

## **JOURNEES D'HISTOIRE DE LA STATISTIQUE**

**(15 et 16 février 2006)**

**André VANOLI**

**Janvier 2006**

Président de l'Association  
de comptabilité nationale

### **COMPTABILITE D'ENTREPRISE ET COMPTABILITE NATIONALE DES RELATIONS DIFFERENTES EN FRANCE ET DANS LE MONDE ANGLO-SAXON**

Les présentations de la comptabilité nationale s'ouvrent en général par une brève évocation historique qui cite les grands ancêtres de l'estimation du revenu national, les Anglais d'abord (Petty et King), les Français ensuite (Boisguillebert et Vauban). Cette référence, et nécessaire révérence, aux pères fondateurs des travaux sur le revenu national peut être cependant ambiguë. En effet, pendant plus de deux siècles et demi après la première publication de William Petty en 1665, les estimations intermittentes du revenu national, parfois aussi de la fortune nationale, n'ont pas été pensées en termes de comptes, comme on aurait pu le faire par analogie avec la comptabilité des entreprises.

Pourtant, il y avait eu, peu après Petty, une exception remarquable. Gregory King (travaux initiaux sur 1688) avait élaboré certains comptes (un compte du revenu et de la dépense de consommation par catégorie sociale même !) et procédé à nombre d'estimations. De sorte que Phyllis Deane, historienne de l'économie et comptable nationale britannique, a pu en 1955 présenter les résultats de King sous une forme moderne de comptes nationaux articulés et équilibrés pour l'Angleterre et le Pays de Galles en 1988 (ils sont reproduits dans HCN p. 26-27). King avait même estimé les stocks de l'Angleterre et un raccord flux/stocks entre les années 1688, 1695 et 1698 (les principaux tableaux de King sont repris dans HCN, p. 22-25).

Cependant, Richard Stone peut regretter à juste titre qu' "après ce brillant départ toute idée de comptes équilibrés semble avoir disparu" (Nobel Memorial Lecture 1984, p. 9), et cela jusqu'à la veille de la seconde guerre mondiale.

### **Emergence de la notion de comptes nationaux à la charnière des années trente et quarante du 20<sup>ème</sup> siècle**

Dans les années trente, on va commencer à penser la question des travaux quantitatifs sur le revenu national en termes de comptabilité, et explicitement par analogie avec la comptabilité des entreprises. En vérité Irving Fisher avait déjà auparavant (1906, 1928) évoqué dans ses ouvrages théoriques l'extension du traitement comptable des individus et de l'entreprise à la société dans son ensemble et la possibilité en principe d'obtenir le capital et le revenu de celle-ci par combinaison de bilans et comptes de revenu individuels. Plus directement en relation avec les travaux d'estimation du revenu national, Morris A. Copeland, économiste américain d'inspiration institutionnaliste, montre (1932, 1935, 1937) les avantages qui résulteraient de la formulation des problèmes de l'estimation du revenu national en termes comptables à travers un système de comptes à double entrée. Un autre Américain, Robert F. Martin, du Department of Commerce, présente en 1936 l'idée d'un système de comptes pour l'économie nationale. En France, André Vincent publie en 1939 ses premières idées sur l'application des principes de la comptabilité à l'économie nationale considérée comme un tout. Aux Pays-Bas Ed Van Cleeff effectue son estimation pour 1938, publiée en 1941, sous la forme d'un système de comptabilité nationale. Il considère les comptes nationaux "as the business accounts of the nation" et le gouvernement comme étant à la tête d'une grande entreprise (HCN p. 35-36, 53-54).

On note, dans ces premières évocations de l'idée de système de comptabilité nationale au cours des années trente deux orientations assez différentes. L'une paraît surtout instrumentale (Copeland, Martin) insistant sur les avantages techniques d'une telle démarche pour de meilleures estimations du revenu. L'autre (Vincent, Van Cleeff) combine avec cet argument le souci d'une meilleure organisation économique de la nation et d'une certaine planification après les désordres de la Grande Crise.

En pratique cependant, dans la sphère des études sur le revenu national, les années trente verront surtout un perfectionnement des méthodes d'estimation, l'amorce de la tendance à l'officialisation et à la publication régulière de séries et l'émergence de la dépense, c'est-à-dire des utilisations du revenu national pour la consommation et la formation de capital, comme agrégat à part entière.

Dans le mûrissement des idées qui suit, dans la deuxième partie des années trente, la publication de la Théorie générale, ce n'est pas l'inspiration de la comptabilité d'entreprise qui va entraîner le recours à la forme comptable sur le plan macroéconomique. C'est la macroéconomie elle-

même. Celle-ci, qui a émergé dans les années trente, va entraîner la constitution à la fois d'un nouvel objet -l'économie d'une nation considérée dans son ensemble-, d'une théorie appliquée à cet objet et d'un ensemble de mesures quantitatives en termes monétaires articulant la maquette de ses interrelations. Celle-ci repose sur les équations classiques de la Théorie générale et va constituer l'ossature de la comptabilité nationale :

"En résumé :

Revenu = valeur de la production = consommation + investissement

Épargne = revenu - consommation

Donc, épargne = investissement" (Livre II, chapitre VI)

Cette approche féconde générera cependant certaines ambiguïtés.

