmen) dont la structure respecte strictement le principe de la décomposition selon le procès de production (Prozessgliederungsprinzip)⁽³⁾.

Après la 2° guerre mondiale, les efforts d'amélioration du plan comptable sont ^{pour} suivis. 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'Einheitskontenrahmen für die Industrie (EKRI) (plan comptable unifié)⁽⁴⁾.

(1) Schmalenbach est obligé de tirer les conséquences du dualisme matériel en matière de terminologie économique; il distingue en effet :
- les charges (aufwendungen) qui correspondent aux consommations d'après les évaluations de la comptabilité générale,
- les coûts (kosten) qui correspondent aux consommations d'après les évaluations de la comptabilité de gestion.

De même façon il distinguera pour les revenus les Erträge (produits de la comptabilité générale) des Leistungen (produits de la comptabilité de gestion). Cette terminologie est encore en vigueur en RFA actuellement.

(2) VDMA : Verein Deutscher Maschinenbauanstalten

RKW : rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (Kilger, op.cit p.453) curatoire pour la rationalisation de l'économie allemande

(3) Kilger, op.cit en bibliographie p.453

(4) Kilger p.454

(1) C'est à dire le dualisme dans l'évaluation (fiscalo-financière d'une part et économique d'autre part)

Ce plan comptable , qui reste toujours fidèle au principe du monisme formel, était 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 ou 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⁾.

(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 sigle IKR.

(4) Le GKR fut publié en 1949 en même temps que les "GemeinschaftsRichtlinien für die Buchführung". Ces travaux furent repris en 1951 par la commission de l'économie d'entreprise du nouveau Bundesverband der deutschen 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

Nous verrons qu'en RFA. le GKR a été préconisé par les groupements patronaux jusqu'en 1971 date à laquelle une réforme est intervenue (1).

Mais il faut insister ici sur le fait que l'influence du Kon-
tenrahmen ne s'est pas seulement manifestée en Allemagne :
le plan comptable de Schmalenbach a connu un succès extraor-
dinaire dans un grand nombre de pays capitalistes principale-
ment d'Europe centrale; citons parmi eux :

- la Norvège qui l'adopte en 1947 (2)
- La Suède
- le Danemark
- les Pays-Bas (3)
- l'Australie

Nous verrons également que ce plan comptable a été également préconisé dans la majorité des pays socialistes d'Europe de l'Est (4).

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

Ce projet, publié en 1943 par la maison Delmas, comporte les classes suivantes (5) :

(1) voir infra

(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) voir mon mémoire d'Expertise comptable : "La comptabilité en Hollande à l'heure de la 4ème directive"

(4) voir infra

(5) le texte suivant est tiré de l'ouvrage de Mammen sur le plan comptable international p.85

PLAN COMPTABLE FRANÇAIS 1942
(Établi par la commission instituée par le Décret du 22 avril 1941)

