



LA LITTÉRATURE COMPTABLE FRANCOPHONE (1900-1950) ET LES RISQUES D'UNE PÉRIODE CHAOTIQUE

Jean-Guy DEGOS

Université Montesquieu-Bordeaux IV
CRECCI, IAE Bordeaux IV
Avenue Léon-Duguit
33608 Pessac France
jgdegos@imaginet.fr
Tel 00 33 5 56 84 85 86

Richard MATTESSICH

University of British Columbia
Faculty of Commerce and Business Administrationⁿ
Vancouver BC
Canada V6T 1Z2
Mattessich@commerce.ubc.ca
Tel 00 1 604 822 8419

Résumé

Cet article essaie de brosser un tableau de la littérature comptable francophone durant la première moitié du 20^e siècle dans plusieurs domaines générateurs de risques variés : histoire de la comptabilité pour faire face au risque d'oubli, publications en théorie comptable financière pour cerner les risques financiers, étude des coûts pour limiter les risques de production, prise en compte de l'inflation pour assumer les risques monétaires, création du plan comptable pour réguler l'économie concertée.

Mots clés

Comptabilité financière, Comptabilité francophone, Coûts, Histoire de la comptabilité, Inflation, Plan comptable,, XX^e siècle.

Abstract

This paper offers a survey of major French speaking accounting literature during the first half of the 20th century in several areas generating fields of varied risks: history of accounting to deal with the risk of lapse of memory, publications in financial accounting to determine the financial risks, study of the costs to limit the risks of production, inflation analysis to assume the monetary risks, creation of the chart of accounts to control the concerted economy.

Key Words

Financial Accounting, French-speaking Accounting, Costs, History of accountancy, Inflation, Chart of accounts, 20th century.

1. Introduction

Les auteurs français ont pris beaucoup de place la littérature comptable entre le 17^e et le 19^e siècle. On peut tout de suite citer les noms de Jacques Savary, Mathieu de la Porte, Edmond Degrange père, Eugène Léautey, Adolphe Guilbault et de nombreux autres qui ont marqué l'histoire de la comptabilité de manière indélébile. Cette tradition s'est poursuivie durant la

première moitié du 20e siècle, quoique à un moindre degré et malgré un volume plus important de publications. Cinq points concernant la littérature comptable francophone méritent, à notre avis, d'être particulièrement développés à propos de cette période. Ce sont : (i) l'histoire de la comptabilité surtout florissante dans les années 1920 durant la période de l'entre-deux guerres mondiales, (ii) la théorie comptable financière y compris ses applications pratiques et la publication de manuels sur le sujet qui s'est développée parce que la première moitié du 20e siècle correspond à l'émergence des marchés financiers, à l'accroissement de la taille de l'entreprise, à la généralisation de l'impôt sur le revenu et à la main mise de la fiscalité sur la comptabilité, (iii) les contributions concernant la comptabilité analytique et le contrôle de gestion devenant indispensables pour faire face aux gains de productivité de l'Allemagne, de l'Angleterre et des États-Unis dans des pays encore essentiellement agricoles, (iv) les solutions au problème endémique de l'inflation, juste après la première guerre mondiale et la crise de 1929, et enfin la construction des structures professionnelles et étatiques, comme la fondation de l'Ordre des Experts-comptables, la création de diplômes professionnels et la constitution de commissions et de conseils adéquats débouchant (v) sur la rédaction de plans comptables.

2. Comptabilité et risque d'oubli : les faibles réponses de l'histoire

Un des historiens comptables francophones les mieux connus de cette période est Albert Dupont. Il a consacré une grande partie de ses travaux à la description des comptabilités antiques (Égypte, Grèce, Dupont 1928), du Moyen-âge et de Luca Pacioli (Dupont 1925, 1926) et de la comptabilité des siècles suivants (Dupont 1927, 1928, 1930). Un autre historien comptable bien connu est Raymond de Roove qui a acquis une grande renommée dans les pays du Commonwealth et en Amérique, Grâce à une série de publications en anglais. Sa plus célèbre publication est consacrée à Jan Ympin (De Roover 1928a et 1928b) et à son traité consacré aux origines de la partie double (De Roover 1937). Un autre ouvrage très célèbre est celui de Léon Gomberg consacré à *l'Histoire critique de la théorie des comptes* (Gomberg 1929) qui eut aussi le mérite d'être un théoricien de la comptabilité russe renommé. Il enseignait en Suisse (Genève et Saint-Gall) mais il a publié des ouvrages en russe et en allemand. Le plus connu de tous les historiens comptables est sans doute le Belge Joseph H. Vlaeminck (1956). On peut aussi mentionner deux articles historiques en anglais, celui d'Howard (1932) et beaucoup plus tard celui d'Anne Fortin (1996). Une autre publication très intéressante est la bibliographie historique de Reymondin (1909). Les historiens de la comptabilité ne la trouvent pas parfaite, mais c'est la seule bibliographie disponible en français et pour la période couverte de 1494 à 1909 il est difficile de trouver plus de trente références oubliées ou méconnues. Certains français se sont aussi intéressés à la comptabilité soviétique et l'on peut évoquer Sigalas (1936), Gachkel (1946) et Boukovestzki (1947). Ce dernier courant est aujourd'hui représenté par Jacques Richard qui y a consacré une thèse très

complète (1980). On peut ajouter les inévitables publications consacrées à l'histoire du plan comptable général, par exemple l'étude de Cauvin (1949) et d'autres sur lesquelles nous reviendrons dans la cinquième partie.

3. Comptabilité et risques financiers : l'apport de la théorie comptable

Gabriel Faure expert-comptable et professeur à l'école des Hautes Études Commerciales écrivit de nombreux ouvrages tels que *Éléments de commerce et de comptabilité* (1898) ou *Cours de comptabilité pour l'enseignement primaire supérieur* (1905). Il a apporté un certain renouveau de la théorie de la personnalisation dont il voulait faire un concept sous-jacent à sa méthode pédagogique. Son traité de 1905 servit de support à de nombreux cours de comptabilité des écoles de commerce, jusqu'en 1939. Par ce moyen, il exercera une grande influence sur la comptabilité française. Il présente essentiellement une théorie de la personnalisation des comptes. Les théories personalistiques étaient très populaires au 19^e siècle, on identifiait chaque compte comme une personne, ce qui facilitait l'apprentissage de la comptabilité générale, mais créait tout de même des difficultés car il fallait apporter beaucoup d'explications et de justifications supplémentaires. Bien que Gabriel Faure soit un auteur très prolifique, ses publications sont très techniques. C'est l'un des premiers à considérer la comptabilité comme un véritable langage avec tout ce que cela comporte de potentialités, de rusticité mais aussi d'ambiguïté. Faure considère que la comptabilité est une technique au service de l'économie et qu'elle constitue une base sérieuse et argumentée de discussion des problèmes économiques. Cette association de la comptabilité et de l'économie, déjà présente chez Proudhon, Léautey et Guilbault se retrouvera souvent dans les travaux ultérieurs. Colasse et Durand (1994, P. 44) ne le considèrent pas comme un théoricien. Il est arrivé la même chose à Jean Bournisien, qui souhaitait intégrer plus de théorie juridique en comptabilité. Cela vient peut-être du courant anglo-saxon connu en littérature sous le nom de théorie de l'entité. Les travaux de Bournisien (1917) ne sont pas simplement contenus dans un manuel, mais son approche de la comptabilité analytique et son application à l'industrie métallurgique est devenue un classique. C'est aussi un critique attentif des pratiques comptables, particulièrement dans le domaine des coûts.

