

## Comptabilité et transition économique la littérature

### Introduction

#### 3.1. Les formes de description de la transition économique

- 3.1.1. Capitaux privés, nouvelles sources de financement pour les entreprises
- 3.1.2. Coordination par les marchés, alternative de la planification centralisée
- 3.1.3. Indissociabilité entre économie et comptabilité, postulat général dans les études de la transition économique post-communiste

#### 3.2. Les cadres théoriques dans l'étude des réformes de la comptabilité dans les pays en transition

- 3.2.1. Cadre théorique des idéaux-types de comptabilité pour les pays en transition européens (Krzywda, Bailey et al., 1995)
- 3.2.2. Divergences des perceptions de changements chez les Comptables des pays en transition (Boross, Clarkson et al., 1995)
- 3.2.3. Diversité des modes de régulation comptable et axes de "changements névralgiques" dans les pays en transition d'Europe de l'Est (Richard, 1997, 2000)
- 3.2.4. Liens entre comptabilité et capitalisme : ébauche d'un idéal-type de la comptabilité capitaliste (Chiapello et Ding, 2004)
- 3.2.5. Impact de l'idéologie politique sur la réglementation comptable, évolution du concept de "prudence" en comptabilité chinoise (Ezzamel, Xiao et al., 2007)
- 3.2.6. Comptabilités des pays occidentaux, alternative comptable pour les pays en transition

#### 3.3. Les changements institutionnels de la comptabilité et la transition économique

- 3.3.1. Les instances gouvernementales, maître d'œuvre des réformes comptables
- 3.3.2. L'adoption des normes internationales dans l'élaboration de la nouvelle législation comptable
- 3.3.3. D'un utilisateur unique à une pluralité d'utilisateurs de l'information comptable
- 3.3.4. L'émergence de la profession comptable et des associations professionnelles
- 3.3.5. La formation standardisée avec des programmes diplômants
- 3.3.6. Du contrôle de l'État à l'audit comptable externe et indépendant

#### 3.4. Les transformations de la comptabilité et la transition économique

- 3.4.1. Création d'un cadre législatif pour la comptabilité d'entreprise
- 3.4.2. Plan uniforme de comptes réadapté à l'économie de marché
- 3.4.3. Adoption des principes des comptabilités de type capitaliste
- 3.4.4. Transformations des formes comptables
- 3.4.5. Transformations des états comptables

### Conclusion – Résumé du chapitre 3

Encadré 3.1.: Analyse comparative des transformations comptables dans la littérature et les "caractéristiques idéaltypiques" proposées nous



### Chapitre 3. Comptabilité et transition économique : la littérature

#### *Introduction*

Après avoir élaboré les idéaux-types (économique et comptable) du communisme (Chapitre 1) et du capitalisme (Chapitre 2) – les bornes de départ et d'arrivée d'un processus de transition économique dans les anciennes économies centralisées et planifiées – nous procédons maintenant à une revue de la littérature sur les travaux portant sur les réformes de la comptabilité (plus particulièrement de la comptabilité d'entreprise) dans les anciens pays communistes qui se sont engagés dans un processus de transition économique. L'objectif de ce chapitre consiste, dans un premier temps, à voir comment les auteurs décrivent la transition économique et à identifier les cadres conceptuels ou théoriques mobilisés par les auteurs pour les expliquer ; puis dans un deuxième temps à repérer les axes ou thèmes de changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise dans un processus de transition économique post communiste. La revue de la littérature est une première vérification des axes de transformations comptables *idéaltypiques* en référence aux idéaux-types des comptabilités de type communiste et de type capitaliste (chapitres 1 et 2). Les formes comptables appelées à se soumettre au processus de transformation pour accompagner le passage d'un système économique de type communiste vers un système économique de type capitaliste au travers de la littérature peuvent être considérées comme une première mise à l'épreuve de notre cadre d'analyse *idéaltypique*. Ce travail de synthèse permet aussi de déceler les écarts entre les changements selon la trajectoire *idéaltypique* et ceux mentionnés et étudiés dans la littérature. Le premier constat que nous pouvons faire lors de la recherche bibliographique sur les réformes comptables dans les économies en transition est la suivante : la transition comptable est un des chantiers indispensables pour le passage à l'économie de marché. En effet, aucune exception n'est observée dans tous les pays ayant déclaré avoir entamé le processus de transition d'une économie de type communiste vers une économie de marché. Le thème des réformes comptables en contexte de transition post-communiste a fait l'objet d'un grand nombre de travaux de recherche entre 1992 (deux ans après l'effondrement du bloc communiste qui a déclenché dans la plupart des pays concernés le phénomène qualifié de transition économique) et 2004<sup>32</sup> (tableau 3.1.).

---

<sup>32</sup> La date limite de notre recherche bibliographique sur les thèmes de la transition économique et des réformes comptables en contexte de transition post-communiste est 2007. Mais la période la plus féconde en termes de publications se situe entre 1992 et 2004 (tableau 3.1.)

Les articles retenus portent, dans la majorité des cas, sur les réformes comptables étudiées dans les pays ayant décidé d'entamer la transition économique post communiste tels que : l'*Albanie* (Sudar et Pitt, 2004) ; la *Bulgarie* (Richard, 1997) ; la *Chine* (Gervais et Wang, 1992 ; Gervais et Zheng, 1994 ; Rask, Chu et Gottschang, 1998 ; Wang et Chang, 1998 ; Xiang, 1998 ; Tang et Lau, 2000 ; Evraert et Ding, 2000 ; Ding, 2000, 2001 ; Eyraud, 2003 ; Chan et al. 2007 ; Hung Chan et al. 2007) ; la *Hongrie* (Borda et McLeay, 1996 ; Illés et al., 1996 ; Mackevicius et al., 1996 ; Richard, 1997 ; Borbély et al, 2006) ; la *Lituanie* (Mackevicius et al, 1996) ; la *Pologne* (Kamela-Sowinska, 1995 ; Krzywda, Bailey et Schroeder, 1995 ; 1996, 1998 ; Richard, 1997 ; Craner et al. 2000 ; Kosmala-MacLulich, 2003 ; Vellam, 2004 ; Klonowski, 2005) ; la *République Tchèque* (Schroll, 1995 ; Seal et al., 1995 ; Zelenka et al, 1996 ; Richard, 1997 ; Hellström, 2006) ; l'ex-*RDA* (Young, 1999) ; la *Roumanie* (Feleaga, 1992 ; Dutia, 1995 ; King et al., 2001 ; Richard, 1995c, 1997) ; la *Russie* (Richard, 1995c, 1997, 2000 ; Paul, 2007 ; Sucher et al., 2004) ; la *Slovénie* (Turk et Garrod, 1996) ; la *Yougoslavie* (Petrovic et Turk, 1995).

La liste ne saurait être exhaustive car le phénomène de la transition économique reste aujourd'hui encore un sujet d'actualité. Toutefois, notre base de données de textes est, par son étendue géographique et temporelle, représentative de notre objet d'étude qui est la transition comptable comme processus d'accompagnement de la transition économique.

La recherche bibliographique sur la transition a montré que les problématiques sur le plan économique, juridique, social, et plus spécifiquement comptable et fiscal ont monopolisé plus d'une conférence nationale ou internationale, mais les travaux qui y étaient présentés n'ont pas tous été édités. Les articles étudiés dans le cadre de notre travail sont en grande partie des travaux de recherche publiés dans les revues académiques ou dans les ouvrages spécialisés sur ce thème regroupant les études réalisées par les chercheurs français et internationaux entre 1992 et 2007. Cependant les travaux sélectionnés pour une analyse approfondie sont principalement ceux publiés entre 1992 et 2004 (même si la date limite de la recherche bibliographique est 2007) pour deux raisons.

– D'une part, les travaux concernant la transformation en elle-même de la comptabilité de type communiste vers une comptabilité de type capitaliste sont fortement concentrés dans la période susmentionnée. Ils concernent la majorité des pays d'Europe de l'Est, la Russie et la Chine. A l'exception de la Chine, les autres pays ont entrepris une transition globale. Par globale nous voulons souligner un changement total de la société qui touchent simultanément

aux domaines politique, économique (dont la comptabilité des entreprises) et social. Ceci explique la baisse importante des travaux sur les réformes comptables communistes à partir de 2004 car les transitions globales ont doté ces pays d'une économie similaire au modèle économique occidental.

– D'autre part, les problématiques comptables qui ont été étudiées après 2004 relèvent plus des choix d'harmonisation comptable avec les réglementations comptables régionales ou internationales, par exemple l'adoption des normes internationales dans la législation nationale pour les pays d'Europe de l'Est qui souhaitent rejoindre l'Union Européenne et les problématiques sous-jacentes.

La plupart des travaux dans notre bibliographie portent sur un pays précis. Il n'existe pas de trajectoire commune pour les pays en transition. Les facteurs de contingence nationaux ont eu un impact sur la durée, le processus et la chronologie de la réforme de la comptabilité. Toutefois, des changements fondamentaux, récurrents d'un pays à un autre dans le domaine de la comptabilité sont repérables. Ces changements peuvent être de nature institutionnelle, réglementaire ou idéologique. Notre revue de la littérature a pour objectif de recenser les changements comptables qui sont considérés comme incontournables et qui permettent de mieux appréhender la genèse d'une comptabilité de type capitaliste. La constitution d'une telle comptabilité est selon nous une condition pour le fonctionnement d'une économie de marché.

Sur plus de cent articles et chapitre de livres, nous avons retenu, après une première lecture, 75 documents dont 64<sup>33</sup> (période entre 1992 et 2004) sont soumis à une analyse approfondie qui fait l'objet de ce chapitre.

Le tableau 3.1. nous donne une description des articles retenus par pays et par année. Nos sources sont composées d'articles sélectionnés selon le principe de recherche par mots clés et par thème, de chapitres de monographies spécialisées ou de cahiers de recherche.

---

<sup>33</sup> Certaines études sur un pays ont été publiées à la fois sous forme d'articles, de chapitres de livres et/ou de cahiers de recherche, d'où phénomène de redondance en termes de contenu. Nous avons décidé de les écarter dans l'analyse.

**Tableau 3.1. : Dénombrement des articles sur les réformes comptables dans les pays en transition par année et par pays**

<b>Pays</b>	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	<b>TOTAL / PAYS</b>
Albanie															1				1
Bulgarie								1											1
<b>Tchéquie</b>						2	2	1							1		1		7
RDA									1										1
<b>Hongrie</b>	1					1	2	1									1		6
<b>Pologne</b>				2		2	1	1	1		1			1	1	1			11
Lituanie							1												1
Roumanie			1			1		1				1							4
<b>Russie</b>	2		1			2		1		1	1							1	9
Slovénie							1												1
Yougoslavie						1													1
<b>Chine</b>			1		3	1	1	1	3	1	4	1		2	1	1			20
<b>PECO en transition</b>						2	4	2			1					1	1	1	12
<b>TOTAL / AN</b>	3	0	3	2	3	12	12	9	4	3	7	2	0	3	4	3	3	2	75

*Note* : Les lignes mises en gras sont les pays dont le nombre de publications est particulièrement supérieur aux autres pays. Cet état de fait, selon nous, s'explique principalement par la langue utilisée par les auteurs et non pas par l'élément de contingence nationale ni par la nature des réformes comptables. En effet, notre bibliographie sur la transition n'est qu'en langue française et anglaise.

Pour l'ensemble des spécialistes de la transition, la transformation vers une économie de marché est accompagnée par la réforme de la comptabilité. Nous procédons, dans la section (§ 3.1.), à une identification des formes de description de la transition économique. Dans une deuxième section (§ 3.2.) nous repérons les cadres théoriques utilisés pour expliquer les changements comptables en contexte de transition économique. L'analyse à plat de la littérature a fait émerger deux types de changements dans le domaine de la comptabilité : d'une part les institutions comptables – largement abordées dans les articles (§ 3.3.) ; et, d'autre part, les changements réglementaires comptables observés dans les différents pays en transition (§ 3.4.) que nous qualifions de changements de "formes comptables".

