

Béatrice TOUCHELAY
 À L'ORIGINE DU PLAN COMPTABLE FRANÇAIS DES ANNÉES 1930 AUX ANNÉES 1960,
 LA VOLONTÉ DE CONTRÔLE D'UN ÉTAT DIRIGISTE ?

À l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un État dirigiste ?

Béatrice TOUCHELAY

Résumé

La diffusion de normes de comptabilité uniformes est particulièrement lente en France. Aucun plan comptable général (PCG) n'est défini avant la défaite de 1940 et l'Occupation. La volonté de diriger l'économie pour gérer la pénurie favorise l'adoption du premier PCG en 1942. Si certains aspects de ce plan ne survivent pas à la Libération, sa nécessité fait l'unanimité. L'encadrement de la reconstruction, la planification et la nécessité d'améliorer les informations économiques stimulent les études et conduisent à définir un nouveau PCG en 1947.

Le retour à des règles économiques libérales à la fin de la reconstruction ne freine pas la diffusion des normes comptables. Si l'impulsion initiale vient de l'État qui impose la normalisation dans un objectif de contrôle et d'encadrement, les entreprises privées réclament également des outils pour s'orienter dans l'économie concurrentielle. Un nouveau PCG est adopté en 1957. Le changement politique de 1958 et l'affirmation de la participation

Abstract

Despite a lot of studies on accounting since the XIX century in France, the development of accounting skills and organization of its liberal professions is very long. After the fall of France in 1940, the Vichy Government put in train a project for developing a national accounting code. Each project will be adapting to each industry sector. The resulting national code, the PCG 1942, was published in 1943. That experience is prolonged after the war. A new national code is introduced in 1947. National economic planning and control are confirmed after the end of the reconstruction. An other PCG is introduced in 1957. The different committees and commissions who were responsible of those codes arrived to convict the business community that the PCG are necessary for them.

KEYWORDS. – HISTORY – ACCOUNTING – ENTERPRISE – STATE – FISCALITY.



puis de l'économie concertée accélèrent la diffusion des normes comptables. Ces normes constituent un langage collectif désormais reconnu. Le PCG s'impose comme un élément essentiel à l'information de l'entreprise et de ses partenaires publics et privés. Entre 1958 et 1968, la diffusion du PCG a plus progressé que dans les décennies antérieures. Aucun élément de contrôle et de coercition imposé par un État en régime libéral n'aurait connu un tel succès. L'examen des archives des commissions et comités successifs qui se sont chargés du plan comptable et de sa diffusion fournit une explication de ce succès rapide et tardif.

MOTS CLÉS. – HISTOIRE – COMPTABILITÉ – ENTREPRISE – ÉTAT – FISCALITÉ.

Correspondance :

Béatrice Touchelay - Maître de conférences d'histoire contemporaine
 Université de Paris XII-Créteil
 6, passage des Soupirs - 75020 Paris
 e-mail : beatrice.touchelay@wanadoo.fr

Le contraste entre la rapidité avec laquelle se définit le premier plan comptable général (PCG) en 1942 et la lenteur de la généralisation de la comptabilité normalisée en France (fin des années 1960) est remarquable. Une explication rapide invoquerait une spécificité structurelle (poids des PME) ou bien renverrait à une caractéristique culturelle qui fait de l'attachement au secret des affaires une donnée congénitale de l'entrepreneur français. L'hostilité traditionnelle des agents économiques à l'égard de toute initiative impulsée par l'État serait aussi invoquée.

Ces explications simplistes doivent être dépassées pour redonner à chaque acteur de la diffusion du PCG la part qui lui revient et pour envisager les étapes de son élaboration comme le résultat d'un processus d'institutionnalisation (Lemarchand Y., Le Roy F., 2000) ¹.

La diversification des missions attribuées à la normalisation comptable avant la fin des années 1960 apparaît clairement à travers les travaux des institutions qui en sont responsables ². Par leur composition (poids relatif et nature des représentants de l'État comparés à ceux du secteur privé) et par les débats internes suscités par l'adoption des plans successifs (1942, 1947 et 1957), ces institutions répondent à des aspirations multiples (valorisation de la profession des comptables, atténuation de la fraude fiscale, guidage de l'économie dirigée, fourniture d'informations sur l'entreprise à ses partenaires privés – actionnaires, syndicats, clients, fournisseurs).

1. Les références bibliographiques sont présentées en fin d'article.





La présentation des étapes qui conduisent à la généralisation du PCG dans les entreprises se divise en trois temps. Celui de la maturation d'un instrument et de son élaboration pendant l'Occupation ; celui de l'adaptation du premier PCG aux conditions de la reconstruction ; celui de l'approfondissement des concepts et du renforcement des liens entre les responsables du plan comptable et les acteurs économiques. Au terme de la période, la fourniture de certains documents comptables à plusieurs partenaires de l'entreprise (administration fiscale, actionnaires) est rendue obligatoire. Cette obligation ne soulève aucune protestation. Le PCG s'impose dans une économie plus ouverte et qui prolonge son apprentissage en matière de chiffres et de calculs.

La diffusion de la normalisation comptable dans l'entreprise tient beaucoup à la souplesse des commissions qui en ont été responsables. Cette souplesse a permis de démontrer aux dirigeants des entreprises que leurs besoins en matière d'instruments comptables n'étaient pas forcément incompatibles avec ceux d'un État moderne.

1. La genèse du PCG, contrôle et coercition (1938-1944)

Les pressions de modernisateurs issus des milieux de la production ou de l'administration qui souhaitent accélérer le développement de la comptabilité privée ne font pas le poids face aux réticences de la majorité des acteurs économiques français. Ces modernisateurs ne sont pas soutenus par les conclusions du congrès international de comptabilité de Barcelone en 1929 qui ne recommande aucune règle contraignante mais qui suggère juste de définir une doctrine universelle de la comptabilité³.

1.1. Avant 1940

La plupart des entreprises tiennent une comptabilité générale fondée sur des mécanismes relativement homogènes mais les règles d'évaluation des actifs, les modalités de la prise en compte des risques ou la présentation des comptes de pertes et profits varient d'une entreprise à l'autre. Ce flou autorise toutes les manipulations.

Au congrès des maîtres imprimeurs de France de Limoges en 1898, l'imprimeur-éditeur bordelais Gabriel Delmas réclame de diffuser une méthode de comptabilité générale. Il parvient à faire élaborer une méthode propre aux maîtres imprimeurs mais ce précurseur échoue dans sa tentative d'uniformiser les méthodes comptables dans sa branche (Lemarchand Y., Le Roy F., 2000). L'uniformisation des méthodes soutenue par les modernistes est redoutée par une partie du patronat qui s'érige en défenseur du secret des affaires.

Les expériences pionnières de plusieurs secteurs (imprimerie, entretien du matériel roulant, fonderie, etc.) et la volonté de réagir à la crise des années 1930 élargissent les rangs des adeptes de la normalisation. Plusieurs rapports favorables émanent des cercles éclairés du patronat à partir de 1928 (Lemarchand Y., Le Roy F., 2000)⁴. En novembre 1936, les efforts sont soutenus par le ministre de l'Économie du Front populaire Charles Spinasse qui charge le Comité national d'organisation scientifique du travail (COST) de développer les études sous la direction de Jean Coutrot (Moutet A., 1997)⁵. Un autre foyer modernisateur, la CEGOS, rédige un rapport recommandant une méthode uniforme de détermination des coûts de revient (Bouquin H., 1995)⁶.





Parallèlement, la diffusion des méthodes de contrôle budgétaire est cantonnée à un cercle restreint de grandes entreprises. Elle est soutenue par des bureaux d'ingénieurs conseils en organisation, par le CNOF et par certains syndicats professionnels comme celui des industries métallurgiques et minières ou encore par le BIT (Berland N., 1999).

Ainsi, contrairement à l'Allemagne où les principaux textes réglementaires conduisant à la normalisation des comptabilités sont adoptés dès 1936 et 1937, tout reste à faire en France ⁷. Dans une Allemagne en plein réarmement, l'emprise de l'État sur l'économie passe par une normalisation des comptabilités (Richard J., 1992) ⁸. La circulaire du 11 novembre 1937 charge les groupements professionnels du Reich d'imposer des « règles de comptabilités correctes » dans les entreprises ⁹. Elle confirme la tutelle exercée par le ministre de l'Économie nationale sur les chefs d'entreprise. Une commission d'experts doit établir les principes de comptabilité générale qui serviront à la tenue des livres. La circulaire énumère les éléments comptables dont devront disposer les groupements professionnels. Elle définit les principes de l'organisation des comptabilités et présente en annexe le cadre comptable rendu obligatoire.

En France, il faut attendre la prise de conscience de l'imminence de la guerre pour accélérer les travaux en matière de normalisation comptable. Contrairement à l'Allemagne, l'initiative ne vient pas seulement du pouvoir politique. Elle apparaît dans plusieurs cercles qui ne se fréquentent pas forcément : l'administration fiscale ; le ministère du Travail, responsable du secteur de l'assurance ; le milieu des organisateurs (ingénieurs et patrons) ; les professionnels de la comptabilité.

Au titre des organisateurs, par exemple, on peut citer Maurice Allais, ingénieur des Mines, qui recommande l'établissement de la comptabilité dans plusieurs articles de revues publiées juste avant la guerre (Allais M., 1938) ¹⁰. L'auteur invite à préciser la définition des comptes et à interdire les calculs arbitraires. Il recommande de combler l'insuffisance de la documentation économique pour faciliter les calculs des prix de revient et pour rétablir des règles de saine concurrence. M. Allais demande au patronat « d'abandonner la mystique individualiste du secret » et d'introduire les nouvelles méthodes dans les entreprises sans que les administrations n'aient à intervenir.

Le développement de la normalisation des comptabilités répond ainsi à deux logiques distinctes de part et d'autre du Rhin. La logique allemande vise à renforcer le contrôle de l'économie nationale en vue du réarmement ; la logique française, moins étroitement liée au réarmement, vise à améliorer l'efficacité économique, à garantir le respect de la concurrence et à éliminer les fraudes. Pour certains comme A. Detœuf ou bien J. Coutrot, il s'agit aussi d'ouvrir la voie à une nouvelle organisation économique.

Le cercle des adeptes de la rationalisation reste étroit en France. La normalisation des comptabilités ne s'impose pas avant l'Occupation.

Le secteur des assurances fait exception. Il joue un rôle pionnier en se dotant d'une ébauche de PCG. Depuis 1905, les sociétés d'assurance sont tenues de respecter quelques prescriptions comptables. Un Conseil supérieur des assurances privées est institué par le décret-loi du 25 août 1937 puis il est organisé par le décret du 29 décembre 1937. Il se compose d'une centaine de membres et tient sa première réunion le 21 février 1938 ¹¹. La séance est présidée par le ministre du Travail Édouard Ramadier qui rappelle les trois objectifs de l'institution : unifier les méthodes, réglementer la profession et la contrôler. Une des sections du Conseil doit faire appliquer la réglementation sur l'automobile et « assainir le marché en éliminant les sociétés douteuses » ¹². La section contribue à éliminer





41 sociétés avant la guerre. L'encadrement du secteur des assurances se renforce avec le décret-loi du 14 juin 1938 puis avec le décret du 30 décembre 1938 qui obligent ces sociétés à fournir un compte rendu annuel de leurs opérations à toute personne qui le réclame. Ce document doit comprendre notamment le bilan, le compte général des pertes et profits et l'état des placements¹³. Le 29 juillet 1939, un décret définit et impose au secteur des règles uniformes de comptabilité¹⁴. Le Conseil supérieur fixe les modalités de la présentation des comptes qu'il faudra suivre. Les principes ont été définis par Jean Fourastié, commissaire contrôleur des assurances, au cours de ses études et de sa thèse (Dard O., 2002). Les travaux du Conseil se prolongent pendant l'Occupation. Cette organisation est confirmée après la Libération.