CLASSE 0 — Comptes statiques - Capitaux et Investissements	42. Impôts et taxes
00. Terrains de constructions et chantiers	43. Dépenses pour biens Meubles et Immeubles
01. Matériel et outillage	44. Transports et Déplacements
02. Autres immobilisations corporelles d'exploitation	45. Fournitures extérieures
03. Immobilisations incorporelles d'exploitation	46. Dépenses de gestion générale
04. Immobilisations hors exploitation	47. Dépenses financières
05. Immobilisations entièrement amorties	48. Impôts
06. Frais d'établissement	
07. Capital et Réserves	CLASSE 5 — Comptes de Répartition
08. Emprunts à plus d'un an	50. Matières, Produits, Marchandises réparties
09. Prêts à plus d'un an	51. Dépenses de personnel réparties
	52. Impôts et taxes réparties
CLASSE 1 — Comptes financiers	53. Dépenses pour biens Meubles et Immeubles réparties
10. Prêts à moins d'un an	54. Transports et Déplacements répartis
11. Titres de participations	55. Fournitures extérieures réparties
12. Titres de placement	56. Dépenses de gestion générale réparties
13. Effets à recevoir, chèques et coupons à encaisser	57. Dépenses financières réparties
14. Clients et autres débiteurs (ou créances)	58. Impôts répartis
15. Comptes de Banques et Chèques postaux	59. Charges réparties
16. Caisse	
17. Emprunts à moins d'un an	CLASSE 6 — Comptes de Frais par Sections
18. Effets à payer	60. Frais des services d'approvisionnements
19. Fournisseurs et autres créanciers (ou dettes)	61. Frais des ateliers et services de fabrication
	...
CLASSE 2 — Comptes de régularisation - Comptes d'engagements	64. Frais des services commerciaux
20. Immobilisations en cours	65. Frais des activités accessoires et financières
21. Comptes de liaison des succursales ou Etablissements autonomes	...
22. Comptes d'ajustement et d'imputation rationnelle	68. Frais administratifs
23. Comptes de régularisation - Actif	69. Frais financiers
24. Comptes de régularisation - Passif	
25. Amortissements	CLASSE 7 — Comptes des Prix de revient des Produits
26. Fonds de renouvellement	70. Comptes des prix de revient de production
27. Provisions	...
28. Fonds de retraite du personnel	74. Comptes du prix de revient commercial des ventes
29. Engagements	75. Comptes de revient des activités accessoires
CLASSE 3 — Stocks et Achats	CLASSE 8 — Comptes de Ventes et autres Recettes
30. Stocks	81. Ventes de Marchandises et Produits finis
31. Achats de Matières Premières	...
32. Achats de Matières consommables	83. Ventes de déchets
33. Achats de Marchandises	84. Réductions sur Ventes
34. Achats d'Emballages	85. Recettes des activités accessoires et financières
35. Achats de Matières Premières entrés en Magasin	86. Ristournes, Rabais et Remises obtenus, Primes et Crédits sur Ventes
36. Achats de Matières consommables entrés en Magasin	
37. Achats de Marchandises entrés en Magasin	CLASSE 9 — Comptes de Résultats
38. Achats d'Emballages entrés en Magasin	90. Comptes des différences de répartition
	91 à 93. Exploitations professionnelles
CLASSE 4 — Comptes de Dépenses par Nature	95. Exploitations accessoires
40. Dépenses pour Matières, Produits et Marchandises	96. Exploitations financières
41. Dépenses de personnel	97. Comptes de Pertes et Profits
	98. Résultats de l'exercice et Report à nouveau
	99. Bilan

La caractéristique majeure de ce plan, à notre avis, c'est 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 rien qu'il est directement inspiré par Schmalenbach. (1)

Ainsi, si l'on se place à la fin de la 2ème guerre mondiale, on peut constater qu'en Europe le plan comptable de Schmalenbach et du même coup le monisme formel étaient (de gré ou de force) prépondérants dans la plus grande partie de l'Europe! la situation allait cependant rapidement évoluer par la suite : après l'apogée 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 déclin des modèles 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 Le déclin des modèles monistes dans les pays capitalistes européens

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 les deux circuits sont nettement distingués :

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

Cette modification est également faite en Autriche très rapidement, 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 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 de son application les autorités concernées et les spécialistes allemands constatent, au lieu de l'harmonisation espérée, un véritable "éclatement" (Zersplitterung) 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 annoncé pendant la période hitlérienne : voir sur ce point ma thèse d'Etat (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 rapport 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 résultats 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) Xilger 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 imposé : 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 d'un 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

(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 cf I.K.R. p. 78

(4) L'analyse du nouveau comptable norvégien de 1977 se trouve dans l'article cité de A. Riise. L'auteur indique explicitement 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)

(3) p 48

du plan comptable français.

Reste à analyser les raisons de ce revirement marquant en faveur de la formule dualiste "française".

2 Les raisons du déclin de la formule moniste dans les pays capitalistes d'Europe de l'Ouest

Il faut distinguer les raisons d'ordre secondaires des raisons principales.

Sept raisons secondaires d'abord, elles mêmes d'importance inégale :

La première concerne exclusivement le plan comptable français de 1947; elle est d'ordre moral, pourrait on dire : 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" 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 le vaut 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 (1).

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

(1) d'autant, on le sait, que le plan comptable de 1947 ne concernait à titre obligatoire que de grandes entreprises : établissements publics à caractère industriel ou commercial et sociétés d'économie mixte ou la participation de l'Etat, des collectivités publiques ou des établissements publics est au moins égale à 20% du capital.

qui, elle, a adopté un plan comptable moniste comme la plupart des pays socialistes (1)
 Au demeurant, le monisme s'adapte 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.

