

Le rôle de l'Etat dans la séparation des comptabilités et l'échec du *système croisé* pour les ré-intégrer

Can management and financial accounting be fully integrated?

Yves LEVANT

Maître de Conférences

Université de Lille 2/SKEMA Business School

Univ lille nord de France, LEM CNRS 8179/, LSMRC

Adresse: 2 rue de Mulhouse -BP 381- 59020 Lille Cedex-France

Tel.: +33 (0) 3 20 21 59 91

E-Mail: y.levant@skema.edu

Marc NIKITIN

Professeur

Université d'Orléans, (LOG)

Adresse: BP6739 – 45067 Orléans Cedex 2 - France

Tél: 06 77 11 72 10 - Télécopie : 02 38 49 48 16

E-Mail: marc.nikitin@univ-orleans.fr

Résumé : Cet article s'interroge sur le caractère inéluctable ou non de la séparation des comptabilités financière et de gestion en France. Nous observons en particulier le rôle de l'Etat dans cette séparation. Nous commençons par montrer que l'intégration des comptabilités financière et de gestion est un phénomène 'naturel' et qu'il a perduré jusque dans les années 1940. Après cette date, nous montrons que la normalisation par l'Etat de la comptabilité financière a entraîné la séparation des comptabilités. Enfin, nous étudions les efforts d'un homme influent, cherchant à promouvoir un retour à l'intégration des comptabilités dans les années 1980. Ses efforts ont été vains, malgré ses relations dans les milieux de la normalisation comptable, malgré la tentative de mise en place de son système dans des groupes industriels à la direction desquels il participait, malgré un travail important de publication et de sensibilisation des universitaires. Pour nous, les causes de cet échec ne sont pas techniques mais sont plutôt à chercher dans les nécessaires arbitrages entre acteurs. Parmi ces derniers, l'Etat a joué en France un rôle de tout premier plan.

Abstract: This paper considers whether the separation of financial and management accounting in France is an irreversible trend. We in particular consider the role of the State in this separation. We begin by showing that the integration of financial and management accounting is a 'natural' phenomenon which was common until the 1940's. We then show that after this date, the standardization by the State of financial accounting generated a separation between the two types of accounting in the 1980's. We finally study the efforts of an influential individual to promote a return to the integration of these accounting systems. His efforts were in vain, in spite of his relations in the world of accounting standards, the attempts to put his system in place in industrial groups in whose management he was involved, and the widespread publications and writings directed at academics. For us, this failure was not due to technical reasons but can rather be explained by the various interests of the main actors. Among these actors, the French state played a predominant role.

Mots clés : Comptabilité financière, comptabilité de gestion, comptabilité intégrée, Etat, *système croisé*.

Key words: Financial accounting, management accounting, integrated accounting, State, *systeme croisé*.

Le rôle de l'Etat dans la séparation des comptabilités et l'échec du *système croisé* pour les ré-intégrer

Can management and financial accounting be fully re integrated?

Le *système croisé* est un système comptable inventé au milieu des années 1970 en France, dans lequel les écritures comptables permettent de tenir simultanément la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Ces deux dernières y sont donc totalement intégrées. A l'origine, ce système a été conçu au sein du groupe L'Oréal, mais n'a pu à ce jour s'imposer durablement ni dans ce groupe ni ailleurs, malgré l'opiniâtreté de son principal concepteur. Les efforts de ce dernier se sont développés dans deux groupes industriels d'une part, mais également auprès des autorités de régulation comptable d'autre part. Nous nous appuyons sur cette expérience pour éclairer la question posée dans le titre de cet article.

Par ailleurs, si nous observons les systèmes comptables utilisés par le plus grand nombre des entreprises industrielles avant le milieu du XX^e siècle, force est de constater que l'intégration des comptabilités financière et de gestion¹² était la pratique la plus courante. De plus, elle était présente dans l'immense majorité des ouvrages de doctrine comptable et faisait l'objet d'un enseignement qui s'est développé rapidement à partir des années 1870. Il semble donc que ce qui était possible (et même peut être 'naturel') au XIX^e siècle et dans la première moitié du XX^e siècle semble ne plus l'être en France depuis que la comptabilité financière a été normalisée. L'Etat a donc profondément modifié les systèmes d'information des entreprises.

Si dans tous les pays il existe une distinction entre financial accounting et cost accounting, il n'y a pas de modèle pur (complète séparation ou complète intégration) et la frontière ne se définit pas de la même manière d'un pays à l'autre, Aujourd'hui, en France, le système comptable en place est différent de l'Anglo-Saxon accounting tradition. La principale différence est que si dans ces pays les normes sont établies par des organismes

¹ Les termes *comptabilité de gestion* et *comptabilité financière* n'ont pas leur sens actuel avant le dernier tiers du XX^e siècle. Par exemple, dans les premières années du XX^e siècle en France, on appelait *comptabilité financière* la comptabilité des établissements financiers.

² Par intégration, nous entendons la tenue des deux comptabilités à l'aide d'un seul ensemble de comptes, reliés de façon organique.

indépendants du pouvoir politique, en France, the accounting system is part of a legal framework and the process of accounting standardization is under the supervision of the state (Elad, 2000; Hoarau, 1995; Nioche & Pesqueux, 1997; Nobes & Parker, 2004). Except the Fourth European Directive intégrée dans le PCG 1982 (Nobes, 1995), the influence of international harmonization has been, jusqu'aux années 2000, limited in France to consolidated financial statements. The Plan Comptable Général (PCG) is the central tool of standard setting for individual companies. Uniquement pour la financial accounting, it contains principles, terminology, measurement rules, a list of accounts and a model financial for statements. Ce caractère contraignant est renforcé par le fait que même lorsque des options sont prévues, les règles fiscales et sociales ne les autorisent pas. Traditional french income statement has une macroeconomic et externe orientation (Elad, 2000). En effet, the PCG requires that costs doivent être grouped according to their nature (e.g. depreciation, raw materials, personnel.....) présentant des agrégats macroéconomiques. Cela a pour résultat que la cost accounting is effectively decoupled from the financial accounting model, lui-même régulé par le PCG. En conséquence, même si le PCG autorise la technique de l'inventaire permanent cette option est peu adoptée. La majeure partie des entreprises utilisent la technique de l'inventaire intermitent et les consommations de charges sont obtenues à partir des achats de la période, du stock initial et du stock final (obtenu par inventaire). Les entreprises françaises dans leurs individual accounts sont donc depuis le PCG 1947 dans un système que nous qualifierons de comptabilités (financière et de gestion) fortement séparées où ces deux comptabilités sont tenues séparément et/ou ont des objectifs de présentation différents, par opposition à un système intégré où se situerait, par exemple, le système anglo-saxon³.

Cet article ne vise pas à présenter une théorie générale de l'évolution de l'intégration ou de la séparation des comptabilités⁴ mais uniquement à montrer le rôle qu'a pu avoir l'Etat en France dans la séparation progressive⁵ des deux comptabilités depuis un demi-siècle environ, rendant apparemment difficile toute velléité d'un retour à plus d'intégration. Cette

³ Nous n'avons pas repris la distinction proposée par Richard (1984) entre système moniste et dualiste. Cette classification n'est pas claire (Johnson, 1984) et elle repose uniquement sur l'existence d'un inventaire permanent ou celle d'un inventaire intermittent. Or, il peut exister des comptabilités financières et de gestion séparées avec un système d'inventaire permanent et des comptabilités intégrées où l'inventaire de fin de période joue un rôle important (Johnson and Kaplan, 1987).

⁴ Voir pour un exemple de ce type de recherches: Richard (1984).

⁵ La séparation a été entérinée dans le plan comptable de 1947, ce qui peut donner l'impression d'une séparation instantanée. On peut néanmoins penser que de nombreuses entreprises avaient anticipé cette séparation et que de nombreuses autres ont mis du temps, après 1947, pour aligner leur pratique sur celle préconisée par le Plan Comptable. Comme dans de nombreuses autres situations, l'instantanéité du changement de la règle ne doit pas masquer le caractère continu, et donc progressif, de l'évolution des pratiques.

difficulté est mise en évidence au travers de l'exemple du *système croisé*. technique d'intégration qui, au moins sur le papier, semblait posséder de réels atouts concernant la fiabilité et la pertinence des informations qu'elle était à même de créer.

Pour répondre à la question posée, le dispositif que nous mettons en place s'appuie en premier lieu sur les travaux de recherche en histoire de la comptabilité menés depuis une vingtaine d'années en France. Ces travaux nous permettent d'avoir une appréciation certes approximative, mais néanmoins suffisante, des pratiques comptables de chaque époque depuis la Renaissance. Nous examinerons donc, dans une première partie, l'évolution des rapports entre comptabilité financière et comptabilité de gestion en France. Dans une deuxième partie, nous nous intéresserons plus particulièrement à un épisode de cette évolution: l'histoire du *système croisé*, une tentative d'intégration des deux comptabilités, menée par l'un des dirigeants du groupe l'Oréal dès le milieu des années 1970 : Jean-Pierre Lagrange. Nous avons eu quatre longs entretiens avec lui. Nous nous sommes également entretenus avec Michèle Saint Ferdinand, co-auteur de sa thèse sur ce système, ainsi qu'avec Jean-Claude Dormagen, son ancien collaborateur dans cette entreprise. Nous avons également interrogé d'autres témoins, Professeurs et consultants ayant participé, directement ou indirectement, à cette tentative. Nous-mêmes avons pris connaissance des débats entre Jean-Pierre Lagrange et Jean-Claude Dormagen. Nous avons en outre pu avoir accès aux archives de Jean-Pierre Lagrange et du Conseil National de la Comptabilité. A partir de ces informations et en les recoupant avec d'autres la littérature disponible, nous essayons de comprendre les raisons de cette tentative en examinant le contexte social et culturel de l'époque. Nous nous interrogerons également sur les raisons de son insuccès : le point de vue que nous défendons ici est que la normalisation de la comptabilité financière, largement conduite par l'Etat français, a été un facteur déterminant de la séparation des comptabilités financière et de gestion⁶.

Le rôle de l'Etat dans l'évolution des rapports entre comptabilité financière et comptabilité de gestion

L'examen des comptabilités d'entreprises industrielles pour la période antérieure à la normalisation de la comptabilité financière, montrent le caractère 'naturel' de l'intégration des

⁶ Even if some may argue that 'recent development of information technology (is) developing towards increasing integration' (Ikaheimo & Taipainenmaki, 2009) nous pensons qu'il n'y a pas encore là une matière suffisante pour y voir les prémices d'une inversion de tendance.

deux comptabilités. Le rôle de l'Etat concernant la séparation progressive des deux comptabilités, en France, se manifesterait plus tard au travers de la normalisation des comptes. Le phénomène est sensible à partir des années 1940 et n'a fait que s'amplifier jusqu'à nos jours. Un des reflets le plus clair de ce phénomène est la part de plus en plus réduite que les éditions successives du Plan Comptable consacrent à la comptabilité de gestion : Cette dernière a d'ailleurs complètement disparue de la dernière édition en 1999.

L'intégration des comptabilités : une situation 'naturelle' avant 1940.

Avant la Révolution Industrielle, les comptabilités tenues en parties doubles étaient, dans l'immense majorité des cas, celles des marchands et négociants dont l'activité ne nécessitait pas de calcul de coûts élaborés ; l'information fournie par les marchés sur lesquels intervenaient ces marchands et négociants était suffisante pour prendre les décisions de gestion courante. Pour ce qui est des rares grandes entreprises industrielles de cette époque, la quasi-totalité d'entre elles ne tenaient pas leurs comptes en parties doubles et les quelques unes qui calculaient des coûts le faisaient de façon extra-comptable⁷ et donc très approximative. On ne peut donc parler, pour cette période et de façon générale, d'intégration et/ou de séparation de la comptabilité managériale avec la comptabilité financière, en dehors de quelques exceptions.

A partir de la Révolution Industrielle, de nouveaux systèmes comptables tenus en parties doubles sont mis en place dans les entreprises industrielles, permettant à ces dernières de calculer des prix de revient fiables (Boyns & ali. 1997). De tels systèmes avaient pu apparaître de façon précoce mais tout à fait exceptionnelle, comme nous le verrons plus loin avec l'exemple de Christophe Plantin. Ces systèmes peuvent être qualifiés de 'naturels' dans la mesure où ils ont spontanément émergé des pratiques et présentaient des caractéristiques très proches, même quand ils étaient élaborés de façon indépendante. Edmond Degrange (1801) fut l'un des premiers à entrevoir ce qui sera pendant plus d'un siècle considéré comme le système comptable le mieux adapté aux entreprises industrielles. Dans sa présentation de la tenue des livres en partie double il propose, de façon très classique, de distinguer entre les comptes ouverts aux personnes (dettes et créances) et les comptes généraux, permettant de représenter la situation du commerçant. Degrange propose la tenue de cinq de ces comptes généraux (Marchandises générales, Caisse, Billets à recevoir, Billets à payer, Pertes &

⁷ Il a existé néanmoins quelques exceptions comme l'imprimeur Christophe Plantin entre 1563 et 1567 (F. Elridge 1937), les forges d'Oberbrück vers 1735 (Nikitin, 1992), ou encore Les forges Carron (Fleishmann & Parker, 1990) à partir de la fin du XVII^e siècle au Royaume Uni.

