

Le résultat comptable traduction du processus de désétatisation économique : la transition vietnamienne (1975 – 2005)

Abstract <p>The concept of profit is not a simple calculation. The concept of profit provides with a form of forum where are confronted the firm's interests and the stakeholders' ones. Therefore, the profit elaboration can be viewed as a process of <i>problematization</i> which can trigger changes in accounting and in the social and economic environment.</p> <p>Our paper aims to study the concept of profit as a forum where relations between firm and its stakeholders are constructed or deconstructed. Through our empirical study on the Vietnamese transition we show how the transformation of the concept of profit translates the State withdrawal process from the economic sphere.</p>	Résumé <p>La notion de résultat comptable n'est pas un simple agrégat calculatoire. Elle est aussi le lieu de confrontation des intérêts des différentes parties prenantes et peut être identifié à un processus de <i>problématisation</i> qui engendre des changements tant sur le plan comptable que sur le plan social et économique.</p> <p>Notre papier propose d'étudier la notion de résultat comme lieu de formation et de déformation des relations entre l'entreprise avec les parties prenantes. La transition vietnamienne nous permet de montrer comment se traduit le processus de désétatisation économique au travers de la transformation de la notion de résultat.</p>
Key words : Accounting reform, profit, transitional economies, taxation, Vietnam	Mots clés : réforme comptable, résultat, économies en transition, fiscalité, Viêt-nam

Correspondance : **Nhu Tuyên LÊ**
Grenoble École de Management
12, rue Pierre Sémard - BP 127 – 38003 Grenoble Cedex 01
Courriel : nhu-tuyen.LE@grenoble-em.com

Introduction

La notion de résultat est l'un des agrégats comptables le plus délicat à étudier car il est à la fois la motivation originelle du calcul économique et son aboutissement. Derrière cette enveloppe lexicale, les réalités socio-politico-économiques que ce terme peut véhiculer sont des plus complexes. La notion de résultat traduit les caractéristiques d'un système économique (Nobes, 1998 ; Richard *et al.*, 2005), la définition de l'entité comptable, les relations de pouvoir entre l'entreprise et les parties prenantes, la notion de surplus économique et les règles de répartition sous-jacentes (Richard *et al.*, 2005). En les traduisant, la notion de résultat constitue un lieu de confrontation des intérêts des différentes parties que Robson (1991) qualifie de processus de «*problématisation*» qui est l'instigateur des changements comptables et de leur environnement socio-économique.

Nous voulons dans ce papier montrer comment la transformation de la notion de résultat comptable participe à redéfinir les relations entre l'État et les entreprises dans un processus de transition économique que nous observons au cours de ces trente années dans la plupart des pays dont le parti dirigeant est le parti communiste. L'expression transition économique est retenue pour décrire le passage du modèle économique basé sur la planification centralisée de type soviétique vers une forme d'"économie de marché". C'est pourquoi dans la suite de notre papier, la dichotomie Communisme versus Capitalisme sera utilisée pour désigner l'économie centralisée et planifiée et l'économie de marché – les deux bornes de la transition économique.

La transition économique comme cadre d'étude est doublement pertinente. D'une part, la réforme comptable dont celle sur la notion de résultat est incontournable dans tout processus national de transition post-communiste (Bailey, D. 1988, 1992, 1995 ; Borbély *et al.* 2006 ; Borda *et al.* 1996 ; Bourmistrov *et al.* 1999 ; Chen *et al.* 1997 ; Chiapello *et al.* 2004 ; Chow *et al.* 1995 ; Ding, Y. 2000 , 2001 ; Dutia, T. 1995 ; Evraert *et al.* 2000 ; Eyraud, C. 2003, 2004 ; Ezzamel *et al.* 2007 ; Feleaga, N. 1992 ; Garrod *et al.* 1996 ; Gervais, M. 1993, 1996 ; Illés *et al.* 1996 ; Jaruga, A. 1988, 1995, 1996 ; Jaruga *et al.* 2007 ; Kamela-Sowinska, A. 1995 ; Kornai, J. 1986 ; Krzywda *et al.* 1995 ; Petrovic *et al.* 1995 ; Richard, J. 1995, 1997, 2000 ; Scholcz, R. L. 1988 ; Schroll, R. 1995 ; Tang *et al.* 2000 ; Turk, I. 1988 ; Young, S. 1999). D'autre part, elle nous permet de suivre la transformation de l'acteur clé – l'État qui, au sein du système d'économie centralisée, était à la fois investisseur, gestionnaire,

fournisseurs, distributeurs, clients et régulateur de l'économie nationale. La transition vers une économie de type capitaliste requiert le désengagement de l'État de la sphère économique que nous qualifions de processus de désétatisation économique (Andreff, 1993 ; Kornai, 1990 ; Lavigne, 1979) et donc la redéfinition du rôle de l'État par rapport aux entreprises étatiques qui étaient les acteurs prédominants voire stratégiques de la planification centralisée. Notre travail consiste à montrer au travers de notre étude historique comment ce processus de désétatisation économique interagit avec les réformes comptables et fiscales impactant la notion de résultat.

La transition économique vietnamienne

Le Viêt-nam qui est le terrain de notre étude est la République Socialiste du Viêt-nam (RSVN) résultant de la réunification politique en 1976 des deux Viêt-nam Nord et Sud.

Nous avons choisi comme terrain d'étude la transition économique vietnamienne pour les raisons suivantes :

– Premièrement, la transition vietnamienne résultait d'une décision volontariste du Parti Communiste Vietnamien (PCV) et non pas d'un bouleversement politique comme dans certains des pays d'Europe de l'Est. Les réformes de la comptabilité s'inscrivaient donc comme des prérogatives pour l'introduction de l'économie de marché dans la transition vietnamienne.

– Deuxièmement, ayant tiré des leçons des autres pays et soucieux de la stabilité politique du pays, les dirigeants vietnamiens ont adopté une approche prudente et une démarche "*évolutionnaire*" dans la mise en œuvre de la politique de Renouveau (traduction du mot *Đổi mới* appellation de la nouvelle orientation économique vietnamienne lancée en 1986 par le PCV) (Paquet, 2004). Les particularités dans la mise en œuvre de la transition font du cas Viêt-nam un terrain d'étude riche en événements et pertinent pour notre problématique.

– Notre étude sur la transition vietnamienne – terrain encore inexploré pour des raisons d'accès aux archives et aux données – a pour ambition de compléter la littérature sur les processus de transition économique – phénomène marquant du XX^{ème} siècle.

Méthodologie de recherche

Notre recherche est le fruit d'un travail d'enquête terrain menée sur trois années (2002–2004). Nous avons collecté des textes législatifs et réglementaires économiques et comptables, des manuels comptables, des rapports comptables des entreprises étatiques entre 1976 et 2005 et nous avons aussi mené des entretiens auprès des comptables retraités et actifs pour compléter les sources de documentation écrite (cf. annexe 1. sur les détails sur nos sources de données).

Comme le point de départ de tout processus de la transition est le système d'économie centralisée et planifiée de type soviétique, le secteur étatique est la cible principale des réformes économiques (Amblard et Eyraud, 2008). Il est important de signaler que dans le cas du Viêt-nam, les premières mesures d'ajustement économiques qui remontaient en 1979 étaient pensées dans l'objectif de remédier aux faiblesses de l'économie planifiée. Le discours officiel était explicite. Ces mesures d'ajustement visaient à renforcer le secteur étatique pour que celui-ci assure le rôle de pilier dans l'édification du socialisme.

Étant donné les décalages temporels dans les textes officiels, nous proposons un découpage en trois périodes – découpage basé sur les plans quinquennaux qui sont les dates clés de promulgation des politiques économiques dont les politiques financières des entreprises étatiques et les politiques comptables.

Le tableau 1. suivant est une proposition de périodisation de la transition vietnamienne :

Tableau 1 : Périodisation de la transition vietnamienne (1976 – 2005)

Notre périodisation	Période 1 1976 - 1979	Période 2 1979 – 1995	Période 3 1995 – 2005
Caractéristiques	Généralisation du socialisme classique	Plan mixte // Marché Émergence du capitalisme	Capitalisme
Congrès du PCV	1976 : 4 ^e congrès	1982 : 5 ^e congrès 1986 : 6^e congrès : Politique <i>Đổi mới</i> 1991 : 7 ^e congrès	1995 : 8^e congrès 2000 : 9 ^e congrès
Plan quinquennal	P2 : 1976 – 1980	P3 : 1981 – 1985 P4 : 1986 – 1990 P5 : 1991 – 1995	P6 : 1996 – 2000 P7 : 2001 – 2005

Notre problématique porte sur le processus de désétatisation économique et pour y répondre nous nous focalisons sur les deux premières périodes de la transition vietnamienne

L'article sera composé de trois sections. Dans une première section, (§ 1.) nous abordons les aspects politiques économiques en RSVN et le rôle de l'État au travers de la notion de résultat. Dans la deuxième section (§ 2.) nous discuterons la mise en œuvre progressive de la politique de désétatisation en RSVN et sa traduction dans les changements de la notion de résultat. Dans une dernière section, nous concluons sur les interactions entre les modifications de la notion de résultat et le repositionnement de l'État dans la sphère économique permettant ainsi l'introduction de l'économie de marché.

1. Le résultat - indicateur de contrôle de la planification centralisée

L'économie communiste mise en place en République Démocratique du Viêt-nam dans les années 50 puis généralisée dans le Viêt-nam réunifié (RSVN) à partir de 1976 pourrait être caractérisé comme suit :

"(1) propriété collective des moyens de production suite à l'abolition de l'exploitation ;

(2) existence d'un seul groupe social en relation avec le processus de production: tout le monde est travailleur, ouvrier. Donc il n'existe pas de revenu qui ne provient pas du travail ;

(3) la valeur produite par le travail doit être retournée au travailleur soit directement sous forme de rémunération, soit indirectement sous forme de services collectifs au profit du plus grand nombre (éducation, établissements de loisirs etc.). La notion de profit comme surplus dégagé par l'entreprise et approprié par les propriétaires de celle-ci est abolie ;

(4) abolition des mécanismes de marché au profit d'une coordination générale par le plan ;

(5) transformation du mécanisme de fixation du prix ; les prix sont fixés au niveau central et restent inchangés sur une période déterminée." (Chiapello et Ding, 2004, notre traduction).

Le parti communiste vietnamien dans les années 60 a décidé d'adopter le système économique de type soviétique pour le nord du pays. L'État communiste crée de toutes pièces l'économie communiste. L'État gère le système bancaire, met sur pied des unités de production, leur attribue des moyens de production, les finance, les dote d'une activité, d'un plan de production minutieusement calculé, les approvisionne en main d'œuvre, en matières premières, en argent, décide de ce que celles-ci doivent produire, assure la distribution de leur

production, les entretient, endosse toutes les responsabilités, incarne leur cerveau. La main visible de l'État est perceptible sur toute l'économie. L'État communiste assume à la fois le rôle d'acteur économique via les entreprises étatiques (créées, financées et gérées par des dirigeants fonctionnaires nommés par l'État) et le rôle de régulateur via l'appareil administratif des ministères et des services publics à différents échelons (Hercok, 1988).

L'entreprise communiste n'a pas d'entité propre. Elle est un maillon dans la méga-entreprise qu'est l'économie nationale. Il peut s'agir d'entreprises étatiques industrielles ou d'autres formes comme les coopératives agricoles. Elles ont été créées par l'État communiste qui ne ménage aucun moyen pour les maintenir en vie (Bailey, 1988 ; Jaruga, 1988). Une entreprise communiste est dotée d'une mission double : produire pour répondre aux besoins nationaux et apporter soutien et aide à ses travailleurs, leur fournissant les services minimums afin que ceux-ci puissent s'investir dans leur travail. Une entreprise communiste est l'espace de la vie professionnelle et sociale d'un travailleur. Il y entre et y adhère pour toujours car après lui, ses enfants lui succéderont. L'entreprise est assimilée à une deuxième famille.

Selon la doctrine marxiste, le travail ne doit pas être une marchandise et le fruit de la mise en œuvre collective des moyens de production sera au service de tous les membres de la société dont les travailleurs qui auront apporté leur travail. La définition du concept de salaire comme prix d'acquisition du travail est récusé par la doctrine marxiste.

Donc pour en bénéficier davantage, chacun doit contribuer plus pour augmenter la richesse nationale en vue d'en récolter une meilleure part. Travailler en fonction de ses capacités, consommer en fonction de ses besoins, tel est le slogan de la répartition sociale communiste. C'est la raison pour laquelle avoir un travail est non seulement un droit mais encore une obligation sociale. L'État communiste doit créer du travail pour faire participer la population active en vue de créer le maximum de richesse pour la société. Le travail n'est pas une source de revenus et la relation entre le travailleur et l'État n'est pas vue comme une relation contractuelle. Cet aspect est un élément de différence entre le communisme et le capitalisme. Chacun apporte sa contribution sous forme de travail en fonction de ses capacités propres, puis le surplus de richesse dégagé est mutualisé pour être redistribué équitablement. L'édification du communisme au Viêt-nam dans les années 75 – 80 pourrait être symbolisée dans deux mots : industrialisation et modernisation de l'économie. Pour ce faire, les dirigeants communistes ont opté pour une politique de la planification¹ et de la centralisation de l'organisation économique.