La troisième raison (d'ordre secondaire) 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, c'est que chaque entreprise constitue un cas particulier pour lequel il n'est pas possible de définir une norme : C'est ce qu'un anglais plein d'humour a appelé le syndrome "my firm is different" (2).

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 ^{du} système capitaliste et normalisation 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:

(1) Voir infra

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

- à preuve 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 qui n'ont pas principalement à voir avec des problèmes techniques (voir infra) (1).

- à preuve, surtout, les expériences faites dans certains pays socialistes, particulièrement en RDA (république Démocratique Allemande) (2).

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 (3) ; il s'agit du manque d'informations fournis 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 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.

La encore, en vérité, une solution pourrait être trouvée par un réaménagement de cette classe 4 : l'exemple yougoslave montre que l'amélioration de la classification des charges par nature dans un schéma comptable moniste est parfaitement possible. C'est fondamentalement à notre avis la volonté de ne pas lier la comptabilité analytique à la comptabilité générale par le biais d'une normalisation commune qui constitue le vrai motif de la dissociation.

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

(2) voir mon article dans la Revue française de comptabilité n°100 et surtout ma thèse où la normalisation de la comptabilité des coûts en RDA est examinée en détail.

(3) cette argumentation est reprise en Norvège par Riise article cité p.4

La cinquième raison a trait 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, (1) 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 certaine portée en 1947 il en a beaucoup moins actuellement (2).

La sixième raison a trait aux 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.

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

(1) 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.

(2) à nouveau, nous insistons sur le fait qu'en RFA c'est maintenant qu'on abandonne la solution moniste alors que la tenue de la comptabilité analytique s'est considérablement développée.

mais une raison secondaire.

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 des traitements 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 ni sur le plan théorique, ni 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".

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 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 puisque l'Etat, ne serait-ce que pour des raisons fiscales, a besoin d'imposer une réglementation minimale. Ces craintes sont bien

exprimées par Hornef, en RFA : l'auteur indique qu'il existe des réticences en Allemagne au principe du classement fonctionnel des charges du compte de résultats du fait que "sa 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" (1)

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 à la comptabilité générale (2) 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.

(1) Hornef article cité en bibliographie p.593

(2) Cette autonomie était particulièrement souhaitée par le CNOF (Comité National de l'Organisation Française) cf le plan comptable de l'arrêté ministériel du 13 septembre 1947 Société d'édition Strindoc.

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 part 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° 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).

± Différences de calcul (Verrechnungsergebnis)
= Résultat net de la comptabilité analytique
(Betriebsergebnis)
± Différences d'incorporation (Neutrale ergebnis)
= Résultat global (Gesamtergebnis)

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

(1) 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.

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, l'avantage fondamental pour les capitalistes. (2)

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 au 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).

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 sur leurs activités.

(1) Il en reste des traces en RFA où la législation n'oblige 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 suffit de constater la résistance qu'offrent les employeurs à la communication des documents comptables analytiques aux experts comptables du Comité d'entreprise pour permettre cette affirmation (cf infra quelques citations sur le rôle du secret des affaires dans la tendance à la dissociation formelle des comptabilités)

(suite de la note page précédente)

* 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 des engagements hormis celle des fournisseurs ordinaires" (ouvrage cité p.96)

* No mmen

"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" ? (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" (p.17)

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, on constate une forte tradition en faveur du monisme formel.

Ainsi Anthony et Reece, qui soulignent la rationalité de l'intégration (1), 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)" (2)

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" (3); cette intégration "n'a jamais été un problème dans ce pays".

Le système comptable moniste peut véritablement être considéré comme "généralement accepté" (4). 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, c'est ce que montrent les exemples ci-dessous.

(1) Management Accounting, Irwin 1975 - P 10

(2) op. cit. p 417

(3) 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).

(4) Weber op. cit; p 60.