À partir de cet exemple se diffuse l'idée que la normalisation des comptabilités permet de contrôler une profession et d'éliminer les entreprises douteuses. Les administrations fiscales sont déjà convaincues de l'intérêt de la comptabilité pour limiter la fraude et contrôler l'usage des crédits publics. Ces motivations et la nécessité de se préparer à la guerre accélèrent les recherches sur la définition d'un PCG. Le 16 janvier 1939, une circulaire administrative fixe les principes généraux de la comptabilité industrielle pour les entreprises passant des marchés avec l'État. Le 29 juillet, un décret-loi marque le premier stade de la généralisation de la normalisation des comptabilités pour les entreprises travaillant pour la Défense nationale. Ce décret établit les bases des calculs nécessaires à la limitation de leur bénéfice. Il définit les éléments et les règles de calcul des prix de revient et il prévoit la tenue de comptes généraux qui serviront à vérifier la bonne imputation des dépenses. Il n'est pas appliqué en raison de l'entrée en guerre.

La Direction générale des contributions directes (DGCD) continue l'étude de la question¹⁵. En novembre 1939, elle charge une commission, dite « commission d'études économiques et fiscales », d'élaborer un plan comptable. Ce plan est publié dans le *Bulletin du syndicat national des contributions directes* de février 1940. L'entrée en guerre (3 septembre 1939), la défaite et l'armistice (22 juin 1940) ralentissent les travaux. Ils serviront pourtant à établir en un temps record le premier plan comptable français pendant l'Occupation.

1.2. L'Occupation profite à la comptabilité

L'intérêt pour la normalisation des comptabilités apparu dans l'immédiat avant-guerre se confirme dès la formation du régime de Vichy (juillet 1940). L'amélioration des connaissances de l'activité économique est nécessaire au régime, tant pour des raisons idéologiques (corporatisme) que pour gérer la pénurie. Plusieurs textes définissent les cadres de l'économie dirigée. La loi du 16 août 1940, par exemple, organise provisoirement la production industrielle et crée les comités d'organisation (CO).

Le contexte stimule les propositions de réformes de la comptabilité et de l'organisation de la profession des comptables. Plusieurs professionnels s'adressent directement au cabinet de Philippe Pétain pour réclamer qu'il impose des règles professionnelles plus rigoureuses que celles du décret du 22 mai 1927¹⁶. Ils souhaitent créer une Chambre des comptables et des experts-comptables assermentés, des collèges départementaux et des conseils de discipline contrôlés par le gouvernement¹⁷. Leurs arguments sont à la fois d'ordre fiscal et moral. Ils dénoncent le contraste entre l'abondance des ouvrages de comptabilité en France et le non-respect de leurs prescriptions. Ils suggèrent de réformer la fiscalité sur les revenus en imposant à chacun des déclarations détaillées, en supprimant le forfait qui génère la fraude et en créant un impôt unique sur le bénéfice. Plusieurs vantent les mérites du





Code de commerce allemand qui bénéficie de la protection très efficace des lois. Ils font de la comptabilité un instrument essentiel à « la vérité, à l'équité et à la justice ». Ces professionnels souhaitent devenir des « alliés du contrôle éduquant la clientèle dans le sens de la sincérité des déclarations ». L'un d'eux suggère d'imposer le visa d'un comptable ou d'un expert assermenté sur tous les bilans et d'obliger les notaires à recourir à ces bilans pour tout acte¹⁸. Il préconise de faire établir le bilan type par un collège de professionnels.

Ces démarches portent leurs fruits. Le décret du 22 avril 1941 (*JO* du 3 mai 1941) charge une commission interministérielle d'organiser la profession. La commission est présidée par le secrétaire général pour les questions économiques. Elle est composée des délégués des principaux ministères et de responsables de l'enseignement. Le secrétariat général est confié à un membre du bureau du COST. Le président de la commission peut réclamer l'intervention de professionnels pour faciliter ses travaux¹⁹. La commission établit les statuts de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés qui est fondé par l'acte dit loi du 3 avril 1942 puis par le décret du 22 avril²⁰. L'existence de l'Ordre sera confirmée à la Libération²¹.

Les pressions en faveur de la normalisation comptable sont renforcées par la nécessité de gérer la pénurie et d'organiser le contrôle des prix. Elles émanent de responsables de l'économie dirigée et de chefs d'entreprise. Auguste Detœuf, un des modernisateurs les plus actifs depuis l'avant-guerre, développe toute une argumentation en faveur de la comptabilité (Moutet A., 1997)²². Ses thèses sont commentées dans une note interne de la direction de l'Économie nationale en novembre 1940²³. Detœuf précise que l'absence de règle comptable condamne toute tentative de définition du prix de revient et de comparaison des coûts de production. Il suggère d'introduire en France la réforme imposée en Allemagne depuis 1937. La direction de l'Économie nationale se montre plus prudente. Elle évoque l'attachement des industriels français « au respect du secret des affaires » et doute de leur capacité à se plier « soudain à une discipline corporative rigoureuse » (Durand R., 1992 ; Richard J., 1992). Elle recommande cependant d'obliger les entreprises à tenir une comptabilité générale conforme à un type de plan précisant les intitulés des comptes et la manière de passer les écritures.

Les études effectuées par les experts de la commission créée par la DGCD en novembre 1939 sont donc relancées. La commission, devenue « commission d'étude sur la normalisation des comptabilités », transmet pour avis un avant-projet de PCG aux chefs de brigades de vérification du département de la Seine en octobre 1940. En décembre, Jacques Chezleprêtre, chef de bureau à la DGCD, fait un rapport de synthèse²⁴ inspiré des plans comptables existants²⁵. Il souligne que la normalisation répond aux « intérêts généraux de la Nation dont l'État à la charge ». Il précise que les circonstances obligent les entreprises à réviser leurs méthodes et à abandonner « l'individualisme mal compris » et qu'elles contraignent « l'État à se pencher sur le problème de la normalisation ». Chezleprêtre préconise de faire de la comptabilité « un pilier de l'économie organisée » qui permettra de « contrôler les frais, de surveiller les rendements, d'utiliser les données numériques pour effectuer des comparaisons [...] et de protéger l'épargne ». Ce rapport pose les bases essentielles des futurs plans comptables²⁶.

Chezleprêtre présente les règles à suivre pour définir le bilan et le compte d'exploitation. Il suggère d'imposer la réforme par décret et de confier aux groupements professionnels l'étude du cadre et du plan détaillé à généraliser. Ces cadres et plans seront obligatoires dès qu'ils auront reçu l'approbation d'une commission qui reste à former.





Le rapport du 6 décembre 1940 sert de base aux travaux de normalisation qui se prolongent vraisemblablement de façon confidentielle autour de Jean Coutrot dans la « commission de normalisation des comptabilités » avant d'être confiés à une commission du plan comptable. La composition de cette commission suscite des discussions houleuses entre le secrétariat d'État aux questions économiques et le ministère de la Production industrielle (PI). Le ministère souhaite intégrer davantage de professionnels dans la commission²⁷. L'accord obtenu en février 1941 conduit au texte dit décret du 22 avril 1941 qui crée la commission interministérielle du plan comptable. La commission est chargée « d'élaborer un cadre général qui pourra ultérieurement être rendu obligatoire » et de « donner son avis sur les projets de plans comptables détaillés définis dans chaque branche ». Sa présidence est confiée au secrétaire général aux questions économiques et sa vice-présidence à Jean Coutrot, alors chargé de mission au ministère des Finances et vice-président du COST. Chezleprêtre est secrétaire général. La commission réunit des représentants des directions ministérielles et plus particulièrement des directions de l'économie générale et des finances. Trois personnes représentent le secrétariat d'État à la PI qui désigne en plus cinq représentants des CO. Cinq experts-comptables (Camille Evezard, président du syndicat des experts-comptables par exemple) sont désignés par le ministre de l'Économie nationale le 8 mai 1941. Le COST est représenté par six personnes qui s'ajoutent à Coutrot (par exemple : Jacques Branger, qui représente le COST et le secteur bancaire). La CEGOS, désormais intégrée au Centre d'information interprofessionnel (CII), est représentée par Jean Parenteau.

Le secrétariat d'État à la PI cultive des projets particulièrement ambitieux. Il souhaite que l'uniformisation des règles comptables serve non seulement à appliquer une politique de contrôle des prix industriels mais aussi à définir des politiques cohérentes²⁸. Il forme deux commissions émanant des CO pour étudier la comptabilité du prix de revient des entreprises industrielles et pour définir les notions « de juste prix et de bénéfice normal ». Ces commissions font double emploi avec celle du plan comptable. Elles sont supprimées le 9 mai 1941, ce qui met un terme aux tentatives isolées du secrétariat d'État.

La commission du plan comptable tient sa séance d'ouverture le 15 mai 1941. Le 27 mai 1941, Auguste Detœuf remplace Jean Coutrot décédé.

1.3. Le premier plan comptable général

La commission interministérielle du plan comptable s'organise rapidement. Elle poursuit l'étude du cadre normalisé dans lequel devront s'intégrer les plans comptables détaillés établis par les CO. Elle confie les études particulières à deux sous-commissions : la première définit le cadre comptable et rédige des directives pour les CO ; la seconde prépare la terminologie à employer. Les résultats de leurs travaux sont discutés en assemblée plénière.

Conformément à la circulaire du secrétaire d'État à la PI du 9 juin 1941, les CO étudient les cadres standards de prix de revient par produit et le classement des immobilisations. Ils doivent se préparer à présenter les plans professionnels détaillés prévus par le décret du 22 avril 1941 dès l'achèvement du PCG²⁹. Leurs propositions seront examinées par la commission interministérielle. Elles seront défendues simultanément par un rapporteur choisi par le CO et par un expert-comptable choisi par le président de la commission sur une liste dressée par le ministre secrétaire d'État à l'Économie nationale.





Des réunions bi-mensuelles sont organisées au CII pour que les responsables des CO échangent leurs expériences en matière comptable.

Les buts poursuivis par la normalisation sont clairement définis dans le projet confidentiel établi par la commission du plan comptable en décembre 1942. Il s'agit surtout de créer un instrument favorisant la « transparence » des comptes et non plus, comme depuis l'institution de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en 1918, de chercher exclusivement à satisfaire un objectif « de défense fiscale »³⁰. Le projet souligne que cet instrument est indispensable à la gestion de la pénurie. Il suggère de renforcer la profession des comptables pour pouvoir améliorer le rendement de l'imposition sur le bénéfice.

Les chefs d'entreprise restent à convaincre du bien-fondé de la normalisation. L'administration s'y emploie sans conviction³¹. Alors que le projet de cadre comptable général est soumis à l'approbation du gouvernement, une note du 10 mars 1942 transmise au secrétariat d'État aux Affaires économiques (AE) par Detœuf présente un certain nombre d'arguments montrant l'intérêt de la normalisation pour les producteurs³². S'il souligne le caractère impératif du PCG dans une économie dirigée et confrontée à la pénurie, il précise que ce plan sera maintenu dans une nation libre et prospère. Il insiste sur l'impossibilité d'organiser le contrôle des prix lorsque les acteurs ignorent leurs coûts de production. Detœuf indique que cette méconnaissance condamne toute tentative d'organisation des professions. Il signale aussi que le plan comptable ne peut être généralisé sans une « éducation préalable des chefs d'entreprise ».

Le 23 mars 1942, le président de l'Assemblée des présidents des chambres de commerce exprime la méfiance des professions³³. Il reproche à la commission du plan comptable de ne pas accorder une place suffisante aux industriels ou aux commerçants et aux chambres de commerce. Il précise que les professionnels craignent que le plan réponde beaucoup moins à leurs besoins économiques qu'à des préoccupations administratives. L'auteur attire l'attention sur les difficultés d'adaptation des petites et moyennes entreprises (PME).

Pour l'administration, ces critiques sont de mauvaise foi car la plupart d'entre elles ont déjà été prises en compte. Les professionnels sont largement représentés dans la commission puisqu'aux représentants du COST et du CII ont été ajoutés onze (et non plus cinq) délégués des CO, trois représentants des établissements de crédit et onze experts-comptables (au lieu des cinq initialement prévus). À côté de Detœuf, la commission compte vingt-neuf personnes bien au fait des questions professionnelles. Elle réunit en outre vingt fonctionnaires dont quatre seulement appartiennent aux administrations financières. La représentation des professionnels est confirmée par le rôle décisif attribué aux CO dans l'adaptation du plan comptable aux conditions des professions. Les garanties d'une application souple et progressive qui sont accordées confirment le réalisme de la commission.