La démarche de recherche, largement adoptée dans les articles étudiés est celle de la description comparative. Les auteurs présentent les nouveautés réglementaires ou institutionnelles en les comparant avec les composantes de l'ancien système comptable sous l'économie centralisée et planifiée, leur postulat étant que l'ancien système comptable n'est plus adapté à la nouvelle économie de marché. Les articles peuvent porter sur un changement ou plusieurs changements comptables (ou "formes comptables" selon notre qualification), par exemple :

– le plan des comptes (Krzywda, D., D. Bailey, and M. Schroeder, 1995 ; Mackevius et al. 1996 ; Richard, 2000 ; etc.)

- les principes de la comptabilité (Gervais, M. and C. Zheng, 1992 ; Richard, 1997, 2000 ; Tang, 2000 ; etc.)
- la présentation du bilan (Gervais, M., 1996 ; Richard, 1997 ; Tang, 2000 etc.)
- le concept de l'entité comptable (Chiapello et Ding, 2004)
- la notion d'actif (Krzywda, D., D. Bailey, and M. Schroeder, 1995 ; Garrod, N. and S. McLeay, 1996 ; Richard, 1997, 2000 ; etc.)
- la notion de capital (Krzywda, D., D. Bailey, and M. Schroeder, 1995 ; Schroll, 1995 ; Illés, K., et al., 1997 ; Richard, 1997, 2000 ; Chiapello and Ding, 2004 etc.)
- la notion d'amortissements (Richard, 1997, 2000)
- la notion de la *True and Fair View* (Sucher, P., W. Seal, and I. Zelenka, 1996 ; Tang, 2000 ; Sucher and Jindrichovska, 2004 ; etc.)
- le principe de prudence (Meyer, 1992 ; Krzywda, D., D. Bailey, and M. Schroeder, 1995 ; Garrod, N. and S. McLeay, 1996; Richard, 1997, 2000 ; Tang 2000 ; Chiapello et Ding, 2004; Ezzamel, Xiao et al., 2007 ; etc.)
- la notion de résultat et les modes de répartition (Krzywda, D., D. Bailey, and M. Schroeder, 1995 ; Garrod, N. and S. McLeay, 1996 ; Richard, 1997, 2000 ; Chiapello et Ding, 2004 etc.)
- les règles d'évaluation (Garrod, N. and S. McLeay, 1996 ; Richard, 1997, 2000 ; etc.)
- la présentation des états comptables et financiers (Feleaga, 1992 ; Garrod, N. and S. McLeay, 1996 ; Richard 1997 ; Tang, 2000 ; etc.)
- les utilisateurs (Feleaga, 1992 ; Richard, 1997 ; Garrod, N. and S. McLeay, 1996 ; Richard, 1997 ; Illés, K., et al., 1997 ; etc.)
- l'audit comptable externe indépendant (Jaruga, 1993 ; Schroll, 1995 ; Mackevicius, et al., (1996) ; Zelenka et al., 1996 ; Krzywda, Bailey et al., 1998 ; King et al., 2001 ; etc.)

Peu de travaux étudient la transition comptable d'une manière systémique (par systémique nous entendons tous les aspects comptables susceptibles d'être revisités tout au long du processus de la transition). Rares sont les articles qui s'interrogent sur les relations entre les changements économiques et les transformations dans le domaine de la comptabilité. Ces relations qui semblent évidentes pour les auteurs n'appellent pas de commentaires. En fait, les changements économiques sont très souvent abordés comme des instigateurs des réformes comptables. Partant, l'intérêt des travaux est focalisé sur les formes comptables d'arrivée dont le message principal est de souligner qu'elles se rapprochent fortement de celles en vigueur dans les économies occidentales de type capitaliste. Les critiques, quant à elles, sont réservées

à l'ancien système comptable de type communiste, à l'exception du travail de Richard (2000) sur la comptabilité soviétique. Dans les pays d'Europe de l'Est, l'intégration des directives européennes puis des normes comptables internationales de l'*IASB* dans les législations comptables nationales peut être interprétée comme l'aboutissement d'une reconversion totale vers une comptabilité de type capitaliste. En effet, ces pays ont réalisé ce que nous qualifions de *transition globale*, c'est-à-dire une transition qui touche à tous les aspects de la société tels que politique, économique, social, comptable et fiscal. Cela n'a pas été le cas d'autres pays comme la Chine et le Viêt-nam.

Nous allons, maintenant dans la section § 3.1., passer en revue les formes de description de la transition proposées par les universitaires et les experts de la transition post-communiste avant d'aborder les transformations de la comptabilité d'entreprise (§ 3.4).

### ***3.1. Les formes de description de la transition économique***

Nous présentons dans § 3.1.1. les sources de financement privés destinées aux entreprises comme facteur de distinction principale entre un système économique socialiste et un système économique capitaliste soulignées par Kornai (2000), puis dans § 3.1.2. la coordination par les marchés qui remplace la planification centralisée comme la deuxième différence fondamentale entre les deux systèmes économiques et, dans § 3.1.3. les relations entre comptabilité et transition économique.

#### **3.1.1. Capitaux privés, nouvelles sources de financement pour les entreprises**

Rappelons que, selon Kornai (2000), la différence fondamentale entre les systèmes socialiste et capitaliste réside dans l'idéologie économique incarnée par le pouvoir politique qui est favorable ou non à la notion de propriété privée.

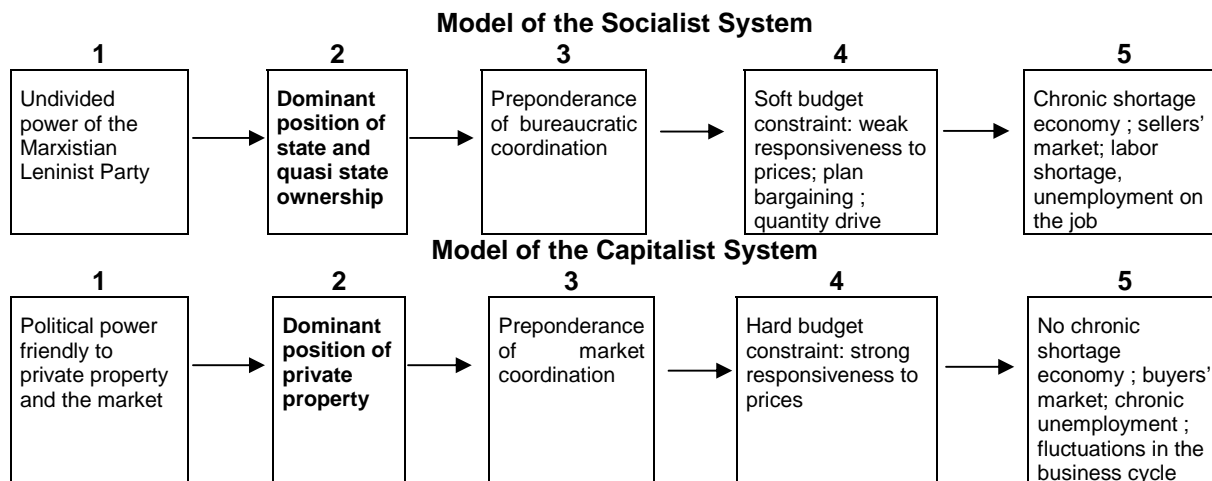
La figure 3.1. ci-dessous est la synthèse du raisonnement de l'auteur sur les relations causales entre le pouvoir politique, l'intensité des financements d'origine privée à destination des entreprises entre les deux systèmes économiques.

Selon Kornai (2000) l'idéologie économique oriente le choix du mode de coordination (plan versus marché) de l'économie nationale et les modes de gouvernance des entreprises. L'idéologie politique, les modes de coordination, les modes de gouvernance des entreprises



sont autant de variables explicatives des retombées économiques observées dans les anciennes économies centralisées et planifiées du bloc communiste.

**Figure 3.1. : Model of the Socialist and Capitalist Systems (selon Kornai<sup>34</sup>, 2000)**



Ce mode de description est habituel. L'évocation de la notion de propriété privée pointe en fait chez les auteurs étudiés vers des réformes économiques importantes comme le processus de privatisation, l'entrée en jeu d'autres acteurs économiques comme les marchés de capitaux nationaux et internationaux, toutes évolutions considérées comme rendant caduque la comptabilité communiste (Winkle, Huss, et al. 1994). Ding (2000) explique, par exemple que la reconnaissance de la propriété privée implique la naissance de nouvelles formes d'organisations privées associées à une remise en cause du rôle de l'État dans la sphère économique qui se retire peu à peu du contrôle direct sur l'économie nationale pour ne plus assurer qu'un contrôle indirect. L'ouverture économique signifie quant à elle une ouverture à l'international, et des pressions pour se mettre sur la même longueur d'onde comptable que les partenaires commerciaux internationaux (Bailey, 1995).

Les économistes et les experts en transition mettent l'accent sur l'impératif de privatiser les anciennes entreprises étatiques communistes. Pour eux, la diversification de l'actionnariat et l'émergence de nouvelles formes d'organisations privées (comme les sociétés par actions, les S.A.R.L, les entreprises familiales, le groupe, le holding) s'avèrent la solution incontournable pour remédier aux faiblesses du secteur étatique. Cet argument est repris dans les études sur les réformes comptable pour étayer les changements profonds observés dans la comptabilité

<sup>34</sup> Janos KORNAI, (2000), "What the change of system from socialism to capitalism does and does not mean", *Journal of Economic Perspectives*, Vol.14, n°1, Winter 2000, pp. 27-42.

d'entreprise avec l'émergence des questions comptables inconnues en économie communiste telles que le principe d'entité, les normes comptables internationales, le concept de groupe et la consolidation des comptes pour les groupes, l'audit "externe" comptable et financier.

### 3.1.2. Coordination par les marchés, alternative de la planification centralisée

Les auteurs étudiés décrivent également la transition comme un changement de mode de coordination. Le mécanisme d'élaboration des prix (montant monétaire d'échange) passe ainsi d'un mode de coordination centralisé par le plan et relevant exclusivement des instances bureaucratiques, gouvernementales à une coordination par le marché résultant de l'offre et de la demande. Dans sa critique du système de prix communiste déterminé artificiellement hors marché, Bailey convoque, par exemple, un argument de Stiglitz sur la relation entre le prix et la comptabilité (1994, p.202, cité par Bailey)

*"Il existe une relation symbiotique entre la comptabilité et les marchés, relation qui est exprimée à travers les prix. Cette relation existe parce que le mécanisme de prix est la composante fondamentale d'un système de comptabilité (Stiglitz, 1994, p.202). Par conséquent, la qualité des prix sur le marché a un impact direct sur la qualité de l'information fournie par le système comptable." (Bailey, 1995, p. 601, notre traduction)<sup>35</sup>*

La remise en cause du mécanisme de fixation des prix fait basculer tout le système d'évaluation et donc le système de comptabilisation communiste ainsi que les concepts comptables qui le composent.

Bailey (1988, 1995), analyse les caractéristiques des processus de comptabilisation communistes basés sur des "*prix artificiellement fixés*" par les autorités centrales dont l'expression en valeur monétaire n'est qu'un simple moyen d'agrégation des chiffres en vue d'assurer un suivi et un contrôle de l'État sur l'utilisation des ressources collectives allouées aux entreprises détenues et dirigées par l'État. Il en conclut que le système de comptabilisation intégré communiste ne peut pas être qualifié de comptabilité ("*accounting*") comme on l'entend dans les pays occidentaux et que le mot le plus exact pour le décrire est "*la tenue des livres comptables*" ("*clerical-bookkeeping*") car celui-ci est dépourvu de contenu économique et n'a qu'un seul rôle, la préservation des ressources octroyées par l'État.