### **Comptes nationaux ou comptabilité nationale ?**

D'abord, elle va conduire à mettre l'accent sur les agrégats et leurs principales décompositions. Certes ceux-ci sont devenus trois (production, revenu, dépense) au lieu du seul revenu national des siècles antérieurs. Mais on aura du mal à se dégager de leur présentation comme "les trois optiques du revenu national". Plus tard on remplacera cela en général par les trois optiques ou "les trois mesures du PIB (produit intérieur brut) - qualifications fautive dans les deux cas car l'identité numérique, sous certaines conditions, des trois agrégats ne signifie pas que ceux-ci mesurent la même chose.

Ensuite, inconvénient de plus vaste portée, la référence keynésienne, si elle est prise étroitement, encourage à concevoir les comptes nationaux à partir du haut et leur système comme un schéma comptable très condensé décrivant surtout les relations entre les grands agrégats quelque peu subdivisés. La notion de comptes est alors loin de celle de comptabilité.

Dès 1941 toutefois Meade et Stone, dans la première publication officielle britannique du Livre blanc du 7 avril, vont bien au-delà d'une telle vue étroite dans leur ensemble de tableaux qui met aussi en jeu les agents économiques (les entreprises, les personnes, les administrations publiques et le reste du monde). Ce jeu de tableaux représente un système de comptes nationaux, sous la forme d'une articulation entre un ensemble cohérent de grandeurs macroéconomiques. Cependant, les comptes de secteur (groupe d'agents économiques) y restent implicites. Ni la structure du système productif, ni les opérations de financement n'y figurent.

Dans le schéma de Meade et Stone 1941, comme dans les National Income and Product Accounts des Etats-Unis, 1947, et le premier système normalisé de l'OECE, 1952, l'objectif de fournir en même temps que les comptes un résumé commode des principales informations statistiques à des fins pratiques, louable en lui-même, introduit de la confusion entre cadre de présentation résumée et

structure comptable et constitue un obstacle à la bonne compréhension conceptuelle de ce qu'est un système de comptabilité nationale. Paradoxe de ce type d'approche : on trouve des comptes d'affectation des revenus et dépenses courantes des particuliers, des administrations publiques et du reste du monde, mais les comptes des entreprises tendent à disparaître en tant que tels, ils se fondent pour l'essentiel dans le compte du produit national et des dépenses de la nation. La relation de ces premiers schémas de comptes nationaux (voir HCN p. 73-81) avec la comptabilité d'entreprise est à peine virtuelle. D'ailleurs les secteurs sont constitués sur une base fonctionnelle. Ils ne regroupent donc pas toujours des unités économiques complètes, c'est-à-dire celles-là mêmes qui dans la vie économique ont vocation à tenir des comptabilités.

Au début des années cinquante, la notion de système de comptabilité nationale apparaît ainsi très floue et l'usage du terme comptabilité presque abusif. On peut noter avec intérêt qu'une différence terminologique s'est introduite dès la fin des années quarante entre l'anglais et le français. En anglais, on parle de social accounts, expression bientôt remplacée par national accounts, tandis qu'en français on va parler de comptabilité nationale (alternativement, de manière très limitée, de comptabilité sociale). Ces usages parallèles vont persister durablement (le système international de 1993 a pour titre System of National Accounts et Système de comptabilité nationale).

A vrai dire, on ne saurait tirer de conclusions fortes au départ de cette différence de langage. Stone parle bien de social accounts dans son texte de 1945 pour la Société des Nations<sup>1</sup>. Mais dans ce texte, à bien des égards remarquable, il présente un système comptable très élaboré et presque complet (aux patrimoines près), fort en avance sur son temps<sup>2</sup>. Celui-ci est résumé ainsi dans HCN p. 45 :

*"Dans la présentation du système comptable proposé (voir l'annexe de ce chapitre), des secteurs résultent de l'agrégation, d'après leur fonction, d'entités comptables qui sont les unités effectuant des opérations (transactions en anglais). Chaque entité comptable peut avoir à tenir plus d'un compte. Les opérations sont classées suivant la nature de la contrepartie aux mouvements de monnaie. Cinq secteurs principaux sont distingués : les entreprises productives, les intermédiaires financiers, les organismes d'assurance et de sécurité sociale, les consommateurs finals (y compris les administrations publiques) et le reste du monde. Les quatre premiers sont subdivisés : entreprises industrielles et commerciales (business enterprises) et propriétaires de logements ; système bancaire et autres intermédiaires financiers ; compagnies d'assurance, fonds de pensions privés et fonds de sécurité sociale ; personnes et fournisseurs collectifs publics. La liste des cinq sous-comptes est unique, mais sa longueur varie selon les sous-secteurs et deux d'entre eux sont parfois combinés. On trouve notamment un compte d'exploitation (operating account), un compte d'affectation (appropriation account), un compte de dépenses et recettes courantes pour les personnes (revenue account), un compte de capital (capital account), un compte de financement (reserve account).*

---

<sup>1</sup> - "Definition and Measurement of the National Income and Related Totals", appendice à Measurement of National Income and the Construction of Social Accounts, Nations-Unies, 1947.

<sup>2</sup> - Ce système est reproduit intégralement en annexe au chapitre 1 de HCN, p. 55 à 66.