1 "Les idées qu'on s'en fait sont souvent aussi simplistes et irréalistes que les représentations courantes du marché. En Union soviétique, le « plan » est une somme de nombreux plans hiérarchisés, qui constituent un

Le prix administré et le profit prédit

Puisque le plan central fixe des objectifs quantitatifs de production qui sont par la suite déclinés et attribués aux différentes entreprises, la réalisation s'appréciera plus aisément et plus exactement par le nombre de matériels effectivement fabriqués que par la valeur qu'ils représentent. Ainsi se justifie la multiplicité des données quantitatives que fournissent les divers comptes rendus exigés des entreprises. Mais les valeurs monétaires ne perdent pas de leur importance pour des études comparatives entre les entreprises ou entre les différents secteurs et pour des considérations de rentabilité des entreprises.

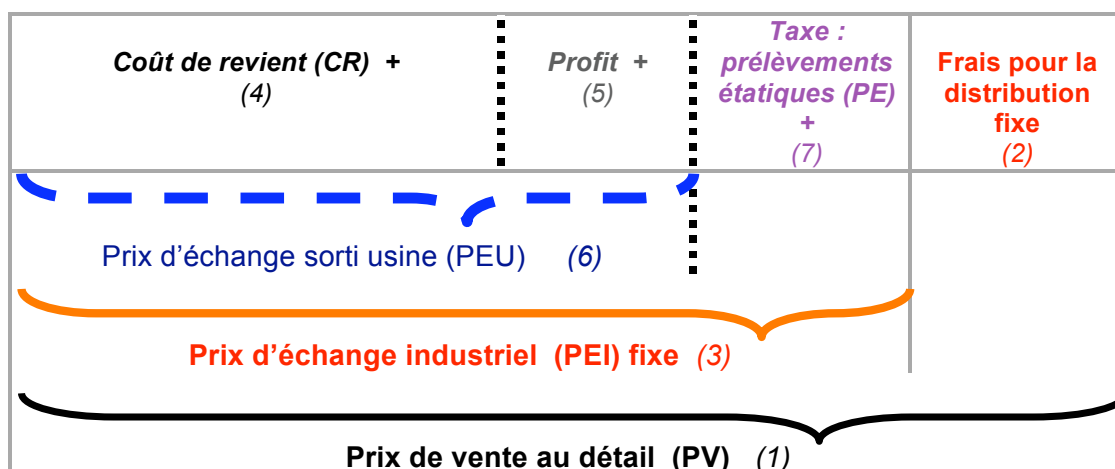
Parlant de valeurs monétaires, l'unité d'évaluation est le prix. Or les prix dans les économies de type communiste sont des valeurs déterminées par les instances gouvernementales qualifiées de prix administrés. La notion de profit communiste est intégrée dans la fixation des prix administrés.

Le schéma suivant décomposant les prix d'échange théoriques nous permet de comprendre l'importance qu'accorde l'État au calcul du coût de revient de production standard pour les produits, principalement industriellement fabriqués par les entreprises étatiques et ce que signifie la notion de résultat.

ensemble de directives et de projets – en principe obligatoires – adressés des divers niveaux de la hiérarchie économique vers les niveaux inférieurs. La planification doit en réalité être comprise comme un processus ininterrompu, complexe, mouvant et contradictoire, comme un ensemble de rapports économiques qui s'établissent et se reproduisent entre les divers agents de la structure économique, et dans lequel les différents plans ne sont qu'un moment, certes important, mais lui-même transitoire, en partie conflictuel et mobile." (Chavance, 1989, p. 50).

Schéma 1: Décomposition théorique des prix d'échanges conçus dans les années 1970

(d'après "Histoire des politiques financières de l'État", 1995 et "La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire", 2001)



Note : Prix d'échange unitaire par type de produit, par entreprise, ou par secteur.

Pour comprendre ce schéma, il faudrait commencer avec les éléments de prix qui sont immuables parce qu'ils sont fixés par des organismes extérieurs à la compagnie productrice et qui lui sont imposés.

(1) Le **prix de vente (PV)** en détail est fixé par les instances gouvernementales dont la Commission des Prix. Le prix de vente est administré donc fixe.

(2) Les **frais pour la distribution** qui représentent les budgets de fonctionnement revenant au réseau de distribution étatique sont aussi une donnée fixe interchangeable.

(3) Le **prix d'échange industriel (PEI)²** est le prix facturé aux organismes de distribution étatiques – acheteurs potentiels des entreprises étatiques principalement pour les produits industriels de consommation tels que le sucre, l'huile, les produits détergents, le tissu, les vêtements, les ustensiles de cuisine, les produits de papeterie etc. Il pourrait être considéré comme le prix de gros et est aussi fixé par les instances des prix.

(4) Le **coût de revient (CR)** est la composante principale dans le mécanisme de fixation des prix. Nous pouvons distinguer deux types de coût de revient (**CR**) :

² Le prix d'échange industriel (PEI) (vietnamien *Giá Bán Buôn Công Nghiệp* dont le sigle est GBB CN) est défini par le Décret 235/CP daté du 4/2/1969 par le Conseil gouvernemental

"Le PEI est défini comme le prix de vente niveau I après avoir déduit des frais pour la distribution (frais de distribution fixé en fonction du secteur d'activité et de la famille des produits)

PEI unitaire par produit = PV (unitaire par produit) – Frais pour la distribution (unitaire par secteur et par famille de produits)". ("La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire", Tome II, 2001, p. 25)

– *le coût de revient standard* (**CR_s**) estimé par les ministères de tutelle pour l'étape des calculs prévisionnels en amont de l'élaboration des plans de production et pour les estimations des recettes pour le budget de l'État ;

– *le coût de revient réalisé* (**CR_r**) – fourni par la comptabilité des entreprises. Or **le CR réalisé est très souvent supérieur au CR standardisé.**

Le CR standard estimé à partir des informations techniques est utilisé dans la prédétermination des prix d'échange (PEU et PEI) et des prix de vente en détails. Le CR réalisé est la base pour déterminer le profit réalisé par l'entreprise en fin d'exercice. Le profit n'est pas une mesure de la performance de l'activité de production et commerciale comme il est dans les économies de type capitaliste, mais un bénéfice théorique – une composante traditionnelle dans un prix. Ce bénéfice théorique pourrait devenir perte si le coût de revient réalisé dépassait les normes de consommation de production.

La notion de coût de revient est au cœur des polémiques pendant la période d'économie communiste et fait l'objet de multiples modifications car si l'État peut proposer des références sous forme de coût de revient standardisé ou planifié, il existe toujours des écarts entre le CR standardisé et le CR réalisé que l'État doit en subir les conséquences *a posteriori*.

La recherche d'un coût de revient que le gouvernement vietnamien de l'époque qualifiait de *raisonnable*, c'est-à-dire le plus proche possible du coût de revient réalisé constitue le plus grand défi – défi face auquel les instances gouvernementales avaient plus d'une fois capitulé car les données de base ne pouvaient provenir que des entreprises qui, pour la plupart, n'étaient pas capables d'en fournir.

(5) En ce qui concerne le **profit**, comme l'assiette de calcul est le montant des coûts de revient, il existe aussi deux formes de profit tout en sachant que le taux de profit est un standard fixé par le Ministère des finances (**tΠ_s**) :

– Le profit standardisé (**Π_s**) : $\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$

– Le profit réalisé (**Π_r**) : $\Pi_r = CR_r \times t\Pi_s$

Or l'utopie des autorités centrales réside dans l'ambition de déterminer un **CR_s** pour tous les produits industriels afin de pouvoir mettre en œuvre le mécanisme des prélèvements étatiques et estimer un prix d'échange sorti usine standard (PEU) fiable pour les produits.

(6) Le **prix d'échange sorti usine (PEU)**³ est le prix d'échange interentreprises. Selon les textes réglementaires, il est composé de deux éléments :

³ Le prix d'échange sorti usine (PEU) (en vietnamien *Gía Bán Buôn Xí Nghiệp* dont le sigle est GBB XN) est défini par la directive n° 206/TTg du 13/8/1974.

- le coût de revient standardisé (**CR_s**) ou le coût de revient réel (**CR_r**) (si le le coût de revient standardisé n'a pas pu être établi),
- et, le profit standardisé.

Le PEU qui, théoriquement, est une donnée *fixe*, est l'indicateur le plus problématique dans la pratique car il est tributaire du coût de revient qui lui contient beaucoup d'incertitudes non maîtrisables ni par les concepteurs du plan ni par les entreprises exécutantes à cause des aléas à toutes les phases du cycle de production.

(7) La taxe intitulée "**prélèvements étatiques**" (**PE**), théoriquement, résulte de la différence entre le PEU et le PEI. **PE = PEI – PEU**

- si $PEI - PEU > 0$, les PE sont envisageables, mais varient en fonction du **CR_r** qui a un impact direct sur le profit standardisé. Mais la compagnie ne peut payer les PE qu'avec ce qui lui reste après avoir déduit de toutes les charges réelles. D'où l'instabilité des recettes au budget de l'État.
- si $PEI - PEU \leq 0$, l'État est perdant car la compagnie est dans l'impossibilité de payer les PE.

"Le coût de revient qui est utilisé dans la détermination du PEU est le coût de revient 'raisonnable' comprenant presque toutes les consommations sociales nécessaires pour la production de chaque produit ou pour chaque type de produit. Les produits pour lesquels le coût de revient raisonnable n'est pas encore établi, la base de calcul pour les prix d'échange sorti usine est le coût de revient planifié du plan annuel (...) approuvé par les instances de tutelle " ("La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire", tome II, 2001, p. 25)

Tableau 1 : Structure des composantes des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques sur la période (1975 - 1980)

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

Note :

💣 : problématique pour l'entreprise

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

Indice XXX_s : standardisé, prédéterminé par les instances gouvernementales	Π_s : Montant du profit standard
Indice XXX_r : réalisé par les compagnies (données réelles en provenance de la comptabilité d'entreprise)	Π_r : Montant du profit réel
PE : prélèvements étatiques	FD_s : Frais pour la distribution standard
tPE_s : taux de prélèvements étatiques standard	PEU_s : Prix d'Échange sorti Usine standard
CR_s : coût de revient standard	PEU_r : Prix d'Échange sorti Usine réel
CR_r : coût de revient réel	PEI_s : Prix d'Échange Industriel standard
tΠ_s : taux de profit standard	PEI_r : Prix d'Échange Industriel réel
	PV_s : Prix de vente standard

Le tableau 1 résume les problématiques du système des prix administrés et les difficultés que rencontrent les instances gouvernementales dans le contrôle des coûts de production réalisés par les entreprises étatiques d'une manière générale et des entreprises industrielles plus particulièrement et l'impact du CR sur les recettes de la taxe appelée PE.

Nous pouvons constater qu'il existe deux composantes dans la détermination du résultat comptable d'une entreprise :

- le profit qui résulte des efforts internes de l'entreprise donc de la communauté des travailleurs dans le respect des normes de consommations de production en vue de les réduire.
- les prélèvements étatiques qui représentent une forme de profit prédit intégré dans les prix d'échange industriel (valeur unitaire de facturation des produits lors du transfert des produits finis au réseau de distribution étatique).

Le terme profit ici signifie l'écart entre les consommations effectives et les consommations standards fixées par les autorités centrales du plan.

Le profit indicateur de veille des normes de consommations budgétaires

Pour déterminer le résultat de la réalisation des objectifs de production, deux comptes de synthèse étaient mis en place : un compte dit de Consommations (n° 46) et un compte de intitulé Perte et Bénéfice (n°99).

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

du résultat. Ces prélèvements pourraient être considérés comme une forme de taxe collectée pour l'État une fois les ventes réalisées.

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

COMPTE DE CONSOMMATIONS
COMPTE 46

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

Le solde du compte 99 bénéfices et pertes nous donne le résultat global de toutes les activités de l'entreprise. Le résultat positif sera inscrit au passif du bilan, le résultat négatif en actif du bilan. La présentation du bilan traduit le système économique basé sur la planification centralisée. La compagnie reçoit les enveloppes budgétaires (ressources au passif) qui sont destinées à des emplois bien déterminés (emplois dans l'actif). Toute dérogation à cette règle sera sanctionnée.

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

COMPTE BÉNÉFICES ET PERTES
COMPTE 99

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

Nous pourrions nous interroger sur la nécessité du compte 46. Il nous semble que sa raison est de répondre à une préoccupation majeure des instances financières au niveau central qui est le suivi et le contrôle des utilisations des sources de fonds budgétaires destinées à la production. Grâce à ce compte 46, il est possible d'en déduire facilement les pertes ou les bénéfices de la production réalisés sur une période donnée. La périodicité de remise des rapports comptables est multiple et fixée par la réglementation.

L'analyse des normes de consommations dans la production fait l'objet d'un autre document comptable (formulaire 31-CN) intitulé "Consommations", exigible dans la liasse des documents comptables à remettre aux organismes de tutelle, des statistiques et des impôts (tableau 2).

La présentation du formulaire n°31-CN de 1976 intitulé "Consommations" (tableau 2) souligne l'importance accordée aux consommations des ressources budgétaires destinées à la production qui occupent la première ligne du document. Le chiffre d'affaires n'est pas une donnée prioritaire au regard des instances gouvernementales ; en effet les prix administrés privent le chiffre d'affaires de son contenu informationnel car on le connaissait par déduction des quantités vendues.

C'est pourquoi il n'existe pas dans la nomenclature des comptes du Système Unifié des Comptes de Comptabilité (S.U.C) de 1975 un compte destiné à relater exclusivement les valeurs des ventes. Les ventes sont enregistrées directement dans le compte 46 consommations pour déduire le résultat des transactions.

