

## Les formes de la comptabilité communiste vietnamienne (1976-1986)

<b>République Démocratique du Viêt-nam RDV (Nord)</b>		<b>République du Viêt-nam RVN (Sud)</b>	
08/1945	Création du ministère des finances en RDV		
11/10/1956	Création du département de normalisation comptable (DNC)	1958	Continuation de la comptabilité française avec le PCG 1947
1954-1956	Continuation de la comptabilité française en RDV		Continuation de la comptabilité française
1961	Adoption du modèle de comptabilité "soviétique"	1966	Coexistence des comptabilités française et américaine
31/07/1963	Fondation de l'École centrale de formation des cadres en finance, comptabilité et banque <sup>118</sup> sur décision gouvernementale n°117/CP du 31/07/1963.	1966	Enseignement des deux comptabilités à l'université
1970	Publication du premier système unifié des comptes de comptabilité (S.U.C 1970) pour toutes les compagnies étatiques – Décision ministérielle n°425 TC/CĐKT du 14/12/1970 Publication des régimes sur la comptabilité pour des objets comptables spécifiques  Objectif : Détermination du coût de revient et calcul des prélèvements pour le budget de l'État		Pas de nomenclature de comptes imposée pour les entreprises Les entreprises sont libres dans le choix du système comptable à appliquer Objectif : calcul de la fiscalité
1975	Transfert du système de comptabilité "soviétique" du nord dans le sud	1973	Projet de création d'une nomenclature des comptes dans le sud. Non aboutissement du projet avec la fin de la guerre et la réunification des deux Viêt-nam
1975		1975	Abandon du système comptable capitaliste mais maintien du système des impôts et taxes de l'ancien régime sur les entreprises
<b>1976</b>	<b>Généralisation de la comptabilité soviétique dans le Viêt-nam réunifié et harmonisation progressive du système fiscal</b>		

A partir de 1976, le système de comptabilité en application en RSV est celui du nord, un système de comptabilité de type communiste qui sera étudié dans la section suivante (6.2.).

Nous allons dans cette section présenter l'historique et les caractéristiques de la comptabilité de type communiste qui a été introduite depuis les années 1960, puis généralisée sur tout le territoire du Viêt-nam réunifié à partir de 1976.

" [Dans une économie communiste régie par un plan pré-établi et équilibré], le rôle de l'État consiste à gérer et à bâtir l'économie nationale autour de ce plan unique. Comme Lénine l'a souligné : "(...) en l'absence d'un organisme d'État muni d'un plan unique autour duquel adhèrent des millions de personnes, on ne pourrait pas parler de socialisme." La comptabilité,

<sup>118</sup> Notre traduction de l'appellation *Trường Cán bộ tài chính kế toán ngân hàng trung ương*. Cette école deviendra en 1976 l'Université de finance et de comptabilité de Hà Nội (en vietnamien *Trường Đại học Tài chính Kế toán Hà Nội*) sur décision gouvernementale n° 426/CP du 27/10/1976.

*définie comme l'outil de gestion et de pilotage de l'économie nationale entre les mains de l'État prolétarien joue un rôle particulièrement crucial.*

*En effet, Karl Marx a écrit : "La comptabilité est un outil de contrôle et de synthèse du processus de production. La nécessité de celle-ci s'impose plus fortement quand l'organisation de la production passe de l'état individuel à un état plus complexe et plus large au niveau social." C'est pourquoi la comptabilité revêt un caractère plus important pour la production capitaliste que celle des artisans et des paysans ; plus important **pour la production collective publique socialiste que celle de l'économie capitaliste.**" ("Doctrines de comptabilité", 1978, p.13, notre traduction, mise en gras par nous)*

Les dirigeants politiques vietnamiens ont toujours témoigné d'une attention particulière aux domaines des finances publiques et des entreprises dont la comptabilité (d'entreprise). En effet, dès 1963, un établissement de formation au niveau central pour former des cadres dans les domaines de la finance, de la comptabilité et de la banque a été créé. Cet établissement est l'antécédent de l'université de finance et de comptabilité de Hà Nội (1976). Il a pour particularité de relever d'un côté du ministère des finances et de l'autre du ministère de l'éducation et de la formation. Il est parfois victime de son statut particulier car il a connu, tout au long de son existence, des changements profonds et parfois perturbants au gré des réformes économiques. Il a été soumis à des opérations de fusion avec d'autres institutions, puis de scission ou de changement d'enseigne. Les projets de modification de cette institution sont révélateurs d'une certaine ambiguïté dans le positionnement de ce corps de métier au sein du système économique communiste. Pourtant, un élément reste inchangé : l'enseignement de la comptabilité est strictement contrôlé par les institutions habilitées du ministère des finances. Le contrôle sur le contenu de l'enseignement assure une certaine uniformité des diplômés qui joindront le corps des comptables à la sortie des écoles. En effet, l'une des fonctions principales des comptables était de faire respecter l'esprit de la loi dans le domaine de la comptabilité dans les entreprises.

### **6.2.1. La définition de la comptabilité socialiste**

La comptabilité socialiste ou la comptabilité de type communiste (selon notre vocabulaire), conçue pour relater les activités économiques des compagnies étatiques, fait partie d'un système de trois types de comptabilités,

*"(...)dont elle est considérée comme la plus importante car elle permet le contrôle centralisé des ressources allouées aux entités économiques, leur utilisation, le calcul du coût de revient des produits, la comparaison du résultat réel et prévisionnel, le diagnostic économique et financier individuel des entreprises et le calcul des agrégats macroéconomiques. La comptabilité*

*d'entreprise socialiste n'est pas totalement détachée de la comptabilité dite nationale comme elle l'est en économie capitaliste." ("Doctrines de comptabilité", 1978, p.11, notre traduction)*

L'utilisation fréquente dans les économies communistes des expressions "plans" et "bilans"<sup>119</sup> n'évoque pas les mêmes significations que celles utilisées dans d'autres pays.

Comme nous l'avons souligné dans le chapitre 3, la production des moyens de production et/ou la production et la distribution des biens de consommation ne résultent pas, dans les économies de type communiste, de l'initiative privée ou individuelle, mais elles sont régies par l'intervention économique et fiscale de l'État. Elles répondent à la conception de l'économie qui s'exprime par les "plans", qui dans le cadre d'une période quinquennale, donnent lieu à l'établissement des plans annuels. Bien qu'ils empruntent une grande partie de leurs éléments constitutifs aux données extraites des comptabilités, ces plans n'ont aucun caractère comptable. Les plans économiques constituent des programmes de production. Ils ne se présentent pas comme de simples directives, mais comme des objectifs qu'il importe, grâce à l'emploi de moyens appropriés disponibles dans l'économie nationale, ***non seulement d'atteindre, mais aussi de dépasser***. Ces plans économiques sont ensuite traduits en *plans financiers*. Toute entreprise ou organisme administratif dresse un plan financier dont la synthèse est opérée aux échelons supérieurs :

- par la commission du plan, en ce qui concerne les unités économiques, pour former le plan financier au niveau national ;
- par le ministère des finances, à l'égard des services administratifs, pour constituer le budget de l'État.

Ainsi apparaît l'étroite interdépendance existant entre l'économie et les finances publiques. Le budget est le principal dispensateur des crédits et en retour le bénéficiaire, non seulement des taxes et impôts, mais d'une partie des bénéfices réalisés par les entreprises.

Ceci explique la place primordiale assignée à la comptabilité (d'entreprise) dans l'économie nationale et l'importance particulière de la normalisation des comptabilités dont la comptabilité d'entreprise. Cette dernière apparaît ainsi à la fois comme :

- une pierre angulaire de la planification centralisée ;
- un procédé de contrôle de la gestion des entreprises ;
- un instrument de mesure de leur rentabilité et de leur productivité.

---

<sup>119</sup> Les "Plans" traduisent les objectifs assignés à la production.

Les Bilans encore appelés de "*Bilans matériels*" se proposent de faire apparaître pour un secteur déterminé les ressources et leurs emplois, c'est-à-dire la production et la consommation des mêmes biens dont l'importance doit nécessairement s'équilibrer

Elle constitue aussi l'une des sources de données pour alimenter les statistiques et servent de références pour l'élaboration des plans *prévisionnels* économiques et le contrôle de la réalisation des objectifs des plans de production attribués aux entreprises.

Le souci d'homogénéité de l'information en provenance des entreprises et donc des outils et du processus de production de cette information explique l'implication du département de normalisation de comptabilité (DNC) du ministère des finances dans la conception des manuels de comptabilité et dans la formation des comptables. C'est pourquoi, pour définir la comptabilité *socialiste* vietnamienne, nous nous appuyons principalement sur l'un des ouvrages clés, édité par le MOF, intitulé "Doctrine de comptabilité" (la version que nous utilisons est celle de 1978, l'ouvrage a été amendé et réédité plusieurs fois, la dernière édition dont nous disposons est celle de 1988). Pendant toute la période dite d'économie communiste, cet ouvrage – œuvre collective sous la direction du ministère des finances dont le DNC – est considéré comme la bible de la comptabilité socialiste vietnamienne.

Quelle est la définition officielle de la comptabilité *socialiste* présentée dans ce manuel ?

### ***La comptabilité, un instrument de gestion de l'économie nationale au service de l'État***

*"La comptabilité socialiste<sup>120</sup> est définie comme l'instrument au service de la gestion économique de l'État. Produire des marchandises et de la richesse est à la base du développement de la société humaine. Le cycle de production de la société comprend les phases de production, de distribution, de répartition, de renouvellement de la consommation. (...) Plus le développement de la production est sophistiqué plus est grande la nécessité de gérer la production. Karl Marx a écrit : "Pour n'importe quelle forme de société, il est toujours nécessaire de se poser la question de savoir combien de temps a-t-on besoin pour fabriquer un produit de consommation. Néanmoins, l'intérêt porté à cette question varie en fonction du niveau de développement de la société." <sup>121</sup>*

*(...) Pour gérer les activités économiques, il faut les observer, les mesurer, les calculer et les enregistrer. (...) Observer, mesurer, calculer, enregistrer les activités économiques tels qu'elles sont décrites précédemment et dont l'objectif est de refléter et de contrôler toutes les activités économiques représentent ce qu'on peut désigner par le verbe "comptabiliser"<sup>122</sup>. L'acte de comptabiliser est une demande objective de la société et c'est l'outil le plus important au service de la gestion économique." ("Doctrine de comptabilité", 1978, pp, 5-7, notre traduction)*

L'adjectif socialiste unanimement utilisé pour qualifier la comptabilité en application dans les pays ayant adopté un système économique de type communiste revêt une connotation à la fois

<sup>120</sup> Traduction d'un extrait du chapitre I du manuel intitulé "Doctrine de comptabilité", ou "*Nguyên lý hạch toán kế toán*" en vietnamien, Ed. Ministère des finances du Viêt-nam - Université de finance et de comptabilité de Hà Nội- Vietnam, 1978, pp.5-7.

<sup>121</sup> Karl Marx, Le Capital, Livre premier, Chapitre 1, p. 100 (version en langue vietnamienne).

<sup>122</sup> "Comptabiliser" est la traduction du mot "*hạch toán*" en vietnamien.

politique et économique. La divergence idéologique et politique oppose les pays capitalistes aux pays communistes, leur modèle d'économie ainsi que leurs méthodes de comptabilisation, dont la comptabilité. A l'instar des chercheurs en comptabilité internationale, l'auteur du manuel sur la doctrine de la comptabilité socialiste a souligné les liens entre les modes de production d'un système économique communiste et leurs méthodes de comptabilisation :

*"Tout système social a besoin d'un système de comptabilisation. Pourtant chaque système social est doté de modalités de production qui lui sont propres. Si les modalités de production changent, le système politico-socio-économique sera certainement affecté et entraînera des modifications quant aux objectifs et aux finalités de la comptabilisation qui doivent tenir compte des nouvelles modalités de production. Avec le développement de la production, la comptabilisation connaît aussi une évolution en termes de méthode et de mode d'organisation. Dans une société divisée en classes, la comptabilisation est détenue par les classes dominantes qui l'utilisent pour gérer l'économie au service de leurs intérêts propres." ("Doctrine de comptabilité", 1978, p.7, notre traduction)*

Le manuel détaille ensuite les arguments en faveur de la supériorité de la comptabilité socialiste sur la comptabilité capitaliste. Il est expliqué dans le manuel que la comptabilité, qui était une science entre les mains des capitalistes, a été déformée pour servir leurs intérêts égoïstes mus par le profit. Par contre, entre les mains des prolétaires,

*"[la comptabilité est] l'expression de la science et de l'intégrité. L'économie socialiste se développe selon les règles de développement objectives de la société. En régime socialiste les travailleurs sont les vrais maîtres du pays, de la production. Les intérêts de la classe ouvrière s'alignent sur les intérêts généraux de la société. La comptabilité socialiste entre les mains du prolétariat dispose de toutes les conditions requises pour traduire ses caractères scientifiques en vue du développement économique en traduisant d'une manière intègre la réalité économique. En revanche, la comptabilité capitaliste au service des capitalistes subit des contraintes et ne peut pas faire preuve de rigueur afin de préserver les intérêts égoïstes des capitalistes qui veulent camoufler ou falsifier les données comptables pour des raisons de secret des affaires ou de camouflage des actes d'exploitation de la classe ouvrière. La falsification des documents comptables est paradoxalement légalisée par les textes de loi défendant le secret des affaires promulguées par les gouvernements.*

*La comptabilité socialiste est populaire par la lisibilité et la simplicité de ses méthodes, sa réglementation, ses données et leur facilité d'accès. La comptabilité socialiste est l'outil de gestion pour la classe prolétaire et lui permet de participer à la gestion collective de l'entreprise. Lê Duẩn, feu secrétaire général du parti communiste du Vietnam a dit : "Dans le domaine économique, le concept de Propriétaire collectif est défini par trois aspects : , propriétaire des moyens de production, propriétaire de la gestion économique et propriétaire de la distribution de la production"<sup>123</sup>." ("Doctrine de comptabilité", 1978, pp. 16-17, notre traduction)*

---

<sup>123</sup> Lê Duẩn, (1970), "Sous le drapeau vaillant du Parti pour l'indépendance, la liberté, pour le socialisme, vers de nouvelles victoires" (titre en vietnamien *Dưới lá cờ vẻ vang của Đảng vì độc lập tự do, vì chủ nghĩa xã hội, tiến lên dành những thắng lợi mới*), Ed. Sự Thật, p. 71.

Les analyses comparatives menées par les concepteurs vietnamiens de la comptabilité socialiste à l'encontre de son alter capitaliste corroborent notre postulat selon lequel la comptabilité ne pourrait être une représentation neutre de la réalité économique. Le passage suivant montre que la comptabilité est un terrain sensible où se déroulent les divergences entre les systèmes économiques de type communiste et de type capitaliste

*"(...)La classe capitaliste préconise que la comptabilisation est identique pour tous les systèmes sociaux, qu'il est possible d'étudier les méthodes de comptabilisation indépendamment des modalités de production. Les capitalistes cherchent à récuser la nature historique de la comptabilisation afin de démontrer la stabilité de la comptabilisation capitaliste et par-là celle du système capitaliste d'une manière générale. Ces arguments ne sont qu'utopiques, sans fondements. En effet, ils étaient invalidés par l'histoire qui a montré que différentes formes de comptabilisation ont été créées avec l'évolution des modalités de production." ("Doctrines de comptabilité" , 1978, p.7, notre traduction).*

### ***Les objectifs de la comptabilité d'entreprise communiste***

La comptabilité d'entreprise communiste ainsi décrite se voit, d'après les auteurs de cet ouvrage, attribuer les quatre objectifs principaux suivants :

- "(...)–préserver les biens socialistes [qui sont principalement des biens physiques] ;*
- refléter et contrôler la réalisation du plan économique et financier ;*
- refléter et contrôler le respect et la mise en application des politiques, de la réglementation économique et financière en vue de renforcer le système de comptabilisation économique ;*
- faire émerger les capacités potentielles latentes des entreprises." ("Doctrines de comptabilité" , 1978, p.7, notre traduction).*

### **6.2.2. La normalisation comptable, pierre angulaire de la planification centralisée**

L'accomplissement de ces quatre objectifs fait de la comptabilité communiste l'instrument de gestion indispensable pour l'État communiste. L'importance de la comptabilité communiste est d'autant plus stratégique que la taille de l'organisation dans laquelle elle intervient est l'économie nationale composée de toutes les entités économiques du pays. Cette taille et sa complexité imposent une discipline rigoureuse et homogène mise en œuvre au travers d'une *normalisation comptable*<sup>124</sup> uniforme dictée par l'État communiste.

---

<sup>124</sup> *"(...) l'ensemble des règles, plus ou moins complexes, appliquées – soit à titre bénévole, soit en vertu des dispositions légales ou contractuelles – par un ensemble d'entreprises relevant ou non d'une même profession et régissant l'organisation, sur des bases uniformes, de leur comptabilité, du calcul de leurs prix de revient ou de la présentation de leurs résultats financiers ou techniques en vue d'en permettre la comparaison ou d'en faciliter l'étude ou le contrôle, au bénéfice de l'entreprise, de la profession ou de la nation." (Brunet, 1951, p.9)*

La normalisation comptable n'est pas spécifique aux comptabilités de type communiste. Néanmoins, des différences sont décelées entre les deux comptabilités-types. Celles-ci résident dans le processus d'élaboration de la normalisation et les acteurs qui y participent.

La normalisation comptable peut adopter des formes d'expression diverses en fonction des conditions propres de chaque nation. La normalisation comptable, selon les pays, peut provenir d'initiative privée ou gouvernementale. Elle est devenue comme une nécessité dans les nations à économie évoluée :

*" (...) c'est-à-dire celles où le producteur travaille pour le marché, où il y a spécialisation du travail et la concentration industrielle et financière entraînent tôt ou tard les responsables de l'économie à envisager les dispositions propres à faciliter l'interprétation des comptes et des résultats présentés par les entreprises .*

*" (...) Dans ces divers pays, la normalisation comptable répond à une notion empirique et est, en quelque sorte, "ascendante" : limitée à l'origine au niveau des organisations professionnelles, elle s'est progressivement élevée sur un plan supérieur pour tendre, dans le cas extrême, à se confondre avec la conception dont le second type de normalisation celle formée par l'U.R.S.S." (Brunet, 1951, p.316, 317)*

Le second type de normalisation qui caractérise la comptabilité soviétique ou communiste, au contraire du premier type de normalisation, présente le double caractère d'être :

*" (...) "descendante" et systématique. Elle y part, en quelque sorte, des autorités placées au sommet de la pyramide politico-économique pour se décentraliser ensuite successivement aux divers échelons, auxquels se placent les différentes unités chargées d'assurer la production et les échanges. La cause en est, d'abord, dans la conception idéologique de l'État communiste en qui se confond toute l'activité de la nation." (Brunet, 1951, p.317).*

Ce qui explique le monopole de l'État en matière de normalisation comptable en économie communiste. Lors du 5<sup>e</sup> congrès national du PCV (1982), il a été encore réaffirmé le rôle de l'État dans l'économie nationale et donc dans la fixation des normes de comptabilisation et d'élaboration des indicateurs de contrôle économique au niveau micro et macro :

*" (...) La RSVN adopte un nouveau mécanisme économique avec la planification comme mode de coordination. La planification occupera la place centrale dans l'économie nationale. L'importance porte sur la gestion stricte des sources de capitaux et plus particulièrement la gestion des coûts de revient et les frais pour la distribution. En ce qui concerne les méthodes et les procédures de la planification, l'État doit rapidement mettre en place des indicateurs de contrôle et le système des normes et des objectifs de contrôle plus simple que le système actuel et centralisé sur quatre aspects clés : production, production livrée à l'État, profit et impôts à payer à l'État. Les moyens de production seront fournis par les organismes de l'État." (Résolution du 5<sup>e</sup> Congrès National du PCV, 1982, notre traduction)*

Le ministère des finances (MOF) de la RDV, fondé en août 1945 est, depuis sa création jusqu'aujourd'hui, le ministère chargé par le gouvernement, comme son nom l'indique, de toutes les questions concernant l'économie nationale, du budget de l'État et des finances du secteur étatique. Sur le modèle du système global des trois modes de comptabilisation à la soviétique, le ministère des finances regroupe la direction générale des statistiques et la direction générale des impôts. Il est l'instance au niveau central chargée de mettre en œuvre les politiques financières de l'État et de dicter les règles générales de comptabilisation pour toutes les entités économiques qui sont, pour la grande majorité, les compagnies financées et gérées par l'État (SOEs). Puis au sein de chaque ministère spécialisé (tel que le ministère de l'industrie, ministère du commerce, ministère de l'agriculture, ministère de la distribution etc...) un département sectoriel de normalisation comptable (DNC<sub>s</sub>) est créé pour servir de relai entre le centre et les compagnies étatiques de chaque secteur. Les départements sectoriels de normalisation de comptabilité dans les ministères spécialisés doivent travailler en étroite concertation avec le DNC du MOF. Mais c'est le DNC qui a le dernier mot à dire sur les questions concernant la comptabilité d'entreprise.