*Chaque opération est enregistrée deux fois dans le système, suivant le principe de la partie double, mais les relations bilatérales entre secteurs ne sont pas décrites systématiquement (des comptes écrans sont donc implicites)".*

On trouve ainsi explicitement chez Stone en 1945 l'idée de comptes nationaux qui seraient obtenus par agrégation des comptes d'entités comptables groupées en secteurs. Ces comptes sont conçus sur la base d'une structure comptable différenciée qui inclut les opérations de financement et, parmi les secteurs, les intermédiaires financiers.

L'examen du système comptable ainsi proposé par Stone en 1945 montre que celui-ci s'est notablement inspiré de la comptabilité d'entreprise. Ainsi trouve-t-on entre autres une écriture entre les entreprises productives et les particuliers au titre des créances irrécouvrables ou un virement entre deux sous-comptes des entreprises au titre des gains en capital réalisés.

On est frappé en vérité par une communauté d'approche entre cette conception de Stone 1945, dont on retrouvera peu de choses dans le premier système international normalisé du début des années cinquante, pourtant élaboré par lui, et ce que la naissante comptabilité nationale française va développer dans la première moitié des années cinquante à partir notamment d'une critique radicale du système normalisé<sup>3</sup>.

Sur le plan international, il faudra attendre la fin des années soixante pour que les systèmes normalisés, celui de l'ONU 1968 et le nouveau système de l'Europe des six (SEC 1970), s'inscrivent largement dans les conceptions de Stone 1945 et de la CNF de la première moitié des années cinquante.

### **Un essai avorté de Stone pour influencer la comptabilité d'entreprise**

Comment essayer de comprendre cette discontinuité, dans les travaux de Stone, entre un système comptable 1945 nettement plus élaboré que le schéma de Meade et Stone 1941 et un système normalisé 1952 dans lequel on ne trouve guère l'écho des audaces de 1945 ? On peut avancer trois types de considérations.

Vers la fin des années quarante l'objectif de développement de comptes nationaux normalisés est promu, en particulier par l'administration du plan Marshall, dans un contexte où il s'agit d'encourager beaucoup de pays à entreprendre et perfectionner des estimations de ce type. Le système de Stone 1945 aurait fait peur. Il fallait des recommandations plus simples. Le système normalisé de 1952 avait d'ailleurs été précédé en 1950 d'une première version dont le titre était "Système simplifié de comptabilité nationale".

---

<sup>3</sup> - Voir HCN, chapitre 2, "La comptabilité nationale française fait d'abord cavalier seul".

Par ailleurs, comme indiqué plus haut, on est encore largement dans une période de transition entre les estimations du revenu national (les autres agrégats étant couramment qualifiés dans les années quarante de "totaux connexes") et la construction de comptes nationaux. Et l'idée de comptes pour l'économie globale est plus largement répandue que celles de comptes pour chacun des secteurs de l'économie, ceux-ci étant de surcroît le plus souvent conçu de manière fonctionnelle. Pour certains analystes du revenu national, comme Simon Kuznets, le passage à une approche de comptabilité sociale est perçu sans enthousiasme<sup>4</sup>.

Malgré tout, on aurait pu imaginer que Stone ait poursuivi parallèlement à ses travaux de normalisation internationale l'approfondissement de sa démarche de 1945.

Ici intervient un épisode -peu connu, semble-t-il, des comptables nationaux- qui est une tentative de Stone et quelques autres économistes d'influencer la comptabilité d'entreprise en vue de permettre le rassemblement des comptes des entreprises sous une forme normalisée. Cette tentative a résulté principalement de la coopération entre Stone et Franck Sewell Bray, un comptable à qui Stone était redevable d'une connaissance détaillée de la comptabilité. A leur instigation, une série de réunions -plus de vingt- entre comptables et économistes prit place entre juin 1946 et juin 1947. Le groupe comprenait trois comptables (Bray, Rees et Norris) et trois économistes (John Hicks, Meade et Stone).

L'objectif des économistes et de Bray allait au-delà de l'idée de faciliter l'élaboration des comptes nationaux. Il s'agissait également de rendre les comptes d'entreprise plus utiles pour la gestion macroéconomique (macroeconomic management). Afin d'unifier les terminologies comptable et économique, l'orientation principale consistait à modifier la terminologie des comptables en faveur de celle des économistes. La normalisation des comptabilités d'entreprises aurait permis de centraliser les comptes d'entreprises de manière à obtenir autant d'informations que possible à partir de comptes de base fiables et vérifiés plutôt que par des estimations statistiques telles que celles tirées des recensements. Cependant les économistes et Bray ont recherché une influence trop directe sur la comptabilité d'entreprise, négligeant les conventions particulières de celle-ci et en supposant la réforme. Cette tentative finalement échoua (l'effort pour influencer la comptabilité publique eut plus de succès).

L'histoire de cet essai avorté est retracée dans un article récent de Tomo Suzuki "The epistemology of macroeconomic reality : The Keynesian Revolution from an accounting point of view" (in *Accounting, Organisations and Society*, 2003, vol. 28, Issue 5, pages 471-517)<sup>5</sup>. Suzuki ne dit pas à quel moment a commencé cette collaboration entre Bray et Stone. On peut conjecturer qu'elle a dû

---

<sup>4</sup> - Paul Studenski reflète les divergences et hésitations de l'époque (p. 154). Au regard des réserves de Kuznets, il note avec une pointe de regret l'enthousiasme de certains "tel que les estimations du revenu national sont presque complètement noyées".