Dans le document n°31-CN "Consommations" (tableau 2), le chiffre d'affaires n'est qu'une donnée intermédiaire pour faire émerger par déduction le montant des produits vendus au prix prédéterminé sorti usine (PEU), afin de mesurer la marge de profit. Le profit est par définition le solde entre la valeur des produits vendus au prix d'échange sorti usine standard (PEU) et les coûts de revient réalisés de ces produits vendus.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Si nous prenons l'hypothèse selon laquelle la valeur inscrite sur la ligne 9 du tableau 2 est le montant des produits vendus calculé selon un ou des PEU standard, nous pouvons déduire que l'entreprise n'a pas respecté les normes de consommations dans la production donc majoration des coûts de production par rapport aux coûts standards car la ligne 8 est supérieure à la ligne 9.

(extrait du tableau 2)

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

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

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

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

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

L'intégration de la comptabilité analytique dans la comptabilité d'entreprise est l'une des caractéristiques de la comptabilité communiste. La détermination du résultat comptable est la

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

Les prélèvements étatiques forme de rapatriement du surplus par l'État

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

Dans une économie de type communiste où l'État représentait le Peuple et où il était considéré comme propriétaire délégué du Peuple, il lui incombait la responsabilité de rapatrier tout le surplus dégagé afin d'en faire bénéficier la nation. Cet esprit de centralisation absolue faisait que les règles de répartition du surplus étaient un sujet de polémique entre le haut de la hiérarchie (les autorités centrales qui géraient le budget de la nation) et le bas (les acteurs économiques qui apportaient leur part de contribution).

La planification centralisée et l'aspect fusionnel entre l'État et ses entreprises font que le résultat comptable incorpore deux composantes :

- le profit destiné aux entreprises intégré dans le PEU (prix d'échange sortie usine) qui est une valeur de calcul intermédiaire dont l'objectif principal est de fixer les barèmes de consommations de production,
- les prélèvements étatiques qui incarnent le surplus de l'activité économique intégré dans le PEI (prix d'échange industriel) – valeur monétaire unitaire de facturation par les entreprises.

Le PEU était le sujet de discord permanent entre les entreprises et les instances étatiques pendant toute la période de l'économie communisme car les entreprises ne voulaient pas endosser les responsabilités sur des facteurs qu'elles ne maîtriser et qui impactaient négativement leur profit interne. Le PEU faisait l'objet de multiples modifications. Au début des années 80, les prélèvements étatiques ne sont plus calculés en fonction d'un PEU réel, mais selon un PEU standard prédéterminé (ce PEU standard imposé d'en haut semblerait résulter d'une concertation en amont entre les ministères spécialisés représentant les entreprises du secteur et les instances de fixation des prix). Si, après la production, les coûts de revient réels dépassent les coûts standards à partir desquels ont été élaborés le(s) PEU standards, l'entreprise était la première responsable et son profit réalisé pénalisé par ces dépassements de coûts. Toutefois, l'entreprise n'avait pas d'obligation de payer les prélèvements étatiques si ces paiements transformaient son résultat positif en déficit. En effet, dans un système économique communiste, les résultats négatifs n'affectaient pas la survie d'une entreprise étatique. Il n'y avait jamais de plan social ni de licenciement et les travailleurs étaient quand même payés (même si le niveau de salaires très bas comparé au coût de la vie était l'une des cibles d'attaque dans la littérature à l'encontre du système économique de type communiste). L'absence de sanction vouait ce mécanisme d'incitation à l'échec.

Le tableau 2 qui décrit l'évolution des composantes du prix et donc du système de prélèvements étatiques nous montre comment l'État vietnamien renforce le contrôle des consommations des budgets au niveau des entreprises. Les autorités financières ont voulu jouer la carte de l'incitation en accompagnant la politique d'austérité sur les coûts de production d'une politique de répartition des bénéfices plus avantageuse à l'égard des entreprises performantes, mais les bonnes intentions de l'État n'apportaient pas les résultats escomptés et les recettes budgétaires continuaient à subir l'effet fluctuant dû aux dysfonctionnements structurels de l'économie centralisée.

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

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

Cette politique d'austérité avait comme objectif de responsabiliser les entreprises étatiques. Toute chose étant égale par ailleurs, si les coûts de revient complets dépassent la composante

prédéterminée des prélèvements étatiques intégrés dans le calcul du PEI (prix d'échange industriel)⁴et absorbent la part de profit planifié, l'entreprise n'aura plus rien pour payer. Dans ce cas, l'État était le seul vrai perdant. La sanction la plus lourde applicable était de priver l'entreprise de reversement d'une part de bénéfice (parce qu'il n'y en avait pas) et donc interdiction de primes. Cependant, l'État communiste ne pouvait pas déclarer la faillite d'une entreprise. Il était dans l'obligation de continuer à la faire vivre en lui allouant de nouveaux budgets car toute entreprise communiste était dotée d'une mission sociale qui était la création et le maintien de l'emploi. Le licenciement était une solution incompatible avec l'idéologie communiste et donc souvent écartée. Aussi, le phénomène d'effectif improductif était monnaie courante dans les entreprises étatiques vietnamiennes.

La propriété collective des moyens de production confère à l'État communiste la responsabilité de fixer les règles de répartition du profit réalisé (net des prélèvements étatiques).

Le tableau 3 présente d'une manière synthétique les modes de répartition du surplus dégagé de l'activité de production des entreprises étatiques (ou *profit*, notre traduction du langage comptable vietnamien).

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

Tableau 2 : Synthèse des modes évolutionnaires de prélèvements étatiques sur les entreprises étatiques entre la période avant 1975 et celle après 1975

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

Note :

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

A l'issue de cette analyse, nous pouvons constater que le profit inclus dans le prix d'échange sorti usine (PEU) au Viêt-nam dans les années 1976 – 1980 n'incarne pas la même signification que la notion de bénéfice dans les prix marchands résultant des relations du libre échange. La différence fondamentale réside dans le mécanisme de fixation des prix d'échange. Le PEU communiste qui était une forme prix de vente avec taxe pour l'État inclus était un indicateur "bloqué". Partant, la marge théorique du profit communiste ne peut pas être

considérée comme une mesure de la performance de l'activité productive et commerciale en elle-même. Il est, théoriquement déjà acquis si la production est assurée et les ventes réalisées. En partant du postulat que la planification était correctement élaborée, le bénéfice devait être assuré. C'est pourquoi, tous les mois, chaque entreprise avait l'obligation de verser des mensualités de bénéfice selon le plan financier prévisionnel au budget. L'approbation des comptes en fin d'exercice donnait le montant exact des profits réalisés (ou des pertes constatées) et tout écart entre les bénéfices standards et les bénéfices réalisés était ajusté *a posteriori*. Cette logique de répartition du bénéfice (profit) visait à assurer la convergence des intérêts individuels avec ceux de la société, des intérêts de chaque travailleur et de sa famille avec ceux de l'entreprise et donc ceux de l'État. Pourtant, si cette logique semblait tenir en théorie, les règles de répartition du profit qui en octroyant une partie à l'État ont enlevé à cette notion sa mission *d'émulation communiste* auprès des collectifs des entreprises. Cette répartition autoritaire au profit du budget de l'État était souvent interprétée comme un manque à gagner, voire une injustice de la part du collectif des entreprises "*performantes*" vis-à-vis de celles "*moins performantes*", moins impliquées ou moins responsables. De plus, l'État se donnait le pouvoir de dicter aux entreprises la façon dont cet argent devait être utilisé et fixait la part de bénéfice destinée à alimenter chacun des trois fonds pour l'entreprise : le fonds pour la promotion et le développement de la production, le fonds pour les primes et le fonds pour le bien-être du personnel.

La planification centralisée confère aux autorités étatiques centrales un pouvoir absolu dans l'organisation de l'économie et rendent les entreprises étatiques communistes totalement assistées et passives.

L'extrait suivant d'un entretien avec une Chef comptable à la retraite sur le mécanisme d'allocation des ressources budgétaires est une illustration des relations de force entre les autorités centrales et les entreprises qui en dépendent :

"Comment une compagnie d'État fonctionnait-elle en période d'économie centralisée et planifiée ?

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

service en concertation avec le service de comptabilité bien sûr (car les chiffres de référence sont toujours les données comptables). L'enregistrement de la réalisation du Plan revient au service de comptabilité. Je dirai que le Service du Plan, en amont, élabore et conçoit le Plan ; nous venons, en aval, pour constater et refléter la réalisation de ce Plan. Nos deux services sont étroitement liés parce que c'est en fonction des données comptables réalisées que le Service du Plan procède aux négociations de révision (la plupart du temps, à la baisse) en cours d'année des objectifs fixés en début d'année auprès des instances de tutelle.

Dans notre jargon, nous avons la formule suivante pour désigner les processus de négociation et de fixation des objectifs du Plan entre l'État et la compagnie : 2 montées et 1 descente.

A la fin de l'année N, chaque compagnie d'État doit soumettre une prévision de plan pour l'année suivante N+1 (1^{ère} montée). Le Plan est élaboré sur la base de 9 indicateurs (CA, résultat brut, charges salariales etc...). Après un premier examen, la compagnie va recevoir une réponse qui, dans la majorité des cas, est une approbation. A partir de ce moment là, la compagnie va rédiger le Plan définitif pour le resoumettre (2^{ème} montée). L'État répondra ensuite sous forme d'objectifs annuels officiels à la compagnie (descente)."

Les dysfonctionnements structurels de la planification centralisée et le système d'assistance sous forme de subsides envers les entreprises étatiques ont entraîné le pays dans une crise de pénurie sans précédent.

De plus des calamités naturelles sont à l'origine de plusieurs mauvaises récoltes auxquelles s'ajouta la tension résultant de l'affrontement avec la Chine (guerre à la frontière du Sud-Est et intervention au Cambodge, exode de la communauté chinoise, coupure de l'aide chinoise), de l'embargo économique des États-Unis, de la suspension de l'aide des autres pays occidentaux et des institutions financières. La situation empira avec les mauvais résultats de la production nationale.

Face à la montée d'un mécontentement social généralisé, le Parti Communiste Vietnamien (PCV) fait, au 6^e plénum de son comité central d'août 1979, un constat de crise 5 et engage une révision de l'ensemble de la politique économique. Un déblocage institutionnel est décidé pour mobiliser toutes les forces productives.

2. Le résultat économique comme levier des réformes

Face aux piètres résultats du deuxième plan quinquennal (1976 – 1980), toute initiative audacieuse, voire peu respectueuse des principes socialistes, est envisagée. L'existence d'une économie parallèle et libre date depuis bien longtemps avant 1975 dans le nord et dans le sud. La politique de la construction du socialisme lancée par le parti communiste est synonyme de

5. Pénurie généralisée de biens de consommation et de production, forte baisse du niveau de vie de la population (Nguyen 1979).

disparition du secteur privé. Pourtant, l'activité économique privée n'est pas totalement interdite par les textes officiels. Ce flou laisse une marge de manœuvre au niveau local. L'exemple de la ville Hồ Chí Minh en est une illustration. Le petit commerce continue à exister dans les secteurs de la restauration ou du travail manuel et artisanal, mais sous forme d'activité économique familiale sans statut légal.

La recherche d'une résolution de la crise économique en 1979 enclenche des débats politiques au sein du parti communiste vietnamien qui se scinde en deux clans : d'un côté, les conservateurs soutenant l'orthodoxie et voulant maintenir la suprématie du secteur d'État dans l'économie ; de l'autre les partisans d'un relâchement du contrôle de l'État sur la production et le commerce, en vertu des "*lois économiques objectives*".

Le mixte plan hors plan et l'introduction des prix de marché

Les mesures d'urgence pour encourager l'initiative autonome des entreprises étatiques ouvrent la voie à la décision gouvernementale n 25-CP du conseil des ministres du 21 janvier 1981 où figurent les principes et les mesures facilitant l'autonomie des compagnies étatiques dans la production et le commerce afin d'inciter à utiliser les ressources budgétaires d'une manière plus efficace. Cette décision vise à encadrer les activités hors plan des entreprises d'État, à modifier leur comptabilité de production (afin de maîtriser les coûts de production) et, partant, à contrôler les prix. Elle instaure le système du "triple plan" c'est-à-dire la co-existence de trois plans de production dans une entreprise industrielle, qui permet pour la première fois aux entreprises d'État de réaliser légalement des activités hors plan (Fforde et de Vylder, 1996, p. 138-139).

L'introduction de ce système signifie la reconnaissance par l'État d'activités qui ne figurent pas dans le plan. Cette décision ne fait que renforcer l'existence du marché libre qui existait déjà depuis longtemps.

Le système de "triple plan" repose sur trois modalités. À côté de la production centralement planifiée, effectuée à partir de ressources allouées par l'État et livrée impérativement à l'État (plan A), l'entreprise est autorisée à accroître sa production à partir de ressources qu'elle se procure elle-même et à disposer en toute liberté de ce produit supplémentaire (plan B) ; elle est aussi autorisée à diversifier son activité par des productions annexes destinées au marché (plan C). Le bilan de cette dérogation est positif, non seulement sur le plan de la production, mais aussi en termes de gestion. Grâce à ce nouveau système, les managers des entreprises d'État ont pu acquérir des expériences du fonctionnement du marché et des mécanismes de

négociation marchande ainsi que des aptitudes à faire face aux changements de l'environnement et aux aléas du marché. Le mécanisme de marché a été introduit progressivement, dès 1981, sans être reconnu officiellement par le PCV. On peut voir dans cette politique les prémises de la décentralisation des marchés et une ouverture quoique contrôlée des marchés dits libres.

Les différences de ces trois types de plan sont résumées dans le tableau 3 ci-dessous.