Profits). Le compte 'Marchandises générales' est débité de tous les achats de marchandises et de tous les frais (salaires, frais accessoires, etc.) et crédités des ventes de marchandises. Pour adapter cette comptabilité aux besoins des industriels, Degrange indique qu'il suffit de remplacer ce compte 'Marchandises générales' par un 'Compte de fabrique' (ou par autant de comptes 'Objets fabriqués' que l'on souhaite), qui sera débité des charges de la fabrique⁸ et crédité de la valeur des objets fabriqués quand ils sont vendus. Il est bien sûr possible de subdiviser ce compte autant que de besoin, en créant un compte 'Frais de fabrication' par exemple, dont le solde est reversé à 'Compte de fabrique' en fin de période. Le terme de 'comptabilité industrielle' n'apparaîtra que plus tardivement, et désignera indifféremment la comptabilité des entreprises industrielles⁹ ou bien la partie de la comptabilité d'une entreprise industrielle dédiée au fonctionnement des comptes destinés à établir les prix de revient. Quelles que soient les significations attribuées aux termes, il est cependant certain que les comptes d'une entreprise étaient tous reliés les uns aux autres par la technique de la partie double, qu'il s'agisse des comptes de dettes et créances, de capitaux, ou bien des comptes destinés à enregistrer les opérations internes et le calcul des coûts. Quand Saint-Gobain, en 1872, édite la liste de comptes à ouvrir par chacun de ses seize établissements, il n'est pas question d'une distinction entre deux types de comptabilité. Le fonctionnement des comptes est décrit et présenté dans l'ordre alphabétique du nom de ces comptes. Pour chaque débit du compte on indique quel compte doit être crédité ; il en va de même pour chaque crédit.

Un observateur néophyte aurait pu néanmoins, en observant l'organisation comptable de certaines entreprises industrielles, imaginer qu'il y avait deux comptabilités distinctes (externe et interne, commerciale et industrielle, générale et analytique¹⁰) dans la mesure où :

- Par commodité elles ne se tenaient pas toujours sur le même lieu
- Pour des raisons d'allocation des compétences elles obéissaient aux exigences d'une division du travail efficiente entre comptables.
- Elles ne répondaient aux mêmes besoins d'information et n'avaient pas toujours les mêmes destinataires.

⁸ Achats de matières premières, ustensiles, loyers, réparations, journées d'ouvriers et appointements de commis, plus 'tout autre débours occasionné par la fabrique'

⁹ De la même façon, la comptabilité financière pouvait désigner la comptabilité des entreprises du secteur financier (banques, assurances). C'est en tout cas la distinction que Reymondin (1909) retient pour son importante bibliographie. On trouve quelques rares auteurs, comme Heudicourt (1862) qui attribuent à *comptabilité financière* un sens proche du sens actuel.

¹⁰ Sur l'évolution du sens du mot comptabilité et des adjectifs qui lui sont accolés, voir Labardin and Nikitin (2009)

Elles étaient néanmoins totalement intégrées dans la mesure où elles étaient organiquement liées par la technique de la partie double, au sein d'un seul et même ensemble de comptes. Pour illustrer le propos qui précède, on peut se référer à la comptabilité industrielle mise en place entre 1563 et 1567 par Christophe Plantin, imprimeur à Anvers (Edler, 1937). Il s'agit d'un exemple particulièrement précoce de comptabilité industrielle, qui montre, comme les cas que l'on observe après la Révolution Industrielle, que le système mis en place est une simple adaptation à l'activité industrielle du système comptable des marchands. Les livres de comptes étaient tenus en français et les deux comptabilités étaient totalement intégrées. Le fait qu'elles aient été totalement intégrées n'empêchait pas ces deux comptabilités de poursuivre des objectifs distincts : surveillance de la production pour l'une, reddition de comptes aux apporteurs de capitaux pour l'autre. Pas plus que ne s'opposait à leur intégration le fait qu'elles n'aient pas été tenues selon la même technique, ni par les mêmes personnes, ni dans la même langue.

On trouve encore le même système décrit par Joseph Barré à partir de 1872. Ce livre peut être considéré comme représentatif des usages de l'époque dans la mesure où a) il a connu plusieurs rééditions, b) son contenu est similaire à de nombreux autres ouvrages de l'époque et c) il a été rédigé conformément au programme scolaire de l'école supérieure de commerce de Paris. Barré reprend la distinction entre comptes personnels et comptes généraux, qu'il considère au nombre de six : les cinq utilisées par Degrange, auxquels il ajoute un compte 'Capital'. Le fonctionnement du compte 'Marchandises générales' est décrit dans des termes identiques à ceux utilisés par Degrange et la plupart des auteurs qui l'ont suivi¹¹ (Nikitin, 1992, 435). Autant les adjectifs accolés au mot *comptabilité* ont pu être nombreux et avoir des acceptions différentes tout au long du XIX^e siècle, autant la dénomination que le fonctionnement du compte 'Marchandises générales' semblent bénéficier d'un large consensus.

Si nous nous transportons maintenant à la fin de la période considérée (dans les années 1930), on peut observer les prémices d'une volonté de séparation des deux comptabilités chez St-Gobain. En 1938, le Groupe St-Gobain comptait 56 filiales, réparties dans huit pays. L'observation continue de ces filiales était un souci majeur de la direction du groupe (Nikitin, 1989), qui avait mis en place, pour accomplir cette tâche, une nouvelle organisation et un service du contrôle et des études. Ce dernier exigeait que chaque filiale produise

¹¹ Voir par exemple: Lefèvre (1883, 1885) et Edom (1902).

trimestriellement les documents nécessaires à cette 'observation continue' : des tableaux concernant la situation financière, les résultats et la production, complétés par un bilan. En particulier, le tableau de production devait indiquer les coûts de production par usine, et dans le tableau des résultats devait figurer le 'coût industriel des produits vendus'. Afin que des données fiables soient obtenues rapidement la Compagnie fit appel à Charles Héranger, conseil en organisation extérieur à la Compagnie. Ce dernier fut sollicité par la direction du groupe pour organiser la nécessaire décentralisation des responsabilités au sein de la Compagnie, mais aussi pour mettre en place une nouvelle comptabilité industrielle.

Pour accélérer le processus de production des données concernant les coûts, Héranger propose de réaliser¹² une « *imputation journalière au prix de revient des dépenses se référant à 3 éléments seulement : deux éléments réels (main-d'œuvre productrice et matières premières de fabrication) et un troisième élément prévisionnel appelé frais généraux, qui comprend toutes les autres dépenses sans exception* ». Un tel système de coûts approchés avait déjà été mis en place en 1872, toujours pour des raisons de rapidité d'élaboration des prix de revient. Le système avait été abandonné entre les deux guerres, en raison de la grande instabilité des prix qui faisait s'écarter considérablement les coûts estimés des coûts constatés. Héranger a donc voulu modifier les conditions d'établissement des prix de revient :

- a) Pour obtenir une plus grande rapidité, des frais généraux prévisionnels résultant des budgets ont été substitués aux frais généraux réels.
- b) Pour n'avoir qu'un seul type de prix de revient et qu'il soit complet, on n'a gardé qu'une seule dénomination du prix de revient correspondant à la version la plus 'large', donc la plus complète.
- c) Pour avoir des prix de revient comparables, quelle que soit la cadence de marche des installations, on a éliminé des prix de revient les frais généraux fixes qui, normalement, auraient dû incomber aux productions qui n'ont pu être réalisées ; c'est l'introduction de la notion d'inaction.

Toute cette évolution de la comptabilité industrielle est également à rapprocher de l'introduction d'une nouvelle technique dans de nombreuses grandes entreprises françaises : le contrôle budgétaire (Berland 1997). Dans le même document, daté du 12 septembre 1941¹³, Héranger recommande d' « introduire en même temps que les nouvelles méthodes de comptabilité des prix de revient des méthodes modernes de contrôle budgétaire ». Il propose

¹² Rapport conservé aux archives de la Compagnie, à Blois (France) et coté SGV HIST 00012 00045.

¹³ Etude générale de l'organisation actuelle de la Direction Générale des Glaceries. SGV HIST 00012 00045

également, dans la recommandation n°12, la séparation des comptabilités 'centrale' et 'industrielle' :

- « *Scinder en deux parties reliées mais différentes l'ensemble de la comptabilité actuelle,*
- *Etablir, en vue de son utilisation pratique par tous les collaborateurs responsables, une méthode de comptabilité industrielle pratique, rapide et complète, donnant des résultats à la fin de chaque mois*
- *Faire établir cette comptabilité dans les usines, afin que les chiffres soient pris et imputés à la source même des dépenses, puis totalisés dans les bureaux des deux branches*¹⁴.
- *Charger la comptabilité centrale des écritures comptables générales, au moyen des chiffres venant des groupes et des branches ou de leurs services ».*

La séparation est revendiquée au nom de la différence entre les objectifs des deux comptabilités : la comptabilité industrielle, chargée d'informer les décideurs, a besoin de rapidité et peut fort bien s'accommoder de chiffres arrondis et approximatifs, alors que la comptabilité centrale, chargée de prouver, doit fournir des chiffres exacts au centime près, quitte à les fournir tardivement.

Cependant, de telles propositions n'allaient pas sans protestations de la part de quelques comptables, qui y voyaient la remise en cause d'une partie de leurs pouvoirs. La 'méthode Héranget' n'a en effet connu qu'une application limitée puisque devant entrer en application en 1944, on retrouve des documents de 1945 et postérieurs dans lesquels de très vives critiques s'élevaient contre elle, critiques qui semblaient partagées par un grand nombre de collaborateurs de la Compagnie¹⁵. Un collaborateur anonyme¹⁶ note que « le système du prix de revient ainsi mis en vigueur devient un but en lui-même et n'est plus un simple accessoire de la comptabilité générale dont il est d'ailleurs complètement indépendant ». Dans le même document (p.4), on trouve l'énumération des inconvénients d'un tel système et la nécessité d'intégrer les deux comptabilités. Pour concilier la volonté de produire rapidement des données pertinentes et celle de conserver l'unité du système comptable, les dirigeants

¹⁴ Verre et Chimie (NdA)

¹⁵ Réunion du Comité d'établissement du 28 juin 1945 et compte rendu de la commission de rattachement de la comptabilité industrielle à la comptabilité générale du 8 janvier 1946. SGV HIST 000293 000464.

¹⁶ Examen des raisons qui ont entraîné à la Compagnie de St-Gobain le changement de méthode de comptabilité industrielle et conséquences entraînées par ce changement sur la comptabilité générale. SGV HIST 000293 000464.

cherchent du côté des matériels mécanographiques récents, dont ils ont pu observer l'efficacité lors d'un voyage d'étude en juillet 1946¹⁷.

On sent donc, au-delà des vicissitudes et des rapports de force fluctuants, que la séparation des comptabilités est un problème qui se pose chez St-Gobain et vraisemblablement ailleurs¹⁸. Les raisons techniques semblent ne pas être suffisantes pour entraîner la séparation ; en revanche, nous verrons que la normalisation qui est en cours va accomplir cette séparation.

Pendant la seconde guerre mondiale, la marche vers la normalisation et la tentative avortée du plan comptable 1942

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

L'idée d'une nécessaire normalisation des comptabilités commence à se diffuser dès avant la seconde guerre mondiale (Mattessich, 2008). Ainsi, les lois Caillaux du 15 July 1914 créant une income tax, et du 31 July 1917: introduisant separate taxes for each category of income: 4.5% tax on industrial and commercial profits ainsi que la loi du 1st July 1916 créant une extraordinary 50% tax on war profits progressively developed a set of accounting rules et peuvent être vues comme les premières étapes de la généralisation d'un langage comptable normalisé (Degos, 2010; Lemarchand, 2010 Touchelay, 2005a). Par la suite, un décret du 29 juillet 1939¹⁹ définit et impose des règles uniformes de comptabilité au secteur des assurances et en novembre 1939 le ministère des finances charge une *commission d'études économiques et fiscales*²⁰ d'élaborer un plan comptable destiné à l'ensemble des entreprises. Celui-ci sera publié dans le *Bulletin du syndicat national des contributions directes* de février 1940 et servira en partie à élaborer le plan comptable de 1942 (Touchelay, 2005b, 2008a,b).

¹⁷ Rapport Caillet du 31 janvier 1947 sur le voyage d'étude réalisé du 1^o juillet au 9 août 1946. SGV HIST 000293 000464.

¹⁸ Le cabinet de consultants que dirigeait Charles Héranger avait parmi ses clients de très grandes entreprises (Berland, 1997).

