



**HAL**  
open science

## Evolution des formes comptables en contexte de transition économique. Le cas du Viêt Nam

Nhu Tuyên Lê

► **To cite this version:**

Nhu Tuyên Lê. Evolution des formes comptables en contexte de transition économique. Le cas du Viêt Nam. Sciences de l'Homme et Société. HEC PARIS, 2008. Français. NNT: . pastel-00004658

**HAL Id: pastel-00004658**

**<https://pastel.hal.science/pastel-00004658>**

Submitted on 30 Jan 2009

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES DE PARIS

Ecole Doctorale « Sciences de la Décision et de l'Organisation » - ED 471  
Equipe de Recherche GREGHEC - UMR 2959

**ÉVOLUTION DES FORMES COMPTABLES EN CONTEXTE DE  
TRANSITION ÉCONOMIQUE  
LE CAS DU VIÊT NAM**

**TOME 1/3**

THÈSE

présentée et soutenue publiquement le 16 juillet 2008  
en vue de l'obtention du

**DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION**

par

**Nhu Tuyên LÊ**

JURY

- Président du Jury :** **Monsieur Marc NIKITIN**  
Professeur  
Université d'Orléans – Faculté de Droit, Economie et Gestion
- Directeur de recherche :** **Madame Eve CHIAPELLO**  
Professeur  
École des Hautes Etudes Commerciales
- Rapporteurs :** **Monsieur Joël BROUSTAIL**  
Professeur des Universités  
Co-Directeur du Centre Franco Vietnamien de Gestion de HCMV
- Monsieur Jacques RICHARD**  
Professeur  
Université Paris IX Dauphine
- Suffragants :** **Monsieur Yuan DING**  
Professor of Accounting, China Europe International Business School  
CEIBS – SHANGHAI
- Monsieur Patrick GILBERT**  
Professeur  
I.A.E. de Paris, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne



Le Groupe HEC n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



## Remerciements

Ma gratitude va, en tout premier lieu, à mon Directeur de thèse, Madame Le Professeur Eve CHIAPELLO, qui a suivi cette étude avec intérêt et bienveillance. Ses conseils pertinents et ses observations toujours judicieuses ont contribué grandement à me projeter plus loin dans les recherches pour bâtir ce travail.

J'ai contracté une dette envers les Vétérans de la comptabilité vietnamienne dont les contributions ont été décisives dans l'élaboration de ce travail historique. L'ouverture de leurs archives et de leur bibliothèque personnelles, la franchise de leurs témoignages m'ont fourni de précieuses indications.

Je tiens également à remercier tous les ami(e)s vietnamiens, anciens et nouveaux dans la profession comptable qui, à titre divers, ont répondu sans réticence à mes innombrables questions.

Je ne serais jamais assez reconnaissante à toutes les personnes au Viêt-nam comme en France pour leur accueil, leur sollicitude, leurs conseils et leur compétence. Je ne peux pas tous les citer tellement la liste est longue mais qu'ils sachent que leur empreinte est gravée dans chaque page de cette thèse.

Que soient encore remerciés :

- Les professeurs du Groupe HEC Paris et plus particulièrement les professeurs du département Information – Comptabilité – Contrôle et Organisation pour leurs discussions, critiques et conseils ;
- Les documentalistes de la bibliothèque HEC Paris pour leur professionnalisme, leur patience et leur efficacité ;

- Les secrétaires du Doctorat HEC Paris et les secrétaires du département Information – Comptabilité – Contrôle et Organisation pour leur aimable et bienveillant accompagnement ;
- Les camarades et ami(e)s du Doctorat pour les échanges et discussions qui m’ont permis d’avancer. Leur amitié m’a aidée à ne jamais perdre courage ;
- Les personnes qui ont l’amabilité d’accepter la tâche ingrate de relecture de la première version du manuscrit. Leurs critiques argumentées et leurs suggestions m’ont aidée à l’affiner ;
- Le personnel du groupe HEC Paris pour leur assistance et leur disponibilité.

J’assure, enfin, de ma gratitude la Fondation HEC pour sa confiance et l’aide financière qu’elle m’a accordée.

Les dialogues constructifs, les rencontres, le concours fidèle et patient, la disponibilité des uns et des autres durant toutes ces années ont nourri une sorte de sérénité dans l’élaboration de ce travail.

Qu’à côté de tous ces soutiens, mes parents, mes sœurs et frères sachent deviner que je ne peux mesurer ce que je leur dois.

# Table des matières

**Introduction générale ..... 1**

**Première partie. Éléments conceptuels d'analyse de la transition économique et comptable..... 31**

**Chapitre 1. Système économique de type communiste et caractéristiques-types de la comptabilité communiste ..... 37**

Introduction ..... 39

**1.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de communistes .. 40**

1.1.1. Les définitions du communisme ..... 40

1.1.2. La propriété collective et les agents économiques dans le communisme ..... 45

1.1.3. La planification et les règles de fonctionnement du communisme ..... 49

**1.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité communiste ..... 59**

1.2.1. Origines et définition de la comptabilité communiste ..... 59

1.2.2. Les caractéristiques de la comptabilité d'entreprise communiste..... 62

Conclusion – Résumé du chapitre 1 ..... 73

Encadré 1.4.: Synthèse des idéaux-types économique et comptable communistes ..... 74

**Chapitre 2. Système économique de type capitaliste et caractéristiques-types de la comptabilité capitaliste..... 75**

Introduction ..... 77

**2.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de capitalistes ..... 77**

2.1.1. Le mot "capitalisme" ..... 78

2.1.2. Le concept de "capitalisme" ..... 82

2.1.3. Les caractéristiques typiques d'un système économique capitaliste ..... 84

2.1.4. Le capitalisme et l'économie de marché..... 96

2.1.5. Économie de marché et "économie libre" selon Kornai (1990)..... 100

**2.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité capitaliste ..... 103**

2.2.1. Le concept de capital et ses formes comptables ..... 109

2.2.2. L'esprit d'accumulation du capital et ses formes comptables ..... 113

2.2.3. La notion de surplus et le concept de résultat comptable ..... 118

2.2.4. La relation entre le politique et l'économique à travers les formes comptables ..... 124

2.2.5. L'activité d'audit comptable indépendant .....	127
Conclusion – Résumé du chapitre 2 .....	128
Encadré 2.2.: Synthèse des idéaux-types économique et comptable capitalistes .....	129
<b>Chapitre 3. Comptabilité et transition économique : la littérature .....</b>	<b>131</b>
Introduction .....	133
<b>3.1. Les formes de description de la transition économique.....</b>	<b>138</b>
3.1.1. Capitaux privés, nouvelles sources de financement pour les entreprises .....	138
3.1.2. Coordination par les marchés, alternative de la planification centralisée.....	140
3.1.3. Indissociabilité entre économie et comptabilité, postulat général dans les études de la transition économique post-communiste .....	141
<b>3.2. Les cadres théoriques dans l'étude des réformes de la comptabilité dans les pays en transition .....</b>	<b>143</b>
3.2.1. Cadre théorique des idéaux-types de comptabilité pour les pays en transition européens (Krzywda, Bailey et al., 1995).....	143
3.2.2. Divergences des perceptions de changements chez les Comptables des pays en transition (Boross, Clarkson et al., 1995) .....	152
3.2.3. Diversité des modes de régulation comptable et axes de "changements névralgiques" dans les pays en transition d'Europe de l'Est (Richard, 1997, 2000) .....	153
3.2.4. Liens entre comptabilité et capitalisme : ébauche d'un idéal-type de la comptabilité capitaliste (Chiapello et Ding, 2004) .....	156
3.2.5. Impact de l'idéologie politique sur la réglementation comptable, évolution du concept de "prudence" en comptabilité chinoise (Ezzamel, Xiao et al., 2007).....	158
3.2.6. Comptabilités des pays occidentaux, alternative comptable pour les pays en transition..	164
<b>3.3. Les changements institutionnels de la comptabilité et la transition économique .....</b>	<b>170</b>
3.3.1. Les instances gouvernementales, maître d'œuvre des réformes comptables.....	170
3.3.2. L'adoption des normes internationales dans l'élaboration de la nouvelle législation comptable.....	174
3.3.3. D'un utilisateur unique à une pluralité d'utilisateurs de l'information comptable .....	179
3.3.4. L'émergence de la profession comptable et des associations professionnelles .....	181
3.3.5. La formation standardisée avec des programmes diplômants .....	185
3.3.6. Du contrôle de l'État à l'audit comptable externe et indépendant.....	187
<b>3.4. Les transformations de la comptabilité et la transition économique.....</b>	<b>191</b>
3.4.1. Création d'un cadre législatif pour la comptabilité d'entreprise .....	191
3.4.2. Plan uniforme de comptes réadapté à l'économie de marché.....	195
3.4.3. Adoption des principes des comptabilités de type capitaliste.....	197
3.4.4. Transformations des formes comptables .....	201
3.4.5. Transformations des états comptables .....	209
Conclusion – Résumé du chapitre 3 .....	212
Encadré 3.1.: Analyse comparative des transformations comptables dans la littérature et les "caractéristiques idéaltypiques" proposées nous .....	213

<b>Deuxième partie. Étude empirique du cas Viêt-nam.....</b>	<b>215</b>
<b>Chapitre 4. Méthodes d'enquête et présentation des sources de données .....</b>	<b>223</b>
Introduction .....	225
<b>4.1. Méthodes d'enquête .....</b>	<b>225</b>
4.1.1. Une recherche fondée sur les études historiques .....	226
4.1.2. Les méthodes d'analyse des données.....	251
4.1.3. Les critères de qualité des enquêtes .....	263
<b>4.2. Présentation des sources de données .....</b>	<b>267</b>
4.2.1. Les documents écrits officiels.....	267
4.2.2. Les récits de pratiques .....	279
4.2.3. Le questionnaire.....	283
Conclusion – Résumé du chapitre 4 .....	297
<b>Chapitre 5. Réformes et transition économique vietnamienne (1975 – 2003).....</b>	<b>301</b>
Introduction .....	303
<b>5.1. Caractéristiques de la situation économique des deux Viêt-nam (1954 – 1975)..</b>	<b>311</b>
5.1.1. La République démocratique du Viêt-nam et le modèle d'économie planifiée à la soviétique.....	311
5.1.2. La République du Viêt-nam et le modèle d'économie de marché .....	319
<b>5.2. La généralisation du socialisme "classique" du nord dans la République socialiste du Viêt-nam (1976-1979) .....</b>	<b>325</b>
5.2.1. L'implantation du modèle d'économie socialiste du nord dans le sud (2e plan quinquennal 1976 – 1980) .....	330
5.2.2. Le secteur étatique : pilier de l'économie socialiste .....	332
5.2.3. Les prix administrés.....	335
<b>5.3. Un système économique de type dual (1979 – 1995) .....</b>	<b>340</b>
5.3.1. La planification revisitée et le mixte plan hors plan (3e plan quinquennal 1981-1986)...	340
5.3.2. La politique <i>Đổi mới</i> et le mixte plan marché (4e plan quinquennal 1986- 1990).....	365
5.3.3. La restructuration du secteur étatique (5e plan quinquennal 1991- 1995).....	374
<b>5.4. Un système économique de type capitaliste (1995 – 2003).....</b>	<b>382</b>
5.4.1. Les différentes formes d'entreprise .....	382
5.4.2. Le renforcement du secteur étatique selon les règles du marché.....	384
5.4.3. La rénovation du secteur bancaire vietnamien .....	401
Conclusion – Résumé du chapitre 5 .....	404

## **Chapitre 6. Évolution des formes de la comptabilité d'entreprise vietnamienne du communisme vers le capitalisme (1975 – 2003)..... 407**

Introduction .....	409
<b>6.1. Les comptabilités d'entreprise dans les deux Viêt-nam entre 1954 et 1975.....</b>	<b>416</b>
6.1.1. La République démocratique du Viêt-nam (Nord) et l'adoption d'un système de comptabilité de type communiste .....	417
6.1.2. La République du Viêt-nam (Sud) et les comptabilités privées des entreprises (1956 – 1975).....	438
<b>6.2. Les formes de la comptabilité communiste vietnamienne (1976-1986) .....</b>	<b>441</b>
6.2.1. La définition de la comptabilité socialiste .....	442
6.2.2. La normalisation comptable, pierre angulaire de la planification centralisée.....	446
6.2.3. La normalisation comptable, procédé de contrôle de la gestion des entreprises .....	449
6.2.4. Le compte consommations et la détermination du bénéfice d'exploitation.....	475
6.2.5. Le compte bénéfices et pertes et la notion de profit .....	481
6.2.6. La politique sur les biens fixes et les amortissements .....	493
6.2.7. Les rapports comptables et les destinataires .....	497
6.2.8. Le système de contrôle et d'examen des comptes annuels des compagnies étatiques .....	501
<b>6.3. La consolidation de la comptabilité communiste et l'autonomie financière des entreprises étatiques (1986 – 1994) .....</b>	<b>508</b>
6.3.1. Le renforcement du cadre de normalisation comptable et l'octroi d'autonomie financière aux compagnies étatiques .....	511
6.3.2. Les modifications dans la présentation du tableau récapitulatif des biens .....	521
6.3.3. Les modifications dans la politique des biens fixes et des amortissements.....	525
6.3.4. L'autonomie financière et les prélèvements sur les fonds budgétaires.....	533
6.3.5. L'introduction de la notion de revenus et la nouvelle présentation du document résultat économique.....	534
6.3.6. Une reconnaissance institutionnelle pour le poste de chef comptable.....	545
<b>6.4. Vers une comptabilité modernisée à l'internationale sous l'égide de l'État (1995 – 2003).....</b>	<b>550</b>
6.4.1. Le renforcement du droit des affaires et le régime de comptabilité d'entreprise (1995)..	553
6.4.2. Le principe d'entité comptable et la nouvelle présentation du bilan comptable.....	561
6.4.3. La nouvelle forme de l'actif .....	564
6.4.4. Les problématiques des charges déductibles dans le calcul du résultat comptable .....	568
6.4.5. La notion de profit et les règles de répartition .....	576
6.4.6. La modernité à l'occidentale et les standards comptables vietnamiens.....	584
6.4.7. La création des associations professionnelles de comptabilité .....	587
6.4.8. L'émergence de l'activité d'audit comptable indépendant.....	589
6.4.9. L'harmonisation avec les normes comptables internationales et la loi sur la comptabilité (2003).....	590
Conclusion – Résumé du chapitre 6.....	596

## **Chapitre 7. Perceptions des transformations de la comptabilité vietnamienne . 605**

Introduction .....	607
<b>7.1. Données du questionnaire.....</b>	<b>609</b>
7.1.1. Nature des données du questionnaire.....	610
7.1.2. Traitements statistiques sur les binômes de réponses .....	614
<b>7.2. Description de l'échantillon.....</b>	<b>619</b>
7.2.1. Description de l'identité des répondants.....	619
7.2.2. Description des entreprises de l'échantillon .....	626
7.2.3. Profils des répondants de l'échantillon.....	630
<b>7.3. Perceptions des transformations comptables .....</b>	<b>637</b>
7.3.1. Objectifs de la comptabilité .....	640
7.3.2. Concept de capital.....	657
7.3.3. Concept d'actif.....	668
7.3.4. Concept de résultat .....	675
7.3.5. Concept de charge.....	692
7.3.6. Principe de prudence.....	692
<b>7.4. Perceptions des transformations des institutions réglementaires et organisations professionnelles comptables.....</b>	<b>701</b>
7.4.1. Hypothèses de non changement de la forme "Sources comptables" .....	702
7.4.2. Émergence de la profession d'audit comptable indépendant.....	702
7.4.3. Émergence des associations professionnelles comptables.....	707
<b>Conclusion – Résumé du chapitre 7.....</b>	<b>711</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>717</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>727</b>

**Liste des figures, schémas et tableaux**

## **Liste des annexes (Tome 3/3)**

<b>Annexe 1 : Documentation écrite (avec traduction).....</b>	<b>747</b>
<b>Annexe 2 : Entretiens (avec traduction).....</b>	<b>929</b>
<b>Annexe 3 : Questionnaire et résultats des traitements statistiques.....</b>	<b>1037</b>
<b>Annexe 4 : Données <i>ad hoc</i> pour la thèse .....</b>	<b>1091</b>

# **INTRODUCTION GÉNÉRALE**



## Introduction générale

*"(...) Depuis 1989, une nouvelle génération de faiseurs de révolution tente de transformer l'Europe de l'Est et l'ancienne Union soviétique. Ces pays se retrouvent sans institutions, sans ressources et avec des sociétés civiles embryonnaires. Ils n'ont d'autre choix que de s'arrimer à un système qui promet de combiner liberté et prospérité. (...)*

*L'effondrement du communisme, qui a surpris par sa soudaineté et par son ampleur, n'a été accompagné d'aucun modèle de rechange ni d'aucun programme de gouvernement. L'appel au secours lancé à l'autre camp coïncide, malheureusement, avec une crise de liquidités sans précédent dans les pays capitalistes. Et le paradoxe veut que ce soit l'incapacité à financer véritablement les réformes qui conduit ces pays à se poser en donneurs de leçons. (...)*

*(...) Dans les pays d'hier encore communistes, un catéchisme remplace l'autre, une nomenklatura se substitue à l'ancienne. Ce n'est plus le Parti communiste, mais la nébuleuse libérale qui sert de "guide idéologique". La longue fréquentation du grand frère de Moscou a engendré chez beaucoup d'anciens communistes une docilité qui se manifeste aujourd'hui envers ceux qui ont le pouvoir de desserrer les cordons de la bourse. Ce qui se faisait au nom du sens de l'histoire est justifié par les exigences de marché." (Warde, Ibrahim, le Monde diplomatique, 1<sup>er</sup> mai 1992, mise en gras par nous)*

*"La chute du mur de Berlin, en 1989, suivie de l'effondrement des régimes communistes de l'ex-bloc soviétique, avait fait naître l'espoir d'une transition rapide des anciennes économies socialistes vers une économie de marché." (Andreff, 1998, introduction, mise en gras par nous)*

*"Après tout, il y a désormais un quasi-consensus à l'Ouest sur les vertus du modèle démocratique, sur la pertinence à se fixer comme objectif de la dupliquer à travers le monde, et dans l'ex-empire soviétique en particulier : cette transition-là ne fait pas réellement problème dans son principe." (Wild, 2001, p. 10, mise en gras par nous)*

Ces citations empruntées à des discours de nature différente (journalistique, académique) comme d'orientation politique différente partagent néanmoins le même constat : suite à l'effondrement du bloc communiste, l'"économie de marché à l'occidentale" apparaissait comme la voie de sortie logique des anciennes économies socialistes. Une batterie de remèdes disponibles dans le monde occidental, tels que politiques de stabilisation, libéralisation des marchés, privatisation des activités, libre-échange, était d'emblée proposée.