Le MOF est l'un des ministères dont l'organigramme a été plusieurs fois remanié au gré des réformes économiques du pays, fusion, scission, création de nouvelles structures etc.

Et au sein du MOF, le DNC incarne alors la mission de concepteur de la normalisation comptable vietnamienne au service du gouvernement qui produit les règles pratiques de la comptabilité sous forme de décrets et décisions gouvernementales, lesquelles seront ensuite concrétisées en circulaires et guides d'application.

*"(...) Dans toute administration, il y a un organe qui est chargé d'élaborer les principes, règles et normes. D'où la naissance du département de normalisation comptable. A l'instar des organismes similaires dans d'autres pays tels que les instituts de comptabilité ou d'audit, la direction de normalisation comptable a pour mission d'organiser la comptabilité de telle sorte que les pratiques de la comptabilité au niveau national soient homogènes.*

*Le DNC a pour vocation de traduire les résolutions du parti communiste en règles comptables. Le cadre de toute politique économique est présenté dans la résolution politique à l'issue des congrès nationaux du PCV. Le DNC élabore des projets de textes réglementaires qui seront par la suite étudiés et approuvés par le conseil des ministres ou par l'assemblée nationale. Dans le cas d'une absence de loi (tel était le cas du Vietnam avant 2003), le gouvernement a compétence pour promulguer des ordonnances qui ont fonction de loi. Vous connaissez l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques de 1988 (je ne me rappelle plus du numéro). Voilà un exemple parce qu'à l'époque il n'y avait pas de loi sur la comptabilité. Cette ordonnance était le texte le plus important qui déterminait les principes de la comptabilité.*

*L'intervention du gouvernement dans la comptabilité se traduisait au travers de l'ordonnance (en vietnamien "Pháp lệnh" et des décrets (en vietnamien "nghị định"). Puis à un degré inférieur, le ministère des finances la concrétisait par des circulaires (en vietnamien "thông tư") ou des instructions (en vietnamien "hướng dẫn").*

*Les textes officiels sur la comptabilité peuvent être classés en deux catégories : les textes ayant valeur de loi que je qualifie de législatifs et ceux portant sur des aspects techniques que je qualifie de guide d'instruction. Dans les pays où les organisations professionnelles comptables sont développées, les textes techniques relèvent de leurs compétences. Chez nous, tout ce qui est officiel est élaboré par les ministères spécialisés. Dans le cas de la comptabilité, c'est le DNC qui est responsable de l'élaboration des projets de texte car elle assure le rôle de conseiller et d'exécutif au service du ministre vietnamien des finances."*

(RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)

### **6.2.3. La normalisation comptable, procédé de contrôle de la gestion des entreprises**

Les principaux textes de référence en comptabilité pendant cette période dite de communisme *classique* où l'État maintient le contrôle sur l'économie nationale en assurant le rôle d'investisseur, de fournisseur, de gérant et de distributeur sont :

- les "règlements sur l'organisation de la comptabilité de l'État" publiés avec le décret n°175-CP du 28/10/1961, amendés par le décret n° 176-CP du 10/09/1970 du conseil gouvernemental ;
- le "système unifié des comptes" (S.U.C, 1975) appliqué à tous les secteurs de l'économie nationale. Le S.U.C. (1975) (version amendée du S.U.C. 1970, dont nous n'en disposons pas le texte intégral, par la circulaire n°34-TC/CDKT du 28/10/1975) pourrait être considéré comme le document de référence en comptabilité d'entreprise pendant toute la période entre 1975 et 1988. Il est composé de deux parties principales : la première est le plan uniforme des comptes ; la deuxième est consacrée aux explications détaillées sur le contenu de chaque compte ainsi que les règles d'enregistrement dans les comptes. Des décisions gouvernementales et des circulaires ministérielles viennent, par la suite, fixer les règles sur les méthodes d'évaluation, les méthodes de calcul des amortissements, des coûts de revient de production, les règles de répartition du bénéfice ou du profit (notion qui sera étudiée dans la section 6.2.4.) ainsi que le format des formulaires des rapports comptables et les périodicités de remise de rapport. La normalisation comptable en économie communiste est fortement conditionnée par la politique financière de l'État et la politique fiscale, la comptabilité d'entreprise communiste étant un instrument au service des politiques économique, financière et fiscale.

### *Le système unifié des comptes de 1975 et l'uniformisation de la comptabilité d'entreprise*

Dans le S.U.C. (1975), la partie structurante de l'organisation de la comptabilité d'entreprise est le plan des comptes, conçu principalement pour les compagnies étatiques. L'uniformisation des comptes ou des catégories de classification des objets économiques a été mentionnée dans la littérature comme une caractéristique observée dans les comptabilités de type communiste et est liée à la conception intégrée des comptabilités technique, statistiques et d'entreprise. Elle est dictée par le mode de coordination centralisée du plan qui nécessite un système d'information uniforme et homogène aux différents échelons de la hiérarchie de l'économie nationale. Toutefois, cette option est aussi retenue par certains pays ayant une économie de type capitaliste comme la nomenclature des comptes du plan comptable général français (PCG). Néanmoins, la différence dans le mécanisme de coordination entre les systèmes économiques de type communiste et ceux de type capitaliste peut être analysée au travers de la structure du plan des comptes.

Nous allons maintenant étudier le plan des comptes communiste du S.U.C. (1975) vietnamien en faisant ressortir la logique de sa structure.

La structure du plan des comptes du S.U.C (1975) est une version mise à jour du plan des comptes de type soviétique qui datait de 1970 afin de répondre aux nouveautés issues de la fusion des deux systèmes économiques communiste au nord et pseudo capitaliste au sud. Il s'agit d'un travail de révision pour compléter des comptes qui sont requis par la nouvelle donne (selon nos interviewé(e)s). Toutefois, la structure est celle d'un plan des comptes de type communiste. Pour assurer le suivi de la réalisation des objectifs de production et l'utilisation des budgets destinés à ces objectifs, le plan des comptes est structuré selon la logique du cycle de production industrielle (tableau 6.4.). Ceci s'explique par le fait que ce plan est destiné principalement, dans les années 1970-1980 aux entreprises étatiques qui ont une obligation de tenue des comptes. Ces entités économiques relèvent notamment des deux secteurs suivants : l'industrie et la construction. La comptabilité agricole des coopératives était légèrement plus simplifiée que celle des compagnies étatiques pour deux raisons : l'organisation des coopératives et le niveau des comptables dans les régions rurales.

La logique de classification des comptes dans le plan des comptes communiste vietnamien peut être analysée selon deux critères :

- la fonction et la structure des classes de comptes.
- ou le contenu, la nature économique des objets comptables à relater.

L'analyse du plan des comptes en fonction de la structure des classes

Le plan des comptes vietnamien de 1975 est composé de 68 comptes numérotés de 01 à 99 et répartis en 11 classes. Comme ces dernières sont créées pour marquer les différentes phases du cycle de production, la numérotation ordinale des comptes ne reflète pas l'appartenance aux classes des comptes, comme elle est dans la nomenclature des comptes du PCG.

La classe des comptes n° VIII du nom "*Biens non inventoriés*" révèle, d'une part les spécificités de la réunification de deux systèmes économiques opposés, l'économie planifiée dans le nord et une forme d'économie de marché dans le sud, et de l'autre la situation relativement chaotique de l'économie sud-vietnamienne post-réunification. En avril 1975, le sud fut témoin de la débâcle de son économie. Les entreprises sud vietnamiennes, qui étaient pour la plupart privées, étaient abandonnées par leurs propriétaires. Le nouveau gouvernement essayait de les remettre en marche, mais la réorganisation de l'activité économique rencontrait des crises de pénurie chroniques en matières premières et en capitaux. Beaucoup d'anciennes usines ont été reconverties dans d'autres types d'activités pour fournir du travail aux ouvriers. Dans de telles circonstances, la comptabilité n'était pas la priorité.

Tableau 6.4. : Schématisation du plan des comptes du S.U.C (1975) en fonction des classes

Catégorie	Phase du cycle de production	Numéro et intitulé des classes du Plan des comptes
Catégorie des comptes reflétant les capitaux d'exploitation	Acquisition des biens fixes	Classe I : Comptes de <b>biens fixes</b>
	Processus de production	Classe II : Comptes de <b>stocks pour la production</b>
		Classe III : Comptes de <b>coûts de production</b>
	Distribution	Classe IV : Comptes de <b>produits finis et de consommations des produits finis</b>
	Règlements	Classe V : Comptes de <b>capitaux en numéraires</b> Classe VI : Comptes de <b>règlements</b>
Répartition du profit prévisionnel	Classe VII : Comptes de <b>capitaux prélevés</b>	
		Classe VIII : Comptes de <b>biens non inventoriés</b>
Catégorie des comptes reflétant les sources de capitaux d'exploitation	Sources de capitaux	Classe IX : Comptes de <b>sources de capitaux</b>
	Sources de crédits	Classe X : Comptes de <b>crédits bancaires et allocations budgétaires</b>
	Détermination du profit réalisé	Classe XI : <b>Résultat financier</b> (Compte de bénéfices et pertes)
		<b>Comptes hors bilan</b>

Au cours de ces années, la comptabilité n'était imposée qu'aux entreprises de taille dans des secteurs de production stratégiques. L'administration centrale travaillait avec le peu de cadres du DNC en provenance du nord pour introduire la nouvelle comptabilité de type communiste dans le sud. Et comme dans les années 1950, les comptables de l'ancien régime sud-vietnamien ont été mobilisés pour assurer la continuité du travail dans la nouvelle administration. Ces fonctionnaires *reconvertis* avaient en 1975 le statut de ce qu'on appelait en vietnamien "*Cán bộ lưu dụng*".

(...)[Je suis] un *Cán bộ lưu dụng* : fonctionnaire de l'ancien régime ré-intégré c'est-à-dire que je travaillais pour le gouvernement du Sud – République du Vietnam (RVN) avant 1975. Je vais vous raconter un peu mon parcours. En 1969, j'ai débuté comme fonctionnaire dans le domaine des Finances publiques, sous l'ancien régime dans le sud RVN. En 1972, j'étais transféré à l'hôtel des impôts – et j'étais chargé des budgets des communes. Mon bureau était dans le village de Thạnh Mỹ Tây de l'autre côté du pont Thị Nghè dans l'arrondissement 2. J'étais chargé principalement de la collecte des taxes auprès des commerçants sur les marchés et sur

*les embarcadères fluviaux. Puis, toujours au sein du même organisme, on m'a envoyé travailler à l'Institut de formation des agents des impôts. Avant 1975, l'hôtel des impôts était organisé en départements spécialisés : impôts directs, impôts indirects. L'Institut de formation a pour mission de former les fonctionnaires pour les impôts uniquement.*

*Question : Est-ce que vous étiez envoyé en centre de ré-éducation après 1975 et combien de temps y êtes-vous resté ?*

*Je n'étais qu'un soldat du rang, je n'avais pas de grade .C'est pourquoi j'y suis resté seulement quelques jours puis je suis retourné travailler aux impôts après 1975 jusqu'aujourd'hui.*

*Par contre, le grand patron - directeur de l'institut de formation, est resté au camp de ré-éducation plus longtemps. Ce monsieur est surnommé "Bouddha vivant" par ses collègues parce qu'il est végétarien et qu'il a un très grand cœur. Quand nous discussions entre nous, les anciens du sud, nous disions que notre patron était resté aussi longtemps au camp parce qu'il était trop gentil, tout ce que les autres ne voulaient pas faire, il l' acceptait : il travaillait avec tous les organismes américains ; par exemple les projets d'assistance et de coopération avec USAID – agence américaine qui finance les projets de coopération. Quelques-uns de mes anciens collègues qui étaient dans le même camp que mon ancien chef disaient que notre patron était trop honnête en déclarant par écrit toutes les missions et responsabilités qu'il avait réalisées. C'est pourquoi il y est resté si longtemps.*

*Question : Combien d'anciens fonctionnaires comme vous travaillent actuellement dans cette organisation ?*

*Je n'ai pas de statistiques , mais je pense que plus de 50% de l'effectif actuel étaient fonctionnaires de l'ancien régime.*

*Question : Comment l'hôtel des impôts a-t-il été réorganisé après 1975 ?*

*Après 1975, l'hôtel des impôts a changé de nom au profit de service des impôts de la région sud (en vietnamien : Nha Thué Vụ Miền), sous la direction du gouvernement révolutionnaire provisoire. Après un certain temps, le service où je travaillais avant 1975 a été transformé en service des impôts du secteur étatique. Parmi les fonctionnaires de l'ancien régime du sud, ceux qui étaient âgés et n'avaient pas un niveau d'études élevé ont été mutés vers les centres des impôts à l'échelon inférieur dans les arrondissements. Notre département chargé des compagnies d'État a emménagé ici dans ces locaux depuis 1975 et y est resté.*

*Question : Est-ce que vous avez été envoyé faire des formations de recyclage ?*

*Oui, nous avons suivi beaucoup de cycles de formation – long de 6 mois ou des stages de quelques jours. Les cours étaient organisés ici à HoChiMinh Ville. À l'époque, il était très cher et très difficile de se rendre à HaNoi. Les formateurs du nord descendaient vers le Sud pour nous former au nouveau système fiscal socialiste. Il y avait trois grandes branches aux impôts : les compagnies étatiques, les taxes sur les compagnies de commerce et de négoce et les autres taxes directes.*

*Question : Comment s'organisent aujourd'hui les institutions des impôts ?*

*(n) Au niveau central : DIRECTION NATIONALE DES IMPÔTS (qui relève directement du Ministère des Finances) (en vietnamien : TÔNG CỤC THUẾ)*

*(n-1) Au niveau province et grandes villes comme HoChiMinh Ville : AGENCE MUNICIPALE DES IMPÔTS (en vietnamien : CỤC THUẾ)*

*(n-2) Au niveau des arrondissements ou communes : AGENCE LOCALE (en vietnamien : CHI CỤC THUẾ)*

*Question : Quel est le contenu de la formation ? Les agents des impôts connaissent-ils la comptabilité d'entreprise ?*

*Seuls les agents des impôts du département chargé des compagnies d'État connaissent la comptabilité d'entreprise. Les agents des autres départements travaillent selon un autre mécanisme de fixation des impôts : un système forfaitaire ; ils n'ont donc pas besoin de formation à la comptabilité d'entreprise. Par exemple pour les entités familiales, les taxes et impôts sont fixés selon des barèmes prédéterminés. Les petites épiceries ne tiennent pas de livres de comptes, les agents des impôts travaillent à partir des estimations du CA des différentes boutiques ayant la même activité pour fixer un forfait moyen en fonction du taux fixé par l'État." (RC 6, responsable d'un département de la direction des impôts de Hồ Chí Minh Ville )*

La conversion à la nouvelle comptabilité se réalisait en parallèle avec la formation des comptables sud-vietnamiens à la comptabilité communiste. Le plan des comptes de 1975 est la version complétée et révisée, mais il est loin d'être complet. La création de la classe VIII intitulé *biens non inventoriés*, autrement dit "divers" accueillant les choses non encore classées ou difficilement classables dans les comptes était une solution comptable du moment. Cette classe sera par la suite supprimée du plan des comptes du S.U.C de 1989.

*L'analyse du plan des comptes en fonction du contenu économique des comptes*

**Tableau 6.5. : Schématisation de la classification du plan des comptes 1975 en fonction du contenu économique des comptes**

Catégorie de compte en fonction de leur contenu	Classe	Intitulé de la classe de comptes	Numéro du compte	Intitulé du compte
Catégorie des comptes relatant les capitaux d'exploitation	Classe I	<i>Comptes de capitaux fixes</i>	01	Compte biens fixes
			02	Compte amortissements des biens fixes
	Classe II	<i>Comptes de stocks pour la production</i>	05	Compte matières premières
			06	Compte énergie
			08	Compte pièces de rechange ou de réparation
	Classe IV	<i>Comptes de produits finis</i>	40	Compte produits finis
			41	Compte marchandises
	Classe V	<i>Comptes liquidités</i>	50	Compte caisse
			51	Compte banques
			55	Compte autres capitaux en numéraires
	Classe VI	<i>Comptes de règlement</i>	60, 64	Compte Règlements avec les clients
			70	Compte règlements avec les personnes recevant des acomptes
Catégorie des comptes reflétant les sources de capitaux d'exploitation	Classe IX	<i>Comptes sources de capitaux</i>	85	Compte capitaux fondamentaux
			86	Compte capitaux des amortissements
			87	compte fonds pour l'entreprise
	Classe X	<i>Comptes de crédits bancaires</i>	93	Compte emprunts bancaires court terme
			94	Compte emprunts bancaires long terme
	Classe VI	<i>Classe des comptes de sources de capitaux de règlements</i>	60, 64	Compte règlements avec les clients et fournisseurs
			69	Compte règlements avec le personnel
	Classe XI	<i>Comptes de profits</i>	99	<b>Compte bénéfices et pertes</b>
	Classe VII		80	Comptes prélèvements sur capitaux
	Catégorie des comptes reflétant le processus et le résultat d'exploitation	Classe II	<i>Comptes du processus et du résultat de l'approvisionnement</i>	11
				frais de transport pour l'approvisionnement
Classe III		<i>Comptes du processus et du résultat de la production</i>	20	Compte production principale
			25	Compte frais d'usine
			26	Compte frais de gestion de l'entreprise
Classe IV		<i>Comptes du processus et du résultat de la distribution</i>	46	Compte consommations des produits vendus
			43	Compte frais hors production

D'après VU Huy Cam, 1986, p. 137-138.

Notes : tous les comptes du plan des comptes ne sont pas listés, voir liste détaillée du plan des comptes 1975 en annexe.

Chaque compte du plan est destiné à un objet comptable spécifique ayant un contenu économique précis. Ce critère de classification permet aux concepteurs de définir le nombre de comptes à créer et les intitulés des comptes dans l'élaboration du système des comptes de la comptabilité communiste. Selon l'esprit du plan communiste, une entreprise est considérée comme une organisation réceptrice de budgets pour réaliser des objectifs précis qui lui sont demandés. De ce fait, les budgets sont accordés sous forme d'enveloppes destinées à des objectifs prédéterminés. C'est la raison pour laquelle la classification des comptes est aussi imprégnée de cette logique et doit permettre à l'administration centrale de surveiller si les consignes données ont été respectées par le bas. Le tableau 6.5. est une autre forme de décomposition des comptes du plan des comptes (1975) en fonction de leur contenu économique.

La combinaison des deux critères d'analyse nous permet d'avoir la schématisation simplifiée suivante du plan des comptes 1975 mise en forme selon l'un des principes de base dans la gestion financière des entreprises par l'administration centrale – le contrôle de l'utilisation des sources de capitaux ou passifs qui sont des enveloppes destinées à des objectifs d'emplois prévisionnels précis (actifs).

**Tableau 6.6. : Décomposition du Plan des comptes 1975 selon la présentation d'un tableau d'équilibre des comptes**

Phases du cycle de production	Catégorie par contenu économique	Classe de comptes	N° compte	Intitulé compte	Catégorie par contenu économique	Classe de comptes	N° compte	Intitulé compte
Acquisition des biens fixes	Capitaux d'exploitation	<b>Classe I : BIENS FIXES</b>	01	Biens fixes	Sources de capitaux d'exploitation	<b>Classe IX : SOURCES CAPITAUX</b>	DE	
			02	Amortissements			85	Capitaux fondamentaux
Processus de production		<b>Classe II : STOCKS POUR PRODUCTION</b>	05	Matières premières		<b>Classe X : EMPRUNTS BANCAIRES ET AUTRES ALLOCATIONS</b>	86	Capitaux d'amortissements
			06	Énergie			87	Fonds pour l'entreprise
			07	Pièces de rechange			93	Emprunts bancaires court terme
			11	Coûts d'acquisition, d'entreposage des MP, matériaux Coûts de transport pour approvisionnement			94	Emprunts bancaires long terme
Processus et résultat de la phase approvisionnement								
Processus et résultat de la phase production		<b>Classe III : COÛTS PRODUCTION</b>	20	Production principale				
			25	Frais d'usine				
			26	Frais de gestion d'entreprise				
Distribution		<b>Classe IV : PF, MARCHANFISES, CONSOMMATIONS</b>	40	Production principale				
			41	Marchandises				
			46	Consommations des produits vendus				
			43	Frais hors production				
Processus et résultat de la phase distribution								
Règlements	Suivi de la nature des flux de trésorerie	<b>Classe V : CAPITAUX EN NUMÉRAIRES</b>	50	Caisse				
			51	Comptes en banque				
			55	Autres capitaux en numéraires				
		<b>Classe VI : RÉGLEMENTS</b>	60,	Règlements avec les clients				
			64	Règlements avec les personnes recevant acompte				
			70					
Répartition du profit prévisionnel		<b>Classe VII : CAPITAUX PRÉLEVÉS</b>	80	Prélèvements sur les capitaux	Détermination du profit réalisé	<b>Classe XI : BÉNÉFICES ET PERTES</b>	99	Bénéfices et pertes

Nous pourrions dire que l'objectif de contrôle de la réalisation des objectifs du plan plus particulièrement des objectifs de consommation en fonction de la production dans la

comptabilité communiste, est transcrit au travers de la logique du plan des comptes 1975. Il met en exergue l'importance du bilan comme l'un des documents comptables le plus importants fournissant les données pour le travail d'analyse des autorités financières au niveau central.