Ces arguments ne suffisent pas. En juillet 1942, la chambre de commerce de Paris publie un véritable plaidoyer en faveur du « laisser-faire » et contre le PCG³⁴. Elle affirme « qu'aucune règle ne doit paralyser la liberté du chef d'entreprise qui reste le maître exclusif de son entreprise ». Elle défend « le secret des affaires » et accuse à nouveau la commission du plan comptable de servir les intérêts du fisc. Ce rapport reconnaît toutefois la nécessité d'un cadre souple qui serait imposé progressivement. Il condamne toute promulgation d'une loi comptable mais il suggère de prescrire aux entreprises la tenue d'une double comptabilité distinguant le bilan destiné à l'extérieur et les comptes à usage interne. En conclusion, ce texte précise qu'aucune réforme ne pourra aboutir sans l'élimination des





« rapports d'hostilité existants entre l'entrepreneur et l'État ». La conclusion est sans surprise : tant que l'industriel ou le commerçant seront considérés comme des contribuables avant d'être reconnus comme les moteurs « de la prospérité du pays », l'obligation comptable ne pourra aboutir.

L'ampleur des difficultés économiques, les ambitions du secrétariat à la PI et la présence des Allemands constituent d'autres freins à la diffusion du plan comptable.

Les autorités allemandes souhaitent profiter de la diffusion d'un PCG pour améliorer leurs informations sur les prix de revient et sur la production française. Elles s'intéressent aux travaux de la commission du plan comptable en octobre 1941³⁵. À la fin du mois de novembre 1941, les sous-commissions ont presque achevé leurs études³⁶. Leurs principaux résultats sont approuvés par la commission plénière puis ils sont présentés au ministre dans un volumineux rapport confidentiel. Le rapport précise que la commission veut qu'une disposition spéciale de la future loi comptable garantisse la souplesse des règles adoptées³⁷. La normalisation doit permettre trois améliorations notables : celle de l'information de l'administration et du rendement des impôts, celle du contrôle des prix et celles des connaissances statistiques sur l'activité. Le rapport envisage même que la normalisation permette de supprimer les lourds questionnaires professionnels à partir desquels les CO tirent les renseignements économiques indispensables aux pouvoirs publics. La formation d'un commissariat au plan comptable qui est envisagée devrait favoriser la réussite du projet.

Ainsi, les travaux « théoriques » français aboutissent en six mois à des résultats comparables à ceux qui ont exigé plusieurs années en Allemagne. Cette rapidité s'explique par les études préalables de Chezleprêtre et par l'activité soutenue de la commission du plan comptable.

Les modalités de l'application du plan comptable restent à définir. La généralisation du PCG est confiée à une commission permanente présidée par le secrétaire général pour les questions économiques et formée des représentants des principaux ministères (trois pour les Finances, deux pour la PI, etc.), de ceux des institutions économiques et financières intéressées, d'un représentant de l'Assemblée des présidents des chambres de commerce et de trois experts-comptables désignés par le Conseil supérieur de l'ordre. Des entreprises témoins doivent être choisies dans chaque profession pour tester les prescriptions du PCG. Les CO adapteront le plan général aux besoins particuliers des professions en établissant des plans professionnels qui seront sanctionnés par un arrêté du ministre secrétaire d'État aux Finances et qui auront force de loi. Ces prescriptions sont réunies dans le rapport transmis au ministre en septembre 1942³⁸. Conformément aux souhaits de Detœuf, qui a mis sa démission en balance, le texte prévoit que les CO donnent leur avis avant la diffusion du plan définitif. Les Finances (Douffiagues) et les Impôts (Chezleprêtre) critiquent la lourdeur de cette procédure mais le ministre tranche en faveur des CO. En revanche, il refuse de rendre le PCG obligatoire pour ne pas « heurter les habitudes des chefs d'entreprise » et pour tenir compte de l'insuffisance des effectifs des comptables³⁹. Après ces arbitrages, le rapport de la commission est publié à Bordeaux par la maison Delmas. Il est l'objet d'une très large demande puisqu'un nouveau tirage est nécessaire en avril 1943⁴⁰.

Ce projet est accepté par les autorités d'occupation en juin 1943 puis elles cherchent à influencer ses modalités d'application dès juillet⁴¹. Chezleprêtre invite à accélérer la généralisation du PCG pour éviter de se voir imposer des méthodes inspirées par ces autorités. Le plan comptable ne sera pas modifié.

Un comité d'adaptation du plan comptable est installé au ministère des Finances par l'acte dit arrêté du 18 octobre 1943⁴². Il doit examiner les plans professionnels des CO qui adaptent le plan



Béatrice TOUCHELAY

À L'ORIGINE DU PLAN COMPTABLE FRANÇAIS DES ANNÉES 1930 AUX ANNÉES 1960,
LA VOLONTÉ DE CONTRÔLE D'UN ÉTAT DIRIGISTE ?

70

comptable aux différents secteurs en respectant les indications officielles en ce qui concerne les classes de compte, les comptes principaux et leurs subdivisions, les libellés, les définitions et les règles.

Le comité d'adaptation du plan comptable est présidé par Chezleprêtre⁴³. Il est largement ouvert aux experts-comptables, aux chefs d'entreprise (on y retrouve Detœuf) et aux représentants du secteur concerné. Toutefois, et malgré l'assouplissement des procédures initiales (abandon de l'idée des entreprises témoins par exemple), les travaux de normalisation ne progressent plus. Le comité d'adaptation ne tient qu'une session en décembre 1943 et il n'homologue qu'un seul plan professionnel⁴⁴.

1.4. Un maigre bilan

Les résultats des travaux des CO en matière de plan professionnel sont donc limités. Certains plans comme celui de la parfumerie sont soumis à la commission d'adaptation (proposition jugée très fantaisiste), d'autres (blanchisserie, teinturerie ou papier) ne sont pas achevés à la Libération. Globalement c'est un constat d'échec. Les difficultés des CO à s'imposer et l'opposition d'entreprises phares comme Caudron Renault freinent la diffusion de la méthode.

Certaines grandes entreprises organisent leur comptabilité selon le PCG sans attendre d'y être engagées par leur profession. On peut citer par exemple l'Imprimerie nationale et les Mines domaniales de potasse d'Alsace dans le secteur public et quelques entreprises privées comme La Voix du Nord ou bien les établissements Goulet-Turpin de Reims (maison à succursales multiples de 700 établissements). Ces exemples n'empêchent pas de parler d'échec.

Les archives des commissions du plan comptable de l'immédiat après-guerre attribuent cet échec à « une erreur psychologique énorme » consistant à élaborer ce plan « à l'ombre des CD ». Le poids des CD (omniprésence de Chezleprêtre en particulier) dans les différentes institutions chargées de son élaboration, l'amélioration du contrôle de la production qu'il peut induire en période de rationnement et de réquisition comme le rôle exorbitant dévolu au directeur du CO dans l'application du PCG suscitent l'hostilité générale⁴⁵. Dès juillet 1942, un groupe animé par Charles Brunet, professeur à HEC, et le CNOF établissent un contre-plan comptable (Durand R., 1992)⁴⁶.

Le 13 juin 1944, le président du comité d'adaptation du plan comptable suggère de créer un comité supérieur de la comptabilité composé du commissaire du gouvernement auprès de l'ordre des experts-comptables, des représentants des administrations centrales et de huit personnes compétentes. Ce comité serait obligatoirement consulté sur tout projet concernant la tenue des comptabilités. Le projet reste lettre morte. De nouvelles équipes vont valoriser les acquis de l'Occupation. Il leur appartient de généraliser un plan comptable que les structures dirigistes de Vichy n'ont pas réussi à imposer. Une gageure ?

2. Un héritage épuré : le PCG 1947, entre dirigisme et rationalisation (1945-1951)

La reconstruction s'appuie sur un changement radical des pratiques économiques et sur des réformes structurelles de grande ampleur. L'État a besoin de cadres comptables rigoureux pour s'informer des résultats des entreprises publiques et de celles qu'il soutient. Tant que l'économie reste administrée et



que les règles du marché ne sont pas réintroduites, l'objectif prioritaire de la normalisation comptable est celui du contrôle étatique. Ce contexte conduit à conserver certains principes de la comptabilité générale introduits sous Vichy.

2.1. Les travaux effectués pendant l'Occupation : un héritage encombrant ?

L'intérêt pour la comptabilité reste vif à la Libération. Dès novembre 1944, le CNOF organise des journées d'études sur la normalisation⁴⁷. Les premières sessions d'études des techniques de comptabilité industrielle en février 1945 confirment cet intérêt⁴⁸. Certains, comme Jean Fourastié dans *Les Nouvelles économiques* d'août 1944, suggèrent de donner une valeur officielle et réglementaire au plan comptable (Fourastié J., 1944). Albert Gazier, collaborateur d'André Philip au secrétariat d'État aux Affaires Économiques), préconise de simplifier les méthodes héritées de l'Occupation et d'améliorer la présentation du plan comptable en distinguant « une brochure simple » pour les petites entreprises et une publication plus détaillée pour les autres. Le sujet intéresse aussi la CFTC et la SFIO⁴⁹.

Le principe et la doctrine du plan de 1942 sont condamnés de façon quasi unanime. Certains accusent ses promoteurs d'avoir agi à l'instigation des autorités d'occupation, ce que les archives examinées ne confirment pas. La condamnation de Chezleprêtre par la commission d'épuration en août 1944 ne semble pas liée directement à son rôle dans la définition du PCG 1942. Les autorités d'occupation disposaient de sources d'informations sur les entreprises indépendantes de la normalisation des comptabilités (Volle M., 1982).

Les critiques adressées au plan de 1942 sont variées⁵⁰. On lui reproche de s'inspirer des plans allemands (Richard et Standish, 1997). On lui reproche aussi d'adopter une présentation trop complexe, d'être perfectionniste sur le plan théorique et de manquer de souplesse. Ses caractéristiques techniques (classification des comptes et des classes, système de numérotation non décimal, etc.) ne sont pas épargnées. Les reproches les plus importants concernent la vocation même du plan. On l'accuse d'être un instrument de contrôle fiscal et de l'économie dirigée et de menacer le secret des affaires. Certains déplorent qu'il interdise la « constitution de réserves occultes » jugée indispensable à l'équilibre de l'entreprise et qu'il impose des sanctions trop lourdes en cas d'infraction⁵¹.

À la fin de 1944, la prise en charge de la question par un vaste ministère de l'Économie nationale, distinct des directions financières et fiscales et qui s'engage à simplifier le plan comptable et à le faire appliquer de façon souple, ne désamorce pas les critiques (Margairaz M., 1991). En revanche, les réticences tenant au rôle dévolu aux CO dans sa diffusion disparaissent avec leur suppression à partir de la loi du 26 avril 1946 (JO du 28).

Plusieurs textes officiels entérinent les acquis de l'Occupation en matière de comptabilité. L'arrêté du 15 décembre 1944 introduit une épreuve facultative de comptabilité industrielle au programme du brevet professionnel et retient les classes du PCG 1942⁵². L'ordonnance du 15 août 1945 concernant les simplifications fiscales et l'impôt de solidarité nationale annonce un décret prescrivant une présentation uniforme des bilans révisés en fonction de leur actif et posant des définitions et des règles d'évaluation qui seront obligatoires⁵³. Cette ordonnance conduit au décret du 5 février 1945 qui charge une commission de normalisation des comptabilités d'établir un PCG et d'étudier ses modalités d'application aux établissements et entreprises « qui en ont la capacité »⁵⁴.



2.2. La commission permanente de normalisation : vers un nouveau PCG

À partir du décret du 9 janvier 1947, la commission étudie les modèles de tableaux que les entreprises nationales ou celles qui bénéficient d'une aide financière de l'État devront fournir périodiquement aux administrations⁵⁵. Elle charge les organisations professionnelles de définir les règles appropriées pour adapter le plan comptable aux professions. Réunies dans des plans professionnels, ces règles seront testées dans des entreprises témoins puis discutées par la commission.