CAROL MANUFACTURING COMPANY
income statement
For the year ended december 31, 1975

Exhibit A

Sales Revenue			
Sales			\$ 420 000
Deduct Sales Returns and Allowances	\$ 5 200		
Sales Discounts	2 400		<u>7 600</u>
Net Sales Revenue			\$ 412 400
Cost of Goods Sold			
Finished Goods Inventory, January 1, 1976	\$ 23 200		
Add Cost of Goods Manufactured (Schedule A-1)	<u>229 845</u>		
Cost of Finished Goods Available for Sale	\$ 253 045		
Deduct Finished Goods inventory, December 31, 1976	<u>19 600</u>		
Cost of Goods Sold			<u>233 445</u>
Gross Margin on Sales			\$ 173 955
Operating Expenses			
Selling			
Rent expense	\$ 1 800		
Heat, light, and Power expense	405		
Advertising Expense	6 500		
Salesmen's Salaries Expense	55 100		
Insurance Expense	300		
Depreciation Expense-Store Equipment	<u>1 000</u>		
Total Selling Expenses		\$ 65 105	
General and Administrative			
Rent Expense	\$ 600		
Heat, Light and Power Expense	405		
Executive Salaries Expense	60 600		
Office Salaries Expense	26 000		
Bad Depts Expense	1 037		
Insurance Expense	150		
Depreciation Expense-Office Equipment	<u>605</u>		
Total General and Administrative Expenses		<u>89 297</u>	
Total Operating Expenses			<u>154 402</u>
Net income Before income Taxes			\$ 24 553
income Tax Expense			<u>7 368</u>
Net income after income taxes			\$ 17 185

Net income per Share : \$ 0.95

ABLE CORPORATION

Statement of Income
Years Ended December 31, 1974, and December 31, 1973

	1974	1973
Net sales.....	\$84,580,000	\$75,650,000
Other revenue.....	80,000	100,000
Total revenues.....	<u>\$84,660,000</u>	<u>\$75,750,000</u>
Costs and expenses:		
Cost of goods sold.....	60,000,000	55,600,000
Selling, general, and administrative expenses.....	4,200,000	3,900,000
Research and development expense.....	800,000	700,000
Interest expense.....	100,000	100,000
Other deductions.....	80,000	90,000
Income tax.....	9,350,000	7,370,000
Total costs and expenses.....	<u>\$74,530,000</u>	<u>\$67,760,000</u>
Income before extraordinary items.....	\$10,130,000	\$ 7,990,000
Extraordinary items.....	(2,040,000)	(1,280,000)
Net Income.....	<u>\$ 8,090,000</u>	<u>\$ 6,710,000</u>
Retained earnings at beginning of year.....	\$25,680,000	\$23,350,000
Plus: Net Income.....	8,090,000	6,710,000
	- \$33,770,000	\$30,060,000
Cash dividends on common stock, \$0.75 per share.....	4,380,000	4,380,000
Retained earnings at end of year.....	<u>\$29,390,000</u>	<u>\$25,680,000</u>
Per share of common stock:		
Income before extraordinary items.....	\$1.73	\$1.37
Extraordinary items.....	(0.34)	(0.22)
Net Income.....	<u>\$1.39</u>	<u>\$1.15</u>

Source: Adapted from Exhibit A of APB Opinion No. 9 (December 1966).

Il est donc possible qu'à l'heure actuelle les systèmes comptables des entreprises anglaises et américaines gardent l'emprunte historique du monisme formel, qui s'est développé sans entraves au XIX^e siècle et au début du XX^e siècle. Cependant, nous estimons que cette situation ne va pas durer. Il est d'abord probable que l'intervention accrue de l'Etat dans le domaine comptable (1), d'autant plus nécessaire que la crise s'accroît, va contraindre les sociétés à dédoubler leur système comptable en un système externe normalisé (comptabilité financière à vocation macroéconomique) et un système interne "libre" (comptabilité de "gestion").

D'autre part, indépendamment du premier point, 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 (2) : dans ce contexte, le dualisme formel a de beaux jours devant lui malgré ses quelques inconvénients (3).

Notre thèse est donc celle d'une généralisation du système du pluralisme formel dans le monde capitaliste d'aujourd'hui.(4)

(1) voir ma thèse d'Etat pour les détails sur ce point.