---

<sup>35</sup> Bailey, 1995, Accounting in the transitional economy, *European Accounting Review*, décembre 1995, Vol. 4., n° 4, p. 601

*"There is a symbiotic relationship between accounting and markets that is mediated by prices. The relationship exists because a pricing system is the basis of an accounting system (Stiglitz, 1994:202). Consequently, the quality of the prices on the markets affects the quality of the information generated by the accounting system."*

L'auteur souligne qu'il est de ce fait, selon lui, impossible pour la période communiste de parler de documents comptables et financiers ("*financial statements*") en dépit des ressemblances car les documents et les informations fournis par "la tenue des livres comptables communiste" ne pourraient pas être exploités ni analysés pour en tirer des interprétations économiques en vue de prise de décision par les gestionnaires (Bailey, 1995).

### **3.1.3. Indissociabilité entre économie et comptabilité, postulat général dans les études de la transition économique post-communiste**

#### *Échec de l'économie centralisée et rejet de la comptabilité de type communiste*

La littérature que nous avons étudiée porte parfois un regard critique sur la comptabilité communiste. Ces critiques sont influencées dans une certaine mesure par l'échec de l'économie "dirigée" de type soviétique, mais s'expliquent aussi par la méconnaissance de celle-ci par le monde extérieur au bloc communiste (Bailey, 1995 ; Richard, 2000). L'isolement économique de ces pays du reste du monde, l'absence totale de communication entre les professionnels et les académiques des deux côtés pendant une longue durée et des barrières politique et linguistique ne facilitent ni les échanges ni la compréhension mutuelle (Petrovic et al., 1995).

Certains auteurs vont au-delà des critiques et comprennent que les objectifs de la comptabilité sont différents selon les systèmes. Bailey (1995) ainsi critique un manque de contenu économique pour les données comptables individuelles des entreprises communistes, mais il faut comprendre que celles-ci étaient ensuite agrégées au niveau national pour constituer des agrégats macro-économiques – indicateurs fondamentaux à partir desquels sont établis le Plan de production national et la politique d'allocation des ressources et de répartition de la richesse du système économique communiste (Meyer, 1990). Toute décision stratégique concernant le fonctionnement et la vie d'une entreprise communiste relevait des compétences des autorités centrales. Il semble donc évident que la tâche de prendre des décisions stratégiques ne figurait pas dans la description de poste du gestionnaire communiste. Et la remontée des données comptables était considérée comme une preuve de la bonne utilisation des ressources du peuple allouées à l'entreprise envers les instances de tutelle. La comptabilité d'entreprise communiste contient une recherche de rationalité économique différente de la comptabilité capitaliste, mais néanmoins réelle (Richard, 1980). Il s'agit de mesurer le niveau d'atteinte des objectifs du Plan. L'information comptable des entreprises

n'était pas destinée à la gestion de l'entreprise, mais elle était indispensable pour le système d'allocation des ressources de financement aux entreprises au niveau national (Schroll, 1995). La réforme comptable peut donc aussi être interprétée comme une réponse à la transformation des objectifs de la comptabilité.

Le constat est aussi partagé selon lequel la comptabilité communiste a achevé sa mission historique. Une nouvelle comptabilité est appelée à naître (Bailey, 1995; Dutia, 1995; Feleaga, 1992 ; Garrod et al., 1996b ; Gervais et al., 1994 ; Jaruga, 1993 ; Mackevicius et al., 1996 ; Rask et al., 1998 ; Richard, 1997, 2000 ; Schroll, 1995 ; Young, 1999 ; Zelenka et al., 1996). En revanche une pluralité de formes semble possible pour la nouvelle comptabilité.

### *Quelle comptabilité pour l'économie de marché dans les pays en transition ?*

Dispenser d'une nouvelle comptabilité qui correspond à une nouvelle définition de l'entreprise considérée comme une entité juridique indépendante à part entière avec ses droits et ses responsabilités semble l'objectif premier de la réforme de la comptabilité d'entreprise. C'est ce que signifie Bailey (1995) quand il distingue la "comptabilité" de la "tenue des livres". La "comptabilité" est au service de l'entreprise privée et des acteurs économiques liés à elle qu'ils soient des individus (actionnaires, dirigeants, managers, salariés etc.) ou des institutions (les banques, les marchés financiers, entreprises, l'administration etc.). Les objectifs principaux de la nouvelle comptabilité sont à redéfinir suite à la refonte du concept d'entreprise. La nouvelle comptabilité sera une comptabilité d'entreprise de type capitaliste dotée de nouveaux objectifs et destinée à de nouveaux profils d'utilisateurs, une comptabilité qui est également capable de se confronter à la mondialisation des marchés.

Niculae Feleaga (1992), parlant du cas de la Roumanie, explique que la réforme comptable a largement procédé par importation de formes comptables capitalistes étrangères.

*" A défaut de spécialistes qui maîtrisent les "règles du jeu" de la comptabilité dans une telle économie [ économie de marché selon l'auteur], à défaut d'une profession comptable qui aurait pu être mise à jour avec ce qui se passe au-delà du rideau de fer, à défaut d'une réalité économique qui permette de vérifier les hypothèses que l'on se pose, à défaut d'un enseignement ou de l'étude des systèmes de comptes comparés qui soit absolument nécessaire, il faut franchement dire que la seule solution était d'importer "un produit comptable" qui tienne compte le mieux des conditions, des particularités et des traditions de la Roumanie." (Feleaga, 1992, p. 227)*

L'auteur souligne qu'il serait cependant trop simpliste que de penser que le mot importation est synonyme de substitution. Des difficultés non négligeables dans le choix d'un "produit comptable" apparaissent car il faut tenir compte des conditions spécifiques du pays et des exigences des utilisateurs potentiels locaux et étrangers. Selon Feleaga (1992), la mise en application *du nouveau produit comptable* est d'autant plus difficile que tout système comptable est composé à la fois d'une composante "dure" tangible maîtrisable (la technique d'enregistrement, les méthodes de calcul) et d'une composante "molle" plus difficilement définissable qualifiée de signature économique, de mentalité calculatoire (Bryer, 1994), de rationalité économique (Bailey 1995), d'esprit du capitalisme (Weber, 1964, 1971, 1991).

Les auteurs sont unanimes concernant l'importance voire le caractère indispensable de la réforme comptable suite aux changements du système économique. Nous allons voir dans la section suivante (§ 3.2.) comment les réformes de la comptabilité ont été interprétées et quels sont les éléments conceptuels ou cadres d'analyse qui ont été mobilisés dans l'étude de la transition comptable.

### ***3.2. Les cadres théoriques dans l'étude des réformes de la comptabilité dans les pays en transition***

Les études qui ont été réalisées, pour la plupart, nous donnent une description détaillée des changements dans la réglementation de la comptabilité d'entreprise.

Rares sont celles qui proposent un cadre théorique pour expliquer les relations entre les changements de la sphère politico-économique et la comptabilité dans le processus de transition (Krzywda, Bailey et al., 1995 ; Garrod et al., 1996a ; Richard, 1997 ; Chiapello et Ding, 2004) ou les effets de la réforme comptable sur le processus de transition , ou l'impact de ces changements dans la perception des gens.

#### **3.2.1. Cadre théorique des idéaux-types de comptabilité pour les pays en transition européens (Krzywda, Bailey et al., 1995)**

A l'instar de Kornai (2000) qui prend les sources des financements privés à destination des entreprises comme déterminant principal pour qualifier une économie, Krzywda, Bailey et al.

(1995), élaborent un cadre théorique<sup>36</sup> (tableau 3.2.) sous forme de typologie *idéal-typique* des comptabilités européennes qui sera par la suite mobilisé dans l'étude historique de la comptabilité en Pologne (1918 – 1993) pour expliquer le système comptable polonais en 1993 dans le contexte de transition post communiste de ce pays.

Le cadre théorique est composé de deux *idéaux-types* dénommés "*tradition comptable*" européenne qui se réfèrent aux systèmes comptables des deux plus importantes puissances industrielles de l'Europe, à savoir celle de la Grande Bretagne et celle de l'Allemagne. Le premier modèle est représenté par la Grande Bretagne dont le système économique est caractérisé par une politique plutôt libérale (au sens du *laissez-faire*) : il est identifié au travers d'une prédominance des sources de financement pour les entreprises en provenance d'investisseurs privés. Le deuxième modèle est représenté par l'Allemagne où le rôle de l'État est plus important et les financements principaux des entreprises proviennent du système bancaire. Ce deuxième modèle est qualifié de tradition d'"*économie nationale*" ou de "*protectionnisme*".

Les auteurs proposent un cadre théorique à deux niveaux pour expliquer les différences induites par l'impact des sources de financement sur les politiques économiques et comptables. Sur le plan macroéconomique, on peut distinguer des effets dits fondamentaux ou de niveau 1 (*first-order effects*) et à un degré inférieur au niveau micro, on peut détecter des effets dits illustratifs ou de niveau 2 (*second-order effects*). Selon eux, les caractéristiques d'une comptabilité nationale sont fortement influencées par les effets fondamentaux sur le plan macroéconomique de niveau 1 qui sont ensuite traduits dans la comptabilité sous forme

---

<sup>36</sup> "In this section of the paper it is theorized that two distinct and enduring accounting traditions within Europe may be distinguished. It is not suggested that there are only two accounting traditions within Europe but merely, that these accounting traditions have been, and continue to be, influential. For the reasons indicated below the two traditions are categorized as the *laissez-faire* and the *national economic accounting* traditions.

In its development the theory borrows from the German sociologist Max Weber by utilizing the concept of pure or ideal-type (of rational action, in this instance). That is, the two accounting traditions are treated as objectively possible courses of action undertaken in response to different circumstances, although motivated by a common objective. Nevertheless, the theory is illustrated by reference to the first two major Western European industrial powers. Britain and Germany may be regarded as archetypal representatives of the *laissez-faire* and the *national economic accounting* traditions respectively.

"But it is necessary to keep in mind Weber's caution that "actual action is influenced by irrational factors of all sorts" causing "deviation from the line of conduct which would be expected on the hypothesis that the action were purely rational" (Weber, 1947: 92)

The critical assumption of the theory is the basic proposition that differences in the availability of private wealth for business investment led to differences in the strategies adopted by different nation states for the achievement of economic development and differences in the financing of industry which in turn led to, for example, differences in the conception of the role of business accounting in society, differences in the function and availability of financial statements and ultimately, differences in the size and functions of the accountancy profession." (Krzywda, Bailey et al., 1995, p. 626)

d'effets niveau 2 tels que les politiques comptables, les méthodes de calcul du profit, les états financiers et comptables, la politique de financement, la politique de calcul des provisions et les objectifs de la comptabilité (cf. tableau 3.2.).