Parmi eux, la réforme comptable. Ainsi Andreff (1993), dans son livre intitulé *La crise des économies socialistes : la rupture d'un système*, évoque la nécessité de réformer la comptabilité d'entreprise pour répondre aux changements du monde des entreprises et suggère aux pays en transition d'adopter une comptabilité commerciale en parties doubles<sup>1</sup> de type occidental.

*"Une gestion privée et adaptée à l'économie de marché (des entreprises privées ou d'État) repose sur une comptabilité d'entreprise totalement différente de celle qui prévalait dans les économies centralisées et planifiées (EPC). Il s'agit en l'occurrence d'adopter une comptabilité commerciale en partie double, entérinée dans le cadre institutionnel à l'aide d'un plan comptable de type occidental, et appliquée au niveau des entreprises à l'aide d'un savoir-faire acquis par formation et par transfert des techniques comptables en usage à l'Ouest. Dans les anciennes EPC, la comptabilité était une tâche de faible statut et sans prestige, et la profession de comptable avait un caractère mineur."* (Andreff, 1993, p. 355, mise en gras par nous)

Notre thèse est consacrée à l'analyse du rôle de la comptabilité dans ce grand chambardement politique, économique et social que l'on a appelé la transition.

### ***Transition économique et réforme comptable***

Dans la foulée des grandes mesures de stabilisation macro-économique, se sont insérées des considérations d'ordre micro-économique, et certaines portant sur la comptabilité. Les changements comptables furent abordés comme une suite logique du changement de système économique. La disparition du socialisme et l'introduction d'une économie de marché semblaient requérir une nouvelle comptabilité correspondant aux caractéristiques du nouveau système.

*"(...) La transition d'une économie centralisée et planifiée vers une économie de marché affecte aussi les concepts et les principes comptables qui étaient conçus pour la planification, la gestion et le contrôle administratif de l'État. (...) Ce processus exige des changements appropriés dans la réglementation comptable. Les entreprises commerciales et privées et les joint-ventures doivent travailler dans des conditions de marché. Les nouveaux utilisateurs exigent de l'information sur la situation financière et la performance économique de l'entreprise. Il est donc essentiel de choisir le système comptable qui convient le mieux au pays."* (Jaruga, 1995, p. 40, notre traduction, mise en gras par nous)

Les analystes des changements comptables ont été prompts à les interpréter comme le résultat des méfaits du système d'économie dirigée et de son système comptable.

---

<sup>1</sup> L'expression s'écrit "partie double" ou "parties doubles" (selon les auteurs)

*"L'histoire de la comptabilité sous le socialisme est l'histoire d'une tentative de mise en œuvre d'un système comptable en l'absence d'un mécanisme de prix effectif. (p. 596)*

*En Russie soviétique, la tentative de se dispenser d'une comptabilité en calcul monétaire fut abandonnée dès la période du communisme (1919-21). C'est ainsi que dans d'autres pays socialistes, la comptabilité en partie double fut pratiquée, les entrées étant enregistrées sur la base de l'unité monétaire de la monnaie nationale en vigueur. Le système comptable était utilisé pour enregistrer les effets immédiats des activités des entreprises d'État exprimés en valeurs monétaires.*

*Les données entrant et circulant au travers du système comptable, généralisées au travers de l'utilisation d'une unité commune dans les comptes étaient dérivées des prix. Or comme les prix étaient non seulement contrôlés, mais aussi confectionnés artificiellement, les données issues du système comptable manquaient de contenu économique. Par conséquent, la comptabilité était neutralisée. La neutralisation de la comptabilité (c'est-à-dire le fait de la rendre inutilisable pour guider les actions économiques) était une conséquence voulue et non pas un effet accidentel dans la création comptable des pays socialistes. Ceci était ainsi parce que la comptabilité dans des pays capitalistes était perçue comme un outil de légitimation de l'appropriation privée du surplus économique produit par la société. (...) (p. 597)*

*(...)La comptabilité n'était pas conçue pour guider les activités des entreprises, quoiqu'elle fût fiable dans la détermination des primes d'encouragement liées à la performance de l'entreprise" (p. 598). (Bailey, 1995, pp. 596-598, notre traduction et mise en gras par nous)<sup>2</sup>*

Si la comptabilité occupe une place relativement mineure dans les raisonnements des économistes et des experts de la transition, elle y est toujours présente. Ce qui montre que ce domaine ne semble pas épargné dans ce bouleversement socio-politico-économique. Nous pensons pour notre part la comptabilité fait partie des artefacts les plus exposés dans le processus de la transition. Quel est son vrai rôle dans ce scénario de la transition ?

---

<sup>2</sup> *"The history of accounting under socialism is the history of an attempt to operate an accounting system in the absence of an effective price mechanism. In Soviet Russia an early attempt to dispense with the use of monetary accounting, during the period of war communism (1919-21) was abandoned<sup>2</sup>. Thereafter, and later in the other socialist countries, double entry bookkeeping was utilized, the entries being compile in units of the relevant national currency. The accounting system was used for recording the immediate effects of the activities of the state enterprises in monetary terms.*

*The data entering into, and flowing through, the accounting system, generalized through the use of a common unit of account, were, derived from prices. However, prices were not only controlled<sup>2</sup> but also contrived<sup>2</sup>. Consequently the data derived from the accounting system lacked an economic content. In effect, accounting is neutralized.*

*The neutralization of accounting (i.e. rendering it unusable for guiding economic actions) was an intended consequence, and not an accidental occurrence, in the establishment of socialist countries<sup>2</sup>. It happened because accounting in capitalist countries, being at the disposal of the individual capitalist, was perceived to be primarily a tool of exploitation in legitimizing the private appropriation of a socially produced surplus. Thus, into the early 1980s the leading Soviet accounting theoretician was able to reassert that "under capitalism economic accounting is utilised in the interests of the ruling class – the class of capitalists' (Makarov, 1983: p.3).*

*(...) Accounting was not intended for use in guiding the activities of the enterprise, although it was relevant for the determination of the bonus entitlement linked to enterprise performance. " (Bailey, 1995, pp. 596-598)*

Les études sur la transition économique sont principalement descriptives et rares sont celles qui abordent les liens entre changements de système économique et changements comptables. Il existe certes des études sur le changement comptable, et d'autres sur le changement économique, mais elles sont dissociées.

### *Liens entre comptabilité et économie*

Le rapport entre transition économique et comptable renvoie plus globalement au lien entre économie et comptabilité. Sur cette question, le thème le plus traité dans les études historiques est celui concernant les liens entre la comptabilité et l'émergence du capitalisme. Par ailleurs, les auteurs en comptabilité internationale proposent des classifications des comptabilités nationales en choisissant comme critère de classification le système économique (Mueller, 1967 ; Nobes, 1992, 1998, 2004 ; Richard, 2005). Le système économique est, dans ces travaux, associé à des groupes de comptabilités nationales pratiquées dans les pays relevant d'un type de système économique.

### *Liens entre comptabilité en parties doubles et capitalisme*

La littérature sur la genèse du capitalisme en Occident montre, d'une part sur le plan discursif un recours au vocabulaire comptable par les économistes et, de l'autre, l'appui pris par ces derniers sur l'arsenal conceptuel comptable pour expliciter les phénomènes économiques (Chiapello, 2007). L'auteur le plus audacieux dans cette démarche, nous semble-t-il, est le sociologue allemand Werner Sombart quand il a écrit dans son ouvrage intitulé "*Der moderne Kapitalismus*" (1916) :

*"(...) Toute forme d'ordre nous renforce. Ceci est particulièrement vrai des choses du commerce. "L'ordre et la clarté argumentent la joie d'économiser et d'acquérir (...) il n'y a rien de plus agréable pour un bon maître de maison, que de pouvoir connaître chaque jour le montant de sa fortune croissante. Même quand il est surpris par un accident fâcheux, il ne s'effraie pas car il sait immédiatement combien il avait mis de côté"(...) Dans la vie des affaires, la prudence est toujours utile pour faire face à ce genre d'éventualité (...) Cette conviction, selon laquelle le goût de l'ordre renforce l'aptitude au commerce, devient une des vérités les plus ardemment ressenties quand nous prenons conscience de la signification essentielle de ceci : l'ordre tout-à-fait caractéristique des affaires ne peut s'instaurer et favoriser l'épanouissement du système capitaliste que grâce à la comptabilité systématisée. Le capitalisme et la comptabilité en parties doubles ne peuvent absolument pas être dissociés : ils se comportent l'un vis-à-vis de l'autre, comme la forme et le contenu. Et l'on peut se poser la question de savoir si c'est le capitalisme qui a créé cet outil pour asseoir sa puissance ou bien si c'est de l'esprit de la comptabilité en*

*parties doubles qu'est né le capitalisme.*" (Sombart, 1916, tome 2, livre 1, traduction de Nikitin, 1992, p. 23, mise en gras par nous)

Cette affirmation a été beaucoup débattue sur le plan historique et est également contestable car la comptabilité en parties doubles a aussi été utilisée dans des pays ouvertement anti-capitalistes expérimentant une nouvelle organisation de l'économie sous une forme centralisée et planifiée, les anciens pays du bloc communiste. Dès lors, on peut se demander si la transition post communiste vers un système économique de type capitaliste pouvait se passer d'une transformation de la *comptabilité en parties doubles communiste*. Si la partie double était essentielle pour faire du capitalisme, alors la comptabilité communiste, qui était déjà en partie double, n'aurait pas eu besoin d'être changée.

### ***La comptabilité, comme l'un des grands chantiers de réforme dans les processus de transition économique***

Les travaux des économistes, des experts de la transition et des chercheurs en comptabilité affirment le contraire. Les études sur les réformes comptables dans les économies en transition telles que celles réalisées dans les pays d'Europe de l'Est, en Russie, en Chine etc... ont montré que les réformes comptables constituent, sans exception, un point de passage obligé dans tout processus de transition économique (chapitre 3). Si la transition économique – phénomène marquant de la fin du XX<sup>e</sup> siècle – a suscité l'intérêt de différents domaines de recherche en sciences économiques et politiques, la transformation de la comptabilité d'entreprise n'est, nous semble-t-il, considérée que comme un aspect annexe au sein du vaste projet qualifié de transition économique. La réforme comptable apparaît comme une évidence et peu de chercheurs s'interrogent sur les raisons qui font que la comptabilité est, dans tous les processus de transition, l'un des tout premiers chantiers de la transition économique. La littérature sur la transition économique ou les changements comptables ne manque pas, mais on y trouve rarement des cadres théoriques permettant d'expliquer les transformations de la comptabilité qui accompagnent la transition d'une économie centralisée et planifiée vers une "économie de marché" (appellation unanimement utilisée par les responsables politiques et les chercheurs de la transition post communiste). Il existe quelques travaux sur les liens entre les deux processus de la transition économique et de la transition comptable (chapitre 3), mais les auteurs considèrent la transition économique comme une toile de fond pour décrire les transformations dans le domaine de la comptabilité. La démarche la plus souvent adoptée est

la description. Les nouveautés dans le domaine de la comptabilité sont décrites en référence aux règles, normes, concepts et principes des comptabilités des économies occidentales. L'intégration des normes comptables internationales ou des normes régionales européennes est mise en avant comme une illustration pour montrer que la nouvelle comptabilité adoptée est proche de celle en usage dans les économies de type capitaliste.

C'est pourquoi les relations interdépendantes entre transition économique et transition comptable ne sont pas réellement étudiées dans ces travaux. Elles n'y sont abordées que sous la forme d'une évidence non questionnée. Le postulat sous-jacent selon lequel les transformations dans le domaine de la comptabilité sont induites par les changements du système économique se traduit au travers de la démarche descriptive sur les réformes comptables dans les économies en transition.

La controverse provoquée par l'affirmation de Sombart, au début du XX<sup>e</sup> siècle, sur les liens indissociables entre la partie double et le capitalisme, est donc alimentée par la découverte de comptabilités en partie double non capitalistes. La transition vers un système capitaliste, accompagnée de sa réforme comptable se présente pour sa part comme un terrain idéal pour revisiter *in vivo* la controverse *sombartienne*. Si ce n'est pas la comptabilité en parties doubles qui permet de distinguer le capitalisme d'un autre système économique, quelles sont donc les caractéristiques typiques d'un système comptable propre à un système économique capitaliste (qui permettent notamment de le distinguer d'un autre système par exemple le système économique socialiste) ? Cette interrogation a été celle qui a guidé Chiapello et Ding (2004) dans leur article sur les liens entre comptabilité et système économique dans le cas de la transition chinoise. Cependant, il nous semble qu'il n'y a pas encore d'étude systémique et approfondie sur cette question.

D'où notre question de recherche :

**Dans quelle mesure les formes comptables traduisent-elles la transition économique ?**

Cette question peut sembler inhabituelle dans l'étude de la transition post-communiste. Toutefois, elle pointe explicitement notre intention d'identification et de compréhension des liens d'interdépendance entre transition économique et transition comptable, sont souvent

considérés comme deux objets distincts, tant par leur domaine d'expertise (économie versus comptabilité) que par leur niveau d'application (macro versus micro). A la différence de la plupart des auteurs travaillant sur les réformes de la comptabilité dans les pays en transition, nous ne nous centrerons pas sur la compatibilité comme produit abouti du processus de transition. Notre objectif est de détecter les changements comptables qui se révèlent indispensables pour le passage vers le capitalisme et leur évolution au travers des différentes formes accompagnant les réformes économiques pour aboutir à des formes de type capitaliste. Dans cette perspective, nous nous inscrivons dans la conception de la comptabilité de Sombart qui étudiait les significations économiques qu'incarnait la comptabilité du début du XX<sup>e</sup> siècle pour rendre compte de la réalité du système économique qualifié de capitalisme.

Le mot "forme" que nous avons emprunté à Eymard-Duvernay (1982) et Thévenot (1983) répond d'une part à cette visée processuelle de notre étude et de l'autre aux relations d'articulation entre les formes. La notion d'"investissement de forme", c'est-à-dire d'investissement dans la construction de catégories statistiques dans les travaux de ces auteurs, peut être rapprochée du processus d'élaboration des formes comptables. En effet, la comptabilité, définie comme le langage des affaires, fournit des concepts, des catégories permettant de décrire la réalité économique des entreprises. La création d'une forme comptable est un processus qui nécessite du temps pour que celle-ci soit acceptée et ancrée dans les pratiques.

***La comptabilité définie comme un ensemble de formes<sup>3</sup> comptables représentant les caractéristiques d'un système économique type***

---

<sup>3</sup> *"L'étude de la production du codage social a en effet mis en évidence une multitude de formes intermédiaires entre le réglementé et l'informe ; elle a fait ressortir le travail nécessaire pour établir le codé et indiquer les bénéfices qui pouvaient en résulter. Cette étude nous incite donc à considérer ces formes, sur un même plan, comme autant d'états possibles qu'on peut caractériser par leur coût d'établissement et leur rigidité, c'est-à-dire leur capacité à reproduire économiquement une situation, à avoir des effets sans intervention humaine. La démarche visant à une prise en compte de ces outils dans l'analyse économique nous semblait d'autant plus justifiée que la modélisation de la demande de travail, faute de les intégrer, était impuissante à rendre compte des modes de gestion dans lesquels des formes consolidées règlent cette demande de travail (...)*

*(...) Dans le contexte d'une entreprise, on a cherché à confronter les modalités de constitution de ces différentes formes, les relations qu'elles autorisent et leur utilité : contact routinier avec la clientèle, marque de fabrication, norme de fabrication, classification des emplois, accord d'entreprise sur l'emploi du temps, ordonnance sur la durée du travail, etc. (Eymard-Duvernay et Thévenot, 1982 : "L'économiste et son modèle", INSEE, division Études des entreprises et division emploi, ronéo, octobre 1982).*

*(...) Certaines de ces immobilisations de formes sont acquises, non par une opération coûteuse et instantanée d'établissement, mais par la répétition dans le temps comme dans le cas d'une clientèle. Elles n'ont alors pas la forme plus constituée qui permet l'équivalence sur un marché. Ce schéma permet donc de réexaminer les*

Le mot comptabilité dans notre travail désigne la comptabilité d'entreprise dans le sens large du terme c'est-à-dire un système d'information dont les fonctions primordiales consistent à fournir de l'information économique et financière sur l'entreprise selon des règles ou normes pour des objectifs de contrôle ou de prise de décision économique. Sa production est régie par un ensemble de conventions d'interprétation, de représentation de la réalité économique. D'où l'analogie qui est faite entre la comptabilité et le langage. La comptabilité, en tant que langage, est définie par ses institutions réglementaires, ses institutions professionnelles, ses praticiens- producteurs et ses utilisateurs, ses objectifs, ses concepts, ses principes, sa réglementation, ses méthodes d'évaluation, ses formes de présentation des comptes etc. Elle est basée sur une technique qui aujourd'hui semble être universellement diffusée, la technique d'enregistrement en parties doubles. La comptabilité émane de la réalité économique qu'elle cherche à représenter et donc est animée par sa logique. C'est la raison pour laquelle la distinction entre comptabilité financière (ou générale) et comptabilité de gestion (ou analytique) n'est pas prise en compte dans notre définition.