¹⁹ En France, les vellétés de normaliser la comptabilité sont plus anciennes et remontent à la fin du XIX^e siècle (Lemarchand, 1995 ; ; Léauté, 1904). Cependant, les milieux d'affaires libéraux étaient suffisamment forts pour reculer l'échéance jusqu'aux années précédant la seconde guerre mondiale.

²⁰ Cette commission sera remplacée par la *commission de normalisation des comptabilités* puis par la *commission du plan comptable* en 1941.

Vers la fin des années 1930 les événements s'accélérent. Les décrets d'économie de guerre pris en juillet et septembre 1939 limitent les bénéfices des entreprises. La volonté de s'appuyer sur une comptabilité privée est facilitée dès 1936 par la politique de réarmement et par le développement de la mécanographie.

« La science statistique et les méthodes comptables doivent jouer ensemble un rôle primordial. Il faudra demander des renseignements statistiques à la comptabilité pour donner à la statistique une exactitude comptable » (Carmille, 1938).

Ces idées sont reprises par Chezleprêtre (1942a,b)²¹ Fourastié (1944)²² et Brunet (1951)²³ qui défendent les liens entre comptabilité et statistique. Maurice Allais²⁴ demande de définir les comptes d'enregistrement comptable afin de faciliter le calcul des prix de revient et d'établir les règles d'une saine concurrence dans une économie dirigée :

« Si l'on veut, à l'échelon privé ou public, être en mesure de réaliser un jour ou l'autre l'organisation ou le contrôle effectif d'une industrie quelconque, il importe, dès aujourd'hui, de les préparer et de les rendre possibles par un aménagement convenable de la comptabilité » (Allais, 1938, p.222).

« En marquant la volonté du patronat d'abandonner cette mystique du secret, toute pétrie d'individualisme qui, jusqu'ici a été sa règle, cette réforme marquerait le point de départ d'un sens social nouveau adapté à l'économie d'aujourd'hui » (Allais, 1938, p.279).

L'avènement du gouvernement de Vichy en juillet 1940, entraîna la promulgation de la loi du 16 août 1940 créant les comités d'organisation. Leur objet était le recensement des entreprises, des stocks, de la main d'œuvre, l'élaboration des programmes de production et la fixation des prix des biens et services (Mérigot, 1943). Un service national des statistiques (SNS) est créé en 1941, il sera absorbé par l'INSEE²⁵ en 1946. Parallèlement, la profession

²¹ Jacques Chezleprêtre était un haut fonctionnaire des finances. Il a joué un rôle majeur dans l'élaboration du plan comptable 1942 et la création de l'ordre des experts-comptables en 1942.

²² Jean Fourastié est un économiste français. Commissaire contrôleur général des Assurances, il va à partir de la seconde guerre mondiale être membre du commissariat au Plan tout en devenant l'un des universitaires les plus connus dans le domaine de la prévision et de l'analyse de la société industrielle. Il a publié un ouvrage sur la comptabilité française qui a fait l'objet de 20 éditions de 1943 à 1995.

²³ André Brunet était Conseiller d'Etat, rapporteur au Conseil National de la Comptabilité et professeur de comptabilité.

²⁴ Maurice Allais est né en 1911 à Paris. Il est diplômé de l'École polytechnique en 1930 et de l'École des mines de Paris en 1934. Il a effectué une carrière d'ingénieur des mines puis est devenu ensuite chercheur et enseignant à plein temps, à l'école des mines de Paris en 1944-1988, et à l'Institut des hautes études Internationales de Genève en 1967-1970. Il a obtenu de nombreux prix au cours de sa carrière dont le prix Nobel d'économie en 1988 pour ses contributions à la théorie des marchés et à l'utilisation efficace des ressources. Il est le seul économiste français à avoir reçu cette distinction.

²⁵ L'Institut national de la statistique et des études économiques collecte, produit a pour mission d'analyse et de diffuser des informations sur l'économie et la société françaises.

comptable, élément important pour la normalisation, se constituait. Malgré la création de la Société Académique de Comptabilité de France en 1881, la profession était peu organisée mais voulait renforcer les règles professionnelles et les exigences comptables après l'instauration d'un brevet d'expert comptable en 1927 (Pinceloup, 1993; Degos, 2004; Bocqueraz, 2000; Touchelay, 2006).

En ce qui concerne le calcul des coûts, il y eut également un mouvement de normalisation, en France (Lemarchand, 1994, 1997 ; Lemarchand et Leroy, 2000) comme à l'étranger (Ahmed & Scapens, 2000; Loft, 1986). En France, dans les années 1920, la recherche d'un mode uniforme de calcul des prix de revient vit le jour. Cette recherche fut patronnée par le CNOF²⁶, le COS²⁷ et la CGOST²⁸ car les propagateurs de l'organisation scientifique du travail étaient également préoccupés par ce problème²⁹. S'il y avait eu, jusqu'au milieu années 30, des hésitations sur l'utilité d'une méthode destinée à normaliser le calcul de coûts, la crise perdurant, à la fin des années 1930, l'opposition du patronat disparut alors que la CEGOS publiait une brochure en 1937 (CEGOS, 1937) préfacée par Auguste Detoef : « Une méthode uniforme du prix de revient : pourquoi ? comment ? ». Le calcul du prix de revient était devenu l'enjeu d'une « véritable normalisation comptable privée conçue non pas pour calculer des coûts exacts mais pour réguler la concurrence au sein des branches professionnelles » (Bouquin, 1995).

Publié en 1943 aux éditions Delmas, le Plan comptable 1942³⁰ est le produit de la commission interministérielle du plan comptable instituée en avril 1941. L'objectif affiché de ce plan était de fournir aux entreprises un instrument d'établissement des prix de revient tout en normalisant les documents comptables de synthèse (bilan et compte de résultat). En fait, son objectif était d'obtenir des statistiques pour une économie dirigée, dans un pays mis en coupe réglée au profit de l'occupant. On privilégie alors un plan comptable dans lequel comptabilité générale et analytique sont totalement intégrées, car l'usage d'une méthode

²⁶ Le Comité National de l'Organisation Française. Créé au milieu des années 20 le CNOF résulte de la fusion du Centre d'Etudes Administratives fondé en 1919 par des collaborateurs d'Henri Fayol et de la Conférence de l'Organisation Française fondée en 1920 par deux disciples de Taylor : Henry le Châtelier et Charles de Fréminville.

²⁷ Le Service de l'Organisation Scientifique du Travail sous l'égide d'une association patronale (l'Union des Industries Métallurgiques et Minières-UINM).

²⁸ La Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail créé en décembre 1926. Elle est née de l'action conjuguée de l'Etat et du patronat : la Confédération Générale de la Production Française (CGPF). Elle devient CGOS en 1934, puis CEGOS en 1936. Après la seconde guerre mondiale la CEGOS deviendra un des plus gros cabinets de consultants français.

²⁹ La tendance à la recherche d'une méthode unique de calcul des prix de revient se retrouve également en Angleterre et aux Etats Unis (Ahmed et Scapens (2000); Solomons, 1950; Macnair & Vangermeersch, 1996).

³⁰ Aussi parfois appelé plan Goëring, cf infra.

unique de calcul de coûts devait permettre le contrôle des marges et donc des prix. Une des originalités Plan Comptable Général (PCG) 1942 est l'intégration obligatoire d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des sections homogènes³¹ permettant le calcul des coûts de revient des produits à l'aide de l'inventaire permanent. Selon Fourastié : « *L'une des nouveautés remarquables apportées par les plans comptables modernes est de marquer nettement la primauté de la comptabilité industrielle sur la comptabilité financière* » (Fourastié, 1944). Le Plan comptable, quant à lui, affirmait la nécessité d'une normalisation de la comptabilité industrielle : « *pour être exact ce prix de revient doit comprendre toutes les dépenses qui ont réellement conditionné la création du produit.....Enfin sa formation comptable doit être conçue de la même manière pour tout le monde.* » (Plan comptable, 1942, 1943). Toutefois, le Plan de 1942 proposait, deux variantes : d'une part une comptabilité intégrée pour les entreprises qui tenaient une comptabilité de prix de revient et d'autre part une version simplifiée, séparée, pour les PME. C'est cette deuxième version qui inspirera le PCG 1947. Le PCG 1942 ne fut jamais publié officiellement ni rendu obligatoire. Sa diffusion fut un échec pour plusieurs raisons. S'il y eut d'abord les réticences du patronat attaché au « secret des affaires », il y eut également les réticences liées à au fait que ce Plan était perçu comme le Plan des occupants. Il y eut enfin les réticences liées à la grande implication du fisc (Touchelay, 2005b). Trop proche du plan comptable allemand, marqué par période du gouvernement de Vichy, trop complexe, perfectionniste....il disparut en 1946, tout comme les comités d'organisation.

Cette tentative de normalisation comptable intégrant comptabilité financière et de gestion fut donc le résultat de l'alliance des responsables des services fiscaux cherchant à lutter contre la fraude comptable et fiscale, des professionnels qui souhaitent protéger l'usage de leur titre, des tenants d'une normalisation comptable et enfin des partisans d'un calcul des prix de revient destiné à améliorer la productivité et d'une économie dirigée(Coutrot, Detoef et les membres de X-crise)³². Ces principes survivront à la libération.

Après 1945, la normalisation à la française : les plans comptables généraux (1947, 1957, 1982 et 1999)

³¹ Cf supra

³² Margairaz, 1991; Touchelay 2008a

La période qui suit la libération de la France fut marquée par la reconstruction et la nationalisation des principaux secteurs économiques. La 4^{ème} république avait à faire face et à gérer un large secteur public composé d'entreprises disparates. Il fallait aussi faciliter le développement de la comptabilité nationale et de la statistique industrielle qui avaient besoin de données statistiques fiables. Le débat sur un nouveau projet de plan comptable fut-il ainsi relancé. Prônant la séparation des comptabilités, ce projet avait abouti à l'élaboration d'un « Plan comptable rationnel d'organisation des comptabilités » séparées :

« la comptabilité par prix de revient doit demeurer subordonnée à la comptabilité commerciale sans jamais pouvoir interférer avec elle ni l'altérer en quoi que ce soit....pour éviter les complications extrêmes.....et un retard grave dans l'achèvement mensuel ou annuel des travaux comptables » (Garnier, 1947, p.22).

Ce Plan prévoyait néanmoins la possibilité de créer des comptes fictifs, soldés en fin de période, destinés à alimenter la comptabilité de gestion et à assurer ainsi le lien entre les deux comptabilités.

« il serait pourtant bien désirable, dans tous les cas où il est possible d'obtenir les résultats par opération, de conserver intact le classement des faits par charges et produits selon leur nature.....C'est alors qu'intervient un artifice nouveau : celui des comptes d'imputation ; dès avant 1940, l'usage de ces comptes d'imputation était enseigné dans certains cours d'HEC. Mais ces comptes ne paraissent pas avoir plus de 10 ou quinze ans d'existence et furent rarement utilisés en pratique » (Garnier, 1947, p.3).

Il fallait également oublier la période du gouvernement de Vichy d'une part, et d'autre part ne pas imposer une comptabilité de gestion à toutes les entreprises : *« obtenir la normalisation complète de toutes les entreprises que celles-ci tiennent ou non une comptabilité de prix de revient »* (Plan comptable général 1947, p.22). Mais surtout, le milieu des affaires craignait le nouveau pouvoir (à cette époque le parti communiste était dans le gouvernement), le fisc et un contrôle des prix maintenu. Dans leur grande majorité, les dirigeants d'entreprises militaient donc pour une déconnection de la comptabilité de gestion de la comptabilité financière afin de préserver au maximum le secret des affaires (Richard, 1984). Une Commission de normalisation des comptabilités fut créée en 1945. Il en résulta un plan comptable dualiste avec deux parties autonomes. La première concernait la comptabilité financière marquée par un néo-scientisme économique et avait vocation à devenir obligatoire. Par contre, la partie concernant la comptabilité de gestion devenait facultative et autonome:

« c'est une comptabilité autonome qui, établie sur la base des données de la comptabilité générale, a pour objet : le calcul des prix de revient, la tenue de l'inventaire

comptable permanent et la détermination des résultats analytiques d'exploitation » (plan comptable général 1947, p.62).