<sup>5</sup> - Je n'en avais pas connaissance en écrivant "Une histoire de la comptabilité nationale".

exister déjà lorsque Stone préparait au second semestre 1945 son memorandum pour la Société des Nations<sup>6</sup>.

Cet échec explique probablement en partie, voire pour la plus grande part, pourquoi la voie du système comptable détaillé, d'inspiration fortement institutionnelle, empruntée par Stone en 1945, n'a pas été approfondie, au profit de la démarche plus fonctionnelle qui marque, au grand regret des Français et des Scandinaves, les premières versions du système normalisé<sup>7</sup>. Et cela bien que la collaboration entre Stone et Gray, invité comme chercheur à temps partiel à Cambridge de 1947 à 1955, se soit poursuivie.

### **Un environnement comptable favorable pour la naissante CNF des années cinquante**

En revanche, la CNF créée dans les années cinquante va réussir à élaborer et mettre en place un système de comptabilité nationale basé sur les notions d'agent économique et groupe d'agents économiques, dans une optique fortement institutionnelle. Complet à l'exception des patrimoines, ce système est présenté comme une construction qui va rigoureusement de bas en haut dans le manifeste de la CNF que constituent les "Principes d'établissement d'une comptabilité nationale et d'un tableau économique" (Statistiques et études financières, septembre 1952, n° 45), note de l'équipe du SEEF rédigée par Louis Blanc, René Mercier et Charles Prou. La comptabilité microéconomique, en droits constatés, montre l'enregistrement comptable des opérations économiques élémentaires et leur agrégation en classes d'opérations ayant une même signification économique. La comptabilité macroéconomique agrège les agents économiques en "ensembles homogènes du point de vue des comportements". L'ensemble du système est synthétisé dans un tableau économique élémentaire ou tableau carré (sous forme matricielle)<sup>8</sup>.

Avec bien des différences certes, on peut trouver beaucoup de similitudes d'inspiration entre Stone 1945 et le SEEF 1952. Mais à la différence du groupe de Stone, les comptables nationaux et plus largement les statisticiens français vont disposer des moyens de leurs ambitions.

Avant toute chose, ils ne vont pas avoir à plaider pour la normalisation entre elles des comptabilités d'entreprise. L'existence d'un plan comptable général normalisé, le PCG 1947, les en dispense. Un premier PCG l'avait précédé en 1942, dans une optique évidemment dirigiste dans un contexte de gestion de la pénurie. Bien que celui-ci sente un peu le souffre, la nécessité de la normalisation comptable n'est pas mise en cause à la Libération. L'histoire de la normalisation

---

<sup>6</sup> - Dans un texte antérieur à celui de Suzuki, Flavio Comin ("Richard Stone and Measurement Criteria for National Accounts", in Klein (Judy) and Morgan (Mary). The Age of Economic Measurement. Duke University Press, 2001) donne juillet 1945 comme date de création du groupe conjoint de comptables et d'économistes qu'il évoque succinctement. Je n'ai pas pu vérifier ce point.

<sup>7</sup> - Pour une critique scandinave, voir HCN, encadré 8, p. 83 "Commentaire d'Ingvar Ohlsson sur le système normalisé de 1952". Ohlsson notamment se réfère explicitement au memorandum Stone de 1945.

<sup>8</sup> - Pour une présentation générale de la conception du système du SEEF, voir HCN, chapitre 2, p. 84-91. La suite du chapitre décrit le développement de la CNF jusqu'au milieu des années soixante-dix.

comptable française est retracée de manière approfondie dans un article de Béatrice Touchelay "A l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un Etat dirigiste ?" (in Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro thématique "Histoire de la comptabilité, du management et de l'audit", juillet 2005 p. 61 à 88).

L'adoption puis la diffusion du PCG 1947 seront peu liées en fait à l'idée de dirigisme économique, notion qui ne vaut que pour la période de guerre et l'immédiat après-guerre. En revanche, le PCG s'inscrit pleinement dans le mouvement d'idées et de politiques qui pendant une trentaine d'années -et largement en réaction contre les crises et le malthusiansme économique de l'entre-deux-guerres- va chercher à promouvoir, après la reconstruction, la modernisation et la croissance de l'économie française. Sous le chapeau des budgets économiques puis plus largement de la planification indicative, un vaste processus de consultation/concertation se déroule entre pouvoirs publics, représentants des entreprises, syndicats et autres partenaires sociaux. Dans ce contexte, le besoin de développer l'information économique est très largement ressenti et le PCG n'est généralement pas reçu, mais il y a des exceptions, comme un moyen de permettre un contrôle tatillon de l'économie.

Du point de vue de l'information économique générale, qui est un des objectifs de la normalisation, on peut noter que la commission de normalisation des comptabilités créée en février 1945 comprend un représentant de l'Institut de conjoncture, qu'en mars 1947 François-Louis Closon, directeur général du jeune INSEE, en devient un des vice-présidents, qu'en décembre 1949 le même Closon devient membre du Conseil supérieur de la comptabilité créé en janvier 1947, qu'enfin il est le premier président du Conseil national de la comptabilité créé en février 1957.

