

## Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale : comparaison des principes et des concepts

In: Economie et statistique, N°29, Décembre 1971. pp. 17-31.

---

Citer ce document / Cite this document :

Bouinot J. Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale : comparaison des principes et des concepts. In: Economie et statistique, N°29, Décembre 1971. pp. 17-31.

doi : 10.3406/estat.1971.2160

[http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/estat\\_0336-1454\\_1971\\_num\\_29\\_1\\_2160](http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/estat_0336-1454_1971_num_29_1_2160)

---

## Abstract

Private accounts, public accounts and national accounts by Jean Bouinot

Private accounts, public accounts and national accounts present the appearance of different techniques, reserved for different fields of observation. The divergences, however, should not be allowed to mask their underlying unity as instruments of recording and administration. A tendency to bring them into line has recently begun to take shape. In France, the towns (1964) and the central government (1969) have adopted new accounting systems which borrow very largely from the system of business accounting.

This article takes stock of the prospects of alignment. For this purpose, comparisons are grouped under three heads; the complementary character of the methods of observation specific to each system of accounting : the similarity in the procedure for recording and presenting information, and, finally, the transposition of the techniques used to analyse information. From this general survey, it emerges that efforts in alignment should result in a reciprocal refinement of accounting instruments. .

## Resumen

Contabilidad privada, contabilidad pública y contabilidad nacional por Jean Bouinot

La contabilidad privada, la contabilidad pública y la contabilidad nacional aparecen como técnicas diferentes, destinadas a campos de observación separados. Las divergencias no han de hacer perder la memoria de su unidad profunda en calidad de aparatos de registro y de gestión. Se dejaron sentir últimamente tendencias hacia una aproximación. En Francia, los municipios (1964) y el Estado (1969) adoptaron nuevos sistemas contables profusamente inspirados en el plan contable de las empresas. El presente artículo hace el balance de las perspectivas de armonización. A tal efecto, las equiparaciones están reagrupadas en torno a tres temas : carácter complementario de los métodos de observación propios de cada contabilidad; similitudes relativas a los procedimientos de registro y de presentación de la información; y, por último, transposición de técnicas utilizadas en el análisis de la información.

Se desprende de este bosquejo que los esfuerzos de armonización deberían desembocar en un mutuo acendramiento de los aparatos contables.

## Résumé

La comptabilité privée, la comptabilité publique et la comptabilité nationale se présentent comme des techniques différentes, réservées à des domaines d'observation séparés. Les divergences ne doivent pas faire oublier leur unité profonde en tant qu'instruments d'enregistrement et de gestion. Des tendances au rapprochement se sont manifestées récemment. En France, les communes (1964) et l'État (1969) ont adopté de nouveaux systèmes comptables faisant de larges emprunts au plan comptable des entreprises.

Cet article dresse un bilan des perspectives d'harmonisation. A cet effet, les comparaisons sont regroupées autour de trois thèmes : le caractère complémentaire des méthodes d'observation propres à chaque comptabilité, les similitudes relatives au procédé d'enregistrement et de présentation des informations, enfin la transposition de techniques utilisées pour l'analyse des informations.

De ce tour d'horizon, il ressort que les efforts d'harmonisation devraient aboutir à un affinement mutuel des instruments comptables.

# Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale

## *Comparaison des principes et des concepts*

par Jean BOUINOT

Les comptabilités des entreprises et de l'administration diffèrent considérablement : les définitions, les modes d'enregistrement, les principes d'évaluation, la forme des documents, tout concourt à rendre la comparaison difficile.

A ces deux systèmes, les comptables nationaux ont adjoint d'autres cadres, adaptés à l'analyse macro-économique. Mais comme ils doivent y inscrire les informations en provenance des entreprises ou des administrations — ainsi que des ménages et des institutions financières — il leur faut rendre compatibles entre elles les données comptables issues des documents de ces agents. Actuellement, la mise au point de comptes intermédiaires, à l'intérieur du système de comptabilité nationale, vise à mieux adapter les statistiques économiques aux possibilités des plans comptables utilisés notamment par les entreprises.

C'est dans cette perspective que les statisticiens ont mêlé leurs réflexions à celles des comptables. Par une participation active aux travaux des instances compétentes, notamment du Conseil national de la comptabilité et de l'Ordre des experts comptables et comptables agréés, l'I.N.S.E.E. a contribué ces dernières années à faire évoluer la comptabilité d'entreprise et à préparer la révision du plan comptable général. Les statisticiens s'intéressent également, au sein de l'administration, à la réforme de la comptabilité publique.

Mais quels que soient les efforts de rapprochement des points de vue des comptables d'entreprise et comptables publics d'une part et des statisticiens et comptables nationaux de l'autre, il subsiste des divergences dans les concepts et les principes qui tiennent à l'essence même et aux objectifs de ces trois types de comptabilité.

Plusieurs études théoriques ont déjà été réalisées sur ce thème, soit par l'I.N.S.E.E., soit par des comptables et des universitaires. *Economie et statistique* ouvre aujourd'hui ses colonnes à M. Jean Bouinot, chargé de cours à la Faculté de Droit de Tunis, dont l'étude compare les trois types de comptabilité en se plaçant au niveau des principes et concepts de base.

Toute comptabilité constitue un instrument de gestion destiné à livrer une transcription chiffrée et coordonnée des activités économiques d'un agent ou d'un groupe d'agents. Mais la conception même du contrôle de gestion donne lieu à des approches différentes, voire opposées, qui se reflètent dans la diversité des techniques comptables.

La comptabilité privée, comptabilité de l'entreprise appelée aussi comptabilité commerciale, poursuit deux objectifs fondamentaux, la description globale de la situation patrimoniale et la mesure du résultat de période.

La comptabilité publique, instrument d'observation au service de l'administration, a été conçue comme un dispositif de contrôle pour surveiller la manipulation des deniers publics. La régularité des opérations importe plus que leur opportunité si bien que l'enregistrement des mouvements de fonds occupe une place prédominante.

La comptabilité nationale, dernière née des techniques comptables, donne d'une économie, considérée comme un tout, une représentation d'ensemble, à échelle réduite, dans un cadre cohérent. Instrument d'observation de la politique économique et de l'économie politique auxquelles elle apporte une terminologie rigoureuse, elle mérite également la dénomination de comptabilité économique.

### **Confrontation des langages**

La confrontation des langages comptables tourne le plus souvent à un constat des points de divergence, motivé par le souci d'affirmer l'originalité et l'autonomie de chaque discipline face à des tentatives d'annexion. Un bilan compa-

ratif plus complet doit inscrire à son actif les points de ressemblance et de convergence. A défaut de mettre en évidence un tronc commun dont chaque comptabilité ne serait qu'un rameau original, la quête serait déjà fructueuse si elle permettait de réunir un fonds commun de concepts et de techniques.

Sur le terrain d'une réflexion plus quotidienne, la diversité des langages comptables pose un problème de traduction, notamment lors de l'intégration des comptabilités micro-économiques dans la maquette de la comptabilité nationale. Sa solution requiert une connaissance précise des passages menant des arcanes d'une comptabilité à l'autre.

Enfin une confrontation d'ensemble ouvre des perspectives d'enrichissement réciproque, de perfectionnement mutuel. A priori, des concepts et des techniques sont transposables d'un langage à l'autre, moyennant un éventuel effort d'adaptation.

La mise en perspective des trois ordres de comptabilité sera ordonnée autour de trois thèmes successifs :

- la délimitation du champ d'observation;
- la traduction comptable des observations;
- la lecture et l'interprétation des informations comptables.

L'étude se limitera à une confrontation des techniques comptables françaises <sup>1</sup>. Au sein de la comptabilité publique, celle de l'État constituera le principal terme de la comparaison car elle demeure, à l'heure actuelle, la branche la moins affectée par l'invasion de la comptabilité d'entreprise dans le secteur public <sup>2</sup>.

---

# 1

## Trois contributions complémentaires

---

Chaque comptabilité organise son champ d'observation en privilégiant un angle de vue particulier et propose un mode de lecture des faits économiques à la fois original et complémentaire de celui qu'adoptent les deux autres instruments comptables.

### Comptabilité publique : les six phases d'une opération

Dans la gestion des affaires privées, les dépenses sont génératrices de recettes du fait que les biens et services achetés sont transformés pour obtenir de nouveaux biens destinés

à la vente : l'espérance de produits décide de l'engagement des charges. En matière de finances publiques « la dépense est la cause de la recette publique » selon une formule de M. Louis Trotabas <sup>3</sup>, car elle a pour objet de satisfaire « gratuitement » un besoin collectif, parfois indivisible, toujours difficile à quantifier. A la place d'un contrôle par la mesure des rendements fonctionne un dispositif rigide de contrôle juridique qui a contribué à définir avec rigueur les stades d'une opération prévue par le budget.

La séquence d'une opération d'achat, que nous prendrons comme exemple, comporte six phases successives :

1° La phase de la prévision donne lieu à l'ouverture d'un crédit dans le budget.

2° L'exécution de l'opération d'achat est déclenchée par la commande du bien à un fournisseur. La phase de la décision, créatrice d'une dépense ultérieure, apparaît en comptabilité publique, sous le terme d'engagement.

3° Conformément au principe du « service fait » selon lequel l'État ne paie pas d'avance, la livraison du bien doit être constatée par un fonctionnaire d'exécution.

4° La liquidation, souvent confondue avec la constatation <sup>4</sup>, consiste à déterminer le montant définitif de la dette.

5° L'ordonnancement traduit la volonté de l'administration d'éteindre sa dette. Il prend la forme d'un document appelé ordonnance ou mandat de paiement.