Tableau 3.2. : Modèles de tradition comptable incarnés par le Royaume Uni et l'Allemagne

	Market Economy	
	Laissez-faire tradition " Private wave " industrial nation : e.g Britain	National economic tradition "Second wave" industrial nation e.g: Germany
<b>Private wealth effects</b> <i>First-order (fundamental)</i>	<b>Substantial</b>	<b>Limited</b>
State policy	Laissez-faire Adam Smith	Protectionism Friedrich List
State role	Elimination of monopoly Preservation of competition ( <b>accounting a private affair</b> )	Promotion of industry  <b>(accounting of state interest)</b>
Financing industry	Private investors	Investment banks
Role of banks	Short-term finance	Long-term finance
Corporate structure	Unitary boards	Two-tiered boards
<b>Regulation of accounting</b>	Private (no charts of accounts)	Law (state) (charts of accounts)
<b>Second-order effects</b> <i>(illustrative)</i>		
Accounting policy	Business community considerations	Public policy considerations
Profit measurement	Available for dividend	Available for taxation
Financial statements		
- focus	Private investor needs	State and banks' needs
- approval	Shareholders	Supervisor board
- access	All potential investors	Financial stakeholders
Equity, capital policy	No secret reserves	Supplementary capital creation
Depreciation policy	Assessment useful economic life Straight line	Tax advantageous route  Diminishing balance
Orientation	True and fair for private investors	Legal
Rubric	Commercial	Legal compliance

Source : Krzywda , Bailey et al., 1995, p. 629



Les *idéaux-types* de la tradition comptable du "*laissez-faire*" et celle d'"*économie nationale*" sont construits à partir d'un élément de base qui est le mode de financement des entreprises. Les auteurs font la distinction entre deux sources de financement principales. Le premier modèle est basé sur les sources de financement dites privées, c'est-à-dire des capitaux qui appartiennent à des investisseurs privés. Le deuxième est basé sur les financements octroyés par le réseau bancaire. Les auteurs soulignent les raisons causales entre les caractéristiques des sources de financement prédominantes dans une économie (soit en provenance des investisseurs privés, soit en provenance des banques) sur les politiques économiques et sur la comptabilité. Ils expliquent l'impact des origines des sources de financement sur le rôle de l'État dans l'économie nationale, sur le comportement des acteurs de l'industrie financière tels que les banques. Les capitaux investis façonnent les modes de gouvernance des entreprises et donc la conception de la réglementation comptable des entreprises. Les auteurs concluent que les caractéristiques des sources de financements prédominantes disponibles dans une économie pour être investies dans les entreprises sont les facteurs déterminants de la comptabilité d'entreprise.

Ce cadre *idéaltypique* est par la suite appliqué dans l'étude historique du processus de transformation comptable en Pologne entre 1918 et 1993. Étant donné le fait que la Pologne a connu une période avec une économie où la propriété privée était inexistante, l'approche historique oblige les auteurs à compléter leur cadre théorique initial (tableau 3.2.) par un tableau mettant en exergue les différences entre un système économique de marché et un système économique dirigée (tableau 3.3.).

**Tableau 3.3. : Synthèse des différences entre l'économie de marché et l'économie dirigée**

	<b>Market economy</b>	<b>Command economy</b>
<b>Means of production</b>	<b>Private</b>	<b>Public (state)</b>
Integrating mechanism	Market	Plan
Enterprise	Autonomous	Dependent
Prices	Independent (real)	Controlled (artificial)
Banks	Commercial orientation	Plan orientation
Transaction records function	<b>Accounting</b>	<b>Book-keeping</b>
	Active	Passive
Reporting	External	Internal
User	Business and state	Central authorities

Source : Krzywda, Bailey et al., 1995, p. 641

Dans le tableau 3.3., les auteurs proposent une liste des différences entre les deux systèmes économiques de marché et dirigé. Seule la différence sur la propriété des moyens de production se retrouve dans le cadre théorique des traditions comptables européennes de type capitaliste. Ceci montre que, pour les deux auteurs, la participation des capitaux d'origine privée dans l'économie est suffisante pour faire émerger une économie de marché.

Or les travaux des économistes et des experts de la transition ont montré que l'introduction des sources de financements privés destinées aux entreprises et l'émergence du secteur des entreprises privées exigent la création d'un cadre juridique et légal favorable vis-à-vis du droit de propriété privée en matière d'investissement des entreprises. Les études ont montré que la privatisation des entreprises d'État en cours dans la plupart des pays est loin d'être achevée et ce processus est hérissé de problèmes de nature différente dont le premier est directement lié à la comptabilité d'entreprise. Il s'agit de la fixation du prix de vente d'une entreprise - produit dont le marché était inexistant, et dont le prix dépend des modalités de répartition des bénéfices, du droit des sociétés etc. Ce cadre théorique présuppose, sur le plan théorique, un système économique dans lequel la séparation entre l'État et les entreprises est juridiquement définie, ce qui n'est pas encore le cas dans tous les pays en transition car pour des raisons historiques et politiques, le processus de la transition émane principalement d'initiatives gouvernementales (Bailey, 1995).

Or les différences entre les systèmes comptables des deux modèles d'économie communiste versus capitaliste n'ont pas été abordées. Pour Krzywda, Bailey et al., (1995) les deux comptabilités de type communiste et de type capitaliste ne sont pas des objets comparables. Ils les ont étiquetées différemment : d'un côté la fonction des enregistrements des transactions dans une économie de marché bénéficie de l'appellation "*accounting*" (en français : comptabilité) ; et de l'autre celle pratiquée dans une économie dirigée de la désignation de "*book-keeping*" (en français : tenue des livres) (tableau 3.3.). Cette démarche facilite la mise application du cadre théorique (quand il est possible) c'est-à-dire principalement sur les périodes où il y a la présence des capitaux privés (a été donc exclue la période de l'économie dirigée). Nous allons maintenant voir comment les auteurs ont mobilisé le cadre théorique pour étudier la transition polonaise.

L'histoire économique et comptable polonaise entre 1918 et 1993 a été découpée en trois périodes distinctes avec les caractéristiques sur les sources de financement pour les entreprises et les caractéristiques sous-jacentes de la comptabilité d'entreprise :

– Première période et la Seconde république en Pologne (1918 – 1939) est caractérisée par :

- l'absence de capitaux privés pour financer l'industrie : comme le pays était ravagé par les guerres, le niveau de développement économique n'est pas très élevé. La disponibilité des capitaux est dérisoire. Cette absence de sources de capitaux est expliquée aussi par la quasi non existence des bourses de valeurs.
- le manque de confiance des particuliers dans les banques privées. La plupart déposent leurs épargnes auprès des institutions bancaires publiques.

L'économie polonaise pendant la seconde république était fragile : inflation, crise économique et retrait des capitaux étrangers. Dans un tel contexte, l'État devait assumer l'ultime responsabilité d'aider et de soutenir l'économie nationale.

Ces éléments expliquent la tradition nationaliste de l'économie polonaise pendant la Seconde République. La comptabilité d'entreprise figurait parmi les priorités de l'État, non seulement comme moyen pour collecter les impôts, mais aussi comme mesure pour promouvoir le secteur industriel privé.

– Deuxième période avec le socialisme en Pologne (1944 – 1989)<sup>37</sup> : c'est la période de l'économie dirigée qui est caractérisée par :

- l'abolition du droit de propriété privée sur les moyens de production et des ressources naturelles ;

---

<sup>37</sup> *"The interpretation of economic management through the planning mechanism involved the termination of both the spontaneous operation of the market and the autonomous setting of prices through the interplay of supply and demand. Because prices were set artificially by central authorities, accounting data could not be used in the evaluation of enterprise performance. But commercial performance of enterprises was not considered relevant to the purposes of the socialist economy.*

*In the meantime, accounting was treated as an instrument of central economic administration, as a tool in exercising control over the activities of enterprises. Accounting was brought under the direct control of the Ministry of Finance and the control made effective through the creation of an obligatory uniform accounting system to be used in all enterprises. In effect, financial accounting was reduced to routinized book-keeping and more sophisticated systems of accounting that had been in use in some large enterprises in the latter 1030s (e.g cost accounting) had fallen into disuse by the 1960s.*

*Specific features of Polish accounting during this period were :*

- *state determination and direction of accounting policy*
- *recognition of the state and the primary user of the accounting system.*

*Surplus generated by enterprises were appropriated by the state budget and reallocated according to the requirements of the national economic plan, although later reforms of the economy left elements of surplus at the disposition of state enterprises. The uniform plan of accounts (at least initially) was based on a system which matched assets to their financial source (e.g. bank for working capital and the state budget for capital investment).*

*(...)Depreciation, therefore, calculated according to uniform rates determines by the Ministry of Finance, represented in effect a cash outflow from the enterprise back to the state budget via the banking system.*

*(...)The fundamental emphasis of accounting in command economy was on **custodianship of state resources.**"* (Krzywda, Bailey et al., 1995, pp.642-643, mise en gras par nous)

- un développement industriel relevant de politiques nationales de développement économique structurées autour d'un mécanisme de planification centralisé au niveau national.

Selon les auteurs, en l'absence d'investisseurs privés, de marchés de capitaux, la comptabilité d'entreprise en économie dirigée n'était destinée qu'aux autorités administratives de contrôle et des statistiques. La profession comptable n'était pas une profession indépendante. Il n'existait pas d'association indépendante de la profession comptable. Les principes comptables de l'économie de marché tels que le principe de prudence, le principe de continuité n'étaient pas pris en compte dans la comptabilité dirigée etc.

– Troisième période intitulée la "Pologne contemporaine" (1989 – 1993) est caractérisée par la diminution progressive de l'intervention de l'État et la création d'un environnement économique compétitif. Ce processus de changement économique est décrit par la transformation de la notion de propriété qui se traduit au travers du processus de privatisation. En ce qui concerne la tradition comptable de la Pologne après la période socialiste, elle reste fortement orientée par la réglementation dictée par l'État. La tradition comptable de la période post-communiste vise avant tout à se conformer à la législation. Les auteurs expliquent donc que pour des raisons historiques et politiques, le modèle d'économie de marché adopté par la Pologne s'apparente à l'idéal-type de la tradition d'économie nationale (allemande)<sup>38</sup>. C'est pourquoi la mise en application des normes comptables internationales nouvellement adoptées en Pologne est loin d'être la même de celle des pratiques internationales. Les raisons principales de cette différence résident dans la politique fiscale qui a un impact non négligeable sur la politique comptable.

En voulant proposer un cadre théorique à vocation normative ayant une applicabilité générale pour tous les pays européens en transition, le cadre théorique proposé par Krzywda, Bailey et al., (1995) présente des points d'ambiguïté qui se sont révélés au travers de leur étude historique sur le cas polonais.

– Il nous semble que la comptabilité polonaise pendant la période d'économie dirigée répondait à plusieurs critères de la comptabilité de l'idéal-type d'économie de marché selon la tradition d'"économie nationale" ou "protectionnisme" tels que :

- la politique comptable est au service de la politique gouvernementale,

---

<sup>38</sup> *"Changes in the economy necessitate fundamental changes in accounting principles. The review of the main financial accounting regulation extant in Poland supports the view that change is directed to a European market model but that the tradition selected would seem to be the national economic one for sound historical, economic and political reasons."* (Ibid., p. 647, mise en gras par nous)

- la comptabilité d'entreprise sert à calculer les impôts,
- la comptabilité est principalement au service de l'État et des banques,
- la comptabilité doit se conformer à l'esprit de la loi, etc.

Or deux aspects fondamentaux, en référence au cadre théorique (tableau 3.2.) distinguant la comptabilité de type économie de marché selon l'idéal-type de la tradition "économie nationale" ou du "protectionnisme économique" et celle de l'économie dirigée que sont la fonction de calcul de la création de richesse ("*Supplementary capital creation*") et la prise en compte du risque au travers des dotations aux provisions n'ont pas été abordés dans l'étude historique comptable polonaise.

– Selon nous, le cadre théorique de Krzywda, Baily, et al., (1995) ne permet pas de distinguer une comptabilité de type communiste ; par ailleurs il ne tient pas compte d'un état de fait : l'adoption des normes comptables internationales (incarnant la tradition du *laissez-faire* à l'anglo-saxonne) dans un grand nombre de pays d'Europe de l'Est dans leur législation nationale pour pouvoir attirer les capitaux étrangers. Nous nous sommes demandée si ce mimétisme institutionnel comptable ne représente pas la condition première pour passer d'une tradition d'économie nationale vers une tradition d'économie de type *laissez-faire*. S'il en est ainsi, les relations causales hiérarchiques entre la sphère macroéconomique et la sphère microéconomique comptable est donc à revoir (tableau 3.2.).