### *Le contrôle de l'emploi des fonds budgétaires et le tableau de récapitulation des biens*

Le "tableau de récapitulation des biens"<sup>125</sup> (encore désigné sous l'appellation "Tableau d'équilibre comptable"<sup>126</sup> (manuel "Doctrine de comptabilité", 1978) soit l'équivalent du bilan dans le vocabulaire comptable occidental est la représentation comptable qui illustre l'esprit de la planification centralisée. Notre traduction textuelle de l'appellation vietnamienne "Tableau de récapitulation des biens" montre que ce document est conçu pour répondre au premier objectif de la comptabilité communiste qui est de "(...) *préserver les biens socialistes [qui sont principalement des biens physiques]*". En effet, la présentation du tableau ressemble à une liste détaillée, voire exhaustive, des biens, moyens qui *sont présents* dans les murs de l'entreprise communiste, c'est-à-dire des biens qui ne sont pas seulement destinés à la production, mais à d'autres types d'activité hors production, voire même ceux qui n'ont pas d'utilité et qui figurent néanmoins dans la liste des biens de l'entreprise comme le montre l'extrait suivant d'une rubrique de l'actif.

Exemple : extrait de l'actif d'un formulaire de tableau récapitulatif des biens de 1975

Rubrique	N° compte	Code informatique	BIENS EN AVOIR ACTIF	Ligne	SI en début année	SF Fin de période
A	B	C	D	E	1	2
I	01		<b>A/. BIENS IMMOBILISÉS ET HORS CIRCULATION</b> <b>Biens immobilisés</b> - Biens immobilisés pour la production - Biens immobilisés pour les activités hors production - Biens immobilisés non encore utilisés - Biens immobilisés en attente de résolution - Biens immobilisés non nécessaires - Terrains et immobilisations non amortis <b>Total rubrique I</b>	1 2 3 4 5 6 7		

La préservation des biens et des moyens de production est la traduction d'un élément de risque non exprimé dans l'économie planifiée qui est celui des pertes, des gaspillages voire des vols. C'est la raison pour laquelle le bilan communiste doit permettre le contrôle de ces

<sup>125</sup> "Tableau de récapitulation des biens" est la traduction du groupe de mots en vietnamien *BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN*

<sup>126</sup> "Tableau d'équilibre comptable" est la traduction du groupe de mots en vietnamien *BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN*

biens. Le niveau de détails et la lisibilité sont les qualités requises pour le tableau récapitulatif des biens.

La présentation d'un tableau de récapitulation des biens communiste

Quel que soit le secteur d'activité, un tableau d'équilibre comptable est présenté en deux colonnes comme suit : dans la colonne de gauche, les capitaux et dans la colonne de droite, les sources des capitaux. Le tableau de récapitulation des biens est un formulaire préétabli par les ministères de tutelle pour toutes les entreprises qui en relèvent. Il adopte le format d'un compte en T pour faciliter la vérification de l'équilibre entre les capitaux (emplois ou actifs) et les sources de capitaux (passifs ou ressources).

**Tableau 6.7. : La structure d'un tableau de récapitulation des biens**

<b>BIENS EN CRÉDIT<sup>127</sup></b>	<b>BIENS EN DÉBIT<sup>128</sup></b>
Les biens en crédit sont présentés selon la structure du plan des comptes : - Classes de comptes - Compte - Sous-compte	Les biens en débit sont présentés selon <b>un ordre scientifique adapté aux besoins de gestion</b>
Les indicateurs figurant dans le côté BIENS EN CREDIT ou ACTIF reflètent les différents capitaux dont disposent l'entreprise, et comment ces capitaux sont alloués dans les comptes.	Les indicateurs figurant dans le côté BIENS EN DEBIT ou PASSIF reflètent les origines des capitaux en face et les objectifs d'utilisation fixés pour chaque type de source de capitaux.

Source : "Doctrines de comptabilité [socialiste]", MOF, Viêt-nam, 1978

Pour illustrer, nous allons reproduire un tableau de récapitulation des biens (version *allégée*<sup>129</sup>) – extrait des archives comptables d'une compagnie étatique industrielle vietnamienne de 1976 (tableau 6.8.). La structure et le détail des lignes du tableau ont été maintenus telles qu'ils sont présentés dans le formulaire originel.

<sup>127</sup> "Capitaux" est la traduction du mot vietnamien *VÓN*. C'est l'équivalent du mot ACTIF en langage comptable occidental.

<sup>128</sup> "Source de capitaux" est la traduction du mot vietnamien *NGUỒN VÓN*. C'est l'équivalent du mot PASSIF dans le langage comptable occidental.

<sup>129</sup> Afin d'avoir une bonne lisibilité du tableau de récapitulation des biens de l'entreprise industrielle dans notre exemple, nous avons décidé de simplifier le format de présentation en supprimant les colonnes qui ne sont pas parlantes pour notre interprétation comme la colonne réservée à la numérotation des lignes du tableau (cette numérotation sert de repères dans les textes d'instruction qui guident les comptables dans leur travail), la colonne des numéros des comptes. Le reste est la traduction copie conforme de l'archive en vietnamien.

**Tableau 6.8. : Traduction du tableau d'équilibre comptable d'une compagnie étatique industrielle vietnamienne en 1976**

Entreprise : Cimenterie

**TABLEAU D'ÉQUILIBRE COMPTABLE**

Au 31 décembre 1976

Unité : đồng

Actif (Capitaux d'exploitation)	Montant	Passif (Source des capitaux d'exploitation)	Montant
<b>A – Biens fixes et hors circulation</b>		<b>A – Sources de capitaux propres et considérés comme propres (1)</b>	
<b>I – Biens fixes</b>	<b>22 433 184,90</b>	<b>I - Capitaux fondamentaux</b>	
Biens immobilisés pour la production	21 358 207, 57	I.1 Capitaux fixes	<b>9 574 758,64</b>
Biens immobilisés pour les activités hors production	832 448,94	I.2 Capitaux circulants (2)	<b>13 293 562,06</b>
Terrains et immobilisations non amorties	242 528, 39		
<b>II – Capitaux prélevés</b>		<b>II – Amortissements des biens fixes</b>	
II.1 Bénéfices pour le budget de l'État		II.1 Amortissements fondamentaux	<b>11 517 210,65</b>
II.1.1 Année précédente		II.2 Amortissements des grands travaux de construction	<b>1 341 215,61</b>
II.1.2 Année en cours	<b>6 581 343,94</b>		
<b>III – Capitaux alloués aux unités dépendants</b>		<b>III – Compensations des pertes par le budget de l'État</b>	
<b>IV – Reversements parts de bénéfices aux instances supérieures et allocations accordées aux unités dépendantes</b>		<b>IV – Allocations reçues des instances supérieures ou recettes en provenance des unités dépendantes</b>	
		<b>V – Bénéfices</b>	
		V.1 Année précédente	
		V.2 Année en cours	<b>6 167 378,71</b>
<b>Total groupe rubriques actif A</b>	<b>29 014 528,84</b>	<b>Total groupe rubriques passif A</b>	<b>41 894 125,67</b>
<b>B – Biens standardisés</b>		<b>B – Montant des emprunts bancaires à court terme au-delà des standards</b>	
1. Matières premières	<b>3 466 526,08</b>	<b>I – Emprunts dépassant les standards mais déjà planifiés par anticipation</b>	
2. Energie	<b>660 134,24</b>	<b>II – Emprunts pour les besoins temporaires hors plan</b>	
3. Pièces détachés	<b>3 292 528,66</b>	<b>III – Emprunts bancaires pour la collecte des produits agricoles ou des produits de mer</b>	
3. Objets facilement cassables	<b>26 343,61</b>		
4. Produits semi finis	<b>1 204 830,00</b>		
5. Produits finis	<b>237 094,68</b>		
<b>Total groupe rubriques actif B</b>	<b>8 887 457,27</b>	<b>Total groupe rubriques passif B</b>	<b>0,00</b>
<b>C – Biens en argent, biens de règlements et autres formes de règlements</b>		<b>C – Autres emprunts bancaires et autres dettes</b>	
<b>I – Capitaux en liquidités</b>		<b>I. Emprunts pour les règlements -</b>	
I.1 Fonds de caisse	<b>2 448,28</b>		
I.2 Liquidités dans les comptes bancaires	<b>2 272 077,50</b>	<b>II. Emprunts pour la rénovation technique et le développement de l'activité</b>	
<b>II – Remboursement des dettes pour les travaux de construction avec les profits ou autres sources de capitaux</b>			

Actif (Capitaux d'exploitation)	Montant	Passif (Source des capitaux d'exploitation)	Montant
		<b>III. Dettes dépassant les échéances</b>	
<b>IV – Créances à collecter et acomptes</b>		<b>IV. Dépenses à payer d'avance et recettes à collecter d'avance</b>	
IV.1 Crédits clients à collecter	107 630,00	IV.1. Acomptes faits par les clients	1 607 475,84
IV.2 Acomptes payés aux fournisseurs	3 909 512,07	IV. 2. Montants à régler aux fournisseurs	3 152 363,59
IV.3 Indemnités à collecter sur les marchandises périmées et manquantes		IV.8 Autres dettes à régler	731 010,99
IV.4 Prélèvements d'État ou avoir sur les taxes	611 963,57		
IV.6 Compensation de l'État sur les écarts de prix	3 707,50		
IV.10 Autres montants à collecter	239 232,70		
<b>V – Matériels abîmés en attente de résolution</b>	13 340 250,05	<b>V – Matières premières et matériel en excédent en attente de résolution</b>	9 666 101,16
<b>VI – Avoir sur les amortissements fondamentaux réglés à l'État</b>		<b>VI – Amortissements fondamentaux à payer</b>	
VI.1 Réglés au budget	3 485,08		
VI.2 Réglés aux instances supérieures			
<b>VII – Grands travaux de construction</b>		<b>VII – Amortissements des grands travaux de construction auto réalisés ou sous-traités</b>	
VII.1 Grands travaux en cours		VII.1 Capitaux des amortissements des grands travaux de construction	1 341 215,61
VII.2 Comptes bancaires pour grands travaux		VII.2 Dettes à régler avec les Maîtres d'ouvrage des grands travaux de construction	
VII.3 Avances pour les prestataires de services des grands travaux de construction			
<b>VIII – Dépenses en provenance des fonds pour l'entreprise</b>		<b>VIII – Fonds pour l'entreprise</b>	
		VIII.1 Fonds pour le développement de l'entreprise	
		VIII.2 Fonds pour les primes	
		VIII.3 Fonds pour les œuvres sociales	
		<b>IX – Autres sources d'allocations</b>	
<b>Total groupe rubriques actif C</b>	<b>20 490 306,75</b>	<b>Total groupe rubriques passif C</b>	<b>16 498 167,19</b>
<b>Total A + B + C</b>	<b>58 392 292,86</b>	<b>Total A + B + C</b>	<b>58 392 292,86</b>
<b>D – Capitaux pour les constructions fondamentales</b>		<b>D – Sources de Capitaux pour les constructions fondamentales</b>	
1. Dépenses pour les constructions fondamentales achevées, biens immobilisés achetés et réglés	45 729,96	1. Sources de capitaux pour les constructions alloués par l'État	45 729,96
2. Travaux de construction, biens immobilisés mis en exploitation dont les dépenses ne sont pas encore approuvées		2. Autres sources de capitaux pour les constructions	
3. Frais qui n'augmentent pas les biens immobilisés			
4. Matériels de construction en cours de montage		3. Crédits bancaires pour les constructions	
5. Dépôts en compte bancaire pour les investissements fondamentaux		4. Dettes envers les Maîtres d'ouvrage ou autres montants pour les constructions à payer	
6. Avances au prestataire de service pour les travaux de construction		5. Autres dettes pour les constructions à payer	
7. Travaux de construction en cours		6. ...	
8. Autres montants à collecter en travaux de construction			
9. ...			
<b>Total groupe rubriques actif D</b>	<b>45 729,96</b>	<b>Total groupe rubriques passif D</b>	<b>45 729,96</b>
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>58 438 022,82</b>	<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>58 438 022,82</b>

Source : Traduction du tableau de récapitulation des biens d'une compagnie industrielle étatique dans le sud du Viêt-nam en 1976 (version détaillée en annexe).

Note :

(1) "Sources de capitaux propres et considérés comme propres" : l'adjectif « propre » utilisé dans cet intitulé pourrait être interprété comme propre à l'État pour distinguer les capitaux propres en provenance de l'État sous forme d'allocations budgétaires aux emprunts bancaires. Nous soulignons ici que l'expression « sources de capitaux propres » ne désigne pas la notion de droit de propriété. En effet, dans les autres rubriques dans le bas du côté passif, nous pouvons retrouver des intitulés tels que :

**Rubrique D 1. Sources de capitaux pour les constructions alloués par l'État**

(2) Les "Capitaux circulants" dans la rubrique A signifient explicitement selon notre interprétation des capitaux circulants standardisés.

La vérification de l'équilibre entre les deux colonnes du "tableau de récapitulation des biens" est soulignée dans le manuel comptable comme une première mesure de contrôle important du travail comptable d'une compagnie. Cette erreur technique de tenue des comptes a été pendant longtemps une faiblesse dans la comptabilité des entreprises vietnamiennes parce que les comptables n'étaient que très sobrement équipés. C'est pourquoi, selon nos interviewés, arriver à sortir des comptes équilibrés était déjà un exploit à l'époque. Ceci pourrait s'expliquer d'une part par le manque de moyens de travail et, de l'autre, par le niveau des comptables qui travaillaient comme des techniciens chargés des comptes de l'entreprise.

*L'analyse du tableau de récapitulation des biens communiste*

Le bilan d'une entreprise industrielle communiste se caractérise à l'actif par le nombre et la complexité des postes, ainsi que par les relations existant entre certaines rubriques de l'actif et du passif.

*À l'actif sont représentés les capitaux d'exploitation.*

Ce sont les moyens de production mis à la disposition de la compagnie communiste pour que celle-ci réalise les objectifs de production du plan. Les capitaux d'exploitations représentent les emplois des ressources allouées. L'État accorde une importance particulière à la gestion des capitaux d'exploitation des compagnies étatiques car les entreprises ne disposent que du droit d'abus de ces biens ou capitaux d'exploitation, mais ne sont pas propriétaires. En économie communiste, la propriété privée étant abolie, tous les moyens de production appartiennent au peuple, à la nation, et la mission première d'une entité économique, est la préservation de ces capitaux contre la perte ou le vol.

Les comptes de la classe VIII :

- Compte 84.1 "Biens abîmés ou manquants en attente de résolution"
- Compte 84.2 "Biens hors inventaire en attente de résolution"

témoignent de la volonté de l'État de disposer d'une comptabilité faisant l'inventaire exhaustif de toutes les formes de biens existants dans l'entreprise.

L'abus des biens socialistes est puni pénalement. La comptabilité communiste doit fournir une représentation claire voire détaillée de ces capitaux d'exploitation (ou selon le vocabulaire occidental les actifs).

Les 15 rubriques principales, subdivisées en 68 postes (lignes), que comportent les actifs, pourraient être réparties en 4 groupes :

(1) Les biens immobilisés et hors circulation qui peuvent être rangés en deux sous-groupes :

– Les *biens immobilisés ou fixes* qui comprennent essentiellement :

- Les *biens immobilisés utilisés dans la production*, directement utilisés à la production et qui se subdivisent elles-mêmes en :
  - biens immobilisés actifs, c'est-à-dire utilisés effectivement,
  - biens immobilisés inactifs, c'est-à-dire mis provisoirement en réserve ;
- Les *biens immobilisés dans les entités administratives non productives* tels que les organes de l'administration centrale ou locale ;
- Les *biens immobilisés pour les œuvres sociales dans les entreprises* ;
- Les *biens immobilisés en attente de résolution*.

(2) Les biens prélevés sont les prélèvements sur les ressources propres de l'entreprise, notamment sur les bénéfices et le fonds de roulement au profit d'autres organismes dont l'État et/ou entreprises. En fonction du plan financier, l'entreprise doit payer régulièrement au budget de l'État, sous forme de mensualités des bénéfices prévisionnels. A la fin de l'année, une fois les comptes annuels approuvés, l'entreprise va faire le compte sur les obligations vis-à-vis du budget de l'État en termes de reversements des bénéfices et les ajustements se feront après l'approbation des comptes annuels qui devraient avoir lieu théoriquement 40 jours après la clôture des comptes. Toutefois, la réalité a montré que ce délai pourrait parfois atteindre 6 mois après la clôture des comptes.

(3) Les biens standardisés sont des moyens assujettis aux "normes". Ce groupe, constitué essentiellement par les diverses natures de *stocks* auxquels s'ajoutent certains comptes de fournisseurs et les dépenses payées d'avance, représente le *fonds de roulement* de l'entreprise qui, par son importance en termes de valeurs et de durée de rotation, fait l'objet d'un contrôle particulièrement rigoureux. Ils sont désignés dans le bilan communiste sous l'intitulé *biens standardisés*.

(4) Les grosses réparations dont les règles spéciales justifient une rubrique distincte.

*Au passif sont représentées les sources de capitaux d'exploitation.*

Les capitaux d'exploitation de l'entreprise proviennent de différentes sources dont les deux principales : les sources de capitaux propres et les sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire. Bien qu'il présente un caractère moins complexe que l'actif, le *passif* comporte cependant, réparties en cinq groupes, les 20 rubriques détaillées en 56 postes (lignes). Il est possible de les classer en deux groupes :

(1) Les sources de capitaux propres (en vietnamien *Nguồn vốn tự có*) sont celles qui ont été octroyés par l'État ou celles dégagées par les propres efforts de l'entreprise (en provenance du résultat de l'activité économique de l'entreprise). Ces sources de capitaux propres sont à la disposition de l'entreprise pour un temps relativement long, mais leur utilisation est strictement réglementée par l'État. Ces sources de capitaux propres peuvent être divisées en trois catégories en fonction de leur objectif : les sources de capitaux pour les activités fondamentales, les sources de capitaux pour les activités spécifiques et les sources de profit.

- *Les sources de capitaux pour les activités fondamentales* (en vietnamien *Nguồn Vốn nghiệp vụ cơ bản*) sont celles destinées aux activités essentielles de l'entreprise. Elles sont composées de capitaux fondamentaux et les allocations budgétaires. Les capitaux fondamentaux sont les allocations de l'État pour que l'entreprise s'équipe de biens fixes (ou immobilisations en comptabilité française), achète les matières premières et les marchandises etc. afin d'assurer son fonctionnement normal. Les capitaux fondamentaux sont les sources de capitaux les plus importantes d'une entreprise d'État vietnamienne. Les allocations budgétaires proviennent aussi de l'État pour renforcer les capitaux de l'entreprise dans les cas de figure suivants :

- les capitaux fondamentaux ne suffisent pas à répondre aux besoins de capitaux de l'entreprise ;
- de nouvelles obligations de production lui sont assignées à l'entreprise ;
- dans le cas où l'entreprise bénéficie d'un plan de compensation des pertes programmées.

- *Les sources de capitaux pour les usages spécifiques* (en vietnamien *Nguồn vốn chuyên dùng*) sont celles qui ont été créées pour répondre à des objectifs spécifiques bien déterminés. Les sources de capitaux pour les activités spécifiques sont les capitaux en provenance des amortissements, les fonds pour l'entreprise et les allocations spécifiques.

- Les sources de capitaux formés par des amortissements (en vietnamien *Vốn Khấu hao*) sont les sources créées par cumul des annuités d'amortissement tout au long de l'usage de l'immobilisation qui ont été imputées dans le calcul du coût de revient du produit. Ces capitaux sont destinés à renouveler les immobilisations.

- Les fonds pour l'entreprise (en vietnamien *Quỹ Xí nghiệp*) sont créés à partir de la répartition des bénéfices. Ces fonds sont la part de bénéfices laissée à la compagnie. Ils sont destinés aux projets de rénovation technique ou de rationalisation de la chaîne de production, à la distribution des primes au personnel et à la création des œuvres sociales au profit de ce dernier.

- Les allocations spécifiques (en vietnamien *Cấp phát chuyên dùng*) sont des budgets spécifiques accordés pour des objectifs bien déterminés, par exemple allocations pour les frais administratifs de l'entreprise.

- *Les Profits* (en vietnamien *Lợi nhuận*) sont les sources de capitaux en provenance du résultat de l'activité de l'entreprise. Si les revenus dûs provenant des ventes des produits ou des services sont supérieurs aux charges supportées par l'entreprise pour les fabriquer (à préciser coûts complets de production) majorés des taxes et impôts (prélèvement d'État) à payer au budget de l'État, le solde des revenus et du total des charges constituera ce qui est appelé le profit.