6° Le paiement, dernier stade de la séquence aux yeux de la comptabilité publique, est « l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette » <sup>5</sup>. Il correspond seul à la notion de dépense, par opposition à la notion de charge, définie en comptabilité privée.

Pour assurer la parfaite régularité des opérations, les différentes phases de leur exécution sont confiées à des agents distincts qui se contrôlent mutuellement. Le principe de la séparation des pouvoirs, rappelons-le brièvement, fonctionne de la manière suivante.

Un ordonnateur ou administrateur, fonctionnaire placé à la tête d'un service dépensier assure l'engagement, la constatation, la liquidation et l'ordonnancement. Le paye-

---

1. La comptabilité de l'entreprise est codifiée par le plan comptable général de 1957.

Les méthodes de la comptabilité nationale française sont exposées dans un numéro de la revue *Études et conjoncture* (n° 3, mars 1966).

Pour la comptabilité publique de l'État, nous nous référons essentiellement au décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (décret n° 62-1587, J. O. du 30 décembre 1962) et à l'instruction n° 69-124 du ministère de l'Économie et des Finances (direction de la comptabilité publique) en date du 5 novembre 1969.

2. Entre le domaine des grandes entreprises nationalisées, qui appliquent le plan comptable 1957 uniquement, et celui du budget de l'État, s'étend une zone mixte relevant conjointement des règles de la comptabilité publique et des principes de la comptabilité privée. Cette zone embrasse désormais les communes que nous retiendrons au cours de notre exposé à titre d'illustration.

3. Louis Trotabas : « Finances publiques » (Dalloz), cf. p. 137, 3<sup>e</sup> édition 1969.

4. L'article 30 du décret du 29 décembre 1962 dispose : « La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense ».

5. Cf. article 33 du décret du 29 décembre 1962.

SCHÉMA I. La double lecture d'une opération d'achat en comptabilité privée

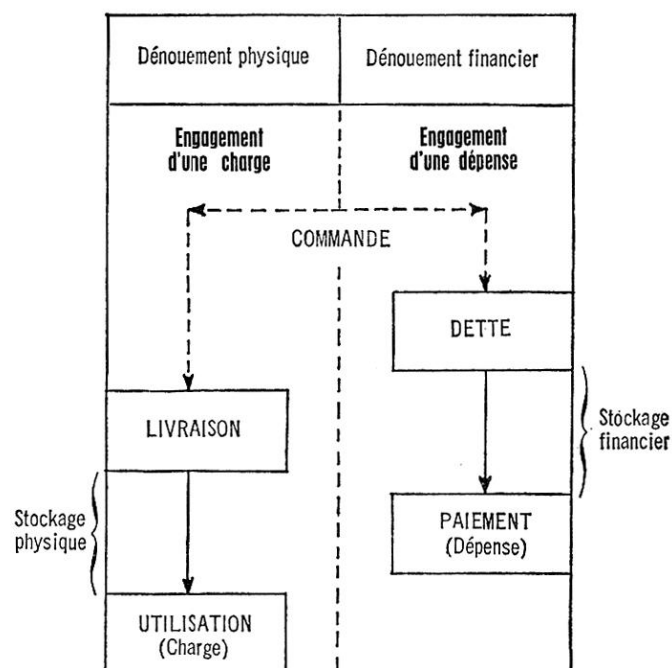
ment est exécuté par un autre fonctionnaire, le comptable, appartenant à un service central spécialisé, placé sous l'autorité du ministre des finances. Les stades de l'engagement et de l'ordonnancement sont soumis à l'examen d'un contrôleur financier, « choisi exclusivement parmi les fonctionnaires appartenant aux cadres des administrations dépendant du ministère des finances »<sup>6</sup>.

L'opportunité des opérations est appréciée avant tout lors du premier stade, celui de la prévision. Toutefois l'ordonnateur dispose également d'un certain pouvoir d'appréciation dans la mesure où le budget conserve à la dépense un caractère facultatif et laisse une marge de manœuvre à l'intérieur d'un crédit déterminé.

Au total coexistent quatre comptabilités parallèles :

- une comptabilité prévisionnelle de recettes et dépenses présentée dans un budget;
- une comptabilité de décision, dressée au stade de l'engagement;
- une comptabilité des créances et dettes, tenue selon le principe des droits constatés<sup>7</sup>;
- une comptabilité de caisse ou comptabilité deniers à la charge des comptables.

La démarche de la comptabilité publique se schématise ainsi :



La livraison du bien est suivie avec une attention particulière car elle précède nécessairement son utilisation, c'est-à-dire sa disparition à l'occasion de la création de nouveaux biens. Le schéma I explicite la double lecture de l'opération d'achat à laquelle procède la comptabilité de l'entreprise.

### Construction de comptes de stocks

Les stocks physiques et les stocks financiers, objet principal des enregistrements comptables, sont suivis par des comptes qui indiquent parallèlement les augmentations (+) et les diminutions (—) [schéma II].

La richesse nette d'une entreprise, ou encore sa situation nette S, est la différence entre les stocks possédés (A) et les

Stades	Documents pour un achat courant
Prévision.....	Budget, décrets de répartition.
Engagement.....	Bon de commande.
Constatation.....	Bon de livraison.
Liquidation.....	Facture.
Ordonnancement.....	Mandat de paiement.
Paieement.....	Quittance de paiement.

## Comptabilité privée : coordination de l'opération physique et de l'opération monétaire

La comptabilité publique surveille uniquement le dénouement financier des opérations, la comptabilité privée s'intéresse tout autant à leur dénouement physique. L'angle de vue est déplacé pour saisir simultanément les aspects réels et les aspects monétaires : le schéma précédent s'appauvrit sur certains points pour s'enrichir sur d'autres.

SCHÉMA II. Le fonctionnement des comptes de stocks

Stock physique		Stock financier de créance		Stock financier de dette	
Débit	Crédit	D	C	D	C
+	-	+	-	-	+
Stocks possédés ou actif (A)				Stocks dûs ou passif exigible (D)	

6. Article 2 de la loi du 10 août 1922, considérée comme la charte du contrôle financier.

7. La comptabilité des engagements est réunie avec celle des créances et dettes sous le terme de comptabilité administrative, dirigée dans chaque ministère par un contrôleur financier.

stocks dus (D). La variation de S au cours d'une période donnée mesure par conséquent le résultat de l'activité de l'entreprise au cours de cette période<sup>8</sup>.

$$(I) \quad S^{t_n} = A^{t_n} - D^{t_n};$$

$$(II) \quad \Delta S^n = \Delta A^n - \Delta D^n;$$

$$(I') \quad A^{t_n} = S^{t_n} + D^{t_n}, \quad S + D \text{ étant appelé le passif.}$$

(I) est l'expression de la situation nette à l'instant  $t_n$ , (II) l'expression de la variation de la situation nette pendant la période (n) et (I') l'équation d'équilibre du bilan.

Le bilan présente l'équation (I') sous la forme d'un tableau à deux colonnes; celle de gauche indique le premier membre, c'est-à-dire l'actif, et celle de droite le deuxième membre, c'est-à-dire le passif.

### Le principe de la partie double

De l'équation de définition de la situation nette, il est possible de déduire le principe de l'enregistrement en partie double, puisqu'aussi bien toute variation de l'un des termes sera nécessairement accompagnée d'une variation de montant égal de l'un des deux autres termes.

L'importance du calcul du résultat de période et l'intérêt qu'il y a à connaître ses composantes ont conduit la comptabilité privée à suivre séparément les diminutions et les augmentations de la situation nette. *Grosso modo* le premier type de variation correspond à une extension de la notion d'utilisation (diminution d'un stock) présentée pour un bien physique et le second type à l'extension de la notion de production (création d'un nouveau stock). Mais la comptabilité générale arrête son observation à l'entrée des biens dans le cycle de production et la reprend à la sortie<sup>9</sup>.

Les comptes de charges surveillent les inputs et les comptes de produits les outputs : la détermination du résultat est dédoublée en composantes négatives et positives.

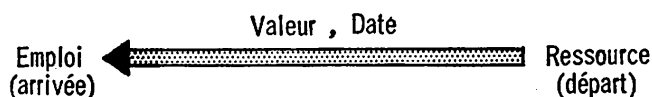
Selon la théorie du bilan dynamique de E. Schmalenbach<sup>10</sup>, essai de reconstitution de la logique profonde de la comptabilité à partie double, chaque opération est enregistrée en fonction de son incidence sur le résultat et en fonction de son incidence sur la trésorerie. Ainsi, l'achat d'un bien entraîne à la fois une charge (incidence sur le résultat) et une dépense (incidence sur la trésorerie). Si les deux faces de l'opération apparaissent en même temps, l'enregistrement en partie double est évident; en cas de non-simultanéité le raccourcement entre la charge et la dépense s'opère par l'intermédiaire d'un compte de stock, qualifié de compte d'attente.

Il est possible de montrer que tous les comptes de bilan, à l'exception des comptes de trésorerie et du compte de capital sont des comptes d'attente, comptes de coordination entre les phases d'une opération observées par la comptabilité privée.

## Comptabilité nationale : décrire les flux des valeurs

Une comptabilité économique ou sociale prend pour champ d'observation l'activité d'un groupe d'agents, généralement la nation, quelquefois une région, plus rarement une agglomération. Sa mission consiste à décrire les mouvements de valeurs allant d'un pôle à l'autre<sup>11</sup>.

Les mouvements de valeurs ou flux économiques se représentent graphiquement par une flèche dont le point de départ est appelée ressource et le point d'arrivée emploi.



L'individualisation d'un flux requiert la saisie de quatre séries d'information :

- 1° la localisation temporelle, caractérisée par une date ou un couple de dates attachées aux points extrêmes si le flux n'est pas instantané;
- 2° l'intensité, en l'occurrence la valeur du mouvement;
- 3° la localisation spatiale de la ressource et de l'emploi;
- 4° la nature du flux.