Les méthodes des sections homogènes et des coûts standard étaient seulement préconisées³³. Les calculs pouvaient être faits de manière extra-comptable mais un lien pouvait être établi, comme dans le plan comptable rationnel d'organisation des comptabilités du CNOF, à l'aide de comptes réfléchis, aux fins de vérification. L'abandon de l'intégration des deux comptabilités, telle qu'elle figurait dans le PCG 1942, est revendiqué au profit de la normalisation :

« Il s'ensuit que dans l'hypothèse de l'intégration complète de la comptabilité industrielle dans la comptabilité générale, les comptes se présentent différemment suivant que les entreprises tiennent ou non une comptabilité des prix de revient. Au risque de sacrifier une partie de la normalisation comptable qu'elle avait précisément reçue mission de réaliser, la commission ne pouvait retenir un tel procédé » (Plan comptable 1947, p.23)

Toutefois le plan comptable 1947 prévoit une option permettant l'intégration des comptabilités à condition toutefois de présenter un compte d'exploitation par nature. On aboutit donc à deux systèmes comptables : un système intégré, concernant les entreprises tenant une comptabilité de gestion et un système séparé pour les autres qui sont, comme l'admet le plan comptable, les plus nombreuses et pour longtemps. L'option dualiste, destinée à rassurer le patronat français n'a toutefois pas suffi à prévenir son hostilité envers la normalisation. Si un Conseil Supérieur de la Comptabilité³⁴ est chargé de l'adapter aux différentes professions, l'impact du PCG 1947 ne fut qu'un succès éditorial. Il ne fut rendu obligatoire uniquement que pour les entreprises nationalisées et celles bénéficiant de subventions ou garanties étatiques. Cependant il suscita l'intérêt des professions comptables et fut largement enseigné.

Un projet de révision du PCG 1947 est élaboré dès 1951 et se précise en 1953 (Touchelay, 2005b). Le PCG 1957 est le résultat des travaux de la troisième section du Conseil Supérieur de la Comptabilité. C'est également un plan dualiste, et la révision ne remettait pas en cause la séparation des deux comptabilités. Tout en admettant leur possible intégration dans un système unique, il préconise en fait leur indépendance (Lauzel, 1973, p 43 et Lauzel et Cibert, 1963, p 21). Pour justifier la séparation, les arguments utilisés étaient les mêmes que pour l'ancien PCG : la nécessité d'une force probante de la comptabilité

³³ Contrairement à la Belgique où le système de calcul de coûts était imposé (De Beelde, 2003)

³⁴ En 16 janvier 1947 fut créé le conseil supérieur de la comptabilité sous l'autorité du ministère des finances.

financière était incompatible avec une comptabilité analytique qui devait sacrifier l'exactitude rigoureuse et privilégier la rapidité de production des résultats...Néanmoins, il était toujours proposé un raccordement pour vérification (de la comptabilité générale) à l'aide de comptes de transition dits « comptes réfléchis » déjà proposés les plans 1947 et CNOF :

« *Les différences d'objectifs et de nature que la comptabilité analytique d'exploitation ...ainsi que les commodités d'exécution du travail comptable ont conduit à la rendre autonome tout en assurant sa concordance avec les données de cette dernière.* » (PCG 1957, p.153).

« *Cependant certaines entreprises débitent directement tout ou partie de leurs charges aux comptes intéressés de la classe 9.....Dans ce cas elles ...n'ont plus généralement, les moyens d'établir directement par la comptabilité le compte général d'exploitation.....* » (PCG 1957, p.196).

A cette occasion le Conseil Supérieur de la Comptabilité fut réformé pour être remplacé par un Conseil National de la Comptabilité (CNC) institué par le décret du 7 février 1957. Le CNC avait entre autres pour mission d'organiser les comités professionnels, ainsi que d'adapter et de généraliser le PCG 1957 aux professions avant le 1^{er} juillet 1960. Le PCG 1957 n'était en effet obligatoire que pour les entreprises visées par un texte réglementaire. La Loi de finances³⁵ de 1959 imposa progressivement le PCG 1957, et le décret du 13 avril 1962 imposa à chaque branche de l'appliquer, Cependant, en raison des lenteurs des travaux de mise en œuvre de ces directives, ce fut l'administration, principalement fiscale, qui réussit à imposer son application et la normalisation comptable. Le décret du 28 octobre 1965 imposera aux entreprises, non soumises à l'imposition des bénéficiaires selon le système du forfait, de fournir à l'administration fiscale une liasse fiscale comprenant un bilan et un compte de pertes et profits similaires à celui du PCG 1957 et celui du 29 novembre 1965 imposera à celles dont le total du bilan était supérieur à 10 000 000 francs de publier leurs comptes au BALO³⁶ selon les formes du PCG 1957. La normalisation effective de la comptabilité ne se réalisera donc que dans les années 60, en raison de quatre facteurs qui y concourent : le poids des représentants de l'Etat dans les institutions de normalisation, la volonté de la profession comptable d'asseoir son pouvoir, la lutte contre la fraude fiscale et le poids de l'économie dirigée dans l'économie française.

³⁵ C'est ainsi que l'on nomme le budget annuel de l'Etat.

³⁶ Le Bulletin des annonces légales obligatoires (BALO) est une publication officielle, créé en 1907, qui contient les annonces des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne tels les comptes annuels,

Par la suite, il fut décidé d'une révision du PCG 1957 (Fortin, 1991) en raison : des changements dans l'environnement économique, des modifications apportées par la loi de 1966 sur les sociétés commerciales, des nouvelles pratiques de consolidation des comptes, du développement de l'analyse financière et du développement de l'information comptable. Un premier projet de révision fut proposé en 1975 mais abandonné. Il fallut ensuite prendre en compte la 4^{ème} directive européenne³⁷. Un second projet fut présenté en 1979 et approuvé le 27 avril 1982 : le PCG 1982. Dans ce PCG la comptabilité de gestion fait l'objet d'un titre 3 d'une centaine de pages. Le PCG 1982 présente séparément les deux comptabilités mais demande la vérification de leur concordance. Pour cela il accepte différentes méthodes : double codification, tableaux de concordance, comptes réfléchis et même intégration. En effet, les rédacteurs, sensibles au développement des idées sur la comptabilité multidimensionnelle (cf infra) et les progrès de l'informatique, ont prévu la possibilité de l'intégration, associée à un inventaire permanent, sans toutefois y associer une méthode particulière de calcul de coûts. En effet, le PCG 1982 a introduit des variantes dans les méthodes de calcul de coûts proposées, même si elles étaient difficilement applicables concrètement. Si la méthode des sections homogènes (amendée et rebaptisé « méthode des centres d'analyse ») n'est pas abandonnée, d'autres techniques sont envisagées : coûts variables, coûts directs... Cependant, dans les faits, en attendant l'apparition des ERP, la séparation traditionnelle des comptabilités restera la solution dominante. Quant au plan comptable 1999, il supprimera toute référence à la comptabilité de gestion et ne traitera donc plus du problème de la séparation ou de l'intégration des comptabilités.

Pour conclure sur ce problème de la normalisation, nous remarquerons en premier lieu que les vellétés de normaliser la comptabilité de gestion ont été liées à des circonstances particulières (normalisation des coûts dans l'entre deux guerres et rôle de la CEGOS, mise en place de la planification et d'une comptabilité nationale après la seconde guerre mondiale)³⁸

³⁷ Au sein de l'Union européenne, l'harmonisation du droit des comptes annuels s'effectue par le biais de deux directives: la quatrième directive (directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978) qui concerne les comptes annuels de certaines formes de sociétés) et la septième directive (directive 83/349/CEE du Conseil, du 13 juin 1983) qui concerne les comptes consolidés. La quatrième directive a été insérée dans l'ordre juridique français par la Loi n°83-353 du 30 avril 1983.

³⁸ Il y a débat sur l'origine intellectuelle des plans comptables français. Certains les attribuent aux travaux des fonctionnaires et technocrates français (Brunet, 1951; Touchelay, 2008b ; Ouriemmi, 2008) alors que d'autres (Retail, 1951; Fortin, 1991 ; Richard, 1993) pensent que les plans comptables français 1942 et 1947 seraient issus du plan comptable allemand de 1937, appelé également plan comptable Goëring, car approuvé par Hermann Goering (Standish, 1997, p.62). Selon Richard (1993, p.29), il s'agirait plus particulièrement de sa variante dualiste destinée à l'artisanat. Toutefois, le fait qu'il ait résulté des vœux des autorités allemandes n'est pas prouvé (Standish, 1990, p 342 et 1997, p. 65 et surtout Ouriemmi, 2008). En tout état de cause, nulle part ailleurs dans les pays occupés un plan comptable fut promulgué (Standish, 1997, p. 61). Enfin, d'autres encore

mais n'ont pas rencontré d'écho favorable dans les entreprises, pas plus que chez les responsables de la politique comptable. La comptabilité de gestion a vu sa place progressivement réduite dans les PCG, pour disparaître totalement en 1999. Devant l'irrésistible mouvement vers la normalisation, la séparation des comptabilités était donc inévitable. Une tentative a toutefois failli réunir les deux comptabilités : le *système croisé*.

Le système croisé, l'invention d'un homme, à contre courant

Le système croisé a été, pour l'essentiel, conçu et promu par un homme, Jean-Pierre Lagrange, et nous commencerons donc par présenter son parcours professionnel avant d'exposer le fonctionnement de son *système croisé*.

Le parcours professionnel de Jean-Pierre Lagrange

JP Lagrange est né en 1934. Parallèlement à des études à l'Ecole Libre des Sciences Politiques à Paris, il a poursuivi des études d'économie au milieu des années 1950. Il y a subi l'influence des économistes de cette époque, planificateurs et fondateurs de la comptabilité nationale pour plusieurs d'entre eux (Alfred Sauvy, Claude Gruson, François Perroux). Très impressionné par la comptabilité nationale, il y a trouvé l'inspiration pour l'élaboration de son *système croisé*. Il n'est d'ailleurs venu à s'intéresser à la comptabilité des entreprises qu'à cause de ses rapports avec la comptabilité nationale. La comptabilité financière n'est finalement, selon lui, qu'un sous produit de cette dernière. Il sort de l'Ecole Nationale d'Administration en 1963 (Promotion St Just) et accède aux Ministère des finances, à la direction des affaires commerciales. Dans cette direction, JP Lagrange se retrouve rapporteur du Plan sur la publicité. Puis il prend en charge le développement du Marché d'intérêt National de Rungis³⁹. Sa carrière de haut fonctionnaire des finances s'arrête cependant en 1965, quand il décide de s'orienter vers le secteur privé.

Par l'intermédiaire d'un chasseur de têtes il rentre à la société de vente par correspondance La Redoute, dont il devient le Secrétaire Général. Dans ses fonctions, il fait le

différencient le plan comptable 1942 du plan comptable 1947. Le premier serait d'inspiration allemande et non le second qui serait d'inspiration française (Lauzel, 1959, pp 71-72).

³⁹ Le Marché d'Intérêt National de Rungis est le plus gros marché de gros de produits frais en France.

constat qu'en fin d'année on observe le résultat de la comptabilité financière alors que tout le reste de l'année on scrute les marges fournies par la comptabilité de gestion. Toutefois, à la fin de l'année, le rapprochement de ce résultat avec celui de la comptabilité financière met invariablement en évidence des différences importantes, dont les causes sont particulièrement difficiles à établir. JP Lagrange a donc été mobilisé pour élucider le mystère de ces différences.. Il s'aperçoit vite que ce ne sont pas les mêmes informations qui sont prises en compte dans les deux systèmes, que ce ne sont pas les mêmes gens qui les établissent, que ces gens n'utilisent pas les mêmes méthodes et que les résultats ne sont pas établis avec la même périodicité. Le travail de rapprochement a posteriori est donc énorme, c'est pourquoi JP Lagrange a l'idée d'un rapprochement a priori. Il rêve donc de rapprocher les deux comptabilités, d'introduire de la cohérence pour éviter le clash annuel. Aussi, en 1967, JP Lagrange part pour les USA, avec l'idée en tête que « *les américains ont un système qui permet l'analyse de gestion* ». Aux USA, JP Lagrange visite ITT. Le système employé chez ITT permettait la comptabilisation de l'accumulation des coûts et il n'y avait pratiquement pas de comptabilité financière. Les enregistrements de charges étaient réalisés par fonction et par responsabilité. JP Lagrange revient, convaincu que c'est ce qu'il faut faire à la Redoute : fusionner la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. La direction confie à JP Lagrange la mission de mettre en place un tel système et il cumule ses fonctions avec celles de Directeur Administratif et Financier. Avec le chef comptable, il tente de mettre en place des comptes de variation de bilan et réalise une première tentative de tableau carré en 1969. C'est à ce moment que l'idée du *système croisé* est née. Il s'agissait d'une tentative de synthèse entre le système anglo-saxon d'une part, et de la comptabilité nationale française d'autre part. Cependant, avant que le projet ait abouti, JP Lagrange quitte La Redoute début 1970 et entre chez L'Oréal, dont il devient le directeur financier et juridique. Il rencontre des problèmes similaires à ceux rencontrés à la Redoute : une comptabilité financière archaïque et peu informative. François Dalle le président de l'Oréal (habité par le Marketing⁴⁰) recevait les directeurs de division (par ligne de produit). Chacun d'eux venait avec ses propres chiffres produits par son service. Les résultats étaient donc toujours bons, mais régulièrement la comptabilité financière infirmait tout cela. Il s'agissait donc d'un vrai problème de management, et une équipe de projet (3 personnes) est constituée pour créer le futur système comptable de l'Oréal. Plusieurs groupes de travail sont mis en place (CA, stocks, etc.), car si certains pensaient que l'informatique pouvait tout faire, JP Lagrange était moins enthousiaste à ce sujet et il proposa donc de : « créer *des comptes de comptabilité générale dont la fonction*