### **Extension des utilisations des comptabilités d'entreprise**

Les bénéfices de l'existence du PCG 1947, puis 1957 ne seront pas tirés tout de suite par les statisticiens. Cependant les potentialités en sont grandes. Elles sont dues à la codification des opérations comptables, à l'existence de documents de synthèse et au choix qui est effectué de classer les charges par nature (salaires, impôts, etc....) et non par fonction (côut des ventes, etc...). Ce choix, qui va jouer un rôle clé dans les possibilités d'utiliser les comptabilités par les statisticiens et comptables nationaux à des fins d'information économique, a probablement été facilité par le fait que le PCG distingue la comptabilité générale, qui fait l'objet de la normalisation, et la comptabilité analytique, plus orientée vers la gestion, qui y échappe.

Mais les comptables nationaux, qui jusqu'au début des années soixante sont au SEEF, et non à l'INSEE, n'envisagent pas, sauf pour quelques grandes entreprises publiques, de collecter directement les comptabilités d'entreprises (l'INSEE ne le fera pas non plus). Les comptes des entreprises par secteur d'activités économiques, lorsqu'ils sont établis, reposent alors sur l'exploitation statistique à laquelle procède la Direction générale des impôts des déclarations fiscales des



entreprises. Il s'agit donc de résultats agrégés du contenu des formulaires fiscaux, avec notamment des risques de différences de champs couverts d'une année à l'autre, etc....

Deux progrès décisifs vont être réalisés au milieu des années soixante. D'une part, un décret de 1965 décide que les formulaires fiscaux utilisent le langage du PCG et ses codes. On est bien loin alors des craintes exprimées par certains milieux au début de la normalisation comptable que celle-ci soit utilisée à des fins d'inquisition fiscale. D'autre part, les statisticiens obtiennent la possibilité de disposer des données des formulaires fiscaux, basés sur le PCG donc, pour chaque entreprise déclarante et cela à la suite d'un accord de 1967 interne au Ministère des Finances.

A partir de là, les comptes nationaux français ont pu reposer pour les entreprises non financières sur une utilisation particulièrement intense des comptabilités individuelles des entreprises, directement et indirectement puisque le système d'enquêtes annuelles d'entreprise utilise lui-même les concepts et catégories du PCG (les sources sont différentes pour les entreprises financières).

Les comptes individuels peuvent être retraités et insérés, en les combinant avec des résultats d'enquête, dans une base de données, qui couvre environ 3 millions d'unités depuis la fin des années 1960. Le sigle SUSE (Système unifié de statistiques d'entreprises) a été bien connu dans ce contexte. Demain, RESANE occupera à son tour le terrain.

Certes, la normalisation comptable française n'a pas conduit à introduire dans la comptabilité des entreprises les catégories de la comptabilité nationale. On peut noter que, dans les années soixante, les comptables nationaux français qui participaient aux travaux du CNC ont visé l'alignement du PCG sur les solutions de la comptabilité nationale, avec des visées "à la Stone" de 1946-1947 (sans connaître sa tentative avortée). S'en sont ensuivies des tensions inévitables.

L'expérience a amené ensuite les statisticiens français à développer plutôt le concept de "système intermédiaire entreprises". Les catégories du PCG y sont réorganisées selon le cadre conceptuel de la comptabilité nationale, mais les données qui sont agrégées restent celles des comptes mêmes des entreprises. Ces comptes intermédiaires sont ensuite modifiés, globalement ou par secteur d'activité, soit pour les compléter, par exemple avec une estimation de l'évasion fiscale, soit pour en ajuster les modes d'évaluation, notamment pour les variations de stocks et le calcul de la consommation de capital fixe. En effet, le PCG en est resté à l'enregistrement des actifs au coût historique amorti, éventuellement déprécié. Pourtant, la commission de normalisation comptable s'était prononcé en 1947 pour la réévaluation générale et obligatoire des bilans que le représentant du CNPF Jean Benoit avait, nous dit B. Touchelay, réclamé au moins comme possibilité<sup>9</sup>. L'Assemblée des présidents de chambres de commerce en particulier s'y oppose. Le pas ne sera pas non plus

---

<sup>9</sup> - "Benoit ... invite à choisir des chiffres correspondant à une réalité économique et non pas à une fiction comptable, ce qui revient à la possibilité de réévaluer les bilans" (Touchelay, p. 73).

franchi lorsque l'inflation à deux chiffres aura relancé le débat dans la première moitié des années quatre-vingt.