Tableau 3.: Synthèse des différences entre les plans dans le modèle du triple plan en 1981

Modalités	Plan A	Plan B	Plan C
Qui élabore le plan ?	Les instances gouvernementales	La compagnie étatique élabore	
Comment le plan est-il élaboré ?	Des objectifs dérivés du plan au niveau central	En fonction de la capacité de production excédentaire non utilisée dans le plan A	Plan d'activité pour réutiliser les rebus
Ordre de priorité	Obligatoire	Encouragé	Facultatif
Les moyens de production requis :			
- Biens fixes	Biens et équipements alloués par l'État pour la réalisation des objectifs du plan	Biens et équipements de la compagnie	<ul style="list-style-type: none"> Utilisation des équipements de la compagnie Possibilité d'acquérir des machines à faible coût
- Matières premières	Fournies par l'État aux prix étatiques	Fournies par l'État ou achetées sur les marchés	
- Main d'oeuvre	Travailleurs salariés de la compagnie étatique	<ul style="list-style-type: none"> Rentabiliser les forces de travail disponibles Heures de travail supplémentaires rémunérées 	Idem pour le plan B
Destinataires	Clients sont imposés par l'État	<ul style="list-style-type: none"> Clients étatiques Clients privés sur les marchés 	• Clients privés sur les marchés
Fixation des prix d'échange	Instances gouvernementales	<ul style="list-style-type: none"> Prix d'échange négociés avec l'État (si les clients sont étatiques) Prix fixés par la compagnie (à condition que le prix recouvre tous les coûts de production et dégagent un bénéfice) 	• Prix fixés par la compagnie

L'entreprise se voit octroyer plus d'autonomie financière. De nouvelles charges sont incorporées dans le calcul du résultat comptable. L'entreprise doit payer les frais engendrés par l'utilisation des ressources mises à leur disposition tels que les intérêts sur les emprunts bancaires et les prélèvements sur les allocations budgétaires allouées par l'État. C'est pendant cette période qu'est né le régime de prélèvements sur les fonds budgétaires alloués à l'entreprise.

"(...) les taxes sur les capitaux alloués ont vu le jour aussi en 1987. Au début c'était 3%, puis 6%. Ce prélèvement n'existe plus depuis 2002 avec la politique d'intégration internationale et régionale (adhésion du Vietnam à l'ASEAN). Il me semble qu'une autre taxe est en cours d'élaboration : taxe foncière ou immobilière pour remplacer le prélèvement sur les capitaux alloués par l'État." (RC 3, chef comptable, retraité)

L'introduction de la notion de revenus et la notion de résultat économique

Les prix utilisés dans l'évaluation des différents postes comptables ne sont plus les prix uniformes prédéterminés par l'agence nationale des prix. La notion de profit utilisée dans la période précédente est remplacée par celle de revenus. Les revenus sont présentés en fonction de leur origine de provenance (Classe Compte 70) et des personnes (Classe Compte 71) qui sont éligibles à la répartition de ces revenus. La liste regroupe des profils autres que l'État : l'État, l'entreprise (les fonds pour l'entreprise), les investisseurs autres que l'État (les partenaires des joint-ventures), et les travailleurs en tant qu'individus (compte 714).

Le compte 71 et ses sous-comptes relatent la répartition du résultat global entre les différents partenaires et les versements dans les fonds pour l'entreprise. Ainsi ne demeurent au bilan que les résultats non encore distribués.

La notion de revenus introduite par le S.U.C. 1989 prend en compte le mixte du plan et le marché, en d'autres termes le mixte entre les sources de capitaux étatiques et le capital des travailleurs (capital dans le sens marxiste du terme, générateur de plus value). C'est pourquoi la notion de revenus relate les surplus émanant de l'exploitation des sources de capitaux investis et des initiatives du collectif des travailleurs.

Nous pouvons décrypter au travers du mécanisme de la répartition des revenus et plus spécifiquement du compte 714 "répartition des revenus sous forme de rétribution" l'ébauche de nouvelles relations, d'une part entre les travailleurs et leur entreprise, d'autre part entre entreprises.

Il ne faut pas oublier que la préoccupation première des autorités centrales est celle de la préservation des sources de capitaux investis. C'est pourquoi les entreprises ayant travaillé sur

des plans de production complémentaires pour rentabiliser les moyens de production à leur disposition et éviter de laisser les ouvriers sans travail, n'étaient autorisées à distribuer la part de surplus en provenance des activités secondaires sous forme de salaires complémentaires aux ouvriers seulement après la validation des comptes annuels. Les instances financières voulaient s'assurer que les activités hors plan étaient réellement bénéficiaires parce que celles-ci utilisent les moyens de production de l'entreprise et la main d'œuvre permanente de l'entreprise. La politique d'accorder sous forme de *revenus* complémentaires seulement après le détermination des revenus réalisés révèle une prise de conscience de la notion de prudence face aux risques issus de la décentralisation des marchés, d'où la non maîtrise des coûts des intrants achetés sur les marchés libres et surtout les prix de vente pratiqués par les entreprises pour la production des plans secondaires dans le triple plan. Le système de rémunération des travailleurs dans les entreprises étatiques a évolué vers une formule mixte avec une part fixe et une part variable (autre que les primes annuelles). Cette part variable est déterminée en fonction des revenus dégagés par les différentes activités économiques de l'entreprise. Ce levier de nature financière vient renforcer les slogans idéologiques. Cependant, même si cette période a connu un certain assouplissement au niveau de la planification, les entreprises étatiques ont toujours comme mission première de servir les objectifs du plan officiel. Les plans secondaires ne viennent qu'après, ce qui explique le maintien du système des prix administrés sur les produits du plan avec une norme de profit planifié. Le mécanisme de versements mensuels du profit planifié de la part des entreprises étatiques au budget de l'État, qui caractérise la comptabilité de la période du communisme classique (1975 – 1985) est maintenu et ces montants sont enregistrés dans le compte 711 "contributions au budget de l'État".

Nous allons reproduire ci-dessous la traduction du rapport Résultat économique de la cimenterie de 1990 (tableau 4) pour montrer les changements et les non changements par rapport à 1975.

Tableau 4.: Traduction du rapport du résultat économique au 31 décembre 1990 de la cimenterie

I – PREMIÈRE PARTIE : REVENUS ET RÉPARTITION DES REVENUS

Unité monétaire : dông

CHARGES	Plan annuel	Réalisé		REVENUS	Plan annuel	Réalisé	
		Trimestre en cours	Cumul depuis le début de l'année			Trimestre en cours	Cumul depuis le début de l'année
1	3	4	5	6	8	9	10
I. Coûts de l'activité principale de production		76 440 312 071	180 568 919 239	I. Revenus de l'activité principale de production			
1. Coûts de production des produits vendus		66 784 747 796	156 828 219 966	1. Ventes		79 290 323 963	191 458 673 113
2. Coûts de distribution							
3. Taxes à payer		9 655 564 275	23 740 799 273				
II. Coûts de l'activité secondaire de production		331 112 003	1 347 311 101	II. Revenus de l'activité secondaire de production			
1. Coûts de production des services ou produits		249 070 842	1 021 614 423	1. Ventes des produits et services		614 039 200	2 552 316 028
2. Coûts de distribution							
3. Taxes à payer		82 041 161	325 696 678				
III. Coûts liés à l'activité des J.V				III. Revenus en provenance de l'activité des J.V			
1.				1.			
2.				2.			
3.				3.			
IV. Coûts liés à l'activité financière				IV. Revenus en provenance de l'activité financière			
1. Intérêts bancaires				1. Intérêts sur dépôts en banque ou prêts		64 696 701	342 714 005
2. Amendes, dédommagements				2. Revenus sous forme de dédommagements			
3. Réduction des prix et de dettes				3. Augmentation des prix, dettes			
4.				4.			
V. Autres coûts				V. Autres revenus			
1. Coûts causés par des dommages				1. Autres revenus			
2. Biens abîmés, manquants				2. Biens non inventoriés, sans propriétaire			
3.				3.		52 046 121	85 021 112
VI. Résultat sur les revenus		3 249 681 911	12 522 493 918	VI. Distribution du résultat		2 188 397 285	8 728 476 662
1. Activité principale		2 850 011 892	10 889 753 874	1. Versements au Budget d'État, et aux institutions de tutelle		576 444 075	4 200 275 780
2. Activité secondaire		282 927 197	1 205 004 927	2. Versements aux fonds pour l'entreprise		1 611 953 210	4 528 200 882
3. Activité Joint-Venture				3. Distribution aux J.V			
4. Activité financière				4. Création du Fonds de répartition des rémunérations			
5. Autres résultats				5. Autres distributions			
				VII. Revenus non encore distribués		1 061 284 6265	3 794 017 256

II – DEUXIÈME PARTIE : RÉALISATION DES OBLIGATIONS ENVERS LE BUDGET DE L'ÉTAT

Contributions au Budget de l'État 1	Trimestre en cours		Cumul depuis le début de l'année	
	À payer	Déjà payées	À payer	Déjà payées
	3	4	5	6
I. Taxes, impôts et profits				
1. Taxes sur le chiffre d'affaires	9 737 605 436	12 149 123 828	26 663 057 768	26 240 723 713
2. Taxes				
3. Taxes				
4. Taxes				
5.				
6. Profit	570 021 786	1 639 135 892	6 408 375 268	6 038 406 080
II. Amortissements fondamentaux		2 822 000 000	5 021 000 000	5 020 954 046
III. Autres contributions	376 391 921	633 756 778	904 127 610	1 000 000 000
1. Contributions pour le prix sur la qualité	261 060 129	225 836 494	1 429 181 374	1 393 957 739
2. Autres contributions				
3.				
Total I + II + III	10 945 079 272	17 469 852 992	40 425 742 019	39 694 041 578

Comme les formulaires des rapports comptables relèvent toujours des compétences des instances gouvernementales, leur conception est plus orientée vers les informations requises par ces dernières. La deuxième partie du tableau 4 du rapport sur le résultat économique en est l'illustration même.

Le souci de surveiller les coûts de revient façonne la présentation du rapport Résultat économique (selon le S.U.C. 1989). Il présente les produits et les charges correspondantes en fonction des différentes activités (partie I du tableau 4). L'activité financière et la participation des investisseurs étrangers ont élargi les différentes formes de création de revenus et explique la nouvelle appellation du document "résultat économique".

"Le S.U.C 1989 intègre largement dans sa conception et son organisation des coûts prévisionnels ou planifiés avec des redressements périodiques en fonction des dépenses réelles. Il garde encore les traces de cette conception puisque dans l'analyse du fonctionnement du compte 30 où il est indiqué que le "prix d'évaluation des produits finis est évalué selon le prix de revient réel", , mais si ce prix de revient ne peut être déterminé, il convient d'inscrire le prix pré-établi (prix planifié, prix provisoire). Après avoir évalué le prix de revient réel, il faut régulariser le prix pré-établi en prix de revient réel. En définitive, le S.U.C 1989 accorde une attention particulière à la constatation du coût des opérations et aux résultats par catégorie d'opérations." (Archives du cabinet des commissaires aux comptes Posokhow, 1992)

Nous pouvons distinguer dans la deuxième partie la liste des taxes et impôts auxquels sont assujetties les entreprises et dans notre cas une entreprise étatique.

Cette période est marquée par l'émergence des entreprises dites joint-ventures qui sont des sociétés d'économie mixte avec une participation étrangère au capital dans une entreprise étatique. L'aspect fusionnel entre l'État et ses entreprises ne peut plus persister. Les sources de financement à destination des entreprises étatiques commencent à diversifier et celles-ci ne vivent plus aux dépens des ressources budgétaires. La redistribution des revenus nets sous forme de rétribution complémentaire aux travailleurs individuels marque un changement dans l'appréciation de l'individu travailleur et de l'entreprise en tant qu'entité indépendante (la loi sur les sociétés étatiques n'a vu le jour qu'en 1995).

Ceci montre que les revenus deviennent un vrai levier d'émulation au sein de l'entreprise communiste et introduisent la notion de performance des activités économiques de l'entreprise, même si la planification reste toujours le mode de coordination dominante. Les revenus de l'entreprise incorporent une part des revenus individuels des travailleurs. C'est pour cette raison que le chiffre sur la ligne des revenus est devenu une forme de stimulant pour l'esprit de concurrence qui motive les travailleurs au sein de l'entreprise à vouloir conjuguer leurs efforts pour l'augmenter, avec en perspective de meilleurs revenus individuels.

L'introduction de la notion de revenus comptable bouleverse les pratiques commerciales des entreprises. La valeur économique du prix de vente commence à avoir du sens auprès des dirigeants des entreprises qui sont autorisés à revendre sur les marchés la part de production hors plan. La fixation des prix de ventes devient un enjeu économique non négligeable car les revenus du personnel, y compris ceux des membres de l'encadrement en sont tributaires. En effet, les entreprises ne peuvent plus compter sur le secours de l'État, elles apprennent à compter sur leurs propres efforts et leurs initiatives qui seront traduites dans le montant des revenus issus des transactions réalisées. Les temps de *farniente communiste* sont révolus comme le raconte un chef comptable.