Selon la réglementation, le profit sert à créer des fonds pour l'entreprise, à payer les intérêts bancaires pour les emprunts à long terme, le reste à reverser au budget de l'État.

## (2) Les sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire

Les sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire (en vietnamien *Nguồn vốn sử dụng tạm thời*) sont des capitaux en provenance de particuliers (en cas de besoin, l'entreprise peut être autorisée à emprunter les fonds destinés aux primes ou aux œuvres sociales (selon des taux d'intérêt autorisés par l'État), ou d'autres entreprises dans le cadre de la réglementation. L'entreprise peut disposer de ces sources de capitaux en un temps limité pour renforcer les sources de capitaux propres. Ces sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire peuvent aussi être les sources de crédits bancaires ou les sources de capitaux de règlement non encore utilisées.

- *Les sources de crédits bancaires* (en vietnamien *Nguồn Vốn tín dụng*) sont des emprunts accordés aux entreprises par les banques d'État sous forme de crédits, afin de répondre aux besoins de capitaux d'exploitation pendant une période limitée. Les crédits bancaires peuvent être des emprunts de court ou de long terme. Les emprunts bancaires à court terme sont destinés à répondre aux besoins de capitaux pour stocker les matières premières, les marchandises ou les produits finis. Le niveau de stockage est fixé par la réglementation. Les stocks dépassant les standards peuvent aussi être planifiés et/ou demandés pour répondre aux besoins temporaires de l'entreprise demandeuse. Les emprunts à long terme sont les investissements pour améliorer la technique, rationaliser la chaîne de production. Pour les crédits bancaires, les entreprises doivent procéder par hypothèque avec les marchandises dont elles disposent. Ces emprunts doivent être planifiés, utilisés en conformité avec les objectifs déterminés dans le dossier d'emprunt et doivent être rémunérés au taux réglementé.
- *Les sources de règlement* (en vietnamien *Nguồn Vốn trong thanh toán*) sont les montants que l'entreprise doit aux particuliers ou à d'autres entreprises. Grâce aux conditions de paiement, ces sources de règlement constituent des capitaux temporairement disponibles pour l'entreprise, par exemple les dettes fournisseurs, les dettes envers le personnel ou les obligations non encore payées au budget.

La présentation du bilan communiste traduit l'objectif de contrôle de l'emploi sur les sources de fonds alloués. Le principe qui est à la base du bilan communiste est celui de la concordance entre les capitaux d'exploitation (actifs) et les sources de capitaux d'exploitation (passifs).

Dans cet objectif de contrôle de l'emploi des fonds budgétaire ou source de capitaux d'exploitation, la comptabilisation des amortissements en comptabilité communiste est relatée au passif en complément des sources de capitaux fondamentaux destinés à financer les biens fixes pour équilibrer les biens fixes relatés en leur valeur brute (au coût historique)<sup>130</sup>.

---

<sup>130</sup> "Le fait que la comptabilité soviétique ait opté, à partir de 1952, pour l'évaluation des actifs à leur valeur brute (Lieberman et Eidinov, (1995, p.805) insistent sur cette particularité de la comptabilité soviétique), ce qui n'a d'ailleurs pas été le cas dans d'autres pays de l'Est comme la RDA, ne paraît pas forcément caractéristique d'une conception « socialiste » de l'actif, mais relève, selon certains auteurs comme Tchenkov, d'une erreur de logique.

Soulignons, pour terminer, que malgré l'utilisation par les entreprises soviétiques d'actifs loués, ceux-ci ne figuraient pas à l'actif, mais à un poste hors bilan. Comme le souligne Makarov (1966, p. 192) le bilan ne devait refléter que ce qui appartient à l'entreprise, sous peine de fausser les calculs à l'échelle macro-économique : le principe de propriété, mais de propriété « socialiste », s'appliquait donc." (Richard, 1997, p.354).

"(...) les amortissements (dans le bilan communiste) sont au passif parce que leur objectif n'est pas de calculer une valeur d'actif net au sens dans la mesure où on veut calculer une rentabilité des capitaux investis. Ce n'est pas l'objectif premier de la comptabilité soviétique. L'objectif c'est de voir si à l'actif les amortissements en tant que sources de financement ont bien servi à financer des actifs précis, généralement des actifs fixes. Alors le mieux pour ça c'est de voir quelle est la masse d'actif brut et en face dans le passif de mettre toutes les sources de financement y compris les amortissements. Ça ressemble étrangement à un bilan fonctionnel en France c'est-à-dire qu'on a les amortissements au passif et la valeur d'actif brut. **Et l'idée que l'on peut voir les sources de financement dans le bilan correspond à un bilan fonctionnel français.** C'est pour ça qu'on met les amortissements au passif comme c'était le cas dans la comptabilité russe. C'est tiré du russe ça. Ces bilans là n'ont rien à voir sur ce plan avec les bilans français traditionnels. Ils ont plutôt un lien avec les tableaux de financement si on voulait comparer (c'est ce que j'ai mis dans ma thèse).

L'autre idée aussi c'est que (, mais ça je ne peux pas vous retracer de façon précise parce qu'il y a longtemps que je ne l'ai pas fait), c'est qu'ils ne cherchent pas à avoir une idée de la masse des fonds investis pour calculer une rentabilité. Cela ne veut pas dire qu'ils n'ont pas calculé une rentabilité après, avec des moyens d'analyse financière. Mais c'est un autre problème. **Le bilan est un moyen de contrôle des achats et de contrôle des finances. On peut très bien avoir quelque chose qui est deux fois comptabilisé. On peut très bien avoir à un moment donné des actifs qui ont été achetés ou financés au bilan et puis les mêmes actifs qui sont aussi en bas du bilan.** Mais ça il faudrait vérifier. En ce qui concerne les actifs construits il se peut qu'on les mette en bas du bilan avec tous les capitaux qui ont été nécessaires pour élaborer les construits. Et donc les constructions en cours etc... et de l'autre côté on met les sources de capitaux. Mais il se peut très bien que (mais il faut les vérifier) : si ces éléments ont été achevés, qu'ils se retrouvent également en haut du bilan." (extrait d'un entretien avec le Professeur Richard, Université Paris Dauphine, mise en gras par nous).

Nous allons maintenant procéder à un regroupement des postes du tableau récapitulatif dans notre exemple (tableau 6.9.) afin de faire ressortir les correspondances entre les actifs et les passifs.

**Tableau 6.9.: Décomposition du tableau de récapitulation des biens (6.8.) selon le principe d'adéquation entre les capitaux et les sources de capitaux**

Actif (Capitaux d'exploitation)		Montant	Passif (Source des capitaux d'exploitation)	Montant
<b>A I – CAPITAUX FIXES</b>			<b>P I – SOURCES DE CAPITAUX FIXES</b>	
<b>I – Biens fixes</b>		<b>22 433 184,90</b>	<b>I - Capitaux fondamentaux</b>	
			I.1 Capitaux fixes	<b>9 574 758,64</b>
			II – Amortissements des biens fixes	
			II.1 Amortissements fondamentaux	<b>11 517 210,65</b>
			II.2 Amortissements des grands travaux de construction	<b>1 341 215,61</b>
<b>Total ACTIF FIXE (AI)</b>		<b>22 433 184,90</b>	<b>Total PASSIF FIXE (P I)</b>	<b>22 433 184,90</b>
<b>A II – CAPITAUX CIRCULANTS</b>			<b>P II – SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS</b>	
<b>A II-1 CAPITAUX CIRCULANTS RÉGLEMENTÉS</b>			<b>P II-1 SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS BUDGÉTAIRES</b>	
<b>B – Biens standardisés</b>	<b>Standards</b>		<b>I - Capitaux fondamentaux</b>	
1. Matières premières	xxxx	<b>3 466 526,08</b>	I.2 Capitaux circulants	<b>13 293 562,06</b>
2. Energie	xxxx	<b>660 134,24</b>		
3. Pièces détachés	xxxx	<b>3 292 528,66</b>		
3. Objets facilement cassables	xxxx	<b>26 343,61</b>		
4. Produits semi finis	xxxx	<b>1 204 830,00</b>		
5. Produits finis	xxxx	<b>237 094,68</b>		
			<i>B – Montant des emprunts bancaires à court terme au-delà des standards</i>	
			<i>I – Emprunts dépassant les standards mais déjà planifiés par anticipation</i>	
			<i>II – Emprunts pour les besoins temporaires hors plan</i>	
			<i>III – Emprunts bancaires pour la collecte des produits agricoles ou des produits de mer</i>	
<b>Total ACTIF CIRCULANT RÉGLEMENTÉ</b>		<b>8 887 457,27</b>	<b>Total PASSIF CIRCULANT BUDGÉTAIRE</b>	<b>13 293 562,06</b>
<b>AII-2 CAPITAUX CIRCULANTS POUR RÉGLEMENTS</b>			<b>P II-2 SOURCES DE CAPITAUX POUR RÉGLEMENTS</b>	
<b>II – Capitaux prélevés</b>			<b>V – Bénéfices</b>	
II.1 Bénéfices pour le budget de l'État			V.2 Année en cours	<b>6 167 378,71</b>
II.1.2 Année en cours		<b>6 581 343,94</b>		
<b>C – Biens en argent, biens de règlements et autres formes de règlements</b>			<b>C – Autres emprunts bancaires et autres dettes</b>	
<b>I – Capitaux en liquidités</b>	<b>Standards</b>		<b>I. Emprunts pour les règlements -</b>	
I.1 Fonds de caisse	xxxx	<b>2 448,28</b>		
I.2 Liquidités dans les comptes bancaires		<b>2 272 077,50</b>		
<b>IV – Créances à collecter et acomptes</b>			<b>IV. Dépenses à payer d'avance et recettes à collecter d'avance</b>	
IV.1 Crédits clients à collecter		<b>107 630,00</b>	IV.1. Acomptes faits par les clients	<b>1 607 475,84</b>
IV.2 Acomptes payés aux fournisseurs		<b>3 909 512,07</b>	IV. 2. Montants à régler aux fournisseurs	<b>3 152 363,59</b>
IV.3 Indemnités à collecter sur les marchandises périmées et manquantes			IV.8 Autres dettes à régler	<b>731 010,99</b>
IV.4 Prélèvements d'État ou avoir sur les taxes		<b>611 963,57</b>		
IV.6 Compensation de l'État sur les écarts de prix		<b>3 707,50</b>		
IV.10 Autres montants à collecter		<b>239 232,70</b>		
<b>A II-3 AUTRES CAPITAUX CIRCULANTS</b>			<b>P II-3 AUTRES SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS</b>	
<b>V – Matériels abîmés en attente de résolution</b>		<b>13 340 250,05</b>	<b>V – Matières premières et matériel en excédent en attente de résolution</b>	<b>9 666 101,16</b>
<b>VI – Avoir sur les amortissements fondamentaux réglés à l'État</b>			<b>VI – Amortissements fondamentaux à payer</b>	
VI.1 Réglés au budget		<b>3 485,08</b>		
VI.2 Réglés aux instances supérieures				
<b>VII – Grands travaux de construction</b>			<b>VII – Amortissements des grands travaux de construction auto réalisés ou sous-traités</b>	
			VII.1 Capitaux des amortissements des grands travaux de construction	<b>1 341 215,61</b>
			VII.2 Dettes à régler avec les maîtres d'ouvrage des grands travaux de construction	
<b>VIII – Dépenses en provenance des fonds pour l'entreprise</b>			<b>VIII – Fonds pour l'entreprise</b>	
			<b>IX – Autres sources d'allocations</b>	
<b>Total des ACTIFS CIRCULANTS (AII)</b>		<b>35 959 107,96</b>	<b>Total des PASSIFS CIRCULANTS (PII)</b>	<b>35 959 107,96</b>
<b>A I + A II</b>		<b>58 392 292,86</b>	<b>P I + P II</b>	<b>58 392 292,86</b>
<b>A III – CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS</b>			<b>PIII – SOURCES DE CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS</b>	
<b>D – Capitaux pour les constructions fondamentales</b>		<b>45 729,96</b>	<b>D – Sources de capitaux pour les constructions fondamentales</b>	<b>45 729,96</b>
<b>Total des ACTIFS POUR LES CONSTRUCTIONS (AIII)</b>		<b>45 729,96</b>	<b>Total des PASSIFS POUR LES CONSTRUCTIONS</b>	<b>45 729,96</b>
<b>TOTAL ACTIF AI + AII + AIII</b>		<b>58 438 022,82</b>	<b>TOTAL PASSIF PI + PII + PIII</b>	<b>58 438 022,82</b>

Le bilan communiste dans notre exemple (1976) sera re-décomposé en trois grands blocs des actifs en fonction des objectifs d'utilisation des sources de capitaux alloués. *Ces blocs sont théoriquement non perméables :*

- Capitaux fixes (ou biens fixes) ;
- Capitaux circulants qui comprennent les capitaux circulants, les capitaux pour les règlements et autres capitaux circulants ;
- Capitaux pour les constructions fondamentales.

Les capitaux fixes sont financés par les sources de capitaux fondamentaux. Les capitaux circulants sont financés en partie par les sources de capitaux fondamentaux qui sont les financements en provenance du budget de l'État et des emprunts bancaires ou autres sources de capitaux circulants comme les fonds pour l'entreprise. En dernier lieu, les sources de capitaux pour les constructions fondamentales sont réservées exclusivement aux grands projets de construction. La flexibilité de l'utilisation des sources de capitaux est observable seulement au sein du bloc des capitaux circulants.

Selon le principe d'adéquation entre capitaux et sources de capitaux, le tableau de récapitulation des biens d'une compagnie permet aux instances de tutelle de vérifier si les objectifs d'utilisation des ressources allouées sont respectés par la compagnie.

Procédons maintenant à une analyse rapide du tableau récapitulatif des biens de notre exemple (tableau 6.9.)

Question 1 : *Comment les capitaux d'exploitation sont-ils utilisés ?*

– Dans l'exemple que nous avons cité, on peut constater que les capitaux fixes occupent 38% des capitaux d'exploitation (22 433 184,90 / 58 438 022,82). L'importance des capitaux fixes s'explique par l'activité industrielle de l'entreprise (production du ciment)

Biens fixes = capitaux fondamentaux fixes + amortissements des biens fixes

– Les capitaux circulants réglementés et pour les règlements occupent 39% des capitaux d'exploitation [(8 887 457,27+13 727 915,56) / 58 438 022,82], dans lesquels les capitaux circulants réglementés représentent 15% et les capitaux circulants hors réglementation 24% des capitaux d'exploitation. Les biens circulants standardisés (8 887 457,27) sont financés principalement par les sources de capitaux fondamentaux circulants budgétaires (13 293 562,06). La présentation du tableau nous donne les détails sur les capitaux circulants qui se décomposent en capitaux de réserves (matières premières,

énergie) ; en capitaux de production (en-cours), en capitaux de produits finis. La faible valeur des produits finis montre que les produits sont bien vendus et livrés. Il n'y a pas de problème de stocks qui ne représente ici qu'un pourcentage insignifiant par rapport aux totaux des capitaux circulants. Les capitaux de règlement sont aussi modestes.

Question 2 : *Comment les capitaux d'exploitation de l'entreprise sont-ils financés ?*

– Les sources de capitaux propres (en provenance du budget de l'État) sont les sources essentielles s'élevant dans cet exemple à 72% [ $41\,894\,125,67^{131} / 58\,438\,022,82$ ] du total des sources de capitaux dont 61% sont des sources de capitaux fondamentaux c'est-à-dire bénéfiques de l'exercice en-cours exclus [ $35\,726\,746,96^{132} / 58\,438\,022,82$ ]. Les sources de règlement avec les fournisseurs sont élevées. Il semblerait que les achats ne sont pas réglés immédiatement après acquisition, mais selon un principe d'acomptes d'une commande sur l'autre. Ce qui nous semble plausible, car les fournisseurs sont principalement des partenaires étatiques. Les sources de capitaux circulants destinées aux capitaux circulants réglementés ne sont pas épuisées et servent à couvrir les capitaux pour les règlements. L'aspect positif sur le plan financier de cette compagnie réside dans le non recours aux emprunts bancaires pour les besoins à court terme (comme c'est la première année après la réunification, cette absence nous semble compréhensible car les budgets de l'État étaient très importants, surtout dans le domaine de la cimenterie secteur économique stratégique).

Question 3 : *La réalisation des ventes ou plus exactement des livraisons selon les objectifs du plan ?*

– Le faible niveau des stocks de produits finis montre que les ventes sont bonnes. La situation des paiements par la clientèle est aussi correcte.

– Le respect des normes de trésorerie est satisfaisant, l'entreprise dispose d'une faible trésorerie en caisse, les liquidités ont été déposées en banque selon la réglementation de gestion monétaire (les fonds de caisse constituent un indicateur de surveillance au regard de l'administration centrale, car ils ont un impact non négligeable sur les politiques monétaires du pays. Comme les achats peuvent se faire au comptant et que les formalités de retrait des espèces à la banque sont longues, certaines entreprises ont tendance à se faire une réserve en espèces, ce qui est interdit par la réglementation).

Question 4 : *Comment peut-on interpréter le solde créditeur du compte 80 intitulé "capitaux prélevés" dont le sous compte 80.1 intitulé "rapatriement des bénéfiques au budget" ?*

<sup>131</sup> Total passif fixe (PI) + Total passif circulant budgétaire (PII) = Total sources de capitaux propres en provenance de l'État (tableau 6.9.) :  $22\,433\,184,90 + 13\,293\,562,06 + 6\,167\,378,71 = 41\,894\,125,67$

<sup>132</sup>  $22\,433\,184,90 + 13\,293\,562,06 = 35\,726\,746,96$  (sont exclus les bénéfiques)

Le solde du compte 80.1 inscrit à l'actif du tableau récapitulatif des biens de 1976 reflète le montant total des prélèvements pour les versements mensuels des bénéfiques au budget de l'État par la cimenterie H.T au cours de l'année 1976.

Les comptes de type 80 servent à relater le montant des prélèvements mensuels reversés aux différents destinataires soit au budget de l'État (80.1), soit aux fonds pour l'entreprise (80.2, 80.3, 80.4) etc. Dans notre exemple, ce sont les prélèvements destinés au budget de l'État sous forme de reversement mensuels des bénéfiques selon le plan financier prévisionnel.

#### Janvier – décembre année 1976

Compte		Description	Débit	Crédit
80.1		Versements des mensualités de bénéfiques au budget de l'État	Mensualités sur les bénéfiques prévisionnels de l'année en-cours	
	51	Banque		Mensualités sur les bénéfiques prévisionnels de l'année en cours

Quand les comptes annuels de 1976 de la cimenterie seront approuvés et le montant exact des bénéfiques à verser au budget de l'État déterminé, l'entreprise passera les écritures suivantes (*avec l'hypothèse simplifiée selon laquelle les versements réalisés sont égaux au montant approuvé*) :

#### Février année 1977

Compte		Description	Débit	Crédit
71		Règlements avec le budget de l'État	Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation	
	80.1	Versements des mensualités de bénéfiques au budget de l'État		Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation
99		Pertes et Bénéfices	Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation	
	71	Règlements avec le budget de l'État		Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation

Étant donné le formulaire obligatoire d'un tableau de récapitulation des biens avec en parallèle deux colonnes de chiffres : une portant sur "*même période de l'année précédente*", et une sur l'année en cours, cette présentation permet aux instances gouvernementales, non seulement de contrôler l'utilisation des ressources octroyées et de mesurer l'efficacité de l'entité dans la réalisation des objectifs du plan de la période, mais aussi de comparer les données de cette période avec celles de la même période de l'année précédente afin d'anticiper la tendance évolutive de l'activité de production pour la période suivante. La comptabilité d'entreprise fournit les références quantitatives de première considération dans

l'élaboration des plans prévisionnels. Or en comptabilité communiste, les plans prévisionnels constituent l'étape clé de négociation entre la base et le centre pour les allocations des ressources.

***Le contrôle des utilisations des sources de capitaux et la préservation des capitaux***

L'État vietnamien est particulièrement vigilant dans la gestion des sources de capitaux étatiques et leurs emplois pour deux raisons principales :

- répondre aux besoins en ressources de toutes les entreprises dans un contexte de pénurie chronique en ressources,
- et veiller à une utilisation efficace et rentable par les entreprises des ressources allouées.

Les sources de capitaux étatiques sont encore désignées dans le bilan communiste par l'appellation "capitaux fondamentaux". Ils sont destinés à financer les biens fixes et une partie des besoins en capitaux circulants. Les besoins financés par les capitaux fondamentaux varient en fonction de la politique financière de chaque période. Les sources de capitaux de provenance du budget de l'État (passifs) sont des sources de fonds quasi sans frais pour les entreprises étatiques vietnamiennes. Avec la technique comptable en parties doubles, la traduction de la politique de contrôle des passifs d'origine budgétaire se fait au travers des mesures de préservation des actifs qui sont les emplois de ces ressources (les actifs).