### **Tardive reconnaissance internationale**

Peut-être parce qu'elle avait un caractère trop exceptionnel dans le monde (le cas des économies à planification centrale, dans le cadre des comptes-rendus d'exécution des plans, est d'une toute autre nature), l'expérience française de passage micro-macro pour les comptes des entreprises a éveillé peu d'échos ailleurs<sup>10</sup>. Bien tardivement, une certaine reconnaissance de cette expérience est intervenue au niveau mondial. Les Nations-Unies ont publié en 2000, dans une suite de manuels de comptabilité nationale, un ouvrage sur les relations entre la comptabilité d'entreprise et la comptabilité nationale (*Links between Business Accounting and National Accounting*). L'introduction de ce volume distingue la tradition anglo-américaine et la tradition germano-française. Selon cette dernière, l'élaboration de normes communes pour la comptabilité d'entreprise, particulièrement pour l'information publique, facilite beaucoup l'utilisation des comptabilités pour l'établissement des comptes nationaux. En revanche, le format général anglo-américain, quoique utile pour l'analyse des coûts par fonction dans l'analyse des affaires "cache l'information nécessaire aux comptes nationaux derrière des termes fonctionnels tels que le coût des ventes et les dépenses administratives"<sup>11</sup>. Le texte note encore les complications qui résultent de l'absence de standardisation (différences d'un pays à l'autre, mais aussi d'une entreprise à l'autre, différences entre les comptabilités suivant les règles fiscales et celles qui servent à l'analyse des entreprises ou l'information publique)<sup>12</sup> et les difficultés qui proviennent de la consolidation des comptes<sup>13</sup>. La forte préférence du monde des affaires et de la profession comptable des Etats-Unis et du Canada pour la flexibilité, à la fois dans la structure et le contenu des comptes, est soulignée<sup>14</sup>. L'ouvrage présente une démarche du type système intermédiaire, dont le concept est explicitement introduit<sup>15</sup>. Utiles par eux-mêmes pour les utilisateurs, les comptes intermédiaires constituent une première étape dans le passage aux comptes nationaux. Se plaçant dans le cadre général de la comptabilité anglo-américaine, l'auteur montre comment on peut, dans une démarche très analytique, définir un système intermédiaire, puis la série des ajustements nécessaires pour passer aux comptes nationaux. Cependant, en pratique, l'établissement de ceux-ci en suivant une telle démarche nécessite des informations très détaillées sur les comptes des entreprises qui ne sont pas normalement disponibles sous une forme publique<sup>16</sup>.

---

<sup>10</sup> - Sauf dans des pays ayant des relations étroites avec la coopération technique française. Dans un tel contexte, a été élaboré au cours des années soixante le Plan comptable OCAM (Organisation commune africaine, malgache et mauritienne), publié en 1970, qui visait une intégration plus directe des comptes des entreprises et de la comptabilité nationale que ce que le système intermédiaire va rechercher en France.

<sup>11</sup> - § 0.10

<sup>12</sup> - § 0.8, 0.15 et 0.16

<sup>13</sup> - § 0.17 et 0.18

<sup>14</sup> - § 0.14

<sup>15</sup> - Ch. I : *Compilation of National Accounts from Business Accounts : Non-Financial Corporations*, par Vu Quang Viet, de la Division de statistique des Nations-Unies

<sup>16</sup> - L'expérience française est présentée au chapitre IV de cet ouvrage : *Using business accounts to compile national accounts : the French experience* par Patrick Augeraud et Jean-Etienne Chapron.

Ces différences d'approche dans les méthodes comptables -et en particulier la non présentation des charges par nature dans la comptabilité anglo-américaine- expliquent que la plupart des pays, y compris des grands pays développés, ne peuvent pas procéder à une utilisation directe et intégrée des comptabilités d'entreprise pour leurs comptes nationaux. Au demeurant, dans ces pays, les statisticiens n'ont pas la possibilité d'accéder aux données comptables individuelles elles-mêmes des services fiscaux. On peut se reporter dans ce même ouvrage de l'ONU à la présentation des pratiques américaines<sup>17</sup>. Les comptes nationaux américains utilisent largement les exploitations statistiques de données fiscales effectuées par l'administration des impôts (notamment les rapports sur les statistiques du revenu qui sont préparés par l'*Internal Revenue Service* sur la base d'un échantillon faisant l'objet d'un contrôle statistique). En revanche, les données de la comptabilité financière, celle du *financial reporting*, semblent peu utilisées, sauf pour les entreprises publiques ou certaines informations collectées par les autorités de contrôle ou les services statistiques. Les données ci-dessus, et bien d'autres, servent pour estimer les comptes nationaux poste par poste, mais ne permettent pas une analyse et une utilisation intégrée complète des comptabilités d'entreprise.

En France, dans les dernières décennies, en particulier avec la préparation de la base 2000, l'utilisation de la source comptabilité d'entreprise s'est encore intensifiée. Celle-ci est devenue l'élément principal de calcul des productions et des valeurs ajoutées par branche du tableau entrées-sorties, en cohérence avec les comptes de secteurs institutionnels.

Cette évolution, si elle marque ici une intégration accrues des données de comptabilités d'entreprise est aussi à mettre en relation, il faut le reconnaître, avec une faiblesse du système statistique français en comparaison avec celui de beaucoup de pays. Dans ceux-ci, des enquêtes statistiques lourdes, souvent qualifiées de recensements économiques, permettent de recueillir sur la base d'une unité statistique d'observation de type établissement à l'anglo-saxonne ou unité d'activité économique à l'européenne des données sur la production (en distinguant s'il y a lieu production principale et productions secondaires) et sur les moyens de production utilisées (consommations intermédiaires, rémunération des salariés, etc...). A partir de là sont élaborés des tableaux dits des ressources et des emplois (supply and use tables) dans lesquels les branches d'activité sont des groupements d'établissements ou d'unités d'activités économiques observés, dont la production comprend le résultat d'activités secondaires. Des traitements de divers types permettent ensuite de passer à des branches "pures", après reclassement des produits secondaires et estimation des moyens de production correspondants.