La commission se réunit à la demande de son président, le ministre de l'Économie nationale jusqu'au mois d'avril 1945 puis le secrétaire général aux AE. Elle peut inviter des personnalités extérieures. À l'origine, elle se compose de dix-neuf membres. Léon Turpin, directeur général honoraire des CD et du cadastre, est vice-président. Les principaux ministères économiques sont représentés par huit fonctionnaires auxquels s'ajoutent : un représentant de l'Institut de conjoncture, un représentant du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, trois représentants des entreprises (CNPF, CGPME et Commerce), un représentant de chaque syndicat représentatif des salariés (CGT, CFTC) et quatre techniciens choisis pour leurs compétences. Ces effectifs augmentent à mesure de l'intégration de représentants d'autres directions ministérielles (Justice, etc.) ou institutions (Cour des comptes, Assemblée des présidents des chambres de commerce, etc.).

La commission se divise en six sous-commissions aux attributions strictement définies. La première sous-commission, par exemple (Jean Fourastié rapporteur, Pierre Lauzel rapporteur adjoint, expert économique d'État chargé de mission au ministère de l'Économie nationale), établit un avant-projet de cadre comptable et de bilan. La troisième (Alphonse Martin rapporteur, professeur à l'institut de technique comptable du CNAM) examine la question des prix de revient.

On trouve peu de membres de l'équipe du plan comptable de 1942 dans ces structures (J. Parenteau, G. Poujol, A. Martin et A. Brunet). En mars 1947, la rupture avec l'Occupation est confirmée par le choix de deux vice-présidents supplémentaires : Francis-Louis Closon, directeur de l'INSEE créé en avril 1946 ; Paul Caujolle, président d'honneur de l'ordre des experts-comptables⁵⁶.

La commission de normalisation dresse la liste des questions que les sous-commissions doivent traiter en priorité (définition du prix de revient et de son contenu, prise en compte de l'amortissement, etc.). Elle s'intéresse ensuite à l'examen des travaux des sous-commissions. Le choix de la double comptabilité est entériné, les règles de la comptabilité analytique resteront facultatives (Durand R., 1992)⁵⁷.

L'objectif essentiel des sous-commissions consiste à clarifier les comptes afin de faciliter la gestion de l'entreprise et la tâche de ses partenaires⁵⁸. Leurs rapports insistent sur l'intérêt du PCG pour éclairer la politique commerciale et contrôler la gestion technique de l'entreprise⁵⁹. Ils insistent moins sur son intérêt pour la puissance publique.

La première sous-commission est la plus active⁶⁰. Elle dresse le bilan des critiques adressées au PCG 1942. L'importance qu'il accorde aux résultats financiers et aux prix de revient et sa négligence des données quantitatives sont condamnées⁶¹. Ses règles vont être clarifiées pour « obtenir un meilleur instrument de mesure du rendement économique de l'entreprise et pour orienter efficacement la direction de l'économie ». En avril 1946, la première sous-commission fait une enquête sur les attentes des administrations et des organismes professionnels à l'égard de la normalisation comptable⁶². Le très faible nombre de réponses conduit à renoncer à ce type de démarche. La consultation de



nombreuses personnalités par la sous-commission (professionnels de la comptabilité ou techniciens divers) comble en partie l'échec de cette enquête. Maurice Allais intervient par exemple à la séance du 20 juin 1946. Des représentants du CNOF, de l'industrie aéronautique et des houillères du Nord-Pas-de-Calais ⁶³ sont également invités à présenter leurs expériences. La sous-commission est particulièrement attentive aux positions de Jean Benoit, ingénieur des Mines (Saint-Étienne), chef du service de l'organisation industrielle de la société Alais-Frogés et Camargue (futur Pechiney) et membre du CNOF qui représente le CNPF. Benoit critique le manque de souplesse des règles du PCG 1942 en matière d'amortissement et de répartition des frais. Il conteste le bien-fondé des relations établies entre le prix de vente réalisé et le prix de revient comptable. Il critique aussi les liens établis entre les dépenses réelles et les dépenses fictives qui sont fondées sur l'ensemble de la profession. Benoit condamne en outre l'excès des écritures exigées pour tenir une comptabilité des entrées en magasin. Il demande que le futur plan prenne en compte la dimension et la nature des entreprises. Cette exigence est admise par la sous-commission. Elle est aussi reconnue par la commission permanente de normalisation comptable.

Les priorités dévolues au futur PCG sont précisées lors de l'assemblée plénière de juillet 1946. Il doit être au service de l'entreprise puis, dans un second temps, de l'administration. Il doit offrir un cadre souple à l'ordonnancement des comptes et à la simplification du calcul du prix de revient et faire ressortir la structure économique des entreprises et leur rendement financier. Certains suggèrent qu'il permette à l'INSEE de mesurer facilement la production, les investissements nationaux et l'énergie utilisée. Cette ambition n'est pas contestée. Benoit demande que les règles de calcul des bilans et des comptes de pertes et profits imposées aux entreprises ayant des succursales ou des établissements autonomes soient très souples. Ces points, comme d'autres questions délicates, sont renvoyés à l'examen des sous-commissions.

Au terme de ses travaux, la commission de normalisation est très attentive à la diffusion du plan comptable. Elle recommande de le tester dans des entreprises témoins et elle décide d'organiser des conférences d'information et de diffuser une notice de vulgarisation. La notice est rédigée par six membres de la commission, dont Benoit et Fourastié. En la présentant, Benoit rappelle les attentes du patronat à l'égard de la comptabilité ⁶⁴. Il précise que celle-ci facilite la gestion du chef d'entreprise avant d'offrir à la puissance publique « l'information nécessaire pour orienter son action ». Benoit recommande de préparer le PCG sans tenir compte de préoccupation fiscale ou de contrôle des prix. Il invite à choisir des chiffres correspondant à une réalité économique et non pas à une fiction comptable, ce qui revient à réclamer la possibilité de réévaluer les bilans. Benoit insiste sur l'obligation d'adapter les comptabilités à la complexité des entreprises. Si ces conditions de souplesse sont réunies, il est favorable au vote d'une loi comptable qui évite de créer des inégalités de situation. Ce point de vue est adopté par la commission.

Le plan comptable (dispositions générales, cadre comptable, comptabilité générale puis comptabilité analytique et d'exploitation) est présenté par L. Turpin lors de la séance du 27 juin 1947 ⁶⁵. Il fait l'unanimité de la commission moins une voix.

2.3. Les contestations

Les dispositions et les possibilités d'application du PCG sont rejetées par M. Laroche-Joubert au nom de l'Assemblée des présidents des chambres de commerce. Laroche-Joubert admet que l'État impose





des règles de comptabilité aux établissements nationalisés et qu'il cherche à initier tous les responsables d'entreprises aux principes de la comptabilité. Il souligne toutefois que ces règles ne pourront pas être généralisées dans le secteur privé avant plusieurs années. Il considère que le nouveau PCG est guidé « par des considérations fiscales et par une volonté de dirigisme ». Ce plan prive les chefs d'entreprise des « dernières libertés qui leur restent » et les oblige à recourir aux coûteux services de comptables qualifiés dont le nombre est insuffisant. Laroche-Joubert s'oppose à la réévaluation générale et obligatoire des bilans que préconise la commission ⁶⁶.

Turpin défend le travail de la commission. Il rappelle que les autres représentants des organisations patronales ont largement contribué à l'élaboration du PCG. P. Lauzel fait remarquer que les dispositions arrêtées ne préjugent en rien du contenu des textes d'application qui restent à établir. L'allocution du ministre de l'Économie nationale, André Philip, désamorce la critique. Philip indique qu'il souhaite faire publier un décret imposant l'application du plan comptable dans les entreprises nationalisées à dater du 1^{er} janvier 1948. Il s'engage aussi à respecter les règles de souplesse « dont la commission a toujours eu le souci, afin de ne pas gêner les entreprises ».

Les adeptes de l'obligation comptable ne sont pas suivis ⁶⁷. Les craintes suscitées par la probable opposition parlementaire à toute proposition de loi comptable obligent la commission de normalisation des comptabilités à recommander une application progressive. L'importance de la mission dévolue au PCG pour le nouveau régime économique de fixation des prix explique ses précautions ⁶⁸.

Cette souplesse n'élimine pas toutes les critiques. L'industrie papetière, par exemple, condamne ouvertement toute règle rigide jugée « contraire à la variété industrielle ». Elle critique les sanctions envisagées à l'encontre du chef d'entreprise, de l'expert-comptable ou du commissaire aux comptes en cas d'infraction ou de couverture d'infractions à une « réforme comptable qui demandera des années de mise au point » ⁶⁹. Sa contestation porte sur la totalité de l'organisation économique puisqu'elle dénonce le système de prix administrés.

La commission de normalisation tient compte de ces critiques. Elle propose de repousser l'application des sanctions envisagées et de les adoucir et elle s'engage à éliminer du plan comptable « toute trace de dirigisme ».

Par l'arrêté du 18 septembre 1947, le ministre de l'Économie nationale approuve sans réserve le rapport général qu'elle présente le 23 juillet 1947. L'Imprimerie nationale publie le texte intégral. Le *JO* du 26 octobre 1947 en diffuse des extraits sous forme d'annexe administrative. Plusieurs textes délimitent le champ dans lequel l'application du plan comptable sera obligatoire dès 1948. Le décret du 22 octobre 1947 l'impose aux établissements publics à caractère industriel et commercial et aux sociétés d'économie mixte où la participation de l'État, des collectivités publiques et des établissements publics est au moins égale à 20 % du capital ⁷⁰. L'arrêté du 30 décembre 1947 stipule que le plan sera appliqué dans les sociétés ou organismes à caractère industriel ou commercial bénéficiant de la garantie de l'État pour une somme égale ou supérieure à 10 millions de francs ⁷¹. D'autres textes (décembre 1947, novembre 1948 et août 1949) l'imposent à plusieurs sociétés coopératives (Messageries de presse) et aux sociétés syndicales de reconstruction ⁷².

Le Conseil supérieur de la comptabilité créé par le décret du 16 janvier 1947 est chargé d'adapter le PCG aux conditions des professions ⁷³. Il définit les modalités de son application progressive en partant du secteur nationalisé et en l'étendant au secteur libre ⁷⁴.





2.4. Le Conseil supérieur de la comptabilité et le PCG 1947

À l'origine, le Conseil supérieur est formé de vingt-cinq membres répartis par tiers entre les représentants des départements ministériels, ceux des syndicats et des organismes professionnels et ceux des techniciens comptables. Il est présidé par l'ancien ministre Robert Lacoste, rapporteur de la commission des finances à la Chambre des députés. Léon Turpin est vice-président, André Brunet est rapporteur général. L'ancien secrétaire du comité d'adaptation du plan comptable, Georges Pujol, hérite du secrétariat. Le ministère des Finances a deux représentants, dont Pierre Lauzel qui devient secrétaire général. Les représentants des directions ministérielles et des institutions publiques à l'ancienne commission de normalisation sont intégrés au Conseil. Le conseil de l'ordre, les professionnels et les enseignants de la comptabilité ont une place importante (trois sièges). Il en est de même des organisations professionnelles. On retrouve J. Benoit, un délégué de la CGPME et un autre de la Confédération générale du commerce et de l'artisanat. Les syndicats de salariés ne sont pas en reste. Comme la commission de normalisation, le Conseil s'étoffe progressivement. F.-L. Closon est intégré en décembre 1949⁷⁵. En s'étoffant, le Conseil accorde une place croissante aux professionnels et non pas aux représentants de l'administration. Sa composition est modifiée en mars 1950. Son secrétariat général est élargi. Le Conseil compte désormais vingt-trois techniciens de la comptabilité, huit membres de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés et trois chefs de comptabilité. Un quatrième délégué des organisations patronales est choisi par le CNPF en accord avec l'Association des présidents des chambres de commerce⁷⁶. Cette composition n'est presque plus modifiée après 1950. Parmi les changements notables on peut citer le remplacement de Paul Caujolle, décédé, par Hervé Gruyer, conseiller maître à la Cour des comptes et président de l'Académie de comptabilité.