Que devient dans l'optique de la comptabilité nationale l'achat d'un bien, exemple traité précédemment en comptabilité publique puis en comptabilité privée? Cette opération met en cause deux agents, l'acheteur X et le vendeur Y. Y livre un bien à X et acquiert en contrepartie une créance sur ce dernier : le flux physique est accompagné d'un flux financier de sens contraire. Lors du règlement, un flux de monnaie allant de X vers Y annule la créance-dette (cf. schéma III).

Le traitement des stocks en comptabilité nationale dépend de leur origine, de leur destination et de leur localisation.

1. Les stocks de tous ordres qui ne sont pas produits par l'économie marchande disparaissent du champ d'observation. Cette convention s'applique par exemple aux actifs non reproductibles tels que les ressources naturelles.

2. Les biens de consommation finale sont supposés

8. En toute rigueur les variations de la situation nette sont également imputables à des opérations qui ne sont pas génératrices d'un résultat de période (variation du capital social par exemple). Voir pour plus de détails, A. Cibert : « Comptabilité générale » (Dunod, 1967).

9. L'histoire d'un bien en cours d'élaboration est un phénomène continu. Pour la relier la comptabilité analytique propose une série d'images.

10. E. Schmalenbach : « Le bilan dynamique » (Dunod, Paris, 1961) traduit de l'allemand par Frédérick Bruck.

11. Pour M. Jean Marczewski : « La comptabilité nationale est une branche de la science économique, branche spécialisée dans l'étude quantitative des réseaux économiques intégrés » (précis de comptabilité nationale, Dalloz, 1965, cf. p. 3).

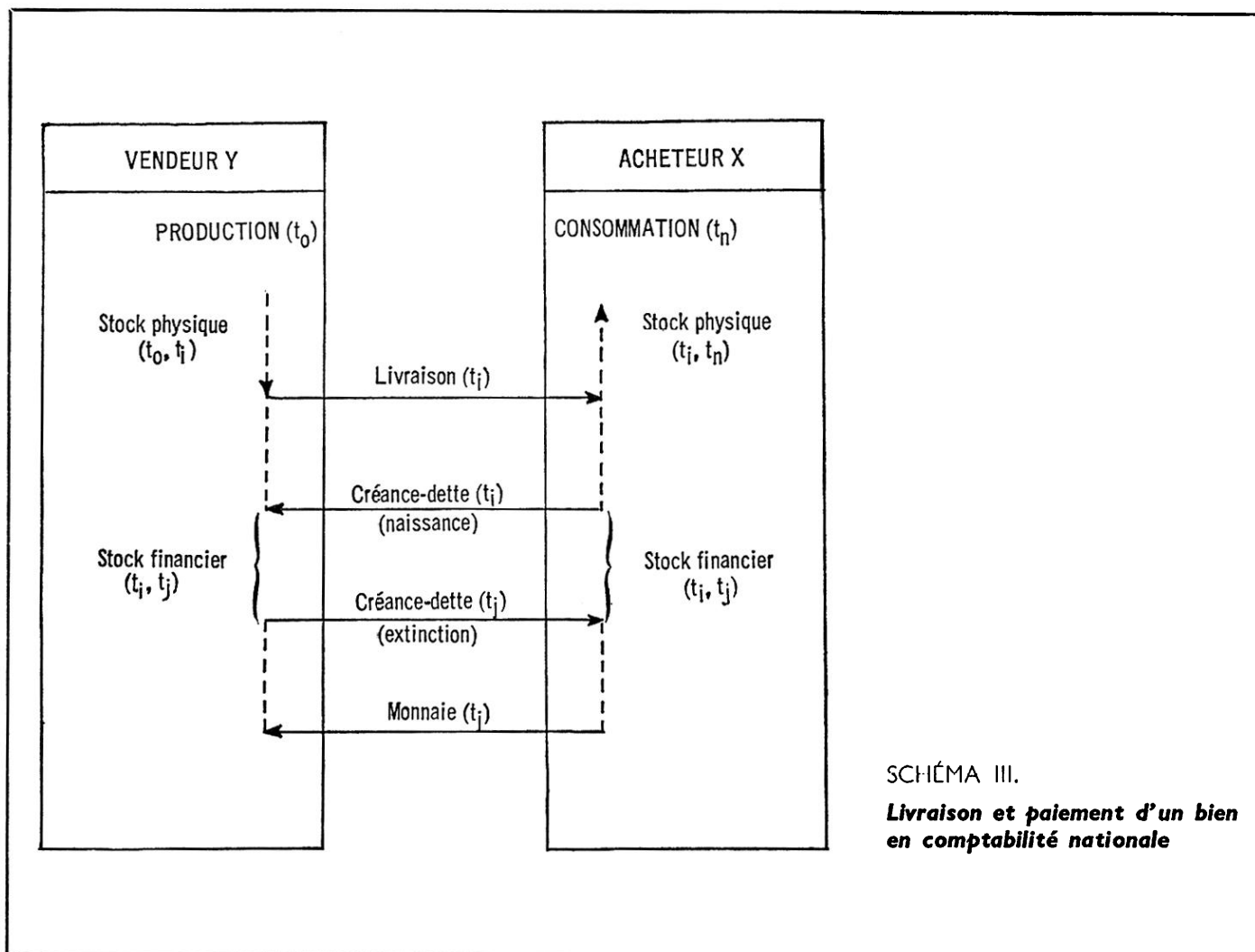


SCHÉMA III.

**Livraison et paiement d'un bien en comptabilité nationale**

consommés sitôt livrés. Tout se passe comme si les agents non producteurs ne pouvaient les stocker.

A *contrario*, on peut dire que la comptabilité nationale suit uniquement les stocks des entreprises et les stocks de créances, de dettes ou de biens d'équipement détenus par les autres agents <sup>12</sup>.

A la différence de la comptabilité privée, la comptabilité nationale indique seulement les variations de stocks au cours d'une période d'observation; elle ignore leur montant en début et en fin d'année.

Un flux économique est toujours accompagné d'un flux d'intensité égale et de sens contraire (axiome de dualité). En vertu de cette propriété, les données d'une comptabilité macro-économique marchent par groupes de quatre : à la ressource et à l'emploi d'un flux s'ajoutent nécessairement la ressource et l'emploi du flux jumelé.

En résumé, la comptabilité nationale est une comptabilité à partie quadruple, la comptabilité privée une comptabilité à partie double, tandis que la comptabilité publique, dans sa forme la plus traditionnelle, apparaît comme une double comptabilité à partie simple, celle de l'ordonnateur et celle du comptable <sup>13</sup>.

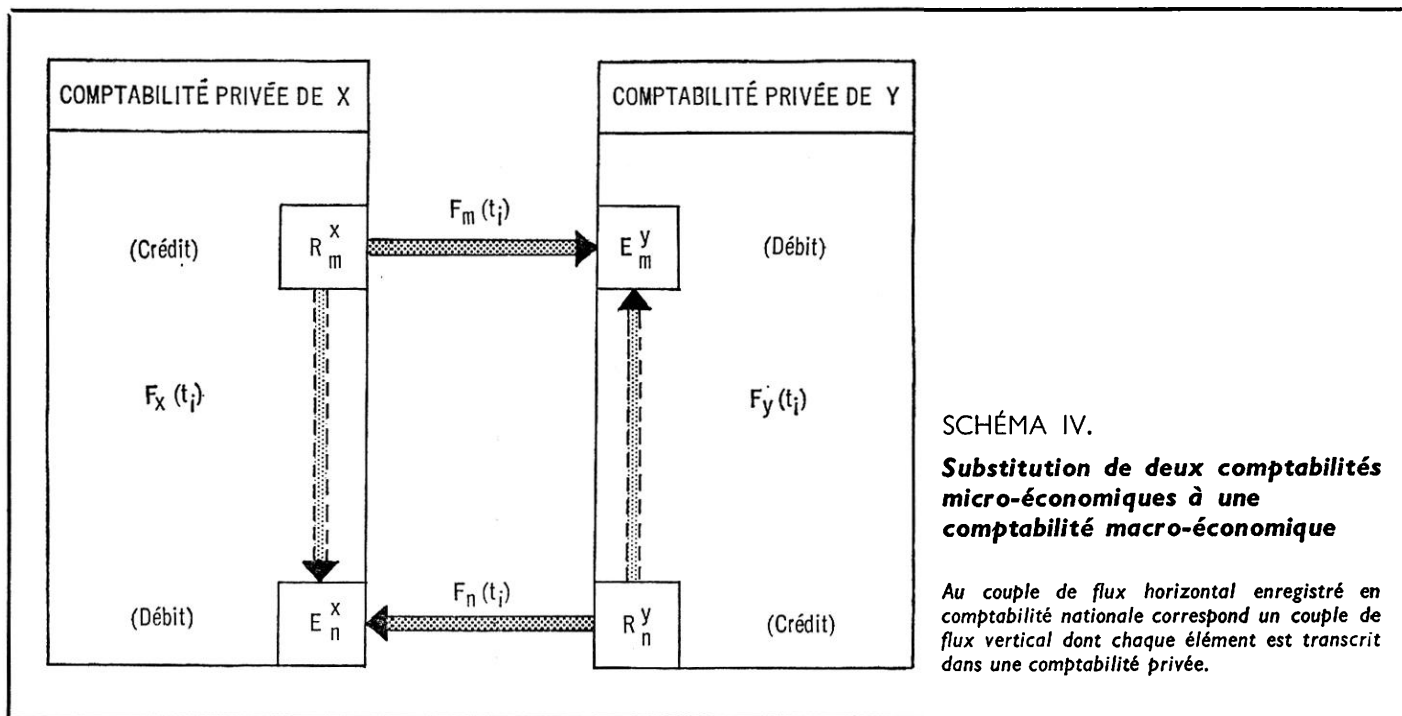
## Intégration des contributions

D'un même fait économique les trois techniques comptables proposent des approches différentes mais complémentaires; l'axiome de dualité rend compte de la simultanéité d'apparition de certaines ressources et de certains emplois comme points extrêmes de flux liés par paire (liaison dans l'espace), la construction de comptes de stocks assure un mécanisme de liaison entre ressources et emplois liés à une même opération (liaison dans le temps); enfin la notion d'engagement suggère l'établissement d'une comptabilité de décision, coordonnée avec les comptabilités habituelles d'exécution.