De cette analyse, il nous semblerait que Krzywda, Bailey et al., (1995) se positionnent plus dans l'après transition économique. Le cadre théorique sert à déterminer la tradition économique à laquelle s'apparente une comptabilité post-communiste en se référant aux modes de financement des entreprises. La discrimination à l'encontre de la comptabilité communiste sous-entendant une rupture dans le passage de la "*book-keeping*" de l'économie dirigée à l'"*accounting*" de l'économie de marché (Krzywda, Bailey et al., 1995) renforce notre interprétation selon laquelle le cadre théorique est conçu dans l'objectif de mesurer les formes d'arrivée des comptabilités des pays en transition afin de les interpréter.

Considérer uniquement les différentes origines possibles pour les financements comme la condition nécessaire et suffisante pour faire émerger une comptabilité capitaliste nous semble fort discutable. Selon ces auteurs, la présence des ressources privées induirait la naissance d'une comptabilité capitaliste. Le cadre théorique de ces auteurs, selon nous, ne permet pas d'étudier le processus de la transformation de la comptabilité en contexte de transition économique. Il ne fournit que des éléments d'interprétation de la comptabilité de type capitaliste en construction observée dans les différents pays en transition. Toutefois, avec ce cadre théorique, nous nous sommes demandé comment pourrions nous expliquer les autres

différences entre un système d'économie dirigée et un système d'économie de marché. Il s'agit selon nous de savoir comment celles-ci impactent les transformations de la comptabilité ou n'impactent pas la comptabilité. Le cas de la réforme comptable dans l'ancienne République Démocratique Allemande après la chute du mur de Berlin peut être pris comme contre exemple à la thèse de Krzywda, Bailey et al., (1995) : l'implantation de la nouvelle comptabilité capitaliste est antérieure (et non postérieure) à la mise en œuvre de la politique de réforme économique. La mise en vente des anciennes entreprises étatiques a été facilitée par la valorisation de ces entreprises selon les nouvelles règles comptables (Young, 1999).

La littérature a montré que cette rupture n'est pas aussi évidente, que la transformation de la comptabilité est un processus long et coûteux. En effet, si un système comptable peut être facilement remplacé par un autre, on pourrait penser que les pays en transition auraient pu choisir un système comptable de type capitaliste dans les pays occidentaux et puis l'importer. Les études réalisées ont infirmé l'hypothèse de copie intégrale d'un système comptable en provenance d'un des pays capitalistes bien que les pays en transition se soient plus ou moins inspirés des systèmes comptables en pratique dans les économies de marché pour créer leur nouvelle comptabilité adaptée à l'économie de marché.

### **3.2.2. Divergences des perceptions de changements chez les Comptables des pays en transition (Boross, Clarkson et al., 1995)**

Dans la majorité des travaux, les changements comptables étudiés sont ceux de la réglementation. Rares sont les chercheurs qui essaient d'aborder les changements comptables en pratique, encore plus rares les travaux qui étudient le comportement des personnes face aux changements. Cela nécessite en effet des méthodologies de recherche qualitative lourdes comme dans le travail de Boross, Clarkson, et al. (1995) dont l'objectif est d'étudier la perception des praticiens et des utilisateurs hongrois et étrangers travaillant en Hongrie vis-à-vis des changements comptables un an après la mise en œuvre de la nouvelle loi comptable hongroise (1992-1993). Les auteurs ont réalisé des entretiens puis ils ont élaboré un questionnaire et l'ont administré. Cette méthodologie de recherche est une première en Hongrie au début des années 1990. Une deuxième étude réalisée par Illénes, Weetman et al., (1996), adoptant la même méthodologie de recherche par questionnaire sur le même terrain – la Hongrie, vise à étudier l'impact de la nouvelle loi comptable promulguée en 1992 sur les pratiques comptables. Les auteurs cherchent à identifier les variables qui expliquent les changements dans les pratiques, c'est-à-dire l'application ou la non application

par les comptables dans les entreprises des nouveaux règlements ou des nouvelles options réglementaires autorisées par la nouvelle loi. Étant donné le nombre limité de répondants (44 personnes comprenant des directeurs financiers, des professeurs de comptabilité, des praticiens, les auditeurs) les résultats ne sont pas généralisables. En dépit de ces limites, les résultats permettent aux auteurs de déceler certaines variables explicatives des différences de pratique comme la taille de l'entreprise, le secteur, l'influence internationale, le droit fiscal, le droit des sociétés.

Ces deux études sur les pratiques comptables soulèvent une question inhérente à toute étude de la législation comptable qu'elle soit nationale ou internationale : celle de l'écart entre le discours véhiculé dans les textes réglementaires et ce qui se pratique réellement au sein des entreprises.

Les réformes comptables dans les pays en transition et plus spécifiquement dans les pays d'Europe de l'Est sont devenues des thèmes d'actualité vers 1995. Ceci s'est traduit par une publication plus importante sur la transition comptable post-communiste. Les travaux réalisés par Richard (1997, 2000) dans la section suivante § 3.2.3. nous offrent une vision systématique des transformations comptables suite aux bouleversements économiques dans les pays en transition d'Europe.

### **3.2.3. Diversité des modes de régulation comptable et axes de "changements névralgiques" dans les pays en transition d'Europe de l'Est (Richard, 1997, 2000)**

Dans une étude récapitulative et comparative sur les changements comptables dans les 6 pays de l'Europe de l'Est (Bulgarie, Hongrie, Pologne, Roumanie, Russie et Tchéquie), Richard (1997) explique que l'étude de la transition d'un système comptable de type communiste à un autre de type capitaliste dans la double problématique soulève une ancienne interrogation qui s'est imposée aux épistémologues de la comptabilité : la comptabilité (en partie double) est-elle un attribut du capitalisme ? Dans le contexte de ce capitalisme, est-elle mono-forme ou protéiforme ?

*" Eu égard à ces deux questions, l'étude des comptabilités des pays de l'Europe de l'Est offre un intérêt tout particulier. En effet, grâce à l'effondrement du bloc communiste, le chercheur en comptabilité découvre un riche champ documentaire non seulement sur l'impact de la transition d'un système comptable de type communiste à un autre de type capitaliste; mais également, dans le cadre de choix opérés par les différents pays concernés, sur la diversité des modes de régulation comptable capitaliste et sur les raisons qui conduisent à leur adoption." (Richard 1997, p. 351)*

Se référant aux travaux académiques et aux documents réglementaires, Richard (1997) a reconstitué l'ancien système comptable communiste avec ses caractéristiques reflétant le mode de régulation de l'économie planifiée. L'auteur identifie ensuite les changements primordiaux qui ont accompagné ces économies dans le passage vers l'économie de marché. Cette étude lui permet de tirer des enseignements sur les deux questions évoquées ci-dessus. En particulier, la comptabilité capitaliste apparaît comme loin d'être mono forme. Richard livre une description rigoureusement documentée des axes de "*changements névralgiques*" de la comptabilité d'entreprise dans les 6 pays étudiés. Il étudie successivement les sources de la comptabilité, ses utilisateurs, ses objectifs fondamentaux, ses principes de base, les concepts comptables, les règles d'évaluation, les documents de synthèse, l'organisation comptable et le contrôle externe des comptes. L'auteur établit des concordances entre les changements observés et les typologies capitalistes mettant en exergue la pluralité des combinaisons possibles adoptées par ces pays sous l'influence des facteurs internes et externes. L'objectif de Jacques Richard n'est pas de faire émerger un cadre d'analyse généralisable, mais de susciter une prise de conscience de la diversité des modes de régulation capitaliste qui explique la pluralité des comptabilités capitalistes.

L'étude réalisée par Richard (2000) sur la comptabilité russe avec un regard rétrospectif sur son antécédente, la comptabilité soviétique, peut être vue comme une réhabilitation de cette dernière. Richard, à travers son travail, a démontré que certaines appréciations à l'encontre de la comptabilité soviétique n'ont pas de fondement. Contrairement à ce qui a pu être dit sur la comptabilité soviétique, l'auteur a démontré qu'il existe :

*"(...)une comptabilité digne de cette appellation en ex-URSS, voire même un système très sophistiqué ; que la comptabilité soviétique n'est pas une comptabilité de caisse ; que cette comptabilité n'est pas seulement influencée par l'idéologie marxiste ; que le plan comptable soviétique n'est pas proche du plan comptable français ; et en dernier lieu que les comptables soviétiques n'étaient pas des automates incapables de réfléchir à une théorie comptable."*  
(Richard, 2000, p.345).

Pour la comprendre, selon l'auteur, il faut la replacer dans son contexte socio-économique. La comptabilité soviétique qui a vu le jour en ex-URSS puis largement diffusée dans presque toutes les économies centralisées et planifiées, est régie par un mode régulation économique qui est celui du Plan. Elle est conçue pour répondre aux objectifs fixés par ce mode de régulation. La transition économique est le passage d'un mode de régulation planifié vers un mode de régulation de marché. Et c'est ce type de régulation du système économique qui au sein de la famille capitaliste détermine les caractéristiques de la nouvelle comptabilité.



Vu le contexte national et international de la transition économique, Jacques Richard reste réservé dans ses prédictions en ce qui concerne l'évolution future de la comptabilité d'entreprise dans ces pays. Les exemples recueillis au travers des études mentionnées confirment cette réalité. Un autre élément d'importance non négligeable en ce qui concerne l'élaboration des nouvelles législations dans les pays en transition est l'influence directe ou indirecte des experts occidentaux via les programmes d'assistance offerts par les institutions financières internationales : le cas de la Roumanie en est une illustration. La réforme comptable de la Roumanie débute sous l'influence française suivi d'un changement d'orientation vers le modèle anglo-saxon en 1996 du fait de l'assistance offerte par le gouvernement britannique dans le cadre de *"The Know-how Fund Project"* avec la participation de *"The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)"* (King et al. 2001, p.150, p.156).

Étant donné le degré de précocité du processus de réforme comptable dans les pays étudiés par rapport au moment de la réalisation de son étude (1997), Jacques Richard a fait le choix de focaliser son travail principalement sur les changements de la législation comptable nationale. L'étude des pratiques comptables (par pratique il entend la mise en application de la législation comptable par les praticiens au sein des entreprises) n'est pas faisable selon lui car elle rencontre deux difficultés majeures : la première réside dans les difficultés d'accès aux archives comptables des entreprises et la deuxième dans les changements trop rapides et fréquents en matière réglementaire qui ne facilite pas ce type d'étude.

Le travail de Richard sur les six pays d'Europe de l'Est a fourni une liste relativement exhaustive des axes de changements *"névralgiques"* dans le passage d'une comptabilité de type communiste vers une comptabilité de type capitaliste. L'auteur a voulu au travers de cette étude comparative montrer que même si les axes de changement sont récurrents d'un pays à un autre, des écarts ont été observés quant aux formes comptables d'arrivée. Nous y reviendrons en détail dans les sections § 3.3. et § 3.4. car compte tenu de l'ampleur géographique et de l'aspect quasi systémique de cette étude, l'étude de Richard représente l'une des références principales pour les sections suivantes.

### **3.2.4. Liens entre comptabilité et capitalisme : ébauche d'un idéal-type de la comptabilité capitaliste (Chiapello et Ding, 2004)**

De ces réflexions surgit une interrogation : quels sont les critères qui permettent de dire qu'une comptabilité est capitaliste ? Cette interrogation est au cœur de l'article de Chiapello et Ding (2004). Reprenant la controverse engendrée par l'affirmation de Sombart sur les liens indissociables entre la comptabilité en parties doubles et le capitalisme, les deux auteurs se demandent, puisque la comptabilité en parties doubles n'est pas spécifique au capitalisme, quels sont alors les caractéristiques d'une comptabilité qualifiée de capitaliste qui la différencient d'une comptabilité communiste ? En replaçant les écrits de Sombart dans son contexte historique, l'expression "*comptabilité en parties doubles*" dans la phrase tant citée, mais aussi tant critiquée de Sombart semble désigner une forme bien précise de comptabilité capitaliste qui va au-delà de la seule partie double et qui cristallise l'avènement du capitalisme. De cette nouvelle lecture, Chiapello et Ding (2004) proposent un idéal-type de la comptabilité capitaliste (tableau 3.4.)