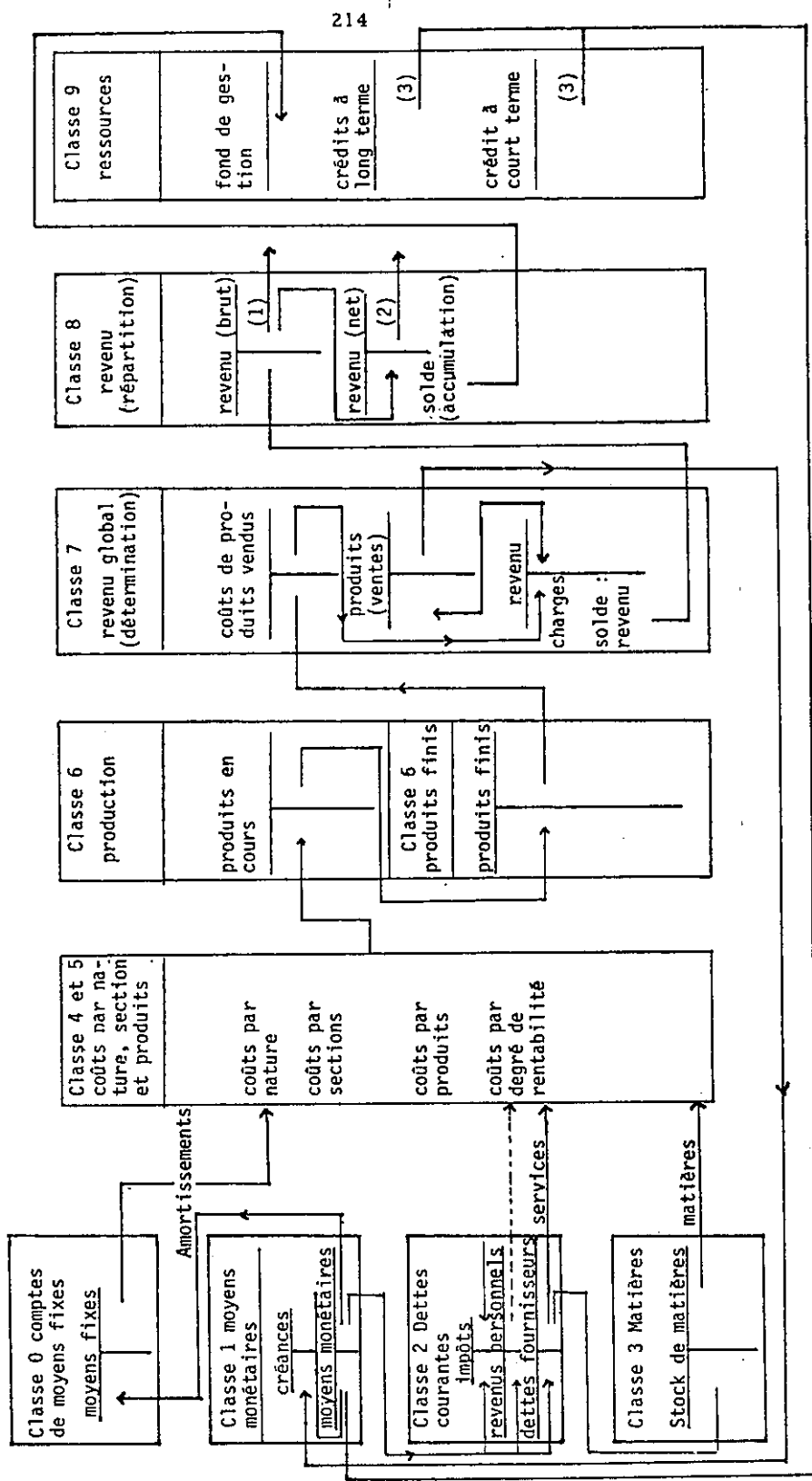
(2) En ce sens, Michalet op. cit en bibliographie p 221 : "le contrôle de la régularité des variations de prix par les autorités douanières ou fiscales est très délicat lorsqu'il s'agit de pièces détachées, de composants destinés à être montés exclusivement sur un produit fini spécifique à la société. Lorsque les échanges ont lieu entre filiales, ateliers, et composants, l'utilisation de la manipulation des prix de transfert semble relativement aisée. Elle exige évidemment de la part des unités de la F.M.N. (firmes multinationales) qu'elles tiennent à jour une double comptabilité. S'il en était autrement, le truçage des prix anéantirait les efforts de rationalisation de la gestion. Résultat paradoxal contre lequel il est permis de penser que les F.M.N. ont appris à se prémunir".