⁴⁰ Selon Dalle, il y avait 2 écoles au monde : Procter & Gamble et l'Oréal

serait de suivre les mouvements internes », l'informatique permettant alors de passer des écritures (make postings) automatiquement. On aboutit à un système unifié, intégré ou « croisé ». Le *système croisé* était né, même s'il s'appelait encore à l'époque Syncofi (SYstème d'iNformation COMptable et FINancier). Les enregistrements par fonction de la comptabilité de gestion sont premiers, les enregistrements par nature de la comptabilité financière sont seconds. C'est celui qui a l'information qui déclenche l'enregistrement, et cela suppose une organisation rigoureuse. Une première application est lancée en 1973 dans une filiale : Di Parco (eau de cologne *Bien être*). Un des membres de l'équipe de recherche ayant une formation comptable et des compétences en informatique, c'est lui qui est envoyé dans la filiale pour lancer le *système croisé*. Le système ne fut cependant appliqué que dans deux filiales du groupe, car il suscitait encore des réticences : il fallait en effet des comptables particulièrement formés pour mettre en place le système d'une part, et certains opérationnels avaient peur de perdre du pouvoir d'autre part. Ces derniers devaient en effet renoncer à appliquer des règles « locales » aux comptes qu'ils présentaient à JF Dalle. De plus, les comptables étaient également réticents, sous prétexte que « le calcul des coûts, ce n'est pas de la comptabilité ». Parmi les réticents, certains réclamaient un avis d'expert et fin 1973, le cabinet Arthur Andersen est sollicité. Il présente à Dalle un rapport défavorable au système croisé, et F Dalle ne transmet pas ce rapport à JP Lagrange. Début 1975, Dalle annonce qu'une pause est faite dans la mise en place du *système croisé*. Le système ne concernait alors que 7 ou 8 petites filiales. Le département informatique du groupe y était opposé. Bien qu'il ait été prévu que le système soit implanté en Belgique et en Italie, cela ne se fait pas.

JP Lagrange quitte l'Oreal en 1976 et rentre alors chez Pricel⁴¹, un groupe textile. Ce dernier perdait de l'argent et il fallait le redresser. Pendant 13 ou 14 ans, JP Lagrange parle du *système croisé* à Jérôme Seydoux, principal dirigeant du groupe *Chargeurs*. Il peut ainsi mettre en place le système croisé au sein d'une filiale en difficulté et menacée de fermeture : *la lainière de Picardie*. Cette dernière se redress au bout de trois ans et JP Lagrange attribue une part de ce redressement à la mise en place du système croisé.. Lorsque JP Lagrange quitte Seydoux en 93, le *système croisé* ne s'était pas étendu en dehors de *la lainière de Picardie*. Selon JP Lagrange, cela serait dû encore à l'opposition des deux auditeurs anglo-saxons de Coopers & Lybrand, qui auraient mis en garde Jérôme Seydoux sans en parler à JP Lagrange. Ce dernier est convaincu de l'illusion du bilan normalisé du PCG Français, car ce dernier mélange des éléments objectifs (les charges par nature de la comptabilité financière : achats,

⁴¹ Pricel a ensuite absorbé par le groupe Chargeurs.

salaires, ventes....) et des éléments conventionnels tels que les amortissements et les provisions. Cela rendrait le PCG impropre à donner une information financière objective.

Pour bien comprendre l'intérêt du système croisé, il importe maintenant d'en faire une présentation succincte.

Le système croisé : un système microéconomique intégrant les deux comptabilités

Les principes de fonctionnement du système croisé⁴²

JP Lagrange part de la constatation de la dichotomie des systèmes d'information comptables en France. La comptabilité de gestion y suit les mouvements d'incorporations successives de « valeur-coûts » et permet de connaître en permanence le montant des stocks ainsi constitués. Or de tels mouvements n'ont pas de traduction en comptabilité financière. Cette dernière n'appréhende pas de façon continue les mouvements d'utilisations internes et d'incorporations de « valeur-coûts ». Elle ne peut déterminer la valeur d'entrée des stocks qu'à partir de données exogènes. Or l'écriture permettant l'enregistrement périodique des stocks en comptabilité financière n'a pas de contrepartie en comptabilité de gestion puisque cette dernière produit de façon continue l'état des stocks.

Le *système croisé* propose une logique de réorganisation de l'information comptable et financière en un outil intégré d'enregistrements et de mesures. Il consiste en une double approche (croisée), l'une *globale* décrivant principalement les rapports de l'entreprise avec les autres agents de l'économie et l'autre *analytique* s'intéressant aux conséquences internes de ces rapports ainsi qu'aux événements survenant à l'intérieur de l'entreprise.

« Système croisé parce qu'il croise les deux approches de la comptabilité en les visualisant dans un tableau carré (à double entrée) dans lequel figurent :

- en lignes, les comptes ou postes de l'approche analytique*
- en colonnes, les comptes ou postes de l'approche globale »*

Lagrange (1992a).

⁴² Pour une présentation plus détaillée, voir Elad (2000).

Si le *système croisé* repose sur la philosophie de la comptabilité en partie double classique, chaque écriture au lieu de mouvoir deux comptes, en mouvant quatre, associés deux par deux : un *compte analytique* et un *compte global* au débit, un *compte analytique* et un *compte global* au crédit. Chaque fait économique est enregistré sous une *double écriture unique* simultanément et dans son intégralité, sous son double aspect analytique et global. Cela permet d'établir directement et simultanément, à partir des comptes, non seulement le bilan et un compte des transactions⁴³, mais également un tableau de financement et un compte de résultat analytique.

Ce sont deux approches d'une même réalité économique. Le *système croisé* organise la saisie simultanée de tout fait économique sous les aspects micro-économique et macro-économique tout en assurant un contrôle arithmétique permanent : la « double écriture unique ». Il se matérialise dans un tableau carré⁴⁴ où l'approche analytique se fait en lignes et l'approche globale en colonnes :

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE								COMPTE DES FLUX			
VENTES	VARIATION DES STOCKS	ACHATS	AUTRES CHARGES EXTERNES	TRANSLATIONS	VALEUR AJOUTEE	FRAIS DE PERSONNEL	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	RESULTAT (PAR NATURE)	VARIATION DU BESION DE FONDS DE ROULEMENT	VARIATION DU DISPONIBLE	TOTAL

⁴³ Le compte des transactions définit la valeur ajoutée et sa répartition entre les parties prenantes (personnel, Etat, et partenaires financiers), le solde restant à l'entreprise.

⁴⁴ Pour la construction de ce tableau il a été créé deux nouveaux types de comptes : les comptes de *transit* et les comptes de *translation* qui constituent les *comptes de jonction*. Les *comptes de transit* sont spécifiques à l'approche analytique ils permettent d'enregistrer l'entrée dans les entreprises des éléments nécessaires à la fabrication, l'utilisation au fur et à mesure de la réalisation du processus de fabrication, d'une part de ces éléments, d'autre part des éléments internes. Pour les biens et services stockables le solde d'un compte de transit exprime à tout instant en termes de coûts la valeur des biens et services disponibles pour d'autres phases du processus. En fin de période ces comptes sont soldés par virement aux comptes de stocks. Les *comptes de translation* sont spécifiques à l'approche globale. Ils ont pour fonction d'enregistrer parallèlement et mécaniquement dans cette approche les mouvements internes de l'approche analytique. Ces comptes sont automatiquement soldés à chaque opération car ils sont débités et crédités simultanément.

COMPTES DE RESULTAT ANALYTIQUE	CHIFFRE D'AFFAIRES	110										110
	TRANSIT		20	-100		80						0
	COÛT DES PRODUITS VENDUS					-80						-80
	MARGE COMMERCIALE											30
	FRAIS DE PUBLICITE											
	FRAIS COMMERCIAUX											
	RESULTAT (ANALYTIQUE)											
BILAN	DETTES											
	IMMOBILISATIONS											
	STOCK									-20		-20
	CLIENTS									-110 60		-50
	FOURNISSEURS									100		100
	DISPONIBLE										-60	-60
TOTAL	110	20	-100		0					30	-60	0

Tableau 1 Le système Croisé, rempli à partir de l'exemple donné en annexe.

La structure du Tableau Croisé est la suivante:

- deux zones de légendes en haut et à gauche qui contiennent les intitulés des comptes,
- deux zones utiles de passation des écritures l'une de croisement des comptes de résultat, l'autre de croisement des comptes de bilan et de flux. Les écritures sont passées dans le quart supérieur gauche et dans le quart inférieur droit du tableau.
- deux zones inutiles où aucune écriture ne sera passée. Elles correspondent à la logique du système. Pour chaque écriture on mouvemente quatre comptes associés deux par deux de façon cohérente, aussi un compte de bilan ne peut être associé qu'avec un compte de flux,
- une zone de totalisation composée de la colonne de droite et de la ligne du bas, et des soldes des quatre états de synthèse : comptes de résultat analytique, de résultat global, de flux et bilan,
- la dernière case en bas à droite est celle du solde de la balance des comptes tant analytiques que globaux et qui est égale à 0 par construction.

La structure de ce tableau est extensible dans les deux sens permettant l'adjonction de comptes supplémentaires autant que de besoin.

Le système croisé et la comptabilité nationale

La comptabilité financière française, en s'attachant à produire un compte de résultats et un bilan, n'est pas en cohérence avec la comptabilité nationale et l'INSEE⁴⁵. Il convient donc, pour rétablir cette cohérence et construire les comptes nationaux, d'opérer des retraitements des comptes des entreprises pour en tirer les comptes de production, de répartition et des opérations financières de la comptabilité nationale. Le *système croisé* a le grand avantage de faciliter le lien avec la comptabilité nationale, ce qui est un des objectifs de J P Lagrange (1993b)⁴⁶:

« enfin le système croisé rend possible d'imaginer désormais une comptabilité nationale, sinon tout à fait en temps réel, du moins établie assez rapidement après la fin de la période et suffisamment pourvue de moyens d'analyse pour qu'elle devienne un outil essentiel de politique conjoncturelle... Ainsi commencerait d'exister une gestion contrôlée de l'économie nationale » (Lagrange, 1991, p 101).

Il propose donc une présentation plus développée du *système croisé* permettant de faire une représentation économique avec en ligne l'aspect microéconomique/analytique (compte de résultat analytique et bilan) et l'aspect macroéconomique/global en colonne. Cette présentation donne une représentation complète de l'activité de chaque agent et de sortir quatre états dont deux prenant exclusivement en compte ce qui est objectivement mesurable. On peut suivre la constitution de la valeur ajoutée, décrire les flux monétaires qui en résultent (paiement des dividendes, investissements, variation du besoin en fonds de roulement) et sa répartition. Au lieu de se concentrer sur des états résultant de conventions internes ou externes à l'entreprise, le bilan et le compte de résultat, l'information porte ici sur des transactions et des flux monétaires.

Néanmoins il faut croire que ces avantages n'étaient pas suffisants pour entraîner une large adhésion parmi les praticiens. Nous allons voir maintenant comment, malgré toutes ses qualités, un tel système n'a rencontré qu'un faible écho.

Le piétinement puis l'oubli; les tentatives infructueuses de diffusion du *système croisé*

⁴⁵ Cf infra.

⁴⁶ Les tentatives de rapprocher comptabilité nationale et comptabilité d'entreprises sont assez anciennes (cf infra).

Le *système croisé* que J-P Lagrange a mis au point doit tout d'abord être replacé dans le contexte des réflexions qui se menaient sur la comptabilité depuis les années 1950. Deux phénomènes ont eu une influence particulière sur l'élaboration du *système croisé* : la comptabilité nationale à partir des années 1950 d'une part, et les réflexions menées par les chercheurs dans les années 1970 et 1980 à propos de l'influence de la technologie sur la technique comptable d'autre part.