L'idéal-type, selon Weber, est l'ensemble des traits fondamentaux communs qui permettent de qualifier un système économique. L'idéal-type de la comptabilité capitaliste est un cadre qui regroupe les classifications, les principes, les méthodes d'évaluation, les règles de présentation de l'information comptable indispensables au bon fonctionnement de l'économie capitaliste. Ces classifications, principes, règles traduisent les relations qu'entretiennent les différents acteurs qui, en utilisant les données comptables, s'approprient une façon de représenter la réalité économique véhiculée par ces données et à leur insu se laissent influencer voire guider dans leurs actes, leur prise de décision.

**Tableau 3.4. : Caractéristiques de l'idéal-type d'une comptabilité capitaliste**

<b>Capitalisme</b>	<b>Communisme</b>	<b>Impact sur la comptabilité</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Se focalise sur l'accumulation du capital.</li> <li>Le capital investi doit dégager un profit qui sera ré-investi dans l'activité économique pour dégager plus de profit au cours de la période suivante.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Est organisé afin d'assurer une production suffisante pour la population avec les moyens de la production centralisée et planifiée et les échanges entre les entreprises.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Définition de l'entité de comptable</b></li> <li>▶ <b>Rôle de la comptabilité</b></li> <li>▶ <b>Concept de capital et définition du résultat économique de l'entreprise</b></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Les fonds requis pour l'activité économique proviennent des bailleurs de fonds privés.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Les fonds requis pour l'activité économique proviennent uniquement de l'État.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Format et définition du bilan</b></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Le profit réinvesti sera ajouté au capital initial et appartient aux propriétaires du capital initial.</li> <li>– Les revenus individuels proviennent du travail mais peuvent aussi avoir des origines très variées.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Concept de profit est aboli.</li> <li>– L'unique source de revenus provient du travail</li> <li>– Un système de distribution égalitaire de la richesse accompagné de services sociaux.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Définition du résultat de l'entreprise</b></li> <li>▶ <b>Méthodes appliquées dans la répartition du résultat</b></li> <li>▶ <b>Traitement comptable des salaires</b></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Il y a un marché et les entreprises fonctionnent en compétition.</li> <li>– Les prix dépendent de la règle de l'offre et de la demande.</li> <li>– Incertitude des marchés.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Absence du marché. Les activités économiques sont coordonnées et intégrées dans des systèmes hiérarchiques.</li> <li>– Les prix sont fixés bureaucratiquement.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Signification des concepts de charge et produit</b></li> <li>▶ <b>Rôle de la comptabilité</b></li> <li>▶ <b>Principe de prudence</b></li> </ul>

Source: Chiapello et Ding (2004), notre traduction

Selon ces auteurs, la transition d'une économie communiste vers une économie de marché se présente comme le terrain d'investigation de prédilection pour faire émerger l'idéal-type de la comptabilité capitaliste en d'autres termes les pré-requis comptables pour qu'une économie capitaliste puisse effectivement fonctionner. Leur étude consiste à déterminer les caractéristiques des deux systèmes économiques, communisme et capitalisme pour en déduire les différences fondamentales qui peuvent être captées dans la comptabilité.

A la différence de Richard qui cherche à nous montrer la diversité des comptabilités capitalistes, l'idéal-type de la comptabilité capitaliste proposé par Chiapello et Ding (2004) nous propose un cadre d'analyse avec des caractéristiques fondamentales communes des comptabilités capitalistes qui pourrait servir de référence pour appréhender la réforme comptable dans les pays en transition car les études empiriques ont explicitement montré que la transition économique affecte directement la comptabilité d'entreprise.

### 3.2.5. Impact de l'idéologie politique sur la réglementation comptable, évolution du concept de "prudence" en comptabilité chinoise (Ezzamel, Xiao et al., 2007)

Ezzamel, Xiao et al., (2007), dans leur article proposent un cadre théorique qui explique le rôle structurant des discours des hommes politiques sur la réalité sociale et économique. Les auteurs ont montré comment les discours (oraux et écrits) d'un leader politique, incarnant ses croyances, ses valeurs politiques peuvent modeler la réalité économique et sociale, lui donner un sens et un contenu conforme à ses propres représentations idéologiques et légitimer ces représentations pour les imposer à la société grâce au pouvoir de persuasion discursif.

Le cadre théorique est bâti autour de la notion d'"idéologie politique" selon la définition suivante de Eagleton (1991) :

*"[Les auteurs ont utilisés] le terme **"idéologie politique"** pour désigner les croyances qui déterminent les valeurs et structures politiques, et/ou les croyances qui impactent le comportement et l'action politique. Les idéologies dominantes peuvent poursuivre des stratégies diverses: "Un pouvoir dominant peut se doter d'une légitimité en **déendant** les croyances et valeurs conformes à son idéologie ; en **rendant naturelles et universelles** ses croyances et ses valeurs de telle manière que celles-ci apparaissent comme évidentes et inévitables ; en **dénigrant** toute idée qui peut porter atteinte à ces valeurs et à ces croyances ; en **éliminant** toute forme de pensée rivale, peut-être sans avoir recours au discours, mais par des moyens de déduction logique implicites ; et en **rendant opaque** la réalité sociale en sa faveur."<sup>39</sup> (Eagleton, 1991, pp.5-6, soulignés par l'auteur lui-même, cité par Ezzamel, Xiao et al., 2007, p. 672, notre traduction)*

Selon cette définition de l'idéologie politique, l'idéologie est considérée comme un moyen d'action que les hommes politiques utilisent comme moyen de communication en émettant des signaux, du sens et des représentations. Ceci implique que les choses sont construites discursivement endossant des significations et des contenus au gré de ces promoteurs et de leur discours qui donnent l'interprétation que l'on doit avoir des choses.

---

<sup>39</sup> " We pay special attention to "political ideology", whereby ideology becomes the means by which actors engage into battles "at the level of signs, meanings and representations" (Eagleton, 1991, p.11). We use the term "political ideology" to designate either beliefs that are intended to be about political values and structures, and/or beliefs that impact upon political behaviour and action. Dominant ideologies can pursue various strategies: "A dominant power may legitimate itself by **promoting** beliefs and values congenial to it; **naturalizing and universalizing** such beliefs so as to render them self-evident and apparently inevitable; **denigrating** ideas which might challenge it; **excluding** rival forms of thought, perhaps by some unspoken but systematic logic; and **obscuring** social reality in ways convenient to itself" (Eagleton, 1991, pp.5-6, original emphases). Such strategies are not orthogonal to each other but interact with each other. This brings us much closer to the notion of "dominant ideology" with that being the ideology promoted by political and intellectual elites." (Ezzamel, Xiao et al., 2007, p. 672)

Le cadre théorique basé sur le concept d'"idéologie politique" comme moyen de création de la réalité économique en lui donnant un contenu formaté au travers d'un discours dominant ayant autorité sur une communauté est mobilisé dans l'étude de la transformation de la comptabilité chinoise (plus spécifiquement l'étude du rejet puis de l'adoption de la notion de prudence comptable et des principes relevant de la comptabilité capitaliste) entre deux périodes distinctes en Chine. Ces deux périodes sont marquées par deux figures emblématiques du Parti communiste chinois : Mao Zedong et Deng Xiaoping qui ont incarné les deux formes de l'idéologie politique marxiste. D'un côté, le Maoïsme traduit l'idéologie politique marxiste orthodoxe du Parti communiste chinois (1950 – 1970) ; et, l'autre le Dengisme la version modernisée de l'idéologie politique du Parti (1980 – 1990).

Le Maoïsme reposait sur une trilogie idéologique qui représentait le fil conducteur du discours politique dominant pendant la période dite de communisme classique ou orthodoxe (1950 – 1970) : (1) la lutte des classes (selon Marx), (2) la planification centralisée, (3) et la propriété d'État. La transformation de cette idéologie vers une forme pro-marché dans le discours proclamé par Deng comme procédé d'introduction d'une nouvelle conception de l'économie construite sur des principes de (1) priorité au développement des forces productives, de (2) l'économie de marché et de (3) l'ouverture aux capitaux privés s'avère un cadre théorique adapté au cas de la transition économique chinoise sous la direction du Parti communiste.

L'idéologie politique était traduite au travers du discours dominant et fournissait les principes d'action pour l'État dans l'élaboration de ses politiques dont celle de la comptabilité. Ces principes étaient des références idéologiques incontournables dans la construction de tout projet économique et/ou social de la Chine de la période concernée. En effet, l'idéologie politique véhiculée par le discours politique dominant représentait des principes au nom desquels les dirigeants politiques construisaient et/ou défendaient l'organisation de l'économie nationale conforme à leurs croyances et à leurs valeurs.

Cependant, les auteurs attirent notre attention sur l'"autorité" qui fait d'un discours idéologique l'instigateur d'une transformation sociale. Le discours est un texte composé de mots, mais ce n'est pas n'importe quel texte. Il dispose certes d'une existence autonome, mais son analyse ne peut pas être déconnectée du contexte d'où il émane. Les caractéristiques d'un

discours idéologique résident dans l'environnement de sa genèse et la personne qui le prononce.

*"Au-delà du fait que le discours contient un aspect d'autonomie et de spécificité. Said (1991, p.4) a noté que, "les textes sont constitués de mots, dans une certaine mesure ils sont des faits, et même quand ils en viennent à les renier, ils représentent quand même une partie du monde social, de la vie humaine, et certainement des moments historiques où ils sont identifiés et interprétés." De la même façon, Bourdieu (1991, p. 169, mise en gras par l'auteur) a mis l'accent sur les conditions sociales de la production et le fonctionnement du discours idéologique: "les idéologies sont **doublément déterminées**(...) [et] leurs caractéristiques les plus spécifiques proviennent non seulement des intérêts des classes ou des fractions de classes qu'ils traduisent (...), mais aussi des intérêts spécifiques de ceux qui les produisent et de la logique du terrain de production." C'est un domaine qui est imprégné de pouvoir symbolique où le pouvoir des relations entre les orateurs et leurs groupes respectifs sont actualisées" (Bourdieu, 1991, p. 38) au travers du discours de l'autorité. Pour Bourdieu, l'autorité spécifique du discours réside dans le fait que le discours est **compris**, qu'il dégage des effets dès le moment où il est **compris comme il se doit de l'être** et que celui-ci est prononcé par une personne **légitimement reconnu pour le faire** (Bourdieu, 1991, pp. 111-113)." <sup>40</sup> (Ezzamel, Xiao et al., 2007, p. 673, notre traduction, mise en gras dans les textes originaux)*

L'importance accordée par les auteurs à la notion de discours idéologique, de ses influences sur les modes de représentations sociales leur a permis de démontrer que les objets comptables sont malléables en fonction du discours idéologique et non pas de la nature objective du régime politique ou du système économique. En d'autres termes, un régime politique d'orientation marxiste comme le Parti communiste chinois peut avoir un discours favorable aux caractéristiques relevant de l'économie de marché si celles-ci sont convergentes avec les principes idéologiques préconisés par le Parti.

Le tableau 3.5. suivant est une synthèse des transformations de l'idéologie politique chinoise entre la période du Maoïsme et de celle du Dengisme et de leur traduction dans la comptabilité.