● La notion de flux sert d'armature à l'établissement d'une comptabilité macro-économique. Moyennant une opération de substitution, elle est aisément transposable au domaine d'une comptabilité micro-économique où elle éclaire d'un jour nouveau le mécanisme de la partie double.

<sup>12</sup>. Les comptables nationaux abandonnent de leurs comptes les crédits accordés par les fournisseurs à leurs clients sous forme de délais de paiement. Cet oubli volontaire est considéré comme provisoire.

<sup>13</sup>. Avant même les récentes réformes de la comptabilité de l'État et de celle des communes, les comptables-deniers avaient l'habitude de passer des écritures à partie double. Mais leurs enregistrements n'étaient en réalité qu'une double classification d'un seul et même mouvement de fonds suivant la rubrique budgétaire concernée d'une part et suivant le mode de paiement utilisé d'autre part.



D'après l'axiome de dualité, une opération entre deux agents X et Y entraîne l'apparition de  $n$  paires de flux. Ainsi que le montre le schéma IV, le couple  $(F_x, F_y)$  peut être substitué au couple  $(F_m, F_n)$  : les données en partie quadruple de la comptabilité macro-économique sont redistribuées entre deux comptabilités micro-économiques distinctes, tenues en partie double.

Par conséquent le principe de la partie double repose sur la construction de flux fictifs, réunion de moitiés de flux réellement observables; la terminologie ressource — emploi généralise celle de débit — crédit.

- La nature même de l'activité de l'administration a retardé l'introduction de la notion de stock dans le champ de la comptabilité publique. Les flux de services rendus par les équipements collectifs ne sont pas vendus en vue d'assurer le remplacement des équipements déclassés, ce qui a eu pour effet de détourner l'attention du dénouement physique des opérations. Les difficultés particulières inhérentes à l'évaluation et à la réévaluation des biens publics ont contribué à renforcer cette attitude. En outre, la méconnaissance du principe de la partie double jusqu'à une date récente avait entraîné l'absence de coordination entre la comptabilité des créances et dettes et la comptabilité des mouvements de fonds.

Toutefois, avant même la réforme de 1964<sup>14</sup>, les communes inscrivaient dans le budget d'un exercice les créances et les dettes à court terme laissées par les exercices antérieurs (états des restes à payer et des restes à recouvrer) et pratiquaient le report des excédents comme des déficits. Désormais elles établissent chaque année un véritable bilan agencé à l'image d'un bilan d'entreprise<sup>15</sup>.

Pour l'État, l'instruction du 5 novembre 1969<sup>16</sup> a généralisé, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1970, la comptabilité des droits constatés et sa coordination avec la comptabilité des recettes et dépenses effectives. Cependant le texte précité a repoussé à une date ultérieure l'enregistrement du patrimoine physique. En somme l'administration des Finances s'est limitée, provisoirement, à un inventaire des biens financiers.

En comptabilité nationale le champ d'observation est actuellement restreint à l'étude des variations d'un nombre réduit de stocks. Cette lacune provient des insuffisances de l'analyse économique théorique et des difficultés matérielles que rencontrerait inévitablement l'organisation d'un inventaire général à l'échelle de la nation.

Un courant de pensée récent, soutenu par l'essor de la réflexion économique sur la formalisation du qualitatif, se dessine en faveur de positions résolument novatrices. L'idée d'enregistrer tous les stocks détenus par les ménages ainsi que les flux de services qu'ils engendrent n'a rien de révolutionnaire, comparée aux propositions suggérant la comptabilisation du capital humain, des biens constituant l'environnement physique et des « actifs » socio-politiques tels que la justice, la sécurité, la liberté et la mobilité économique<sup>17</sup>.

- La notion d'engagement éprouve des difficultés à dépasser le domaine de la comptabilité publique, malgré son intérêt indéniable pour tous les agents économiques. Certains promoteurs de la comptabilité nationale écrivaient en 1950 : « Les résultats bruts que l'on peut dégager d'une comptabilité d'exploitation par exemple, ne peuvent être valablement jugés qu'à la lumière des engagements antérieurement pris... il est évidemment nécessaire de tenter de recueillir et de classer toutes les indications, si imprécises qu'elles soient encore, qui permettront de tracer les grandes lignes d'un tableau des engagements; l'établissement de ce

14. La nouvelle comptabilité des communes a été expérimentée dès 1952 dans quelques communes de moins de 5 000 habitants dans le département de l'Aisne. Sa généralisation progressive a été couronnée par l'arrêté du 16 mars 1964 (J. O., 2 avril) portant application aux communes de plus de 10 000 habitants de l'instruction M12 du ministre de l'Intérieur et du ministre des Finances.

15. La comptabilité patrimoniale est tenue en partie double par le receveur municipal. Le maire dresse toujours une comptabilité à partie simple des seules opérations budgétaires.

16. Voir références à la note n° 2.

17. Voir le rapport de F. Thomas Juster : « On the measurement of economic and social performance » (National Bureau of Economic Research, 50th annual report; septembre 1970, p. 8 à 24). Des propositions concrètes sont développées par Nancy et Richard Ruggles dans leur ouvrage : « The Design of Economic Accounts » (National Bureau of Economic Research, 1970).



tableau fournira un instrument essentiel pour le travail d'interprétation des autres données de la comptabilité nationale »<sup>18</sup>. Ces prescriptions sont restées lettre morte. La voix de l'ordre des experts comptables ne semble pas recevoir meilleur accueil chez les comptables privés<sup>19</sup>.

Remarquons que l'enregistrement en partie double des engagements ferait apparaître des stocks hors bilan à ajouter à la liste des stocks non commercialisés déjà mentionnés.

## 2 La traduction comptable des observations

La traduction comptable des observations pose une série de problèmes communs aux trois instruments. Nous traiterons successivement des problèmes posés par la transcription des données dans un cadre formel, des problèmes de valorisation, enfin des problèmes relatifs à l'établissement des documents de synthèse.

### Représentation des flux et des stocks

L'enregistrement quotidien des données, comme leur centralisation périodique, nécessitent la mise au point de supports adaptés à la représentation des flux et des stocks<sup>20</sup>.

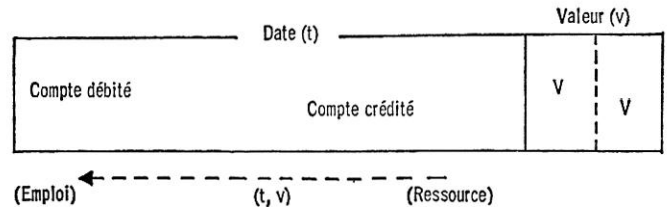
Les graphes semblent le procédé le plus naturel pour transcrire un flux, application d'une ressource à un emploi. Jusqu'à présent cette technique n'a guère connu d'application pratique, nonobstant son intérêt pour la présentation d'informations agrégées.

Les comptes sont d'usage courant dans les trois systèmes. Ils servent à la fois de support d'enregistrement et de support de centralisation pour les comptabilités micro-économiques. Seule la deuxième fonction est exploitée en comptabilité nationale.

Un compte confronte des ressources et des emplois pourvus de caractéristiques communes. Par exemple les comptes de stocks indiquent les mouvements en entrée et en sortie relatifs à un même bien.

L'écriture à partie double, utilisée pour un enregistrement chronologique des flux, mentionne à gauche l'emploi et à droite la ressource. En pratique les points extrêmes sont le débit et le crédit de deux comptes qui stockeront les données jusqu'à la phase de centralisation (cf. schéma V).

SCHÉMA V. Représentation d'un flux par une écriture à partie double



Lors de l'agrégation des données, l'écriture à partie double transfère les informations d'un groupe de comptes d'enregistrement à un compte de synthèse en débitant les premiers et en créditant le second ou vice-versa; elle ne symbolise plus un flux ou une somme de flux mais des additions de ressources et d'emplois. En définitive les flux disparaissent de l'image comptable<sup>21</sup>.

Le tableau à double entrée, quatrième technique de représentation, indique en ligne les emplois et en colonne les ressources ou inversement. Son principe est exploité par les comptables nationaux avec le tableau d'échanges inter-industriels.

L'effort d'harmonisation porte actuellement sur la classification et l'intitulé des comptes. Les entreprises ont tracé la voie avec l'élaboration d'un plan comptable général (1947 et 1957) dont la nomenclature a été reprise dans ses grandes lignes par les communes et par l'État<sup>22</sup>.

Le rapprochement des codes propres à la comptabilité macro-économique et aux comptabilités micro-économiques, plus délicat à réaliser, est à peine commencé. La pratique du calcul de la valeur ajoutée dans l'entreprise, comme dans l'administration, pourrait constituer un facteur important d'harmonisation.

### La valorisation des données

La comparabilité des valeurs est d'autant plus difficile à réaliser que les données portent à la fois sur des flux et des stocks; la valeur des biens évolue avec le temps et les évaluations qui accompagnent les enregistrements chronologiques doivent être soumises à un mécanisme de révision périodique.