"(...) Prenons la date de 1975 : c'était la période de l'économie de subvention. La comptabilité n'était qu'un simple outil d'enregistrement. Nous enregistrons les ventes, les charges dont les matières premières et la main d'œuvre (c'est-à-dire seul le montant appelé salaire sur la feuille de paie (d'autres versements aux salariés telles les primes ne sont pas considérés comme rémunération !). J'aimerais signaler tout de suite que le comptable de l'entreprise n'enregistrait que les charges payées par la compagnie. Notre compagnie avait un parc hôtelier et pourtant nous ne payions ni l'électricité, ni l'eau car il existait un système de prélèvement en dehors de notre système comptable. Or les charges d'électricité et d'eau pour un parc hôtelier comme le nôtre sont des charges importantes comparables aux charges de matières premières dans les entreprises industrielles. La vie des comptables, en régime économique de subvention, est très

'COOL'. Nous, comptables, n'avons rien à "calculer" (tính toán : en vietnamien) pour de vrai. Par calculer, j'entends réfléchir, évaluer pour décider. (...)" (RC 3, chef comptable, retraité)

3. La fiscalité comme outil régulateur de la répartition du profit

A partir des années 1990 suite au lancement de la politique du Renouveau par le PCV, les entreprises ont acquis de l'autonomie financière et dispose plus de liberté dans la fixation des prix de vente de leurs produits, marchandises, et/ou services (sauf sur certains produits ou services dont les prix de vente restent encore sous surveillance de l'État). Les pratiques commerciales sont libérées, les réductions, les reversements sous forme de commissions sur les ventes des marchandises ou des services sont autorisées. Les instances étatiques acceptent les coûts réels de production des entreprises étatiques à la condition que les normes de coûts soient publiées.

En parallèle, les politiques fiscales se durcissent surtout au niveau des charges déductibles. Le poste comptable le plus visé est celui des dotations aux amortissements et l'émergence de la notion de charge calculée.

Les charges d'amortissements

Les charges d'amortissements des biens fixes corporels représentent l'un des postes le plus affecté au gré des ajustements des politiques financières et fiscales. Les incohérences entre les textes sur la politique financière et ceux de la normalisation comptable sur les amortissements révèlent une incohérence de principe qui perdure entre la politique fiscale et la politique financière de l'État.

En effet, selon le régime sur les amortissements pour les entreprises étatiques, celles-ci sont encouragées d'accélérer le rythme d'amortissements sur les équipements dont la technologie évolue rapidement pour avoir des ressources afin de les rénover (article 2, décision n°51/TTg⁶ – 21/01/1995). Mais dans le même texte, il est mentionné que le taux accéléré ne peut pas dépasser de 20% du taux standard et pour adopter le taux accéléré, l'entreprise doit informer l'institution des finances pour faciliter le suivi. Quant aux entreprises déficitaires, elles peuvent soumettre un dossier pour demander une réduction des amortissements et seront examinées au cas par cas (article 3, décision n°51/TTg – 21/01/1995).

⁶ Décision n°51/TTg datée du 21/01/1995 signée par le premier ministre, "règlement sur le régime des amortissements des biens fixes dans les entreprises étatiques".

Les clauses de dérogation réglementaires attestent encore d'une certaine volonté d'interventionnisme de la part de l'État en faveur du secteur étatique. Le discours politique selon lequel l'État met en place un nouvel environnement économique régi par des mesures institutionnelles équitables pour tous les acteurs est loin d'être respecté (tableau 5).

Tableau5.: Récapitulatif des politiques sur les méthodes d'évaluation des biens fixes et des amortissements sur les biens fixes entre les différentes périodes 1976 -2002

Période	1976 – 1980	1981 – 1985	1986 – 1990	1991 - 1996	1997 - 2002
<i>Campagne d'inventaire et de réévaluation sur décision gouvernementale</i>			01/04/1985	01/01/1990	07/07/1999
Méthode d'évaluation	Coût historique	Coût historique	Coût historique (réévalué par l'État)	Coût historique (réévalué par l'État) Notion de valeur résiduelle	Coût historique (réévalué par l'État) Prise en compte des valeurs de marchés
Biens productifs en exploitation					
• Amortissements fondamentaux	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Reversement en totalité au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s \times$ niveau d'exploitation réel des biens - Reversement partiel au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement partiel au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement partiel au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentiels
• Amortissements pour les grandes réparations	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Dépôt en compte bancaire bloqué	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Dépôt en compte bancaire bloqué	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentielles	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentielles	- Obligatoire $V_h \times tAmort$ sur la base des taux référentielles
Biens productifs totalement amortis encore exploitables					
• Amortissements fondamentaux	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Reversement en totalité au budget	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s \times$ niveau d'exploitation réel des biens - Reversement en totalité au budget	- Obligatoire Valeur résiduelle \times $tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement direct au FPDP de l'entreprise	- Obligatoire Valeur résiduelle \times $tAmort$ sur la base des taux référentiels - Reversement direct au FPDP de l'entreprise	<i>Pas d'amortissements</i>
Biens productifs non utilisés	Pas d'amortissement	Pas d'amortissement			<i>Cette catégorie de biens n'existe plus</i>
Terrains et immobilisations non assujettis aux amortissements	Pas d'amortissement	Pas d'amortissement	Taxe foncière sur les apports de terrain en capitaux dans les J .V	Taxe foncière sur les apports de terrain en capitaux dans les J .V	Taxe foncière sur les apports de terrain en capitaux dans les J .V

Notes :

Vh : Valeur historique

tAmort : taux d'amortissement

tAmort_s : taux d'amortissement standard

L'introduction de la taxe des prélèvements sur les fonds étatiques

Le circulaire fiscale n° 70-TC/TCT (1996) modifiant les modalités des prélèvements taxés sur l'utilisation des sources de capitaux étatiques instaurés en 1991 traduit un nouveau positionnement de l'État par rapport aux entreprises étatiques. Le tableau de synthèse 6 ci-dessous montre le changement de signification de la taxe sur l'utilisation des fonds budgétaires et par conséquent le statut de l'État vis-à-vis des entreprises qui accueillent des fonds en provenance de sa part. L'État ne détient plus que les prérogatives que lui confère le

statut de propriétaire. Le régime de prélèvements sur les fonds budgétaires instauré en 1991 conférait à l'État le droit d'imposer une forme de rente sur les sources de capitaux alloués dans les entreprises étatiques. En référence au droit des sociétés (1995), le positionnement de l'actionnaire État par rapport aux sources de capitaux budgétaires est révisé. Les prélèvements ne peuvent plus être considérés comme une charge obligatoire avant la détermination du résultat brut des activités. La réalité a montré que les entreprises qui dégagent des pertes ne sont pas en mesure de respecter cette obligation.

Tableau6.: Évolution du régime des prélèvements sur les fonds budgétaires dans les entreprises étatiques (1991 – 1999)

<i>Circulaire fiscal n°13-TC/TCT du 28/02/1991 "Régime de prélèvements sur les fonds budgétaires"</i>	<i>Circulaire fiscale n°70-TC/TCT du 05/11/1996 "Régime de prélèvements sur les fonds budgétaires"</i>
<i>Total des produits</i>	Total des produits
<i>– Total des charges d'exploitation</i>	– Total des charges d'exploitation
<i>– Prélèvements sur les fonds budgétaires (obligatoires indépendamment du résultat de l'exercice) (1)</i>	
<i>= Résultat réalisé de l'exercice imposable</i>	= Résultat réalisé de l'exercice imposable
<i>– Impôts sur les entreprises fixés par la loi</i>	– Impôts sur les entreprises fixés par la loi
<i>= Résultat net après impôts</i>	= Résultat net après impôts
	• Si Résultat net après impôts < 0 Pas de prélèvements sur les fonds budgétaires
	• Si Résultat net après impôts ≥ Prélèvements – Prélèvements sur les fonds budgétaires (2)
	• Si Résultat net après impôts < Prélèvements – Montant des prélèvements à hauteur du résultat net après impôts

Note :

(1) les prélèvements sur les fonds budgétaires sont considérés comme une forme de rente obligatoire sur les fonds mis à la disposition de l'entreprise étatique – le coût des capitaux.

(2) les prélèvements sur les fonds budgétaires ressemblent plus à une forme de dividende à l'actionnaire État car ils sont tributaires de la performance économique de l'entreprise.

L'introduction du principe de prudence et la notion de risque

Le système centralisé d'allocation des ressources typique de l'économie communiste est à l'origine des dysfonctionnements qui poussent les entreprises à majorer leur plan prévisionnel pour demander des ressources afin de se constituer un *coussin de sécurité* face aux aléas du système. Cette stratégie de prévention est l'une des causes de la crise du secteur étatique des années 1979 – 1980. Pour cette raison, les politiques telles que l'autonomie financière, les prélèvements étatiques puis les prélèvements sur les fonds budgétaires alloués sont autant de mesures pour combattre cette mentalité irresponsable dans la demande des sources de

capitaux au budget l'État. De pair, la notion de risque a été introduite en comptabilité au travers des comptes de provisions. La notion de provisions et l'obligation de passer des provisions⁷ pour les risques de perte de valeur sont introduites dans le "règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques" dès 1996. Comme l'a signalé un dirigeant politique de l'époque :

"(...)les bénéfices de nos entreprises doivent être étudiés avec précaution parce que beaucoup d'entre elles affichent des bénéfices, mais en réalité elles sont déficitaires."

Le concept de provisions sous forme de charge calculée pour prédire un manque à gagner probable qui est économiquement fondé est sur le plan fiscal considéré comme un élément négatif et donc peu favorable au budget de l'État. Comment trouver un juste milieu entre ces deux objectifs aussi stratégiques l'un que l'autre ? Assurer la pérennité des entreprises et leur circuit de création de richesse tout en maintenant un niveau de recettes stable pour le budget de l'État. Afin de prévoir les abus engendrés par cette nouvelle charge de provisions, l'État a anticipé des mesures sous forme de dispositifs réglementaires fiscaux concernant les charges de provisions pour risque de perte de valeur sur les actifs en fixant des conditions et des plafonds.

(...)Toujours à propos des obstacles, il faut aussi citer les plafonds imposés concernant les dépenses en publicité, promotion de vente, réunions, réceptions et dîners d'affaires. Si ma mémoire est bonne, ces dépenses sont fixées à un taux inférieur à 7% du montant total des charges engagées sur les produits vendus !

Vous me posez la question : pourquoi 7% ? Je ne suis pas capable de vous en donner l'explication. La réglementation fiscale dit que (...)

Vous pouvez constater que c'est arbitraire. Le budget de publicité d'une entreprise est fixé en fonction des facteurs exogènes et endogènes. Comment peut-on fixer un taux de dépense en publicité pour toutes les entreprises ! Personnellement, j'ai discuté avec les hauts fonctionnaires des impôts pour leur expliquer que, pour une entreprise qui vient de s'ouvrir, qui n'est pas

⁷ **"Article 13 : L'entreprise étatique a la responsabilité de préserver les capitaux alloués par l'État selon les règlements suivants :**

1. Respecter les régimes de gestion, d'utilisation des capitaux, des biens en conformité avec les dispositions réglementaires de l'État ;

2. Acheter des assurances sur les biens en conformité avec les dispositions réglementaires de l'État ;

3. Comptabiliser dans les charges d'exploitation les dotations aux provisions suivantes :

a) Provisions pour perte de valeur sur les stocks : ce sont les montants de provisions sur la perte de valeur probable sur les matières premières, les marchandises qui pourrait avoir lieu dans la période comptable suivante.

b) Provisions sur les créances difficilement récupérables : ce sont les montants de provisions sur la part de perte probable sur les créances qui pourrait avoir lieu dans la période comptable suivante.

c) Provisions pour perte de valeur sur les actions dans l'activité financière.

Le Ministère des Finances publie des instructions concernant les dotations pour les provisions et l'utilisation des provisions mentionnées dans le point 3 de cet article."

("règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques", publié avec le décret n°59/CP du 03/10/1996).

encore connue par des clients potentiels, il est nécessaire pour elle d'avoir des campagnes de promotion parfois coûteuses dépassant les seuils autorisés.

D'autres paradoxes : les frais de commissions. Vous savez très bien que dans notre métier pour que les tours opérateurs logent leur clientèle dans nos hôtels, il faut leur redonner, sous forme de commissions, un certain pourcentage de nos recettes. Or, ce pourcentage est limité à 3% sur chaque opération. Mais ce qui est difficile pour nous c'est que certains gros clients exigent 5% voire 7% et d'autres ne demandent rien. J'ai essayé de négocier 3% sur le total de nos ventes, mais la demande reste lettre morte. Les agents des impôts ne veulent pas en discuter." (RC 3, chef comptable, retraité)

Ces mesures réglementaires qui privilégient les recettes du budget au détriment de la réalité économique des entreprises faussent la signification initiale des provisions. Les incohérences entre les différents corpus réglementaires, comptables, financiers et fiscaux sont révélateurs du dilemme incarné par la notion de résultat imposable, un résultat fidèle à la réalité de l'entreprise ou un résultat fournissant une assiette imposable escomptée par l'administration fiscale.

"(...) Je vous cite quelques exemples :

– La circulaire TT 166 stipule que les entreprises doivent faire des provisions financières selon un taux fixé par les instances de normalisation comptable

– Les dotations aux amortissements sont aussi réglementées.

– Les créances douteuses : nous avons des créances clients qui datent déjà de plus d'un an et nous estimons qu'il y a un risque de non-recouvrement. Pour passer une provision, nous sommes obligés de faire un courrier aux autorités fiscales pour expliquer et fournir des preuves de l'insolvabilité du ou des client(s) afin de solliciter une autorisation pour une dotation aux provisions sur créances clients douteuses. Vous demandez un exemple : nous travaillons principalement sur des grands chantiers réalisant par exemple l'installation des climatiseurs de grande puissance pour des hôpitaux ou des salles de conférences, des hôtels etc. Donc notre principal client est l'État ou les organisations étatiques. Sur certains chantiers, trois ans après l'achèvement, le paiement n'est pas encore réglé. La bureaucratie est très lourde chez nous. Le dossier doit passer par différentes institutions : Comité de Gestion des Projets, Ministère des Investissements, comité d'étude et de décision d'investissement. Le budget a été approuvé, mais l'argent est bloqué tant que les signatures exigées ne sont pas réunies ! C'est pourquoi les petites et moyennes entreprises qui disposent d'un fonds de roulement restreint ne peuvent pas supporter ces conditions. Et pour réaliser des provisions, il faut obtenir à l'avance une autorisation !