La comptabilité est donc, pour nous, un ensemble d'éléments qui traduisent les représentations socialement et collectivement partagées de la réalité économique des entreprises. Ces représentations sont en particulier véhiculées par l'information comptable produite par les entreprises et partagées par ses utilisateurs. Nous appelons ces éléments des *formes comptables*. Chaque forme comptable traduit une ou des caractéristiques du monde économique qu'elle met en avant et par-là même contribue à les faire exister. Les formes comptables peuvent renvoyer à des institutions réglementaires, des textes réglementaires, des techniques de tenue des livres, des comptes, des principes comptables, des concepts, des méthodes d'évaluation, des modalités pour calculer les agrégats, des présentations de l'information comptable, des producteurs de l'information qui sont les praticiens dans les entreprises, des législateurs, des contrôleurs de l'information, des utilisateurs qui participent à

---

*concepts néo-classiques de "capital spécifique" et de "barrière à l'entrée"* (Eymard-Duvernay et Thévenot, 1983 (a) INSEE, "Investissements spécifiques et barrières à l'entrée sur un marché"). (...)

***On a donc avancé une conceptualisation de l'investissement qui rend compte, dans le même modèle, des fonctions de l'outil et des règles, comme de leur articulation*** (Eymard-Duvernay et Thévenot, 1983 (b) INSEE, "Les immobilisations de formes pour l'usage de la main d'œuvre"). ***Nous dirons qu'investir c'est établir, par l'effet d'une dépense à un instant donné, ou par l'effet cumulé dans le temps de l'habitude, la validité d'une forme sur une durée et un domaine de validité déterminés.***

*Tous ces détours de production ont en commun de permettre, à terme, des économies résultant d'une part de la régularisation des relations établies, et d'autre part grâce à la production de l'équivalence rendant compatibles les formes produites, de l'articulation "automatique" avec d'autres relations.*" (Thévenot, 1983, p. 218, mise en gras par nous)

la production de l'information, etc. Dans notre travail, une comptabilité type est composée d'un ensemble de formes comptables qui permettent de la distinguer d'un autre type. La réforme comptable dans le processus de la transition consiste donc à modifier les formes existantes ou à en créer de nouvelles.

Nous pouvons déduire que les transformations des formes comptables permettent dans un sens de concrétiser et fixer les nouvelles caractéristiques économiques émergentes ; et, ce faisant, ces formes comptables participent au travail d'ajustement respectif entre l'économie (objet représenté) et la comptabilité (traduction comptable de l'objet représenté) pour concrétiser et stabiliser les caractéristiques économiques émergentes.

Notre problématique, ainsi définie, s'apparente à un courant de recherche en comptabilité amorcé dans les années 1980. Cette approche consiste à étudier les changements comptables en les replaçant dans leur contexte historique et social. L'historique suivant, extrait de l'article de Robson (1991) sur les différents modèles d'analyse proposés par les auteurs travaillant sur les changements comptables dans leur contexte historique et social, montre, d'une part toute la complexité de l'objet d'étude et, d'autre part, l'évolution sur le plan théorique des cadres utilisés pour appréhender les changements comptables dans leur contexte social entre 1976 et 1991 (date de publication de son article).<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> *"L'une des préoccupations de Burchell et al. (1985) réside dans la recherche d'un mode d'analyse approprié pour comprendre les changements comptables, un processus qui permet de les localiser dans leur contexte social. Burchell et al. ont rappelé **deux modèles d'analyse appliqués aux études des changements comptables tels qu'ils étaient développés dans les travaux de Gilling (1976) et Wells (1976)**. Gilling (1976) a avancé un modèle d'analyse des changements comptables selon lequel les changements comptables ont lieu quand il existe un temps de retard (le mot retard est la traduction du mot "lag" en anglais) de réaction par rapport aux changements de l'environnement (le mot "retard" employé par l'auteur désigne les effets induits par les affrontements de différentes idéologies comptables). Selon le modèle de Gilling (1976), la comptabilité va réagir en répondant au fur et à mesure aux changements de l'environnement ; ou peut-être, d'une manière plus forcée, on pourrait dire que la comptabilité est déterminée par son environnement.*

*Wells (1976), quant à lui, propose un modèle de contingence à l'opposé de celui de Gilling (1976). D'après le modèle d'analyse de contingence des changements comptables de Wells, les changements comptables émanent essentiellement de l'intérieur du système et ont le pouvoir d'exercer une influence sur son environnement. Selon le modèle de Wells (1976), le processus de changement de la comptabilité résulte des innovations purement intellectuelles dans les pratiques comptables.*

*Même si Gilling (1976) et Wells (1976) représentent deux conceptions totalement opposées dans l'étude des relations entre la comptabilité et son contexte, ce que Burchell et al., (1985) ont voulu montrer dans leurs travaux c'est que les deux modèles sont défailants. La consistance apparente de l'une comme de l'autre démarche ne peut pas tenir jusqu'au bout, tant en termes de raisonnement qu'en termes d'objectif. Quoique chacun des deux auteurs défend sa direction propre du lien de causalité entre la comptabilité et l'environnement, il a été constaté qu'arrivée à un certain niveau du raisonnement, la direction défendue a tendance à se renverser. **En dehors de ces contradictions de***

Selon les tenants de ce courant de recherche, la comptabilité résulte des "*pratiques sociales et institutionnelles*" (Miller, 1994). C'est pourquoi elle ne peut être étudiée en dehors de son contexte social, économique et politique. (Gilling, 1976 ; Wells, 1976 ; Bailey, 1978 ; Burchell et al., 1980 ; Tinker, 1980 ; Burchell et al., 1985 ; Robson, 1991 ; Bryer, 1994, 2000, 2005). Cette approche a ouvert un nouvel horizon dans la recherche comptable.

L'article souvent cité de Burchell et al. (1985) propose un cadre d'analyse éclectique autour du concept "arène" (traduction du mot anglais de "*arena*"). L'approche de recherche proposée dans cet article a initié de nouvelles pistes de réflexion et de nombreuses publications. Parmi elles, une a particulièrement attiré notre attention et nous a donné l'idée de retenir le verbe "*traduire*" pour la formulation de notre question de recherche, celle de Robson (1991).

L'originalité de l'article de Robson (1991) réside dans l'utilisation par l'auteur d'un concept en provenance d'un autre domaine des sciences sociales, la sociologie, pour consolider un appareillage conceptuel pour sa recherche comptable. Robson (1991) a mobilisé la sociologie de la traduction que Latour (1989) a utilisée dans son projet de recherche sur les processus de production de la connaissance et/ou des innovations scientifiques dans la recherche comptable. Pour comprendre la démarche de Robson (1991), il faut resituer son article dans son contexte de parution. Comme l'a annoncé l'auteur dans l'introduction de son article, le point de départ de son travail est la publication de Burchell et al. (1985). Tout en reconnaissant la qualité et l'apport théorique important de Burchell et al. (1985), dans l'élaboration d'un cadre d'analyse ambitieux et complexe qui tient compte de la "*dualité des changements comptables*" traduite au travers du double aspect "*réflexif*" et "*constitutif*" des changements comptables par rapport à leur environnement, Robson (1991) trouve que le concept "arène" proposé par Burchell et al. (1985) nécessite un renforcement théorique. C'est ce qu'il propose par l'intégration de la notion de traduction de Latour et Callon (1982) dans son article.

---

*raisonnement, Burchell et al., (1985) ont néanmoins remarqué que les deux auteurs ont reconnu implicitement quelque chose concernant la dualité dans les changements comptables. Dans leurs études, ils ont reconnu les aspects à la fois réflexifs et constitutifs dans les relations entre la comptabilité et son contexte environnemental (Burchell et al., 1985, p. 385; Roberts & Scapens, 1985; Roberts, 1990) : la comptabilité reflète son contexte et contribue à la création de ce contexte au travers de l'acte de rendre compte de l'environnement.*" (Robson, 1991, pp. 548-549, notre traduction et mise en gras par nous)

"(...) Burchell et al. (1985) proposent un modèle comptable sophistiqué. **Leur modèle implique un rejet de la recherche supra-historique des origines. Leur mode d'analyse n'est autre qu'une forme de théorie de contingence quoique plus complexe** : Burchell et al. (1985) ont suggéré qu'un changement comptable peut être interprété au travers "des contingences généalogiques narratives. (...)

(...) **L'objectif de ce papier est de développer le mode d'analyse présenté dans le papier de Burchell et al. (1985). Il est sans aucun doute que le mode d'analyse de ces auteurs est très condensé et peut être partial, il n'est pourtant pas expliqué comment les connexions entre la comptabilité et son contexte peuvent être analysées historiquement. Le processus par lequel la comptabilité et le social sont reliés mutuellement reste relativement peu développé.**(...) (Robson, 1991, p. 549)

Robson (1991) a expliqué le travail de réadaptation conceptuelle en ses mots :

"(...) Le présent papier n'a pas l'intention de proposer une application globale de toute la littérature sur la sociologie de la traduction dans la recherche sur le changement comptable. (...) Selon cette approche, **l'interprétation des relations entre la comptabilité et son contexte social peut être comprise comme un processus de traduction.** <sup>5</sup> (Latour, 1987, 1988 pp. 176-192 ; Callon, 1980)

**D'une manière générale, la traduction désigne l'action du langage dans la création des équivalences entre des entités qui ne sont pas semblables. Au travers de l'action du discours le concept de traduction désigne la manière par laquelle des différentes déclarations, contenus ou processus sont mis en équivalence les uns par rapport aux autres (Callon & Law, 1982). Dans notre cas, la traduction désigne le processus par lequel les techniques comptables préexistantes et leurs rôles associés sont articulés discursivement en vue de faire émerger des intérêts relevant des individus et des intérêts relevant des groupes dans ces techniques, et par ce fait elle crée la dynamique déclenchant les changements comptables.** " (Robson, 1991, pp. 549-550)

---

<sup>5</sup> "De l'invention au développement, puis de là à l'innovation et à la vente, l'argent investi augmente exponentiellement, tout comme le temps passé sur chaque phase et le nombre de ceux qui participent à sa construction. **La diffusion dans l'espace et dans le temps des boîtes noires se paie par un fantastique accroissement du nombre d'éléments liés entre eux.** (...)

**Pour que la diffusion se fasse dans l'espace et dure longtemps, il leur faut (il nous faut), à tous, l'action des autres. Mais que sont ces actions ?** Beaucoup de choses dont la plupart imprévisibles, qui transformeront l'objet ou l'énoncé transporté. Nous voici maintenant devant un paradoxe : soit les autres ne reprendront pas l'énoncé soit ils le feront. S'ils ne le reprennent pas à leur compte, l'énoncé sera restreint à un point de l'espace et du temps, à moi, à mes rêves et mes fantasmes... Mais s'ils le reprennent, ils peuvent le transformer jusqu'à le rendre méconnaissable.

**Pour sortir de cette impasse nous devons faire deux choses à la fois :**

- **recruter les autres pour les faire participer à la construction du fait ;**
- **contrôler leurs faits et gestes pour rendre leurs actions prévisibles.**

A première vue, cette solution semble tellement contradictoire qu'elle paraît impossible. Si les autres sont recrutés, ils transformeront les faits en quelque chose de complètement différent. L'acte même de les recruter rendra le contrôle plus difficile. **La solution de cette contradiction passe par le concept central de traduction. J'appellerai traduction l'interprétation donnée, par ceux qui construisent les faits, de leurs intérêts et de ceux qu'ils recrutent.**" (Latour, 1989, version française, pp. 171-172, mise en gras par nous)

Selon Robson (1991), l'aspect discursif dans le concept sociologique de la traduction est l'élément clé qui permet d'établir les liens entre les deux domaines, la comptabilité et l'environnement (social, économique et politique) et partant d'opérationnaliser le concept d'"arène" de Burchell et al. (1985).

*"Le processus de traduction est considéré comme un élément constitutif au concept analytique d'"arène" (Burchell et al., 1985) (...)*

*(...) Les relations ou traductions entre le niveau du discours ou les arguments non comptables et celui des techniques comptables peut engendrer un processus de "problématisation". (Robson, 1991, pp. 551-555)*

Robson (1991) a fait un travail remarquable de réadaptation conceptuelle pour le concept de traduction dans la recherche comptable. Le concept de traduction, tel qu'il est importé par Robson (1991) dans le champ comptable, répond exactement à notre question de recherche qui tient compte de la flexibilité de la comptabilité en osmose avec son contexte économique, social et politique, celle-ci incarnant notamment le discours de domaines non comptables comme des discours politiques, universitaires, etc. En les traduisant, la comptabilité constitue un lieu de confrontation des intérêts des différentes parties que Robson qualifie de processus de "problématisation" qui est l'instigateur des changements comptables.

Suite à ces analyses, le verbe "traduire" dans notre question de recherche dérive du concept de traduction que Robson (1991) a emprunté de la sociologie de la traduction pour l'étude des changements comptables en les inscrivant dans leur contexte environnemental.

Le terrain empirique pour mettre en application le concept de traduction est le processus de transition d'une économie centralisée et planifiée, socialiste, soviétique, dirigée ou communiste (notre vocabulaire) vers une économie de marché ou capitalisme (notre vocabulaire).

### ***Que décrit l'expression "transition économique" ?***

L'expression "transition économique" est retenue pour décrire le passage du modèle économique socialiste vers une forme d'"économie de marché" - appellation désignant le modèle de la période post-socialiste dans les anciennes économies centralisées et planifiées. Les études sur le processus de la transition économique ont spécifiquement souligné les réformes économiques qui ont été entamées dans les pays concernés. Les auteurs sont

unanimes sur les disparités du processus entre pays, lesquelles sont habituellement expliquées par des caractéristiques nationales contingentes faisant de chacun de ces pays un cas à part entière. La transition a été décrite comme un "*retour au capitalisme*" dans le cas de la Hongrie (Kornai, 1990), qui aurait été dotée de prédispositions aux mécanismes du marché grâce à une initiation antérieure au capitalisme. La transition fut en revanche qualifiée d'"*absorption par le capitalisme*" dans le cas de l'unification des deux Allemagnes (Young, 1999) ou plus sobrement de passage d'une économie *sans marché* vers une économie de marché pour les autres pays en transition (Bailey, 1995).

Selon les économistes experts en transition, les causes profondes de l'échec du modèle d'économie centralisée et planifiée sont à chercher à l'intérieur de ces économies en pénurie de ressources. Cet échec s'expliquerait par le mécanisme d'allocation bureaucratique budgétaire de l'État socialiste, par l'absence totale de toute concurrence qui est à la base de la piètre performance des acteurs clés de l'économie que sont les entreprises d'État. La propriété collective de tous les moyens de production de l'économie nationale, le mode de gouvernance hiérarchique de l'État et la redistribution du surplus social de façon égalitaire et centralisée sont pointés comme les points défailants de l'économie centralisée et planifiée (Lavigne 1979, 1991; Kornai, 1984, 1990, 2001 ; Andreff, 1993 ; Chavance, 1994).

Quinze ans après la chute du mur de Berlin, des similitudes quant à l'évolution de la transition ont été repérées ainsi que des chantiers principaux de réforme ponctuant le passage vers l'économie de marché : le retrait de l'État de la sphère économique, la libéralisation des prix, la naissance d'un marché "régulé", la privatisation des entreprises publiques, l'émergence et le développement du secteur privé, l'ouverture et l'intégration internationales, etc. Tous ces éléments ont été observés dans tous les cas, mais ils ne suivent pas un ordre prédéterminé et les processus de réforme ne sont pas comparables en termes de méthode, de tempo comme en termes de résultat. Si chacune des réformes est dotée d'un objet précis (réforme des entreprises d'État, réforme des prix, réforme administrative, réforme du droit foncier, réforme de la fiscalité, réforme de la réglementation comptable, élaboration de nouvelles lois, etc.), elles ne sont pas indépendantes les unes des autres. L'avancement de l'une appelle l'autre. La redéfinition du rôle de l'État entraîne la redéfinition du rôle des autres acteurs, implique de nouvelles relations sociales, de nouvelles formes d'organisation, de nouvelles règles de fonctionnement et donc des modes de pensée et des comportements différents.

Le divorce avec l'ancien système économique est perçu comme inévitable et la préoccupation première est certes de savoir quel chemin prendre. Certains pays ont décidé d'adopter une thérapie de choc et s'engagent dans la voie du libéralisme à l'occidental en espérant gagner en temps et peut-être en résultat (ex-URSS, Hongrie) ; d'autres ont opté pour une démarche graduelle, progressive, évolutionnaire, heuristique, mais peut-être plus longue (par exemple la Chine ou le Vietnam) (Chavance, 1997 ; Le Van et Mazier, 1998 ; Lavigne, 1999 ; Paquet, 2004). La transition économique, bien que politique, est aussi un phénomène économique et social par sa nature et son ampleur. Elle n'épargne personne : tous les individus physiques et/ou institutionnels tels que dirigeants politiques, fonctionnaires, dirigeants d'entreprises, ouvriers, intellectuels, étudiants, paysans, entreprises, ménages, institutions et organisations de toute nature sont impactés, c'est-à-dire la société dans son ensemble.

Le raz-de-marée des bouleversements politiques déclenchant le basculement économique dans les anciens pays socialistes a occulté le côté humain, organisationnel et social du séisme politico-économique. Dans son analyse de la crise dans les pays socialistes, Andreff souligne les difficultés inhérentes de la transition en ces termes :

*"(...) si l'on peut renverser un régime politique faiblement légitime en quelques heures, organiser des élections démocratiques en quelques semaines et stabiliser l'économie en quelques mois, il n'était pas possible, en revanche, de bouleverser fondamentalement les institutions économiques dans les mêmes délais, et encore moins d'éradiquer des structures industrielles non compétitives ou d'"inculquer" aussi vite des comportements économiques adaptés au marché(...)." (Andreff, 1993, p.9)*

Bien que le terme de "capitalisme" reste encore un mot tabou dans le langage officiel de certains pays (Chine, Vietnam), pour des raisons d'homogénéité de vocabulaire, nous avons décidé de retenir la dichotomie **communisme** versus **capitalisme** comme les deux bornes théoriques et conceptuelles de la transition, pour désigner respectivement le point de départ – l'économie centralisée et planifiée – et, l'éventuelle arrivée – l'économie de marché – dans la suite de notre thèse.