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 à tous les intéressés, quelle que soit leur attitude vis à vis du pouvoir et des organisations officielles, il y a maintien d'un dualisme "informationnel" symptôme de pratiques antidémocratiques . Dans une autre perspective, celle de l'autogestion, il est significatif que la Yougoslavie, seul pays socialiste à avoir fait de l'autogestion la base de son système de fonctionnement ait opté également pour une variante proche du modèle proposé par SCHMALENBACH;

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.⁴⁾

(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 (classes 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 SCHMALENBACK
(1)
(d'après le plan comptable yougoslave)



(1) sources : cf. Bibliographie

(suite des notes)

- (3) Cf. Bodinat et Klein. Gestion internationale financière Dunod p 334.
- (4) Ainsi d'ailleurs que dans les pays en voie de développement où les multinationales peuvent s'implanter sans entraves : le dualisme formel y est d'autant plus net que les unités de production délocalisées dans ces pays ne font pas partie, en fait, de leur économie nationale : la déconnection de la comptabilité de gestion traduit cette situation; ceci est vrai pour une grande partie des états africains qui ont adopté le plan comptable de l'OCAM, qui est un plan comptable dualiste.

L'évolution est inverse dans les économies socialistes des pays européens : nous avons montré 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).

Les explications sont simples :

En premier lieu, la comptabilité des coûts, dans les économies socialistes, 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 : 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, que nous n'avons pas noté dans le cas de la R.D.A., 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.

(1) cf. mes articles dans la Revue Française de Comptabilité n° 100 et 101 et ma thèse d'Etat (Tomes II et III).

On notera, 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 fiscalo 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.

Conclusion

Nous pensons avoir montré que la dissociation de la comptabilité analytique de la comptabilité générale dans la pratique comptable et dans le plan comptable que l'on observe en France est un produit de l'évolution historique du capitalisme.

Dans ces conditions, les pédagogies dualistes qui sont, rappelons-le, dominantes en France sont-elles mêmes le reflet d'une pratique bien déterminée : la pratique des entreprises capitalistes modernes. Cette situation ne peut être acceptée sans une réflexion approfondie car l'usage de ces pédagogies aboutit à trois conséquences critiquables : (du moins de notre point de vue !).

- 1) Ces pédagogies, dans la mesure où elles sont présentées comme des formes naturelles, ancrées dans l'esprit des étudiants le fait que la dissociation des deux comptabilités va de soi, alors qu'elle est étroitement liée à des phénomènes socio-politiques.

2) De toute façon, outre le premier point, la dissociation des deux comptabilités a des conséquences néfastes pour la compréhension même de la discipline comptable ; en effet, on observera que, sauf exception due à la diligence de l'enseignant, les étudiants n'arriveront pas (ou en tout cas à grand'peine) à saisir le scubassement même de la théorie et de la pratique comptable, à savoir le cycle d'exploitation approvisionnement, production, vente. En effet, ce cycle est brisé artificiellement :

- en étudiant la comptabilité générale, les étudiants ne perçoivent que les phases de l'achat et de la vente; toute la phase de la production est éliminée de l'analyse ;
- en étudiant la comptabilité analytique les étudiants ont quelque chance(1) d'étudier l'enregistrement des opérations de la phase de la production; mais ceci est fait généralement en

(1) On se doit de nuancer ici ; en effet, dans certains cas, certaines pédagogies n'étudient pas l'imbrication des étapes de l'élaboration du coût complet pour privilégier l'étude de l'analyse des coûts: dans ces conditions la logique de l'accumulation des coûts n'est même plus perçue.

déconnection avec les phases de l'approvisionnement (au sens large : approvisionnement en immobilisations et matières) de la vente et du paiement.

Comment s'étonner dès lors que la comptabilité soit pour une large part d'entre eux une discipline aride et absconse dès lors qu'elle n'offre pas cette synthèse qui seule permet de comprendre la logique de cette discipline ?

3) Orientée qu'elle est vers une optique fiscal-financière⁽¹⁾ avec tenue (archaïque) de l'inventaire intermittent la comptabilité générale qui est la discipline comptable dominante n'offre qu'une vision étriquée et déformée de la comptabilité très préjudiciable au développement de cette discipline ; au début de la révolution industrielle, la comptabilité tendait à être une discipline économique à part entière: ce sont souvent les travaux de comptables qui ont inspiré des économistes comme A.SMITH, D.RICARDO, K.MARX ; par la suite, malheureusement, avec l'apparition des dualismes, comptabilité et économie ont été artificiellement séparées, ce qui est préjudiciable pour les deux disciplines.