Le Conseil supérieur de la comptabilité tient sa séance inaugurale le 27 juin 1947⁷⁷. Il forme six sections d'études dont il désigne les rapporteurs le 8 juillet 1947. Il commence ses travaux fin septembre 1947. Sa première préoccupation consiste à définir les modalités de l'extension du plan comptable. La question fait débat. Certains sont favorables à une incitation fiscale, d'autres restent attachés à l'obligation immédiate, d'autres encore considèrent que le plan ne peut être généralisé avant la définition des plans professionnels.

Le Conseil tranche en faveur d'une loi comptable. Un comité de rédaction est chargé de préparer un texte conçu en des termes très généraux.

La définition des critères de sélection des entreprises qui seront soumises à l'obligation oblige à étudier les structures professionnelles. Les premières recherches appuyées sur les monographies du Centre national d'information économique n'ayant pas donné de résultats satisfaisants, le Conseil suggère de confier l'organisation des enquêtes à des fonctionnaires qui travailleraient en liaison avec le CNPF. Il envisage de différer l'application de la comptabilité analytique et de commencer par imposer les cadres de la comptabilité générale aux entreprises sélectionnées selon un critère de taille.

De nombreuses voies continuent de dénoncer les risques d'une généralisation du plan comptable. Les appréhensions tiennent en partie à la méconnaissance des textes. Une question écrite provenant de l'Association générale des commerçants et producteurs de France qui dénonce la « valeur réglementaire » du plan le 8 février 1948 témoigne de cette méconnaissance⁷⁸. Les craintes viennent aussi de certaines décisions législatives qui favorisent l'assimilation du PCG à un instrument de contrôle fiscal.

Le décret du 29 juin 1948 qui oblige les entreprises ayant réévalué ou révisant leur bilan à se conformer au PCG soulève une vague de protestations particulièrement vive⁷⁹. Certains députés⁸⁰, le





président de l'Association nationale des sociétés par actions (ANSA) et celui de la chambre de commerce de Paris accusent ce texte d'introduire une loi comptable par un biais détourné⁸¹. Le Conseil supérieur de la comptabilité répond à cette critique en précisant que le décret n'impose que certaines prescriptions du PCG. Benoit reproche au décret d'établir un lien entre la normalisation partielle des comptabilités et l'octroi d'avantages fiscaux. André Brunet répond sur ce point. Il précise que ce n'est pas ce décret qui établit une liaison mais l'ordonnance du 15 août 1945 dont les dispositions ont été reprises à « l'insu du Conseil supérieur et à l'encontre du vœu de la commission de normalisation » par la loi du 13 mai 1948 à propos de la réévaluation des bilans⁸². Brunet précise que lors de sa séance plénière du 20 mai 1948, le Conseil supérieur de la comptabilité recommandait de laisser les entreprises libres d'utiliser ou non le plan comptable en cas de réévaluation des bilans. Il demande que le Conseil soit désormais systématiquement consulté sur ces questions.

En février et en mars 1949, le Conseil examine l'avant-projet de loi comptable établi par son comité de rédaction⁸³. Benoit soutient ce texte qui préconise une généralisation souple du PCG⁸⁴. Il critique en revanche le projet d'instituer des sanctions en cas d'inobservation des règles et il réaffirme son opposition à toute généralisation de la comptabilité analytique. F.-L. Closon et P. Lauzel considèrent que le principe d'une normalisation des comptabilités analytiques est indispensable à toute véritable réforme comptable mais ils acceptent de différer son application en attendant l'examen des plans professionnels.

Le Conseil économique se saisit de la question de la normalisation comptable⁸⁵. Il sollicite les avis les plus divers et consacre la séance du 23 mai 1949 au PCG. Il aboutit à une longue résolution concluant à la nécessité d'une application progressive.

Le Conseil supérieur de la comptabilité tient compte de cette résolution et de sa propre expérience pour adopter un avant-projet de loi au cours des séances du 30 avril puis du 2 mai 1949⁸⁶. Les dispositions retenues (14 articles) devront s'appliquer aux entreprises industrielles et commerciales immatriculées au registre du commerce. Un comité d'adaptation du plan comptable sera chargé de l'adapter aux secteurs économiques dont les frontières restent à définir. Ces comités seront composés de représentants patronaux et de techniciens. Ils devront être créés deux mois après la promulgation du décret. Leurs travaux seront coordonnés par le Conseil supérieur. Ces comités distingueront les obligations et les recommandations en matière de comptabilité générale. Ils définiront les critères à retenir pour établir la liste des entreprises pour lesquelles les prescriptions seront obligatoires. Ces prescriptions seront détaillées dans un arrêté ministériel après avis du Conseil supérieur de la comptabilité. L'avant-projet précise que les dispositions sur la comptabilité analytique ne feront l'objet que de recommandations. Il précise aussi que les entreprises tenues de publier leur bilan devront se conformer au PCG et il envisage de légères sanctions en cas d'infraction.

Le Conseil supérieur de la comptabilité fait preuve d'une grande prudence lorsqu'il écarte certaines des mesures préconisées par le Conseil économique (application immédiate de la réforme aux entreprises agricoles et introduction obligatoire de la comptabilité analytique d'exploitation par exemple).

Le gouvernement retient la plupart des projets du Conseil supérieur. Il s'engage à délimiter strictement les dispositions fiscales et comptables, comme le lui demandent les défenseurs de la normalisation⁸⁷. Les adeptes de la souplesse l'emportent donc.





3. Le PCG entre Pinay et l'économie concertée : une obligation consensuelle (1952-1965) ?

La période débute par le retour des règles de la concurrence (libéralisation des prix). Elle se prolonge par le changement radical de la politique extérieure (engagement européen) et par une très forte croissance économique. Ce contexte favorise la diffusion des règles de la comptabilité. L'assouplissement du contrôle de l'État sur les prix fait de la normalisation comptable un instrument essentiel de la direction de l'entreprise. Elle répond aux besoins de repères des agents qui sont désormais confrontés à un environnement concurrentiel.

À partir de 1958, l'affirmation des thèses de la participation puis celles de l'économie concertée favorisent la diffusion d'un nouveau PCG. Le contexte a radicalement changé depuis la Libération puisque l'idée de l'obligation comptable est désormais admise.

3.1. Succès et difficultés d'une stratégie incitative (1952-1956)

Le succès de la brochure de vulgarisation et de la première édition du PCG 1947 est inattendu. Il témoigne de la réussite de la propagande discrète des institutions qui en sont responsables. Dès 1947, 3 000 exemplaires du PCG sont vendus en un mois, une seconde édition est tirée à 7 000 exemplaires. L'édition de 1950 est épuisée en cours d'année alors que 4 000 demandes ne sont pas satisfaites. Les conférences du Centre national d'information économique, de la CEGOS et du CNOF contribuent à ce succès. L'influence de Benoit au CNPF est également très positive. Même s'il n'est pas possible d'évaluer l'ampleur des applications spontanées du PCG, la vente de plus de 45 000 exemplaires de son édition officielle par la maison Delmas entre 1947 et 1956 et l'augmentation constante des demandes de renseignements adressées au secrétariat du Conseil supérieur de la comptabilité témoignent de son succès⁸⁸. Ce succès révèle que la stratégie du Conseil supérieur est parvenue à surmonter les réticences de nombreux chefs d'entreprise. Il tient aussi au fait que le Conseil réussit à imposer ses objectifs économiques face aux pressions des administrations fiscales.

Le rejet de l'obligation comptable, la volonté de laisser une grande liberté aux professions autonomes et le report des décisions en matière de comptabilité analytique satisfont les chefs d'entreprise. Ces points correspondent aussi aux souhaits des professionnels de la comptabilité, même si plusieurs sont frustrés par le report de toute obligation en matière de comptabilité analytique. Tous considèrent que le PCG est une œuvre utile et qu'il le restera tant qu'il sera capable de s'adapter aux changements des structures de l'économie.

La proposition de modifier le PCG 1947 est introduite en 1949 dans le premier *Bulletin d'information* du Conseil supérieur de la comptabilité. Il faut attendre 1951 pour envisager une révision générale après un examen méthodique des propositions et des critiques du plan existant⁸⁹. Le Conseil supérieur charge un comité d'étude présidé par Léon Turpin de cette révision (quelques membres : J. Benoit, A. Brunet, C. Monloup-Robert et G. Poujol). Le comité commence ses travaux le 5 avril 1951 et les achève le 10 novembre 1953 après 32 séances. La réforme envisagée se limite à des recommandations réunies dans des guides professionnels destinés à chaque profession. Les sanctions prévues par l'ancien PCG sont supprimées. La commission de réforme du Code de commerce sera chargée de préciser les peines imposées aux contrevenants. À travers ces quelques mesures, le projet consiste à



Béatrice TOUCHELAY

À L'ORIGINE DU PLAN COMPTABLE FRANÇAIS DES ANNÉES 1930 AUX ANNÉES 1960,
LA VOLONTÉ DE CONTRÔLE D'UN ÉTAT DIRIGISTE ?

78

emporter l'adhésion volontaire des entreprises en leur fournissant un instrument comptable de qualité. Il va mettre six ans pour s'imposer. L'abandon du contrôle des prix, le désengagement relatif de l'État (Pinay), la retraite forcée du contrôle fiscal (poujadisme), les difficultés budgétaires (Indochine, Algérie) et l'instabilité ministérielle contribuent à freiner les travaux. Les pressions en faveur de la normalisation des comptes, qu'elles viennent de la direction des impôts ou du groupe socialiste à l'Assemblée sont insuffisantes⁹⁰. Les crédits du Conseil supérieur de la comptabilité sont amputés. Son *Bulletin d'information* cesse de paraître après le second numéro.

Certaines maladresses, comme un amendement adopté par la commission des finances de l'Assemblée nationale au début de 1952, desservent le PCG⁹¹. Cet amendement impose l'application du PCG aux entreprises industrielles et commerciales réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50 millions de francs. Le Conseil supérieur de la comptabilité dénonce ce texte qui risque de réanimer de vieilles oppositions. Certains de ses experts mettent particulièrement en garde contre toute extension du plan comptable par un biais fiscal⁹².

Au bout du compte, la majorité du Conseil supérieur de la comptabilité s'accorde pour dénoncer au ministre les inconvénients de l'amendement. Le Conseil rappelle que le projet de loi comptable qu'il avait présenté en 1949 s'appuyait sur des modalités plus souples et sur des critères plus pertinents que le chiffre d'affaires pour définir les entreprises assujetties. Au nom du CNPF, Benoit souligne que les chefs d'entreprise ne se refuseront jamais à une discussion sur l'extension de la normalisation des comptabilités sur la base du PCG de 1947 dans la mesure où le Parlement sera directement saisi d'un projet de loi indépendant de toute emprise fiscale. Le Conseil se rallie à cette position et suggère au ministre de demander le report de la discussion de l'amendement. Il obtient satisfaction.

La révision du plan comptable revient à l'ordre du jour en 1953. Le Conseil supérieur charge un comité d'examiner les critiques et les suggestions relatives au PCG 1947. Le comité présente ses conclusions à l'assemblée plénière qui les adopte à une large majorité le 24 février 1954⁹³. Il suggère d'ouvrir rapidement le débat sur les plans ou guides professionnels. La question de la compétence des groupements professionnels est discutée. Pour certains, ces groupements doivent se contenter de définir des recommandations, pour d'autres ils doivent établir des cadres obligatoires. La question est à nouveau examinée en avril 1954⁹⁴. Un comité est chargé d'étudier les modalités de l'établissement des guides comptables professionnels. Il devra coordonner les actions par branche et centraliser les renseignements pour répondre aux besoins de la comptabilité nationale. Le Conseil souligne que les guides comptables devront s'insérer dans une action d'ensemble permettant d'améliorer la documentation des chefs d'entreprise et de les aider à promouvoir de meilleures méthodes de gestion. Il envisage de limiter les mesures de réglementation aux cas où les entreprises désirent contracter avec l'État ou recourir à son aide financière. Dans les autres cas, il est décidé de procéder par recommandations en laissant une large initiative aux entreprises et aux associations professionnelles compétentes.