– Sur le plan de la comptabilité, le poste comptable le plus complexe est le compte CAPITAUX PROPRES. Notre Société est cotée en bourse depuis quelques années, mais selon la réglementation comptable encore contraignante notre Société ne peut pas avoir un fonds pour réagir aux fluctuations des cours boursiers." (RC 5, directeur financier d'une ancienne entreprise étatique actionnarisée)

Une émancipation sur le plan réglementaire dans le calcul des provisions n'est effective qu'à partir de 2005 avec la publication du standard comptable vietnamien (VAS 18) dédié aux provisions sur actifs et dettes potentielles et plus récemment d'un circulaire du ministère des

finances⁸ (2006) où sont mentionnées en détail les méthodes de calcul pour chaque type de provisions et les procédures administratives pour déterminer les risques encourus. Toutefois, ce qui pourrait être critiquable réside dans le fait que les risques sont par nature difficilement anticipés et donc difficilement réglementés. Sur ce point, fixer des taux ou des plafonds qui ne tiennent pas compte des éléments de contingence liés à la notion même de risque (dont l'évaluation ne pourrait être correctement estimée que par l'entreprise, dont ses responsables) paraît contraire au concept même de provisions.

La notion de profit ou de résultat net selon la R.C.E. 1995 a beaucoup évolué par rapport au S.U.C 1989 avec la nouvelle politique des amortissements, la distinction des charges liées au produit et des charges liées à la période, l'introduction de la notion de provisions pour risques, la nouvelle conception du capital et le coût du capital, etc.

En ce qui concerne les entreprises étatiques, la notion de profit planifié est supprimée. L'émergence de la notion de résultat économique avec la prise en compte des éléments de risque répond à une préoccupation de gestion de la part de l'État sur les sources de capitaux budgétaires investis dans les différentes formes d'entreprises. Le résultat économique permet à l'État vietnamien d'avoir une représentation *correcte, honnête* de la rentabilité financière des capitaux étatiques et de prévenir des distributions de dividendes sur des bénéfices factices. La préservation des capitaux investis s'impose comme la règle d'or dans le travail de la ***direction générale de gestion des capitaux et des biens de l'État dans les entreprises***. La politique fiscale et la politique financière de l'État qui régissent la politique de répartition du profit ne sont que les deux faces de la même problématique – la préservation des capitaux investis et la survie des entreprises étatiques. En effet, l'État vietnamien dans ses nouvelles politiques financières vise un objectif ultime qui consiste à renforcer le secteur étatique, qu'il puisse assurer le rôle de pilier dans la nouvelle économie de marché.

Quant au secteur privé, la notion de résultat est assimilée à une mesure de la performance financière des capitaux investis. Le choc managérial qu'a déclenché cette notion dans le comportement des dirigeants des anciennes compagnies étatiques aujourd'hui transformées en sociétés par actions – sociétés juridiquement privées – est perceptible au travers des confessions suivantes.

8 Circulaire "Guide sur le régime de calcul et d'utilisation des provisions pour perte de valeur sur les stocks, les dommages dans les investissements financiers, les risques sur les créances difficilement récupérables et pour assurance sur les produits, les marchandises, les constructions des entreprises", n°13/2006/TT-BTC datée du 27/02/2006.

"Question : Quelles sont vos préoccupations principales en tant que PDG de la société actionnarisée ?

Le profit. Nous avons une obligation de résultat envers nos actionnaires. Il faut que le résultat soit au moins supérieur au taux sans risque des banques, sinon les actionnaires seront mécontents. En tant que PDG, je serai alors la personne qui, au nom du conseil d'administration, doit fournir les explications.

Question : Cela veut dire qu'avant l'actionnarisation, le résultat n'était pas important et que votre responsabilité de gestionnaire était moindre ?

Non, mais je suis une personne ayant un grand sens des responsabilités. Directeur d'une compagnie d'État ou aujourd'hui PDG d'une compagnie actionnarisée, je m'investis totalement et de la même façon. Mais, autrefois, nous n'étions qu'une des branches d'un grand arbre, nous apportions notre contribution afin de payer nos ouvriers, mais la production était déjà destinée à un ou des consommateurs institutionnels. Aujourd'hui, nous sommes livrés à nous-mêmes et nous devons survivre avec " les moyens du bord". Le conseil d'administration a certes le plein pouvoir de décision, mais il doit rendre des comptes aux actionnaires et surtout répondre à leurs attentes concernant le retour sur investissement." (RC 4, directeur d'une ancienne entreprise étatique actionnarisée)

Nous sommes tentée de dire que notre interviewé ne s'est pas rendu compte qu'il était en train d'utiliser le langage d'un patron capitaliste. Le concept de profit semble être l'élément déclencheur d'une nouvelle représentation de l'entreprise et lui confère de nouvelles obligations, non plus envers l'État comme auparavant, mais envers les propriétaires des sources de capitaux. Même si notre interlocuteur témoigne encore d'une certaine nostalgie des années à l'ombre de la maison mère et à l'abri de mesures qu'il juge discriminatoires suite au changement de statut, il reconnaît qu'indépendance financière signifie aussi responsabilité personnelle. Le profit est désormais l'un des indicateurs indispensables sur son tableau de tableau bord.

A partir de 1990, toutes les entreprises sont assujetties à un impôt sur les bénéfices, c'est-à-dire les bénéfices émanant du compte de résultat. En dehors de l'impôt, les entreprises ayant accueilli des sources de capitaux en provenance du budget sont soumises à d'autres taxes ou impôts.

Pour faciliter notre analyse nous distinguons dans le tableau de synthèse 7 trois niveaux de résultat :

- le résultat imposable : Résultat brut – impôt sur les bénéfices (ce niveau n'est pas mentionné)
- le profit ou *le résultat distribuable* (notre vocabulaire)

Les règles de répartition sur ce *résultat distribuable* sont fortement influencées par les politiques financières de l'État et les politiques fiscales⁹.

Ces fonds pour l'entreprise constituent une source de capitaux que l'entreprise peut mobiliser (en contrepartie de frais financiers sur un taux négocié en interne) pour financer des projets d'amélioration technique, de développement de l'activité de production. Cette option est un levier pour faire participer le personnel au développement de l'entreprise et indirectement pour améliorer la rentabilité des capitaux investis.

La notion de profit ou résultat distribuable contient un enjeu non négligeable pour toutes les formes d'entreprises et plus spécifiquement pour les entreprises étatiques qui doivent maintenant fonctionner par leurs propres moyens dans un contexte concurrentiel.

Si l'État n'exerce plus de politique interventionniste en termes de gouvernance d'entreprise, les règles financières sont maintenues et spécialement les règles de répartition du profit.

⁹ "Chapitre IV : Répartition du profit

Article 32 :

Le profit réalisé au cours de l'exercice est soumis aux règles de répartition suivantes :

1. Paiement de l'impôt sur les bénéfices selon la loi fiscale ;

2. Paiements des prélèvements sur l'utilisation des capitaux étatiques ;

3. Les charges suivantes seront déduites des bénéfices nettes des impôts : amendes dues au retard dans les versements des obligations aux budget de l'État, les amendes administratives, les amendes de violation des contrats commerciaux, les charges conformes à l'activité de l'entreprise non déductibles dans le calcul des bénéfices imposables ;

4. Les déductions des pertes qui ne sont pas prises en compte lors du calcul des bénéfices imposables ;

5. Pour les entreprises étatiques travaillant dans des secteurs spécifiques dans lesquels l'État oblige l'entreprise à créer des fonds spécifiques à partir des bénéfices après avoir payé les charges dans les points 1, 2, 3 4 susmentionnées. Les fonds spécifiques seront alimentés par le solde des bénéfices en fonction d'un taux réglementaire prédéterminé.

6. Le solde des bénéfices après avoir payé les charges dans les points 1, 2, 3, 4 et 5 (s'il a lieu) de cet article, sera servi pour alimenter les fonds pour l'entreprise selon les taux suivants :

a) Fonds pour les investissements pour le développement : taux de prélèvement minimum 50%.

b) Fonds de réserves financières : taux de prélèvement 10% du solde net des bénéfices, mais le solde de ce fonds ne peut pas dépasser les 25% des capitaux réglementaires.

c) Fonds de réserves pour les indemnités de perte d'emploi : taux de prélèvement 5%, , mais le plafond de ce fonds ne peut pas dépasser 6 mois de la masse salariale mensuelle réelle.

d) Ce qui reste après les prélèvements pour les deux fonds précités, sera utilisé pour alimenter les fonds pour les œuvres sociales et pour les primes selon les règles suivantes :

• Prélèvements totaux ne dépassant pas 3 mois de la masse salariale réalisée si le taux de profit sur capitaux de l'année en cours est supérieur à celui de l'année précédente.

• Prélèvements totaux ne dépassant pas 2 mois de la masse salariale réalisée si le taux de profit sur capitaux de l'année en cours est inférieur à celui de l'année précédente.

"Les prélèvements totaux destinés aux deux fonds pour les œuvres sociales et les primes seront répartis dans les deux fonds selon un taux fixé par le conseil d'administration ou la direction après concertation avec les représentants syndicaux. Après les prélèvements destinés aux deux fonds pour les œuvres sociales et les primes, s'il en reste encore, le solde sera versé dans le Fonds pour les investissements de développement."

("Règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques", publié avec le décret n°59/CP du 03/10/1996, notre traduction).

À partir de 1999, deux nouvelles taxes sur les entreprises ont vu le jour : la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les revenus qui remplacent respectivement la taxe sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les bénéfices. Dès lors, les entreprises étatiques comme privées sont soumises aux mêmes règles fiscales et sont donc désormais considérées comme des entreprises privées face à l'État.

La notion de profit – mesure de la rentabilité économique de l'entreprise et donc la part qui théoriquement devrait lui revenir en tant que personne morale juridiquement indépendante – fait surgir une polémique jusqu'à présent latente. Elle se cristallise autour de la dichotomie résultat économique versus résultat fiscal. Le sentiment que nous avons eu lors des entretiens est une forme de méfiance et de crainte de la part des entreprises à l'encontre de l'administration centrale et plus particulièrement de l'administration fiscale. Nous avons l'impression que la fiscalité pèse encore très lourdement dans la mentalité des comptables. Ce qui explique l'importance qu'accordent les chefs comptables aux rapports comptables destinés à la direction fiscale.

Le tableau de synthèse ci-dessous 7 retrace l'évolution du calcul du résultat brut, la nature des prélèvements, taxes ou impôts pour arriver au profit net ou le résultat distribuable. Les éléments participant au calcul du profit net varient au gré des politiques financières et fiscales du Viêt-nam entre 1976 et 2002. La présentation du résultat décomposé nous permet de visualiser les rapports de force entre les différents partenaires et d'interpréter la signification économique que cet agrégat incarne à chaque étape de la transition économique et comptable.

Nous voulons, dans le tableau 7, mettre en perspective l'évolution des règles de répartition du surplus dégagé par l'entreprise. La notion de surplus varie en fonction des politiques économiques et fiscales de chaque période du processus de la transition. Cette évolution montre bien qu'il y a un changement profond dans les relations entre l'État et les entreprises étatiques.

Tableau7.: Décomposition du calcul du résultat en fonction des changements réglementaires comptables et fiscaux concernant les entreprises étatiques (1975 – 1999)

	<i>Ligne</i>	Communisme classique (1975 – 1989)	Mixte plan et marché (1990 – 1994)	Sortie du communisme (1995 – 1998)	Capitalisme à partir de 1999
1. Prix d'échange	(1)	Prix administrés	Prix administrés et Prix marché	Prix marché	Prix marché
2. Σ Charges	(2)	MP MOD Energie Amortissements (reversés à 100% au budget de l'État) Taxes spécifiques et professionnelles	MP MOD Energie Amortissements <i>(reversés en partie, 50% au budget de l'État)</i> Frais financiers Taxes spécifiques et professionnelles	MP MOD Energie Amortissements Frais financiers Provisions pour risques Taxes spécifiques et professionnelles	MP MOD Energie Amortissements Frais financiers Provisions pour risques Taxes spécifiques et professionnelles
3. Σ Prélèvements	(3)	Prélèvements étatiques			
4 Taxes et impôts considérés comme charges	(4)		4.1 Taxes sur le CA 4.2 Prélèvements pour l'utilisation des fonds étatiques : rentes sur les fonds	4.1 Taxes sur le CA	TVA déductible
5. Résultat imposable	(5)	(1) – [(2)+(3)]	(1) – [(2)+(3)+(4)]	(1) – [(2)+(3)]	(1) – [(2)+(3)]
6. Impôts sur les bénéfices	(6)		Impôts sur les bénéfices (taux ≈ 30% - 50%)	Impôts sur les bénéfices (taux ≈ 25% - 45%)	Impôts sur les revenus (taux ≈ 32%)
7. Profit net	(7)	(5)	(5) – (6)	(5) – (6)	(5) – (6)
8. Prélèvements sur les bénéfices avant répartition	(8)			(8) Prélèvements pour l'utilisation des sources de capitaux étatiques : forme <u>dividendes</u> à actionnaire État	
Signification du Profit net distribuable	(9)	Comparaison entre profit standard et profit réalisé : <u>mesure des efforts du collectif de l'entreprise communiste</u> dans le respect des normes de consommations. Mesures incitatives en laissant une part au collectif de l'entreprise	Indicateur de mesure des efforts du collectif de l'entreprise. <u>Théoriquement, il est distribuable à l'ensemble du personnel de l'entreprise (une forme d'entreprise auto-gestionnaire)</u>	Mesure de la "profitabilité" de l'exploitation des moyens de production industriels commerciaux et financiers. <u>Théoriquement, c'est ce qui est distribuable aux propriétaires des sources de capitaux autres que l'État.</u>	Mesure de la "profitabilité" de l'exploitation des moyens de production industriels commerciaux et financiers. <u>Il est distribuable aux propriétaires des sources de capitaux dont l'État</u>
Qui partage ce profit net ?	(10)	(1) Prélèvements une partie du profit net pour alimenter les 3 trois fonds pour l'entreprise (2) Le reste revient au budget de l'État	(1) Prélèvements une partie du profit net pour alimenter les 3 trois fonds pour l'entreprise avec des taux incitatifs (2) Rétributions supplémentaires aux travailleurs (3) Le reste revient au budget de l'État	(1) Prélèvements une partie du profit net pour alimenter les 3 trois fonds pour l'entreprise avec des taux incitatifs (2) Partenaires, investisseurs (3) Le reste revient au budget de l'État	(1) Prélèvements une partie du profit net pour alimenter quatre ¹⁰ fonds pour l'entreprise avec des taux incitatifs (2) Dividendes (3) Fonds de réserves financières (4) Le reste revient à l' entreprise

10 Un nouveau fonds est créé du nom de "Fonds pour les primes accordées aux cadres dirigeants" à hauteur de 5% maximal du profit après impôts. Un plafond sur les prélèvements maximum est fixé.