La France n'a jamais pu mettre en place un système d'observation similaire. Les raisons n'en sont pas tout à fait simples. Le point de départ est que si la seconde guerre mondiale a légué

---

<sup>17</sup> - Ch. V : *Use of Business Accounts in the Compilation of United States National Economic Accounts*, par Robert P. Parker.

l'idée de plan comptable général, elle a aussi légué des enquêtes courantes de production, généralement effectuées par des organisations professionnelles, dans lesquelles l'attention était centrée sur les livraisons ou la production des divers produits, de façon détaillée, et peu sur les moyens de production correspondants. A la fois du fait des tensions avec les organisations professionnelles, de l'échec du recensement industriel tenté au début des années soixante et de l'insistance des comptables nationaux sur les comptes d'agents économiques (on dira plus tard unités institutionnelles), les statisticiens, au départ ceux de l'industrie, ont mis en place des enquêtes annuelles d'entreprise dans lesquelles l'unité d'observation, comme pour les données fiscales et comptables, était l'entreprise comme unité légale. La logique était alors d'inclure dans les EAE les informations nécessaires à la constitution des comptes de production des branches. Diverses tentatives ont été effectuées, sans continuité suffisante sans doute. Elles ont buté sur la question de l'observation des achats intermédiaires, leur répartition par établissement dans l'entreprise interrogée et le passage aux consommations intermédiaires compte tenu des mouvements de stocks.

Dans ces conditions, la comptabilité nationale a poursuivi l'objectif du passage secteurs-branches, en partant des résultats de l'exploitation des comptes d'entreprise, exercice pour lequel la base 2000 -après divers avatars antérieurs- a réalisé un progrès substantiel.

### **Problèmes posés par les normes comptables internationales IAS/IFRS**

Le caractère essentiel de la source "comptabilités d'entreprises" pour le système statistique français ressort de ce qui précède. D'où les questions que pose et les inquiétudes que fait naître la montée en puissance des normes comptables internationales IAS/IFRS, devenues obligatoires dans l'Union européenne depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 pour les comptes consolidés des groupes de sociétés cotées.

Les normes IAS/IFRS mettent l'accent sur les problèmes d'évaluation des actifs et des passifs dans une optique de réévaluation permanente aux prix du marché ou, en termes plus généraux, à la "juste valeur". Elles cherchent à prendre en compte toutes les créances et engagements qui influencent la valeur nette de l'entreprise. Elles proposent une approche de la comptabilité d'entreprise, y compris de celle des entreprises financières, qui se veut plus significative du point de vue économique que la comptabilité traditionnelle. C'est aussi ce que, pour un certain nombre de points, la comptabilité nationale a toujours prétendu apporter par rapport à la comptabilité d'entreprise. Il y a là, par certains aspects, un facteur de convergence. Dans le même temps toutefois, on perçoit qu'au travers de certains développements potentiels, actuellement parmi les plus controversés, des normes IAS, celles-ci ont l'ambition de constituer une approche plus systématiquement économique que celle de la comptabilité nationale actuelle. En ce sens elles rejoignent, ou réciproquement, les positions défendues par une partie des comptables nationaux eux-mêmes dans les débats récents, au nom à la fois de la prééminence de la théorie économique et de la référence aux marchés.

De toute façon, le corpus de recommandations qu'elles représentent (et dans lequel beaucoup de possibilités d'options, dont le nombre élevé faisait l'objet de fortes critiques, ont été éliminées) va constituer un jeu de références extrêmement précieux. Les comptables nationaux risquent d'y perdre certains degrés de liberté, mais avec, en contrepartie, un gain significatif d'expertise du fait de la qualité technique incontestable de ces normes. Elles sont, par bien des côtés, plus proches des modes d'approche habituels des comptables nationaux que ne l'étaient traditionnellement les plans comptables normalisés.

Mais sur ces normes comptables qui vont enrichir leur travail, les comptables nationaux, et, plus généralement, les statisticiens économiques risquent de n'avoir aucune prise. Pour beaucoup, dans l'immense majorité des pays, le changement sera, de ce point de vue, imperceptible puisque rares sont ceux qui ont développé comme dans le cas français des relations de collaboration avec les organismes normalisateurs. Mais la différence pour tous sera que ces normes, sans être obligatoires pour la comptabilité nationale, jouiront probablement d'un poids considérable. Il est significatif que depuis quelques années la référence aux normes comptables internationales est devenue de plus en plus fréquente dans les discussions sur la mise à jour/révision du système international de comptabilité nationale. En outre l'élaboration de normes internationales pour les comptes du secteur public se fait en s'inspirant de très près des normes IAS pour les entreprises et selon des modalités analogues.

On peut donc prévoir que, au moins au coup par coup, les comptables nationaux de nombreux pays vont être à l'avenir amenés à réfléchir davantage aux relations entre les normes de comptabilité nationale et les normes comptables internationales, ce qui n'était pas dans leurs habitudes sauf de manière épisodique. Les réflexions en seront certainement enrichies sur le plan conceptuel.