Le principe d'adéquation entre les différentes destinations budgétaires (actifs) et leurs sources de financement (passifs) est parfaitement illustré au travers du format de présentation du tableau récapitulatif des biens (tableau 6.8.).

La préservation des actifs financés par les sources de fonds budgétaires (encore appelés les capitaux fondamentaux) exige une rigueur et une discipline pour les instances financières vietnamiennes. Ceci fait l'objet d'un document comptable intitulé capitaux fondamentaux (formulaire 25-CN) illustré par le tableau 6.10. ci-dessous. Ce document est exigible lors de la remise périodique du tableau récapitulatif des biens. Il est composé de deux parties, la première réservée aux capitaux fixes et la seconde aux capitaux circulants. Le solde final de ce formulaire doit correspondre aux postes relatant ces capitaux dans le tableau récapitulatif des biens (formulaire 23-CN).

La liste des raisons des augmentations et des diminutions inscrites dans le formulaire (23-CN) montre bien la volonté des autorités financières centrales de tout connaître (cf. tableau 6.10.). Parfois, il nous est arrivé de nous demander, d'une part comment les entreprises pouvaient

trouver le temps pour remplir tous ces formulaires et combien d'entre elles s'acquittaient correctement de leur remplissage ; et de l'autre comment ces formulaires dûment remplis par les entreprises étaient exploités par les ministères. N'ayant pas accès aux archives des ministères, ces questions restent ouvertes.

Ce formulaire renseigne sur les variations, non seulement des biens fixes ou capitaux fixes, mais aussi sur celles des capitaux circulants.

La normalisation des capitaux circulants constitue un procédé de contrôle indirect de la gestion, puisque l'entreprise dont l'exploitation ne respecte pas les normes du plan au point de vue de la rotation des capitaux risque de n'être plus en mesure de remplir les obligations mises à sa charge.

**Tableau 6.10. : Traduction du formulaire comptable 25-CN "capitaux fondamentaux" d'une entreprise industrielle en 1976**

**CAPITAUX FONDAMENTAUX**  
Année 1976

Unité : dông

**A. CAPITAUX FIXES (85.1)**

	Montant		Montant
<b>I – Solde en début d'année</b>	<b>12 190 798,90</b>	<b>III - Diminution au cours de l'année</b>	
<b>II – Augmentation au cours de l'année</b>		1. Biens immobilisés transférés gratuitement à d'autres entités	568 714,02
1. Biens immobilisés construits ou achetés avec les capitaux en provenance du Budget de l'État	521 726,20	2. Biens immobilisés déjà réglés	181,37
2. Biens immobilisés construits ou achetés avec les fonds de l'entreprise	28 435,00	3. Biens immobilisés transformés en objets de petite valeur et facilement cassables	
3. Biens immobilisés construits ou achetés avec les emprunts bancaires		4. Diminution de la valeur des immobilisations suite à une décision de réduction de l'État	
4....		5. Diminution des immobilisations suite à des erreurs d'enregistrement dans les livres	
5....		6. Amortissements sur les immobilisations calculés dans l'année	
Total des nouvelles augmentations en biens immobilisés dont sont déjà mis en exploitation :		7. Augmentation des amortissements pour les raisons suivantes :	
		a) Amortissements reçus d'autres entités	
6. Biens immobilisés reçus gratuitement des autres entités		b) Objets de petite valeur ou facilement cassables transformés en immobilisations	
7. Objets de petite valeur et facilement cassables transformés en Immobilisations		c) Ajustement pour augmentation des amortissements	
8. Nouveaux biens immobilisés repérés lors de l'inventaire		d) Amortissements des immobilisations construites ou achetées avec les fonds de l'entreprise	
9. Augmentation de la valeur des biens immobilisés suite à une décision d'augmentation		e) Amortissements des immobilisations construites ou achetées avec les emprunts bancaires	
10. Valeur des augmentations de valeur des biens immobilisés suite à l'achèvement de grands travaux de réparation		g) .....	
11. Réduction des amortissements pour les raisons suivantes :		h) .....	
a) Immobilisations transférées à d'autres entités		8. Autres diminutions	
b) Immobilisations transformées en objets de petite valeur et facilement cassables			
c) Ajustements pour réduction des amortissements			
d) Paiement des immobilisations			
e) ...			
12. Autres augmentations en immobilisations			
<b>Total des augmentations</b>	<b>550 161,20</b>	<b>Total des diminutions</b>	<b>3 166 201,46</b>
		<b>Solde en fin d'année (I + II – III)</b>	<b>9 574 768,64</b>

**B. CAPITAUX CIRCULANTS**

	Montant		Montant
<b>I – Solde en début d'année</b>	<b>13 057 795,40</b>	<b>III - Diminution au cours de l'année</b>	
<b>II – Augmentation au cours de l'année</b>		1. Capitaux circulants en excédent à rendre au budget de l'État	
1. Capitaux circulants additionnels en provenance du budget de l'État		2. Capitaux circulants en excédent à rendre aux institutions supérieures	
2. Capitaux circulants additionnels en provenance des institutions supérieures		3. Objets de petite valeur et facilement cassables transformés en immobilisations	
3. Capitaux circulants en provenance des bénéficiaires		4. Diminution de la valeur des matières premières suite à une décision de l'État	
4. Réception des matières premières gratuite		5. Diminution de capitaux circulants suite à une scission de l'entreprise	
5. Immobilisations transformées en objets de petite valeur et facilement cassables		6. ....	
6. Augmentation de la valeur des matières premières suite à une décision de l'État		7. Autres diminutions	28 435,00
7. Capitaux circulants en augmentation à la réception des constructions fondamentales			
8. Excédents d'inventaire			
9. Augmentation des capitaux circulants suite à des fusions d'entreprises			
10. ....			
11. Autres augmentations	264 201,66		
<b>Total des augmentations</b>	<b>264 201,66</b>	<b>Total des diminutions</b>	<b>28 435,00</b>
		<b>Solde en fin d'année (I + II – III)</b>	<b>13 293 562,06</b>

Fait à ....., le .....

Comptable

Chef Comptable

Directeur

Il est à signaler que le nombre de rapports comptables officiels exigibles auprès des entreprises et plus particulièrement les entreprises étatiques est au moins de treize documents destinés principalement aux organismes de l'administration centrale ou locale.

#### **6.2.4. Le compte consommations et la détermination du bénéfice d'exploitation**

Afin de procéder à un suivi régulier du plan de production et des consommations dans la réalisation des objectifs de production, un compte intermédiaire de synthèse est créé – le compte n° 46 de la classe IV intitulé "consommations". Le compte 46 sert à relater les consommations des marchandises et de services par les entreprises de production et de commerce (sauf pour les entreprises de transport, de télécommunications, de services et des activités de commerce non standardisées) afin de contrôler et de suivre la réalisation du plan et de déterminer le résultat de la production et/ou de l'activité commerciale de l'entreprise.

*"A enregistrer dans ce compte les éléments suivants :*

- Les consommations des produits finis, semi-finis ; transfert de travail ou fourniture de service des entreprises de production ; travail pour l'extérieur ou pour le département de construction et d'autres départements internes de l'entreprise ayant une comptabilité indépendante.*
- La cession ou vente des marchandises acquises à l'extérieur, matières premières ou accessoires de rechange aux extérieurs ou aux départements de construction de l'entreprise.*
- Les usines de production secondaire transfèrent les travaux de grandes réparations des équipements, les moyens de transport, les maisons ou autres immobilisations.*
- Le transfert des volumes de construction fondamentale achevée, d'exploration géologique et de conception et de design.*
- Les consommations des produits agricoles par les coopératives agricoles, des instituts d'expérimentation et d'autres organisations d'élevage et de culture.*
- Les consommations du matériel, des marchandises des entreprises de distribution y compris le matériel, les marchandises destinées aux entreprises appartenant à un même réseau.*
- Les recettes de la vente des produits consignés pour ventes inscrits dans le plan. Il faut en enregistrant dans le compte 46, inscrire aussi les enregistrements d'achat de ces produits.*

*(...) Il n'est pas autorisé d'enregistrer dans ce compte les cas suivants :*

- Matériel et marchandises transférés directement hors transaction commerciale et paiement.*
- Sortie de marchandises pour la consommation en interne.*
- Marchandises sorties comme échantillons, consignés au tiers pour ventes ou compensation en cas de pertes ou de manque lors des livraisons ou due à la mauvaise maintenance de stockage.*
- Sortie des marchandises ou des matières premières pour envoyer à la sous-traitance ou pour des produits destinés à l'autoconsommation.*
- Recettes des activités de transport, de télécoms, ou de services."*

(S.U.C. 1975, notre traduction)

Ci-dessous nous présentons le compte 46 intitulé "Consommations" et les liens les plus fréquents que ce compte entretienne avec les autres comptes du plan des comptes :

**COMPTE DE CONSOMMATIONS**  
**COMPTE 46**

N° compte	Crédit	Débit	Crédit	Débit	N° compte
<b>05</b> Marchandises et matières premières				Grandes réparations	<b>03</b>
<b>06</b> Énergie				Production et commerce hors activité principale	<b>30</b>
<b>07</b> Matériaux de construction et de montage				Produits finis	<b>40</b>
<b>08</b> Accessoires de rechange				Marchandises déjà expédiées et services rendus	<b>45</b>
<b>09</b> Animaux d'élevage				Liquidités en caisse	<b>50</b>
<b>12</b> Outillages facilement cassables				Liquidités en banque	<b>51</b>
<b>20</b> Coûts pour la production principale				Liquidités en banque pour les investissements en construction	<b>54</b>
<b>21</b> Semi-produits fabriqués				Autres liquidités	<b>56</b>
<b>23</b> Coûts pour la production secondaire				Règlements avec les clients et les donneurs d'ordre de commande	<b>64</b>
<b>24</b> Coûts d'usage des équipements et immobilisations				Règlements vis-à-vis du budget de l'État	<b>71</b>
<b>30</b> Production et commerce hors activité principale				Autres crédits à payer et créances à récupérer	<b>76</b>
<b>31</b> Activité de montage secondaire				Règlements intra entreprise	<b>79</b>
<b>40</b> Produits finis				Fonds pour l'entreprise	<b>87</b>
<b>41</b> Marchandises				Emprunts à court terme	<b>93</b>
<b>42</b> Amortissements pour les coûts de distribution et écarts entre les prix réels et les prix d'entrée en stocks				Allocations pour les constructions fondamentales	<b>95</b>
<b>43</b> Coûts hors de production					
<b>45</b> Marchandises déjà expédiées et services rendus					
<b>71</b> Règlements vis-à-vis du budget de l'État					
<b>76</b> Autres crédits à payer et créances à récupérer					
<b>99</b> Bénéfices et pertes		<b>Bénéfice d'exploitation</b>	<b>Perte d'exploitation</b>	<b>Bénéfices et pertes</b>	<b>99</b>

Le compte 46 permet de calculer les pertes ou les bénéfices déduits des activités principales de production ou de négoce de l'entreprise ici qualifiés de pertes d'exploitation ou bénéfices d'exploitation. Le solde du compte 46 sera versé dans le compte 99 intitulé bénéfices et pertes qui peut être considéré comme une forme de compte de résultat (qui ne tient pas compte de certains types de charges *calculées* dans les comptabilités de type capitaliste comme les dotations aux provisions pour risques, ou les intérêts bancaires. En revanche, les prélèvements étatiques sont des charges avant le calcul du résultat.

Le solde du compte 99 bénéfices et pertes nous donne le résultat global de toutes les activités de l'entreprise. Le résultat positif sera inscrit au passif du bilan, le résultat négatif en actif du bilan.

Ci-dessous nous reproduisons le schéma du compte 99 Bénéfices et Pertes et les comptes avec lesquels il est lié dont le compte 46 consommations.

**COMPTE BÉNÉFICES ET PERTES**  
**COMPTE 99**

N° compte	Crédit	Débit	Crédit	Débit	N° compte
<b>23</b> Coûts pour la production secondaire				Coûts pour la production secondaire	<b>23</b>
<b>28</b> Produits de production en rebus				Coûts indirects	<b>27</b>
<b>29</b> Dommages dus aux arrêts de production				Production et commerce hors activité principale	<b>30</b>
<b>30</b> Production et commerce hors activité principale				Travaux de construction fondamentale, acquisition des immobilisations déjà en exploitation et autres coûts en attente d'imputation	<b>35</b>
<b>32</b> Coûts de sous-traitance				<b>Bénéfice :</b>	<b>46</b>
<b>46 : Perte</b>				Autres crédits à payer et créances à récupérer	<b>76</b>
<b>49</b> Recettes en provenance de l'activité de transport, télécommunications et prestations de service				Biens abîmés, manquants ou hors inventaire en attente de résolution	<b>84</b>
<b>50</b> Liquidités en caisse				Subvention d'État pour les pertes	<b>89</b>
<b>51</b> Liquidités en banque					
<b>71</b> Règlements vis-à-vis du budget de l'État					
<b>72</b> Remboursement des crédits bancaires avec les bénéfices et d'autres sources de capitaux					
<b>75</b> Paiement des indemnités matérielles					
<b>76</b> Autres crédits à payer et créances à récupérer					
<b>80</b> Capitaux prélevés					
<b>84</b> Biens abîmés ou manquants en attente de résolution					
<b>85</b> Capitaux fondamentaux					
<b>87</b> Fonds pour l'entreprise					

Nous pourrions nous interroger sur la nécessité du compte 46. Il nous semble que sa raison est de répondre à une préoccupation majeure des instances financières au niveau central qui est le suivi et le contrôle des utilisations des sources de fonds budgétaires destinées à la production. Grâce à ce compte 46, il est possible d'en déduire facilement les pertes ou les bénéfices de la production réalisés sur une période donnée. La périodicité de remise des rapports comptables est multiple et fixée par la réglementation. Elle peut être mensuelle, trimestrielle ou semestrielle. Le compte 46 fournit ainsi les détails requis par les formulaires comptables dont celui intitulé "bénéfices, pertes et obligations dues au budget de l'État" (formulaire n° 32.CN) (cf. section 6.5.) qui exige des détails sur les résultats des différents types d'activité exercée par l'entreprise.

L'analyse des normes de consommations dans la production fait l'objet d'un autre document comptable (formulaire 31-CN) intitulé "consommations", exigible dans la liasse des documents comptables à remettre aux organismes de tutelle, des statistiques et des impôts (tableau 6.11.).

**Tableau 6.11. : Traduction du formulaire comptable n°31-CN de la cimenterie au 31 décembre 1976**  
**Consommations**  
 Trimestre IV Année 1976

Unité : Dông

	Ce trimestre		Cumul depuis le début de l'année	
	Plan	Réalisé	Plan	Réalisé
<b>I - CONSOMMATIONS DES MARCHANDISES ET PRODUITS</b>				
1. Coûts de revient de production dont : - coûts réels produits semi-finis fabriqués - coûts réels de l'activité à caractère industriel - produits fabriqués à partir des rebus				20 835 794,64
2. Ecart entre coûts de revient standard et réalisés des produits consommés et vendus - Economies ( - ) - Dépassement des coûts standards ( + )				<b>+ 1 575 097,94</b>
3. Coûts hors activité de production				
4. Coûts de revient de toutes les marchandises consommées et vendues ( 1 +/- 2 + 3 )				22 407 892,54
5. Chiffre d'affaires des ventes dont : - produits semi-finis fabriqués - activité à caractère industriel - produits fabriqués à partir des rebus				30 523 415,09
6. Prélèvements d'État ou taxes, impôts				2 810 560,56
7. Bénéfices ( + ) ; Pertes ( - ) : [ 5 - 4 - 6 ]				5 304 961,99
8. Valeur totale des marchandises réalisées au prix d'échange sorti usine (PEU) [ 5 - 6 ]				27 712 854,53
9. Valeur totale des marchandises réalisées au prix fixe de 1976 *				25 900 164,18

Note : \* Selon notre interprétation, le prix fixe (ligne 9) est une forme de PEU standard (**PEU<sub>s</sub>**) calculé par les instances gouvernementales, qui servent de barèmes et de références de jugement sur le respect des normes de production.

	Ce trimestre				Cumul depuis le début de l'année			
	Ventes	Σ Coûts revient	Taxes, Impôts, Prélèvements	Bénéfices (+) Pertes (-)	Ventes	Σ Coûts revient	Taxes, Impôts, Prélèvements	Bénéfices (+) Pertes (-)
I - AUTRES CONSOMMATIONS								

Fait le .....

Comptable	Chef Comptable	Directeur
-----------	----------------	-----------

La présentation du formulaire n°31-CN de 1976 intitulé "consommations" (tableau 6.11.) souligne l'importance accordée aux consommations des ressources dans la production qui occupent la première ligne du document. Le chiffre d'affaires n'est pas une donnée prioritaire au regard des instances gouvernementales ; en effet les prix administrés privent le chiffre d'affaires de son contenu informationnel car on le connaissait par déduction des quantités vendues.

C'est pourquoi il n'existe pas dans le plan des comptes du S.U.C. 1975 un compte destiné à relater exclusivement les valeurs des ventes. Les ventes sont enregistrées directement dans le compte 46 consommations pour déduire le résultat des transactions.

Dans ce document n°31-CN "Consommations" (tableau 6.11.), le chiffre d'affaires n'est qu'une donnée intermédiaire pour faire émerger par déduction le montant des produits vendus au prix prédéterminé sorti usine (PEU), afin de mesurer la marge de profit. Le profit est par définition le solde entre la valeur des produits vendus au prix d'échange sorti usine standard (PEU) et les coûts de revient réalisés de ces produits vendus.

Ici, dans le cas de la cimenterie, la ligne 8 nous renseigne sur le montant total des produits consommés ou vendus au prix d'échange sorti usine (PEU) qui s'élève à 27 712 854,53. Or la ligne 1 nous renseigne sur la valeur totale des coûts de revient des produits vendus soit 20 835 794,64. À la première lecture, nous pourrions dire que l'activité de production de la cimenterie est bénéficiaire.

Quelles sont les conclusions possibles de l'analyse de ce document ?

- Si nous disposions des objectifs quantitatifs de production du plan, nous pourrions déduire si l'entreprise a respecté les engagements en termes de quantités de production ou si elle les a dépassés ;
- Cependant, même si elle les a respectés, le document consommations nous informe que les normes de consommation n'ont pas été respectées, car la ligne (2) montre que les coûts de revient réalisés ont dépassés les coûts de revient standardisés de +1 575 097,94.

Étudions maintenant la ligne 5, 6 7 8 et 9 du tableau 6.11.

Selon le principe fondamental des prix administrés  $PE_r = PE_s - PEU_r$ . Nous pouvons déduire comme suit :

Ligne 5 : Chiffre d'affaires réalisé au prix  $PE_s$  : 30 523 415,09

Ligne 8 : Valeur des quantités vendues en fonction du  $PEU_r$  : 27 712 854,53

**Ligne 6 : Montant des prélèvements étatiques dus au budget (8) – (5) : 2 810 560,56**

La ligne 6 renseigne donc sur le montant total des prélèvements étatiques que la cimenterie doit régler envers le budget de l'État.

Si nous prenons l'hypothèse selon laquelle la valeur inscrite sur la ligne 9 du tableau 6.11. est le montant des produits vendus calculé selon un ou des PEU standard, nous pouvons déduire que l'entreprise n'a pas respecté les normes de consommations dans la production donc majoration des coûts de production par rapport aux coûts standards car la ligne 8 est supérieure à la ligne 9.

(extrait du tableau 6.11.)

8. Valeur totale des marchandises réalisées au prix d'échange sorti usine (PEU) [ 5 - 6 ] :	27 712 854,53
9. Valeur totale des marchandises réalisées au prix fixe de 1976 * :	25 900 164,18
<b>D'où un dépassement par rapport au standard (en valeur PEU) sur la production vendue de :</b>	<b>(1 812 690,35)</b>

Ce manque à gagner de l'État (**1 812 690,35**) peut être décomposé comme suit :

- 1 575 097,94 : dépassements effectifs des coûts de production déclarés par l'entreprise (ligne 2)
- 237 292,41 = 1 812 690,35 – 1 575 097,94 : la différence devrait correspondre au profit calculé sur les coûts de revient selon un taux de profit standard ( $t\pi_s$ ) intégré théoriquement dans le calcul du PEU standard (PEU<sub>s</sub>).

Cet exemple est une illustration éloquente de la faiblesse inhérente du système des prélèvements étatiques qui dataient des années 1970 selon lequel le profit varie en fonction du coût de revient réalisé. Ici nous pouvons constater que l'entreprise n'a pas respecté les normes de consommations dans la production. Nous pensons qu'avec un bénéfice positif tel qu'il figurait dans le rapport (tableau 6.11.), le collectif de l'entreprise serait quand même accordée une part du bénéfice pour verser dans les fonds pour les œuvres sociales, voire obtenir des primes (selon nos déductions personnelles, le directeur de l'entreprise n'aurait pas de difficulté pour trouver des explications convaincantes pour défendre ces dépassements).