18. Voir bibliographie n° 22 (p. 635).

19. Cf. : « L'analyse et la gestion financières des entreprises », ouvrage collectif (collection de l'ordre des experts comptables, Paris, 1964), p. 365 à 373.

20. La comptabilité nationale, synthèse des comptabilités micro-économiques et de diverses sources statistiques, n'affronte pas le problème des enregistrements quotidiens.

21. Cette perte d'information est précédée d'une première condensation des données du fait que les comptes sont regroupés à partir de leur solde en comptabilité privée.

22. Pour l'État, l'alignement sur le plan comptable général, prévu par le décret du 29 décembre 1962 (article 133), a été réalisé par l'instruction du 5 novembre 1969.

● Les comptables privés se sont réfugiés dans la solution de la valeur d'origine, définie comme le prix qu'a coûté le bien à l'entreprise lorsqu'elle l'a acquis. Le fait qu'elle soit assise sur des éléments objectifs constitue une garantie solide qui diminue la liberté d'appréciation du chef d'entreprise.

Les procédés d'ajustement prennent le plus souvent la forme d'une révision forfaitaire des valeurs historiques; par exemple les dotations aux amortissements sont constituées suivant des taux proposés par le fisc. Il en va de même pour la réévaluation des bilans lorsqu'elle est autorisée par l'administration.

● En règle générale, les données de la comptabilité nationale sont évaluées aux prix courants du marché, effectivement constatés pendant la période d'observation. Le souci de comparabilité des informations dans l'espace peut conduire à calculer des prix du marché rectifiés de manière à éliminer l'incidence de la fiscalité indirecte. Dans cet esprit la valeur ajoutée aux prix du marché d'une branche sera diminuée des impôts indirects nets de subventions d'exploitation pour mesurer sa contribution intrinsèque à l'économie nationale, abstraction faite d'une charge fiscale sans lien direct avec son effort productif<sup>22</sup>. Le passage des prix courants aux prix constants par application d'un indice de déflation assure la comparabilité de données relatives à des périodes différentes.

Aux éléments qui échappent occasionnellement ou systématiquement à la sphère des échanges commerciaux les comptables nationaux attribuent des valeurs imputées. Suivant les cas, elles seront calculées comme un prix de revient ou comme un prix analogique de marché (par exemple les loyers fictifs des logements habités par leurs propriétaires). Le cas des services publics mérite quelques précisions.

Pour les besoins des agrégats normalisés définis par l'O.N.U., les comptables nationaux français calculent la valeur ajoutée de l'administration d'après les salaires qu'elle distribue.

● De son côté, la comptabilité publique de l'État ignore les notions de production, de coût et de stocks physiques et donc tous les problèmes consécutifs d'évaluation. En revanche, la nouvelle comptabilité des communes construit un véritable bilan comportant un patrimoine physique<sup>23</sup> inscrit pour sa valeur de reconstitution et calcule le coût de chaque service municipal suivant des méthodes empruntées à la comptabilité industrielle.

Les techniques de la rationalisation des choix budgétaires (R.C.B.), introduites récemment dans l'administration française, s'efforcent de mesurer et de comparer le coût des services publics et leur utilité globale pour les usagers. Elles procurent une approche nouvelle de la gestion publique susceptible d'orienter dans l'avenir la comptabilité publique vers le calcul économique.

La notion de coût fait une entrée progressive dans le domaine des finances publiques. Dans le même temps l'entreprise s'interroge sur le bien-fondé de ses solutions habituelles et regarde avec attention les procédés retenus à l'échelle de la nation. Une conclusion s'impose : un instrument comptable ne peut satisfaire tous ses utilisateurs

que s'il propose des évaluations multiples répondant chacune à un besoin particulier. La comptabilité nationale montre l'exemple en se référant tantôt à des prix courants, tantôt à des prix de marché rectifiés, tantôt à des prix constants.

## Établissement des documents de synthèse

La clef de voûte de la comptabilité publique est constituée par le budget, compte prévisionnel de l'ensemble des recettes et dépenses autorisées pour un exercice.

Depuis l'exercice 1970, la réalisation du budget de l'État est suivie dans des comptes articulés avec les comptes de patrimoine tenus pour l'ensemble des opérations effectuées par le Trésor. D'autre part l'exécution des opérations budgétaires est toujours retracée dans le « compte général de l'administration des Finances », synthèse des différents mouvements de fonds qui ont affecté l'encaisse du Trésor au cours d'un exercice<sup>24</sup>.

La comptabilité des communes répartit le contenu du budget entre une section de fonctionnement et une section d'investissement. L'exécution de la deuxième section modifie directement la masse des capitaux fixes et des capitaux permanents inscrits au bilan. Seul le solde laissé par la première section apparaît au bilan. Les opérations non budgétaires (créances ou dettes à court terme, disponibilités) composent le reste du bilan<sup>25</sup>.

En comptabilité nationale, les comptes prévisionnels (budgets économiques) et les comptes rétrospectifs couvrent le même champ d'observation.

La comptabilité d'entreprise a été conçue pour mesurer les résultats *ex post*. Aujourd'hui ses utilisateurs lui demandent de plus en plus d'éclairer les décisions et de se tourner vers la prévision. À côté de la comptabilité générale traditionnelle et de la comptabilité des coûts et des prix de revient historiques se développe une nouvelle branche, la comptabilité budgétaire. Dans sa forme la plus achevée, elle dresse un ensemble de budgets particuliers (ventes, achats, investissements, etc.) coordonnés dans un budget général dont on peut extraire un bilan et un compte d'exploitation prévisionnels. Seul le budget de trésorerie recouvre le même contenu que le budget d'un organisme public.

Le comptable a pour objectif final de regrouper la masse des observations de manière à mettre en évidence une donnée principale, le bénéfice de l'entreprise, le revenu

22. Les agrégats aux prix intérieurs illustrent également ce procédé de rectification puisqu'ils tiennent compte des impôts qu'auraient supportés les biens exportés s'ils avaient été vendus sur le territoire national.

23. L'amortissement du patrimoine physique peut même être constitué par prélèvement sur les ressources courantes, sur délibération du conseil municipal.

24. Le bilan du Trésor, bilan des seuls stocks financiers (Cf. 1<sup>re</sup> partie) utilise les classes 1, 2, 3, 4 et 5 du plan comptable général. L'exécution du budget de l'État est décrite en terme de recettes et dépenses dans la classe 9 et analysée en terme de charges et de produits dans les classes 6, 7 et 8.

25. À la différence des communes, le Trésor ne traite pas l'endettement à long terme comme une opération budgétaire et n'incorpore pas directement les dépenses d'équipement dans son bilan.

national, l'excédent ou le déficit budgétaire. Mais ce chiffre-clé doit être présenté entouré de ses composantes les plus significatives.

### Les règles de présentation

Parmi les règles strictes qui régissent la forme et le contenu du budget des collectivités publiques, certaines ont pour effet, sinon pour but, de fixer des limites au processus d'agrégation des données. La règle de la non-affectation, assortie d'un nombre important d'exceptions, interdit l'établissement de liaisons entre recettes et dépenses tandis que la règle du produit brut proscribit toute compensation entre recettes et dépenses corrélatives. Ces deux règles agissent de concert : la première s'oppose au rapprochement de ressources et d'emplois dans un même compte, la seconde à ce que l'on calcule le solde de ce compte.

En comptabilité privée, la compensation entre ressources et emplois affectant le même compte est la règle<sup>26</sup>. Il arrive que des comptes spéciaux soient ouverts pour éviter que des informations ne disparaissent dans l'anonymat d'un solde; ils fonctionnent en lieu et place d'un autre compte dont ils individualisent soit les mouvements en débit, soit les mouvements en crédit (comptes d'amortissement, de provisions, de charges à payer, de réduction sur ventes, etc.).

En matière de comptabilité économique aucune norme ne saurait être avancée pour fixer l'échelle idéale de représentation de l'économie nationale; le coefficient de réduction des faits varie selon les possibilités de collecte des informations et suivant les besoins de l'analyse. Aussi la comptabilité nationale française établit-elle trois catégories de documents qui s'emboîtent les uns dans les autres :

1° les comptes simplifiés sont publiés sous la forme d'un tableau économique d'ensemble (T.E.E.);

2° les comptes développés détaillent le T.E.E. horizontalement et verticalement : le développement des lignes donne les comptes d'opérations, celui des colonnes les comptes d'agents;

3° les comptes complémentaires prolongent les comptes développés dans des zones bien déterminées. A cette troisième catégorie de documents appartient le tableau d'échanges inter-industriels.

---

## **3** Lecture et interprétation des informations comptables

---

De toute évidence l'organisation générale des supports de l'information est conditionnée par les besoins de l'analyse comptable. Cependant, il nous a paru préférable de distinguer

les techniques de traduction des observations des techniques d'exploitation des informations. L'exposé perdra peut être de sa rigueur mais gagnera, nous l'espérons, en clarté.

### **Recherche d'un résultat de période**

La mesure de l'activité propre à une période d'observation oblige à tracer une frontière entre les opérations imputables à un seul exercice et celles qui chevauchent plusieurs exercices successifs.

● Pour résoudre ce problème, la comptabilité privée opère une distinction fondamentale entre ressources et emplois définitifs d'une part et ressources et emplois en suspens d'autre part. La première catégorie, enregistrée dans les comptes de charges et de produits, désigne des mouvements de valeurs irréversibles, tels que la consommation d'un bien. La seconde catégorie embrasse les stocks transformables de l'actif et les stocks restituables du passif.