Étudier la transition dans les anciens pays socialistes revient à étudier le processus d'émergence du capitalisme, non pas dans le sens politique du terme comme l'a souligné Braudel (1979), mais dans les caractéristiques économiques qui distinguent le capitalisme du communisme. La définition communément acceptée de la transition économique est celle du passage d'un modèle économique centralisé et planifié – modèle typique des pays dont le parti dirigeant unique est le parti communiste – vers un modèle d'économie dite de marché qui reste encore à déterminer en fonction des choix de chaque pays : capitalisme, socialisme

de marché ou capitalisme d'État, capitalisme rouge ou économie de marché à orientation socialiste etc. La pluralité des appellations illustre bien la diversité des parcours entrepris par les différents pays en transition.

Si la connaissance *a priori* de la destination de la transition se présente comme une donnée favorable pour orienter la transition, celle-ci, par contre, représente un enjeu conceptuel non négligeable pour nous. Comme il n'y a pas de fait dont l'interprétation ne repose peu ou prou sur la sollicitation implicite ou explicite d'un appareillage conceptuel ou théorique, cet exercice s'impose sans nul doute dans notre travail de thèse. Les concepts retenus, que ce soit l'"économie de marché" (dans la littérature) ou l'"économie capitaliste" ou le "capitalisme" (dans notre vocabulaire), exigent un travail préalable de précision pour que ces termes soient applicables dans le cadre de la transition économique post-communiste. Il nous semble indiscutable que l'économie de marché ou le capitalisme qui s'implante dans la période post-communiste incarne une forme sociale et économique propre – une forme qui contient à la fois des points communs à toutes les formes sociales existantes qualifiées de capitalistes et, indéniablement, des facteurs de contingence de nature sociale, politique et économique spécifiques à chaque cas national.

Kornai (2000) a mis en garde les experts face à la diversité des options de réforme dans un processus de transition économique. Selon l'auteur, toutes les réformes ne peuvent pas être considérées sur le même plan d'égalité. L'auteur attire notre attention sur une distinction "vitale" entre les "*changements systémiques*" qui ont un impact réel sur le processus de la transition et les "*changements non systémiques*".

*"(...) En discutant sur les changements, il est important de faire la distinction entre les changements systémiques et les changements non systémiques. Par exemple, la dévaluation de la monnaie n'est pas un changement systémique ; mais l'introduction d'une monnaie convertible est un changement systémique en termes de capacité de coordination que le marché autorise. (...) Je fais la distinction entre ces deux types de changement en les appliquant dans un simple test. Je me demande si Erich Honecker aurait introduit un changement dans le cadre de ses réformes pour parfaire le système socialiste en Allemagne de l'Est. S'il avait fait ce changement, ce ne serait pas un changement systémique. (...) La distinction entre un changement systémique et un changement non systémique ne préjuge en rien de l'importance du changement. Un changement non systémique peut être très important, inévitable et urgent, alors que des changements systémiques peuvent être mineurs et sans importance en eux-mêmes. Néanmoins, la distinction est vitale car c'est l'ensemble des changements systémiques qui impacte le*

*processus de changement d'un système socialiste vers un système capitaliste.*"<sup>6</sup> (Kornai, 2000, p. 31, notre traduction, mise en gras par nous)

Par *systémiques*, l'auteur voulait parler des "*attributs fondamentaux d'un système économique spécifique*" (*basic system-specific attributes*) (Kornai, 2000 ).

En effet, tout effort de maîtrise intellectuelle d'un phénomène complexe, comme l'est le processus de transition économique, suppose un travail de stylisation considérable. Afin de dépeindre les deux systèmes économiques communiste et capitaliste en vue de proposer une trajectoire "*idéale*" de la transition, nous avons décidé d'adopter une démarche par idéal-type<sup>7</sup> pour faire émerger les éléments conceptuels nous permettant d'étudier la problématique de la transformation de la comptabilité en contexte de transition économique post communiste (chapitres 1 et 2).

### *La démarche par idéal-type dans la définition des systèmes économiques communiste et capitaliste*

Face à une réalité à la fois riche et diffuse, la démarche par idéal-type initiée par Weber (1965)<sup>8</sup>, consiste à établir *un tableau de pensée* qui aide à fixer les traits saillants, c'est-à-dire

---

<sup>6</sup> "*Countries changing from socialism to capitalism differ according to when the change begins, which block it begins in, and what reciprocal effects the changes have (...). In discussing this change, it is important to distinguish between systemic and non systemic change. Devaluation of the currency is not systemic; the introduction of currency convertibility is a systemic change in the amount of market coordination allowed. (...) I distinguish between the two types of change by applying a simple test. I ask myself whether Erich Honecker would ever have introduced the change, as one of his reforms designed to "perfect" the socialist system in East Germany. If he might have done so, it is not a systemic change (...). The distinction between systemic and non systemic change says nothing about the importance of the change. A non-systemic change may be extremely important, inescapable and pressing, while some systemic changes may be minor, and not of great import in themselves. Nonetheless, the distinction is vital, because it is a whole sequence of systemic changes that effects the change of system from socialism to capitalism.*" (Kornai, 2000, p. 31, mise en gras par nous)

<sup>7</sup> Le mot "*idéal-type*" peut aussi s'écrire "*idéaltpe*" (selon les auteurs).

<sup>8</sup> **Max WEBER : L'idéaltpe est un tableau de pensée**

( ...) *On forme le concept d'"économie urbaine" non pas en établissant une moyenne des principes économiques qui ont existé effectivement dans la totalité des villes examinées, mais justement en construisant un idéaltpe. On obtient un idéaltpe en accentuant unilatéralement un ou plusieurs points de vue et en enchaînant une multitude de phénomènes donnés isolément, diffus et discrets, que l'on trouve tantôt en grand nombre, tantôt en petit nombre et par endroits pas du tout, qu'on ordonne selon les précédents points de vue choisis unilatéralement, pour former un tableau de pensée homogène. On ne trouvera nulle part empiriquement un pareil tableau dans sa pureté conceptuelle : il est une utopie. Le travail historique aura pour tâche de déterminer dans chaque cas particulier combien la réalité se rapproche ou s'écarte de ce tableau idéal, dans quelle mesure il faut par exemple attribuer, au sens conceptuel, la qualité d'"économie urbaine" aux conditions économiques d'une ville déterminée (...)*

[Max Weber analyse ensuite le concept de civilisation capitaliste] *c'est-à-dire d'une civilisation dominée uniquement par les intérêts de l'investissement de capitaux privés. Il consisterait à accentuer certains traits donnés de façon diffuse dans la vie civilisée moderne, matérielle et spirituelle, pour les assembler en un*

des *caractéristiques caricaturales* qui ne sont pas réellement observables, mais qui permettent au chercheur de capter l'objet ou le phénomène étudié. *L'idéal-type* est une *utopie*, utopie dans le sens où il serait vain de vouloir rechercher des réalités qui répondent exactement à cette forme *idéaltypique*. Toutefois, cette image idéale nous aide à cerner les réalités que nous observons.

*"L'idéaltype est une tentative pour saisir les individualités historiques dans des concepts génétiques"<sup>9</sup>, car "quand on se propose de donner une définition génétique du contenu d'un concept, il ne reste d'autre forme que celle de l'idéaltype (...) L'idée fondamentale de la méthode idéaltypique est donc que l'individu achevé permet seul de comprendre l'individu imparfait.." (Veyne, 1971, p.193)*

Pour capter le processus de la transition, nous nous intéressons principalement à l'identification des traits fondamentaux communs à ces systèmes économiques et comptables à partir desquels seront tracés les axes de transformation dans le passage vers le capitalisme. La recherche de la *quintessence* des différents systèmes économiques et comptables nous amène à travailler avec des modèles dits "purs", purgés de tout élément de contingence et cristallisés autour de caractéristiques fondamentales associées à des critères d'identification nécessaires et suffisants de l'objet que nous étudions.

À partir des caractéristiques typiques d'un système économique, nous allons voir comment celles-ci sont traduites, représentées dans la comptabilité de son époque. Ceci nous conduit à élaborer des idéaux-types de comptabilité regroupant les caractéristiques qui typifient une comptabilité incarnant tel ou tel système économique.

---

*tableau idéal non contradictoire, à l'effet de notre investigation. Ce tableau constituerait alors le dessin d'une "idée" de la civilisation capitaliste, sans que nous ayons à nous demander ici si l'on peut et comment on peut l'élaborer. Il est possible (...) d'esquisser plusieurs et même à coup sûr un très grand nombre d'utopies de ce genre dont aucune ne se laisserait jamais observer dans la réalité empirique sous forme d'un ordre réellement en vigueur dans une société, mais dont chacune peut prétendre représenter l'"idée" de la civilisation capitaliste et dont chacune peut même avoir la prétention, dans la mesure où elle a effectivement sélectionné dans la réalité certaines caractéristiques significatives par leur particularité de notre civilisation de les réunir en un tableau idéal homogène.*

*(...) L'idéaltype est un tableau de pensée, il n'est pas la réalité historique ni surtout la réalité "authentique", il sert encore moins de schéma dans lequel on pourrait ordonner la réalité à titre d'exemplaire. Il n'a d'autre signification que d'un concept limite purement idéal, auquel on mesure la réalité pour clarifier le contenu empirique de certains de ses éléments importants et avec lequel on la compare. Ces concepts sont des images dans lesquelles nous construisons des relations, en utilisant la catégorie de possibilité objective, que notre imagination formée et orientée d'après la réalité juge comme adéquate." (Weber, M., "Essais sur la théorie de la science", p. 180-185 cité par Prost, 1996, p. 133-134, mise en gras par nous)*

<sup>9</sup> Ailleurs, Weber oppose *concepts génétiques et concepts génériques* : allusion probable à l'"histoire générique" que Karl Lamprecht voulait opposer à l'"histoire individuelle". (in Veyne, 1971, p. 193)

Notre question de recherche s'applique à un terrain particulier qu'est le processus de la transition économique au Viêt-nam. Pourquoi avons-nous choisi le Viêt-nam ?

### ***Le choix du terrain : la transition économique en République socialiste du Viêt-nam***

Les raisons du choix du terrain Viêt-nam sont de deux types.

– Les premières sont directement liées à notre problématique. Le Vietnam a remis en cause le système économique régi par la planification centralisée en 1986 avec le lancement par le parti communiste vietnamien (PCV) d'une nouvelle politique économique connue sous le nom de *Đổi mới* qui signifie *Renouveau* (implicitement cela désigne un renouveau dans le seul domaine économique, parce que le pays n'a pas changé sur le plan politique). La transition économique vietnamienne est doublement intéressante car, d'une part, la transition a été initiée et menée par le PCV et, de l'autre, la République socialiste du Viêt-nam résulte de la recombinaison de deux économies de nature opposée avant 1975, le communisme classique dans le nord et une forme d'économie libérale dans le sud. La transition vietnamienne révèle les réformes jugées indispensables pour organiser un passage vers une "*économie de marché à orientation socialiste*" (appellation officielle à forte connotation *politique* dont aucune définition n'a été donnée même dans les textes officiels). Ce processus a déclenché toute une panoplie de réformes dans les différents domaines de la société économique vietnamienne dès 1986. Comme dans le cas des autres économies en transition, la comptabilité vietnamienne figure parmi les chantiers prioritaires de réforme, même si ces réformes comptables n'ont pas bénéficié d'une attention des spécialistes de la transition aussi importante que celle attribuée aux réformes macroéconomiques. De plus, 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 leur politique de *Renouveau* (Paquet, 2004). Le terrain que nous étudions aujourd'hui (la République socialiste du Viêt-nam) résulte d'une réunification de deux États (la République démocratique du Viêt-nam dans le Nord, et la République du Viêt-nam dans le Sud) longtemps séparés pour des raisons politiques. En dehors de ces aspects d'ordre politique, la stratégie progressive adoptée par les dirigeants vietnamiens dans l'ouverture du pays fait que la transition vietnamienne est un processus en pleine évolution au moment de notre enquête empirique (2002 - 2005), avec la co-existence de nouveautés suite aux réformes et de vestiges de la planification communiste dans le secteur étatique qui regroupe toutes les entreprises relevant des secteurs dits stratégiques. Les particularités dans la mise en œuvre de la transition

font du cas Viêt-nam un terrain d'étude riche en événements et pertinent en vue de notre problématique.

– Le deuxième type de raisons est plus personnel. Originaire du Viêt-nam, nous voulons, à travers notre travail, faire découvrir une destination encore inexplorée. Les difficultés d'accès aux sources d'information et la barrière linguistique sont autant d'entraves qui expliquent le peu de travaux sur la transition économique vietnamienne et plus spécifiquement ceux sur la transition comptable vietnamienne. Une autre raison expliquant cet état de fait, selon nous, provient du caractère secret du domaine de la comptabilité. Ceci explique la forte réticence qu'affichent les institutions et les entreprises à l'égard des personnes extérieures. Nous pouvons décrypter dans cette réticence toute l'importance qu'ont accordée les pouvoirs politiques à la comptabilité des entreprises. Ces précautions ne font que renforcer notre conviction de la pertinence d'appréhender la transition économique à travers la comptabilité. L'analyse des mises en forme par le langage comptable pourrait révéler des éléments de lecture permettant une analyse pertinente de la réalité de la transition.

Après avoir présenté les concepts clés de notre problématique, nous explicitons maintenant notre démarche. Notre thèse consiste donc à répondre plus précisément à la question suivante :

**Dans quelle mesure les formes comptables traduisent-elles la transition économique dans le cas du Viêt-nam ?**

La réponse à cette question sera illustrée par l'étude historique que nous avons entreprise sur le processus de transition économique et comptable au Viêt-nam entre 1975 (date de réunification des deux Viêt-nam donnant naissance à la République socialiste du Viêt-nam (RSVN) et 2002 - 2005 date de notre enquête terrain). Confrontée au terrain, les idéaux-types que nous avons construits auparavant nous ont servi d'outils de repérage.

Ces idéaux-types, instruments d'interprétation des faits historiques, nous permettant de distinguer les faits et les événements censés caractériser le processus de la transition économique et comptable et de les intégrer dans un récit structurant et cohérent, accompagné d'explications et d'interprétations en nous basant sur les sources de données, les traces qui nous sont parvenues.

[selon Weber] *L'idéaltype n'était pas le résultat du travail de l'historien, mais seulement un instrument d'analyse qui ne devait pas sortir du cabinet de travail et dont l'usage était*

*exclusivement heuristique : le récit définitif n'est pas un idéaltype, il va au-delà. L'idéaltype, lui, est vraiment idéal, c'est un événement trop parfait qui irait jusqu'au bout de sa logique, ou de ses logiques ; ce qui permet à l'historien de pénétrer plus profondément la logique d'un événement concret, d'explicitier le non-événementiel, quitte à mesurer ensuite l'intervalle entre l'idéal et le réel.* "(Veyne, 1971, p. 192, mise en gras par nous)

La démarche historique que nous avons adoptée dans notre étude empirique se révèle la stratégie de recherche la plus appropriée pour capter les transformations des formes comptables et pour appréhender les relations subtiles entre les formes comptables et les changements économiques. Toutefois, il serait erroné de penser que le travail d'historien est simple. L'historien face à un phénomène, très souvent, ne dispose pas suffisamment de connaissance ou de ressource pour le comprendre et encore moins pour en juger. L'esprit critique est une exigence du métier pour préserver l'historien des erreurs d'appréciation et donc d'interprétation. Or la critique ne se forme qu'avec l'exercice du métier.

*"Quel que soit l'objet sur lequel elle porte, la critique n'est pas affaire de débutant, comme le montrent bien les difficultés des étudiants aux prises avec un texte. Il faut être déjà historien pour critiquer un document, car il s'agit, pour l'essentiel, de le confronter avec tout ce que l'on sait déjà du sujet qu'il traite, du lieu et du moment qu'il concerne. En un sens, la critique, c'est l'histoire même, et elle s'affine au fur et à mesure que l'histoire s'approfondit et s'élargit."* (Prost, 1996, p.59)

Ceci dit, le projet historique que nous essayons de proposer dans notre thèse est le travail d'un débutant. C'est pourquoi pour combler le manque d'expérience dans ce type d'exercice, nous nous sommes imposé les règles de discipline du métier. Les qualités exigibles dans le travail de restitution historique sont la rigueur et l'esprit critique dans l'exploitation des archives et la reconstitution des faits historiques. Quant aux interprétations et aux explications, elles se réalisent notamment en référence aux caractéristiques des idéaux-types que nous avons élaborés en nous basant sur la littérature critique et de synthèse.

### ***Structure de la thèse***

Notre travail est structuré en deux parties.

La première partie consacrée à l'élaboration d'éléments conceptuels en vue de proposer un cadre d'analyse pour la problématique. Elle est composée de trois chapitres.

Dans un premier temps, nous travaillons, avec de la littérature en économie et économie politique, pour faire émerger les caractéristiques qui nous permettent de distinguer les systèmes économiques que nous étudions : un système économique centralisé et planifié de type communiste et un système économique marchand de type capitaliste. Ces caractéristiques participent à créer ce que nous appelons l'idéal-type d'un système économique de type communiste ou "communisme" et l'idéal-type d'un système économique de type capitaliste ou "capitalisme".

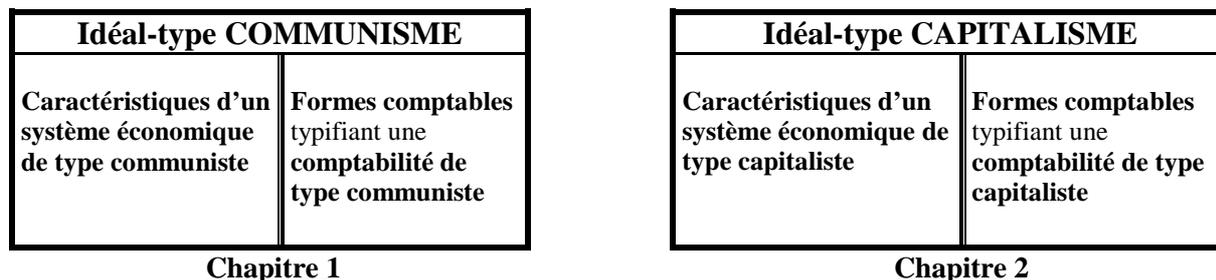
L'idéal-type "capitalisme" synthétise les caractéristiques qui confèrent à une forme sociale la qualification de capitaliste, en d'autres termes les objectifs incontournables à atteindre pour que l'économie planifiée, communiste puisse être reconnue comme capitaliste. En parallèle, l'idéal-type "communisme", mettant en avant les traits principaux de ce modèle, a pour objectif de faire ressortir les différences fondamentales qui feront l'objet de transformation dans le processus de la transition économique. Le rapprochement des deux idéaux-types économiques projette la *trajectoire idéaltypique* de la transition économique post communiste, tracée par les aspects clés de différenciation entre les deux modèles économiques capitaliste versus communiste.