Nous pouvons voir nettement que la ligne de bénéfices dans le document comptable visait davantage à surveiller les dérapages graves qu'à fournir des indicateurs de mesure de performance tels qu'ils sont compris dans le monde occidental.

Tous ces éléments constituent les facteurs d'évaluation qui sont ensuite pris en compte dans la décision des instances de tutelle quant à la répartition de la marge de profit dégagée par l'activité de production ainsi qu'aux règles de partage de ce profit réalisé entre l'État et l'entreprise. Les mesures d'incitation sous forme de pourcentage de reversements du profit dans les fonds pour l'entreprise et pour le personnel sont minutieusement définies dans les textes de la politique financière et comptable de chaque période.

### **6.2.5. Le compte bénéfices et pertes et la notion de profit**

L'intégration de la comptabilité analytique dans la comptabilité d'entreprise est l'une des caractéristiques de la comptabilité communiste. La détermination du résultat comptable est la somme des résultats positifs ou négatifs des activités principales de la compagnie calculés par le solde du compte 46 consommations. Le compte 46 "consommations", qui ne prend en compte que les éléments concernant directement les activités de production et/ou de commerce de l'entreprise, fournit les résultats dits d'exploitation de l'entreprise. Le solde du compte 46 est ensuite versé dans un compte de synthèse – le compte 99 intitulé "bénéfices et pertes", à partir duquel sera déduit le résultat global de l'entreprise en incorporant toutes les charges et les produits ayant lieu au cours de l'exercice, en dehors des activités principales de l'entreprise ainsi que la taxe sur les prélèvements étatiques obligatoires. Ce résultat global est le montant inscrit au poste de bénéfices ou de pertes dans le tableau récapitulatif des biens (le bilan communiste).

#### ***La notion de profit (1975 – 1980)***

La notion de résultat en comptabilité communiste n'est pas un indicateur de mesure de la rentabilité des capitaux investis comme elle est dans les comptabilités de type capitaliste.

Le résultat réalisé qui est le solde du compte 99 bénéfices relate ce qui reste après avoir déduit des ventes de tous les coûts et obligations vis-à-vis à l'État.

Le résultat réalisé par l'entreprise n'intéresse pas les instances financières gouvernementales dont la préoccupation primordiale réside dans le montant des recettes des entreprises qui alimentent le budget de l'État.

La notion de profit est directement liée à la notion de prix, parce que cette première était planifiée et intégrée dans les prix administrés. L'État prévoyait de récompenser les entreprises qui respectaient les normes de consommation par une part du profit pour les primes et les œuvres sociales au profit du collectif du personnel de l'entreprise. Les prix

d'échange prédéterminés par l'État avaient aussi intégré une part de surplus destinée au budget. Cette part intitulée prélèvements étatiques (PE) qui ont vu le jour en 1961 (tableau 6.11.) et qui avait connu de multiples modifications car elle n'arrivait pas à assurer sa mission première, consistant à rapatrier vers les caisses de l'État le surplus de l'économie.

C'est pourquoi les modifications que nous pouvons observer dans cette phase de généralisation des formes comptables de type communiste du nord dans le toute pays concernaient tout d'abord le système de prélèvements étatiques qui incarnaient à la fois une taxe sur les entreprises étatiques et d'auto appropriation du surplus par l'État, car la règle de répartition relevait exclusivement des autorités centrales. Les entreprises ne faisaient que se soumettre aux dispositifs réglementaires.

### *Les prélèvements étatiques, rapatriement du surplus par l'État (1975 – 1980)*

Avant 1975, la règle de répartition consistait en une répartition des responsabilités : l'État vietnamien de la RDV fournissait tout aux entreprises qui avaient pour seule mission que de produire. La distribution de la production en provenance des usines de production étatiques était prise en charge par un réseau de distribution supervisée par les autorités centrales et les prix étaient administrés d'une manière homogène sur tout le territoire du nord. Ceci expliquait la logique du rapatriement quasi-total du surplus dégagé par les entreprises étatiques au budget.

Ce système pouvait être assimilé à une forme d'impôt sur les bénéfices (ici les bénéfices étaient fixés en amont et devaient être assurés sans aucun risque). Or la fiscalité, telle qu'elle est définie dans les économies de type capitaliste, est un moyen de régulation de la richesse de la société afin que l'État ait les moyens d'investir dans des domaines où le capital privé fait défaut au profit de la nation. Ceci veut dire que l'État ne peut prélever des impôts que si et seulement si les entreprises dégagent des bénéfices, ceux-ci étant les indicateurs de mesure de la performance économique de l'activité économique de ces entreprises et la croissance de l'économie nationale dans son ensemble.

Dans une économie de type communiste où l'État représentait le Peuple et où il était considéré comme propriétaire délégué du Peuple, il lui incombait la responsabilité de rapatrier tout le surplus dégagé afin d'en faire bénéficier la nation. Cet esprit de centralisation absolue

faisait que les règles de répartition du surplus étaient un sujet de polémique entre le haut de la hiérarchie (les autorités centrales qui géraient le budget de la nation) et le bas (les acteurs économiques qui apportaient leur part de contribution). Nous aimerions souligner que les règles de répartition, dans les années 1970 – 1980, relevaient exclusivement des autorités centrales qui se substituaient aux marchés pour fixer les prix d'échange.

Le tableau 6.12., montrant les modifications apportées aux différents prix (PEU, PEI) qui participaient à déduire les prélèvements étatiques qu'une entreprise devait verser au budget, révélait les dysfonctionnements intrinsèques de cette forme de fiscalité communiste qui se voulait être un outil d'incitation pour exhorter les travailleurs à apporter le meilleur d'eux-mêmes pour contribuer à la richesse nationale. En outre, l'esprit des prélèvements étatiques lié aux notions de profit standard tel qu'il a été conçu s'est révélé mathématiquement irréaliste dans une économie où les prix étaient prédéterminés arbitrairement sans tenir compte des éléments de contingence dans les différentes phases du processus de production et de l'environnement économique plus généralement.

Les principales modifications apportées au mécanisme de prélèvements étatiques à partir de 1978 se sont plus focalisées sur l'aspect technique que sur l'esprit même de cette forme d'imposition. Les concepteurs des taxes et impôts sur les entreprises cherchaient à améliorer les constituants des prix d'échange et les prélèvements étatiques :

(1) Coût de revient raisonnable ou planifié (coût de revient utilisé dans l'élaboration du plan de production)

(2) Profit normé (à partir de 1978) est calculé selon un taux prédéterminé (entre 3% et 8%) appliqué sur le coût de revient raisonnable ou planifié de 1978 déjà approuvé par les instances de tutelle (Circulaire n° 377-TC/CNKT du 16/11/1971 du ministère des finances)

Le prix d'échange sorti usine (PEU) est bloqué. Si les coûts de production réels dépassent les standards, le profit standard théorique inclus dans le prix standard est pénalisé par ces dépassements. (d'après *"La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire"*, tome II, p. 25).

Le changement principal est au niveau du PEU, les prélèvements étatiques ne sont plus calculés en fonction d'un PEU réel, mais selon un PEU standard prédéterminé (ce PEU standard imposé d'en haut semblerait résulter d'une concertation en amont entre les ministères spécialisés représentant les entreprises du secteur et les instances de fixation des prix). Si, après la production, les coûts de revient réels dépassent les coûts standards à partir

desquels ont été élaborés le(s) PEU standards, l'entreprise était la première responsable et son profit réalisé pénalisé par ces dépassements de coûts. Toutefois, l'entreprise n'avait pas d'obligation de payer les prélèvements étatiques si ces paiements transformaient son résultat positif en déficit. Toutefois, qu'une entreprise dégageât ou non un bénéfice, il n'y avait jamais de plan social ni de licenciement et les travailleurs étaient quand même payés (même si le niveau de salaires très bas comparé au coût de la vie était l'une des cibles d'attaque dans la littérature à l'encontre du système économique de type communiste). L'absence de sanction vouait ce mécanisme d'incitation à l'échec.

Le tableau 6.12 qui décrit l'évolution des composantes du prix et donc du système de prélèvements étatiques nous montre comment l'État vietnamien renforce le contrôle des consommations des budgets au niveau des entreprises. En se basant sur la décomposition des coûts et des prix d'échange du tableau 6.11., nous mettons l'accent, dans le tableau 6.12., sur les modifications qui ont été entreprises et surtout leur impact sur les prix d'échange et le calcul des prélèvements étatiques ainsi que les influences néfastes sur les recettes budgétaires. Nous avons ci-dessous un schéma synthétique des composantes des prix et de la méthode de calcul des prélèvements prévisionnels et réalisés pour la période après 1975 (période de généralisation du système économique de type communiste dans le Viêt-nam réunifié) (tableau 6.12.)

Tableau 6.12. : Modifications de la structure des composantes des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques sur la période (1975 - 1980)

	Composantes	Décomposition des prévisions	Décomposition des réalisations : base du paiement des prélèvements étatiques	Problèmes
ENTITE DE PRODUCTION	Coût de revient (CR)	Coût de revient standard $CR_s$	Coût de revient réel $CR_r$	$CR_r > CR_s$
	Taux de profit (tΠ)	Taux de profit standard (tΠ <sub>s</sub> )		
	Profit sur la production (Π)	$\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$	$\Pi_r = CR_r \times t\Pi_s$	$\Pi_r > \Pi_s$
	Prix d'échange sorti Usine (PEU)	$PEU_s = CR_s + \Pi_s$	→ Idem	
	Prélèvements étatiques (PE)	$PE = PEI_s - PEU_s$	Paiements variables selon le $\Pi_r$ (ressources de paiement)	
			<b>Cas 1</b> : Si l'entreprise sait calculer son $CR_s$ , elle est engagée sur son $PEU_s$ Alors $PE_r = PEI_s - PEU_s$	Risque de non paiement si $CR_r \geq PEU_s$
			<b>Cas 2</b> : Si l'entreprise ne sait pas calculer son $CR_s$ Donc il est difficile de la responsabiliser sur son $CR_s$ $PE_r = PEI_s \times Qté_r \times tPE_s$	Recettes instables
DISTRIBUTION	Prix d'échange Industriel (PEI)	$PEI_s = PV_s - FD_s$	$PEI_s = PV_s - FD_s$	Aucun changement possible
	Frais pour la distribution (FD)	Frais pour la distribution standard (FD <sub>s</sub> )	FD <sub>s</sub> (pas de FD <sub>r</sub> )	Aucun changement possible
	Prix de vente (en détails) (PV)	Prix de vente (en détails) standard (PV <sub>s</sub> )	PV <sub>s</sub> (pas de PV <sub>r</sub> )	Aucun changement possible

Note :

 : problématique pour l'entreprise

Les autorités financières de la RDVN a voulu jouer la carte de l'incitation en accompagnant la politique d'austérité sur les coûts de production d'une politique de répartition des bénéfices plus avantageuse à l'égard des entreprises performantes, mais les bonnes intentions de l'État n'apportaient pas les résultats escomptés et les recettes budgétaires continuaient à subir l'effet fluctuant dû aux dysfonctionnements structurels de l'économie centralisée.

La phrase suivante souvent avancée comme argument de la part des personnes revendiquant le pragmatisme illustre bien l'esprit du travailleur fonctionnaire vietnamien dans le système d'économie de subventions.

*"(...) qu'on s'évertue à travailler plus, qu'aura-t-on de plus que saumure et aubergines (...)"*

Cette politique d'austérité avait comme objectif de responsabiliser les entreprises étatiques. Toute chose étant égale par ailleurs, si les coûts de revient complets dépassent la composante prédéterminée des prélèvements étatiques intégrés dans le calcul du PEI (prix d'échange industriel)<sup>133</sup> et absorbent la part de profit planifié, l'entreprise n'aura plus rien pour payer. Dans ce cas, l'État était le seul vrai perdant. La sanction la plus lourde applicable était de priver l'entreprise de reversement d'une part de bénéfice (parce qu'il n'y en avait pas) et donc interdiction de primes. Cependant, l'État communiste ne pouvait pas déclarer la faillite d'une entreprise. Il était dans l'obligation de continuer à la faire vivre en lui allouant de nouveaux budgets car toute entreprise communiste était dotée d'une mission sociale qui était la création et le maintien de l'emploi. Le licenciement était une solution incompatible avec l'idéologie communiste et donc souvent écartée. Aussi, le phénomène d'effectif improductif était monnaie courante dans les entreprises étatiques vietnamiennes.

A l'issue de cette analyse, nous pouvons constater que le bénéfice inclus dans le prix d'échange sorti usine (PEU) au Viêt-nam dans les années 1976 – 1980 n'incarne pas la même signification que la notion de bénéfice dans les prix marchands résultant des relations du libre échange. La différence fondamentale réside dans le mécanisme de fixation des prix d'échange. Le PEU communiste qui était une forme prix de vente avec taxe pour l'État inclus était un indicateur "bloqué". Partant, la marge théorique du profit communiste ne peut pas être considérée comme une mesure de la performance de l'activité productive et commerciale en elle-même. Il est, théoriquement déjà acquis si la production est assurée et les ventes

---

<sup>133</sup> Prix d'échange industriel (PEI) est un prix déterminé par les institutions gouvernementales chargées de fixer les prix d'échange. Le PEI est l'unité monétaire unitaire que les compagnies de production facture les acheteurs institutionnels tels que les entités relevant du système de distribution étatique qui assuraient la revente en détails aux citoyens consommateurs à un prix dit prix de vente (aussi fixé par les autorités des prix).

réalisées. En partant du postulat que la planification était correctement élaborée, le bénéfice devait être assuré. C'est pourquoi, tous les mois, chaque entreprise avait l'obligation de verser des mensualités de bénéfice selon le plan financier prévisionnel au budget. L'approbation des comptes en fin d'exercice donnait le montant exact des profits réalisés (ou des pertes constatées) et tout écart entre les bénéfices standards et les bénéfices réalisés était ajusté *a posteriori*. La répartition des profits d'une entreprise ne pouvait officiellement se réaliser qu'après la vérification et l'approbation des comptes annuels de l'entreprise par les autorités habilitées. Cependant, pour décrocher ce bénéfice, acquis théoriquement au préalable, l'entreprise représentée par son collectif de travailleurs, devait respecter des normes de production pour concrétiser ce bénéfice. S'il en était ainsi, le bénéfice réalisé revenait en totalité au collectif des travailleurs. Or la réalité est que seule une partie de ce bénéfice était laissée à l'entreprise, le reste étant pour le budget de l'État qui au nom du peuple le redistribuera à la société et donc indirectement à l'entreprise contributrice.

Cette logique de répartition du bénéfice (profit) visait à assurer la convergence des intérêts individuels avec ceux de la société, des intérêts de chaque travailleur et de sa famille avec ceux de l'entreprise et donc ceux de l'État. Pourtant, si cette logique semblait tenir en théorie, les règles de répartition du profit qui en octroyant une partie à l'État ont enlevé à cette notion sa mission *d'émulation communiste* auprès des collectifs des entreprises. Cette répartition autoritaire au profit du budget de l'État était souvent interprétée comme un manque à gagner, voire une injustice de la part du collectif des entreprises "*performantes*" vis-à-vis de celles "*moins performantes*", moins impliquées ou moins responsables. De plus, l'État se donnait le pouvoir de dicter aux entreprises la façon dont cet argent devait être utilisé et fixait la part de bénéfice destinée à alimenter chacun des trois fonds pour l'entreprise : le fonds pour la promotion et le développement de la production, le fonds pour les primes et le fonds pour le bien-être du personnel (explications détaillées dans la section suivante).

### ***Les règles de répartition du profit***

La propriété collective des moyens de production confie à l'État la responsabilité de fixer les règles de répartition du profit réalisé (net des prélèvements étatiques). Le tableau 6.13. présente d'une manière synthétique les modes de répartition du surplus dégagé de l'activité de production des entreprises étatiques (ou *profit*, notre traduction du langage comptable vietnamien).

**Tableau 6.13. : Synthèse des modes évolutionnaires de prélèvements étatiques sur les entreprises étatiques entre la période avant 1975 et celle après 1975**

Prélèvements étatiques (1961 – 1975)	Prélèvements étatiques (1975 – 1980)
Valeur totale des ventes ( $PEI_s$ ) – Valeur totale des coûts de revient réels ( $CR_r$ )	Valeur totale des ventes ( $PEI_s$ ) – Valeur totale des coûts de revient réels ( $CR_r$ )
– Part de profit accordé à l'entreprise $CR_r \times$ taux de profit standard	– <b>Prélèvements étatiques vers le budget de l'État déterminés à partir d'un <math>PEU_s</math></b>
<b>= Surplus net du profit accordé aux entreprises intégré dans le <math>PEU_r</math></b>	<b>= Surplus net des prélèvements étatiques</b> (dont le profit autorisé revenant de principe à l'entreprise inclus dans le $PEU_s$ )
<b>Prélèvements étatiques (PE) :</b> Rapatriement de ce surplus net au budget de l'État	<b>Répartition de ce surplus net des prélèvements étatiques entre l'entreprise et l'État</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cas idéal mais irréalisable Si <math>PEU_s = PEU_r</math> et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, <math>PE_s = PE_r</math></li> <li>• Cas problématique : baisse des recettes pour le budget de l'État Problème 1 : Si <math>PEU_s &lt; PEU_r</math> et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, <math>PE_s &gt; PE_r</math>    ► baisse des recettes</li> <li>Problème 2 : Si <math>PEU_s &lt; PEU_r</math> et les quantités vendues &lt; quotas prévisionnels alors, <math>PE_s &gt; PE_r</math>    ► catastrophe pour le budget</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cas satisfaisant : Recettes de l'État assurées <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le surplus net &gt; 0 Donc l'activité dégage un profit. Répartition de ce profit réalisé selon les règles fixées par l'État (1)</li> <li>- Le surplus net = 0 Donc l'activité dégage un surplus qui suffit pour payer les PE. Pourtant, il ne reste rien à l'entreprise.</li> </ul> </li> <li>• Cas problématique : Recettes de l'État en baisse Le surplus net &lt; 0 <u>Problème 1</u> : Si <math>CR_r \leq PEI_s</math> : l'entreprise ne peut payer les PE qu'à hauteur de ce que dégage comme surplus de ses ventes.</li> <li><u>Problème 2</u> : Si <math>PEI_s &lt; CR_r</math> : l'entreprise est dans l'impossibilité de payer les PE</li> </ul>

Note :

(1) La nature des engagements et le niveau d'accomplissement des engagements (obligatoires ou volontaires) de la part de l'entreprise constituent les critères principaux qui impactent la part de profit accordé à l'entreprise. Pour inciter les compagnies à se dépasser en soumettant des objectifs prévisionnels dynamiques meilleurs que les normes prescrites, des récompenses ont été mises en place.

Les objectifs de dépassement portaient sur les indicateurs suivants :

- dépassement des objectifs de la production principale (en quantités) destinée à répondre à la demande du plan global de l'État (en respectant les normes et caractéristiques de production) ;
- dépassement du niveau de profit à verser au budget de l'État.

Au cas où la compagnie s'engageait volontairement à soumettre des objectifs plus ambitieux que les objectifs standardisés, des mesures d'incitation étaient appliquées. Pour que ces dépassements puissent être appréciés, la compagnie devait inscrire ces objectifs de dépassement dans le plan annuel des objectifs prévisionnels pour une approbation préalable des instances de tutelle avant la mise en œuvre du plan (c'est la preuve que les dépassements

résultent effectivement de la détermination de la direction et du personnel et que ces dépassements n'étaient pas dus au hasard des circonstances ; cela permettra aussi aux autorités centrales de tenir compte de ces dépassements dans le plan prévisionnel au niveau national).

Dans ce cas, le profit réalisé était réparti comme suit :

- la part de profit planifié traditionnel réalisé sur la base des objectifs minimaux était régie par les taux de prélèvements de base ;

- la part de profit réalisé sur la quantité de dépassement de production par rapport aux objectifs normaux était soumise à des taux de prélèvements plus élevés que les taux de base.

Pour chaque pourcentage de dépassement de production réalisé sur un objectif d'engagement, la compagnie était autorisée à prélever sur la part de dépassement de profit 0,1% en plus pour chacun des deux fonds (fonds de promotion pour le développement de la production et fonds de bien-être du personnel et des primes), ce qui fait au total 0,2% en plus.

En ce qui concerne l'engagement de dépassement du profit, la compagnie sera autorisée à prélever 5% sur le dépassement de profit constaté pour renforcer ses deux fonds.

Dans les deux cas de figure (dépassement des objectifs de production ou dépassement des normes de profit), la compagnie était autorisée à faire des prélèvements supplémentaires pour renforcer le fonds pour la promotion et le développement de la production. Après avoir fait les prélèvements pour les trois fonds de la compagnie, le solde devait être versé en totalité au budget de l'État.