Nous dégageons dans la ligne (5) ce que nous appelons un résultat imposable qui est soumis par la suite aux impôts sur les bénéfices. Toutefois, entre 1990 et 2000, les entreprises étatiques qui sont financées principalement par les sources de fonds étatiques étaient soumises à plusieurs autres taxes ou impôts qui représentent une forme de loyers sur les capitaux alloués. La ligne (9) relate un profit net distribuable qui est par la suite soumis aux règles de répartition. Concernant les entreprises étatiques les règles sont sans aucun doute fixées par l'État. Or ce qui nous intéresse est de voir comment ce profit net est réparti entre les différents agents économiques (ligne 10). Ces règles de répartition nous apportent des éclairages sur le positionnement de l'État vis-à-vis du monde des entreprises et plus spécifiquement sur les modes de représentation de l'entreprise étatique au sein de l'économie vietnamienne au cours du temps.

Les extraits du récit d'un cadre des impôts en disent plus long sur la situation à la fois complexe et paradoxale dans ce jeu entre l'administration fiscale et les entreprises.

"Dans notre métier, nous assistons à un paradoxe : des logiques antagonistes entre les compagnies d'État et les compagnies privées :

– une compagnie d'État qui affiche des pertes est vraiment déficitaire parce qu'elle ne peut plus dissimuler ses pertes. Dans la mesure du possible, une compagnie d'État souhaite toujours afficher un bénéfice même si ce n'est qu'un résultat positif modeste. Pourquoi ? Parce que toutes les mesures d'incitation fixées par l'État sont définies à partir du résultat : les primes pour le personnel, la promotion de carrière, l'allocation de nouvelles ressources. Le bénéfice représente un enjeu à la fois politique, économique, financier et commercial pour la compagnie. Le résultat comptable est aussi l'image de marque de la compagnie (critères pour l'attribution des décorations et des félicitations collectives et/ou individuelles comme les dirigeants ou les personnes ayant fait des exploits dans leur travail). De plus, le résultat positif ouvre des portes à des contrats avec les autres compagnies d'État qui, connaissant le système, évitent des partenaires ayant un risque de solvabilité. Le talent du comptable réside aussi dans son art de présenter les comptes en faveur de cette image de marque et d'une manière plus matérielle de trouver les moyens légitimes pour distribuer des primes au personnel !

– l'évasion fiscale est plus récurrente parmi les entreprises privées : PME nouvellement créées."

(...) Je dirais à propos des postes sensibles, qu'il y en a plusieurs. J'étais moi-même agent des impôts chargé de suivre les compagnies d'État avant d'arriver au poste de responsable. La situation a certainement évolué si j'en crois ce que mes collaborateurs me racontent.

A l'époque, selon la réglementation, les compagnies devaient envoyer leurs rapports comptables 5 jours après la clôture de l'exercice comptable. Mais par contre, l'inventaire physique qui devait accompagner l'élaboration des rapports comptables n'était pas strictement réglementé. Si l'inventaire n'était pas réalisé simultanément avec la clôture des comptes, des modifications à mauvais escient étaient tentantes. La valorisation des stocks a été pendant longtemps un sujet de polémique suite à des scandales de fausses déclarations. Selon moi, il aurait été plus logique d'imposer en premier lieu l'inventaire des stocks après la clôture des comptes. La confection des chiffres venait après. C'est pourquoi aujourd'hui, nous accordons beaucoup d'intérêt aux

stocks. L'inventaire nous donne la quantité, la valorisation des stocks est l'autre aspect polémique des comptes de stocks.

Le deuxième poste est celui des créances à recouvrer. Il y a des cas où certaines créances ont été déjà récupérées, mais celles-ci ne sont pas encore tout de suite déduites. Les créances ou dettes sont un peu mélangées parce que ce sont des dettes interentreprises. Une compagnie peut être à la fois fournisseur et acheteur. Parlant de dettes, les dettes bancaires envers les banques d'État présente un autre aspect des relations ambiguës qui se tissent entre les différentes entités appartenant à la même grande famille : le secteur économique étatique vietnamien. Toutes ces dettes contractées par les compagnies représentent un vrai problème pour les autorités vietnamiennes qui ne peuvent pas trouver de mesures radicales. Sur certains dossiers, des sanctions ont été appliquées comme l'imposition d'amendes, mais exiger une amende d'une compagnie d'État en cessation de paiement est une mesure vaine et inutile. Beaucoup de dettes (capital et intérêts) des compagnies d'État ont été circonscrites et suspendues en attente de solution ce qui entraîne aussi un arrêt d'enregistrement des frais financiers ! Sur le plan théorique, l'unique solution pour ces problèmes de dettes cumulées consiste à vendre tous les actifs de la compagnie pour les rembourser. Or les moyens de production et le patrimoine des compagnies d'État sont définis selon la constitution comme la propriété collective du peuple. Qui donc pourrait être le repreneur si ce n'est l'État (cercle vicieux !)

Sur le plan théorique, les législateurs fiscaux et les normalisateurs comptables doivent se concerter dans leur travail. Mais chacun a ses propres contraintes. Notre travail est régi par la loi fiscale, tandis que la réglementation comptable n'est composée que de décrets et de circulaires. Le texte réglementaire comptable le plus important est l'Ordonnance sur les statistiques et la comptabilité qui datait des années 1990 (je crois). Je reconnais que la réglementation est la concrétisation des politiques économique et financière de chaque période du développement du pays. Nous travaillons ensemble mais des divergences sont inévitables sur des points précis. Nous avons des objectifs de collecte d'impôts donc quand une compagnie est bénéficiaire il faut qu'elle paye les impôts. Mais du point de vue des agents de gestion des actifs, le bénéfice de l'année N doit servir avant tout à combler les pertes de l'année N-1. Personnellement, je n'avais rien contre mes collègues, mais il faut que tout cela soit explicite dans les textes. Pour le moment, le manque de cohérence entre la loi fiscale et la réglementation comptable est à l'origine des disputes entre nous et nos collègues – gestionnaires financiers d'État. Jusqu'à présent, chaque institution défend ses intérêts propres tandis que la compagnie d'État est seule désarmée face à ces antagonismes.

Question : La loi comptable va être promulguée prochainement. Est-ce que vous pensez que la publication d'une loi sur la comptabilité sera le pont rapprochant les points de vue de vos deux institutions ?

La loi sur la comptabilité ne couvre pas tous les problèmes en finances. J'ai dit qu'il faut dans les deux secteurs des textes du même niveau hiérarchique. La comptabilité est l'expression sous-jacente de la politique financière. Le texte de loi sur la comptabilité va stipuler qu'il faut relater les transactions économiques d'une manière objective; par contre la loi sur la comptabilité ne fournit pas de réponse à nos divergences sur les définitions des concepts comptables : qu'est-ce qu'une charge ? qu'est-ce qu'un produit ? qu'est-ce que c'est le résultat avant impôt ?" (RC 6, responsable d'un département de la direction des impôts de Hô Chí Minh Ville)

Conclusion

La réforme comptable est l'un des chantiers de réformes prioritaires dans tout processus national de transition économique. La notion de résultat ou de profit est au carrefour des politiques économiques, financières (dans le sens de financement des entreprises) et comptables. C'est pourquoi, la notion de profit et les composantes pour déterminer le profit sont les éléments comptables les plus exposés à chaque changement de politique économique dans une économie communiste.

Or dans une économie communiste, l'État communiste incarne à la fois les intérêts des entreprises étatiques (qui sont financées par les autorités centrales principalement voire uniquement par les fonds budgétaires et qui constituent le pilier de l'économie nationale), les intérêts du peuple. Étudier la transition du communisme vers le capitalisme revient à observer la mutation de cet acteur clé qu'est l'État.

Notre travail de recherche historique montre qu'à chaque changement en politique financière régissant les entreprises étatiques, les éléments constituant la notion de profit sont réétudiés. L'une des conditions sine qua none dans le passage du capitalisme est la remise du rôle de l'État dans la sphère économique.

Nous nous sommes donc posé la question suivante : en quoi la transformation de la notion de résultat peut-elle contribuer au processus de désétatisation économique dans un processus de transition économique. L'étude historique de la transformation de la comptabilité et plus spécifiquement de la notion de résultat et de ses composantes a montré que la déconstruction et la reconstruction de la notion de résultat offre un terrain de négociation et de repositionnement de l'État – acteur économique vis-à-vis des entreprises étatiques.

Bibliographie

- Amblard, M., & Eyraud, C. (2008). La réforme des entreprises d'Etat chinoises, une entrée par la comptabilité : 1993 - 2001. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2(14), 27- 42.
- Andreff, W. (1993). The double transition from underdevelopment and from socialism in Vietnam. *Journal of Contemporary Asia*, 23(4), 515-531.
- Andreff, W. (1993). *La crise des économies socialistes : la rupture d'un système*. Grenoble: PUG.
- Andreff, W. (1995). Le contrôle des entreprises privatisées dans les économies en transition. Une approche théorique. *Revue économique*, 6(3).
- Andreff, W. (1998). Les aspects inertiels de la transition. *Les Cahiers de la recherche ESSCA Angers*(5), 11-90.
- Andreff, W. (2002a). *Analyses économiques de la transition post-socialiste*. Paris: La Découverte.
- Aoki, S. (1996). Viet Nam's State finance in transition: Towards economic development by using market mechanisms. *Journal of Development Assistance*, 2(1), 53-99.
- Ash, E. S., Robert. (1992). *Accounting in The Soviet Union*: Praeger Publishers.
- Bailey, D. (1978). Marx on accounting. *the Accountant*, 159-178.
- Bailey, D. (1988). Accounting in the USSR. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 9, pp. 133-156). London and New York: Routledge.
- Bailey, D. (1990). Accounting in the shadow of stalinism. *Accounting, Organizations and Society*, 15(6), 513-525.
- Bailey, D. (1992). The attempt to establish the Russian accounting profession 1875-1931, *Accounting, Business & Financial History* (Vol. 2, pp. 1): Routledge, Ltd.
- Bailey, D. (1995). Accounting in transition in the transitional economy., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 595): Routledge, Ltd.
- Bailey, D. T. (1988). *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed.): Routledge, London and New York.
- Bardin, L. (1977). *L'analyse de contenu* (1977, 1ère édition ed.): PUF.
- Beaud, S., & Weber, F. (1997). *L'enquête de terrain. Produire et analyser des données ethnographiques* Paris: La Découverte.
- Braudel, F. (1985). *La dynamique du capitalisme* (1985 ed.). Paris: Flammarion.
- Bryer, R. A. (1993a). Double-entry bookkeeping and the birth of capitalism: accounting for the commercial revolution in medieval northern Italy. *Critical Perspectives on Accounting*(4), 113-140.
- Bryer, R. A. (1994). Accounting for the social relations of feudalism, *Accounting & Business Research* (Vol. 24, pp. 209): CCH Group Limited.
- Bryer, R. A. (2000a). The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part one: Theory, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 25, pp. 131): Pergamon Press.
- Bryer, R. A. (2000b). The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: evidence, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 25, pp. 327): Pergamon Press.
- Bryer, R. A. (2005). A Marxist accounting history of the British industrial revolution: a review of evidence and suggestions for research. *Accounting, Organizations and Society*, 30(1), 25-65.