Après la seconde guerre mondiale, les progrès de l'analyse statistique et la volonté d'intervention des pouvoirs publics en matière de régulation conjoncturelle ou d'orientation à moyen terme avaient constitué un terreau favorable pour le développement de la comptabilité nationale et la réflexion sur ses liens avec la comptabilité des entreprises (De Beelde 2009; Vanoli, 2005). Déjà, un des objectifs des concepteurs des PCG 1947 et 1957 était d'intégrer la comptabilité des entreprises dans le système d'information économique français. Cependant ces objectifs n'avaient été que partiellement atteints car le développement de la comptabilité nationale et celui de la comptabilité financière ne s'est pas fait au même rythme. Le développement des plans comptables commença dans les années 1940 et celui de la comptabilité nationale française dans les années 1950 (Fortin, 1986, p.349). Il n'était donc pas possible pour les rédacteurs de ces plans de tenir compte des besoins de la comptabilité nationale qui ne fut mise au point dans les années 1950 (Benedetti et Malinvaud, 1977). Aussi, l'établissement des comptes des entreprises reposèrent longtemps sur les seules données agrégées de la Direction Générale des Impôts, établies elles mêmes à partir des déclarations fiscales des entreprises. Ce ne sera seulement qu'en 1965 que les formulaires fiscaux des entreprises utiliseront le langage du PCG 1957 et que ces formulaires individuels pourront être utilisés directement par l'INSEE (Fourquet, 1980; Vanoli, 2005; Volle, 1982). A la fin des années 1960, des tentatives de réconciliation furent entreprises car le problème du besoin de rapprochement entre comptabilité nationale et PCG était revenu d'actualité (Boutan, 1967; Boutan & Delsol, 1969; Delsol, 1967; Benedetti & Brunhes, 1971). En effet, l'élaboration des politiques économiques françaises avait besoin de recourir à des modèles de micro-simulation s'appuyant sur les données issues des comptes des entreprises. De plus, l'union économique européenne avait besoin d'informations similaires pour la fixation des parités de la future monnaie unique, pour définir des critères d'adhésion des futurs états membres, et de manière plus générale pour toutes sortes d'utilisations administratives.. Tout cela nécessitait l'utilisation de bases de données individuelles fournissant une information beaucoup plus riche pour les ménages et les entreprises et donc l'utilisation des données de la

comptabilité financière. JP Lagrange, ancien haut fonctionnaire du ministère des finances dont dépendait l'INSEE et formé à la comptabilité nationale ne pouvait pas y être insensible dans ses réflexions⁴⁷.

Plus tard, dans les années 1980, tant au niveau international que français, des recherches très fécondes ont été menées à propos des possibilités que l'outil informatique offraient à l'évolution des systèmes comptables. (Colasse, 1993, p.130) a même pu déclarer que la comptabilité était « *rentrée dans une période de changement et de renaissance aussi importante que celle, la renaissance italienne, qui a vu naître la partie double* ». Il s'agissait alors des réflexions sur la comptabilité « en parties multiples » et son intégration dans des bases de données. Parallèlement, en France, des tentatives étaient faites pour rapprocher comptabilité des sociétés et la comptabilité nationale. Une telle situation ne pouvait que conforter JP Lagrange dans l'idée que son système pouvait rencontrer le succès. Il a donc mis en œuvre tous les moyens dont il a pu disposer pour tenter de faire valoir l'intérêt de sa méthode :

- des publications pour la faire connaître (livre, articles dans des revues professionnelles et même académiques),
- la rédaction d'une thèse, pour lui donner une légitimité 'scientifique', ou au moins universitaire.
- L'organisation d'une commission du CNC⁴⁸ (), consacrée à l'examen de son système et à la faisabilité de sa mise en œuvre. Il s'agissait là d'une tentative d'institutionnalisation du *système croisé*.

En revanche, l'originalité du *système croisé* a été contestée car il peut être rapproché des nombreuses recherches menées au cours de la même période sur la comptabilité multidimensionnelle (Degos, 1991). La multiplication des utilisateurs de l'information comptable, aussi bien internes qu'externes, avait entraîné une différenciation des besoins d'information, et ces derniers s'étaient heurtés aux limites du modèle comptable de la partie double. Cela avait eu comme résultat de multiplier des sous-systèmes parallèles, difficiles à coordonner, cherchant à enrichir de façon multidimensionnelle les « écritures traditionnelles de base » (Dourneau, 1989). Il était envisagé qu'au lieu de se limiter au seul classement patrimonial en partie double, on puisse effectuer autant de classements que nécessaire, grâce

⁴⁷ C'est toutefois la voie d'un simple rapprochement qui fut retenue pour l'élaboration du PCG 1982.

⁴⁸ Conseil National de la Comptabilité = instance de normalisation française.

aux progrès des technologies de l'informatique. Des praticiens avaient produit dans ce domaine une recherche appliquée féconde, associée aux travaux de réflexion concernant l'analyse des systèmes et des bases de données multidimensionnelles et du concept de données relationnelles. Ces recherches avaient été reprises par les tenants de la comptabilité événementielle, résultant du rapprochement des spécialistes des systèmes d'information et des théoriciens de la comptabilité. En France, les travaux sur la comptabilité événementielle sont postérieurs aux travaux d'auteurs anglo-saxons (Solter, 1969; Ijiri, 1986; McCarthy, 1979; 1970). Ces derniers proposent de saisir les données à l'état brut afin d'éviter la déformation des informations, due à l'agrégation et à l'évaluation par le comptable. Ces idées ont été diffusées en France dans les années 1980 et ont donné une école française de la théorie événementielle (Augustin, 2008; Melyon, 1988). Certains auteurs prônaient même la rupture avec la partie double (Gense, 1983) alors que cette rupture paraissait plus accessoire pour les chercheurs anglo-saxons. En France, la réflexion s'est construite autour d'une utilisation renforcée de l'outil informatique (Augustin, 1986; Stepniewski, 1987; Veret 1989; Akoka, 1981; Samara, 2004). La puissance de ce dernier a pu entretenir l'illusion que tout devenait possible puisque tout était techniquement possible. Il fallait simplement mettre au point une technique comptable plus « puissante » afin qu'elle soit en phase avec l'augmentation de la puissance des ordinateurs. Les réflexions sur la dimension sociale de la comptabilité n'ont été diffusées que plus tardivement et l'illusion dans la toute puissance de la technologie était encore très prégnante chez de nombreux chercheurs à cette époque. De plus, la recherche en comptabilité a connu, de façon concomitante, un changement de paradigme : (Jeanjean & Ramirez, 2008) la recherche normative, qui s'était développée à partir des années 1950 a été supplantée par une recherche positive, ou plus tournée vers l'histoire et la sociologie. On n'a plus cherché à inventer des systèmes comptables, mais plutôt à comprendre pourquoi ceux qui étaient en place s'étaient imposés. La recherche normative (celle qui dit quelles sont les meilleures solutions) a été rapidement socialisée et confisquée par le normalisateur (national ou international).

Dans les années 1980, on a donc vu fleurir un certain nombre de propositions techniques très séduisantes⁴⁹, mais qui ont laissé totalement indifférent le 'marché' des utilisateurs. Le système de JP Lagrange en fait partie et nous allons examiner maintenant les moyens qu'il a mis en œuvre pour promouvoir le *système croisé*.

⁴⁹ Cf par exemple Degos (1991) et Stolowy et Touron (1997)

JP Lagrange a rédigé et soutenu, en 1987 (Lagrange et Saint-Ferdinand, 1987), en collaboration avec Michèle Saint Ferdinand⁵⁰, une thèse à l'Université de Paris Dauphine. Le titre était « *Contributions à la mise en œuvre de systèmes d'information d'entreprises efficaces. Le système croisé et l'enregistrement simultané, base de réorganisation* ». Cherchant un directeur de thèse renommé, il va rencontrer le doyen Cibert⁵¹ en 1980 et le convaincra progressivement de l'intérêt de son sujet, malgré une première réaction de scepticisme de Cibert. Après quelques rencontres, ce dernier se montrera intéressé et acceptera de diriger les travaux de JP Lagrange.

Entre 1975 et la fin des années 1990, JP Lagrange rédigea plusieurs articles dans des revues professionnelles et académiques (Lagrange, 1975, 1991, 1992ab, 1993a, 1996) et un ouvrage intitulé : « *Le système croisé, l'économie traduite en comptabilité* » qui fit l'objet de deux éditions, l'une aux éditions ESI en 1990, l'autre aux éditions Dunod en 2000 (Lagrange et Sain-Ferdinand, 1990, 2000). Il fit aussi une communication intitulée : « *Economie d'entreprise, économie nationale et comptabilité : le système croisé, innovation conceptuelle et économique* », au XIV^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, à Toulouse en mai 1993 (Lagrange, 1993b).

Par ailleurs, JP Lagrange connaissait personnellement Jean Dupont, alors président du CNC. Il l'avait rencontré à l'occasion de groupes de discussion au CNC concernant la consolidation. Il s'était entretenu avec lui des lacunes de la comptabilité de gestion en France et de son projet : « *Voilà ce que j'ai fait là où j'ai pu le faire... Que peut-on en faire ?* ». Naît alors le projet d'un groupe de travail « *système croisé* » au sein du CNC au début des années 1980. Parmi les membres du groupe on retrouve Edmond Marquès, Professeur à HEC Paris et un des fondateurs de l'European Accounting Association et de l'Association Francophone de Comptabilité.

La commission se réunit régulièrement (tous les 15 jours) pendant quatre ans. L'objectif principal était de réfuter toutes les objections à l'implantation du *système croisé*. Le rapport est finalement terminé et imprimé en 1989. Grâce au système présenté, il devenait possible d'établir un Compte des transactions et un Compte des flux monétaires. Le 30 novembre 1990 se tient une importante réunion du CNC en présence de Laurent Fabius, alors

⁵⁰ Il avait sollicité son aide car il n'était plus étudiant depuis de nombreuses années et ne connaissait pas le monde universitaire. Par ailleurs, son activité professionnelle ne lui laissait que peu de temps disponible.

⁵¹ André Cibert était un Professeur reconnu qui a marqué la comptabilité en France.

Ministre de l'économie, pour présenter les travaux sur le *système croisé*. Toutefois Jean Dupont, qui était un partisan de ce système, avait eu un début d'infarctus quelque temps avant cette réunion. Il reprend ses activités trop tôt et décède en 1991. Il n'est remplacé que 1,5 an après son décès⁵² par un juriste (Yves COTTE). Cotte voulait unifier les recommandations du CNC et surtout rendre obligatoire les avis du CNC. En cela, il préparait l'arrivée du CRC⁵³. Il s'agit donc d'une normalisation d'un type nouveau qui se mettait en place. Le *système croisé* arrivait donc à contretemps des préoccupations des membres du CNC. À partir de 1996, Jean Arthuis, alors Ministre de l'économie et des finances, prépare le renouvellement du CNC⁵⁴ et la création du CRC. Il s'agissait de renforcer le pouvoir réglementaire du CNC et, pour augmenter son efficacité, d'en réduire ses effectifs dans des proportions importantes. Cette réduction de l'effectif du CNC⁵⁵ entraîne le départ de JP Lagrange.

Nous devons également mentionner que le *système croisé* a eu, à partir des années 1990, un concurrent, proposé par un ancien collaborateur de JP Lagrange : Jean Claude Dormagen. Les deux hommes ont travaillé ensemble chez l'Oréal, dont JC Dormagen était le Directeur comptable dans les années 70-80. Ce dernier avait donc une position moins élevée que JP Lagrange, mais était présent chez l'Oréal avant son arrivée et après son départ. JC Dormagen a mis au point un système qu'il a appelé « Triadique » (Dormagen, 1993). Dans ce système chaque écriture est enregistrée en partie triple, une dimension supplémentaire étant introduite dans les écritures. En plus du débit et du crédit on enregistre la nature de l'opération c'est-à-dire son objet. Cette troisième dimension donne son nom au système « écriture triadique » (Cohen-Scali, 1990). Cela permet un classement des produits par nature et par destination ainsi que l'analyse des flux. Ce système présente deux innovations:

- une seule écriture comportant un seul montant imputé en trois dimensions : Origine/Emploi/Objet, permettant d'établir simplement un bilan, un compte de résultat et un tableau de trésorerie sous leurs formes financière et analytique ;
- la comptabilisation des mouvements de stocks en comptabilité générale. Ainsi le compte de résultat-il est créé automatiquement au fur et à mesure des écritures comptables.

⁵² Jean Pierre Lagrange suppose que ce laps de temps a été mis à profit par les cabinets anglo-saxons pour pratiquer un important lobbying. Déjà, selon lui, il n'avait pas pu développer son système à l'Oréal à cause du rapport d'un auditeurs de chez Arthur Andersen et chez Chargeur, il aurait été attaqué par un rapport d'un auditeur de Coopers & Lybrand. Selon Jean Pierre Lagrange, le système croisé rendrait inutile l'audit anglo-saxon (cf infra)

⁵³ Comité de la Réglementation Comptable. Ce CRC, composé d'une douzaine de membres (contre plus de 60 au CNC de 1996), était chargé de recueillir les avis du CNC et d'en faire des règles comptables applicables immédiatement.

⁵⁴ Cela sera fait par le décret n° 96-749 du 26 août 1996 qui rénovera le Conseil national de la comptabilité.

⁵⁵ Destiné à être le lieu d'expression de toutes les parties prenantes à l'élaboration de la comptabilité, il avait regroupé jusqu'à 120 membres.

Un logiciel, nommé *Lumière* et destiné à l'informatisation de cette méthode, a été mis au point avec l'aide de M. Deboux, directeur de la société Servant Soft (Deboux, Dormagen & Ternisien, 1995). Il a publié un premier article en 1979 (Dormagen, 1979), suivi d'autres dans les années 1990 (1990a, 1991, 1993). Il a également publié un ouvrage : *La comptabilité intégrée* (1990b). Un conflit a opposé JC Dormagen et JP Lagrange sur la proximité de leurs méthodes, et donc sur leur paternité. Cependant, le système Triadique peut être considéré comme la deuxième génération du *système croisé* (Cohen-Scali, 1990)⁵⁶.