Comme pour les systèmes économiques, des idéaux-types de systèmes comptables de type communiste et de type capitaliste sont construits. L'idéal-type de la compatibilité de type communiste est composé d'un nombre de formes comptables qui la typifient et la distinguent d'autres comptabilités. Le même exercice est répliqué pour la comptabilité de type capitaliste. Notre travail ne se limite pas simplement à faire une synthèse des synthèses. Nous avons essayé de mettre en parallèle les caractéristiques d'un type de système économique et celles du système comptable correspondant pour proposer un idéal-type intégré combinant les caractéristiques économiques et comptables. La première partie consacrée au travail conceptuel est composée de trois chapitres.

Dans les chapitres 1 et 2, nous avons distingué (cf. schéma 0.1.) :

- les caractéristiques d'un système économique de type communiste et celles d'une comptabilité de type communiste (chapitre 1) ;
- et les caractéristiques d'un système économique de type capitaliste et celles d'une comptabilité de type capitaliste (chapitre 2).

**Schéma 0.1. : Construction des idéaux-types économiques et comptables Communisme et Capitalisme**



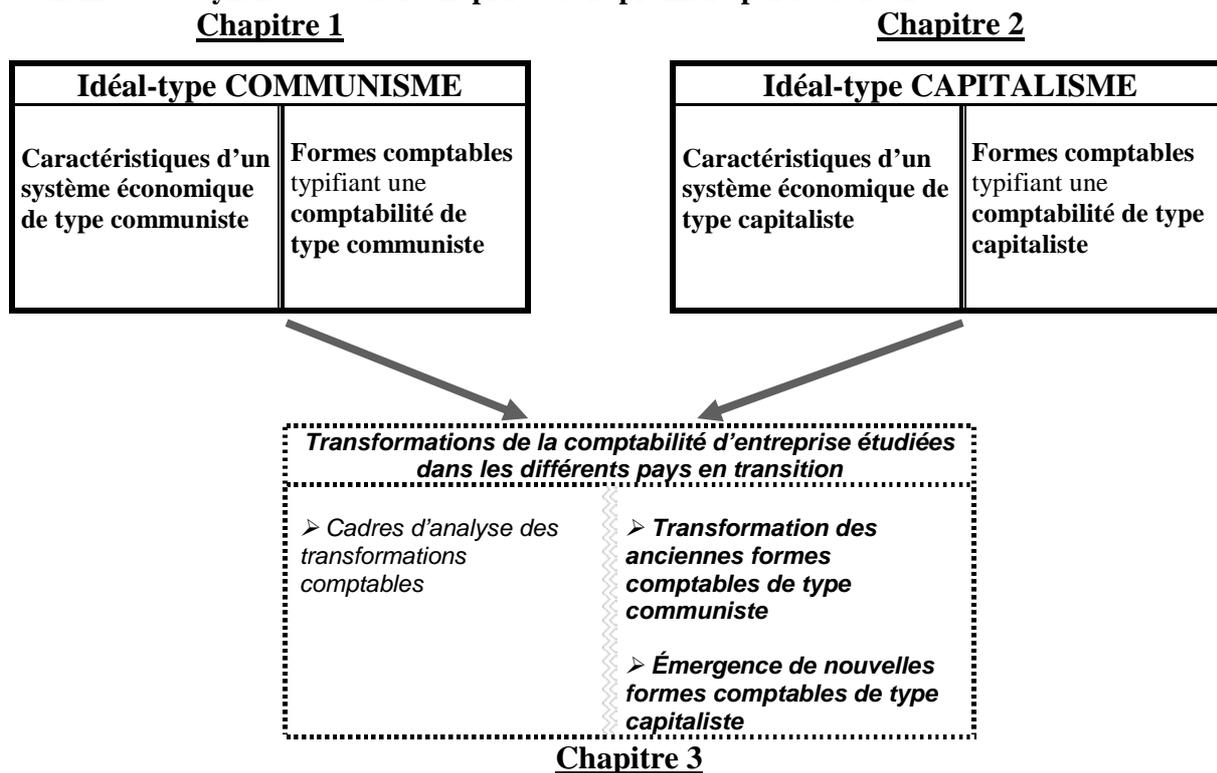
Puis, dans le chapitre 3, nous procédons à une revue de la littérature sur les réformes comptables menées dans les différents pays en transition (de l'Europe de l'Est, du Centre, de la Russie et de la Chine) entre 1992 et 2006 pour identifier les axes de changements comptables les plus récurrents et donc probablement les plus importants pour les différents pays en transition. Les sources auxquelles nous avons pu avoir accès, pour des limites linguistiques et de disponibilité, restent relativement modestes compte tenu de l'ampleur du phénomène étudié. Toutefois, cette bibliographie, quoique restreinte, recouvre une majorité des pays se déclarant en transition. Ce travail nous a permis de repérer les formes comptables essentielles figurant parmi les changements prioritaires qui traduisent la transition économique vers le capitalisme.

**Schéma 0. 2. : Synthèse de la revue de la littérature sur les réformes de la comptabilité dans les pays en transition**



À l'issue de la première partie, nous disposons d'une grille d'analyse des processus de la transition économique et comptable qui peut être mise à l'épreuve sur notre terrain empirique : la transition économique et comptable en République socialiste du Viêt-nam.

Schéma 0.3. : Synthèse des trois chapitres de la première partie de la thèse



Les idéaux-types (chapitres 1 et 2) nous procurent les outils conceptuels pour notre étude empirique. La particularité de la transition réside dans le fait que le nouvel ordre social d'économie de marché n'était pas une nouvelle forme sociale inexistante, mais l'aboutissement d'un bras de fer entre deux formes sociales parallèles idéologiquement antinomiques - capitalisme versus communisme - à l'issue duquel le vaincu ne trouve pas d'autre alternative que celle de s'aligner sur le vainqueur. La transition s'identifierait ainsi à un processus d'assimilation progressive d'une forme sociale par une autre. Vue sous cet angle, la transition post-communiste ne pourrait pas être considérée comme une rupture, mais plutôt comme une étape dans l'évolution d'un modèle social - le communisme, qui est en train de *muer* pour incarner une autre forme, le capitalisme. Même dans les pays qui ont adopté la thérapie de choc, la transition n'est jamais une métamorphose instantanée. Ceci soutient notre optique processuelle dans l'étude de la transition économique et comptable et explique notre choix de la stratégie des études historiques pour notre enquête de terrain.

La deuxième partie de la thèse est dédiée à l'étude empirique de la transition comptable et économique au Viêt-nam. Elle est composée de quatre chapitres.

Le processus de la transition dans notre travail recouvre l'avant transition et l'après transition. C'est une étude longitudinale qui s'étale sur une période temporelle relativement longue. Le découpage de la période étudiée est un premier travail d'arbitrage dans la construction des points de repères. Nous avons décidé de choisir pour ces derniers les dates liées aux réformes économiques et aux réformes de la réglementation comptable dans le phasage des périodes de la transition économique et de celle de la transition comptable.

Le chapitre 4 présente notre stratégie de recherche, étaye notre choix de méthodes de collecte de données. Le but était de récolter les informations nécessaires à la constitution d'un récit historique cohérent mettant en exergue les relations qu'entretiennent les deux processus de la transition économique et comptable au Viêt-nam. Comme nous l'avons souligné auparavant, notre choix d'un terrain opaque comme le Viêt-nam représente un grand risque d'inaccessibilité aux sources d'information. Ce risque a été confirmé dans notre travail sur le terrain. C'est la raison pour laquelle nous avons dû mobiliser différentes sources (sources documentaires, récits de vie auprès des comptables et données collectées via un questionnaire) afin de nous munir des moyens de vérification croisée et de nous doter de suffisamment d'information pour réaliser notre étude empirique.

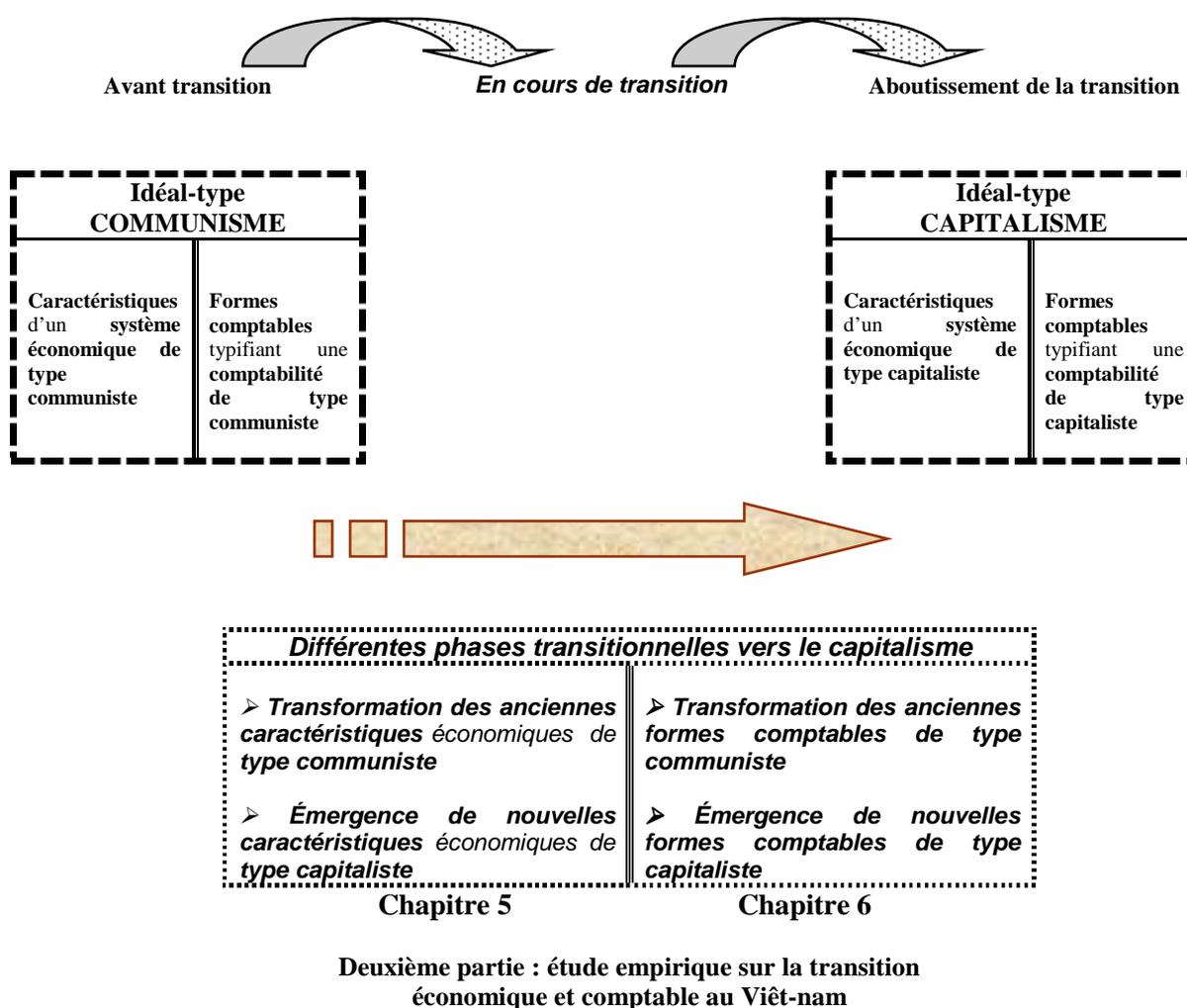
Le chapitre 5 offre un tableau synthétique des événements marquants dans les réformes économiques et les transformations du monde des entreprises avant et au cours de la mise en œuvre de la nouvelle politique de Renouveau du PCV.

Le chapitre 6 analyse les transformations des formes comptables en dynamique au cours du temps pour montrer comment les formes comptables traduisent les mutations économiques suite aux réformes. Les axes d'observations empiriques des transformations comptables sont les caractéristiques types du communisme, système économique de départ et du capitalisme, l'éventuel point d'arrivée. Pour répondre à notre question de recherche, les transformations comptables sont analysées et interprétées en parallèle avec les changements économiques afin de déduire quelles sont les significations économiques que les premières incarnent et dans quel sens va le processus de transformation (va-t-il vers le capitalisme ou vers une situation de relatif *statu quo* par rapport au système initial ?).

Le chapitre 7 relate les interprétations issues de réponses à un questionnaire que nous avons administré et destiné à capter les perceptions des répondants face aux changements identifiés dans les documents réglementaires et la littérature. Il apporte des éclairages pour affiner nos interprétations basées principalement sur l'analyse des documents officiels (chapitre 6) en vue de proposer une lecture de la transition économique vietnamienne plus nuancée.

Le schéma (0.4.) décrit comment les éléments conceptuels des idéaux-types sont ensuite mis à l'épreuve dans le travail historique.

**Schéma 0.4. : Représentation des transformations des caractéristiques et des formes comptables dans un processus de transition économique**



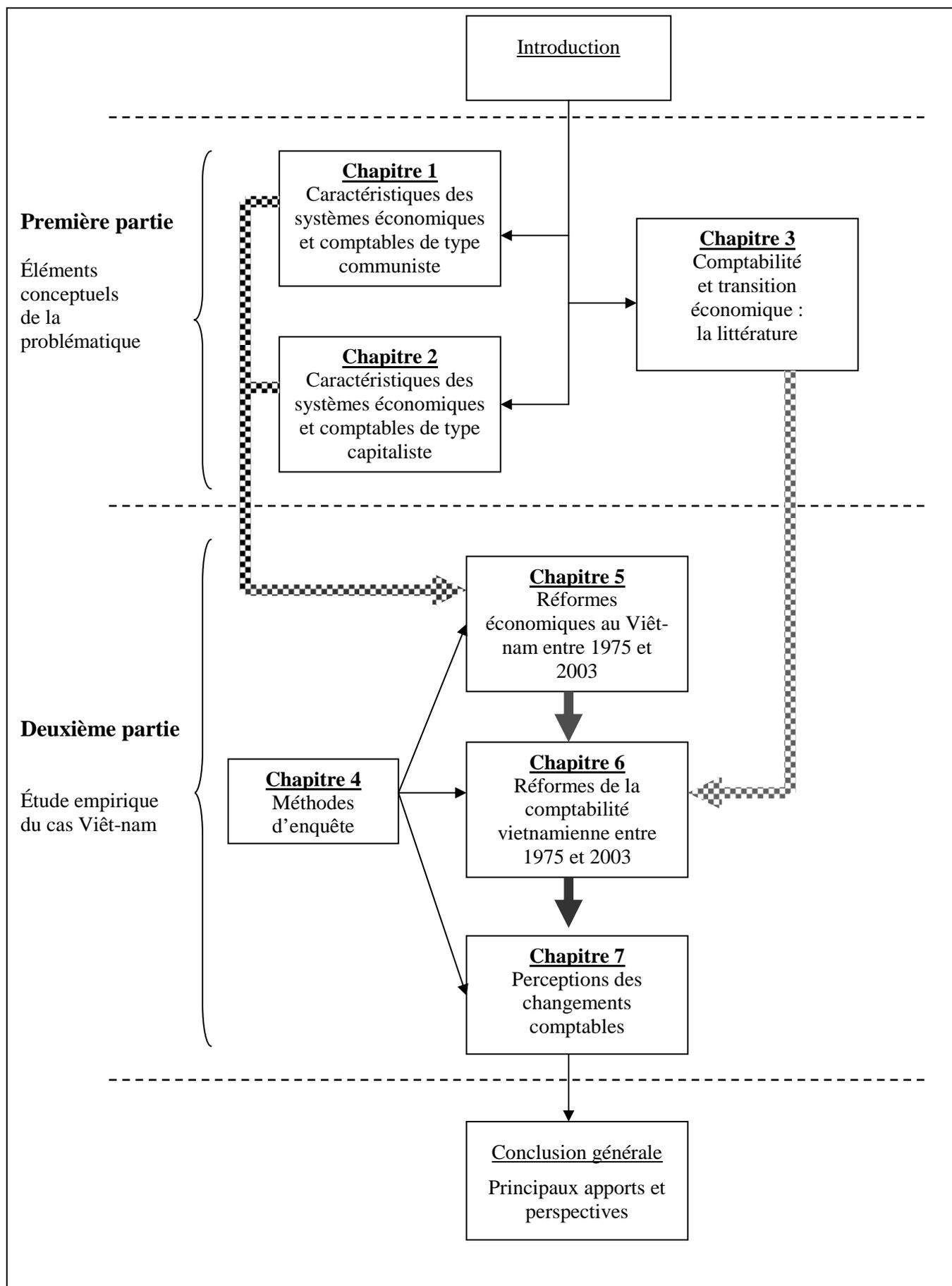
Notre travail propose une nouvelle approche pour appréhender l'émergence de la comptabilité capitaliste sur fond d'une économie en transition et cerner les relations interactives entre les réformes comptables et les réformes économiques. L'impact des changements dans le domaine économique sur le domaine de la comptabilité a été démontré dans la littérature d'une manière explicite ou implicite. Nous pensons que si les réformes économiques sont indéniablement l'élément déclencheur des changements dans le domaine de la comptabilité, les transformations qui ont eu lieu en comptabilité ont aussi apporté leur contribution qui n'est pas facilement mesurable, mais qui mérite d'être reconnue et étudiée.

Dans le cadre de cette recherche, il n'est pas de notre intention de faire des commentaires sur la pertinence des décisions des instances gouvernementales, ni d'apporter un jugement de valeur quant à leur applicabilité, notre travail consiste seulement à exposer ce qui s'observe sur le terrain Viêt-nam et ce que nous livrent nos sources de données pour répondre à notre question de recherche initiale :

<p><b>Dans quelle mesure les formes comptables traduisent-elles la transition économique ?</b></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------

La figure (0.1.) présente la structure synthétique de la thèse.