(1) financière : au sens où elle n'étudie que les phases externes de l'achat et de la vente.

Il nous semble dans ces conditions qu'il est nécessaire d'en revenir à une conception plus économique de la comptabilité pour en refaire une des branches de l'économie politique.

Le moyen pour cela, au niveau pédagogique, est de remettre à l'honneur les "pédagogies du cycle d'exploitation" en continuation de l'oeuvre de précurseurs tels que R.DELAPORTE et E. SCHMALENBACH.

Dans cette perspective, on ne peut qu'approuver les diverses contributions qui sont faites pour bâtir des modèles comptables du cycle (1) (2) (3)

(4) Citons au risque d'oublier certains auteurs qui voudront bien nous excuser de notre ignorance.

J ALLA	Intervention 1er séminaire AFC
D BOUSSARD	(Notion de modèle et pédagogie de la comptabilité Second Séminaire de l'AFC p. 322)
C CAUVIN	L'information comptable et financière des salariés
A CIBERT	Les résultats comptables Dunod
C PEROCHON	Comptabilité Générale TG Tome 1 FOUCHER 1981

C'est ce renouveau de la pédagogie du cycle que favorisent également les rédacteurs de la partie du plan comptable révisé consacrée à la comptabilité analytique : conscients du caractère partiel des modèles comptables que fournissent les comptabilités générale et analytique, ils éprouvent le besoin de réunir les deux morceaux séparés en un modèle très proche de celui proposé par Schmalenbach : c'est le "réseau comptable" de l'entreprise.

(2) Les modèles comptables du cycle ont fait l'objet de communications fort intéressantes de C.PEROCHON et D.BOUSSARD lors de la journée du 27 novembre 1981 organisée par l'Association Française de Comptabilité.

(3) Nous voulons également apporter une pierre à la pédagogie du cycle d'exploitation avec un ouvrage sur le nouveau plan comptable (rédigé en collaboration avec C.COLLETTE) à paraître aux éditions DUNOD en 1982.

Pour notre part, nous soulignons l'importance de placer ces modèles pédagogiques du cycle d'exploitation dans un triple contexte:

- un contexte historico-social : il nous semble nécessaire de faire le lien entre les pédagogies (dualistes ou monistes) et l'histoire des pratiques comptables(1).
- un contexte géographique : il est extrêmement stimulant pour les étudiants de montrer que les pédagogies dualistes dominantes en France sont beaucoup moins utilisées dans certains pays capitalistes (Etats-Unis, Hollande (2), République Fédérale Allemande(2) et dans les pays socialistes (ou le plan des manuels épouse généralement les étapes du cycle) (3).
- un contexte théorique

Il est clair que les pédagogies monistes centrées sur l'inventaire permanent permettent seules de montrer, point crucial dans le cadre du nouveau plan comptable, la formation de la valeur. Mais ceci nous pose en tant qu'enseignants un problème redoutable ; quelle va être la théorie économique qui servira de base à nos explications : la théorie classique, marxiste ou néo-classique ? (4)

(1) Les travaux de recherche en histoire de la comptabilité sont malheureusement peu développés en France : citons parmi les rares thèses sur ce sujet celle de R.LAFFONT : Fondements et théories de la comptabilité (1967 , Bibliothèque Nationale)

(2) L'école de la Betriebswirtschaftslehre (économie d'entreprise) fondée par SCHEALENBACH est très vivante dans ces pays : c'est la raison pour laquelle la comptabilité est enseignée comme une discipline fondamentale de l'économie.

(3) Dans cette "quête" des expériences étrangères, il nous paraît nécessaire de ne plus cantonner nos recherches aux seuls Etats Unis.

(4) voir page suivante.