Les pressions en faveur d'un texte peu contraignant l'emportent donc. Dans sa séance du 10 juin 1954, le Conseil supérieur de la comptabilité décide de rappeler clairement en tête du futur PCG que ses modalités ne sont obligatoires que pour les entreprises visées par un texte réglementaire⁹⁵. Le 29 juin 1954, un comité de rédaction est constitué pour mettre au point le texte de la nouvelle édition du plan comptable. Les ultimes modifications sont apportées pendant la séance du 16 mars 1955⁹⁶. Le nouveau plan comptable général est adopté en 1957.



3.2. Les inflexions de 1957

L'adoption du PCG mais aussi la création de nouveaux organismes (commission de vérification des comptes des entreprises publiques, comité chargé de la comptabilité nationale, comité national de la productivité ou comité des experts) obligent à réformer le Conseil supérieur de la comptabilité pour préserver son rôle de coordination et de synthèse. La réforme aboutit à la création du Conseil national de la comptabilité (CNC) en février 1957⁹⁷. Il appartient au CNC d'affirmer la coordination des points de vue économiques et comptables⁹⁸. Sa présidence est confiée à Closos et sa vice-présidence à quatre membres du Conseil supérieur de la comptabilité, dont Benoit, Montet et Reverdy. Lauzel assure le secrétariat général. Le CNC se dote d'un secrétariat technique qui est un bureau d'études comptables ouvert à tous et qui est rattaché au Service de l'expertise économique à compter du 1^{er} juin 1957.

Le CNC fait une plus large place aux techniciens de la comptabilité que son prédécesseur (27 comptables contre 23). Les chefs d'entreprise et les utilisateurs de la comptabilité sont aussi fortement représentés. Le poids du secteur privé est plus important que celui des ministères et de l'administration. Le CNC élimine volontairement le terme « contrôle » des textes dont il est responsable pour ne valoriser que les actions persuasives. Il reste un organisme consultatif. Sa création correspond à l'élargissement des rangs des défenseurs de l'obligation comptable. Cette obligation est introduite par plusieurs décisions législatives à partir du décret du 30 juin 1958 qui impose une présentation uniforme des bilans révisés et qui édicte des règles d'évaluation obligatoires pour conserver les avantages fiscaux de la révision des bilans⁹⁹. Le CNC juge ces prescriptions conformes aux objectifs du PCG mais il insiste aussi sur la nécessité de distinguer clairement le bilan révisé du bilan fiscal. Il est soutenu sur ce point par la direction générale des impôts (DGI).

Le 28 octobre 1959, l'Assemblée nationale adopte l'amendement rendant le PCG obligatoire pour toutes les entreprises imposées au bénéfice réel. L'obligation est entérinée par le Sénat. L'amendement devient l'article 55 de la loi portant réforme fiscale du 28 décembre 1959¹⁰⁰. Il prévoit que l'extension de la normalisation comptable sera réalisée par l'application progressive du PCG dans les conditions fixées par décret¹⁰¹. Il élargit les attributions du CNC et renforce sa mission de coordination¹⁰². Le CNC est chargé de préparer les textes d'application. Il doit trouver les moyens de faire appliquer le PCG par les entreprises dans un délai de cinq ans. L'échéance paraît très proche.

L'obligation d'introduire des règles de comptabilité normalisées passe également par des décisions de nature fiscale comme celles qui imposent la révision des bilans¹⁰³. Le CNC confie cette question à un comité dirigé par Closos et composé entre autres de deux représentants du CNPF et du président de l'Association nationale des sociétés par action (ANSA). L'évolution favorable à l'obligation conduit à l'arrêté du 20 octobre 1960 qui est adopté sur l'avis du CNC. L'article 8 de l'arrêté stipule que des arrêtés conjoints du garde des Sceaux et du ministère de tutelle détermineront les mesures de normalisation dont l'application deviendra obligatoire. Il stipule en outre (article 12) que les entreprises qui ne satisfont pas à ces obligations pourront se voir privées des avantages octroyés par l'État.

Le CNC doit organiser les comités professionnels chargés de la généralisation du PCG avant le 1^{er} juillet 1960. Ces comités réuniront des professionnels de la comptabilité (trois désignés par les organisations patronales et trois représentant le CNC), des représentants du secteur concerné (deux à quatre personnes) ainsi que des représentants des administrations centrales ou d'institutions (INSEE,



Commissariat général au plan, etc.). Comme il s'agit d'organismes purement techniques, ces comités ne comportent aucun délégué des syndicats de salariés.

Pour rédiger les guides professionnels servant à adapter le PCG aux conditions des professions, les comités disposeront d'un délai très court (un mois). Leurs propositions distinguant les mesures obligatoires et les simples recommandations seront présentées au CNC qui formulera son avis et les transmettra aux ministres intéressés.

Fin octobre 1960, Brunet conteste le bien-fondé des guides professionnels et il met en garde contre la lenteur probable de leur rédaction¹⁰⁴. Lauzel défend le principe du guide comptable en soulignant qu'il apparaît comme le meilleur compromis entre une voie autoritaire, imposant le PCG d'en haut, et une voie consensuelle. Le débat est tranché par la souplesse de la définition des compétences des comités professionnels qui seront autorisés à établir plusieurs guides comptables (pour la comptabilité générale, pour la comptabilité analytique, etc.). L'accélération de la normalisation comptable est enclenchée.

3.3. Le PCG, un pilier de l'économie concertée (1959-1965)

En 1960, le CNC a rempli sa mission initiale en mettant en place les structures nécessaires à la généralisation du PCG. Montet succède à Closoué¹⁰⁵. Les effectifs du CNC sont accrus. Il dispose désormais d'un collège formé de huit professionnels de la comptabilité, de huit représentants des chefs d'entreprise, de cinq personnalités de la comptabilité et de quatorze représentants d'institutions.

À partir de la loi de décembre 1959, la fonction prioritaire du CNC consiste à diffuser le plus largement possible le plan comptable. Il est soutenu par la DGI¹⁰⁶.

Au début de 1961, le CNC présente un avant-projet de règlement d'administration publique établissant les règles de la généralisation du PCG¹⁰⁷. Le CNC pourra imposer certaines prescriptions si un comité professionnel ne présente pas ses propositions dans les délais impartis. Ce point est jugé contradictoire avec l'article 55 de la loi du 28 décembre 1959 qui indique que l'application des règles du PCG est faite au vu des propositions des comités professionnels. Au terme des discussions, il est décidé de ne pas recourir à des mesures contraignantes mais de laisser les comités professionnels de normalisation maîtres de la situation.

La pertinence de la formule des guides professionnels est à nouveau confirmée en avril 1961 mais les travaux semblent bloqués¹⁰⁸. Le CNC déplore la lenteur des procédures qui ont conduit à la signature du décret du 13 avril 1962 prescrivant de définir des comités professionnels et de généraliser le PCG¹⁰⁹. Au nom du CNPF, Benoit regrette que le décret ne précise pas que les obligations ne concerneront pas la comptabilité analytique. Il assure cependant de l'accord des organisations professionnelles.

Le CNC charge un comité de coordination de former les comités professionnels, de suivre leurs travaux, d'établir un inventaire des prescriptions comptables auxquelles les entreprises sont déjà assujetties et de rédiger les directives générales. Ce comité est dirigé par Lauzel. Ses premières conclusions sont examinées par le CNC en juin 1962¹¹⁰. Elles invitent à former les comités professionnels au niveau le plus élevé auquel il est possible d'obtenir rapidement la normalisation des comptabilités générales. Elles envisagent de créer deux ou trois comités par grand secteur professionnel. Chacun des comités devra confier la mise au point des comptabilités analytiques à des groupes de travail.



Quelques secteurs pilotes (chimie, construction électrique, mécanique, textile) seront invités à formuler des propositions. Lauzel se félicite des bonnes relations entretenues avec les organisations professionnelles. Ce constat ne sera pas démenti. Les premiers comités de normalisation comptable sont organisés suivant le modèle des plus anciens comités professionnels durant l'année 1962. Lauzel envoie à leurs présidents une note d'orientation approuvée par le comité de coordination en mars 1962. Ce comité devient l'interlocuteur des comités professionnels auprès du CNC. Il les aide à rédiger leurs rapports professionnels et examine leurs propositions. Il définit avec eux les mesures obligatoires et celles qui seront facultatives. Cette définition tient compte de la décision du CNC qui limite les obligations à la tenue des comptes directement intéressés par la présentation de documents destinés à des tiers (administrations publiques, actionnaires, etc.) et qui sont, sauf exception (marchés publics), des comptes de la comptabilité générale ¹¹¹.

Les travaux avancent de façon très inégale selon les secteurs. Un premier bilan est proposé lors de la séance du CNC du 28 mai 1963. Deux comités fonctionnent depuis mars 1963 (bâtiment et travaux publics). Deux autres sont en cours de création dans le textile. Un cinquième comité est en projet dans le secteur de la recherche et de la production de pétrole qui dispose déjà d'un bon guide comptable. Des discussions sont entreprises avec les organisations de la direction des industries mécaniques et électriques.

Le compte rendu des travaux des comités professionnels de normalisation comptable présenté à la séance du 18 novembre 1964 révèle l'ampleur des progrès accomplis. Dix-huit comités sont en fonction, essentiellement dans l'industrie, sur les quarante comités prévus dans ce secteur. Au total, soixante-dix comités devront être formés avec, outre l'industrie, quinze dans le secteur des prestations de services et quinze dans le commerce.

Le 17 décembre 1964, le comité de coordination du CNC examine le projet de guide comptable professionnel du comité de normalisation comptable pour les industries de la recherche et de la production des hydrocarbures. Le 15 janvier 1965, il étudie celui de la chimie ¹¹². L'administration fiscale n'est pas représentée à ces réunions. Ces plans comptables professionnels sont acceptés par le comité de coordination puis ils sont renvoyés à l'assemblée plénière du CNC qui les ratifie en émettant éventuellement quelques réserves. Les plans sont ensuite transmis aux ministres intéressés pour qu'ils publient l'arrêté prescrivant leur généralisation ¹¹³.

Malgré la lenteur de la formation des comités professionnels qui oblige à repousser la date de leur généralisation du 31 décembre 1964 au 31 décembre 1967, les progrès de la normalisation restent notables. En mars 1966, les vingt-huit comités existants représentent près de 42 % du total de la valeur ajoutée brute nationale, soit près de la moitié du champ d'application du décret du 13 avril 1962 ¹¹⁴. La presque totalité de l'industrie dispose de comités professionnels. La diffusion du plan comptable ne rencontre plus d'obstacles majeurs. Elle se heurte juste aux particularités structurelles du commerce et des services. Les prescriptions fiscales de 1964 ¹¹⁵ et 1965 ¹¹⁶ et la loi sur l'information économique des actionnaires et du public (décret du 29 novembre 1965 ¹¹⁷), comme la création de la Commission des opérations de Bourse confirment le changement des comportements des professionnels et des gouvernants. La majorité des acteurs est en passe de reconnaître l'intérêt de la normalisation pour l'entreprise et pour ses partenaires.

Le CNC a joué un rôle central dans cette évolution. Il s'est aussi imposé comme le pivot de l'adaptation des outils comptables aux nouveaux besoins des entreprises. Ses groupes d'étude se créent à





mesure de l'émergence de nouvelles difficultés. Le groupe d'étude des sociétés en participation et groupements d'intérêt économique tient sa première réunion le 10 octobre 1967. La commission « consolidation » suivra. Cette liste n'est pas exhaustive. Ces groupes et commissions se posent en garants de la protection des intérêts des associés et des tiers¹¹⁸. L'élargissement des champs couverts par le CNC entraîne une augmentation très importante des personnes impliquées dans ses travaux. Les plus grandes entreprises françaises y sont représentées. De telles évolutions démarquent de façon très nette les travaux du CNC des objectifs de contrôle et d'inquisition qui ont pu lui être reprochés. Il remplit sa mission de coordination et de synthèse en matière d'application pratique et aussi de recherches théoriques et méthodologiques de comptabilité. La France est le seul pays doté d'un tel organisme.