Des engagements volontaires sur des objectifs de profit sur une activité secondaire hors plan faisaient aussi l'objet d'octroi de part de profit incitative. Avec l'introduction du modèle du triple plan, les entreprises faisant des efforts pour recycler les rebus et en faire une source de matières premières pour la production bénéficiaient en plus d'une part des bénéfices en provenance de cette activité dite secondaire selon les règles de partage suivantes :

"(...)

- versements au budget de l'État : 20%

- prélèvements pour le fonds pour la promotion et le développement de la production : 40%

- prélèvements pour le fonds pour les primes : 20%

- prélèvements pour le fonds pour le bien-être du personnel : 20%"

L'esprit d'incitation qui animait les règles de répartition faisait que tout surplus dégagé sans l'effort du personnel revenait d'office au budget de l'État.

*(...)Cependant, si en cours d'année, il y a eu des hausses de prix d'échange ou de vente et donc une hausse des bénéfices, l'écart positif suite à cette hausse des prix revient en totalité au budget de l'État. Dans le cas contraire, si une baisse des prix entraîne une baisse des bénéfices de la compagnie et qu'il n'est pas possible de réviser à la baisse les prélèvements sur les compagnies étatiques (en vietnamien Thu quốc doanh), l'écart sera déduit du profit planifié."*

*("Histoire des politiques financières de l'État", 1995, tome II, pp. 266 - 268)*

La part de bénéfice laissée à l'entreprise était destinée principalement à la création des fonds pour l'entreprise. Même si ces fonds étaient réservés au personnel, la répartition de la part de bénéfice qui revenait à l'entreprise dans les trois fonds n'appartenait pas à l'entreprise.

Les trois fonds principaux pour l'entreprise sont :

- "fonds pour la promotion et le développement de la production" : **FPDP** est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ khuyến khích phát triển sản xuất*
- "fonds pour les primes" : **FPR** est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ khen thưởng*
- "fonds pour le bien-être du personnel" : **FBEP** est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ phúc lợi* (*"Histoire des politiques financières Vietnamiennes"*, tome II, 1995, p. 266)

Le tableau 6.14. résume les différents cas de figure où les entreprises étaient autorisées à garder une part du bénéfice réalisée pour constituer des fonds de développement ou de primes. Les taux de répartition dans les trois fonds ainsi que l'utilisation de ces trois fonds étaient régis par des règlements financiers homogènes pour toutes les entreprises étatiques. Par exemple la politique de distribution des primes provenait des ministères spécialisés et du ministère de l'emploi.

**Tableau 6.14. : Tableau de synthèse des règles de répartition du profit entre l'entreprise et l'État (1975 – 1980)**

Engagements de l'entreprise sur	Part de profit reversée à l'entreprise				Versements au Budget
	FPDP <sup>134</sup>	FPR <sup>135</sup> + FBEP <sup>136</sup>	Autres prélèvements autorisés	Total profit revenant à l'entreprise	
	(1)	(2)	(3)	(4)	
1. Réalisation des objectifs légaux en quantités de production du Plan	$\Sigma$ Fonds fixes x $t\Phi_s$	Moyenne $\Sigma$ Masse salariale x $t\Phi_s$	• Possibilité de renforcement des fonds fixes ou fonds circulants selon approbation plan annuel	(1) + (2) + (3)	$\Pi_r - (4)$
2. Réalisation du point 1 et la liste des normes "globales" (techniques et qualité des produits)	$\Sigma$ Fonds fixes x $t\Phi_s$	Moyenne $\Sigma$ Masse salariale x ( $t\Phi_s + t\Delta_s$ )	Idem	(1) + (2) + (3)	$\Pi_r - (4)$
3. Dépassements volontaires des objectifs du plan avec engagements formels dans les plans prévisionnels	$\Sigma$ Fonds fixes x $t\Phi_s$  • Autorisation de prélèvement complémentaire sur la part de dépassement du profit (jusqu'à 40% de la part de profit de dépassement)	Moyenne $\Sigma$ Masse salariale x ( $t\Phi_s + t\Delta_s$ )	Idem	(1) + (2) + (3)	$\Pi_r - (4)$

(D'après "Histoire des politiques financières de l'État", Tome II, 1995)

Notes sur les abréviations utilisées dans le tableau 6. 1 :

$\Pi_r$  : Montant du profit net réel  
 $t\Phi_s$  : taux de versement standard  
 $t\Delta_s$  : taux de versement supplémentaire  
 Fonds fixes : actifs fixes

<sup>134</sup> La constitution des fonds pour la compagnie est dictée par la circulaire n° 13-TC/CNXD du 30/07/1976 du ministère des finances.

"Le fonds pour la promotion et le développement de la production (FPDP) est constitué à partir de la part de bénéfices que l'État accorde aux compagnies. Il est destiné à la rationalisation de la chaîne de production, à la modernisation des équipements. Les travaux suivants sont financés par le FPDP :

- moderniser une partie des machines et des équipements, renouveler les équipements ou acquérir de nouveaux, moderniser la technologie, restructurer la chaîne de production etc.
- acquérir, remplacer ou construire des pièces des équipements ou des parties des travaux ; payer les frais liés à la recherche pour mettre en place un prototype de produit nouveau (frais d'achat de matières premières, de matériel et salaires pour les ingénieurs) ou pour créer des produits finis utilisant les rebus de matières premières.
- acquérir, remplacer ou construire des parties des équipements ou des parties de travaux en vue d'améliorer les conditions de travail du personnel et d'assurer la sécurité dans le travail.

(...)Un taux de base est appliqué à toutes les formes de compagnies ou d'unités de production dans les différents secteurs tels que l'industrie, la distribution et les services sur le montant total des biens fixes installés dans la compagnie. (...) Les taux varient entre 0,4% et 1,2% en fonction des secteurs d'activité "

<sup>135</sup> "fonds pour les primes" : FPR est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ khen thưởng*

"(...)Dans le respect de la politique de prime de l'État, la compagnie doit consacrer la majorité du FPR (minimum 90%) pour distribuer des primes de réalisation des objectifs du Plan.

Les 10% restants seront utilisés pour récompenser les travailleurs qui se démarquent par leur implication dans les campagnes d'amélioration de la production lancées par la direction."

<sup>136</sup> "fonds pour le bien-être du personnel" : FBEP est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ phúc lợi* ("Histoire des politiques financières Vietnamiennes", tome II, 1995, p. 266)

Néanmoins, la vie réelle de l'économie ne suit jamais une trajectoire préétablie. Un chef comptable nous a raconté que pour entretenir de bonnes relations avec le service de la fiscalité, il était récurrent que ce dernier demandât aux entreprises performantes des versements au-delà des prévisions, versements qui étaient déduits de ceux convenant l'année suivante et ce afin que les recettes fiscales prévisionnelles de l'année concernée soient atteintes.

### ***Les règles de sanction en cas de manquement aux engagements***

Dans le cas où la compagnie ne réussissait pas à réaliser les objectifs du plan, des sanctions étaient appliquées sous forme de réduction des taux de prélèvements :

- si les objectifs réalisés étaient de 1% à 10% en dessous des objectifs principaux, à chaque pourcentage en moins, la compagnie devra réduire de 2,5% les prélèvements théoriques qui lui revenaient selon le taux de prélèvement de base (comme il y a deux objectifs principaux : production et profit : pour le manquement à ces deux objectifs, la compagnie perdait 5% sur les prélèvements autorisés dans les conditions normales).
- si les objectifs réalisés descendaient en dessous de plus de 10% par rapport aux objectifs principaux, à chaque pourcentage en moins, la compagnie devait réduire de 3% les prélèvements théoriques selon le taux de prélèvement de base (comme il y avait deux objectifs principaux : production et profit : pour le manquement à ces deux objectifs, la compagnie perdait 6% sur les prélèvements autorisés dans les conditions normales).

Afin de renforcer l'esprit de responsabilité collective et de respect de la législation socialiste, si une compagnie violait les régimes de gestion financière de l'État, à chaque manquement ci-dessous listé et en fonction de l'importance du délit, une diminution de 2% à 5% sur les prélèvements de base pour chaque fonds était appliquée :

- préjudice ou perte causée aux biens, matériels et fonds de la compagnie ;
- manquement dans la gestion ou de responsabilité entraînant des accidents mortels ;
- violation des contrats économiques, des régimes d'approvisionnement, d'achat et des prix de l'État ;
- violation des régimes de publication des comptes et des rapports statistiques et de versements au budget de l'État.

## 6.2.6. La politique sur les biens fixes et les amortissements

### *La définition d'un bien fixe*

La définition d'un bien fixe met en évidence deux caractéristiques générales mentionnées dans la circulaire n°260-TTg publiée le 20/07/1977 :

– les moyens de production d'une compagnie étatique satisfaisant conjointement aux deux conditions suivantes sont définis comme des biens fixes :

- un prix unitaire minimal de 500 dông (valeur monétaire en 1977) [cette valeur varie en fonction des périodes économiques et des campagnes nationales d'inventaire et de réévaluation des biens dans les entreprises étatiques] ;
- une durée d'utilisation supérieure à un an.

S'il manquait l'une des deux conditions, un moyen de production pouvait être reclassé en biens dits circulants.

– afin de répondre aux exigences de gestion des moyens de production dans différents secteurs, certaines exceptions ont été étudiées. Un moyen de production dont la valeur comptable est inférieure à 500 dông pouvait être considéré comme un bien fixe si et seulement si la compagnie détentrice a obtenu un accord préalable de la part du ministère des finances, des ministères ou des compagnies générales de tutelle.

– pour les provinces du sud, les compagnies utilisaient comme références les valeurs comptabilisées dans les livres approuvées lors des campagnes nationales d'inventaire général et de réévaluation des biens et équipements dans les entreprises étatiques sur décision du gouvernement.

Un bien fixe est un moyen de production. Il n'est pas un actif – dans le sens occidental du terme – un investissement susceptible de dégager de la richesse. Les concepts d'appauvrissement ou d'enrichissement ne s'appliquent pas en comptabilité communiste, du moins dans la comptabilisation des entreprises. Un bien fixe a une valeur initiale inscrite au bilan du côté de l'actif en valeur brute au coût historique. La part de consommation de la machine est un élément de coût direct dans le calcul complet de production des produits. C'est pourquoi, même si la valeur historique du bien est totalement amorti et le bien est encore opérationnel, l'entreprise doit continuer à calculer les amortissements pour ne pas fausser le calcul du coût de revient.

Le jour où l'État retire le bien fixe pour le donner à une autre compagnie, elle solde le compte biens fixes au coût historique initial et le transfert de l'équipement se fait avec les amortissements enregistrés jusqu'à ce moment et la compagnie réceptrice va continuer le

calcul des amortissements pour les imputer dans le calcul du coût de revient des produits qui vont être fabriqués sur cet équipement sans tenant compte de son "état réel".

***Les modalités de calcul des amortissements sur les biens fixes productifs***

Tous les biens fixes mis à la disposition des compagnies étatiques devraient théoriquement être exploités dans la réalisation du plan annuel de production et donc amortis. Si une compagnie disposait de biens fixes qu'elle n'utilisait pas, ou qu'elle n'utilisait pas encore, elle devait faire un inventaire et un rapport au ministère de tutelle (si celle-ci relève des autorités centrales) ou au service de représentation ministérielle (si celle-ci était gérée par les autorités locales ou municipales) pour voir comment traiter cet excédent de moyens de production. Dans le cas où il était demandé à la compagnie de garder ces biens non exploités dans ses dépôts, la compagnie n'était pas tenue de pratiquer un calcul d'amortissements sur ces biens non productifs. Ceci explique les sous comptes suivants du compte 01 biens fixes :

- Biens immobilisés non encore utilisés
- Biens immobilisés en attente de résolution
- Biens immobilisés non nécessaires
- Terrains et immobilisations non amortis

Les compagnies avaient l'obligation de verser au budget de l'État les amortissements calculés sur les biens fixes qui sont installés dans leurs locaux. Même si l'entreprise ne gérait pas directement ces sources de capitaux constituées par les annuités d'amortissements, elle avait la possibilité de les utiliser pour renouveler ses équipements, sous réserve de demande préalable auprès des instances de tutelle et d'inscription en l'inscrivant dans les plans prévisionnels annuels.

Il y avait deux types d'amortissements (circulaire n° 11-TC/ CÐKT du 08/11/1977 du ministère des finances) :

- les amortissements fondamentaux ;
- et les amortissements pour les grandes réparations des biens.

Les amortissements sur les biens fixes, selon la réglementation des amortissements, étaient calculés selon des taux qui sont fixés par des circulaires du MOF et qui varient énormément avec l'évolution des politiques financières de l'État. Nous cherchons à comprendre comment les amortissements sur les biens fixes étaient traités et comptabilisés dans le calcul du coût de revient des produits.

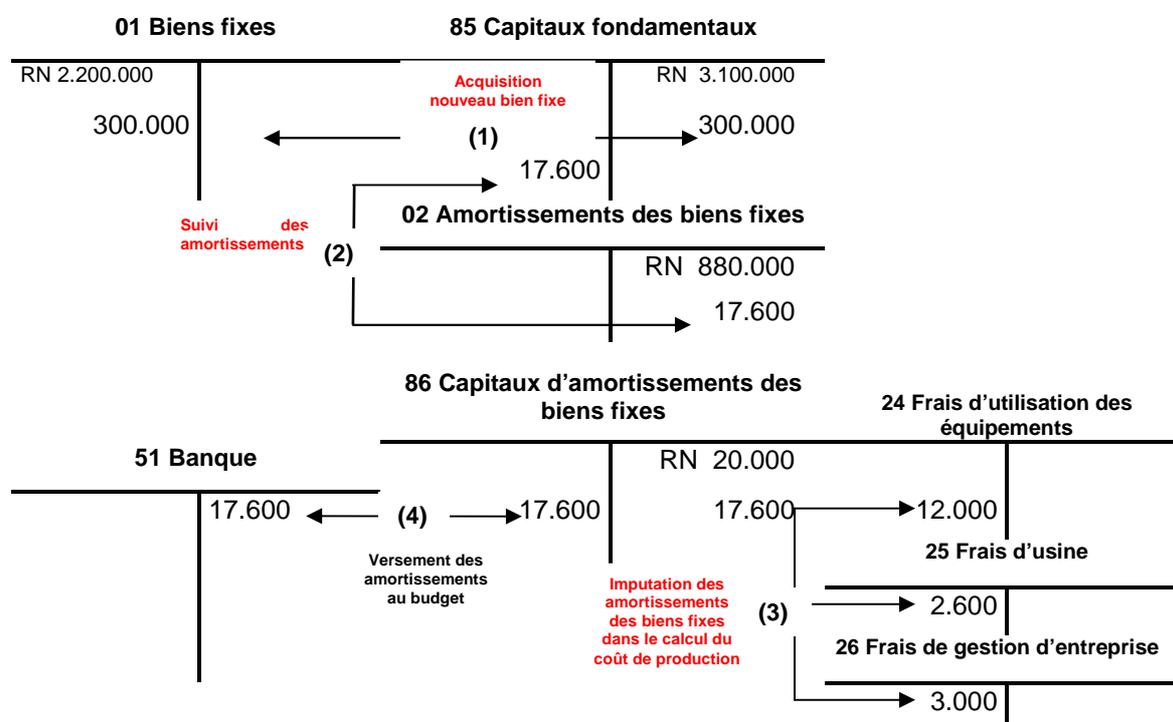
### *Les écritures comptables des amortissements sur les biens fixes productifs*

– Tout bien fixe mis en exploitation dans la production est soumis aux amortissements.

La spécificité dans la comptabilisation des biens fixes et les amortissements sur les biens fixes dans le système économique communiste vietnamien renforce l'aspect d'inventaire de la comptabilité communiste.

Les amortissements sont inscrits au passif en complément du compte "Sources de capitaux fondamentaux" pour contrebalancer les biens fixes en actif comptabilisés en leur valeur brute. Le compte de passif de la classe IX sources des capitaux (le compte 86 intitulé "[Sources de] capitaux d'amortissements") est doté de deux missions : d'une part, être un compte réfléchi pour imputer les mensualités d'amortissements dans les coûts de production, d'autre part servir de compte de suivi et de contrôle des prélèvements et reversements des mensualités au budget de l'État. Il vise donc à surveiller les sources de fonds en provenance des amortissements sur les biens productifs.

#### **Schéma 6.2. : Écritures comptables de comptabilisation des amortissements des biens fixes productifs**



L'enregistrement des amortissements des biens fixes est réalisé en deux écritures comptables : écriture (2) et (3) :

L'écriture (2) consiste à diminuer la valeur du passif et augmenter les amortissements (compte de passif). Puis l'écriture (3) traduit l'imputation analytique des amortissements dans les différents récipients de consommation des biens (section fabrication industrielle, section usine, section administrative, etc.).

Quand l'entreprise reverse les mensualités d'amortissements au budget de l'État conformément à la réglementation financière, elle doit passer l'écriture (4).

Ces écritures expliquent les raisons pour lesquelles le solde des comptes 86 (86.1 capitaux d'amortissements fondamentaux, 86.2 capitaux d'amortissements pour les grandes réparations) est mentionné séparément dans le bilan communiste. Par ailleurs, les capitaux d'amortissements pour les grandes réparations ne pouvaient pas, selon la politique financière de l'État, être mutés d'une entreprise à une autre. Les autorités de tutelle devaient donc les laisser à l'entreprise, bloqués dans un compte spécifique sous la surveillance des banques. L'entreprise ne pouvait les utiliser que sur présentation d'un projet de grande réparation dans les plans prévisionnels, et suite à l'obtention d'une approbation préalable des instances de tutelle (illustration dans le tableau récapitulatif des biens de la cimenterie en 1976 – tableau 6.8. ci-dessus).

– Pour un bien dont le coût historique est totalement amorti mais qui est toujours exploitable et continue à être utilisé dans la production, l'écriture (3) d'imputation des amortissements dans les comptes de production doit être maintenue car les amortissements sont une composante importante dans le calcul du coût de revient complet. En revanche, l'écriture d'usure de l'équipement amortissement (2) n'a plus de raison d'être (d'après S.U.C 1975, p.22).

Pendant la période 1976 – 1980, les compagnies n'étaient pas obligées de verser la totalité des amortissements au budget de l'État (comme c'était le cas dans les années 1970 - 1975). Leur utilisation a été aussi pensée dans le cadre de la planification annuelle telle que nous avons pu le lire dans l'ouvrage sur les politiques financières de l'État (1995).

*"Les modalités d'utilisation des sources de fonds d'amortissements pendant la période 1976 – 1980 :*

– 20 à 30% des amortissements fondamentaux devaient être remis au budget de l'État pour financer la construction de nouveaux travaux d'infrastructure ;

– 30 à 40 % des amortissements fondamentaux devaient être remis au ministère de tutelle pour financer la construction des travaux d'infrastructure selon le Plan. L'État utilisera cette source

*de fonds pour aider les compagnies en difficulté qui ont besoin de financements afin de renouveler d'urgence leurs équipements ;*

*– 30 à 40 % des amortissements fondamentaux étaient laissés aux compagnies pour alimenter les "fonds d'encouragement" qui sont destinés à développer la production ou à agrandir la compagnie dans les limites autorisées. Le taux précis pour chaque compagnie est fixé par l'institution de tutelle sur la base des taux indicateurs de l'État et en fonction des besoins de renouvellement ou de modernisation des équipements de la compagnie concernée." ("Histoire des politiques financières de l'État", 1995, Tome II, p. 280, notre traduction).*

Les biens fixes sont définis comme des moyens de production dont dispose de l'entreprise pour assurer la production. La gestion des biens fixes nécessite un suivi ininterrompu des mouvements des biens, des augmentations, des diminutions et de leur exploitation afin de les préserver en tant que biens physiques, mais aussi de mesurer leur usure. La gestion des amortissements est strictement liée à la gestion des biens physiques et de leurs sources de financements les capitaux fondamentaux.

### **6.2.7. Les rapports comptables et les destinataires**

Dans une économie régie par un plan global unique décliné en objectifs pour les compagnies, la phase de soumission des plans prévisionnels constitue l'étape stratégique parfois polémique en période de pénurie de ressources, comme c'est presque toujours le cas pour les économies centralisées et planifiées. Pour que les autorités centrales puissent procéder à l'examen des dossiers de demande de budgets, on demande aux compagnies d'élaborer un dossier bien argumenté avec des séries d'indicateurs.

#### ***Les rapports prévisionnels***

La comptabilité d'entreprise communiste fournit au service du plan des compagnies les références chiffrées pour élaborer les plans prévisionnels.