- Bryer, R. A., & Brignall, T. J. (1985). The GAAP in the inflation accounting debate, *Accountancy* (Vol. 96, pp. 32): Croner.CCH Group Limited.
- Brzezina, W., & Jaruga, A. (1988). Accounting evolution in a planned economy. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (Vol. Chapter 3, pp. 41-58.). London and New York: Routledge.
- Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 384-413.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. G., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5-27.
- Burlaud, A. s. l. d. (Ed.). (1999). *Les vingt ans de l'AFC*. Paris: Comptabilité - Contrôle - Audit.
- Burlaud, A. s. l. d., Poitral, F.-D., & Salustro, E. (1998). *Comptabilité et droit comptable. L'intelligence des comptes et leur cadre légal* (1^{ère} édition, 1998 ed.). Paris: Gualino.
- Cabagnols, P. (1996). Comptabilité et finances dans les pays de l'Est. *IFEC La Revue*(196), 35.
- Capron, M. (1993). *La comptabilité en perspective*. Paris: La Découverte.
- Capron, M., Chiapello, E., Colasse, B., & Richard, J. (2005). *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*. Paris: La Découverte.
- Chan, A., Tria Kerkvliet, B., & Unger, J. (1999). *Transforming Asian socialism : China and Vietnam compared*. Lanham: Rowman and Littlefield.
- Chavance, B. (1989). *Le système économique soviétique de Brejnev à Gorbatchev*: Nathan, Paris.
- Chavance, B. (1994a). *La fin des systèmes socialistes (crise, réforme et transformation)*. Paris: L'harmattan.
- Chavance, B. (1994b). *Les réformes économiques à l'est (de 1950 aux années 1990)*. Paris: Nathan.
- Chavance, B. (1996). *Marx et le capitalisme : la dialectique d'un système*. Paris: Nathan.
- Chavance, B. (1997). De la réforme du socialisme à la transformation post-socialiste : La Chine en perspective historique. *Actuel Marx*(22), 69-90.
- Chavance, B., Mangin, E., Motamed-Nejad, R., & Sapir, J. (1999). *Capitalisme et socialisme en perspective. Evolution et transformations des systèmes économiques*. Paris: La Découverte.
- Chiapello, E. (2005). Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise. In M. Capron (Ed.), *Les normes internationales, instruments du capitalisme financier* (pp. 121-150). Paris: La Découverte.
- Chiapello, E. (2006). Capitalism. In *Encyclopedia of Economic Sociology* (J. Beckert and M. Zafirovski ed., pp. 36-41). London: Routledge.
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 263-296.
- Chiapello, E., & Ding, Y. (2004). *Accounting and economic systems: an illustration with the economic transition process in China*. Paper presented at the The 3rd Workshop on Accounting and Regulation, Italie.
- Chiapello, E., & Medjad, K. (2007). Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne. *Sociologie du Travail*, 49, 46-64.
- Chiapello, E., & Ramirez, C. (2004). Sociologie de la comptabilité. *Comptabilité - Contrôle - Audit* (Spécial juin).
- Colasse, B. (Ed.). (2000). *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Economica.

- Colette, C., & Richard, J. (2000). *Comptabilité générale. Les systèmes français et anglo-saxons* (2000 ed.). Paris: Dunod.
- Ding, Y. (2000). Harmonisation trends in Chinese Accounting and remaining problems. *Managerial Finance*, 26(5), 31.
- Ding, Y. (2001). Les facteurs de risque hypothéquant la réussite de la réforme comptable en Chine. *La Revue de l'Association Française de Comptabilité*, 2(7).
- Do Thai, D. (1994). Économie de marché et transformations sociales au Vietnam. *Alternatives Sud*, 1(2), 121-134.
- Durand, R., Nikitin, M., & Lemarchand, Y. (1992). *Werner Sombart, le capitalisme et la comptabilité* (Vol. ECM1992). Paris: Ordre des Experts Comptables.
- Dutia, T. (1995). The restructuring of the system of accounting in Romania during the period of transition to the market economy., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 739): Routledge, Ltd.
- Eyraud, C. (2003). Pour une approche sociologique de la comptabilité. Réflexions à partir de la réforme comptable chinoise. For a sociological approach to accounting: Thoughts drawn from the Chinese accountancy reform. *Sociologie du Travail*, 45(4), 491-508.
- Eyraud, C. (2004). Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales. *Comptabilité - Contrôle - Audit*(Numéro thématique), 29-45.
- Ezzamel, M., Xiao, J. Z., & Pan, A. (2007). Political ideology and accounting regulation in China. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 669-700.
- Farge, A. (1989). *Le goût de l'archive* (septembre 1989 ed.). Paris: Éditions du Seuil
- Feleaga, N. (1992). Problèmes du choix et de l'implantation d'un nouveau système comptable dans un pays qui se passe d'une économie planifiée et centralisée à l'économie de marché. In A. d. I. A. f. d. comptabilité (Ed.), *Comptabilité et stratégie* (Vol. Chapitre 2 - Comptabilité, stratégie et développement économique).
- Fforde, A. (1999). From plan to market: the economic transitions in Vietnam and China compared. In T. K. in Chan (Ed.), (pp. 43-72): Unger.
- Fforde, A., & De Vylder, S. (1988). *Vietnam: an economy in transition*. Stockholm: Swedish International Development Authority
- Fforde, A., & De Vylder, S. (1996). *From plan to market : Vietnamese economic transition 1979-1994*: Boulder, Westview Press.
- Greenfield, G. (1994). The development of capitalism in Vietnam. *Socialist Register*, 203-234.
- Griffin, K. (1998). *Economic reform in Vietnam*. Basingstoke, Macmillan / New York: St Martin's Press.
- Hopwood, A. G. (1992). Accounting calculation and the shifting sphere of the economic, *European Accounting Review* (Vol. 1, pp. 125-143): Routledge, Ltd.
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge (Mass.): Cambridge University Press.
- Illés, K., Weetman, P., Clarkson, A. H., & Fraser, M. (1996). Change and choice in Hungarian accounting practice. An exploratory study of the Accounting Law of 1991, *European Accounting Review* (Vol. 5, pp. 523): Routledge, Ltd.
- Jaruga, A. (1988). Accounting in Poland. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 8, pp. 122-132). London and New York: Routledge.
- Jaruga, A. (1993). Changing rules of accounting in Poland., *European Accounting Review* (Vol. 2, pp. 115): The European Accounting Association.

- Jaruga, A. (1995). Accounting issues arising in the context of the transition to market economies: the experiences of Poland. In *Accounting reform in central and eastern Europe* (pp. 39-41).
- Jaruga, A. (1996). Accounting in socialist countries. The beginnings of reform. In N. Garrod & S. McLeay (Eds.), *Accounting in transition* (1996, First edition ed., Vol. Chapter 2, pp. 12-27). London and New York: Routledge.
- Kornai, J. (1984). *Socialisme et économie de la pénurie* (L. Berko, K. Kozma-Dombrowszky, I. Magyar & r. p. M. Lavigne), Trans. 1ere édition en langue française ed.): Economica.
- Kornai, J. (1986). The Hungarian Reform Process: Visions, Hopes and Reality *Journal of Economic Literature*, XXIV.
- Kornai, J. (1990). *Du Socialisme au capitalisme. L'exemple de la Hongrie* (R. Saint-James, Trans.). Paris: Gallimard.
- Kornai, J. (1992). The principles of privatization in Eastern Europe. *De Economist*, 140(2), 153-176.
- Kornai, J. (1996). *Le système socialiste. L'économie politique du communisme*. (T. d. l. a. d. T. s. s. t. p. e. o. communism & O. U. P. P. N. J. Oxford, Princeton University Press, 1992, Trans.). Grenoble: PUG.
- Kornai, J. (2000a). Making the transition to private ownership. *Finance and development* 37(3), 12-13.
- Kornai, J. (2000b). What the Change of System From Socialism to Capitalism Does and Does Not Mean, *Journal of Economic Perspectives* (Vol. 14, pp. 27-42): American Economic Association.
- Kornai, J. (2001a). *Dix ans après The Road to a Free economy. L'auto-évaluation de l'auteur*. Paper presented at the Annual World Bank Conference on Development Economics 2000.
- Kornai, J. (2001b). *La transformation économique postsocialiste. Dilemmes et décisions*. Paris: Éditions de la Maison des sciences de l'homme.
- Kosmala-MacLulich, K. (2003). The true and fair view construct in the context of the Polish transition economy: some local insights., *European Accounting Review* (Vol. 12, pp. 465): Routledge, Ltd.
- Krzywda, D., Bailey, D., & Schroeder, M. (1995). A theory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland. *European Accounting Review*, 4(4), 625-657.
- Krzywda, D., Bailey, D., & Schroeder, M. (1996). The impact of accounting on financial reporting in Poland. In *Accounting in transition* (pp. 61-92): Routledge, London and New York.
- Lavigne, M. (1979). *Les économies socialistes soviétique et est-européennes* (3^e édition et mise à jour ed.). Paris: Armand Colin.
- Lavigne, M. (1985). *Économie internationale des pays socialistes*. Armand Colin, Paris.
- Lavigne, M. (1999). *Économie du Vietnam. Réforme, ouverture et développement*. Paris: L'Harmattan.
- Lê Van, C., & Mazier, J. (1998). *L'économie vietnamienne en transition. Les facteurs de réussite*. Paris: L'Harmattan.
- Lemarchand, Y., & Nikitin, M. (1999). Vingt ans d'histoire de la comptabilité *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mai 1999, 123-135.
- Lemarchand, Y., & Nikitin, M. (2000). Capitalisme et comptabilité. In *Encyclopédie de comptabilité* (pp. 771). Paris: Economica.
- Marx, K. (1867). La formule générale du capital. Livre 1, chapitre 4. In *Le capital* (1985 ed., pp. 115-121): Flammarion, Collection Champs.

- Marx, K. (1990). *Capital. A critique of political economy*. London: Penguin Classics (new left review).
- Mihaylova, S. (2000). Autonomisation des entreprises ex-étatiques, signe essentiel de la transition : le cas des entreprises bulgares. *Revue des sciences de gestion*(182-183), 27-43.
- Mihaylova, S. (2005). *La transition vers l'économie de marché : une affaire de compromis*. Paper presented at the XIV ieme Conférence internationale de management stratégique, Angers, Pays de la Loire, France.
- Nobes, C. (1992). *International classification of financial reporting* (2nd edition ed.): Routledge.
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting., *Abacus* (Vol. 34, pp. 162): Blackwell Publishing Limited.
- Nobes, C. (2004). On accounting classification and the international harmonisation debate., *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 29, pp. 189): Pergamon Press.
- Nobes, C., & Parker, R. (1998). *Comparative International Accounting* (Fifth edition ed.): Prentice Hall Europe.
- Nobes, C. W. (1984). *International classification of financial reporting*: Beckenham Kent: Croom Helm.
- Paquet, E. (2004a). Les transformations des entreprises étatiques vietnamiennes depuis 1987. In (pp. 111-135). Gironde Maurer
- Paquet, E. (2004b). *Réforme et transformation du système économique vietnamien 1979 - 2002* (Vol. 1). Paris: L'Harmattan.
- Richard, J. (1980). *Comptabilité et systèmes économiques*. Université Paris I - La Sorbonne, Paris.
- Richard, J. (1997). Les pays de l'Europe de l'Est. In L. Vuibert (Ed.), *Comptabilité internationale* (pp. 351-403). Paris.
- Richard, J. (2000). Comptabilité en Russie. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 1317): Economica, Paris.
- Richard, J., & Colette, C. (2005). *Système comptable français et normes IFRS* (7^e édition ed.). Paris: Dunod.
- Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: the process of translation. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), 547-570.
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as "inscription": action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 685-708.
- Scholcz, R. L. (1988). Accounting in Hungary. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 7, pp. 107-121). London and New York: Routledge.
- Schroll, R. (1995). The new accounting system in the Czech Republic., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 827): The European Accounting Association.
- Seignobos, C. (1901). *La méthode historique appliquée aux sciences sociales*. Paris: F. Alcan.
- Sombart, W. (1926). L'emploi du calcul. Chapitre 9. In *Le bourgeois* (pp. 123-126). Paris: Payot.
- Sombart, W. (2001a). Capitalism. In N. S. R. Grundmann (Ed.), *Economic life in the modern age* (pp. 3-63). New Brunswick (U.S.A.) and London (U.K.): Transaction Publishers
- Sombart, W. (2001b). *Economic life in the modern age* (2001 ed.). New Brunswick (U.S.A.) and London (U.K.): Transaction Publishers.
- Sucher, P., & Jindrichovska, I. (2004). Implementing IFRS: A case study of the Czech Republic. *Accounting in Europe*, 1(2004), 109-141.

- Tang, Q., & Lau, A. (2000). Accounting reforms in China: a transition from state plan and control-oriented system to capital market-oriented system. *Managerial Finance*, 26(5), 80.
- Wallerstein, I. (1985). *Le capitalisme historique* (2002 ed.). Paris: Editions la Découverte.
- Walton, P., Haller, A., & Raffournier, B. (1998). *International Accounting*. USA: International Thompson Business Press.
- Weber, M. (1920). *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme* (B. I. Gesammelte Aufsätze zur Religionssoziologie, 4.Aufl. (Tübingen, Mohr, 1947), Trans. 1964 ed.). Paris: Plon.
- Weber, M. (1923). La naissance du capitalisme moderne. Chapitre 4. In *Histoire économique* (1991 ed.). Paris: Gallimard.
- Weber, M. (1971). *Economie et société* (J. Chavy & E. d. Dampierre, Trans. Vol. 1). Paris: Plon.
- Young, S. D. (1999). From plan to market: financial statements and economic transition in the East German enterprise., *European Accounting Review* (Vol. 8, pp. 157-189): The European Accounting Association.

Constitutions du Vietnam (Les) : 1946, 1959, 1980, 1992, Hà nô: Éditions Thế Giới.
Socialisme de marché : Chine, Vietnam, Cuba. Paris: L'Harmattan, Louvain-la-Neuve, Centre tricontinental, 2001.