Jean Dumarchey (1914, 1925, 1926) est tenu en haute estime par Fourastié (1944) et par Vlaeminck (1956) et a été considéré par Colasse et Durand (1994, p. 45) comme "le théoricien français le plus important, sinon le seul, de la première moitié du 19^e siècle". Dumarchey a toujours combattu pour donner à la comptabilité un statut scientifique sur de larges bases. C'est l'un des rares théoriciens français de la première moitié du siècle. Il a écrit trois ouvrages qui font date, la *Théorie positive de la comptabilité* en 1914, *La comptabilité moderne : essai de constitution rationnelle d'une discipline comptable au triple point de vue philosophique, scientifique et technique* en 1925 et une *Théorie scientifique du prix de revient*

en 1926. Dumarchey fait l'unanimité, tant il a été un pionnier, en matière de théorie comptable, de recherche, d'anticipation de nouveaux domaines à explorer. Pour Dumarchey, la comptabilité est une science sociale qui utilise les mathématiques, la philosophie, l'économie et la sociologie. Il pense que le lien micro-économie et macroéconomie peut se réaliser par l'intermédiaire des processus comptables à une époque où les techniques statistiques sont quasi-inexistantes et les hauts fonctionnaires de la première moitié du siècle essayeront parfois de tenir, sans grand succès, ce pari. Il connaît bien l'œuvre des économistes classiques et de son temps, Jean-Baptiste Say, Léon Say, Jean-Gustave Courcelle-Seneuil. Il prend chez chacun la matière qui lui permet d'asseoir ou de développer ses théories. Chez Jean-Baptiste Say, il prend l'idée que la comptabilité permet de décrire les fluctuations de la richesse individuelle, chez Léon Say il est séduit par l'assertion, très moderne pour l'époque, que la comptabilité est un moyen de véhiculer de l'information, chez Courcelle-Seneuil la formulation des objectifs de la comptabilité. Il prend même chez le socialiste Proudhon le modèle des relations entre la comptabilité et l'économie. L'objectif général que Dumarchey assigne à la comptabilité est de décrire, au moyen des comptes, une réalité complexe, en utilisant un bilan qui permette de donner une forme concrète à l'image de cette réalité. Le compte, pour Dumarchey est défini comme "une classe d'unités de valeurs", variable dans l'espace et dans le temps. À partir de la notion d'unité de valeur, il reconstruit la notion d'actif, de passif et de situation nette et le bilan, pour Dumarchey est l'expression de la relation qui existe entre l'actif, le passif et la situation nette. Il refuse toute notion artificiellement "plaquée" et a l'honnêteté d'essayer d'expliquer. Le premier de ses livres porte le titre de *Théorie positive de la comptabilité*, mais ce titre ne doit pas induire en erreur : il ne s'agit pas de la théorie contractuelle statistico-empirique de Watts et Zimmerman (*Positive Accounting Theory*, 1986) développée dans les années 1980 et 1990. Son influence sur les jeunes chercheurs français en comptabilité a été considérable, mais d'autres l'ont considéré comme un "théoricien de la quintessence". L'éditeur du journal *La comptabilité et les affaires*, Alfred Berran avait même refusé la publication d'un de ses articles car il considérait que "ses études sont trop érudites pour la majorité de nos lecteurs" (cité par Colasse et Durand, 1994, p. 46). René Delaporte (1928, 1930, 1931, 1936) a aussi contribué à l'amélioration de la technique comptable de son temps. Dans *Concepts raisonnés de la comptabilité* il définit la comptabilité comme une science dont le but est de décrire les processus économiques, de calculer les coûts et d'évaluer les situations financières, résultat des transactions et de la valeur des actifs. Delaporte considère qu'un système comptable doit permettre aussi de faire des prévisions ou de les faciliter. En 1936, Delaporte intègre l'essentiel de la théorie de Dumarchey dans sa *Méthode rationnelle de tenue des comptes* publiée par l'Encyclopédie Roret : la comptabilité est la science des comptes, elle sert à accomplir des tâches pratiques, légales et fiscales. À la même époque, il se bat pour "les faits et un plan comptable" plus que pour des théories à la mode qui disparaîtront rapidement. René Delaporte insista particulièrement sur les besoins de

planification et de contrôle budgétaire en comptabilité et sur la nécessité d'un fondement scientifique et expérimental de la comptabilité.

Charles Penglaou (1929, 1933, 1947) est un autre observateur attentif de la technique comptable appliquée aux affaires. Fils de banquier et cadre dans plusieurs banques, il a eu la possibilité de mesurer les faiblesses de la comptabilité privée et il envisagea un instant d'écrire une encyclopédie complète consacrée à celle-ci mais plus tard il se ravisa pour écrire seulement une *Introduction à la technique comptable* en 1929. Auteur de plus de 130 publications, traitant des rapports de la comptabilité avec le droit, la fiscalité, l'économie, se posant des questions sur les fondements de la comptabilité, sur sa portée spéculative, intéressé jusqu'à la fin de sa vie par les techniques statistiques et les publications des jeunes auteurs, son œuvre où se côtoient les aspects banals et les réflexions profondes, en particulier en matière d'épistémologie, mérite d'être revisitée (Degos, 1998). Maurice Lucas (1931) qui montra beaucoup d'intérêt pour les plans comptables à une époque où peu de francophones s'y intéressaient, et il essaya de relier la pratique à la théorie en étudiant les principes d'organisation administrative. Si l'on se réfère à Colasse et Durand (1994 p. 47) il avait même anticipé la notion de "schéma conceptuel" développée dans de nombreux pays durant le dernier tiers du 20e siècle.

4. Comptabilité et risque de production : le développement de la comptabilité industrielle

Durant le 19e siècle, les ingénieurs ont essentiellement contribué à résoudre le problème des coûts et à l'étude de la comptabilité analytique et ils poursuivirent leurs efforts en France durant les premières années du 20e. On peut citer parmi eux André Blandin (1928), Édouard Julhiet (1920), C. Ansotte et A. Defrise (1914), Albert Dormoy (1927), Joseph Trossen (1935). Tous ont compris l'importance de la comptabilité de gestion, du contrôle des coûts et de l'amélioration générale de l'administration des usines. Dans le domaine de la comptabilité industrielle, le lieutenant-colonel Emile Rimailho, qui a servi « trente ans l'armée et trente ans l'industrie » domine tous ses contemporains et occupe une place à part. Expert en organisation du travail, en comptabilité de fabrication et en comptabilité industrielle, il a particulièrement étudié le problème du découpage rationnel des usines pour rendre leur activité plus efficace. Il généralise la notion de « sections homogènes » à la base du calcul des coûts complets, que les auteurs des futurs plans comptables 1947 et 1957 reprendront avec application. Il étudie précisément la nature des dépenses et les prix de revient comptables ou non. L'un des premiers, il étudie la liaison dépenses, coûts de revient, calcul des unités d'œuvre. Il réserve une place particulière à l'étude de la main d'œuvre directe et de la main d'œuvre indirecte ; se penche sur le problème des matières premières, de la main d'œuvre et de leur imputation aux commandes. Le travail à la commande lui permettra de faire des développements intéressants. Grand praticien des organisations industrielles, il suivra et analysera toutes les tâches du

processus de fabrication, de la préparation, à l'exécution et au contrôle. On retiendra surtout de lui son approche des sections homogènes, compartiments d'ordre comptable qui ont été revisités et généralisés dans la méthode ABC. En un certain sens, Rimailho est un précurseur de la méthode ABC. Comme le note Henri Bouquin (1995 p : 5)

« Mais d'autres aspects sont beaucoup plus intéressants. La comptabilité joue, chez Rimailho, un rôle étroitement lié à ses convictions politiques et sociales. La comptabilité de gestion de Rimailho apparaît comme l'outil stratégique d'une régulation sociale portant sur le slack organisationnel, rendu possible dans une stratégie de defender qui se déploie dans un environnement technologique et compétitif spécifique »

D'autres auteurs se sont intéressés à la comptabilité des coûts, à la comptabilité de gestion et au contrôle budgétaire, juste avant ou pendant la guerre, comme Robert Satet (1936) qui a publié deux ouvrages de contrôle budgétaire (1936, 1942), Auguste Detœuf, polytechnicien comme Rimailho, a commencé sa carrière dans l'industrie et s'est préoccupé des coûts (1941) et de la philosophie des dirigeants avant de publier un exposé sur le plan comptable, car il était membre de la Commission chargée de le mettre en œuvre (voir supra). Bournisien (1917) qui a étudié la comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie, Dumarchey (1926) avec sa théorie scientifique du prix de revient, Emile Rimailho (1935) évoqué plus haut, Charles Brunet (1940) intégrant la comptabilité industrielle et la comptabilité générale, assurent la présence des préoccupations industrielles dans la comptabilité. Ces préoccupations industrielles deviendront permanentes et permettront à la comptabilité industrielle et à sa version française la comptabilité analytique d'exploitation de consolider sa présence dans la littérature comptable.

Néanmoins, les auteurs critiques en faveur de plus de fondements théoriques en comptabilité, comme Louis Sauvegrai (1937) continuent à faire entendre leur voix, mais sans beaucoup de résultat. Colasse et Durand (1994, p. 47) évoquent la situation juste avant la seconde guerre mondiale de la façon suivante :

« A la fin des années 1930, la littérature comptable est relativement riche et importante. Il est remarquable que beaucoup de ces travaux aient été inspirés par le concept de valeur, de compte et de classification des comptes d'une manière claire et compréhensible. Ceci est à la base de la technique comptable qui sera souvent développée à travers les plans comptables et leur nomenclature. Mais déjà cette richesse devenait moins fertile. Les théoriciens, les enseignants, les auteurs, les critiques et les propagandistes étaient isolés et souvent divisés. Ils n'ont jamais pu obtenir l'appui des utilisateurs publics ou privés. Le monde des affaires, essentiellement composé de petites entreprises, n'était pas convaincu par les avantages supposés de la science des comptes qui semblait trop théorique et abstraite ».