Le résultat d'un exercice est ainsi défini comme le solde des éléments définitifs apparus au cours de cet exercice; les éléments en suspens attendent leur dénouement au bilan. Les comptes de gestion incarnent le principe d'indépendance des exercices, les comptes de stocks assurent un mécanisme de solidarité entre exercices.

● Le clivage entre capital et revenu, retenu par la comptabilité nationale, ne s'identifie pas totalement au découpage précédent. En effet, le revenu se définit à partir de la notion de flux courants<sup>27</sup>.

Plus précisément, les ressources et emplois courants sont ceux qui présentent une certaine régularité dans le temps et une liaison étroite avec l'activité de production conçue comme une source intentionnelle et prévisible de revenus. La deuxième caractéristique doit être rattachée à l'égalité du revenu et du produit à l'échelle de la nation.

En somme le revenu ne comprend pas les « résultats non produits » de la comptabilité privée tels que les dotations aux provisions pour dépréciation, les pertes et profits exceptionnels et sur exercices antérieurs. Les éléments exclus pourraient être inscrits dans des comptes d'ajustement pour assurer le passage entre le système comptable de l'entreprise et celui de la nation<sup>28</sup>.

● En l'absence de comptes de stocks, l'harmonisation des principes d'indépendance et de solidarité des exercices a été recherchée dans des systèmes de classification des recettes et dépenses budgétaires de la comptabilité publique de l'État. L'approche liée à la dichotomie budget ordinaire-budget extraordinaire est la plus ancienne. La distinc-

---

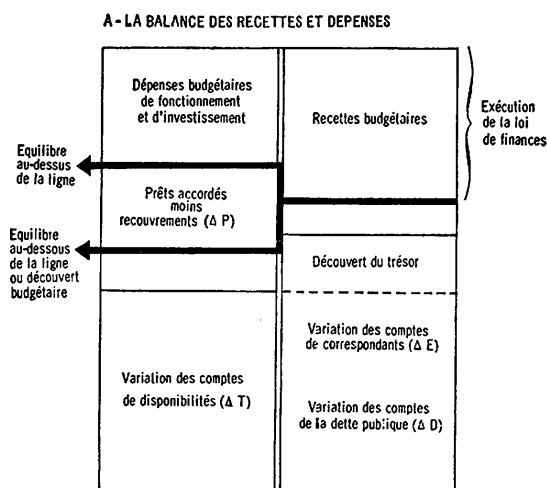
26. Par ailleurs, la notion d'affectation n'est pas totalement étrangère à la comptabilité privée, ainsi que l'attestent les comptes de provisions pour dépréciation : une réserve ou ressource est créée par prélèvement sur le résultat pour être affectée à la couverture d'une moins-value bien déterminée.

27. Cette terminologie rappelle la distinction entre budget courant et budget de capital utilisée en comptabilité publique et la décomposition de la balance des paiements en balance courante et balance des capitaux.

28. Cette idée suggérée dans le système de comptabilité nationale de l'O.N.U. (version de 1968) a été développée par M. Jean Boutan (Cf. bibliographie n° 4, p. 56).

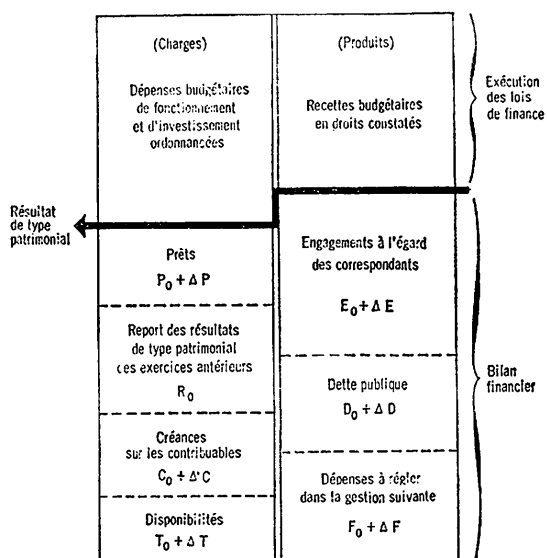
## BALANCES ET SOLDES DANS LA COMPTABILITÉ DU TRÉSOR

La réforme introduite par l'instruction du 5 novembre 1969 facilite la construction d'une balance complète des ressources et emplois, à côté de la balance traditionnelle des recettes et dépenses. La structure des deux documents est présentée de manière à faire ressortir le contenu qui leur est commun.



Le découvert du Trésor augmenté des charges d'amortissement de la dette publique donne le montant total des besoins de trésorerie.

## B - LA BALANCE DES RESSOURCES ET EMPLOIS



$P_0$  est le montant des prêts à recouvrer en début d'exercice,  $\Delta P$  la variation de ce poste au cours de l'exercice (prêts nouveaux nets des recouvrements) et  $P_0 + \Delta P$  le montant des prêts restant à recouvrer en fin d'exercice; la même signification est attachée aux autres notations.

En début d'exercice l'équilibre du bilan financier est traduit par l'équation suivante :

$$R_0 + P_0 + C_0 + T_0 = E_0 + D_0 + F_0$$

tion entre budget courant et budget de capital, adoptée par l'O.N.U., a été reprise dans la nouvelle comptabilité des communes en France qui subdivise le budget entre une section de fonctionnement et une section d'investissement.

Depuis l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, le contenu du budget est scindé en opérations définitives et opérations à caractère temporaire. Les premières englobent les dépenses d'investissement tandis que les secondes se réduisent aux prêts accordés par l'État. Le solde total (équilibre au-dessous de la ligne ou découvert budgétaire) ne tient pas compte de l'endettement occasionné par l'exécution du budget <sup>29</sup>.

Des ébauches de mécanismes de liaison entre exercices ont été introduites dans le domaine budgétaire pour tenir compte des particularités d'une dépense d'investissement; la technique du report de crédit, aménagement limité de la règle de l'annualité, a été complétée par la procédure des lois de programme.

Conformément aux dispositions de l'instruction du 5 novembre 1969, l'agent comptable central du Trésor calculera désormais, outre le découvert budgétaire, un résultat de type patrimonial, obtenu par comparaison des ressources et des emplois à caractère définitif, comptabilisés en droits constatés. Ce résultat sera reporté dans les comptes de bilan.

## Le découpage de la balance

Lorsque la notion de flux ou, ce qui revient au même, le principe de la partie double président à la collecte des données, la masse des emplois et la masse des ressources s'équilibrent automatiquement; centralisées dans un même état, elles donnent une balance.

Une balance peut être découpée à différents niveaux, d'où la diversité des comptes de synthèse et des soldes que l'on peut obtenir à partir d'un même groupe d'information.

La balance d'un agent est découpée de manière à mettre en évidence le revenu en comptabilité nationale et le résultat en comptabilité privée (cf. schéma VI).

Dans la comptabilité publique de l'État, la portion au-dessus de la ligne de découpage est consacrée aux mouvements de fonds provoqués par l'exécution de la loi de finances; la portion inférieure fait état des variations des stocks financiers gérés par le Trésor. La structure de la balance, sous-jacente aux dispositions nouvelles de l'instruction de 1969, est précisée en encadré.

<sup>29</sup>. Le « budget » des opérations à caractère temporaire diffère d'un budget de capital parce qu'il exclut les dépenses d'investissement et les opérations d'endettement.

1) COMPTABILITÉ NATIONALE  
( Compte d' un agent )

Balance d'un exercice	
Emplois courants	Ressources courantes
Revenu épargné	
$\Delta$ Stocks	$\Delta$ Stocks

Bilan différentiel

SCHÉMA VI.

**Le découpage de la balance des ressources et emplois suivant les techniques comptables**

2) COMPTABILITÉ PRIVÉE

Balance d'un exercice		
Emplois définitifs	Ressources définitives	} Compte exploitation générale + Compte de pertes et profits
Résultat		
Stocks en début d'exercice + $\Delta$ Stocks	Stocks en début d'exercice + $\Delta$ Stocks	} Bilan en fin d'exercice

3) COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Dépenses budgétaires	Recettes budgétaires	} Exécution de la loi de finances
Equilibre au-dessous de la ligne ou découvert budgétaire	Découvert du Trésor	
$\Delta$ Comptes de disponibilités	$\Delta$ Comptes de correspondants $\Delta$ Comptes de la dette publique	

*La zone hachurée, transition entre le découvert budgétaire et le découvert du Trésor, comprend pour l'essentiel des ressources et des emplois assimilables par leur nature aux opérations d'exécution de la loi de finances et qui n'ont pas été formellement inscrits dans les documents budgétaires.*

## Transposition des concepts principaux

Le contenu de la balance des emplois et des ressources est réparti dans chaque système entre une série de comptes de synthèse dont les soldes constituent des indicateurs de gestion.

### Valeur ajoutée et productivité

La valeur ajoutée, solde du compte de production établi par les comptes nationaux, mesure la contribution intrinsèque d'un agent producteur à l'économie nationale. Elle se prête à des études sur la productivité et mériterait à ce titre de recevoir droit de cité dans le Plan comptable général<sup>30</sup>. Ainsi la comptabilité privée deviendrait un instrument plus complet d'information, livrant simultanément des données sur la solvabilité immédiate de l'entreprise, son objectif à court terme, sur la rentabilité, son objectif à moyen terme et sur la productivité, son objectif permanent.

Le calcul de la valeur ajoutée dans l'administration n'offre pas moins d'intérêt. Il est seulement plus difficile à effectuer puisqu'il postule une estimation préalable de la valeur des services publics.

### Variation de la position financière et bilan différentiel

La variation de la position financière, solde du compte financier, est d'un montant égal au solde du compte de capital qui exprime, suivant qu'il est positif ou négatif, une capacité ou un besoin de financement.