Malgré tous ces efforts de publication et d'institutionnalisation, le *système croisé* comme le système triadique n'ont pas connu, à notre connaissance et jusqu'à présent, d'application dans d'autres entreprises. En effet bien que les praticiens, le normalisateur et les universitaires aient été sensibilisés et informés, bien que l'outil informatique ait rendu parfaitement faisable un tel système, force est de constater qu'il ne correspondait pas aux attentes du 'marché' de la comptabilité.

Conclusion

Dans cet article, nous avons tout d'abord mis en évidence l'existence de deux méthodes opposées de comptabilité :

- l'intégration des comptabilités financière et de gestion, telle qu'elle était en place de façon 'naturelle' depuis les origines de la partie double jusqu'à 1945 en France.
- La séparation des comptabilités financière et de gestion, telle qu'elle est apparue en France après 1945, comme conséquence nécessaire d'un processus de normalisation qui ne pouvait concerner que la comptabilité financière.

Nous avons ensuite montré le rôle de l'Etat, architecte et réalisateur de la normalisation de la comptabilité à partir des années 1940 ; ce dernier a contribué à façonner les systèmes comptables à deux principales occasions :

⁵⁶ Malgré nos démarches, nous n'avons pas pu avoir d'entretien avec Jean-Claude Dormagen. Nous avons cependant recueilli l'avis de collègues ayant eu l'occasion de publier des articles avec lui, attestant de sa part une parfaite maîtrise du système, qu'il préfère appeler 'intégré'. Notre intime conviction est qu'il n'y a pas eu plagiat, ni dans un sens ni dans l'autre, mais beaucoup plus vraisemblablement co-production, sans qu'il soit réellement possible de déterminer ce qui revient à chacun des deux protagonistes.

- l'économie de guerre qui l'a conduit à promulguer un plan comptable (PCG 1942) intégrant la comptabilité de gestion et la comptabilité financière. Ce Plan aurait dû être mis en place par les comités d'organisation qui étaient chargés de contrôler l'activité des entreprises de 1941 à 1944. En fait, les comités ont été pris par des graves problèmes de ravitaillement et ce projet n'a pu aboutir.

- l'économie de reconstruction, dans laquelle l'Etat met en place une comptabilité nationale. Cette dernière était destinée à lui fournir les informations nécessaires au pilotage d'un secteur public important d'une part, mais elle avait également pour fonction de l'aider à définir une politique économique planificatrice et à créer l'indispensable et corrélatif outil statistique d'autre part. Toutefois le rejet de la période de Vichy et du corporatisme par les agents économiques de l'après guerre le conduit à élaborer des plans comptables successifs (1947, 1957, 1982 1999) abandonnant le système intégré des comptabilités de gestion et financière, ne normalisant que cette dernière. Cette volonté d'intervention de l'Etat dans l'économie perdure encore.

La séparation des comptabilités n'est donc pas due à des considérations techniques ni même juridiques : en effet, les différents PCG autorisent (admettent comme option) la tenue d'un inventaire permanent et d'une comptabilité intégrée. Le plus gros obstacle à l'utilisation de cette option, et donc au succès du *système croisé*, réside dans la méfiance et la défiance des entreprises face à un Etat interventionniste.

Nous nous sommes ensuite interrogés sur le caractère irréversible de cette séparation et avons constaté, avec l'exemple du *système croisé*, que le retour vers une comptabilité intégrée (avec le *système croisé*) avait échoué, malgré :

- Les qualités intrinsèques réelles du système
- La possibilité qu'a eue son concepteur de faire la preuve pratique de sa faisabilité et de sa pertinence
- Les relations et l'influence de son concepteur auprès des responsables de la politique comptable

Les raisons de l'échec du *système croisé* peuvent être cherchées dans différentes directions :

-il y a tout d'abord cette hypothèse du 'complot' des cabinets anglo-saxons qui, selon JP Lagrange, auraient délibérément torpillé son projet. Les auditeurs auraient poussé vers une comptabilité analytique conforme aux normes US et aux futures normes internationales, dénigrant le système français d'enregistrement des charges par nature car ce dernier ne fournissait pas un outil de gestion performant. Rien ne permet d'étayer une telle thèse Il est dommage que nous n'ayons pu nous procurer les rapports émis par ces cabinets chez l'Oréal d'abord, chez Chargeurs ensuite. On peut simplement ajouter qu'il est bien peu probable que les deux cabinets ayant émis des avis défavorables aient eu connaissance du travail de l'autre : il s'agissait de deux cabinets différents, agissant dans deux entreprises différentes à presque vingt ans d'intervalle.

-il y a ensuite la lourdeur du système et les risques qu'il comporte pour les entreprises : lier trop nettement la comptabilité financière normalisée avec la comptabilité de gestion aurait pu avoir pour conséquence de permettre à l'état de mettre son nez dans la comptabilité de gestion. Les entreprises se sont méfié du risque d'intrusion du normalisateur dans la comptabilité de gestion. Les entreprises ne pouvaient accepter que la comptabilité de gestion, censée évaluer leurs avantages concurrentiels, soit normalisée et surtout publiée.

- enfin, l'Etat et ses émanations avaient à cette époque d'autres préoccupations. Ils n'étaient pas encore prêts à abandonner leurs prérogatives en matière économique.

Finalement, le *système croisé* n'est que l'expression d'une époque, une tentative de réaction à l'imposition en France d'une comptabilité normalisée par l'Etat pour des motifs de politique économique, impliquant si ce n'est en droit, tout au moins dans la pratique, un système de comptabilités financière et de gestion fortement séparées. Si il semble que dans l'état actuel, cette séparation soit un phénomène solidement installé en France, il convient en revanche de rester prudent pour l'avenir : la mondialisation (Nioche & Pesqueux, 1997), des solutions techniques nouvelles (les ERP) et la pression des investisseurs institutionnels souhaitant influencer les processus internes (cf l'intégration de la comptabilité anglo-saxonne au travers des IFRS, par exemple l'IFRS 8) pourraient remettre en cause l'équilibre actuel.

ANNEXE Opérations d'enregistrement et de synthèse selon le *système croisé*:

Une entreprise achète 100€ de marchandises à crédit :

Transit		100	
Achat		100	
	Fournisseurs		100
	Variation du besoin en fonds de roulement		100

Elle en vend les 4/5 et met le reste en stock :

Coût des produits vendus		80	
Translation		80	
	Transit		80
	Translation		80

Une vente se fait pour 110€

Clients		110	
Variation du besoin en fonds de roulement		100	
	Chiffre d'affaires		110
	Ventes		100

Les clients règlent 60€ au comptant

Disponible		60	
Variation du disponible		60	
	Clients		60
	Variation du besoin en fonds de roulement		60

Conservation des marchandises en stock

Stock		20	
Variation du besoin en fonds de roulement		20	
	Transit		20
	Variation de stocks		20

Amortissement pour 30€

Immobilisations industrielles nettes	30	
Variation de valeur comptable	30	
Amortissement restant à effectuer		30
Variation de valeur comptable		30

A la fin de la période les soldes des comptes de transit et de translation sont égaux à 0. Il peut être alors procédé à la balance d'ensemble. A l'issue la dernière case en bas à droite du tableau carré est égale à 0. Une fois la balance obtenue on peut faire apparaître les quatre états de synthèse du *système croisé* :

1) Les comptes de résultat

Le compte de résultat analytique :

Chiffre d'affaires + 110

Transit 0

Coût des produits vendus – 80

Résultat analytique + 30

Le compte de résultat global

Ventes +110

Variation de stocks +20

Achats -100

Translation 0

Résultat global +30

2) Les comptes de flux et de Bilan

Le compte de flux

Le compte de flux contient le résultat global et les variations des postes de Bilan. Il faut noter le signe conventionnellement inversé de variation du disponible pour solder la balance des comptes globaux.

Résultat +30

Variation du besoin en fonds de roulement +30

Variation du disponible -60

Compte de flux=0

Le Bilan

Résultat +30

Fournisseurs +100

Stock -20

Clients -50

Disponible -60

Il faut noter que par construction il y a quatre manières d'obtenir le Résultat :

- par le compte de résultat analytique

- par le compte de résultat global
- par le compte de flux
- par le bilan

Bibliographie

- Ahmed, M.N. and Scapens, R.W. (2000), "Cost Allocation in Britain: towards an Institutional Influence", *European Accounting Review*, Vol.9, No.2, pp.159-204.
- Akoka, J. (1981), "Modèle comptable et bases de données", *Revue Française de Comptabilité*, No 119, pp.479-487.
- Allais, M. (1938), "L'uniformisation des comptabilités", *L'Organisation*, Août, pp.219-222 ; Septembre, pp.247-251; Octobre, pp.277-280.
- Augustin, G. (1986), *La comptabilité et la révolution informatique*, Paris, Masson.
- Augustin, G. (2008), "L'école américaine de la théorie événementielle", *Revue des Sciences de Gestion*, No.233, pp. 15-21.
- Benedetti, A. et Brunhes, B. (1971), "La comptabilité nationale et la comptabilité d'entreprise se rapprochent", *Economie et Statistiques*, Dec, No.29, pp. 5-16.
- Benedetti, A. et Malinvaud, E. (1977), "Le dialogue entre comptables et économètres", *Economie et Statistiques*, No.87, pp. 65-70.
- Berland, N. (1997). "La naissance du contrôle budgétaire en France", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 3, No. 2, pp.5-22.
- Bocqueraz, C. (2000), *The professionalisation project of french accountancy practitioners before the second world war*, Phd dissertation, University of Nantes.
- Bouquin, H. (1995), "Un aspect oublié de la méthode des sections: les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion", *Revue Française de Comptabilité*, No.271, oct, pp.63-71.
- Boutan, J. (1967), "Réflexions sur les relations entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale, Etudes et Conjoncture, No.8.
- Boutan, J. et Delsol, J. (1969), "Pour un nouveau plan comptable", *Economie et Comptabilité*, No.85, pp.5035-5058.
- Boyns, T. and Edwards, J.R. & Nikitin M (1997), *The birth of industrial accounting in France and Britain*, Garland, New-York & London.
- Brunet, A. (1951), *La normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la nation*, Paris, Dunod.
- Carmille, R. (1938), "La mécanographie au service de l'évolution économique", *Revue Politique et Parlementaire*, Juillet-Août, No.4, pp.1121-1139.
- CEGOS, (1937), *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi Comment ?* PR 53, Paris, CEGOS.
- Chezleprêtre, J. (1942a), "Les raisons d'être d'un plan comptable général", *Revue de l'Economie Contemporaine*, No.3, pp.1-8.
- Chezleprêtre, J. (1942b), *Préface*, dans Fourastié J, *La comptabilité*, pp.5-6, Paris, Presses Universitaires de France.
- Cohen-Scali, J. (1990), "Une révolution presque silencieuse ; de la partie double au système croisé, au système triadique", *Revue Française de Comptabilité*, No. 217, pp.63-67.
- Colasse, B. (1993), *Comptabilité générale*, Paris, Economica.
- De Beelde, I. (2009), "National Accounting", in Edwards, J.R. and Walker, S.P. (eds), *The Routledge Companion to Accounting History*, pp. 354-367.
- De Beelde, I. (2003), "The development of a belgian accounting code during the first half of the 20th century", *The Accounting Historian Journal*, Vol.30, No.2, pp.1-28. ,
- CNC (1989), "Normalisation comptable et gestion de l'entreprise ; l'intégration par le Système Croisé", *Bulletin trimestriel du CNC*, numéro spécial juin, Imprimerie Nationale.
- Deboux, R., Dormagen, J.C. et Ternisien, M. (1995), *Lumière-Système comptable de pilotage de l'entreprise*, Servant Soft.
- Degrange, E. (1801). *La tenue des livres rendue facile*, 4^e ed, Paris.
- Degos, J-G. (1991), "Histoire de la comptabilité matricielle : de l'amnésie à la réécriture", *Revue Française de Gestion*, No.83, pp.18-28.