- (4) C'est précisément sur ce plan théorique que les travaux de R.DELAPORTE sont le plus critiquable : alors que ses efforts pour maintenir la cohérence du cycle, par le biais d'une pédagogie et d'une pratique du cycle d'exploitation, sont louables (bien que complètement déconnectés des réalités de l'évolution du capitalisme) il tombe par contre dans les travers caractéristiques du positivisme (n'oublions pas qu'il écrit en pleine période positiviste) en prenant le mode d'évaluation de la comptabilité analytique pour le reflet (fidèle) des phénomènes réels ; à aucun moment, il ne tient compte des apports décisifs de A.SMITH, D.RICARDO et K.MARX, sur cette question : mieux que tout, ses propres commentaires montreront jusqu'où le conduisent ses conceptions positivistes : "Il existe une doctrine comptable positive, basée sur les faits réels et fixant, arithmétiquement et impérieusement les faits chiffrés. A cette doctrine on ne fait point dire ce que l'on veut... C'est elle qui impose le chiffre vrai, le résultat exact, souvent contradictoire avec la pensée du patron, mais qui s'explique toujours par des chiffres, et non par des mots.

La comptabilité est une science ; elle évolue ; la vérité, hier, peut être l'erreur d'aujourd'hui. C'est la loi progressive de la vérité. Mais une telle comptabilité ne mystifie pas ; elle fixe les réalités d'une entreprise. C'est elle que nous entendons imposer pour la vérité, la moralité et la justice de notre profession" (op.cit., p.288). Nul doute qu'à notre époque, R.DELAPORTE eût été un farouche partisan du concept de l'image fidèle (concept dont l'étude des liens avec le mode de pensée positiviste mériterait une étude approfondie) !

Comme on le voit le renouveau des pédagogies du cycle d'exploitation entraîne toute une série de réflexions fondamentales et vivifiantes qui peuvent mener à une revitalisation de la discipline comptable et à sa réinsertion dans le cadre des disciplines économiques fondamentales, place qu'elle n'a perdue qu'à la suite des contingences de l'histoire particulière du capitalisme français.

BIBLIOGRAPHIE EN LANGUE FRANCAISE (1)

- André BRUNET - La normalisation comptable, Dunod, 1951
- René DELAPORTE - La comptabilité d'après des principes rationnels basés sur les mouvements de valeur et les grandeurs arithmétiques, 2ème éd. 1927, Bibliothèque Nationale
- Charles-Albert MICHALET - Le capitalisme mondial, PUF 1976
- Marcel MOMMEN - Le Plan Comptable selon différentes formes d'expression et son aboutissement international (Bruxelles 1957)
- Jacques RICHARD :
 - La comptabilité des coûts en URSS
Revue Française de Comptabilité, n°100
 - La comptabilité des coûts en RDA,
Revue Française de Comptabilité, n°101
 - Comptabilité et systèmes économiques,
Thèse d'Etat, 1980
Ronéotée par le CEREG, Université
Paris-Dauphine

(1) Outre les ouvrages référencés à l'intérieur du texte.

BIBLIOGRAPHIE LANGUE ALLEMANDE

- A ANGERMANN Industrie - Konten rahmen
Erich Schmidt Verlag 1975
- W DURRHAMMER 50 Jahre Konten rahmen
Der Betrieb n° 240 du 17 Juin 1977
 p. 1101
- HORNEF Das Problem des Erfolgsspaltung
 in den Entwürfen für die Neugliederung
 der Gewinn und Verlustrechnung
 WPg 1957 N° 23/24 p. 596
- W KILGER Einführung in die Kostenrechnung
West deutscher Verlag 1976
- K MELLEROWICZ Kosten und Kostenrechnung, de Gruyter
tomes 1 2 et 3
- RJ NIEHUS Die Rechnungslegung in den Ländern
 der Europäischen Gemeinschaft und/in
 den USA, Ruhr Universität Bochum 1973
 p. 104.

BIBLIOGRAPHIE EN LANGUE SERBO-CROATE

- Milun Jezdimirović : Teorija i tehnika knjigovodstva
(Théorie et technique de la comptabilité)
(Savremena administracija, 1974, Beograd)
- Dania Jovanović : Analiza poslovanja preduzeća
(Analyse de la gestion de l'entreprise).
(Savremena administracija, 1971)
- Ivan Turk : Računovodstvena Funkcija
(La fonction comptable)
- Jovan Vujić et alii : Zbirka propisa o knjigovodstvu
sa analitičkim računim planom
za organizacije udruženog rade
(recueil des réglementations de la
comptabilité avec plan comptable ana-
lytique des organisations de tra-
vail associé)-Beograd 1979