5. comptabilité et risque monétaire : de l'inflation au contrôle des prix

La grande période de l'inflation française de la première moitié du 20^e siècle se situa entre 1914 et 1928, mais durant le temps de la guerre il y avait de nombreux moyens de supprimer de tels phénomènes avec une efficacité considérable. Souvent, ces phénomènes se développent avec retard, même si le pays est contrôlé par ses vainqueurs. C'est seulement lorsque l'inflation a été à son paroxysme que les comptables et les hommes d'affaires se sont sentis concernés. Il faut reconnaître que l'inflation française d'après guerre a été moins sévère qu'en Allemagne et en Autriche, mais tout de même plus grave qu'en Grande-Bretagne. Il est également étonnant que cette phase ait eu lieu relativement tard. Tandis que l'hyper-inflation allemande culminait entre 1921 et 1923, et l'Autrichienne entre 1920 et 1922, il faut attendre 1925-1927 pour assister à la période inflationniste la plus dramatique pour la France.

Indubitablement, la France a bénéficié de l'expérience allemande en matière de prise en compte de l'inflation dans les comptes et les bilans, mais on ne peut pas dire que les penseurs français manquent d'originalité. Certes de nouvelles solutions et des variantes originales ont été trouvées en France, avec l'inflation galopante ou rampante, qui créent toujours des distorsions dans les systèmes comptables et les bilans des pays affectés de manière importante. L'inflation française de la première moitié du 20^{ème} siècle a duré environ de 1914 à 1928, mais pendant ces années influencées directement ou indirectement par la guerre on a mis en œuvre beaucoup de moyens pour tenter de la supprimer. Souvent ces moyens ont été employés en dépit de l'influence ou de la présence des occupants et ils ont mobilisé à la fois les comptables et les hommes d'affaires. Évidemment, l'inflation d'après-guerre française était beaucoup moins grave que celle de l'Allemagne et de l'Autriche, mais elle était beaucoup plus sérieuse que celle de la Grande-Bretagne. En France, cette phase de surchauffe s'est produite relativement tard. Les hyper-inflations allemandes se sont produites entre 1921 et 1923, et l'autrichienne entre 1920 et 1922 ; la phase la plus dramatique de l'inflation française s'est produite de 1925 à 1927.

Les Français ont tiré la leçon de l'expérience allemande précédente qui avait permis de corriger les comptes et les bilans entachés d'inflation. Mais on ne peut pas dire que les théoriciens comptables français ont manqué d'originalité. En effet, de nouvelles solutions et variantes de ce problème sont nées en France. L'inflation, qu'elle soit rampante ou galopante est toujours dévastatrice des comptes et des bilans des pays qui la subissent. Si les ajustements ne sont pas rationnels, on assiste au scénario suivant : d'abord, les dépréciations (de même que les imputations de coûts) sont habituellement trop faibles, puisqu'elles sont fondées sur des coûts historiques dévalués. Ensuite, les valeurs des actifs fixes non monétaires sont mal mesurées par rapport aux prix courants. De plus, la possession d'actifs fixes non monétaires crée des plus-values latentes mais les gains potentiellement réalisables ne peuvent que rester virtuels. La présence des comptes de dettes à long et moyen terme génèrent des suppléments substantiels de gains monétaires alors que la présence des comptes de créances et de disponibilités génère des pertes bien réelles. Il faut aussi tenir compte des évaluations incorrectes issues des années précédentes et qui constituent une source additionnelle de

déformation. Enfin, les revenus (inscrits dans des prix surestimés), contenant des gains factices, sont bien trop élevés et aboutissent à des bénéfices dangereusement exagérés. Les cours des actions, résultant de tous ces phénomènes sont artificiellement biaisés et leurs propriétaires ne peuvent qu'être passifs et impuissants à réaliser de vrais gains, monétaires ou en nature.

Il y a de nombreuses manières d'ajuster les comptes annuels, dans les comptes de résultats et dans les bilans pour donner l'image financière la plus réaliste possible d'une entreprise évoluant en univers inflationniste. Mais ces variantes peuvent se réduire à quelques unes seulement. Elles sont plus ou moins précises, mais aucune n'est véritablement parfaite. Une des méthodes de base est l'utilisation *des coûts en francs courants* spécifiques comme base d'évaluation (ou, pour simplifier, d'un indice spécifique de coûts pour différentes catégories d'actifs). Cette approche a été la première fois proposée par Kovero 1912, élaborée et rendue populaire par Fritz Schmidt¹ (1921). L'autre méthode de base est l'ajustement *général* des effets de l'inflation (en utilisant un indice général, du coût de la vie, du change des devises étrangères, du cours de l'or, etc., comme le suggèrent Mahlberg 1921, Schmalenbach 1921, 1922, 1925 et d'autres).² D'autres méthodes - telles que l'utilisation des ventes courantes ou des valeurs actuelles de sortie ou même de la combinaison d'indices généraux et spécifiques de niveau des prix - sont apparues beaucoup plus tard et n'ont joué aucun rôle pratique dans le traitement effectif de l'inflation suivant la première guerre mondiale. Une série de livres et d'articles a étudié la comptabilité d'inflation pendant et après la forte inflation d'après-guerre française. Mais on a du mal à savoir exactement dans quelle mesure certaines des propositions et suggestions très théoriques ont été appliquées. Wasserman propose l'explication suivante :

"Bien que l'inflation française ait été de longue durée et assez grave, le seul système de traitement de l'inflation utilisé tant soit peu en France était l'établissement des bilans en franc-or sans aucun changement à l'entrée, ou aux soldes des comptes en franc-papier. La raison pour laquelle on a surtout fait des opérations très simples doit être trouvée en partie dans le fait que beaucoup

¹ Une approche semblable a été judicieusement développée par Edwards et Bell (1961) et a permis de mettre en lumière le vrai bénéfice et les gains de toute nature, vrais ou virtuels, monétaires et non monétaires, réalisables et non réalisables. Pour une représentation mathématique de tels concepts, voir Mattessich (1995 : 98-119).

² La distinction entre le franc-papier et le franc-or est fondée sur l'indice convenable utilisé pour ajuster les capitaux et les cours des actions à un moment spécifique. Si ces valeurs ne sont pas ajustées, ou sont ajustées par le propre indice des prix des prix d'un pays (coût de la vie, prix de gros, etc.), on peut parler de la valeur franc-papier à une date spécifique. Mais si l'indice reflète une devise définie par rapport à l'or (par exemple, \$ US dans les années 1920) ou le prix de l'or lui-même, on parle d'une base franc-or (ou marque-or). Pour un aperçu des avantages et des inconvénients de plusieurs méthodes d'ajustement à l'aide d'indices d'inflation différents, y compris celles se référant à l'or or, voir Schmalenbach (1925).

d'hommes d'affaires français ne se rendaient pas véritablement compte de la nature et des effets de l'inflation monétaire. D'autres n'ont pas du tout compris les principes sous-jacents aux systèmes de comptabilité plus élaborés et n'ont pas apprécié leur portée réelle ou ont redouté que l'utilisation d'un quelconque de ces méthodes falsifie les résultats standards de la comptabilité." (Wasserman 1931 : 31-32).

Néanmoins, l'auteur continue en affirmant, avec perspicacité et profondeur que :

L'élaboration de ces systèmes par les théoriciens comptables français et allemands constitue une contribution définitive à l'énoncé de la théorie comptable générale de l'époque. Les comptables ont été beaucoup plus loin que les économistes dans ce domaine et ces derniers ont eu beaucoup à apprendre en examinant les résultats obtenus. L'analyse des résultats comptables a beaucoup apporté à la précision de la mesure du montant réel des prêts et à la correction des erreurs véhiculées par l'exposé de la théorie classique de l'inflation... Il est peut-être possible que dans l'avenir nous connaissions encore une telle période. (Wasserman 1931 : 32)

Examinons rapidement les idées des auteurs et leurs publications dans ce secteur, sans cependant entrer dans de trop nombreux détails techniques. On peut consulter avec profit, pour le détail des diverses méthodes comptables appliquées à l'inflation française les ouvrages de Thomas (1927) et de Wasserman (1931).¹ Émile Delavelle (1924) était un des auteurs français qui s'est penché le plus tôt sur les problèmes posés par la comptabilité d'inflation. Dans ses recherches, les comptes ont été ajustés, mois après mois, sur la base du taux de change des dollars américains. Un nouveau compte, *Dépréciation du capital - or*, permet d'effectuer les ajustements rendus nécessaires par l'inflation sur les capitaux propres détenus par les actionnaires. Cette approche a sans doute influencé Raffegau et Lacout (1926, voir ci-dessous), et certains aspects de la pensée de Bayart (1926), qui complètent les comptes réguliers et non ajustés en francs-papier par un bilan établi en francs-or. Sans rien changer aux comptes du grand-livre, le bilan obtenu comporte deux colonnes à l'actif et deux colonnes au passif. De chaque côté, les premières colonnes comportent les sommes en francs-papier dépréciés et les secondes comportent les évaluations en francs-or. Quelques rubriques (par exemple, constructions industrielles, terrains, capital social, etc.) sont identiques dans les deux séries de colonnes (cf. Wasserman, 1931, tableau p : 11). Du côté de l'actif du bilan, le compte spécial "*Dépréciation par rapport à l'or*" est apparu et permet d'effectuer un

¹ Wasserman consacre environ 30 pages à une discussion de certains de ces détails, offrant plusieurs illustrations. Cependant, il laisse beaucoup de questions ouvertes, dont la réponse exigerait l'examen détaillé des publications de référence.

ajustement du capital social du côté du passif. Il mesure le "déficit" des entreprises et il apparaît seulement dans la colonne des francs-or et pas dans celle des francs-papier. Du côté du passif du bilan, le compte "*Profit en francs-papier*" apparaît seulement dans la colonne des francs-papier.