Conçu comme un élément fondamental du contrôle de l'État dans une économie de pénurie pendant l'Occupation, envisagé comme un moyen de favoriser l'encadrement économique de la reconstruction au même titre que d'autres outils, le plan comptable s'affirme progressivement comme un instrument nécessaire aux directions des entreprises confrontées à des changements structurels majeurs. La normalisation comptable telle qu'elle est conçue par ses instigateurs est mise au service de l'information des nombreux partenaires privés et publics de l'entreprise. Le patronat moderne ne s'y est pas trompé mais il reste longtemps minoritaire parmi les chefs d'entreprise. Les outils de la rationalisation se diffusent avec lenteur jusqu'à ce que le législateur prenne clairement position en leur faveur à partir du milieu des années 1960¹¹⁹. Toute tentative de falsification comptable est alors fortement punie. La loi de 1966 s'attache ensuite à organiser la sincérité des comptes et des informations données aux actionnaires. Le décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales prévoit d'obliger à communiquer aux actionnaires un tableau des résultats financiers de la société au cours des cinq derniers exercices qui serait établi selon des normes étudiées par le CNC puis par les comités professionnels¹²⁰. La participation des salariés aux fruits de l'expansion joue dans le même sens. Elle implique un dialogue dans l'entreprise sur la base d'une bonne information comptable. Cette évolution conduira à l'organisation du premier grand colloque sur l'information économique organisé par l'INSEE en 1969.

La normalisation comptable s'est imposée parmi d'autres instruments de l'information. Elle a incontestablement profité du renouvellement accéléré des générations de décideurs économiques et politiques à partir de la Libération. Cette évolution témoigne aussi de la reconnaissance de la profession des comptables qui était freinée par la marginalisation de la formation technique et écartée des filières dites nobles des facultés de droit. Cette évolution est soutenue par une nouvelle demande des entreprises à partir des années 1950. Sans ces techniciens, l'emprise de la tradition du secret sur les producteurs resterait importante.

La réforme du PCG français en 1999 et son adaptation aux normes anglo-saxonnes (IAS) marquent une double inflexion : la disparition de toute allusion à la comptabilité analytique tout d'abord, ce qui signifie l'abandon des velléités de normalisation dans ce domaine. Une rupture avec une comptabilité envisagée comme une source d'informations sur les entreprises et destinée au plus grand nombre ensuite. Avec l'adoption des normes anglo-saxonnes, la comptabilité vise de plus en plus à renseigner le marché financier. Cette évolution ne risque-t-elle pas de s'effectuer au détriment de l'information du public sur les entreprises ? La comptabilité ne risque-t-elle pas de perdre ainsi une partie de l'attrait qui l'avait fait naître et s'affirmer ?





Notes

2. Il s'agit des archives déposées au service des archives du ministère de l'Économie et des Finances (SAEF) de Savigny-le-Temple (77).
3. B 55 188. Travaux préparatoires de la commission plénière du plan comptable. Rapport adressé au ministre, secrétaire d'État à l'Économie nationale et aux Finances, 23 mars 1942.
4. Ces modernisateurs se retrouvent dans la Commission générale d'organisation scientifique (CEGOS) présidée par Auguste Detœuf, qui hérite d'une commission créée par la Confédération générale de la production française (CGPF) en 1926.
5. Jean Coutrot : X 1913, très actif à la CEGOS, Jean Coutrot entre au Comité national de l'organisation française (CNOF), créé en 1926, en 1929 – puis à X Crise, il dirige une petite entreprise de papier mais il est au centre d'un vaste réseau de relations. Jean Coutrot fonde, avec le Hollandais Hijmans, le Bureau d'ingénieurs conseil en rationalisation (BICR) en 1931-1932 : celui-ci reste modeste (une dizaine de gros clients chaque année liés pour l'essentiel au secteur public : Imprimerie nationale, Compagnie des Eaux, etc.).
6. Le but du rapport est de « montrer aux pouvoirs publics que la normalisation privée de la comptabilité de gestion fait de la CGPF un partenaire clé de la régulation de l'économie et en tout premier lieu des prix ».
7. B 55 187. Commission interministérielle du plan comptable (1940-1941). Note sur les plans comptables français et allemand et étude comparative des deux plans, 1941, 20 pages et annexes.
8. L'auteur insiste sur l'importance de l'influence des réalisations allemandes sur les PCG français de 1942 (moniste) et de 1947 (dualiste), qu'il s'agisse du plan comptable de 1927 de E. Schmalenbach, qui intègre dans un même cadre la comptabilité générale et la comptabilité industrielle, plan moniste, ou de celui de 1937 (Goering) qui est dualiste. L'option française (dualisme) du PCG 1947 viserait à le « démarquer de l'Allemagne et de Vichy » et à empêcher que l'État ne maîtrise l'information sur les coûts.
9. B 55 187. Commission... (1940-1941). Circulaire du 11 novembre 1937, maréchal Goering, 17 pages dactylographiées.
10. L'auteur recevra le prix Nobel d'économie en 1988.
11. B 59 661. Dossiers et procès-verbaux (PV) des séances du Conseil supérieur des assurances privées (1938-1939 et 1941-1945).
12. La réglementation est définie par les textes d'application du décret-loi du 8 août 1935 publiés en 1937.
13. B 62 298. Comptabilité des sociétés d'assurances. Travaux préparatoires et applications (1939-1960).
14. B 58 396. Plan comptable des assurances. *Journal officiel* du 17 octobre 1939. Le décret vise à uniformiser les documents présentés au public et à faciliter l'exercice du contrôle. Il ne constitue pas un véritable plan comptable puisqu'il se contente de fixer un nombre minimum de comptes à ouvrir.
15. D'autres cercles prolongent également cette étude et aboutissent à créer une « commission de normalisation des comptabilités » au moment de l'entrée en guerre. Les archives de Savigny-le-Temple (B 55 187 Commission interministérielle du plan comptable 1940-1941) indiquent que c'est à la « commission de normalisation des comptabilités » que J. Chezleprêtre, alors chef de bureau à la DGCD, présente son rapport le 6 décembre 1940 (voir *supra*). Jean Coutrot est vraisemblablement l'animateur essentiel de cette commission puisqu'il prévoit par exemple « la réunion d'un comité restreint



Béatrice TOUCHELAY

À L'ORIGINE DU PLAN COMPTABLE FRANÇAIS DES ANNÉES 1930 AUX ANNÉES 1960,
LA VOLONTÉ DE CONTRÔLE D'UN ÉTAT DIRIGISTE ?

84

- qui précéderait la réunion de la commission le 4 janvier 1940 ». On ne trouve plus de trace de cette commission à partir de la formation de la commission du plan comptable instituée par l'acte dit décret du 22 avril 1941.
16. B 55 187. Commission... (1940-1941). Ce décret établit le brevet d'expert-comptable.
 17. Même source. Rapports de Jean Martin, président fondateur du Syndicat national des experts-comptables, expert-comptable à Montluçon, 25 novembre 1940, 7 pages. Rapport d'Élie Bayot, expert-comptable, adressé au secrétaire général du cabinet du chef de l'État, général Brecard, communiqué pour avis au secrétaire d'État aux Finances, Vichy, 12 novembre 1940, 18 pages.
 18. B 55 187. Commission... (1940-1941). Rapport d'Élie Bayot, 12 novembre 1940.
 19. B 55 259. Suivi de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés (1961-1965).
 20. Décret n° 1847 du 22 avril 1941, *JO* du 3 mai 1941.
 21. L'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 abroge la loi du 3 avril 1942 et donne un nouveau statut à l'ordre qui est largement inspiré de l'ancien.
 22. A. Detœuf dirige l'Alsthom et préside le CO de la construction électrique.
 23. B 55 187. Commission... (1940-1941). Note de la Direction de l'économie générale, 21 novembre 1940, non signée, 2 pages.
 24. *Ibid.* Rapport présenté à la commission de normalisation des comptabilités par J. Chezleprêtre, Paris, 6 décembre 1940, confidentiel, 81 pages.
 25. *Ibid.* Exemple de plan envoyé aux groupements adhérents à la CEGOS, 25 septembre 1940, 20 pages.
 26. Cette organisation sera adoptée à partir de 1959.
 27. B 55 187. Commission... (1940-1941). Note de Douffiagues au cabinet du secrétaire général à l'Économie nationale, 26 décembre 1940. Note du ministre de la PI au secrétaire général aux questions économiques, 27 janvier 1941.
 28. *Ibid.* Note du secrétaire d'État à la PI au ministre, secrétaire d'État à l'Économie nationale et aux Finances, 25 avril 1941.
 29. B 55 188. Travaux préparatoires, *op. cit.* Note du délégué général du CII (A. de Tavernost) sur la diffusion de la doctrine établie par la loi comptable adressée à Jean Filippi, secrétaire général aux AE, 22 décembre 1941.
 30. *Ibid.* Présentation du projet confidentiel de plan comptable établi par la commission du plan comptable, 17 pages, non signé, décembre 1942.
 31. *Ibid.* 13 novembre 1941, note de Douffiagues sur un article sur le plan comptable que J. Chezleprêtre va publier dans l'organe semi-officiel des CO : *Production*.
 32. B 51 173. Conséquences fiscales de l'application du plan comptable (1940-1954). Copie du rapport de A. Detœuf, 21 mars 1942, 30 pages.
 33. B 55 188. Travaux préparatoires... *op. cit.* Présentation du projet confidentiel du plan comptable au président de l'Assemblée des présidents des chambres de commerce, 14 avril 1942, signé le secrétaire général pour les questions économiques, Jean Filippi.
 34. *Ibid.* Rapport présenté au nom de la commission des questions financières et fiscales par Paul Vandier, conclusions adoptées par la chambre de commerce de Paris, séance du 8 juillet 1942, 10 pages. Publié dans *La Vie industrielle, commerciale, agricole, financière*, 12 août 1942.
 35. B 55 187. Commission... (1940-1941). Note sur les plans comptables français et allemand.



36. B 55 188. Travaux préparatoires... *op. cit.* Rapport de la commission plénière, présentation du projet confidentiel du plan comptable, communiqué au ministre, vice-président du Conseil (Darlan), signé Pierre Bouthillier, ministre de l'Économie nationale janvier 1942, 3 pages.
37. *Ibid.* Ministère de l'Économie nationale, commission de normalisation des comptabilités, PCG, 174 pages.
38. *Ibid.* Note pour le secrétaire général pour les questions économiques, 3 janvier 1942.
39. *Ibid.* Note relative à l'application du plan comptable signée Douffiagues, 18 juin 1943.
40. B 55 188. Travaux préparatoires... *op. cit.* Note de Douffiagues, chef du cabinet, pour le secrétaire général de la commission du plan comptable, 13 novembre 1942.
41. *Ibid.* Note relative à l'application du plan comptable, Douffiagues, 18 juin 1943.
42. *JO* du 11 novembre 1943.
43. B 55 189. Comité d'adaptation du plan comptable (janvier 1943-décembre 1945). Note pour les directeurs de l'administration centrale, 18 novembre 1943 : état de la question sur le plan comptable, signé Culmann, secrétaire général à l'organisation industrielle et commerciale du ministère de la PI.
44. Il s'agit du plan des industries aéronautiques qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 1944.
45. B 55 188. Travaux préparatoires... *op. cit.* Présentation du projet confidentiel et non définitif du plan comptable, manuscrit non signé, 9 pages.
46. Ce contre-plan s'appuie sur une séparation rigoureuse des comptabilités et il aboutira au plan rationnel d'organisation des comptabilités du CNOF en 1946.
47. *Ibid.* L'un des organisateurs de ces journées est Louis Danty-Lafrance, premier titulaire de la chaire de l'organisation scientifique du travail du CNAM ouverte en 1929 et responsable des cours de comptabilité industrielle à l'École centrale. L. Danty-Lafrance sera membre du Conseil supérieur de la comptabilité.
48. B 55 187. Commission... (1940-1941). Projets de loi et de décret sur la normalisation des comptabilités. Ministère de l'Économie et des Finances, note pour le cabinet, 15 décembre 1944.
49. B 55 187. Commission... (1940-1941). Note sur le plan comptable pour le ministre, ministère de l'Économie nationale, direction de la coordination économique, 15 mars 1945.
50. B 55 191. Notes de la commission sur l'examen du plan comptable (janvier-décembre 1947) : Léo Chardonnet, *Traité de comptabilité industrielle en harmonie avec le plan comptable*, 19 janvier 1946, 18 pages.
51. Le plan comptable de 1942 prévoit de sévères sanctions pénales (amendes, emprisonnement de quinze jours à deux ans en cas de mauvaise foi, interdiction professionnelle en cas de récidive) à l'encontre des responsables des entreprises, des experts-comptables ou du commissaire aux comptes auteurs ou complices d'infractions.
52. L'arrêté est appliqué à partir du 1^{er} janvier 1946.
53. B 55 187. Commission... (1940-1941).
54. Décret n° 46-619 du 4 avril 1946, *JO* du 7 avril 1946.
55. B 55 190. Commission de normalisation du plan comptable. PV de la séance du 14 février 1947, 4 pages. Décret n° 47-2051 du 22 octobre 1947, *JO* du 23 octobre 1947 ; B 55 191. Notes de séances..., *op. cit.*, André Brunet, *Rapport général présenté au nom de la commission de normalisation des comptabilités*, Paris, Imprimerie nationale, 1947, 36 pages. La commission est également chargée de poser les bases de la comptabilité nationale.
56. Arrêté du 21 mars 1947 portant nomination des membres du Conseil supérieur, *JO* du 22 mars 1947.