Figure 0.1. : Schématisation du plan de thèse





**PREMIÈRE PARTIE**

**ÉLÉMENTS CONCEPTUELS  
D'ANALYSE DE LA TRANSITION  
ÉCONOMIQUE ET COMPTABLE**



## **Première partie. Éléments conceptuels d'analyse de la transition économique et comptable**

Dans cette première partie, nous explorerons les liens entre les formes comptables et les systèmes économiques dans le cadre du processus de la transition.

Nous commencerons par camper les deux idéaux-types du communisme (chapitre 1) et du capitalisme (chapitre 2) qui nous servent de référence pour l'analyse des processus de transition. Il n'est pas dans notre intention de proposer une définition définitive de ces deux termes. L'analyse de la littérature témoigne de la complexité d'un tel exercice. Quoique ces termes fassent partie du langage courant, deux raisons peuvent être invoquées : premièrement les objets désignés ne sont pas statiques, l'histoire économique a montré que ce sont des objets en évolution dans le temps et dans l'espace ; deuxièmement, ce sont des termes qui émanent d'autres mots véhiculant des notions qui ne sont pas toujours claires ni explicites. Pour cette raison, nous avons choisi de sélectionner dans la littérature des traits supposés caractéristiques des deux systèmes afin d'élaborer des idéaux-types à l'instar de la démarche esquissée par Chiapello et Ding (2004). Partant du postulat que l'économie et la comptabilité sont indissociables, nous ferons correspondre à chaque système économique typifié l'idéaltype comptable. Notre travail a pour objectif de faire ressortir les traits saillants qui démarquent le système économique de type capitaliste de celui de type communiste et d'établir des liens entre les systèmes économiques ainsi décrits et les systèmes comptables. Les idéaux-types que nous élaborons sont des constructions caricaturales dites "*pures*" ou "*conventionnelles*" (Kornai, 1984).

Le rapprochement des idéaux-types économiques nous permet de construire un axe schématique qualifiant la transition et la comparaison des deux idéaux-types de comptabilité et d'identifier les axes de changement comptable associés, potentiellement, à l'émergence du capitalisme.

L'identification des formes comptables susceptibles d'être impactées par un processus de transition économique nous fournit un cadre d'analyse.

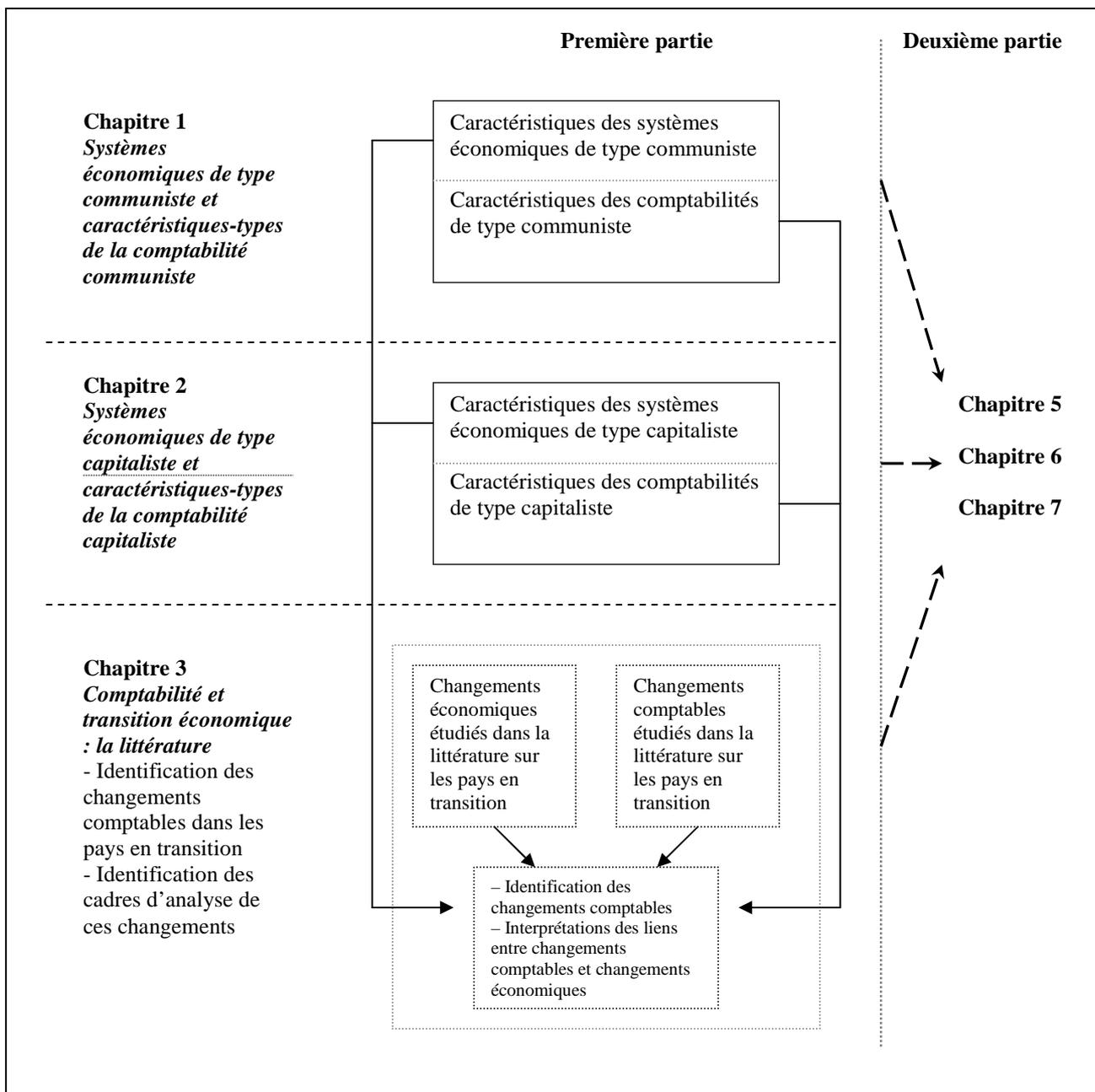
Le troisième chapitre portant sur les travaux académiques comptables des pays en transition de l'Europe de l'Est, du Centre, de la Russie et de la Chine, auxquels nous avons accès

compte tenu de nos limites linguistiques, nous apporte les propositions de réponse à notre question de recherche et des éléments permettant d'étayer et de compléter ce cadre. Cette revue de la littérature faite uniquement à partir de sources francophones et anglophones, couvre néanmoins la majorité des pays en transition.

Alors que les deux premiers chapitres décrivent de façon statique les caractéristiques types des systèmes économiques et comptables communiste et capitaliste, le troisième chapitre s'intéresse aux changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise qui accompagnent les processus de transition. La littérature sur les réformes comptables dans les pays dits en transition permettra de vérifier les caractéristiques qui constituent nos idéaux-types comptables et de nous doter d'un cadre d'analyse solide pour interpréter les interdépendances entre les deux processus, la transition de la comptabilité d'entreprise et la transition du communisme vers le capitalisme. Ce cadre d'analyse sera par la suite mis à l'épreuve sur le terrain encore inexploré qu'est la transition économique au Viêt-nam dans la deuxième partie.

La figure 0.2. suivante fournit la représentation synthétique de notre première partie.

Figure 0.2. : Schématisation de la première partie





# **Chapitre 1**

## **Systeme économique de type communiste et caractéristiques-types de la comptabilité communiste**

### **Introduction**

#### **1.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de communistes**

- 1.1.1. Les définitions du communisme
- 1.1.2. La propriété collective et les agents économiques dans le communisme
- 1.1.3. La planification et les règles de fonctionnement du communisme

#### **1.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité communiste**

- 1.2.1. Origines et définition de la comptabilité communiste
- 1.2.2. Les caractéristiques de la comptabilité d'entreprise communiste

### **Conclusion – Résumé du chapitre 1**

Encadré 1.4.: Synthèse des idéaux-types économique et comptable communistes



## **Chapitre 1. Système économique de type communiste et caractéristiques-types de la comptabilité communiste**

### ***Introduction***

Le premier chapitre de la première partie est consacré aux économies centralisées et planifiées, système économique typique observé dans la majorité des pays communistes.

Dans la littérature sur les économies des anciens pays communistes, les appellations utilisées pour qualifier le système économique typique de ces pays ne manquent pas. On parle d'économie soviétique, d'économie socialiste (Andreff, 1993 ; Kornai, 1984, 1990 ; Bailey, 1988), d'économie de commandement, d'économie dirigée, d'économie administrée, ou d'économie de la pénurie (Kornai, 1984).

La richesse des appellations confirme la pluralité des définitions que l'on peut attribuer à ce modèle d'économie dont l'appellation la plus utilisée et relativement neutre de connotation politique est l'économie centralisée et planifiée.

Par commodité de langage, nous utilisons indifféremment les appellations "communisme" ou "économie communiste" pour qualifier ce que maints auteurs (économistes, soviétologues ou spécialistes en transition économique) désignent plus précisément comme des économies centralisées et planifiées. Ces dernières ont été adoptées (quoique avec diverses variantes) par la plupart des anciens pays communistes.

L'objet de ce chapitre est donc l'étude de la période antérieure à la transition économique, phénomène déclenché suite à la chute du mur de Berlin en automne 1989, date clé marquant la fin des régimes politiques sous influence soviétique. Nous cherchons à identifier les points communs de ces économies centralisées et planifiées afin d'élaborer un idéal-type nommé communisme (§1.1.) reproduisant les caractéristiques et les concepts fondamentaux économiques qui seront mis en relation avec un idéal-type d'une comptabilité qualifiée de communiste (§ 1. 2.).

## ***1.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de communistes***

Nous passerons tout d'abord (§ 1.1.1.) en revue les définitions concernant le communisme (ou économie centralisée et planifiée ou socialisme, ou économie de la pénurie) ; puis (§ 1.1.2.) nous identifions les agents économiques principaux du communisme ; enfin, dans la (§ 1.1.3.), nous analyserons les règles de fonctionnement communistes qui régissent les relations entre ces différents agents. A l'issue de ces trois sous-sections, nous proposerons une synthèse sous la forme d'un idéal-type communisme regroupant des caractéristiques déterminantes du système d'économie communiste.

### **1.1.1. Les définitions du communisme**

#### ***Généralités***

Le « communisme », traditionnellement, évoque un système d'économie édifié au nom du marxisme, sinon en conformité avec ses principes, et concrétisé par Lénine qui a vu le jour au début du XX<sup>e</sup> siècle en Union soviétique avant d'être généralisé dans presque tous les pays dont le parti dirigeant est un parti unique et d'orientation marxiste, s'auto nommant "parti communiste". Compte tenu de son origine, le communisme est souvent assimilé au système originel, celui de l'Union soviétique d'où l'appellation courante d'économie soviétique.

Comme les études sur les économies communistes se réfèrent systématiquement au pays d'origine (l'Union soviétique), lequel était aussi l'un des seuls pays du bloc communiste ayant été largement étudié avant la disparition du mur séparant les deux mondes, les études sur l'économie centralisée et planifiée constituent un champ de recherche avant tout occupé par les soviétologues. Les études concernant les autres pays du bloc communiste sont beaucoup moins nombreuses. Ces différents éléments expliquent que nous nous appuyons principalement sur des illustrations soviétiques dans la suite de notre développement.

La question à savoir ce qu'est une économie communiste n'est pas simple et la réponse évidente, implicite qui est celle de la négation de l'économie capitaliste n'apporte que peu de lumière. Les caractéristiques du capitalisme ne sont d'ailleurs pas éliminées en communisme. C'est le cas par exemple du salariat,

*"selon la doctrine officielle, le salariat a été aboli par l'instauration de la propriété socialiste. En réalité, c'est plutôt à une généralisation du salariat qu'ont conduit les transformations sociales consécutives à la révolution par en haut du début des années 1930. La question est donc d'analyser la forme particulière, originale, du système de salariat qui prédomine en Union*

*soviétique, et qui constitue un aspect déterminant de l'ensemble de son organisation économique et sociale.*" (Chavance, 1989, p.13)

Le spécialiste des économies centralisées et planifiées qualifiées de socialistes, W.Andreff (1993) propose une synthèse des différentes définitions dans ce qu'il appelle le "*socialisme*".

### **Encadré 1.1.: Quelques définitions des économies communistes d'après Andreff (1993)**

#### **Quelques définitions célèbres**

(1) Lénine évoquait souvent le socialisme à édifier en URSS comme « *l'électrification plus le pouvoir des soviets* », voulant dire, en théorie marxiste, un certain niveau de développement des forces productives et de nouveaux rapports de production (nouveaux par rapport au capitalisme) »

(2) Staline insistait sur une définition dans laquelle les rapports de production socialistes étaient ramenés à trois composantes :

(2.1)– *la forme étatique des moyens de production ;*

(2.2)– *l'utilisation collective des moyens de production et l'absence d'exploitation de la force de travail par des propriétaires privés du capital ;*

(2.3)– *la répartition du produit net en fonction du travail fourni par chacun.*

#### **Les définitions non marxistes de l'économie communiste**

(1) *Pour les économistes libéraux, le socialisme est fondamentalement une économie sans marché, où les mécanismes de marché ont été remplacés par l'allocation administrée des ressources et la planification, et où les relations économiques verticales plan - entreprises ont éliminé les relations horizontales et contractuelles entre les entreprises.*

(2) *Pour d'autres soviétologues, l'économie socialiste est avant tout une économie de commandement fonctionnant sur la base de principes hiérarchiques et bureaucratiques.*

Source : Andreff, 1993, p.15.

Une autre approche mérite d'être présentée, celle de Janós Kornai.

#### ***Le communisme comme économie de la pénurie (Kornai, 1984)***

Kornai (1984) a baptisé le socialisme d'"économie de la pénurie" – concept qui constitue le cœur de sa thèse. L'auteur, dans son ouvrage "*Socialisme, économie de la pénurie*", a élaboré

un cadre conceptuel pour expliquer pourquoi ces économies planifiées souffraient d'une pénurie généralisée et chronique. Le terme de pénurie est :

*"(...) une dénomination résumant un grand groupe de phénomènes. Ce à quoi tout le monde pense en entendant ce mot est la pénurie de biens de consommation ou de logement, ou bien la queue à faire au sens strict du mot devant le magasin du boulanger ou du boucher ; il peut également s'agir d'une queue imaginaire, comme lorsqu'on attend l'installation d'un téléphone ou l'admission à l'hôpital. Des phénomènes semblables dans la production sont la pénurie de la main d'œuvre, la pénurie de matériaux, la pénurie des pièces détachées, ou la pénurie de courant électrique. (...) La pénurie est, soit comme la cause d'autres phénomènes, soit comme leur conséquence, liée par des millions de liens à d'autres composants du système économique : aux prix et aux salaires, à la planification et au marché, à la politique financière et monétaire, aux stimulants matériels et moraux." (Kornai, 1984, pp. 5-6).*

Kornai tente d'identifier les causes profondes des dysfonctionnements du système d'allocation centralisée aboutissant à cette situation de pénurie. Au final, il résume, dans la dichotomie suivante, ce qui constitue pour lui l'une des différences fondamentales entre le socialisme et le capitalisme : le socialisme est une économie contrainte par les ressources et le capitalisme est une économie contrainte par le marché. En d'autres termes, les entreprises communistes produisent jusqu'à l'épuisement des ressources disponibles au détriment de leur rentabilité économique (car la demande dans ces économies planifiées est toujours largement supérieure à l'offre ; de plus, les acheteurs sont parfois obligés d'acheter des produits parfois qui ne répondent pas exactement à leurs attentes parce que l'achat est aussi un objectif du plan comme la production) tandis que les entreprises capitalistes ne produisent que s'il existe réellement une demande de la part du marché. Pour cette raison, les entreprises communistes sont toujours dans la course à la demande de plus de ressources à l'État (matières premières, main-d'œuvre, fonds budgétaires) pour se couvrir et faire face aux aléas du système d'approvisionnement incertain et aux défauts du plan. Cette situation engendre une situation paradoxale : pénurie et excédent coexistent au sein de l'économie planifiée ! (Kornai, 1984, p. 31).

Kornai (1984, 1990) pense que l'abolition de la propriété collective d'État est un remède efficace pour contrer ces phénomènes de pénurie. Il a cherché à démontrer avec véhémence l'urgence de développer rapidement un secteur privé sain et solide et de créer les conditions nécessaires pour qu'il devienne le secteur économique prédominant dans l'économie nationale.

Andreff (1993) souligne qu'il est évidemment impossible de trancher définitivement entre ces définitions et approches car

*"...chacune captant une parcelle de la réalité économique qui s'est développée en URSS et en Europe de l'Est avant la rupture de 1989. En outre la dose d'idéologie et de dogmatisme contenus (...) n'est jamais nulle." (p. 15).*

### ***Une définition opérationnelle du socialisme (Andreff, 1993)***

C'est pourquoi Andreff (1993) s'est permis d'énoncer « *des critères d'une moindre esthétique conceptuelle et de moindre précision théorique, mais plus opérationnels pour définir l'espace économique dénommé "économies socialistes"* (Andreff, 1993, p.16).

Il propose :

*"Sept critères mis en œuvre pour repérer, dans un autre contexte des économies d'orientation socialiste, à savoir :*

- (1) la **propriété étatique** de la plupart des entreprises industrielles et des banques ;*
- (2) la **collectivisation de l'agriculture**, intégrée en majorité à des fermes d'État et à des coopératives ;*
- (3) la **planification centralisée et directive de l'activité économique** ;*
- (4) une **stratégie de développement basée sur l'industrialisation rapide**, avec une priorité donnée aux **industries lourdes** ;*
- (5) la **volonté autarcique de réduire le commerce extérieur** avec les marchés internationaux capitalistes ;*
- (6) la **restriction ou l'interdiction des investissements directs étrangers** ;*
- (7) un **parti unique au pouvoir, communiste ou d'inspiration marxiste-léniniste.**"*

(Andreff, 1993, p. 16, mise en gras par nous)

Dans la littérature comptable nous avons trouvé une autre proposition.