Une méthode plus raffinée et plus élégante, a été présentée par Raffegau et Lacout (1926), qui parlent d'un système de *correction en monnaie-or par la méthode rétrograde avec rectification du bilan d'entrée*. Les différents comptes sont alors ajustés sur la base des taux de change ou des indices des prix étrangers, en fin de période. Un compte *Dépréciation du capital et réserves* sert à regrouper ces ajustements et est ensuite soldé avant la présentation du bilan en francs-or. Comme alternative à leur *méthode rétrograde*, Raffegau et Lacout (1926) ont développé leur prétendue *méthode progressive*. Elle est fondée sur les équilibres du bilan d'ouverture qui servent de base de comparaison. Eu début de période, le solde d'ouverture de chaque compte est contrôlé afin de voir s'il nécessite des ajustements en termes de francs-papier au début de la période fiscale. Les comptes financiers (espèces, créances à recevoir, dettes à payer, obligations à rembourser) n'ont pas, en général, besoin d'être ajustés, alors que la plupart des actifs fixes (usines, machines, aménagements, etc.) doivent l'être. Les modifications des entrées sont faites dans un compte de correction au bilan d'ouverture. Ce compte est appelé *Plus-value du capital et des réserves* (Augmentations du capital et des réserves). Il faut ensuite faire un second ajustement pour tenir compte des équilibres de *fin d'année* exprimés en francs-papier. Cet ajustement n'est pas été limité aux comptes d'éléments en nature mais doit être étendu aux comptes financiers. Cependant la valeur dévaluée du franc-papier n'a pas causé de perte *nominale*, elle a eu comme conséquence une *vraie* perte financière qu'il faut prendre en compte. Ferdinand Léger (1926) a employé un système plus simple mais relatif des francs de papier avec des "comptes correcteurs" par lesquels les comptes de valeurs immobilisées sont corrigés de l'inflation pour faciliter leur remplacement à un coût approprié. Mais cet auteur a préconisé de faire des réserves et des provisions pour ajuster le montant du bénéfice et du capital, mais il s'intéresse également au problème de l'actif circulant et du fonds de roulement. Pour la conservation de la substance de ce dernier il recommande de prendre un soin tout particulier des rubriques non affectées par l'inflation, ce qui nous rappelle la suggestion de Schmidt (1921) de financer des sommes autant que possible les comptes de créances à recevoir par les comptes de dettes à payer. La méthode des "comptes hétérogènes" a été présentée par Fain (dans une brochure non datée) où chaque compte décrit trois réalités : on a d'abord le compte original, c'est-à-dire non modifié en francs-papier, puis le compte réajusté en francs-papier de fin de période et enfin le même compte en francs-or (une illustration est donnée par Wasserman, 1931, tableau p : 26). Les variations se trouvent dans un compte *Redressement du capital* (indépendamment du compte de Pertes et profits).

Gabriel Faure (1926) a employé un système hybride, combinant des ajustements de bilan avec des aspects de comptabilité en francs-or. Il obtient finalement un bilan en franc-or où les

ajustements des différents mouvements des comptes de francs-papier sont pondérés en tenant compte des différents taux de change aux différentes dates des transactions réalisées. Les entrées sont valorisées simultanément en francs-papier et en francs-or et leur destination est soit le compte de pertes et profits, soit un compte séparé intitulé "*Pertes résultant de l'inflation*". Il est évident que cette méthode est plus précise, mais aussi plus complexe et plus coûteuse qu'une méthode unique d'ajustement. Pour réduire les coûts, on a songé à des ajustement de périodicité plus longue, hebdomadaire ou mensuelle plutôt que quotidienne. Ce système avait un avantage supplémentaire car on pouvait l'utiliser en comptabilité analytique et traiter tous les prix de manière générale et pas seulement le montant du résultat ou des capitaux propres.

Lucien Thomas (1927) a non seulement fourni un aperçu au sujet des méthodes comptables applicables à l'inflation française, mais il a également présenté sa propre approche. Il a utilisé des comptes en francs-papier (fondés sur un taux de change moyen avec le dollar américain) aussi bien que des comptes en francs-or (basés sur le franc-or lui-même, qui était équivalent à 0.290325 gramme d'or fin jusqu'en 1929), et il a utilisé un "compte de régulation et de compensation" comptabiliser les mouvements nécessaires. Le bilan obtenu est fonction des ajustements dus aux gains financiers réels ou aux pertes réelles (dépendant des liquidités détenues, des sommes à recevoir, des sommes à verser, des emprunts et de leurs hypothèques, etc.), de l'ampleur des variations du taux d'inflation et du coût des marchandises vendues, durant la période actuelle et les périodes précédentes. Cette méthode a eu l'avantage pouvoir être utilisée en comptabilité financière aussi bien qu'en comptabilité de gestion, car elle a pu être prolongée dans la *comptabilité analytique en francs-or*. Ce système a été fortement apprécié par Wasserman (1931, p : 9) qui a remarqué que Thomas a tenu compte de "beaucoup d'éléments qui ont échappé à d'autres auteurs cités." Mais ici, comme dans d'autres systèmes sophistiqués, les avantages ont été obtenus avec coûts additionnels plus élevés. Les expériences tirées de cette période d'inflation, comme celle des périodes suivantes (inflation rampante y compris, par exemple, en Amérique, en Australie et en Grande-Bretagne pendant la fin des années 1970 et le début des années 1980) ont démontré que la simplicité théorique et le faible coût du traitement sont des conditions préalables essentielles pour qu'un tel système paraisse acceptable aux praticiens. Parmi les autres auteurs francophones écrivant sur la comptabilité d'inflation on peut également citer : Bisson (1926), Dumarchey (1926), Durand (1926), Beaupère (1927), et Ratier (1927). On remarquera la similitude ou tout au moins la proximité d'inspiration avec les travaux de Mahlberg (1921, 1923) et de Schmalenbach (1921, 1922, 1925), fondés sur l'ajustement général des comptes d'inflation au moyen d'un indice. Cependant, Wasserman (1931, p : 9, note 26) parle de la célèbre "théorie des prix de remplacement" qui a beaucoup suscité l'attention en France pendant les années d'inflation. Il es possible que les théories de coût de remplacement de Kovero (1912), de Limperg (1917) et de Schmidt (1921) aient pu également inspirer les auteurs français. Cette supposition est renforcée par Wasserman (1931, p : 9) qui remarque que : "même durant les

périodes de stabilité monétaire, beaucoup d'entreprises, particulièrement celles important des matériaux ou des produits dont les cours sont internationaux, appliquent la théorie des prix de remplacement". Ceci semble logique : l'application des coûts de remplacement en comptabilité est une excellente solution non seulement en période inflationniste, mais encore en période ordinaire où l'éloignement des marchés produit des décalages inévitables de prix entre les produits (voir également la brochure non datée de Fain, p : 4-9, et Beaupère, 1927, p : 70-80). Cependant, Wasserman trouve ces arguments faibles en ce qui concerne l'industrie française pour l'adoption de ces idées.¹ De plus, le titre de la brochure de Dumarchey publiée en 1926, *Théorie scientifique du prix de revient*, suggère qu'en France, même le prix du marché puisse servir de base d'évaluation.² La littérature comptable française de cette époque montre clairement que plusieurs idées coexistent, non seulement quant à la technique à choisir pour faire les corrections relatives à l'inflation, mais encore quant à la question plus substantielle de la base d'évaluation en présence d'inflation.