57. Une « séparation à la française » qui entraîne des débats et des « publications incendiaires » dans la *Revue de la comptabilité et des cadres comptables* par exemple : mai 1950, Bayle, directeur de la C^{ie} des Charbonnages du Nord : « Le plan comptable des épiciers », développe des thèses hostiles à la séparation ; Charles Brunet, professeur à HEC, rétorque en juin dans la même revue : « Le Plan et les Bougnats ». C Brunet défend à nouveau la thèse de la séparation en 1948 dans *Principes d'établissement d'un plan comptable universel*, Paris, septembre 1948.
58. B 55 191. Notes de séances..., *op. cit.*
59. *Ibid.* Note sur l'évaluation des actifs industriels, 5 pages.
60. B 55 190. Commission de normalisation..., *op. cit.* PV de l'assemblée plénière du 11 juillet 1946, 18 pages.
61. *Ibid.* Critiques formulées à l'encontre du plan comptable de 1942, 5 pages.
62. *Ibid.* PV de la séance du 18 avril 1946, 3 pages.
63. *Ibid.* PV de séance du 9 mai 1946. Rapport de M. Bayle, directeur adjoint du service central de la comptabilité et des finances des houillères du Nord-Pas-de-Calais, sur l'application du PCG dans les houillères nationalisées.
64. B 55 191. Notes de séances..., *op. cit.* Note de Jean Benoit à André Brunet, 12 juin 1947, 19 pages.
65. B 55 190. Commission de normalisation..., *op. cit.*, PV du 27 juin 1947, 23 pages.
66. *Ibid.* Cette réévaluation est « une œuvre considérable qui ne saurait être entreprise dans la période actuelle d'instabilité monétaire. Comment envisager de prendre pour base des indices imposés, fixés toujours en retard et souvent loin de la réalité? »
67. B 55 191. Notes de séances..., *op. cit.*, note d'André Brunet à Pierre Lauzel sur la proposition de loi n° 1319 présentée par les membres du groupe socialiste tendant à rendre obligatoire l'application d'un plan comptable pour les entreprises industrielles et commerciales, 20 juin 1947.
68. B 55 190. Commission de normalisation..., *op. cit.*, PV de séances de 1946, 11 pages.
69. Amendes, peine d'emprisonnement de 15 jours à 2 ans en cas de mauvaise foi, interdiction professionnelle en cas de récidive.
70. Décret n° 47-2051 du 22 octobre 1947, *JO* du 23 octobre 1947.
71. B 55-191. Notes de séances... *op. cit.* Question adressée au ministre du Budget, *JO* du 31 décembre.
72. Décret du 19 novembre 1948 ; décret du 2 août 1949 ; décret du 27 décembre 1947.
73. B 55 191. *op. cit.* PV séance du 4 juin 1946, 5 pages. Le décret n° 47-188 est publié au *JO* du 8 janvier. La commission de normalisation des comptabilités désigne Turpin pour la représenter auprès du nouveau Conseil.
74. B 55 197. Réunions..., *op. cit.*
75. Décret n° 49-1662 du 31 décembre 1949. Article 1^{er}, *JO* du 6 janvier 1950.
76. Décret n° 50-409 du 31 mars 1950.
77. B 55 198. Réunions de la formation plénière du Conseil supérieur de la comptabilité (1947-1961).
78. B 51 173. Conséquences..., *op. cit.* Note pour Jacques Dumontier sur la valeur réglementaire du plan comptable.
79. Décret n° 48-1039, *JO* du 30 juin et du 28 juillet 1948.
80. *Ibid.* Question écrite n° 7 836 d'Eugène Rigal adressée au président du Conseil.
81. B 55 213. Activités des groupes d'études : révision des bilans (1948-1962). Note de F.-L. Closion le 31 décembre 1948 pour le directeur de l'organisation économique et du contrôle des entreprises publiques.
82. B 51 177. Modalités de réévaluation des bilans simplifiés (1945-1961) pour la direction générale des impôts (DGI) le 4 juin 1948.
83. B 55 202. Activités des sections d'études, première section, enseignement, documentation (1948-1968). PV du 19 mars 1949.

84. *Ibid.* Séance du 11 février 1949, positions du CNPF défendues par J. Benoit.
85. B 55 197. Réunions..., *op. cit.* Direction de l'organisation économique et du contrôle des entreprises publiques. Note pour le directeur. Objet : application du PCG, 17 octobre 1949, signée André Brunet, 6 pages.
86. B 55 208. CNC. Avant-projet de loi comptable, mai 1949, 16 articles.
87. B 51 173. Conséquences..., *op. cit.* Revue *Le Plan comptable* de janvier et mars 1951.
88. B 55 197. Réunions... *op. cit.* Conseil supérieur de la comptabilité. Texte du PCG (document interne, rédaction non définitive), octobre 1956, 23 pages.
89. B 55 204. Activités des sections d'études. Seconde section (1954-1957). Rapport sur les modifications à apporter au plan comptable, Georges Poujol, 16 novembre 1953, 139 pages.
90. B 58 840. Réformes fiscales (1952-1958). Proposition de loi n° 6 057 présentée le 27 mars 1953 par Francis Leenhardt et les membres du groupe socialiste et tendant à simplifier la fiscalité et à en corriger l'injustice. Parmi les mesures fiscales qui sont préconisées pour lutter contre la fraude figure l'application obligatoire du plan comptable (art. 46).
91. B 55 203. Activités des sections d'études. 2^{de} section (1947-1953). PV de la réunion du 6 février 1952.
92. *Ibid.* Intervention de Claude Monloup-Robert en janvier 1952.
93. B 55 204. Activités..., *op. cit.* PV de la séance consacrée à l'examen du rapport de G. Poujol sur les modifications à apporter au PCG, 13 pages.
94. B 55 198. Réunions..., *op. cit.* Note préparant l'avis sur l'établissement des guides comptables professionnels, 13 avril 1954.
95. B 55 204. Activités..., *op. cit.* PV de la séance du 6 octobre 1954.
96. *Ibid.* Séance du 2 juillet 1956, 6 pages.
97. Décret n° 57 129 du 7 février 1957, *JO* 8 février relatif au CNC.
98. B 57 614. Direction générale des prix et des AE (1940-1973), dossier thématique de Louis Rosenstock-Franck, directeur (1940-1961). Plan comptable et comptabilité nationale. Décret n° 57-129 du 7 février 1957.
99. B 55 198. Réunions..., *op. cit.*
100. La loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 réforme le contentieux fiscal et les dispositions comptables envisagées.
101. B 51 174. PV des réunions du CNC relatives à la révision du PCG et à son extension progressive. Réunion du 12 octobre 1960. H. Montet présente la genèse du texte examiné.
102. B 55 198. Réunions..., *op. cit.* Décret publié au *JO* des 28 et 29 décembre.
103. *Ibid.* PV de la séance du 17 juin 1959. Ainsi, par exemple, les dispositions de l'article 39 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 concernant certaines catégories d'entreprises.
104. *Ibid.* PV de la séance du 28 octobre 1960.
105. *Ibid.* PV de la séance du 17 décembre 1959.
106. B 637. Contrôle fiscal (1953-1960). Note du directeur général des Impôts pour le chef de service de l'administration générale, 15 avril 1960.
107. B 51 174. Révision du PCG. Extension progressive (1960-1961).
108. *Ibid.* Séance du 11 avril 1961
109. Décret n° 62-470 du 13 avril 1962.
110. B 55 199. Réunions de la formation plénière du CNC (1962-1966), séance du 13 juin 1962.
111. *Ibid.* Note de P. Lauzel sur les comités professionnels, non datée.
112. B 55 228. Comité professionnel de normalisation comptable pour les industries chimiques (1965-1968).
113. *Ibid.* Avis du CNC n° 382-66-20, réunion du 7 novembre 1966.

114. B 55 199. Réunions... *op. cit.* PV de la séance du 24 mars 1966, 3^e rapport sur l'application progressive du PCG, décret du 13 avril 1962.
115. Décret n° 64-941 du 12 août 1964, *JO* du 12 septembre 1964.
116. Le décret du 28 octobre 1965 impose aux entreprises non soumises au forfait d'annexer à leur déclaration fiscale des documents d'ordre comptable détaillés. Ces informations devront améliorer les connaissances générales sur l'économie nationale.
117. Le décret prévoit que les sociétés dont les actions sont cotées en Bourse et dont le total du bilan dépasse 10 millions de francs publient chaque années leurs comptes dans des conditions déterminées, chaque trimestre leur CA et chaque semestre une situation provisoire de leur bilan. Les sociétés cotées dont le bilan ne dépasse pas 10 millions sont tenues de fournir certains comptes et documents à la demande de leurs actionnaires.
118. B 55 217. Activités des groupes d'études. CR de la réunion du 2 mai 1968.
119. B 53 986. Législation fiscale. Organisations des travaux (1958-1967). Analyse des vérifications des comptabilités effectuées en 1967. Note pour le directeur général, 8 novembre 1968. Résultats généraux des vérifications des comptabilités effectuées en 1967 : « 68 % des entreprises vérifiées ont été en mesure de produire une comptabilité régulière et probante ; 15,5 % n'ont présenté aucune comptabilité et 16,5 % des comptabilités ont été rejetés. »
120. B 55 201. Réunions de la formation plénière CNC, 1969.
- BOUQUIN H. (1995), « Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion », *Revue française de comptabilité*, n° 271, p. 63-71.
- DURAND R. (1992), « La séparation des comptabilités : origines et conséquences », *Revue française de comptabilité*, n° 240, p. 72-81.
- FOURASTIÉ J. (1944), « Le problème du plan comptable », *Les Nouvelles économiques*, 24 août.
- LEMARCHAND Y. et LE ROY F. (2000), « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 3, n° 4, p. 83-111.

Ouvrages publiés, thèse

- BERLAND N. (1999), « L'histoire du contrôle budgétaire en France, thèse, université de Paris-Dauphine.
- DARD O. (2002), *Le Rendez-vous manqué des relèves des années 1930*, Paris, PUF.
- MARGAIRAZ M. (1991), *L'État, les finances et l'économie, histoire d'une conversion : 1932-1952*, 2 tomes, Paris, CHEFF, Imprimerie nationale.
- MOUTET A. (1997), *Les Logiques de l'entreprise. La rationalisation dans l'industrie française de l'entre-deux-guerres*, Paris, éditions de l'EHESS.
- RICHARD J. (1992), « De l'histoire du plan comptable français et de sa réforme éventuelle », dans LE DUFF R. et ALLOUCHE J. (éd.), *Annales du management*, Economica, Paris, vol. 2, p. 69-82.
- STANDISH P.E.M. (1997), *The French Plan Comptable : Explanation and Translation*, Paris, Experts-comptables média.
- VOLLE M. (1982), *Histoire de la statistique industrielle*, Paris, Economica.

Bibliographie

Articles

- ALLAIS M. (1938), « Les conditions premières de toute action économique », *Le Chef de comptabilité*, novembre, n° 156.