En revanche il n'est pas certain que l'utilisation intégrée des comptabilités d'entreprises "à la française" se développe dans l'état actuel des normes IAS. Ainsi, la norme IAS 1 "Présentation des états financiers" fournit une liste minimale d'opérations ou de comptes à faire figurer, mais ne prescrit aucun schéma normalisé de présentation du compte de résultat, du bilan et de l'annexe. Aucun plan de classification n'est proposé. L'analyse des charges doit être présentée, soit au compte de résultat, de préférence, soit dans les notes annexes, selon une classification par nature des charges ou par fonction dans l'entreprise. Une préférence nette est marquée pour la méthode des charges par fonction, conformément à la pratique anglo-américaine dominante. Même s'il est indiqué que, dans ce cas, des informations supplémentaires doivent être fournies sur les charges par nature, on peut douter qu'en l'absence d'une normalisation rigoureuse cette recommandation soit effectivement mise en œuvre et de manière cohérente. Manifestement, la mesure de la production et de la valeur ajoutée, catégories absentes des IAS, n'est pas une préoccupation de normes qui visent à satisfaire, avant toute chose, les besoins des investisseurs sur les marchés financiers. On peut

douter que l'affirmation (Préface du cadre pour la présentation des états financiers) selon laquelle les états financiers "satisfont aux besoins communs à la plupart des utilisateurs" reflète une orientation substantielle. Ainsi les entreprises sont-elles encouragées à présenter des états supplémentaires sur la valeur ajoutée là où "les membres du personnel sont considérés comme un groupe d'utilisateurs important" (§ 9 de la norme IAS 1).

La généralisation des normes IAS, telles quelles, pour les comptes individuels de toutes les catégories d'entreprise, poserait donc un sérieux problème aux statisticiens français. Dans l'immédiat, l'orientation retenue en France semble être de maintenir l'application des normes françaises aux comptes individuels des entreprises, ce qui maintiendrait les possibilités actuelles de leur utilisation.

A plus long terme, il serait essentiel d'envisager que, dans le contexte même de l'ensemble des normes IAS, les synthèses comptables fassent l'objet d'une structuration, d'une normalisation et d'une codification qui garantirait une présentation des charges par nature (soit en faisant de celle-ci la recommandation principale, soit en prévoyant une double présentation obligatoire par nature et par fonction). Un tel exercice chercherait à tirer parti à la fois du travail de normalisation internationale réalisé par l'IASB et de l'expérience acquise par les systèmes normatifs de type PCG.

A défaut d'un tel développement d'emblée au niveau mondial, on ne voit pas a priori ce qui l'interdirait au niveau national ou européen. En France, deux recommandations du 27 octobre 2004 du Conseil national de la comptabilité (l'une pour les établissements de crédit, l'autre pour les entreprises hors banque et assurance) vont dans ce sens, quoique d'une manière insuffisante du point de vue de l'information économique. Elles concernent le format du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres (ainsi que du bilan mais seulement encore pour les établissements de crédit). Cependant le choix entre deux modèles de compte de résultat, par nature ou par fonction, reste à la discrétion des entreprises, quitte toutefois pour celles qui choisiront la présentation par fonction d'indiquer en annexe les principales charges opérationnelles par nature. Il est très dommage que l'option ainsi ouverte sous cette forme reste dans la continuité de IAS 1.

L'élaboration de recommandations de ce type par le CNC reflète le fait que beaucoup d'entreprises, qui ont une longue pratique du PCG souhaitent sauvegarder l'existence de documents de synthèse du type PCG comme un moyen important de communiquer avec leur environnement.

Il semble d'autre part que nombre d'analystes financiers, y compris en Amérique du Nord, exprimeraient une préférence pour la présentation des charges par nature, la présentation par fonction, utile aux gestionnaires eux-mêmes, mais difficile à interpréter de l'extérieur, n'étant pas jugée très utile pour eux.

La révision de la norme IAS 1, en relation avec le projet de "Performance Reporting" en cours de relance du côté de l'IASB, pourrait fournir l'occasion d'une discussion approfondie de certaines des questions soulevées ici. En outre, l'intention de l'IASB restant probablement d'avoir une (des) notion(s) de résultat égale à la variation de la valeur nette de l'entreprise, quelles qu'en soient les sources, y compris les "re-measurements", les comptables nationaux pourraient trouver là une occasion opportune d'approfondir la réflexion sur la structure de leur propre système comptable. Depuis le SCN 1993/SEC 1995 en effet, celle-ci distingue les comptes courants, les comptes d'accumulation et les comptes de patrimoine. Certains flux des comptes d'accumulation, par exemple les gains et pertes de détention, n'entrent pas dans la mesure du résultat des comptes courants.

Entre la théorie économique et les normes comptables internationales, les comptables nationaux et les statisticiens d'entreprises ont, sur le plan conceptuel, beaucoup de grain à moudre.

## SOURCES

L'histoire de la comptabilité nationale est retracée sous une forme synthétique (de 655 pages toutefois !) dans André Vanoli, *Une histoire de la comptabilité nationale* (éditions La découverte, 2002). Il y est renvoyé dans le texte par HCN (traduction anglaise *A History of National Accounting*, IOS Press, 2005).

Sur la longue période qui précède, celle des estimations du revenu national, l'ouvrage fondamental est la somme de Paul Studenski, *The Income of Nations* (New-York University, 1958).

Zoltan Kenessey, "American Contributions to the Development of National Accounts", in *The Accounts of Nations* (IOS Press, 1994), p. 109-123, insiste sur l'influence de Fisher et les travaux américains qui ont prôné l'utilisation de la comptabilité en partie double dans les travaux sur le revenu national. On y trouve les références des publications évoquées dans le texte.

La question des normes comptables internationales IAS/IFRS est traitée plus complètement, du point de vue de la comptabilité nationale, dans un article d'André Vanoli, "La comptabilité nationale face aux transformations de la finance et de la comptabilité", *Revue d'économie financière*, n° 76, 2004, p. 287-333, voir p. 306-330.