6. Comptabilité et risque organisationnel : plans comptables et tutelle administrative

La comptabilité a longtemps été une technique et une pratique au développement individuel. À partir de la fin du 19^e siècle et surtout après la seconde guerre mondiale, ce sont les institutions nationales qui se sont imposées. Un de leurs instruments les plus efficaces est le plan comptable (Degos 1998 p : 102, Degos et Mattessich 2003). L'idée d'un plan comptable est assez ancienne et a pris ses racines dans les théories des classes de compte du 19^e siècle. Dans le domaine de la recherche comptable française, Batardon (1911) simultanément avec l'allemand Schär (1922) a développé les premières réflexions modernes sur les tableaux synoptiques de comptes. Mais avant eux, selon Gomberg (1929), une première proposition paraît avoir été déjà étudiée dans les années 1890 par le Société Académique de Comptabilité de Bruxelles (Gomberg, 1929) mais Scherpf (1955, p : 78) souligne qu'on ne peut pas vérifier cette affirmation dans la littérature. On peut aussi mentionner P. Otlet, qui en 1901, en Belgique proposait déjà un schéma de classification universelle des comptes en quatre parties ; G. Faure lui aussi avait songé à un plan de compte en 1909 (Richard 2000 p : 947), comme H. Blairon (1926) un autre belge qui s'était penché sur un plan élémentaire des comptes. Mais en dehors de ces tentatives individuelles et sans parler des tentatives allemandes de Schär en 1911 qui avait publié *Buchhaltung und Bilanz*, les institutions

¹ Il est regrettable, quand on parle du *prix de remplacement* que cette notion soit aussi ambiguë, pour Wasserman (1931) - et pour de divers auteurs français de cette matière - cette notion à celle de Kovero (1912), Limperg (1917) ou Schmidt (1921). On peut penser qu'en employant cette expression, certains auteurs français se réfèrent à des coûts ajustés par *un indice général simple*, et non à *un indice de détail* du coût de remplacement ou à par *un indice produit-spécifique*.

² Excepté Sewering (1925), cette idée n'a pas été soutenue avant MacNeal (1931) et, beaucoup plus tard, par Chambers (1967) dans la littérature anglaise.

étatiques lorsqu'elles parlent de plan, souhaitent construire ou élaborer un document organique servant à normaliser et à structurer les comptabilités. Envisagé sous cet angle, le plan est une invention soviétique des années vingt, qui a été reprise par les allemands qui ont fondé un comité en 1921. A l'issue de ses travaux, animé par Eugen Smalenbach, le plan comptable 1927 a vu le jour. Il connut 7 éditions successives avant d'être supplanté, en novembre 1937 par le plan Gøring, appliqué dès 1939. Le plan comptable Smalenbach est un plan à vocation moniste qui intègre la comptabilité financière et la comptabilité des coûts. Il permet de décrire l'entreprise dans toutes ses fonctions, aussi bien externes (clients, fournisseurs) qu'internes (processus de production). Comme la plupart des plans qui prendront sa suite, il comprend dix classes et sa structure sera reprise assez fidèlement par le plan Gøring. C'était un plan comptable taillé sur mesure pour une économie de guerre que les nazis imposaient, par l'intermédiaire des chambres de commerce, aux différentes branches de leur économie.

On avait déjà parlé de plan comptable en France, pour les compagnies d'assurances en 1938, mais c'est en 1941, le 22 avril, que le régime de Vichy institua une "Commission interministérielle du plan comptable" présidée Jacques Chezleprêtre, directeur de la Documentation économique, déjà auteur d'une tentative de plan comptable en 1940, assisté d'Auguste Detœuf, président du Comité d'organisation de la construction électrique. Le résultat a été le Plan de 1942. Les travaux préparatoires, partiellement inspirés par Alain Sauvy et d'autres hauts fonctionnaires ont été réalisés par le Comité général d'organisation scientifique (CEGOS) et de célèbres auteurs y ont apporté leur contribution comme Detœuf (1941) Caujolle (1942, 1943, 1949), Chezleprêtre (1940, 1943) Fourastié (1943, 1945). La commission interministérielle élaborait le plan en 1942. Selon le vice-président de la commission, Auguste Detœuf (1941, p : 9-12) ses objectifs étaient :

1. De permettre d'évaluer les actifs, le capital, les coûts des produits et les profits aux deux niveaux de l'entreprise et de la branche d'industrie.
2. De calculer aussi précisément que possible les coûts moyens de certains types de produit afin de permettre le contrôle des prix par le gouvernement.
3. De diminuer les possibilités de fraude à l'impôt en accroissant la clarté de comptes.
4. D'aider le gouvernement à éviter faire des erreurs dans le calcul des impôts et dans l'élaboration de sa politique économique en normalisant les comptes de chaque industrie, dotée d'un comité d'organisation¹.

Le projet de plan comptable 1942 a été édité à Bordeaux, aux éditions Delmas en 1943 et sa structure ressemble étrangement à celle du plan Gøring. En effet, il comporte comme le

¹ Pour davantage détails sur le plan comptable 1942, voir Gabriel (1943), Chardonnet (1946), Standish (1990), et Fortin (1992).

premier cité dix classes ressemblant à celles du plan allemand. Ce plan comptable s'insérait dans un vaste ensemble motivé par le désir de l'État de contrôler les activités économiques de manière aussi précise que possible, de contrôler les branches d'activités par l'intermédiaire des Comités d'organisation, de contrôler les prix et la production et d'avoir, accessoirement, des bases de négociation avec l'occupant allemand (Degos 1998, p : 103 ; Degos et Mattessich 2003). Le plan comptable était l'un des moyens cette politique pas toujours très claire. Si le plan français a utilisé la technique comptable allemande c'est dans une large mesure pour permettre à l'occupant d'accélérer certaines productions, mais les lenteurs de l'administration française ont fait préférer aux Allemands les contrats directs avec des entreprises collaboratrices. Le plan comptable 1942 utilise déjà la classification décimale universelle pour faciliter la codification, contrainte importante pour la perforation des cartes mécanographiques, déjà en service dans les grandes entreprises ¹.

Dans la première version du plan comptable de 1942, les quatre premières classes de comptes concernent le bilan et ressemblent beaucoup, à part les comptes de la classe 2, à celles du plan Gøring. Les cinq classes suivantes sont relatives aux comptes de classement des charges et de prix de revient et la dernière classe permet d'obtenir les comptes de résultats, spécialement le compte de Profits et Pertes. Le même jour qu'était créée la commission interministérielle du plan comptable, un autre décret prévoyait l'institution d'une autre commission pour l'organisation de la profession d'expert-comptable. Après les travaux de cette commission, l'Ordre des experts-comptables a été créé le 3 avril 1942 et il a fonctionné jusqu'à la fin de la guerre. Dès 1944, une ordonnance relative à l'épuration administrative a été appliquée, et les collaborateurs de Vichy, ont été "épurés". L'ordre des experts-comptables a reçu, le 19 septembre 1945 un statut qui est encore, dans ses grandes lignes, actuellement en vigueur. À cette époque, il n'était plus question d'appliquer un plan comptable qui ressemblât, de près ou de loin, au plan Gøring. On reprochait aussi au plan comptable de 1942 d'être partiellement illogique, hétérogène, de privilégier les questions financières et de lier de manière trop rigide la comptabilité générale et la comptabilité des coûts. En plus de ceci, La raison de son échec a été attribuée à l'opposition des industriels, au savoir-faire insuffisant des personnes chargées de son application, aux critères controversés d'adoption, à l'opposition politique, à la crainte de d'avoir des contraintes supplémentaires et contrôle administratifs plus rigoureux, etc. Mais les notions d'ordre et rationalité étaient trop profondément inscrites dans la psychologie des français et il ne fallut pas longtemps comme l'a indiqué Pierre Garnier (1942) dans le dernier chapitre de son livre pour qu'un plan mieux adapté ne fut proposé. Par opposition à certaines

¹ Voir notamment, J. Fourastié, La comptabilité, QSJ ? n° 111, 1re édition 1943, 2e édition 1944, 3e édition 1946 ; C.C. Pinceloup, Histoire de la comptabilité et des comptables, Edi-Nice, 1993 ; Anne Fortin, The 1947 French Accounting Plan : Origins and Influences on Subsequent practice, The Accounting Historians Journal, Vol 18 N° 2, december 1991 ; P.E. Standish, Origins of the Plan comptable Général : a Study in Cultural Intrusion and Reaction, Accounting and Business Research, Vol 20, N° 80, 1990.

tendances allemandes qui essayaient d'unifier la comptabilité financière et la comptabilité des coûts, les théoriciens comme Garnier (1942) ou Charles Brunet (1951), croyaient que la comptabilité des coûts et la comptabilité financière devaient être clairement séparées et que la comptabilité financière légale devait avoir la primauté car elle était à la fois plus logique et moins complexe. Une nouvelle version venant du CNOF en 1944 tenait compte d'une telle séparation, mais le travail de la commission officielle se poursuivit et déboucha sur la version officielle du plan. Comme Colasse et Durand (1994, p : 50) l'indiquent, "Dans toute l'histoire de la comptabilité est difficile d'imaginer un effort aussi important pour présenter et commenter un plan, que n'a, en fait, jamais été appliquée". Aussi un décret du 4 avril 1946 créa la "Commission de normalisation des comptabilités" chargée d'élaborer un plan comptable général, de préciser ses modalités d'application et de donner des avis sur la possibilité d'une comptabilité économique nationale. Parallèlement on créa un "Conseil supérieur de la comptabilité" le 16 janvier 1947 chargé de coordonner les travaux d'élaboration de plans comptables professionnels, d'étudier les possibilités de plans des grands secteurs économiques et de coordonner tous ces plans dans la perspective de l'élaboration d'une comptabilité nationale. Le plan comptable 1947 n'est plus, comme le plan Smalenbach, le plan Gøring ou le plan français 1942 un plan moniste, mais un plan dualiste. La comptabilité analytique de gestion est autonome par rapport à la comptabilité générale. Malgré des critiques, il a été largement adopté par les entreprises de toute nature et il a été progressivement enseigné dans les écoles et les lycées, préparant des générations de comptables utilisant le même langage et les mêmes documents. Il comporte lui aussi dix classes. Les cinq premières classes sont des comptes de bilan et les trois classes suivantes permettent d'obtenir les résultats de la gestion. L'application du plan 1947 n'est pas obligatoire, mais le Conseil économique étudie en 1948-1949 les conditions dans lesquelles il pourrait le devenir.