### ***L'idéal-type du communisme de Chiapello et Ding (2004)***

Les auteurs partent du principe que le communisme s'est défini comme l'antidote du capitalisme. En procédant par opposition aux différents aspects caractérisant le capitalisme, les auteurs ont distingué les caractéristiques suivantes du communisme :

- "(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).

L'intérêt de cette approche est que ces auteurs, en faisant ce travail, avaient également en vue les questions comptables.

Au travers de ces différentes définitions apparaît une architecture globale économique que nous qualifions de "*communisme*" très hiérarchisée avec au sommet de la pyramide un parti politique qui a le pouvoir d'organiser, de fixer les règles de fonctionnement de tous les acteurs et de contrôler le système dans son ensemble. Le communisme repose sur deux principes fondamentaux : la propriété collective de tous les moyens de production et la planification (Brzezina et Jaruga, 1988). Si l'abolition de la propriété privée relève de l'idéologie marxiste, la planification centralisée - modalité opérationnelle pour bâtir une économie communiste – porte la signature de Lénine. On ne saurait dire si la propriété collective avait inspiré la planification ou si la planification se dessinait déjà en filigrane dans l'abolition de la propriété privée. Toutefois, ce qui a été observé dans les pays communistes est une combinaison indissociable des deux, tout au moins dans la première phase du communisme.

Une analyse synthétique des différentes définitions fait émerger :

- d'une part, des agents économiques spécifiques prédominants dans une économie communiste ;
- d'autre part, des règles de fonctionnement et de régulation qui émanent des principes fondamentaux de la doctrine marxiste-léniniste.

Comme nous l'avons signalé, nous travaillons sur des systèmes économiques dits "*purs*" ou "*traditionnels*" faisant abstraction de tout jugement politique et/ou fonctionnel, organisationnel. Nous n'affirmons en rien qu'ils sont homogènes ou qu'ils sont restés inchangés au cours du temps. Dans chaque pays, à différentes périodes historiques, les situations diffèrent les unes des autres. Nous ne décrivons pas un système spécifique unique

reproduit à l'identique dans tous les pays, mais un modèle général quelque peu "stylisé" de l'économie communiste, dont les traits se retrouvent peu ou prou dans tous les différents pays concernés avec des variantes importantes et encadrées dans des systèmes sociaux et culturels disparates.

### **1.1.2. La propriété collective et les agents économiques dans le communisme**

La propriété collective de tous les moyens de production va de pair avec l'émergence des différents types suivants d'agents économiques communistes :

- l'État tout d'abord, qui assume le rôle de propriétaire délégué unique de tous les moyens de production du pays, répartiteur unique des ressources, concepteur, gérant et arbitre suprême de l'économie nationale ;
- l'entreprise étatique créée, financée et gérée par l'État ;
- et enfin les travailleurs.

Les travailleurs, comme les entreprises, exécutent les ordres venus d'en haut et sont censés respecter les instructions et les objectifs assignés. Quant aux règles de fonctionnement, elles relèvent exclusivement des compétences du centre<sup>10</sup>.

Une description schématisée des différents agents économiques permettra de mieux comprendre leur comportement quand ils seront en interaction dans le système régulateur communiste.

#### ***L'État, propriétaire collectif délégué***

Pris dans le sens économique, le terme "État" dans le contexte communiste pourrait être considéré comme le synonyme du mot "économie". On pourrait même dire que 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 est

---

<sup>10</sup> "Dans la terminologie communiste, le "Centre" signifie le plus haut niveau dans la hiérarchie centralisée du système qui dirige toutes les unités économiques (institutions et entreprises). Le système était fondé sur la direction centralisée dont les ordres étaient appliqués au moyen d'instructions détaillées transmises aux organes inférieurs. Les exécutants obéissaient aux ordres et règles formelles d'une manière plus ou moins conforme au schéma wébérien de l'administration rationnelle." (Mihaylova, 2000, p. 30)

partout mais aussi nulle part car cette économie est fondée sur le principe de « maître collectif ». Or responsabilité collective signifie absence de responsabilité parce qu'aucun individu n'est responsable. 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'État communiste est censé maîtriser tous les processus de l'approvisionnement, de la production, de la distribution et de la répartition du surplus. Or il est parfois embarrassant et chaotique d'être à la fois joueur et arbitre. Dicter les règles de jeu et appliquer ses propres règles entraînent inévitablement une certaine auto-tolérance, assimilée pour les occidentaux à du laxisme, et à l'origine des dysfonctionnements et des goulets d'étranglement qui perturbent voire bloquent le schéma quasi-imperfectible de la planification communiste (Kornai, 1984 ; Chavance, 1989).

### *L'entreprise communiste*

#### *L'entreprise communiste est une unité de production sans identité propre dans une méga-corporation*

L'expression «entreprise communiste» ici désigne toutes les formes d'organisation de production au sein du communisme : 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).

Dans une telle organisation, la forme de ce que nous appelons «entreprise» est très particulière. Mihaylova (2000) affirme que

*"...dans le système communiste les entreprises (au sens propre) étaient absentes. Elles étaient plutôt des unités de production que de vraies entreprises. Il est différent en effet de parler d'entreprises pendant le communisme, puisqu'à cette époque ces unités n'avaient aucune liberté d'entreprendre, ce qui est le fondement d'une entreprise au sens occidental. Ces unités étaient plus que dépendantes, elles étaient totalement intégrées dans le système communiste. Elles n'avaient pas d'identité propre et ne possédaient ni leurs propres organisations et structures, ni leurs propres lois et règles de fonctionnement. Les conditions de gestion des entreprises étaient totalement contraignantes, imposées et déterminées en dehors des entreprises elles-mêmes" (p.31).*

Dans le communisme, le secteur qui occupe la place stratégique en termes de nombre d'entreprises, de valeur de la production nationale et d'emplois est le secteur étatique. Ce secteur est d'autant plus important qu'il regroupe toutes les grandes entreprises industrielles. L'objectif d'industrialisation affiché par ces pays confère au secteur industriel (plus

spécifiquement à l'industrie lourde qui fabrique les moyens de production, selon le principe d'auto – approvisionnement) une place primordiale et stratégique dans le développement économique du communisme.

La description de Mihaylova rejoint celle de Gorelik (1974) qui compare le système de planification soviétique à celui d'une mono-corporation capitaliste<sup>11</sup>. Dans une économie conçue comme une gigantesque entreprise, un goulet d'étranglement dans un point du système pénalisera tout le système. Ce système est composé de maillons – les entreprises étatiques communistes - enchaînées dans des relations étriquées et contraignantes fournisseur/acheteur, imposées par un acteur extérieur à elles. Elles ont comme mission de réaliser des objectifs dont les conditions d'accomplissement ne dépendent pas d'elles-mêmes. Partant du concept d'autonomie pour étudier le processus d'autonomisation dans la première phase de la réforme économique des entreprises ex-étatiques bulgares, Mihaylova (2000) poursuit l'effort de description des entreprises communistes en précisant que, privées d'autonomie, celles-ci n'avaient la capacité, ni d'entreprendre, ni de prendre des décisions concernant leur activité et leur développement à la différence d'entreprises capitalistes. L'autonomie n'est pas uniquement une question de statut juridique, mais aussi de "*capacité à prendre des risques*" (Avenier, 1992, p. 13, cité par Mihaylova, 2000) et à y faire face.

#### *L'entreprise communiste assure également des fonctions sociales - hors production*

Les fonctions sociales et communautaires de l'entreprise communiste ont été peu étudiées ; or l'activité hors-production représente parfois une part importante en termes tant immobilisations corporelles que d'emploi. L'entreprise communiste, par définition, doit apporter soutien et aide à ses travailleurs, leur fournissant les services minimums afin que ceux-ci puissent s'investir dans leur travail. Les services sociaux apportés par l'entreprise varient d'une entreprise à une autre, d'une zone géographique à une autre, d'un secteur à un autre. Quels sont-ils ? La cantine, l'infirmerie, font partie intégrante de l'organisation de l'entreprise communiste. La garderie des enfants, les espaces pour l'élevage porcin - permettant aux travailleurs de se créer une source d'approvisionnement en viande -, les maisons de repos sont autant de formes d'avantages sociaux divers que l'entreprise communiste peut offrir à ses travailleurs. Une entreprise communiste est l'espace de la vie

---

<sup>11</sup> "Soviet planning is similar in nature to the planning process of any large capitalist corporation. Essentially, it attempts to provide centrally a framework for integrated decision-making of the Soviet "monocorporation", a huge and complex organization embracing virtually the entire Soviet economy." (Gorelik, 1974, p.13).

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. Le travailleur pense, sans le dire, avoir certes des responsabilités, mais surtout le droit d'y puiser pour son propre compte. L'État mère fournit biens et ressources à notre entreprise, pour NOUS, donc c'est pour MOI. Les études sur le comportement des directeurs d'entreprise communiste ont dévoilé cette tendance à considérer les entreprises dont ils sont responsables comme leur propre territoire où ils y installent leurs propres règles, en dehors des règles imposées d'en haut. Cette conception de l'entreprise communiste restera encore ancrée longtemps dans la pensée des salariés, même après plusieurs années de développement de modes de fonctionnement capitalistes.

### ***Le travailleur, maître-collectif salarié***

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.

Pour reprendre les mots de Staline, le communisme est un système où les moyens de production sont mis à la disposition de l'utilisation collective ; l'exploitation de la force de travail par des propriétaires privés du capital est abolie ; et la répartition du produit net est réalisé en fonction du travail fourni par chacun.

*"Mais les conditions fondamentales qui confèrent un caractère marchand à la force de travail sont présentes en U.R.S.S (et par analogie dans toutes les économies communistes) : les travailleurs échangent leur force de travail contre un salaire monétaire, grâce auquel ils pourront obtenir des moyens de subsistance et des biens de consommation, eux-mêmes marchandises ; d'autre part cette force de travail est mise en œuvre sous le contrôle et la direction du gestionnaire direct des moyens de production, le directeur d'entreprise, c'est-à-dire le manager soviétique. L'achat-vente de la force de travail, et donc la présence d'un véritable marché du travail, sont évidents quoiqu'en disent les partisans les plus dogmatiques de l'économie politique du socialisme." (Chavance, 1989, p. 17).*

Néanmoins, il importe de souligner une différence essentielle dans la charte de travail communiste : le travailleur communiste apporte son travail et l'employeur, l'État, lui assure tout ce dont il a besoin (subvention pour denrées alimentaires, éducation, services médicaux, allocations sociales, avantages sociaux publics, etc.) sous forme de fonds sociaux de consommation qui sont gérés par la bureaucratie syndicale à différents échelons (Chavance,

1989). 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. Ce fonctionnement idéal ne semble pourtant pas être respecté et selon Chavance (1989)<sup>12</sup>, il existe bien une forme de marché de travail, certes originale, mais qui constitue un des domaines où le contrôle central connaît de fortes limites.

Voyons maintenant comment ces agents économiques s'organisent et travaillent au sein de l'économie communiste : la section suivante est consacrée aux règles de fonctionnement émanant de la politique de la planification centralisée de l'économie.

### **1.1.3. La planification et les règles de fonctionnement du communisme**

L'édification du communisme 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 planification et de la centralisation de l'organisation économique.

#### ***Qu'est-ce que la planification ?***

*"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 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*

---

<sup>12</sup> "En apparence, le centre et les planificateurs devraient être en mesure de contrôler efficacement l'évolution des salaires. Mais il en va différemment dans la réalité. Formellement le montant du fonds global de salaires est établi par le Gosplan [l'organisme de planification suprême soviétique] et subdivisé entre les ministères de branche. La Banque d'État contrôle et effectue les paiements aux entreprises pour les salaires. En outre les grilles de salaires par qualification sont fixées au niveau national. Le principe qui gouverne théoriquement la politique officielle est que la croissance du salaire moyen ne doit pas dépasser celle de la productivité du travail." (Chavance, 1989, p.29).

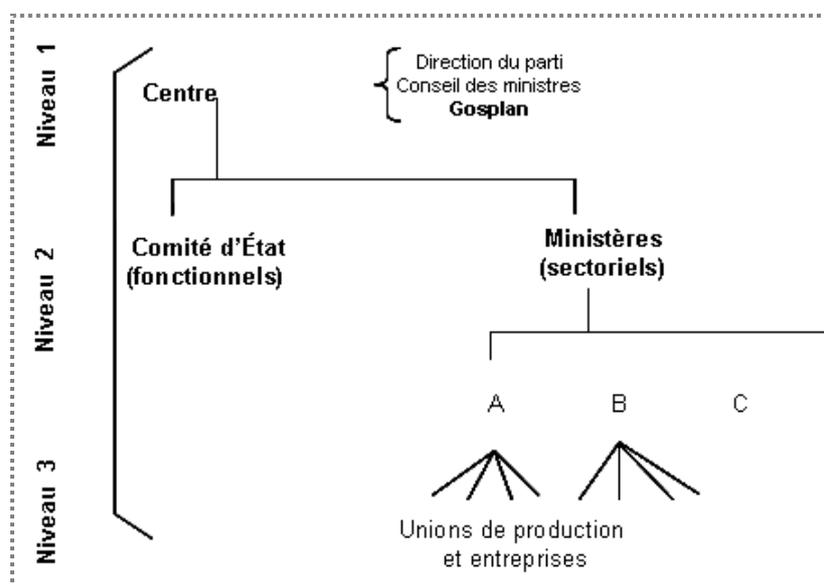
*et contradictoire, comme un ensemble de rapports économiques qui s'établissent et se reproduisent entre les divers agents de la structure économique, et dans lequel les différents plans ne sont qu'un moment, certes important, mais lui-même transitoire, en partie conflictuel et mobile." (Chavance, 1989, p. 50).*

En effet, des plans ont été élaborés pour tous les secteurs de l'économie nationale et à des horizons temporels variables.

*"Le plan quinquennal national, par exemple, est divisé au départ en tranches annuelles. Mais les plans annuels effectifs – ce sont ceux qui ont un caractère véritablement opérationnel – tiennent compte de ce qui a été réalisé, des problèmes nouveaux surgis, des goulets d'étranglement apparus, des changements de priorité éventuels du pouvoir, etc. Ils s'éloignent donc nécessairement, et de plus en plus, des projets initiaux. A un autre degré, on observe un phénomène analogue dans le cadre des plans annuels, pour les plans trimestriels ou mensuels d'entreprise. Il est de tradition de différencier dans l'analyse élaboration et exécution des plans. Mais cette distinction a pour inconvénient de figer le plan, sans vraiment conduire à s'interroger sur sa cohérence ni sa stabilité." (Chavance, 1989, p. 50).*

Le schéma le plus simple qu'on puisse donner au mécanisme de planification comporte trois niveaux subordonnés : 1) le centre, 2) les ministères, 3) les entreprises.

### Schéma 1.1.: La structure à trois niveaux d'une économie centralisée et planifiée de type soviétique



Source : Chavance, 1989, p. 44.

Les plans, qui expriment les relations verticales reliant les autorités centrales et les organisations à différents échelons de la mégastucture : ministères, entreprises, banques, coopératives etc., constituent le pilier du mode de régulation communiste. Ce schéma à trois niveaux n'est qu'une représentation de l'organisation du communisme. Mais le plan le plus sophistiqué soit-il ne serait pas exempt d'accidents. Le plan communiste, vu sa taille et sa couverture, est plus exposé aux aléas non anticipés par les planificateurs (qui souhaitent pourtant le reconnaître).

### ***La planification et l'économie politique du marchandage***

La planification signifie aussi répartition planifiée des objectifs et des ressources en vue de la réalisation de ces objectifs. Il s'agit "*du système d'approvisionnement matériel et technique*" qui contrôle et planifie la circulation des marchandises.

*"L'entreprise ne reçoit pas seulement des ordres sur ce qu'elle doit produire, et en quelles quantités. Elle a des instructions précises sur la destination des marchandises qu'elle fabrique : leurs acheteurs et utilisateurs sont prévus par les autorités planificatrices. Ainsi la plus grande part des échanges interentreprises sont contrôlés et organisés par des appareils administratifs situés au-dessus et en dehors des unités concernées. Le système d'approvisionnement s'apparente donc à un rationnement organisé des moyens de production. Avec le caractère centralisé de la planification de la production, il conduit par conséquent à la prédominance de liaisons verticales dans l'économie par rapport à des liaisons horizontales, ou plus précisément au caractère prépondérant des médiations verticales dans les liens qui s'établissent entre les unités de base. Or ce système constitue un point faible de l'organisation économique et la source de dysfonctionnements nombreux et répétés." (Chavance, 1989, p. 48).*

Les moyens de production alloués à l'entreprise sont, certes, physiquement en sa possession, dans ses locaux, mais ils ne lui appartiennent pas dans le sens où celle-ci a seulement le droit de les exploiter pour réaliser les objectifs qui lui ont été imposés. L'entreprise a comme responsabilité de préserver ces biens intacts et de les exploiter en respectant les objectifs d'utilisation attribués pour chaque type de bien ou de fonds reçus. Ces moyens ou biens alloués ne sont, ni des biens en location ni des biens en propriété. Il n'est pas possible de trouver une correspondance capitaliste à la forme de propriété collective communiste, car la personnalité collective est dépourvue de nom et de support matériel. Eût-on parlé d'actif si l'entreprise n'avait aucun droit d'agir sur ces immobilisations ou ces actifs ? La propriété collective, amalgamée à la planification, confère aux autorités centrales un droit d'action directe sur ces biens qui, pour des raisons de régulation sectorielle ou de production, peuvent

déplacer un bien d'une entreprise vers une autre. Une décision ministérielle finalise une cession d'un bien entre deux entreprises étatiques. C'est l'une des raisons pour laquelle le communisme est souvent défini comme une économie sans marché. L'entreprise a la possibilité de demander des fonds, des moyens puis d'attendre mais elle ne peut pas se décider à les acquérir par elle-même car en théorie il n'y a pas de marché.

Dans les faits, il existe quand même des possibilités, ce qui a fait dire qu'on était dans une économie politique du marchandage.