La variation de la position financière, s'apparente au solde du budget de l'État calculé au-dessus de la ligne, mais diffère de la variation du fonds de roulement net d'une entreprise parce que ce dernier comprend les valeurs d'exploitation et exclut les capitaux à long terme.

Le principe du bilan différentiel, amalgame du compte de capital et du compte financier, a été retenu avec succès pour la gestion financière des entreprises sous forme d'états de fonds (flow of funds statement) ou de tableaux de financement (cf. schéma VII).

## Le capital fixe et l'équilibre financier

Le capital fixe est conçu par les comptes nationaux comme un facteur essentiel de la croissance économique de la nation et par les comptes privés comme un point de repère pour surveiller l'équilibre financier de la firme. La différence d'approche explique la différence de contenu.

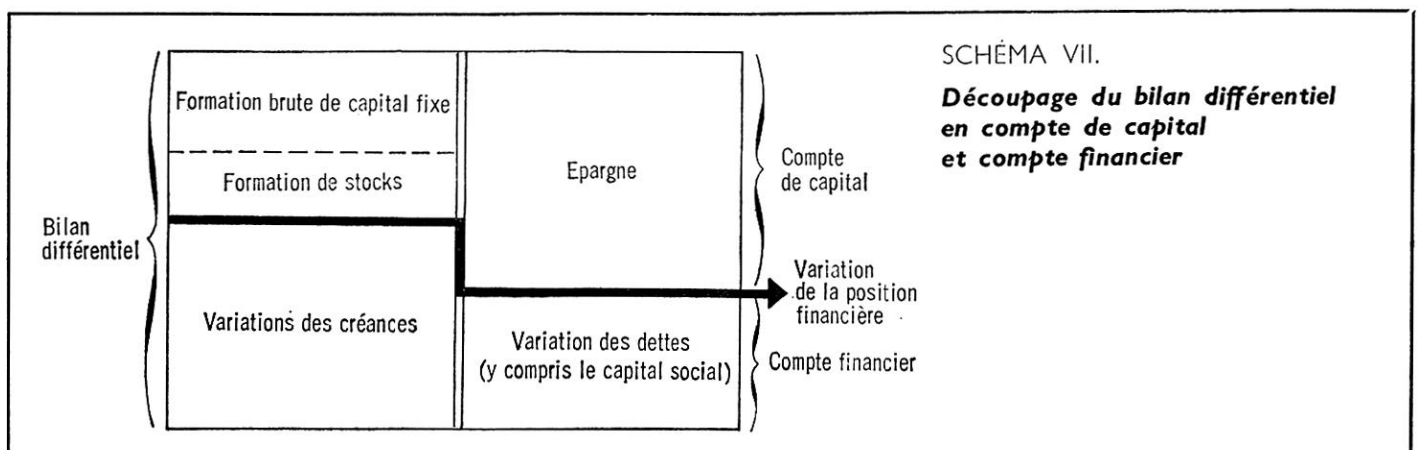
La formation brute de capital fixe est définie comme l'augmentation du stock de biens de production; rapportée à l'augmentation de production correspondante, elle donne le coefficient marginal du capital; comparée à la production globale elle donne le taux d'investissement, mesure de l'effort consenti dans le présent pour assurer la croissance économique future.

Selon le plan comptable de 1957, les capitaux fixes, regroupés dans la classe 2 sous le terme de valeurs immobilisées, sont constitués des « biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise ». Ils comprennent outre les biens physiques considérés comme capital fixe en comptabilité nationale :

- les actifs financiers à long terme;
- des valeurs incorporelles telles que le fonds de commerce;
- les terrains, capitaux non reproductibles;
- enfin des actifs sans valeur vénale propre ou actifs fictifs représentant des dépenses qui bénéficient à l'activité de plusieurs exercices (frais d'établissement notamment).

La différence entre les capitaux permanents et les valeurs immobilisées, mesure du fonds de roulement net par le haut du bilan, doit être *a priori* positive pour que l'équilibre financier de l'entreprise soit assuré (cf. schéma VIII). Le cas d'entreprises saines, malgré un fonds de roulement nul ou négatif, révèle le caractère un peu sommaire de cette approche de l'équilibre, longtemps considérée comme un

30. Cette idée est défendue par MM. Jean Boutan et Jean Delsol en particulier (voir bibliographie). Elle a déjà été appliquée dans le plan comptable général tunisien 1968 et dans le projet de plan comptable soumis aux états de l'Afrique francophone.



principe intangible. Une analyse dynamique plus approfondie de l'équilibre nécessiterait des recherches sur la vitesse de rotation spécifique de chaque stock.

Les comportements patrimoniaux des agents économiques sont en partie orientés par le degré de liquidité des stocks qu'ils possèdent. Aussi la notion de valeurs immobilisées devrait-elle faire partie de l'arsenal des comptables nationaux.

### La situation nette

La situation nette d'une entreprise, différence entre ce que l'entreprise possède et ce qu'elle doit, entre ses actifs et son passif, est encore égale au fonds de roulement net, défini par le bas du bilan, augmenté des valeurs immobilisées réelles et diminué des dettes à moyen et long terme (cf. schéma VIII).

Le concept de situation nette, utilisé par les comptables privés pour calculer la valeur mathématique de la part sociale d'une entreprise, s'adapte à la description du patrimoine de n'importe quel agent.

Ainsi un ménage aura une richesse nette positive si le total de ses actifs d'usage et de rapport l'emporte sur la masse des dettes dont il est redevable.

Dans la nouvelle comptabilité des communes, la situation nette figure dans le bilan sous la rubrique « dotation de base » lorsqu'elle est calculée pour la première fois. En comptabilité publique on prendra garde au fait que le terme ne peut être transposé sans quelque précaution : bon nombre d'équipements détenus par l'administration sont dépourvus de valeur vénale; ils n'en constituent pas pour autant des actifs fictifs.

La transposition de concepts ouvre la voie à une harmonisation des systèmes de comptes; la généralisation du concept de valeur ajoutée prépare la construction d'un compte de production au sein du compte exploitation générale; le calcul de la capacité de financement préfigure l'insertion des variations de stocks dans le bilan de l'entreprise.

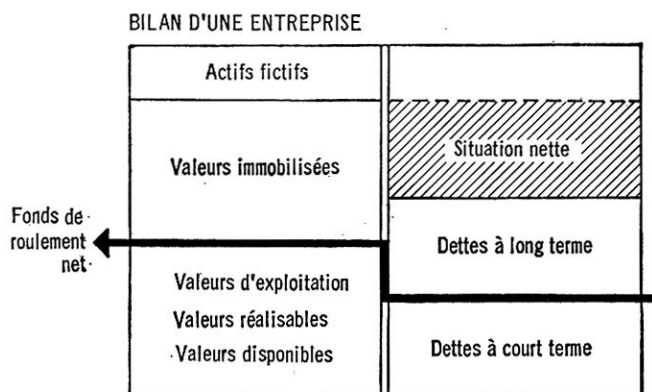
Mais l'harmonisation ne sera jamais totale; il semble exclu d'intégrer complètement un système comptable à l'autre sans courir le risque de détourner l'un d'eux de ses objectifs fondamentaux. Des divergences irréductibles portant en particulier sur la définition des résultats marquent les limites du dialogue.

## Échange d'instruments d'analyse

Certains instruments d'analyse sont déjà utilisés par les trois comptabilités. La technique des ratios à laquelle l'entreprise a recours pour suivre l'évolution de sa situation et l'efficacité de sa gestion se retrouve en comptabilité nationale sous forme de coefficients ou de taux. Les communes l'ont introduite récemment dans la comptabilité publique<sup>31</sup>.

D'autres instruments d'analyse appartiennent en propre à une technique comptable; ils ne sont pas leur privilège

SCHÉMA VIII. **Définition de la situation nette et du fonds de roulement net**



exclusif et certains d'entre eux se prêtent à un échange. Deux exemples seront évoqués à titre d'illustration.

### Application des techniques de la comptabilité industrielle à l'administration

Dans l'entreprise, la comptabilité générale traite du problème de la répartition des charges et des produits dans le temps en vue de déterminer le résultat global de période, tandis que la comptabilité analytique<sup>32</sup> a pour objet la répartition du résultat global entre les différentes activités de l'entreprise; ceci implique un double découpage :

- le découpage du processus productif en plusieurs stades,
- le découpage de l'entreprise en centres de frais ou modules semblables à des micro-entreprises qui peuvent se livrer mutuellement des prestations.

Comment se présente le problème pour un service public? Le cas d'une municipalité, administration pluri-fonctionnelle, attire l'attention sur deux faits.

Tout d'abord, l'administration produit le plus souvent des services, ce qui a pour effet de réduire l'importance des stocks de biens intermédiaires, cependant que les stocks de produits finis sont inexistant; les problèmes posés par l'organisation d'inventaires sont allégés d'autant.

En second lieu, les services rendus par l'administration ne sont pas, sauf exception, vendus à leurs utilisateurs. L'absence de recettes engendrées directement par la production supprime les problèmes posés par la répartition des produits entre les différentes périodes d'activité.

31. Voir : « Analyse financière des comptes des communes de 5 000 habitants et plus, en 1966 » (ministère de l'Intérieur, direction générale des collectivités locales); un résumé de ces travaux, dit « Guide des ratios », est adressé à toutes les mairies de villes de plus de 10 000 habitants.

32. La comptabilité des coûts est désignée dans le plan comptable 1957 par le terme de comptabilité analytique d'exploitation; l'expression de comptabilité industrielle rappelle que cette technique s'est tout d'abord développée dans le secteur industriel.