André Brunet (1947, 1951) énumère dans son dernier livre les objectifs très ambitieux du plan comptable : le contrôle des prix, contrôle de la concurrence, contrôle des subventions du gouvernement, politique de transport, douanes, politique sociale, amélioration de la productivité, actions contre les maux sociaux générés par une civilisation théocratique (cité par Colasse et Durand 1994, p : 52) qui donnent une idée des raisons pour lesquelles on finira par ne pas pouvoir se passer de lui.

Pendant 10 ans, la France va s'occuper de sa reconstruction, accompagnée de difficultés monétaires, internationales et coloniales. Puis, l'économie française presque débarrassée des séquelles de la guerre entre dans une période économique de stabilité et la comptabilité française entre dans une période de maturité. La Commission de normalisation des comptabilité avait entrepris la révision du plan comptable 1947 dès 1953 et le nouveau projet est prêt au début de l'année 1957. Le 7 février, le ministre chargé des affaires économiques crée le "Conseil national de la comptabilité" qui remplace la Commission de normalisation des comptabilités créée en 1946 et le Conseil supérieur de la comptabilité créé en 1947. Le

nouvel organisme propose au gouvernement le plan comptable révisé 1957, approuvé par l'arrêté du 11 mai 1957. On ne peut pas dire que la première moitié du siècle s'est brusquement arrêtée en 1950. La véritable rupture a eu lieu en 1959, lorsque la seconde version du plan, datant de 1957 a été mise en service effectif dans la vie des affaires et dans l'enseignement. A ce moment-là, la France qui vient d'entrer dans la Ve République, elle s'est doté d'une nouvelle unité monétaire, le nouveau franc (NF), a réalisé une dévaluation de plus et a proposé de nouvelles méthodes comptables de réévaluation. En cette fin d'ancien régime elle est presque prête à entrer dans la période suivante où les considérations financières, internationales et informatiques vont entraîner de grandes avancées comptables. Amendé en 1982, légèrement retouché en 1986 et réécrit en 1999 (Degos, 2000) pour se conformer strictement à la législation de l'union européenne, le plan comptable français a toujours gardé la marque de la première tentative de 1942.

Conclusion

Durant la première moitié du 20e siècle, la France a connu de grands bouleversements : deux guerres mondiales, plusieurs guerres coloniales, deux Républiques, de nombreux avatars économiques et financiers. Elle est lentement passée d'une économie à vocation agricole et coloniale vivant de produits faiblement transformés à une économie industrielle entrant dans l'ère des produits manufacturés, elle a vu la taille de ses entreprises considérablement augmenter, elle a dû s'adapter à l'utilisation de nouvelles formes d'énergie, à l'exploitation de nouveaux moyens de communication et elle a dû apprendre à gérer des concepts comme la productivité, l'organisation scientifique du travail ou le management, venus d'outre-Atlantique. Après s'être penché sur son passé comptable, elle a rapidement refermé cette page d'histoire, et les théoriciens comptables se sont d'abord intéressés à la comptabilité financière et à sa pratique élémentaire, ils ont essayé de perfectionner, avec de modestes succès les techniques de comptabilité analytique et de contrôle de gestion, leurs efforts pour préconiser des méthodes de lutte contre l'inflation et pour contrôler les prix ont été réduits et supplantés par l'efficacité limitée du pouvoir de l'État. En définitive, la grande cause des francophones en général et des Français en particulier a plutôt été, durant cette période le plan comptable. C'est ce champ de recherche qui a, de loin, mobilisé le plus d'énergie de chercheurs, de théoriciens, d'enseignants et de praticiens, c'est celui qui a eu toute l'attention de l'administration fiscale, de l'administration économique et des hauts fonctionnaires. Au terme des années 1950, la France entre plutôt mal préparée à entrer dans un monde en paix, décolonisé, mais où elle devra participer à la construction comptable européenne inscrite dans l'article 54/g du traité de Rome, à la structuration de ses grandes sociétés, à l'ouverture des marchés internationaux et à la normalisation comptable internationale, et elle n'est pas au bout de son chemin, pavé de multiples contraintes fiscales, financières et informatiques. La période 1900-1950 n'est pas une période glorieuse pour la comptabilité française, mais c'est là que les grandes lignes de la

comptabilité actuelle se sont dessinées et lui ont permis de prendre une place, si modeste soit-elle, dans le concert international.

Références bibliographiques

- Ansotte C. et Defrise A. (1914), *Traité pratique de comptabilité industrielle*, 4^e édition, Tubize.
- Bayard P. (1926) *Les effets de l'inflation--Le bilan au point de vue fiscal*, Paris. Sirey.
- Batardon L. (1911) *La tenue des livres sur feuillets mobiles* (2e édition en 1941) Paris. Publications de la société académique de comptabilité, 2e édition.
- Batardon L. (1920) *L'inventaire et le bilan, étude juridique et comptable*, Paris. Dunod.
- Batardon L. (1947) *Cours pratique de comptabilité*, Paris. Dunod, 2 vol.
- Batardon L. (1950a) « Le plan comptable et le progrès de la technique », *La comptabilité et les affaires* (juillet-août).
- Batardon L. (1950b) *L'inventaire et le bilan*, Paris. Dunod.
- Beaupère L. (1927) *Les troubles monétaire et la vie des entreprises*, Paris. Jouve.
- Berry W. C. ((1949) "Uniform accounting in France: le Plan Comptable" *The Accountant* (February 26) pp. 157-161 and (March 5) pp. 176-180.
- Bisson A. (1926) *Le bénéfice réel en période de dépréciation monétaire*, Paris. Sirey.
- Blairon H. (1926) *Cours complet de comptabilité des industries manufacturières*, Bruxelles.
- Blandin A. (1928) *Le calcul du prix de revient*.
- Boukovetzki A. (1947) « Le financement de l'entreprise industrielle de l'U.R.S.S. », *Connaissance de l'U.R.S.S.*
- Bouquin H. (1995) « Rimailho revisité », *Comptabilité, contrôle, audit*, Paris, Tome 1, Vol 2, septembre.
- Bournisien J. (1917) *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*, 2e édition, Paris. Dunod et Pinat.
- Brunet, André T. (1947) *Rapport général présenté au nom de la commission de normalisation des comptabilités*, Paris. Imprimerie Nationale.
- Brunet, André T. (1951) *La normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la nation*, Paris. Dunod.
- Brunet C. (1940) *La comptabilité industrielle dans le plan comptable moderne*, Paris. CCC.
- Brunet C. (1945) « Le plan comptable de l'occupation », *Bulletin fiduciaire* (No. 212, Déc.) pp. 47-53.
- Brunet C. (1948) *Les principes d'établissement d'un plan comptable universel*, Paris. Société d'éditions professionnelles et techniques.
- Calmès A. (1922) *La comptabilité industrielle*, Paris: Payot (dernière édition, 1927).
- Calmès A. (1925) *Administration financière: des entreprises et des sociétés*, Paris. Payot (dernière édition en 1928).
- Caujolle P. (1942) *Principes généraux de comptabilité, et ce qu'il faut savoir sur le bilan*, Paris: CentredeDocumentation Universitaire.