---

<sup>40</sup> "Rather, discourse retains an element of autonomy and specificity. Said (1991, p.4) has also noted, "texts are wordly, to some degree they are events, and even when they appear to deny it, they are nevertheless a part of the social world, human life, and of course the historical moments in which they are located and interpreted." Similarly, Bourdieu (1991, p.169, original emphasis) underlines the social conditions of the production and functioning of ideological discourse: "ideologies are **doubly determined** (...) [and] owe their most specific characteristics not only to the interests of the classes or class fractions they express (...), but also to the specific interests of those who produce them and to the specific logic of the field of production". This is a context that is imbued with symbolic power in which "the power relations between speakers or their respective groups are actualized" (Bourdieu, 1991, p. 38) through the discourse of authority. For Bourdieu, the conditions that render authority discourse specific consist of it being **understood**, of it exercising its effects only once it is **recognized** as such, and of it being uttered by the person(s) legitimately **licensed** to do that (Bourdieu, 1991, pp. 111-113)." (Ezzamel, Xiao et al., 2007, p. 673)

**Tableau 3.5. : Synthèse de l'impact des idéologies politiques Maoïsme et Dengisme sur la comptabilité et le principe de prudence comptable en Chine (construite à partir de l'article d'Ezzamel, Xiao et al., 2007)**

	<b>Ère du Leader CPC<sup>1</sup> : MAO (1950 – fin de la décennie 1970)</b>	<b>Ère du Leader CPC : DENG (1980 – 1990)</b>
<b>Idéologie politique :</b> Caractéristiques de l'idéologie politique dominante véhiculées par le discours politique	<b>Maoïsme</b> (1) Principe fondamental : lutte des classes (selon Marx) (2) Planification centralisée (3) Propriété d'État	<b>Dengisme</b> (1) Priorité accordée au développement économique émanant du débat " <i>Truth Criterion Debate</i> " : le réalisme pratique l'emporte sur la doctrine (notre traduction) (2) Économie de marché (3) Toutes formes de propriété sont considérées comme des moyens pour le développement du socialisme. D'où encouragement de la propriété privée
<b>Le discours idéologique sur le rôle de la comptabilité et sa traduction comptable</b>	<p>Les rôles de la comptabilité selon le Maoïsme : faciliter la planification centralisée, fournir des indicateurs économiques pertinents, promouvoir la productivité et les économies, protéger la propriété de l'État, juguler la corruption, le vol, les rebus et le gaspillage ; et d'une manière générale, résoudre les conflits entre l'État, les entreprises et les individus<sup>2</sup>.</p> <p>(1) <u>La comptabilité vue sous l'angle de la lutte des classes</u> – La comptabilité chinoise est un outil au service de la lutte des classes. La comptabilité soviétique est adoptée car elle répond à cette priorité – La comptabilité capitaliste est à écarter car elle défend les intérêts des capitalistes. C'est pourquoi la notion de prudence est vue comme un moyen pour protéger les intérêts des capitalistes. <b><i>Elle ne peut pas être adoptée dans la comptabilité chinoise</i></b> (p. 679)</p> <p>(2) <u>La comptabilité au service de la planification centralisée</u> – La comptabilité chinoise est au service de la réalisation du plan : plan uniforme des comptes (p. 679) – La catégorie économique "capital" n'existe pas dans un système économique socialiste – La comptabilité n'a pas pour objectif de calculer le surplus du capital.</p> <p>(3) <u>La comptabilité au service de la propriété étatique</u> – La comptabilité chinoise est conçue pour assurer le rapatriement total des revenus vers le budget de l'État (p.680) – La prédominance de la propriété étatique dans l'économie chinoise impose la hiérarchie des intérêts suivante : • en premier ceux de l'État, • en deuxième ceux de l'entreprise, • en dernier ceux des individus. (p.681) D'où la comptabilité est un moyen pour résoudre les conflits d'intérêts entre l'État et les entreprises et de faire respecter cette hiérarchie des intérêts.</p>	<p>La fin explique les moyens. Tous les moyens permettant de faire évoluer les forces productives et de transformer la Chine en un pays plus riche et plus puissant sont à considérer, dont la comptabilité capitaliste<sup>3</sup>.</p> <p>1) <u>La comptabilité comme moyen pour développer les forces productives</u> – La comptabilité est une technique neutre sur le plan idéologique. Elle est une science et une technologie. – Pas de discrimination à l'encontre de la comptabilité capitaliste. – La Chine a besoin d'une comptabilité qui permet de développer une économie marchande (<i>commodity economy</i>)</p> <p>(2) <u>La comptabilité au service de l'économie marchande</u> – Évolution dans l'adoption du principe de prudence dans la comptabilité chinoise : • Création des ASBE (<i>Accounting Standards for Business Enterprises</i>) en 1988 en intégrant le principe de prudence ; • provisions dans le cas de baisse de prix sur les marchandises (1992) ; • Intégration des méthodes d'amortissements dégressifs et la méthode d'évaluation des stocks LIFO (1992). – Adoption des normes comptables internationales IAS et IFRS (2001)</p> <p>(3) <u>La comptabilité et les différentes formes de propriété</u> – La notion de capital et de dividendes – Création du "<i>Accounting System for Chinese-Foreign Joint-Ventures</i>" (1985) – alignement du principe de prudence sur les normes internationales ;</p>

Notes : extraits de l'article de Ezzamel, Xiao et al., 2007

<sup>1</sup> CPC : Communist Party of China

<sup>2</sup> *"The discursively constituted roles of accounting involve : facilitating central planning, producing relevant economic calculations, promoting productivity and savings, protecting public ownership, stamping out corruption, theft, embezzlement, and waste , and in general dealing with emerging conflicts between the state, SOEs and individuals."* (Ezzamel, Xiao et al., 2007, p. 682)

<sup>3</sup> *"(...) We do not want capitalism, but we do not want backward and poor socialism either; we want developed socialism with high productive forces to make China wealthy and strong. We believe socialism is superior to capitalism. Its superiority should manifest in it having better conditions for developing productive forces."* (Deng, 1979, cite par Ezzamel, Xiao et al., 2007, p.685)

*"Under Dengism, any means, irrespective of its ideological designation, can be used to develop socialist productive forces; hence what may be considered as capitalist accounting could be used as long as it serves a socialist end, so the end justifies the means."* (Ezzamel, Xiao et al., 2007, p.685)

*"A planned economy is not equivalent to socialism, because there is planning under capitalism too; a market economy is not capitalism, because there are markets under socialism too. The essence of socialism is liberation and development of the productive forces, elimination of exploitation and polarization, and the ultimate achievement of prosperity for all."* (Deng, 1992, p.94, cité par Ezzamel, Xiao et al., 2007, p. 688)

*"(...) our accounting systems are not suited to the development of a commodity economy and economic reform. The existing systems were established under the planned economy to serve the needs of unified income and spending. (...) We must change the accounting systems and develop accounting standards based on the experience of foreign countries and international conventions."* (Zhang, Deputy Minister of Finance, 1992, p.2, cité par Ezzamel, Xiao et al., 2007, p. 689)

En effet, dans le travail empirique sur la transformation de la comptabilité chinoise, les auteurs ont montré comment les changements au niveau du discours idéologique ont ouvert la voie à l'introduction de concepts comptables capitalistes qui étaient auparavant condamnés pour la simple raison qu'ils étaient jugés incompatibles avec les principes fondamentaux de l'idéologie politique dominante de l'époque. Les concepts en eux-mêmes n'ont pas réellement changé avec le temps. Cependant, aujourd'hui ils sont acceptés voire interprétés positivement parce que les références d'interprétation au travers de l'idéologie politique dominante sous Deng ont évolué.

Comme illustration, les auteurs ont choisi la notion de prudence – une notion polémique à la lumière de l'idéologie marxiste orthodoxe de Mao car elle était considérée comme contradictoire avec le principe de la lutte des classes. Les auteurs ont expliqué comment la notion de prudence qui était, sous la règle de Mao, condamnée comme un outil, indigne du socialisme, créé par les capitalistes pour défendre leurs intérêts individuels, pour éviter de payer les taxes, pour dissimuler leur secret des affaires, un moyen de tricherie, de manipulation, d'exploitation, est, sous l'ère de Deng, acceptée comme un principe neutre, une pratique internationale à acquérir sans danger aucun pour le développement du socialisme, voire même un moyen pour réaliser le développement économique chinois préconisé par le Parti communiste chinois.

Selon nous, l'originalité de cet article réside dans le choix du cadre théorique. Le concept d'idéologie politique vu comme moyen d'action et procédé du changement. La transformation des croyances, des valeurs au travers du discours idéologique s'avère un angle d'approche à la fois subtil et pertinent pour appréhender la problématique de la transition économique dans



les pays où le Parti communiste représente encore la force politique dominante au pouvoir comme en Chine ou au Viêt-nam. En effet, l'économie centralisée et planifiée est très souvent assimilée au régime communiste. Le concept d'idéologie politique permet de surmonter la difficulté qu'il y a à penser la transition comptable dans des pays où le régime politique n'a pas changé.

Toutefois, d'autres différences non moins importantes telles que la notion de résultat (Richard, 2000) ou de profit et ses règles de répartition, la quête du surplus sur les capitaux investis comme leitmotiv de l'économie capitaliste (Chiapello et Ding, 2004) n'ont pas été abordées par les auteurs. Ceci a été, néanmoins, subrepticement abordé au travers de l'idée selon laquelle la comptabilité peut aider à résoudre les conflits entre l'État, les entreprises et les individus. Or l'origine principale de ces conflits réside dans les méthodes de détermination du résultat comptable et leurs modes de répartition entre les différents acteurs économiques dont l'État. Selon nous, le cadre théorique d'Ezzamel, Xiao et al., (2007) s'aligne plus ou moins avec l'approche largement adoptée par les chercheurs sur les économies en transition qui expliquent que les changements économiques induisent les changements comptables.

En revanche, des transformations comptables révélées dans la littérature soulèvent des questions sur le sens inverse – des influences possibles des transformations comptables sur la révision ou la réadaptation du discours politique dominant. Nous pensons à l'introduction quasi d'office aujourd'hui des normes comptables internationales (IAS) dans les législations nationales des pays en transition (Albanie, Chine, République Tchèque, Pologne, Russie, etc.) (tableau 3.8.) n'ayant pas la tradition comptable du capitalisme financier. Selon nous, il serait intéressant de voir comment l'idéologie politique du Parti communiste chinois prend en compte ou ne prend pas en compte l'idéologie véhiculée au travers des normes comptables internationales telles que le principe de la *True and Fair View*, le principe de prudence, le principe de prééminence de la substance sur la forme, la priorité accordée aux destinataires des marchés financiers etc ou d'autres formes de mimétisme institutionnel. Paradoxalement, si la comptabilité ne peut plus être le médiateur dans les conflits entre l'État et les acteurs économiques, elle devient alors le lieu où se concrétisent de nouvelles formes de conflit. Nous nous demandons si ces nouvelles formes de conflit polarisées dans la comptabilité ne sont pas dans une certaine mesure les déclencheurs de la révision de l'idéologie politique dominante.

Par ailleurs, selon nous, un poids trop important est accordé aux idéologies politiques. La transition comptable doit se comprendre en prenant en compte certes la tendance idéologique mais aussi en interrelations avec les changements de l'ensemble du cadre institutionnel.

### **3.2.6. Comptabilités des pays occidentaux, alternative comptable pour les pays en transition**

Les articles et travaux dans notre base de littérature confirment un état de fait reconnu qui fait le consensus des auteurs : le passage d'une comptabilité de type communiste vers une comptabilité de type capitaliste accompagne toute transition vers l'économie de marché (Meyer, 1992 ; Andreff, 1993 ; Bailey, 1995 ; Richard, 1997 ; Eyraud, 2003 ; Chiapello et Ding 2004). Les auteurs travaillant sur la réforme comptable dans les pays d'Europe du Centre et de l'Est, en Russie, en Chine etc. sont partis d'un postulat implicite fort selon lequel l'alternative à adopter pour la comptabilité d'entreprise est celle pratiquée dans les pays capitalistes renforcée par les normes comptables européennes et internationales. Ceci signifie que tôt ou tard, l'ancien système sera totalement remplacé par un nouveau et que l'importation d'une comptabilité de type capitaliste est prévisible. La seule question qui reste à régler est de savoir laquelle, parmi les différentes variantes des comptabilités capitalistes, sera adoptée. Il nous semble que cette approche est simplificatrice car si les "sources d'inspiration" proviennent des modèles comptables occidentaux, aucun pays n'a déclaré importer en intégralité le système comptable britannique, français ou américain. La raison est évidente : tout le monde sait pertinemment qu'une telle entreprise sera irréalisable car les conditions d'accueil du produit importé sont quasi-inexistantes. La réforme comptable ne peut pas se réaliser indépendamment de celle des autres domaines tels que le droit, la fiscalité, le système bancaire, etc. Une forme de comptabilité qualifiée de "capitaliste" est donc en usage dans ces pays en transition, mais cette comptabilité "capitaliste" de la transition contient encore beaucoup de différences par rapport aux standards des pays capitalistes occidentaux.