En contrepartie de cette double simplification, le comptable rencontre deux difficultés particulières : le traitement de la dépréciation des équipements collectifs, l'appréciation des services rendus aux usagers. Tous les travaux poursuivis actuellement en matière de R.C.B. aideront à constituer un corps de techniques propres au calcul des coûts.

### Application de la technique des tableaux d'input-output à l'entreprise

La technique des tableaux d'échanges interindustriels a fait ses preuves à l'échelle de la nation, à la fois comme instrument d'analyse du système productif et comme instrument de prévision de la politique économique. Son principal mérite vient de ce qu'elle apporte une description claire du processus de transformation des inputs en outputs. Aussi est-il tentant d'envisager sa transposition à l'échelle micro-économique pour relater le circuit des biens et services à l'intérieur de l'espace-entreprise.

Plusieurs travaux ont été poursuivis dans ce sens aux États-Unis<sup>33</sup>. Leurs auteurs ont concentré leurs recherches sur le traitement des prestations réciproques au sein d'une entreprise fabriquant plusieurs produits interdépendants, en vue de formuler un problème de programmation linéaire. A notre connaissance, M. Jean Boutan<sup>34</sup> semble avoir été un des rares chercheurs à avoir consacré à l'anatomie de l'entreprise une analyse minutieuse qui s'efforce d'adapter autant que possible la notion de branche au découpage de l'entreprise.

Cet auteur distingue trois catégories de branches.

1° Les « branches hors des activités de l'entreprise » sont celles qui procèdent uniquement à des achats à l'extérieur.

2° Les « branches internes » sont celles dont la production est absorbée en totalité à l'intérieur de l'entreprise. Elles sont subdivisées en branches concurrentielles qui présentent un caractère interne en raison de l'intégration verticale de l'entreprise et en branches non concurrentielles, définies comme « le secteur tertiaire de l'entreprise » (service commercial, financier, service du personnel, etc.).

3° Les « branches-vendeuses » livrent leur production à l'extérieur et éventuellement à l'entreprise elle-même (auto-équipement).

Les difficultés à s'affranchir de l'hypothèse de liaison linéaire entre inputs et outputs limitent les possibilités d'utilisation d'un tableau d'échanges à des fins de prévision. Il présente surtout une valeur descriptive et pourrait suggérer à la comptabilité analytique de nouveaux découpages de l'entreprise pour le calcul des coûts.

\* \* \*

La comptabilité privée, la comptabilité publique et la comptabilité nationale se sont développées dans des mondes

fermés les uns aux autres; l'accent était mis sur leurs caractéristiques propres et leurs objectifs particuliers. Mais la diversification croissante des utilisateurs de l'information comptable joue un rôle déterminant en faveur du dialogue.

Une étude comparée des trois ordres de comptabilités souligne le caractère naturel d'un rapprochement. Les méthodes d'observation des faits économiques sont étroitement complémentaires, les procédés d'enregistrement et de présentation des données sont souvent similaires, les techniques d'analyse des informations enfin se prêtent à de nombreuses transpositions.

Pour favoriser les perspectives d'un rapprochement il faudrait que chaque comptabilité enregistre plus systématiquement les différentes phases d'une opération, diversifie ses nomenclatures, multiplie les calculs de solde et applique simultanément plusieurs procédés d'évaluation.

L'affinement de l'enregistrement comptable concerne en particulier la saisie du stade de la décision, connu sous le terme d'engagement en comptabilité publique.

Aux nomenclatures traditionnelles qui demeureraient le cadre des enregistrements initiaux, peuvent s'ajouter des nomenclatures complémentaires empruntées aux autres comptabilités. Pourquoi ne pas ventiler, par exemple, les ventes d'une entreprise suivant leur destination par agent économique, les ménages, les entreprises, les administrations et l'extérieur. Ceci faciliterait l'établissement du tableau économique d'ensemble et fournirait à l'entreprise une segmentation significative de son marché.

Le choix d'un procédé d'évaluation dépend des objectifs poursuivis. Il n'y a pas de solution unique; mieux vaut multiplier la présentation des flux et des stocks en valeur courante, en valeur constante, au coût des facteurs.

En plus des soldes habituels, les comptabilités micro-économiques pourraient tirer de nouveaux soldes, tels que la valeur ajoutée ou la position financière. La gestion d'un organisme est d'autant plus efficace qu'elle est éclairée par un faisceau d'indicateurs.

Le principe d'un rapprochement équilibré, source de perfectionnements mutuels, exige le respect de la personnalité de chaque partenaire. Il ne saurait être question de « nationaliser » totalement la comptabilité privée ou de « commercialiser » entièrement la comptabilité publique.

33. Voir bibliographie n° 11 et 19.

34. Bibliographie n° 4, cf. chapitre II : « Comptes de branches dans l'entreprise » (p. 15 à 40).



## ÉLÉMENTS DE BIBLIOGRAPHIE

1. BAUCHET (Pierre) : *La comptabilité nationale* (la cité du Droit, Paris, 1967). Cf. chapitre IV : « Difficultés de passage des comptabilités traditionnelles à la comptabilité nationale », p. 83 à 102.
2. BOUINOT (Jean) : « Le concept de capital fixe en comptabilité privée et en comptabilité nationale », *Economie et comptabilité*, n° 86-87, juin-septembre 1969.
3. BOUTAN (Jean) et DELSOL (Jean) : « Pour un nouveau plan comptable », *Economie et comptabilité*, n° 85, mars 1969.
4. BOUTAN (Jean) : « Réflexions sur les relations entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale », *Etudes et conjoncture*, n° 8, août 1967.
5. CAMP (A.) : « Comptabilité nationale et comptabilité privée », *Revue économique*, n° 3, mai 1964.
6. DELSOL (Jean) : « Information économique et comptabilité », *Economie et comptabilité*, n° 72, décembre 1965.
7. DELSOL (Jean) : « Vers un rapprochement comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise », *Economie et comptabilité*, n° 80, décembre 1967.
8. DENOIX (Bernard) : « Comptabilité et informations économiques », *Economie et comptabilité*, n° 72, décembre 1965.
9. DEVILLEBICHOT (Michel) : *Profit, revenu et résultat de l'entreprise*, Sirey, Paris, 1964. Collection recherches économiques.
10. LAMARQUE (Jean) : « Comptabilité privée et comptabilité publique : l'application du plan comptable aux communes », *Revue de science financière*, p. 409 à 436, 1962.
11. LIVINGSTONE (John Leslie) : « Input-Output Analysis for Cost Accounting, Planning and Control », *Accounting Review*, janvier 1969.
12. MALINVAUD (Edmond) : *Initiation à la comptabilité nationale*, I.N.S.E.E., P.U.F., Paris, 1957. Cf. chapitre VIII : « Comptabilité nationale et comptabilité privée », édition de 1964.
13. MARCHAL (Jean) : *Nouveaux éléments de comptabilité nationale française*, Cujas, Paris. Cf. 3<sup>e</sup> édition, 1964 : « Les relations entre le compte d'exploitation et les documents établis par les comptables d'entreprise », p. 225-230.
14. MARCZEWSKI (Jean) : « La comptabilité économique nationale et ses liaisons avec les comptabilités privées et publiques », *Economie appliquée*, janvier-mars 1949.
15. MERAUD (J.) : « Comptes de l'entreprise et comptes de la nation », *Etudes*, juillet-août 1954.
16. MEYER (Jean) : *Comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale*, Dunod, Paris, 1962.
17. RICHARD (J.-M.) : « Comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise », *Revue de science financière*, juillet-septembre 1957.
18. ROSENBAUM (Jean) : « A propos du compte de valeur ajoutée », *Economie et comptabilité*, n° 74, juin 1966.
19. SHAWKI (M. Farag) : *Input-output analysis : applications to business accounting*, Center for international education and research in accounting, Urbana, Illinois, 1967.
20. URI (Pierre) : « Comptabilité d'entreprise et revenu national », *Economie appliquée*, octobre-décembre 1948.
21. YU (S.C.) : « Microaccounting and Macroaccounting », *Accounting Review*, janvier 1966.
22. « Présentation de cadres comptables destinés à servir de base à l'établissement d'une comptabilité nationale », *Statistiques et études financières*, n° 20-21, 1950.
23. « Un essai de synthèse de la comptabilité publique et de la comptabilité industrielle et commerciale en France », *Statistiques et études financières*, n° 46, 1952.
24. « Le plan comptable et la comptabilité du secteur public », *Statistiques et études financières*, n° 132, 1959.

# ANNUAIRE STATISTIQUE DE LA FRANCE 1970/71

## Résultats de 1969

UNE MASSE CONSIDÉRABLE D'INFORMATIONS  
STATISTIQUES DÉTAILLÉES RÉUNIES  
EN UN SEUL VOLUME :

- Tous les aspects de la vie démographique, économique et sociale de la France.
- Une véritable étude de marché des principales branches industrielles et commerciales.
- Les principales données chiffrées concernant les pays de la zone Franc, la Communauté Economique Européenne, de nombreux pays étrangers.

UN GUIDE IRREMPLAÇABLE POUR LA  
RECHERCHE DE L'INFORMATION

- Les sources d'information : Administration, Services publics, Organismes professionnels... susceptibles de fournir la totalité des statistiques disponibles sont toujours mentionnées avec leurs adresses.
- Les tableaux sont accompagnés de définitions, précisions méthodologiques et mises en garde, destinées à en faciliter l'utilisation.

Un volume relié (21 X 27) - 780 pages - 55 hors-texte.

**PRIX : 80 F**

EN VENTE :

A l'I.N.S.E.E. - 29, quai Branly, Paris-7<sup>e</sup> - C.C.P. Paris 9063-62

Dans toutes les Directions Régionales de l'I.N.S.E.E., et chez les libraires spécialisés.

SP 74