- Degos, J-G. (2004), "Une brève histoire des diplômés d'expertise comptable français (1927-1997)", *Revue du Financier*, No.146, pp.33-48.
- Degos, J-G. (2010), "From awkward government to powerful governance: State control on French accounting structures". The sixth *Accounting History International Conference*, Wellington, New Zealand.
- Delsol, J. (1967), "Vers un rapprochement comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise", *Economie et Comptabilité*, No.85, pp. 4583-4595.
- Dormagen, J-C. (1979), "Comptabilité et informatique : recherche d'une synergie", *Economie et Comptabilité*, No. 128, Décembre, pp.3-16.
- Dormagen, J-C. (1990a), *La comptabilité intégrée*, Paris, La Villeguérin.
- Dormagen, J-C. (1990b), "Le système croisé et ses prolongements", *Revue Fiduciaire Comptable*, Janvier, dossier-conseil, pp.25-55.
- Dormagen, J-C. (1991), "L'apport de la comptabilité intégrée à l'analyse par les flux", *Analyse Financière*, 1^{er} trim, pp.103-113.
- Dormagen, J-C. (1993), "Technique comptable, moyens informatiques, comment se crée une synergie d'évolution". The 14th *Association Francophone de Comptabilité Congress*, Toulouse, France.
- Dourneau, J. (1989), "Pertinence et amélioration du système d'information comptable dans les PMO", *Revue Française de Comptabilité*, No.204, pp.63-67.
- Edler de Roover, F. (1937), "Cost Accounting in the Sixteenth Century. The Books of Account of Christopher Plantin, Antwerp, Printer and Publisher", *The Accounting Review*, Vol. XII, No.3, Septembre, pp.226-237.
- Edom, H. (1902). *Traité théorique et pratique de comptabilité*. Lyon, A. Storck.
- Elad, C. (2000), "Integrated accounting à la française : The perspective of the système croisé", *Management Accounting Research*, Vol.11, No.3, pp.307-326.
- Elridge, . (1937), "Cost Accounting in the Sixteenth Century", *The Accounting Review*, Vol. XII, No.3, pp.226-237.
- Fleischman, R. and Parker, L. (1990), "Managerial Accounting Early in the British Industrial Revolution: The Carron Company, a Case Study," *Accounting and Business Research*, Vol.20, No.79, pp.211-221.
- Fortin, A. (1986), The evolution of french accounting thought as reflected by the successive uniform systems (plans comptables généraux), PhD dissertation, University of Illinois.
- Fortin, A. (1991), "The 1947 french accounting plan: origins and influences on subsequent practice", *The Accounting Historians Journal*, Vol.8, No.2, pp.1-23;
- Fourastié, J. (1944), *Comptabilité générale conforme au plan comptable général*, Paris, LGDJ.
- Fourquet, F. (1980), *Les comptes de la puissance : histoire de la comptabilité nationale et du plan*, Paris, Encres.
- Garnier, P. (1947), *La comptabilité algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques*, Paris, Dunod.
- Hoarau, C. (2003), "Place et rôle de la normalisation comptable en France", *Revue Française de Gestion*, No.147, pp.33-47.
- Hoarau, C. (1995), "International accounting harmonization, American hegemony or mutual recognition with benchmarks", *The European Accounting Review*, Vol.4, No.2, pp.217-233.
- Gense, P. (1983), "Le renouvellement du système comptable : Evolution ou révolution ? ", *Revue Française de Comptabilité*, No.139, pp.374-383.
- Horngren, C.T. (1973), "The marketing of accounting standards", *Journal of Accountancy*, Vol.137, No.4, pp.61-66
- Ijiri, Y. (1986), "A frame work for triple-entry book keeping", *The Accounting Review*, Vol.61, No.4, pp.745-759.

- Ikaheimo, S. and Taipainenmak, J. (2009), "On the convergence of financial accounting and management accounting". *American Accounting Association Annual meeting*, New-York, United States.
- Jeanjean, T. et Ramirez, C. (2008), "Aux sources des théories positives : contribution à une analyse des changements de paradigme dans la recherche en comptabilité", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol.14, No.2, pp.1-22.
- Johnson, H.T. (1970), "Towards an "Events" theory of Accounting", *The Accounting Review*, Vol.35, No.4, pp.633-641.
- Johnson, H.T. (1984), "An Essay on the History of International Accounting Practices - A Comment", in Forrester, D.A.R. (eds) *Financial & Cost Accounting-Are they compatible?*, Issues in Accountability, No.10, Glasgow, Strathclyde Convergencies, pp.27-28.
- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Labardin, P. et Nikitin, M. (2009), "Accounting and the words to tell it: an historical perspective", *Accounting Business and Financial History*, Vol.19, No.2, pp.149-166.
- Lagrange, J-P. (1975), "Gestion publique contrôlée et systèmes d'information", *Promotions*, revues de l'Association des anciens élèves de l'Ecole Nationale de l'Administration, numéro spécial du 30^{ème} anniversaire de l'école, décembre, pp.29-32.
- Lagrange, J-P. (1991), "Le système croisé et les flux", *Analyse Financière*, 1^{er} trim, pp.99-102.
- Lagrange, J-P. (1992a), "Le système croisé, la comptabilité au service de l'économie", *Economie et Comptabilité*, No.178, mars.
- Lagrange, J-P. (1992b), "La Valeur ajoutée, un concept économique et comptable essentiel", *Economie et Comptabilité*, No.179, juin.
- Lagrange, J-P. (1993a), "L'Etat, l'économie et la compétitivité", *Vie & Sciences Economiques*, No.136/137, pp.103-116.
- Lagrange, J-P. (1993b), "Economie d'entreprise, économie nationale et comptabilité : le Système Croisé, innovation conceptuelle et économique". The 14th *Association Francophone de Comptabilité* Congress, Toulouse, France.
- Lagrange, J-P. (1996), "Pour une lisibilité de l'information financière : réalité économique, analyse financière et comptabilité", *Analyse Financière*, septembre, No.108, pp.78-94.
- Lagrange, J-P. et Saint-Ferdinand M, (1987), *Contributions à la mise en œuvre de systèmes d'information d'entreprises efficaces. Le système croisé et l'enregistrement simultané, base de réorganisation*, Phd Dissertation, University of Paris X.
- Lagrange, J-P. et Saint-Ferdinand, M. (1990), *Le système croisé, l'économie traduite en comptabilité*, 1^{ère} éd, Paris, ESI.
- Lagrange, J-P. et Saint-Ferdinand, M. (2000), *Le système croisé, l'économie traduite en comptabilité*, 2^{ème} éd, Paris, Dunod
- Lauzel, P. et Cibert, A. (1963), *Le plan comptable commenté, tome IV, Comptabilité analytique d'Exploitation*, Paris, Foucher.
- Lauzel, P. (1959), *Le plan comptable commenté, tome II, Normalisation, Rationalisation*, Guides comptables, Paris, Foucher.
- Lauzel, P. (1973), *Le plan comptable français*, Que-sais-je, Paris, Puf.
- Lefèvre, H. (1883), *La comptabilité théorie, pratique et enseignement*. Paris, Montgredien et Cie.
- Lefèvre, H. (1883-85), *La Comptabilité : théorie, pratique et enseignement... notions générales de change et de bourse, par H. Lefèvre*. Paris, Librairie illustrée.
- Lemarchand, Y. (1994), "Un précurseur de la normalisation comptable ; Brochant de Villiers, 1772-1840", *Gérer et Comprendre*, Décembre, pp.69-82.
- Lemarchand, Y. (1997), "Pouvoirs et normalisation comptable : l'exemple de l'uniformisation des méthodes de calcul des coûts, 1927- 1947", in Gazzaniga, J.L. et Spiteri, P. (eds), *Pouvoir et gestion*, Toulouse, Presses de l'université des sciences sociales de Toulouse, pp.335-356.

- Lemarchand, Y. et Le Roy, F. (2000), "L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion", *Finance-Contrôle-Stratégie*, Décembre, Vol.3, No.4, pp.83-111.
- Lemarchand, Y. (2010), "Accounting, the State and democracy : a long term perspective on the french experiment". The 22nd Annual Accounting Business and Financial History Conference, Cardiff, Great Britain.
- Loft, A. (1986), "Towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the UK, 1914-1925", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.1, pp.137-70.
- Margairaz, M. (1991), *L'Etat les finances et l'économie. Histoire d'une conversion, 1932-1952*. Paris, Comité pour l'histoire économique et financière de la France.
- McCarthy, W. E. (1982), "An Entity_Relationship View of Accounting of Accounting Models", *The Accounting Review*, Vol.54, No.4, pp.554-578.
- Macnair, C.J. et Vangermeersch, R. (1996), "The Fall of Management Accounting; The NIRA and the Homogenization of Cost Practices" in *The United States, in Disorder and Harmony: 20th Century Perspectives on Accounting History*, Selected Papers from the 7th Congress of Accounting Historians (Kingston, Ontario), Vancouver, CGA Canada Research Foundation, pp.39-58.
- Mattessich, R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, London, Routledge.
- Meylon, G. (1988), "L'atome comptable: une nouvelle voie pour l'école française? ", *Revue Française de Comptabilité*, No. 188, pp.59-66.
- Mérigot, J-G, (1943), Essai sur les comités d'organisation professionnelle, Phd Dissertation, Université of Bordeaux.
- Nikitin, M. (1989). Naissance et développement du contrôle de gestion chez St-Gobain 1820-1945. Mémoire de DEA. Université de Poitiers.
- Nikitin, M. (1992). *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Phd Dissertation, Université de Paris Dauphine.
- Nioche, J-P. and Pesqueux, Y. (1997), "Accounting, economics and management in France: the slow emergence of an accounting science", *The European Accounting Review*, Vol.6, No.2, pp. 231-250.
- Nobes, C. (1995), "International accounting harmonization: A commentary", *The European Accounting Review*, Vol.4, No.2, pp. 249-254.
- Nobes, C. and Parker, R. (2004), *Comparative International Accounting*, 8th edition, London, Pearson.
- Ouriemmi O. (2008), *L'histoire de la normalisation comptable en France, 1936-1944*, Mémoire, Université de Poitiers.
- Pinceloup, C. C. (1993), *Histoire de la comptabilité et des comptables*, Nice, EDI.
- Plan comptable, projet de cadre comptable général élaboré par la Commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941, (1943), Bordeaux, Delmas.
- Plan Comptable Général de 1947. (1947), Commission de Normalisation des Comptabilités.
- Plan Comptable Général (1957), Paris, Imprimerie Nationale.
- Retail, L. (1951), *Etude critique du Plan comptable 1947*, Paris Sirey
- Reymondin, G. (1909), *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes*, Paris, Giard & Brière.
- Richard, J. (1984), "An Essay on the History of International Accounting Practices", in Forrester, D.A.R (eds) *Financial & Cost Accounting—Are they compatible?*, Issues in Accountability, No.10, Glasgow, Strathclyde Convergencies, pp.7-26.
- Richard, J. (1993), *Les origines du plan comptable français de 1947 : les influences de la doctrine comptable allemande*, Cahier de recherches Université de Paris Dauphine.
- Richard, J. (1993), "The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945", some historical elements", *The European Review*, Vol. 4, No.1, pp. 87-124.
- Rimailho, E. (1928), *Etablissement des prix de revient*, Paris, Paris, CGPF-CGOST.

- Samara, T. (2004) *Multiplicité des utilisateurs et pertinence des systèmes d'informatique multidimensionnels : l'exemple du secteur bancaire*, Phd Dissertation, CNAM, Paris.
- Solomon, D. (1950), "Uniform Cost Accounting-A Survey", *Economica*, Vol.17, pp.237-253 and 386-400.
- Solter, G.H. (1969), "An « Events » Approach to basic accounting theory", *The Accounting Review*, Vol.44, No.1, pp.201-219.
- Standish, P. (1990), "Origins of the plan comptable general: A study in cultural intrusion and reaction", *Accounting and Business Research*, Vol.20, No.80, pp.337-351.
- Standish, P. (1997), *The French plan comptable*, Paris, Expert Comptable Media.
- Stepniewski, J. (1987), *Principes de la comptabilité événementielle*, Paris, Masson.
- Stolowy, H. et Touron, P. (1997), *L'intégration de la comptabilité Générale de la comptabilité analytique et des flux de trésorerie, une réponse aux besoins des entreprises*, Rapport de recherche, Groupe HEC, 74 pages.
- Taipaleenmaki, J. et Ikaheimo, S. (2009), On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting, Working Paper, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1394373>
- Touchelay, B. (2005a), "Les professionnels de la comptabilité vus par les administrations fiscales françaises", *Entreprises et Histoire*, No.39, pp.59-76.
- Touchelay, B. (2005b), "L'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960", *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial Histoire et comptabilité et du management, pp.61-88.
- Touchelay, B. (2006), "Bribes du discours fondateur sur les origines de l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés français, ou comment masquer son âge", *Entreprises et Histoire*, No.42, pp.64-83.
- Touchelay, B. (2008a), "La diffusion des normes comptables homogènes et le développement de la statistique publique française : une lenteur partagée", *Courrier des Statistiques*, No.123, pp.19-21.
- Touchelay, B. (2008b), "La normalisation comptable en France. Un mariage de raison sous l'occupation", *Revue Française de Gestion*, No.188-189, pp.383-401.
- Vanoli, A. (2005), *A history of national accounting*, Amsterdam, IOS.
- Veret, C. (1989), *Banques et comptabilité polycritère*, Paris, Masson.
- Volle, M. (1982), *Histoire de la statistique industrielle*, Paris, Dunod.