- Caujolle P. (1943) 'Discours', *Bulletin de l'Ordre national des experts comptables et des comptables agréés*, Paris. No. 1, Octobre, pp. 7-10.
- Caujolle P. (1949) Introduction de : *Le plan comptable: Elément de progrès économique*, Paris. Institut d'observation économique.
- Cauvin R. (1949) « Historique et critique du plan comptable général » in E. Archavlis, éd., *Le plan comptable général*, Marseille. Edition du Conseil Régional de l'Ordre national des experts comptables et comptables agréés, pp. 19-36.
- Chambers R. J.(1967) "Continuously Contemporary Accounting--Additivity and Action", *The Accounting Review* 42 (October) pp. 751-757.
- Chardonnet L. (1946) *Traité théorique et pratique de comptabilité industrielle en harmonie avec le plan comptable*, Bordeaux : Éditions Delmas.
- Chezleprêtre J. (1940) « Normalisation des comptabilités », *Rapport présenté à la Commission de la Normalisation des Comptabilités*, Paris. Mimeo.
- Chezleprêtre J. (1943) *Raison d'être et modalités d'un plan comptable général*, Paris. Conférence faite à la Sorbonne.
- Comité d'organisation du bâtiment et des travaux publics (1942) *Le problème des prix dans le bâtiment et des travaux publics*, Paris. Comité d'organisation du bâtiment et des travaux publics.
- Comité National de l'Organisation Français (CNOF) (1946) *Plan rationnel d'organisation des comptabilités*, Paris. CNOF.
- Comité National de l'Organisation Française (CNOF) (1944/466) *Le plan comptable et la normalisation des comptabilités* ; Travaux du CNOF réunion des 17-18 novembre 1944, et 18 mars 1946). Paris. CNOF.
- Commission générale d'organisation scientifique (CEGOS) (1937) *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient: Pourquoi? Comment?* Paris. CEGOS.
- Commission Interministérielle (1943) *Le plan comptable*, Bordeaux. Editions Delmas.
- Cordoliani A. (1947) *L'Ordre national des experts comptables*, Paris. Sirey.
- de Fages de Latour E. (1924) *Les concepts fondamentaux de la comptabilité*, Paris. Eyrolles.
- Degos J.G. (1997) « Jean Fourastié : diachronie d'une pensée comptable », *Comptabilité, contrôle, audit*, vol 3 n° 1. Paris.
- Degos J.G. (1998) *Histoire de la comptabilité*, Paris : Presses universitaires de France.
- Degos J.G. (2000) « Plan comptable : une réforme bienvenue et bien conçue », *La Revue du Financier*. Paris.
- Degos J.G., Mattessich R. (2003), "Accounting Research in the French Language Area : The First Half of the 20th Century", Congrès EAA, Séville, 2-4 avril.
- Degos J.G., Mattessich R. (2003), "Accounting Research in the French Language Area : The First Half of the 20th Century", *Review of Accounting & Finance*, volume 2 issues 2.
- Danty-Lafrance J. (1947) *Le prix de revient conforme au plan comptable général de 1947*, Paris. Foucher.
- Delaporte R. (1926) *La comptabilité d'après des principes rationnels basés sur les mouvements des valeurs et les grandeurs arithmétiques*, Paris.
- Delaporte R. (1930) *Concepts raisonnés de la comptabilité économique*, Neuilly. Delaporte.

- Delaporte R. (1931) « La comptabilité est elle une science? » *La comptabilité et les affaires* 21 (Juin).
- Delaporte R. (1936) *Méthode rationnelle de la tenue des comptes*, Paris. Malfère.
- Delavelle E. (1924) *La comptabilité en francs-or*, Paris. Nouvelle Librairie Nationale.
- De Roover R. (1928a) « Jan Ympin--Contribution à l'histoire de la comptabilité », *Bulletin d'études de l'Ecole supérieure de commerce Saint-Ignace*, Anvers. Secrétariat de l'Association des Licenciés de Saint-Ignace.
- De Roover R. (1928b) *Jan Ympin--essai historique et technique sur le premier traité flamand de comptabilité, 1543*, Amberes.
- De Roover R. (1937) « Aux origine d'une technique intellectuelle: La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double », *Annales d'histoire économique et sociale* IX.
- Detoef A. (1941) *Exposé sur le plan comptable*, Paris. Centre d'information interprofessionnelle.
- Dormoy A. (1927), *Prix de revient et devis industriels*, Paris, Béranger.
- Dumarchey J. (1914) *La théorie positive de la comptabilité--Suivi d'une étude critique sur l'établissement des bases scientifiques de la comptabilité*, Lyon. Rey (réimpression, Lyon : Bibliothèque du Comptable, 1933).
- Dumarchey J. ((1925) *La comptabilité moderne: Essai de constitution rationnelle d'une discipline comptable du triple point de vue philosophique, scientifique et technique*, Paris. Gauthier-Villars.
- Dumarchey J. (1926) *Théorie scientifique du prix de revient*, Paris: Experta.
- Dupont A. (1925) « Contribution à l'histoire de la comptabilité: "Luca Pacioli" , l'un de ses fondateurs », *Conférence faite à la Société de Comptabilité de France*, Paris. Société de Comptabilité de France.
- Dupont A. (1926) *La partie double avant Pacioli, Les origines et le développement de la méthode*, Paris : Société de Comptabilité de France.
- Dupont A. (1927) *Les successeurs de Paciolo en Italie au XVI^e siècle*. Paris. Société de Comptable de France.
- Dupont A. (1928) *Formes des comptes et manière de compter dans l'ancien temps*, Paris. Société de Comptabilité de France.
- Dupont A. (1930) *Les auteur comptable du XVI^e siècle dans l'empire germanique et les Pays-Bas*, Paris (précédente édition, 1920 ; réimpression, Paris : Société de Comptabilité de France).
- Dupont A. (1931) *Quelques documents et quelques ouvrages français antérieurs au règne de Louis XIII, ayant trait à la morale, à la doctrine et à la comptabilité commerciales*, Paris. Société de Comptable de France.
- Durand R. (1926) « Le fisc dans ses rapport avec les entreprises avant adopté une comptabilité en francs-or », *Mon Bureau* 150 (Avril) pp. 513-514.
- Edwards, E. O. and Philip W. Bell (1961) *The theory and measurement of business income*, Berkeley, CA. University of California Press.
- Fain G. (vers 1920, non daté) *Comment se défendre contre l'inflation?*, Paris. Compagnie des Chefs de Comptabilité de la Région Paris.
- Fain G. (1927) `Amortissements industriels', *La comptabilité et les affaires* 87 (Mars) pp. 74-78.
- Faure G. (1905) *Traité de comptabilité générale*, Paris.

- Faure G. (1919) *Comptabilité générale* , Paris. Masson, 1919.
- Faure G. (1927) 'Amortissement industriel' , *La comptabilité et les affaires* 87 (Mars): 74-78.
- Faure G. (1921) « Quelques points de théorie et pratique de comptabilité » , *La comptabilité et les Affaires* (Juin).
- Faure G. (1926) *Bilans et comptes en francs-or* , Paris. Nouvelle Librairie Nationale.
- Fayol H. (1916) *Administration industrielle et générale*, Paris: Dunod (récente version bilingue : Toronto. York University, 1991).
- Fortin A. (1991) "The 1947 French accounting plan: origins and influence on subsequent practice", *Accounting Historians Journal* 18 (2): 1-23 (reprinted in Y. Lemarchand and R. H. Parker, eds., *Accounting in France/ La Comptabilité en France*, New York. Garland Publishing, Inc., 1996, pp. 279-303).
- Fortin A. (1996) "France", in Michael Chatfield and Richard Vangermeersch, eds., *The History of Accounting--An International Encyclopedia*, New York. Garland Publishing, Inc. pp. 259-262.
- Fourastié J. (1943) *La comptabilité* , Paris. Presses Universitaires de France.
- Fourastié J. (1944) *Comptabilité générale conforme au plan comptable général* , Paris. Pichon-Durand-Auzias (et aussi Paris. Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1943 et 1945).
- Gabriel C. (1943) *Le plan comptable à la portée des petites et moyennes entreprises-adaptation pratique*, Reims.
- Gabriel C. (1947) *Le plan comptable, 1947* , Paris.
- Gachkel S. (1946) *Le mécanisme des finances soviétiques--monnaie, prix, crédit, budget* , Paris. Payot.
- Garnier P. (1942), *La méthode comptable: traité de comptabilité générale* , Paris. Dunod (première édition, 1940).
- Garnier P. (1947), *Technique comptable approfondie-La comptabilité algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques* Paris. Dunod.
- Gomberg Léon (1912) *L' économique (scientifique comptable) et son histoire* , Genève: Société Générale d'Impr.
- Gomberg, L. (1929) *Histoire critique de la théorie des comptes* , Genève et Berlin: Weiss, 1929 (il existe une traduction japonaise et une traduction russe)
- Holback F. (1902) *Le bilan dans ses rapports avec la comptabilité*, Bruxelles, Larcier.
- Horace A. (1948) « Doctrine: Art. 5202, Le Plan comptable officiel de 1947 » *Journal des Sociétés Civiles et Commerciales* (Juillet-octobre): 201-240.
- Howard S. E. (1932) "Public rules for private accounting in France, 1673-1807", *The Accounting Review* 7 (June): 91-102.
- Julhiet E. (1920) *Cours de finance et comptabilité dans l'industrie* , Paris. Librairie de l'enseignement Technique (dernière édition, 1930).
- Kovero I. (1912) *Die Bewertung der Vermögensgegenstände in den Jahresbilanzen der privaten Unternehmungen mit besonderer Berücksichtigung der nicht realisierten Gewinne und Verluste* , Berlin.
- C. Heyman.
- Lamson J. (1950) *Principes de comptabilité économique* , Paris. Dunod.