L'aspect politique est un autre élément à ne pas négliger. Certains pays classés pays en transition comme la Chine et le Vietnam ont décidé de s'ouvrir sur le plan économique tout en maintenant au pouvoir le Parti Communiste. Les dirigeants politiques de ces pays ne décident de changer que ce qui leur semble nécessaire pour la mise en place d'une économie de marché. Des concessions importantes aux exigences de la communauté économique internationale ont été faites visant, semble-t-il un objectif purement économique, l'intégration au marché mondial. Ces changements comptables doivent être interprétés avec beaucoup de

nuances étant donné qu'est encore perceptible dans le langage officiel de ces deux pays une réticence vis-à-vis du mot capitalisme et de ses dérivés. Ces deux pays se sont proclamés être sur la voie de l' "*économie de marché à orientation socialiste*", ou de "*socialisme de marché*" : jeu rhétorique ou ambition de proposer un nouvel ordre économique avec la co-existence de la propriété privée et de la propriété d'État, des marchés libres et régulés, des prix de marché et des prix contrôlés ?

Comme le propose Bryer (1993, 1994, 2000, 2005), on peut rechercher dans le langage comptable des "*signatures du système économique*". La comptabilité contient donc des éléments de réponse, quant à la caractérisation du fonctionnement d'une économie. La comptabilité conçue pour relater l'économie et de ce fait elle illustre certains traits marquants de celle-ci.

Les auteurs sont quasi unanimes pour dire que la réforme de la comptabilité est un chantier de réforme non seulement prioritaire, mais incontournable dans le processus de transition économique. Les anciens pays du bloc communiste, sans aucune exception, qui se déclarent en transition de l'économie centralisée et planifiée vers l'économie de marché sont amenés à revisiter leur système de comptabilité. La transition économique, qu'elle soit dirigée par le Parti communiste (cas du Vietnam et de la Chine) ou déclenchée par des partis de tendance politique plus libérale (cas des pays d'Europe de l'Est), et la transition comptable sont deux processus indissociables. Le tableau 3.6. ci-dessus nous donne un récapitulatif des changements qui ont été recensés dans la littérature sur ce thème pendant plusieurs années nous aidera à visualiser des thèmes clés.

Nous n'avons cité dans le tableau 3.6. que les sept principaux auteurs qui ont une vision systémique de la transition comptable et qui ont abordé les principales transformations comptables évoquées d'une manière plus dispersée chez les autres auteurs.

Tableau 3.6. : Thèmes étudiés dans les articles sur la réforme comptable

Source	Thèmes étudiés dans la réforme comptable
<b>Feleaga [1992]</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- prise en compte des expériences internationales et des normes internationales dans la conception de la nouvelle comptabilité</li> <li>- "les grandes options" de la nouvelle comptabilité devraient être transparentes : objectifs, principes et conventions, méthodes d'évaluation, présentation des documents de synthèse</li> <li>- utilisateurs</li> <li>- cadre juridique de la comptabilité</li> <li>- recyclage de tout le personnel comptable</li> <li>- multiplier l'activité de recherche en comptabilité en vue de la création d'un cadre conceptuel pour la comptabilité d'entreprise</li> </ul>
<b>Jaruga [1993]</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- droit commercial et réglementation comptable</li> <li>- prise en compte des directives européennes et des normes comptables internationales</li> <li>- prise en compte des expériences des pays occidentaux européens</li> <li>- harmonisation entre réglementation comptable et création de la bourse de valeurs</li> <li>- audit : profession indépendante et normes d'audit</li> <li>- rôle de la profession comptable dans le processus de législation</li> </ul>
<b>Winkle et al., [1994]</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- révision des normes comptables</li> <li>- système de <i>reporting</i> comptable pour répondre aux exigences d'information comptable des parties prenantes de l'entreprise privée et des marchés de capitaux</li> <li>- méthodes d'évaluation comptables et la privatisation</li> <li>- harmonisation des normes comptables chinoises avec les normes internationales</li> </ul>
<b>Garrod &amp; McLeay [1996]</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- objectifs du <i>reporting</i> comptable</li> <li>- utilisateurs</li> <li>- mode de genèse de la législation comptable</li> <li>- méthodes d'évaluation des actifs : valeur comptable et valeur de marché</li> <li>- nature et définition du concept de résultat</li> <li>- format de présentation des états comptables et financiers</li> <li>- définition du concept d'entité comptable pour le <i>reporting</i></li> <li>- concept de groupe comme entité comptable</li> <li>- professionnalisation du métier de «comptable»</li> </ul>
<b>Mackevicius et al., [1996]</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- plan de comptes révisé</li> <li>- conception et publication d'une loi stipulant les principes comptables</li> <li>- édition des comptes et format des états comptables et financiers</li> <li>- profession comptable</li> <li>- enseignement de la comptabilité</li> </ul>
<b>Richard [1997]</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sources de réglementation comptable</li> <li>- utilisateurs</li> <li>- objectifs</li> <li>- principes comptables</li> <li>- concepts fondamentaux : capital, résultat, produit, charge, actif, groupe</li> <li>- règles d'évaluation : des stocks, des immobilisations corporelles et incorporelles, des titres à court terme cotés, des créances, des dettes en devises étrangères</li> <li>- comptabilisation des impôts sur les bénéfices</li> <li>- documents de synthèse : bilan, compte de résultat</li> <li>- organisation comptable</li> <li>- contrôle externe des comptes</li> </ul>
<b>Chiapello et Ding [2004]</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- concept d'entité comptable</li> <li>- rôle de la comptabilité</li> <li>- concept de capital – concept du résultat économique de l'entreprise</li> <li>- format et présentation du bilan</li> <li>- concept de passif</li> <li>- concepts de charge et de produit</li> <li>- modalités de répartition du profit</li> <li>- comptabilisation des salaires</li> <li>- principe de prudence</li> </ul>

Les transformations comptables évoquées dans la littérature peuvent être classées en deux types : d'une part les institutions comptables (par institutions, nous entendons les organismes gouvernementaux de normalisation, les associations professionnelles, les utilisateurs, les établissements et les programmes de formation etc.) (§ 3.3.); et, d'autre part, les transformations du système comptable que nous qualifions de formes comptables (§ 3.4.).

Afin de faciliter la lecture des sections (§ 3.3. et § 3.4.), nous avons élaboré une matrice de synthèse (tableau 3.7.) mettant en correspondance les transformations comptables en fonction des changements économiques et les approches théoriques ou cadres d'analyse qui ont été mobilisés par les auteurs. Le tableau est composé de six colonnes. La première (1) relate les transformations comptables les plus étudiées au travers de la littérature. Les colonnes (2), (3) (4) et (5) représentent les axes de changement principaux dictés par les réformes économiques.

**Tableau 3.7. : Matrice de synthèse des études sur les transformations de la comptabilité et la transition économique dans les pays en transition dans la littérature**

Transformations de la comptabilité	Formes de description de la transition économique				Auteurs clés
	Financements des entreprises : capitaux privés	Alternative à la planification : la coordination par les marchés	Nouvelle conception de l'entreprise	Séparation de l'État et du monde des entreprises	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Sources réglementaires	Ministère des Finances : Maître d'œuvre de la réglementation comptable				Richard (1997)
Objectifs	L'information comptable sert à mesurer la rentabilité des capitaux investis, la performance de l'activité économique et à la prise de décision dans l'allocation des ressources. Elle sert de référence dans les décisions de gouvernance d'entreprise. Elle est l'information de référence pour le calcul des impôts.				Tous les auteurs
Utilisateurs	Actionnaires et Banquiers	Marchés et parties prenantes	Moyen de communication entre l'entreprise et les parties prenantes	Mode de surveillance indirecte de l'État	Tous les auteurs
Profession comptable	Exigence de compétence professionnelle reconnue par des diplômes	Notion d'indépendance du métier de comptable		Reconnaissance des associations professionnelles par les instances gouvernementales	Tous les auteurs
Audit	Exigence de la part des propriétaires des capitaux investis	Légitimité de l'entreprise sur les marchés financiers	Processus d'intégration des entreprises dans les marchés internationaux	Réglementation de l'audit dictée par les instances gouvernementales	Tous les auteurs
Formation	Programmes diplômants à différents niveaux	Moyen d'assurance sur les critères de fiabilité de la profession		Processus d'intégration internationale de la profession	Tous les auteurs
Intégration des référentiels comptables étrangers	Intégration des normes comptables internationales par tous les pays en transition				Tous les auteurs
Principe de la prééminence du fond sur la forme					Tous les auteurs

Transformations de la comptabilité	Formes de description de la transition économique				Auteurs clés
	Financements des entreprises : capitaux privés	Alternative à la planification : la coordination par les marchés	Nouvelle conception de l'entreprise	Séparation de l'État et du monde des entreprises	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Principe de l'entité	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Naissance des comptes de "Capitaux propres"</li> <li>• Mesure du surplus dégagé par les capitaux investis</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'entreprise est une personne morale et juridique indépendante</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilité de l'entreprise sur ses capitaux propres</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Retrait de l'État de la gouvernance des entreprises étatiques</li> <li>• Création du droit des sociétés</li> </ul>	Richard (1997) Krzywda, Bailey, et al. (1995) Chiapello et Ding, (2004)
Principe de prudence	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Préservation du Capital</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prise en compte des risques dus à la volatilité des prix sur les marchés</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prise en compte des risques des marchés et des aléas de l'environnement économique</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Droit des sociétés</li> <li>• Droit fiscal</li> </ul>	Richard (1997) Krzywda, Bailey, et al. (1995) Chiapello et Ding, (2004) Ezzamel, et al. (2007) et les autres auteurs
Concept d'actif	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Choix parmi les options de calcul des d'amortissements</li> <li>• Options alternatives au principe du coût historique</li> </ul>				Richard (1997)
Principe de rattachement des charges au produit					Tous les auteurs
Concept de résultat	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les capitaux investis doivent dégager un profit qui sera ré-investi dans l'activité économique</li> <li>• Le profit ré-investi sera ajouté au capital initial et appartient aux propriétaires du capital initial</li> </ul>				Richard (1997) Krzywda, Bailey, et al. (1995) Chiapello et Ding, (2004)
Répartition du résultat et notion de revenus individuelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Décisions de répartition du profit relèvent des actionnaires</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Liens entre les prix des marchés et le résultat de l'activité économique</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Distinction nette entre les capitaux investis dans l'entreprise et la propriété personnelle des actionnaires</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Droit du travail et droit fiscal</li> <li>• Réglementation sur la répartition du résultat net</li> <li>• Traitement comptable des salaires</li> </ul>	Chiapello et Ding, (2004)
Méthodes d'évaluation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Évaluation par les marchés</li> <li>• Naissance des marchés boursiers</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suppression des prix dirigés</li> <li>• Prix : résultante de l'offre et de la demande</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entreprises fonctionnant en compétition</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suppression de tout système de subsides ou d'aide de l'État</li> <li>• Naissance du droit de faillite</li> </ul>	Chiapello et Ding, (2004)
Format du bilan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Séparation des capitaux propres et des dettes</li> </ul>				Richard (1997) Gervais (1992, 1996) Tang et al. (2000) Chiapello et Ding (2004)