*"Question : Comment fonctionnait une compagnie d'État en période d'économie centralisée et planifiée?"*

*Comme l'expression "économie centralisée et planifiée" l'indique, tout est planifié par l'État. Les compagnies d'État (à l'époque il n'y avait que des compagnies d'État (công ty quốc doanh – en vietnamien) sont des organisations qui ont pour mission de réaliser le plan qui leur a été attribué (via les instances de tutelle). Dans une compagnie d'État, le plan est élaboré et négocié par un service au sein de la compagnie du nom de "service du plan et d'approvisionnement en matières premières". Pourquoi ces deux fonctions sont rassemblées dans un même service ? Parce que l'État est à la fois le demandeur, le fournisseur et le client final. Les chiffres prévisionnels relèvent des compétences de ce service en concertation avec le service de*

*comptabilité bien sûr (car les chiffres de référence sont toujours les données comptables). L'enregistrement de la réalisation du plan revient au service de comptabilité. Je dirai que le service du plan, en amont, élabore et conçoit le plan; et nous venons, en aval, pour constater et refléter la réalisation de ce plan. Nos deux services sont étroitement liés parce que c'est en fonction des données comptables réalisées que le service du plan procède aux négociations de révision (pour la plupart du temps à la baisse) en cours d'année des objectifs fixés en début d'année auprès des instances de tutelle. Dans notre jargon, nous avons la formule suivante pour désigner les processus de négociation et de fixation des objectifs du plan entre l'État et la compagnie : 2 montées et 1 descente.*

*A la fin de l'année N, chaque compagnie d'État doit soumettre une prévision de plan pour l'année suivante N+1 (1ère montée). Le Plan est élaboré sur la base de 9 indicateurs (CA, résultat brut, charges salariales, etc.). Après un premier examen, la compagnie va recevoir une réponse qui, dans la plupart du temps, est une approbation. A partir de ce moment là, la compagnie va rédiger le plan définitif pour le soumettre à nouveau (2è montée) puis l'État répondra sous forme d'objectifs annuels officiels à la compagnie (descente)." (RC 3, chef comptable, retraité)*

La liste suivante des 38 formulaires de rapports prévisionnels exigibles pour les compagnies étatiques industrielles vietnamiennes (tableau 6.15.) nous donne une idée globale des indicateurs sur lesquels se basent les procédures d'examen des plans et d'allocation des budgets aux compagnies étatiques. Toutefois, il faudrait aussi souligner que seules les compagnies dotées des services du plan et de comptabilité compétents et organisés peuvent répondre à ces exigences. Ce qui n'est pas le cas de toutes les compagnies étatiques d'où des dispositions forfaitaires pour celles qui ne sont pas capables de répondre aux exigences des autorités de tutelle.

**Tableau 6.15. : Système des formulaires et des indicateurs pour les plans de production, technique et financier applicables à toutes les entreprises étatiques industrielles et leurs destinataires**

N°	Intitulé des objectifs	Code du formulaire	Instance supérieure de gestion directe	Comité du Plan de la ville ou de la province	Service local ou Bureau ou antenne du Ministère des	Agence bancaire locale	Agence des statistiques locale	Comité des prix de la ville ou de la province	Service des sciences de la ville ou de la province	Compagnie des matières premières	Service ou Bureau de l'emploi et du travail
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
1	Les objectifs essentiels du plan de production, technique et financier	TH-KH/CN	X	X	X	X	X	X			
<b>I. Plan de production et de vente</b>											
2	Valeur de la production totale	1-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
3	Production et commercialisation des produits	2-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
4	Qualité des produits	3-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
5	Capacité de production	4-KH / CN	X	X	X	X	X	X	X		
<b>II. Plan scientifique, technique et objectifs économiques et techniques essentiels</b>											
6	Recherche scientifique et technique	5-KH / CN	X	X	X	X			X		
7	Progrès technique	6-KH / CN	X	X	X	X		X	X		
8	Construction, innovation et mise en application des critères réglementés	7-KH / CN	X	X	X				X		
9	Audit des équipements de mesure	8-KH / CN	X	X					X		
10	Objectifs économiques et techniques essentiels	9-KH / CN	X	X	X		X	X	X		
<b>III. Plan des constructions primaires et des grandes réparations</b>											
11	Constructions primaires	10-KH / CN	X	X	X	X	X				
12	Grandes réparations	11-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
<b>IV. Plan des matières premières et matériels</b>											
13	Utilisation des équipements et machines	12-KH / CN	X	X	X	X	X	X		X	
14	Besoins en équipements et machines	13-KH / CN	X	X	X	X	X			X	
15	Besoins en matières premières	14-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
16	Valeur des matières premières participant dans la production des produits principaux	15-KH / CN	X	X	X	X		X		X	
17	Besoins en électricité, eau et gaz	16-KH / CN	X	X	X						
<b>V. Plan des emplois et des salaires</b>											
18	Emplois	17-KH / CN	X	X	X	X	X	X			X
19	Répartition équilibrée des emplois	18-KH / CN	X	X	X						X
20	Productivité des travailleurs	19-KH / CN	X	X	X	X	X	X			X
21	Utilisation de travail de chaque ouvrier dans la production industrielle	20-KH / CN	X	X	X		X	X			X
22	Salaires	21-KH / CN	X	X	X	X	X	X			X
23	Formation des ouvriers industriels	22-KH / CN	X	X	X						X
24	Répartition des ouvriers industriels	23-KH / CN	X		X						X
25	Sécurité du travail	24-Kh / CN	X	X	X	X					X
<b>VI. Plan du coût de revient</b>											
26	Coûts de production	25-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
27	Coût de revient de la totalité de la production détaillé par lignes de coût	26-KH / CN	X	X	X	X	X	X			

N°	Intitulé des objectifs	Code du formulaire	Instance supérieure de gestion directe	Comité du Plan de la ville ou de la province	Service local ou Bureau ou antenne du Ministère des	Agence bancaire locale	Agence des statistiques locale	Comité des prix de la ville ou de la province	Service des sciences de la ville ou de la province	Compagnie des matières premières	Service ou Bureau de l'emploi et du travail
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
28	Coût de revient unitaire des produits principaux détaillé par lignes de coût	27-KH / CN	x	x	x	x	x	x			
29	Coûts de gestion	28-KH / CN	x	x	x		x	x			
30	Augmentation ou réduction des coûts de revient entre les produits comparables	29-KH / CN	x	x	x		x	x			
31	Mesures de réduction du coût de revient	30-KH / CN	x	x	x	x	x	x			
<b>VII. Plan des finances et des crédits</b>											
32	Tableau d'équilibre entre recettes et dépenses	31-KH / CN	x	x	x	x	x				
33	Amortissements des biens fixes	32-KH / CN	x	x	x	x	x	x	x		
34	Normes des fonds circulants	33-KH / CN	x	x	x	x	x	x	x		
35	Accumulation et répartition du profit	34-KH / CN	x	x	x		x	x			
36	Profit (pertes) provenant de la commercialisation de la production	35-KH / CN	x	x	x		x				
37	Prélèvements et constitution des fonds d'incitation économique	36-KH / CN	x	x	x	x	x				
38	Emprunts court terme	37-KH / CN	x	x		x	x				

Source : Document publié par la commission du plan, Viêt-nam, 1976.

### *La liste des rapports comptables périodiques par les entreprises*

La fréquence de remise des rapports est trimestrielle, semestrielle et annuelle. Pour la période entre 1976 et 1980, il y a au moins treize formulaires de rapports comptables annuels (obligatoires) à remplir dont :

(1) Catégorie 1 des rapports comptables relatant les capitaux et les sources de capitaux. Il y a **3** formulaires :

- Code **23 CN** : Tableau de récapitulation des biens (traduction en annexe)
- Code **24 CN** : Augmentation ou diminution des biens fixes
- Code **25 CN** : Augmentation ou diminution des sources de capitaux fondamentaux

(2) Catégorie 2 des rapports comptables relatant les coûts de production et le coût de revient. Il y a **5** formulaires :

- Code **26 CN** : Frais de services et de gestion de la production
- Code **27 CN** : Coûts de production par type de composantes
- Code **28 CN** : Coût de revient comparable et total des coûts de production par poste
- Code **29 CN** : Coût de revient unitaire des produits principaux
- Code **30 CN** : Facteurs augmentant ou diminuant le coût de revient

(3) Catégorie 3 des rapports comptables relatant les ventes des produits, les bénéfices et les pertes. Il y a **2** formulaires :

- Code **31 CN** : Ventes
- Code **32 CN** Bénéfices, pertes et les versements au budget de l'État (traduction en annexe)

(4) Catégorie 4 des rapports comptables relatant les fonds pour l'entreprise, les liquidités et les dettes. Il y a **3** formulaires :

- Code **33 CN** : Augmentation et diminution des fonds pour l'entreprise (traduction en annexe)
- Code **34 CN** : Encaissements et décaissements
- Code **35 CN** : Dettes et créances à régler

### *Les destinataires des rapports comptables des entreprises*

Les rapports comptables étaient destinés exclusivement aux instances gouvernementales. Les destinataires principaux en étaient la direction des impôts, la direction des statistiques, la banque qui hébergeaient les comptes de l'entreprise, les services des finances d'État au niveau local ou central, le ministère de tutelle, les bureaux de représentation de la commission nationale des prix, les bureaux de représentation de la commission du plan, l'union sectorielle si la compagnie concernée dépendait de l'une d'entre elles et les services financiers des comités populaires dans la localité où était localisée l'entreprise. Même au sein de la compagnie, l'accès à l'information comptable était strictement réglementé. Ceci est l'illustration du contrôle centralisé de l'économie par les instances étatiques en économie communiste. Les règlements à propos des archives pendant cette période post réunification n'étaient pas encore institutionnalisés. Et la tenue des livres restait encore relativement rudimentaire. L'informatisation de la comptabilité ne venait que tardivement soit dans les années 1995, sauf pour quelques entreprises dans le sud déjà informatisées avant 1995 telles que la cimenterie ou la société générale de distribution des produits pétroliers.

### **6.2.8. Le système de contrôle et d'examen des comptes annuels des compagnies étatiques**

Étant donnée la complexité de l'organisation de la méga - entreprise nationale que représente une économie communiste, il serait simpliste de croire que la surveillance s'exerce seulement au travers d'un système de rapports, les plus détaillés soient-ils. En effet, un corps de

fonctionnaires de l'administration des impôts est très peu mentionné, quoique ces fonctionnaires aient joué un rôle non négligeable dans la gestion des actifs de l'État communiste dispersés dans des milliers de compagnies étatiques. Nous avons découvert leur existence au cours de nos entretiens : il s'agit d'un poste de fonctionnaire que nous traduisons par Gestionnaire Spécialisé de l'État (G.S.E)<sup>137</sup> qui relève de l'administration fiscale, dont le travail peut être assimilé à un directeur financier dans une entreprise occidentale au service de l'actionnaire unique des compagnies étatiques communistes – l'État.

### ***Un suivi régulier par le corps des Gestionnaires Spécialisés de l'État***

Qui sont les G.S.E et quelles sont leurs responsabilités ? L'extrait du récit d'un cadre des impôts nous donne la description vivante de ces envoyés de l'État dans les compagnies étatiques vietnamiennes dont l'existence nous dévoile un appareil de contrôle étatique subtil et pas aussi laxiste que semblent révéler les études sur les économies centralisées et planifiées.

*"Question : Je suis toujours curieuse de comprendre pourquoi l'information comptable des compagnies et plus particulièrement des compagnies d'État doit être gardée confidentielle et comment se réalise le contrôle de l'État ?*

*Réponse : Bien sûr il y a des raisons pour cela. Primo, parce que l'information comptable, en économie centralisée et planifiée, était destinée quasi exclusivement aux organismes de contrôle de l'État : nous !*

*A l'époque, au sein de notre administration il y a des gestionnaires d'État experts dans un secteur précis et/ou responsables d'un certain nombre de compagnies d'État. On les appelle des GESTIONNAIRES SPECIALISES DE L'ÉTAT - GSE (en vietnamien : Cán bộ chuyên quản). Un gestionnaire spécialisé a dans son portefeuille 5 ou 6 compagnies d'État. Sa fonction lui permet d'avoir une observation participante. Il a le statut de cadre de notre administration, mais fait partie de l'effectif de la compagnie. Il organise régulièrement des visites et connaît en profondeur la situation des finances des compagnies dans son sa girond. Cette connaissance approfondie de la compagnie lui permet de mener correctement son travail de contrôleur. J'aimerais vous dire tout de suite qu'un G.S.E n'est pas un FLIC ! Il surveille pour éviter les abus, mais il est là aussi pour aider les compagnies en difficulté en les appuyant dans leur dossier de demande de budgets supplémentaires. De plus, comme il s'y rend souvent, une relation de confiance s'établit entre lui et ses interlocuteurs. Dans une économie dirigée par le plan, je dois vous avouer que ce système de contrôleur spécialisé me paraît tout à fait pertinent, voire même excellent. Aujourd'hui avec l'ouverture et l'évolution économique, ce profil n'est plus adapté. Nos agents parlent encore de cette époque révolue avec beaucoup de nostalgie. Un G.S.E est un vrai contrôleur qui connaît bien son objet de contrôle. Les problèmes concernant les recettes, les dépenses, les ressources des compagnies suivies par un G.S.E passent toujours par celui-ci. Quand il y a un changement de directeur ou de chef comptable, la personne à qui ces nouveaux promus doivent s'adresser en premier lieu pour avoir des connaissances fiables*

---

<sup>137</sup> Nous n'arrivons pas à trouver le texte officiel qui a créé ce poste de fonctionnaire des impôts qui existait pendant la période dite d'économie de subventions (1975 – 1990). De même, nous ne savons pas exactement quand ce profil a disparu. Ces GSE ont été par la suite, nous semble-t-il, reconvertis soit en cadres de gestion des actifs de l'État dans les entreprises, soit en cadres des services des impôts. À défaut d'archives, nous ne pouvons donner plus de détails.

sur la compagnie, est le G.S.E. Nos G.S.E détiennent toute l'information quantitative et qualitative des compagnies de l'État. Parfois les compagnies ne peuvent plus retrouver les rapports comptables ou les documents qu'elles ont publiés et remis aux G.S.E. ; celles-ci se retournent vers les G.S.E pour les lui re-emprunter. Ces contrôleurs ont une forte crédibilité auprès des ministères de tutelles pour appuyer un dossier de demande de nouveaux budgets.

Le rôle des G.S.E était parfois critique : vous vous rappelez de l'incendie criminel qui a ravagé totalement l'immeuble de .... A l'époque, on parlait de crime pour effacer les traces des malversations (du moins c'est ce que disaient les rumeurs). Parmi les dossiers qui ont été brûlés, il y a le dossier sur une commande d'un plan de production B de lait concentré ou de production de cigarettes (je ne me rappelle pas très bien !) Un contrat multipartite entre les partenaires concernant les investissements dans une chaîne de production de bière. Après l'incendie, le dossier était détruit et les partenaires ne disposaient plus de support pour travailler. Les dossiers ont été échangés entre les directeurs, mais ils restaient introuvables ! Que faire ? Les chefs comptables sont allés voir leur G.S.E pour essayer de rassembler les morceaux du puzzle !

Ceci pour vous dire qu'un G.S.E connaît bien la compagnie qu'il contrôle et cette connaissance approfondie permet un contrôle plus réaliste. Pourquoi ai-je dit que ce profil n'est plus approprié aujourd'hui ? Avant 1986, la mission de contrôle et d'audit des comptes relevait des compétences interministérielles. Chaque année, une grande délégation composée des représentants du ministère des finances, des Impôts, de la normalisation comptable, et des représentants de tous les ministères, de la banque, du syndicat etc. allait faire une tournée dans toutes les compagnies d'État pour auditer et contrôler les comptes. Le G.S.E n'est qu'un membre au sein d'un mini gouvernement. Il n'y a pas de risque d'abus de pouvoir et de corruption. Aujourd'hui, ceci n'est plus possible parce que l'audit des comptes est fait par un ou des agents des impôts. Le métier de G.S.E n'a complètement disparu qu'en 1995-1996.

Depuis 1996, il y a deux types de fonction pour les agents des impôts : gestionnaire (assurer le suivi) ou contrôle. C'est pourquoi je vous ai dit que j'ai l'impression que nous sommes en train de restituer la répartition d'avant 1975." (RC 6, responsable d'un département de la direction des impôts de Hồ Chí Minh Ville)

### ***L'examen et l'approbation des comptes annuels des compagnies étatiques***

"(...) Sous le régime de l'économie centralisée et planifiée, l'unique service d'une compagnie d'État qui doit subir un réel contrôle physique par des instances externes, est le service de comptabilité. Chaque année, après la clôture des livres et l'établissement des rapports de synthèse comptables, la journée d'audit des comptes de l'entreprise (parfois plusieurs jours s'il y a des points nécessitant des clarifications !) (en vietnamien : *duyết quyết toán*) est le moment le plus angoissant pour la direction et surtout pour le chef comptable. Le jour J, un "mini gouvernement" regroupant tous les représentants des ministères (une vingtaine de personnes) débarque dans la compagnie pour contrôler les rapports et documents comptables et prononcer son verdict – verdict qui peut impliquer des demandes de modification des écritures comptables ou des commentaires et suggestions. Or, seul l'expert de la direction des impôts au sein du ministère des finances dont le titre officiel est CADRE GESTIONNAIRE SPECIALISE de l'État<sup>138</sup> (G.S.E) (en vietnamien : *Cán bộ chuyên quản*) sait lire et a un vrai intérêt pour décortiquer ces rapports. Il n'est pas rare que les membres de ce mini gouvernement émettent des points de vue complètement divergents. L'agent des impôts est régi par des objectifs de collecte d'impôts donc il faut qu'il dépouille tout ce qui est exploitable. Les autres (les instances de tutelle – qui doivent certainement défendre leurs enfants) veulent que leurs enfants continuent de vivre, de se développer ; donc l'objectif de leur visite est d'encourager et d'applaudir leurs efforts voire leur dépassement des objectifs prévisionnels.

<sup>138</sup> C'est le même GSE décrit dans le récit précédent par l'interviewé RC 6.

*Une petite parenthèse : avant 1987, notre compagnie était sous la surveillance de 4 CADRES GESTIONNAIRES SPECIALISES (G.S.E) qui ne ménageaient pas leurs efforts et venaient nous visiter régulièrement – une fois par mois. Ils disposaient d'une autorisation des instances gouvernementales pour tout consulter. Pourquoi 4 ? Parce que nous sommes importants ; nous avons au moins une cinquantaine d'unités de gestion (plus de 50 hôtels grands et petits). Ils ne venaient pas seulement au siège, ils pouvaient accéder directement à nos hôtels. Ce système de contrôle était par nature un système de suivi en profondeur. Je pense qu'un auditeur externe indépendant aujourd'hui ne peut pas se comparer à ces missionnaires du fisc de l'époque. Ils avaient connaissance de tout. Encore une fois, la comptabilité est une technique neutre. Elle est comme elle doit être. Ce qui est critiquable vient des hommes qui l'utilisent." (RC 3, chef comptable, retraité)*

L'analyse des archives documentaires et des récits des vétérans comptables vietnamiens fait apparaître les formes comptables traduisant les caractéristiques économiques du Viêt-nam de la période du communisme classique qui nous permettent de comprendre le comportement des différents agents économiques – entreprises, travailleurs, instances gouvernementales – et aussi de percevoir, rétrospectivement, les enjeux et les dilemmes qui ont animé cette période de l'histoire économique de ce pays.

L'uniformisation de la comptabilité s'impose comme la condition *sine qua non* de la planification. La volonté de contrôle sur l'économie et sur les entreprises étatiques de l'État se révèle clairement dans la conception des outils comptables et des formulaires des rapports comptables.

La valeur monétaire souvent attribuée au prix dans les systèmes économiques de type capitaliste est ici utilisée pour répondre aux exigences de calcul des agrégats et des mesures de rentabilité et de productivité car, contrairement à ce que la critique pourrait faire à l'encontre des prix administrés communistes, ceux-ci n'excluent pas la notion de profit. La différence pourrait s'interpréter au niveau de son contenu et des règles de répartition.

En reprenant le tableau 5.11. du chapitre 5 synthétisant les caractéristiques économiques vietnamiennes (1976 – 1979), nous allons le compléter avec les formes comptables d'une comptabilité de type communiste qui incarnent les représentations l'économie vietnamienne du même type communiste. Comme nous l'avons signalé dans l'introduction, la périodisation de la transition économique et comptable entre 1976 et 1995 n'est pas toujours très claire car les politiques économiques et comptables sont plus ou moins imbriquées les unes dans les autres et ne sont pas distinctement parallèles.

Pour cette étape 1 qualifiée de communisme classique, nous allons proposer une synthèse avec les caractéristiques économiques du Viêt-nam de 1979 et les formes comptables

vietnamiennes de type communiste telles qu'elles sont décrites dans les textes officiels entre 1976 et 1986.

Le tableau 6.16. ci-dessous nous donne une synthèse des caractéristiques économiques et comptables vietnamiennes qui typifient ce que nous qualifions de communisme.

Les colonnes 1 et 2 du tableau 6.16. sont reprises du tableau 5.11. (chapitre 5), et la colonne 3 résume les thèmes de discussions dans cette section § 6.2. Les caractéristiques économiques globales dans les trois premières lignes du tableau 6.16. reprennent celles proposées par Paquet (2004) dans son ouvrage sur la transition économique *évolutionnaire* vietnamienne.