- Léautey E. (1903) *L'unification des bilans des sociétés par actions*, Paris
- Léautey E. et Guilbault A. (1885) *La science des comptes mise à la portée de tous--traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole*, Paris. Guillaumin (2^e édition 1899 ; reprinted in New York : Arno Press, 1980, et Paris : Bibliothèque des sciences commerciales et économique, 1994).
- Lecompte R. (1943) *Projet préparatoire à l'adoption du 'plan comptable national'*, Reims, chez l'auteur.
- Lefebvre R. *L'impôt sur le plus-values d'après des récents projets français*, Paris. Rousseau.
- Lefort R. (1926) 'Essai de didactique de comptabilité', *La comptabilité et les Affaires* (Mai/Juin)
- Léger F. (1926) *Le redressement des bilans en francs-papier*, Paris. Edition Experta.
- Lemarchand Y. and R. H. Parker, eds. (1996) *Accounting in France: Historical Essays/ La comptabilité en France: étude historiques*, New York. Garland Publishing, Inc.
- Limperg T. Jr. (1917) 'Kostprijberekening en Kostprijbeholding' (Current Cost Accounting and Current Cost Representation), *Accountancy* 15, pp. 42-44, 55-58, 87-89, 104-105.
- Lucas M. (1931) 'Fixation d'une doctrine comptable', *La comptabilité et les Affaires*.
- Lutfalla G. (1950) « Rapport présenté au nom du Conseil économique » in Conseil économique, éd., *Mise en application du plan comptable national*, Paris. Presses Universitaires de France, pp. 3-126.
- MacNeil K.F. (1939) *Truth in accounting*, Philadelphia, PA. University of Pennsylvania Press.
- Mahlberg W. (1921) *Bilanztechnik und Bewertung bei schwankender Währung* (, Leipzig: G. A. Gloeckner (further editions in 1922 and 1923).
- Mahlberg W. (1923) *Goldkreditverkehr und Goldmarkbuchführung*, Berlin. Springer Verlag.
- Mattessich, Richard (1995) *Critique of accounting--examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Westport, CT. Quorum Books.
- Montier L. (1900) *Essai sur l'organisation rationnelle de la comptabilité à parties doubles*, Rouen.
- Ordre national des experts comptables et des comptables agréés (1943) *Bulletin No. 1* (Octobre).
- Otlet P. (1901) 'La classification rationnelle des comptes et le schéma universel de comptabilité', *Bulletin de l'Institut International de Bibliographie*, fascicules 1-3.
- Penglaou C. (1929) *Introduction à la technique comptable*, Paris. Les Presses Universitaires de France.
- Penglaou C. (1933) « Réflexion sur les essais "doctrinaux" en matière de comptabilité », *La comptabilité et les Affaires* (Mars).
- Penglaou C. (1947) « De l'incidence des doctrines sur la pratique comptable », *Revue d'Economie Politique* (Mai/Juin).
- Péricauld J. et A. Calandreau (1943) *Le plan comptable dans les entreprises*, Paris. Le Commerce.
- Pinceloup C.C. (1993) *Histoire de la comptabilité et des comptables*, Nice. Edi-Nice, 2 vol.
- Quétard M. (1950) « Synthèse du plan comptable 1947 », *La comptabilité et les affaires* (Série d'articles à partir de juillet-août).
- Raffégeau P.C. and A. Lacout (1926) *Établissement des bilans en francs-or*, Paris. Taylor.
- Ratier A.E. (1927) « L'évolution du point de vue fiscal en matière d'amortissements », *Experta* 33 (Juin) pp. 32-33.

- Reymondin G. (1909) *Bibliographie méthodologique des Ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la Science des comptes* Paris. Société Académique de Comptabilité.
- Reymondin G. (1928) *La vérité comptable en marche*, Paris. Experta,
- Richard J. (1980) *Comptabilité et systèmes économiques*, Thèse d'Etat en Sciences de gestion, université Paris I.
- Richard J. (1992) « De l'histoire du plan comptable français et de sa réforme éventuelle », in R. Le Duff and J. Allouche, édés., *Annales de management*, Paris. Economica (reprinted in Y. Lemarchand and R. H. Parker, eds., *Accounting in France/ La Comptabilité en France*, New York : Garland Publishing, Inc., 1996, pp. 307-320).
- Richard J. (1993) « Les origines du plan comptable français de 1947 : les influences de la doctrine comptable allemande », Cahier de recherche n° 9302, CEREG, université Paris 9 – Dauphine.
- Richard J. (2000) « Plans comptables », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit*, Paris. Economica .
- Rimailho E., Lt Colonel (1935) *Organisation à la française*, Paris. Delmas, 3 vol.
- Satet R. (1936) *Le contrôle budgétaire*, Paris. Delmas, 2 vol.
- Satet R. (1942), *Le contrôle budgétaire*, Cours de l'EOES, Paris. CNOF.
- Thomas L. (1927) *La tenue des comptabilités en période d'instabilité monétaire* , Paris. Editions Experta.
- Sauvegrai L. (1937) *Logique et comptabilité*, Paris.
- Schär J.F. (1911) *Buchhaltung und Bilanz* (Bookkeeping and balance sheet), Berlin: Springer Verlag (second edition in 1914; many editions from 1919 onwards; later by J. F. Schär and Willy Prion. Berlin: Julius Springer Verlag, 1932).
- Schmalenbach E. (1921) 'Geldwertausgleich in der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung' (Monetary adjustment in the balance-based income calculation), *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, October: 401-17 (translated into English as 'Monetary stabilization in profit- and loss-accounting' in O. F. Graves, G. E. Dean and F. L. Clarke, eds. *Schmalenbach's dynamic accounting and price-level adjustments*, New York. Garland Publishing, Inc.: pp. 3-20).
- Schmalenbach E. (1922) *Goldmarkbilanz* (Goldmark balance sheet--taken over into the 3rd and 4th ed. of his *Dynamische Bilanz*), Berlin: J. Springer Verlag (English translation as 'Gold-mark accounting', in O. F. Graves, G. E. Dean and F. L. Clarke, eds. *Schmalenbach's dynamic accounting and price-level adjustments*, New York. Garland Publishing, Inc. pp. 23-80).
- Schmalenbach E. (1925) *Einfluß der Geldwertschwankungen auf die Gewinnrechnung*, 3rd. ed. (The effect of monetary value fluctuations on the income calculation), Leipzig: A. Gloeckner (reprinted as 'The effect of changing prices on profit calculation' in O. F. Graves, G. E. Dean and F. L. Clarke, eds. *Schmalenbach's dynamic accounting and price-level adjustments*, New York: Garland Publishing, Inc. pp. 83-166).
- Schmidt F. (1921) *Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft* (The organic balance sheet within the economy). Leipzig: C. A. Gloeckner Verlagsbuchhandlung (2nd edition, as *Die organische Tageswertbilanz* (The organic current value balance sheet), 1922; 3rd. edition, 1929, reprinted in Wiesbaden: Dr. Th. Gabler Verlag).

- Sewering K. (1925) *Die Einheitsbilanz, die Überbrückung des Gegensatzes zwischen statischer und dynamischer Bilanzlehre* (Uniform accounting--The bridge between static and dynamic accounting), Leipzig.
- Sigalas A. de (1936) *Le statut des entreprises gouvernementales en U.R.S.S.* (The status of government enterprises in the USSR), Paris.
- Standish P. (1990) "Origins of the Plan comptable général: a study of cultural intrusion and reaction" *Accounting and Business Research* 20 (no. 80): 337-351 (reprinted in Y. Lemarchand and R. H. Parker, eds., *Accounting in France/ La Comptabilité en France*, New York. Garland Publishing, Inc., 1996, pp. 261-275).
- Trossen J. (1935) *Le calcul des prix de revient industriels spécialement au point de vue du degré d'exploitation*, Université de Louvain.
- Veyrenc A. (1947) *Résumé du plan comptable général*, Paris. G. Durassié et Compagnie.
- Veyrenc A. (1950) *Exposé pratique du plan comptable général 1947*, Paris. G. Durassié et Compagnie.
- Viandier P. (1942) « Le plan comptable », *Bulletin de la Chambre de Commerce de Paris* (25 juillet) pp. 182-190.
- Villard H. (1947) *L'exactitude et la sincérité des bilans : le Plan comptable*, Paris. Sirey.
- Vlaemminck J.H. (1956) *Histoire et doctrines de la comptabilité*, (réimpression, Vesoul, Edition Pragnos, 1979).
- Wasserman M. (1931) 'Accounting practice in France during the period of monetary inflation' *The Accounting Review* 6 (March) pp. 1-32.