Considérée comme un maillon dans un système, l'entreprise communiste ne peut pas échapper à ses règles de fonctionnement tout en sachant qu'aucune règle n'est infallible.

Chavance (1989) nous en offre une illustration avec le processus de production industrielle en Union soviétique qui a pour caractéristique majeure :

*"(...) la tendance à l'irrégularité et la discontinuité. La cause réside dans les contradictions du système de planification, en particulier dans les effets perturbateurs de la centralisation des approvisionnements et les formes de pénurie typiques de la régulation économique. Il est courant que les approvisionnements de l'entreprise en matières premières ; moyens de production, produits semi-finis, ne soient pas livrés à temps ou selon les spécifications requises. Il s'ensuit des ralentissements voire des arrêts de la production, qui tendent à se répercuter d'un secteur de l'entreprise à l'autre, puis d'une entreprise à l'autre. Les débuts de la période planifiée (mois, trimestre, année) connaissent de nombreux temps morts, car les ruptures d'approvisionnement ou de stocks y sont fréquentes. Par contre, la dernière décade du mois, ou la fin de l'année, sont marquées par la Chturmovchtchina, la "tempête" ou l'"assaut", c'est-à-dire l'accélération des cadences, les heures supplémentaires, la suppression des congés, afin de rattraper le retard et remplir malgré tout le plan. Le temps perdu par la désorganisation du travail est estimé à 15 – 20% du total, parfois plus." (Chavance, 1989, p. 23).*

Cette analyse renvoie à ce que Kornai (1984) qualifie d'ajustements, c'est-à-dire ici à la stratégie de survie qui est le comportement naturel de toute forme d'organisation face aux contraintes ou obstacles. L'élaboration du plan de l'entreprise communiste passe par une négociation avec le ministère de tutelle et le directeur cherche à minimiser les tâches qu'il aura à réaliser et à gonfler ses besoins en approvisionnements, fonds de salaire, investissements, etc. Or le ministère de tutelle ne peut pas tout contrôler dans la plupart des cas : on est dans un cas de dissymétrie d'information. Les hauts fonctionnaires ministériels ne disposent pas en outre de connaissances techniques approfondies pour tout contrôler et doivent se baser beaucoup sur les arguments avancés par le directeur des entreprises. Il est logique que le directeur d'entreprise cherche à se protéger de l'instabilité et de l'incertitude de l'environnement de l'entreprise, en cherchant à influencer, par ses propres informations, les ordres qu'il va recevoir par la suite (Chavance, 1989).

Kornai (1984) dépeint les différences comportementales des deux types purs d'entreprise communiste versus capitaliste face à leurs contraintes typiques respectives dans le tableau synthétique suivant.

**Tableau 1.1. : Les deux types "purs" d'entreprise et les types de contraintes**

Types de contraintes	<i>Entreprise capitaliste classique</i>	Entreprise socialiste traditionnelle
<b>Contraintes de ressources</b>	– <i>rarement effectives</i>	✘ presque toujours effectives, plus restrictives que les contraintes de demande
<b>Contraintes de demande</b>	– <i>presque toujours effectives, plus restrictives que les contraintes de ressources</i>	✘ rarement effectives
<b>Contraintes budgétaires</b>	– <i>dures</i>	✘ lâches
<b>Plan de production</b>	– <i>autonome : l'entreprise l'établit au niveau des contraintes de demande ; dans le cadre des contraintes des ressources</i>	✘ directif : imposé par les autorités supérieures au niveau des contraintes de ressources ; dans le cadre des contraintes de demande

*Source : Kornai, 1984, p. 29.*

*"La différence décisive est relevée dans les deux premières lignes du tableau. Pour l'entreprise capitaliste classique c'est normalement la contrainte à la demande qui est limitative, alors que pour l'entreprise socialiste traditionnelle, c'est la contrainte des ressources."* (Kornai, 1984, p. 28, mise en gras par nous).

En dénonçant les ajustements préconisés par l'entreprise communiste (via le directeur) face aux contraintes de ressources qui sont induites par le système d'allocation centralisé mais incertain communiste, Kornai (1984) a élaboré sa théorie de la pénurie du socialisme.

Le marchandage stratégique est au cœur du processus de négociation et d'élaboration du plan opérationnel (annuel, trimestriel voire mensuel) pour l'entreprise communiste.

### ***La planification et les règles de fonctionnement de l'entreprise communiste***

Les plans représentent les relations verticales entre la mégastucture de l'économie communiste et ses unités de production, les entreprises communistes. Comment l'entreprise communiste privée de toute autonomie d'action et soumise au mécanisme planificateur hérissé de défaillances fonctionne-t-elle ? Le tableau de Mihaylova (2000) résume ces caractéristiques (tableau 1.2.).

**Tableau 1.2. : Caractéristiques essentielles du fonctionnement des entreprises communistes**

1.	Subordination totale au Centre : l'entreprise bureaucratique se situe à un échelon inférieur de la hiérarchie du grand système communiste ; la bureaucratie interne est dirigée par le haut sans aucune marge de manœuvre ni de liberté.
2.	Planification de l'activité de l'entreprise centralisée (domaine d'activité, gamme des produits, fournisseurs, clients, prix).
3.	Objectifs stratégiques donnés par le Centre. Décisions (quoi, combien et comment) imposées.
4.	Appropriation et répartition par l'État des ressources, des revenus et des profits d'entreprise. Décisions d'investissement prises de manière centralisée. Absence d'autofinancement.
5.	Absence d'intérêt de rendre les entreprises efficaces et rentables.
6.	Contrôle strict et centralisé, exercé par le système communiste. Contrôle externe de l'entreprise dans tous les domaines : économique, politique, idéologique etc.
7.	Structuration et organisation de l'entreprise d'après le modèle simplifié donné par le Centre (dans les régimes totalitaires les structures de tous systèmes doivent répéter la structure du grand système communiste en vue d'une plus grande possibilité de contrôle)
8.	Imposition des critères de gestion et des règles d'organisation de l'entreprise par le Centre.
9.	Absence de risque et du danger de faillite. Absence de concurrence et de contrainte économique. Existence de subventions et de crédits selon les objectifs du Centre. Les subventions d'État pour les entreprises inefficaces et non rentables.
10.	Nomination des dirigeants d'après leur appartenance au Parti communiste et non pas suivant des critères humains et professionnels.
11.	Gestion des ressources humaines d'après les décrets du centre et valorisation du personnel selon des critères idéologiques.

Source : Mihaylova, 2000, p. 31.

### ***La planification et les prix bureaucratiques***

Les échanges dans l'économie communiste sont libellés en valeur monétaire, mais cette valeur monétaire d'échange n'est pas la résultante d'un accord commercial entre un acheteur et un vendeur comme cela se passe traditionnellement dans une économie dite de marché. La forme de propriété collective et la centralisation de toutes les décisions économiques font que les prix sont calculés et fixés par un organisme qui est censé contrôler toutes les sources de coûts qui participent à la détermination de cette valeur monétaire appelée prix. La pérennité des prix trouve une explication théorique dans la stabilité économique structurelle recherchée

par l'économie communiste et considérée comme utopique par les tenants du libéralisme économique. Les prix communistes, s'ils sont bureaucratiquement déterminés, ne sont pas fixés de manière artificielle. L'esprit du prix d'échange en économie communiste ne diffère pas complètement de celui des économies de marché. Il s'aligne sur le principe traditionnel du commerce à savoir qu'un prix d'échange doit permettre au producteur de couvrir la totalité des coûts de production majorée d'une part de bénéfice ou de profit. La différence qu'il existe par rapport au capitalisme réside dans la nature des coûts, et dans la fixation du taux de majoration fixé par des organes administratifs dans le communisme ou décidé sous contrainte de marché par le management de la firme dans le capitalisme.

Voici comment se présente la structure interne du prix d'un produit industriel dans les économies socialistes selon Lavigne (1979).

**Schéma 1.2. : Schéma de la structure interne du prix d'un produit industriel dans les économies socialistes (d'après Lavigne, 1979, p. 288)**

Coût total du produit (3)	Profit (4)	Marge de distribution de gros (6)	Impôt sur le chiffre d'affaires (7)	Marge de distribution de détail (9)
<b>Prix de gros d'entreprise</b>				
<b>Prix de gros d'industrie (8)</b>				
<b>Prix de détail (10)</b>				

Illustration chiffrée :

Coût d'usine (1) .....	92 roubles
Dépenses non productives (ex. logements ouvriers, crèches ...) (2) .....	8 roubles
Coût total (3) = (1) + (2) .....	100 roubles
Profit (4) .....	5 roubles
<b>Prix de gros d'entreprise (5) = (3) + (4) .....</b>	<b>105 roubles</b>
Marge de l'organe de distribution de gros (6)	5 roubles
Impôt sur le chiffre d'affaires (7)	20 roubles
<b>Prix de gros d'industrie (8) = (5) + (6) + (7)</b>	<b>130 roubles</b>
Marge commerciale de l'organisme de distribution de détail (9)	10 roubles
<b>Prix de détail (10) = (8) + (9)</b>	<b>140 roubles</b>

Source : Marie Lavigne, 1979, p. 288

*"Ce schéma n'est pas à lui seul explicatif de la méthode de fixation des prix. Il faut en outre savoir quels éléments sont donnés et quels éléments sont dérivés. En réalité, le système soviétique de prix comprend deux catégories très distinctes, ayant chacune leur méthode de planification et leur politique : les prix de gros et les prix de détail.*

*Les prix de détails sont fixés pour les biens et services offerts à la population, de manière à établir un équilibre global entre l'offre et la demande et à orienter celle-ci dans le sens voulu par les autorités, compte tenu des possibilités d'achat de la population. Il est admis qu'ils ne*

*correspondent pas à la valeur et n'ont pas à le faire. Les prix relatifs traduisent les préférences sociales du planificateur. Le niveau général des prix de détail doit être le plus stable possible, et simultanément suivre l'évolution des revenus car un écart trop important entre pouvoir d'achat et valeur des biens et services offerts engendrait des tensions inflationnistes. C'est pourquoi les problèmes de fixation et mouvement des prix de détail se rattachent au rôle de la monnaie comme instrument des échanges et à la signification de l'inflation dans un système socialiste ; c'est dans ce contexte que nous les retrouverons*

*Les prix de gros sont fixés à partir du coût de production, majoré d'une marge de profit "normal". La différence entre les prix de détail et les prix de gros, déduction faite des coûts de distribution, est constituée, par l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui est ainsi à la fois un "revenu net" pour l'État et le moyen d'établir une liaison souple entre prix de gros et prix de détail. En effet, si l'État augmente le prix de gros d'entreprise pour stimuler la production d'un bien donné, le prix de détail n'augmentera pas nécessairement ; en ce cas le rendement de l'impôt sur le chiffre d'affaires diminuera, mais par ailleurs le profit de l'entreprise productrice s'accroîtra. Inversement l'État peut augmenter ou diminuer le prix de détail pour réduire ou stimuler la consommation sans faire varier le prix de gros ; seul le rendement de l'impôt augmentera ou diminuera." (Lavigne, 1979, pp.288-289, mise en gras par nous)*

L'entreprise communiste devait aussi théoriquement dégager des bénéfices résultant de la différence entre le prix de gros d'entreprise et le total des coûts de production.

*"(...) Par le jeu du mécanisme des prix, le profit total résultant de la vente des biens terminaux est en quelque sorte partagé en deux : une part de ce profit, comprise dans le prix de gros d'entreprise, revient à l'entreprise ; une autre part revient à l'État qui la prélève sous la forme fiscale de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ce qui explique pourquoi cet impôt n'est pas considéré comme un impôt indirect dans la théorie financière soviétique)". (Lavigne, 1979, p. 289)*

Le prix aide donc en économie communiste à mesurer la performance de l'activité économique de l'entreprise car celle-ci ne fait du profit que si elle respecte les normes de production, de consommation qui ont servi de base au calcul de son coût de production planifié, en résumé si elle respecte les objectifs de la planification. Le prix communiste, théoriquement, n'est pas un indicateur artificiel.

*"S'il n'y avait pas eu des déformations de prix propres au système communiste, on aurait pu croire que le modèle comptable soviétique témoignait de l'exemple le plus pur de la comptabilité dynamique chère à Schmalenbach." (Richard, 1997, p. 354).*

### ***La planification et les modes de régulation centralisée et de redistribution égalitaire***

L'esprit du communisme est exprimé à travers la recherche d'une croissance illimitée de la production, laquelle se traduit au travers d'objectifs toujours plus élevés d'une année sur l'autre afin de répondre aux besoins des membres de la société communiste. Partant, le mot

d'ordre pour les entreprises étatiques est de produire, une production supposée s'accroître en termes de quantités absolues, grâce aux gains de productivité afin d'assurer une augmentation du bien être. La planification doit être comprise dans toutes ses dimensions, l'octroi de ressources mais aussi le rapatriement de richesses dégagées par les entreprises et la centralisation des règles de la redistribution. Ces modes de régulation influencent profondément la conception de l'entreprise communiste, ses objectifs et surtout les relations qu'elle entretient avec les autres agents économiques.

Comment l'État communiste impose-t-il ces modes de régulation ? La ferveur communiste supposée animer les agents est insuffisante : un système de contrôle est indispensable. Cette mission de contrôle est pour partie menée au travers de la comptabilité communiste (Brzezina et Jaruga, 1988).

Nous nous sommes proposée d'offrir une description stylisée du communisme à l'état « pur » afin d'en extraire les traits essentiels qui constituent pour nous son idéal-type. Si la détection des dysfonctionnements du communisme (Kornai, 1984) ou des déformations supputées par (Richard, 1997) ne sont pas l'objet de notre recherche, il n'en est pas moins important pour nous, dans l'analyse primaire du communisme, de déceler les malaises endémiques considérés, classiquement comme partie intégrante de l'économie communiste et les foyers déclencheurs de la réforme économique et de la transition vers le capitalisme.

En résumé, nous pouvons résumer les caractéristiques économiques typiques d'une économie communiste.

**Encadré 1.2. : Caractéristiques économiques typiques d'une économie communiste**

- (1) **un parti unique au pouvoir, le parti marxiste-léniste** incarnant l'État dans le rôle d'organisateur de l'économie ;
- (2) **une seule forme d'entreprise** : l'entreprise étatique – l'équivalente d'une unité de production appartenant à une mono-corporation nationale, n'ayant pas d'identité propre et privée d'autonomie ;
- (3) **une seule forme de propriété** : la propriété collective de tous moyens de production incarnée par l'État ;
- (4) **un seul groupe social en relation avec le processus de production** : tout le monde est travailleur, ouvrier. Il n'existe pas de revenu en provenance du travail et la valeur produite par le travail doit être retournée au travailleur soit directement sous forme de rémunération monétaire, soit indirectement sous forme de services collectifs au profit du plus grand nombre (éducation, établissements de loisirs etc.) ;
- (5) **la régulation économique par la planification centralisée et directive** - synonyme de sécurité économique assurée ou inexistence de perturbations incontrôlées ;
- (6) **une seule méthode de fixation des prix** : des prix calculés et prédéterminés par les autorités centrales et pérennisés dans le temps ;
- (7) **le rapatriement centralisé et la redistribution égalitaire communiste du surplus économique.**

## ***1.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité communiste***

### **1.2.1. Origines et définition de la comptabilité communiste**

Comme nous l'avons précisé, notre objet d'étude est la comptabilité d'entreprise, c'est-à-dire un système d'information économique émanant de l'entreprise destiné aux utilisateurs internes et externes. En ce qui concerne la comptabilité communiste, le système comptable recouvre à la fois le champ microéconomique et macroéconomique avec des frontières qui ne sont pas clairement définies du fait de la structure mono-corporation de l'économie. La comptabilité communiste s'apparente plutôt à un système global composé de trois sous-systèmes dont la comptabilité d'entreprise. Quelques extraits des travaux des experts en comptabilité soviétique nous apportent un premier éclairage sur ce que nous qualifierons de comptabilité d'entreprise communiste.

#### ***La naissance de la comptabilité soviétique***

*"C'est en URSS, entre 1924 et 1940, qu'est né le premier type de comptabilité communiste au monde : la comptabilité soviétique... Puis, à la fin de la deuxième guerre mondiale, une deuxième vague de comptabilités communistes est apparue dans les pays « satellites » de l'URSS. Ce n'est donc qu'après avoir analysé ces deux étapes historiques que nous pourrions nous prononcer sur la nature de la comptabilité communiste.*

*La naissance de la comptabilité « soviétique » ne s'est pas faite instantanément. Ses traits caractéristiques ne commencent à apparaître qu'après la NEP et ne sont définitivement et complètement fixés que vers 1940 – 1950. Les principes de base de cette comptabilité sont particulièrement bien exposés vers 1960 par Makarov, dont le fameux « Teoria Bukhgalterskogo ucheta » (Théorie de la comptabilité) servira de base ou de référence aux cours de comptabilité non seulement en URSS mais aussi dans d'autres pays socialistes pendant de nombreuses années. La lecture de cet ouvrage (dans son édition de 1966) et de divers autres montre à l'évidence l'influence du système de la régulation économique par la planification centralisée d'État." (Richard 1997, p. 352)*

La définition de la comptabilité des pays communistes en souligne l'orientation macroéconomique :

*"La comptabilité est l'expression organisée selon un système déterminé fondé sur des documents, des moyens et des opérations sous leur forme monétaire. A l'aide de la comptabilité les moyens et opérations de l'entreprise, des organisations, des institutions sont enregistrés et systématisés dans le but d'obtenir des indices globaux des résultats de l'activité économique" ("Dictionnaire financier et du crédit" publié sous la direction de Djatchenko, Gostinizdat, Moscou, 1961, cité par Meyer, 1990, p.93).*

### *Les différents sous-systèmes de la comptabilité soviétique*

La comptabilité communiste comprend trois sous-systèmes qui ont trois missions séparément définies mais sont interdépendants et complémentaires dans l'élaboration des agrégats macroéconomiques au service des autorités centrales :

*"(1) la comptabilité proprement dite, comptabilité de l'entreprise qui traduit sous une forme monétaire les différentes opérations effectuées par une entreprise et l'état de son patrimoine.*

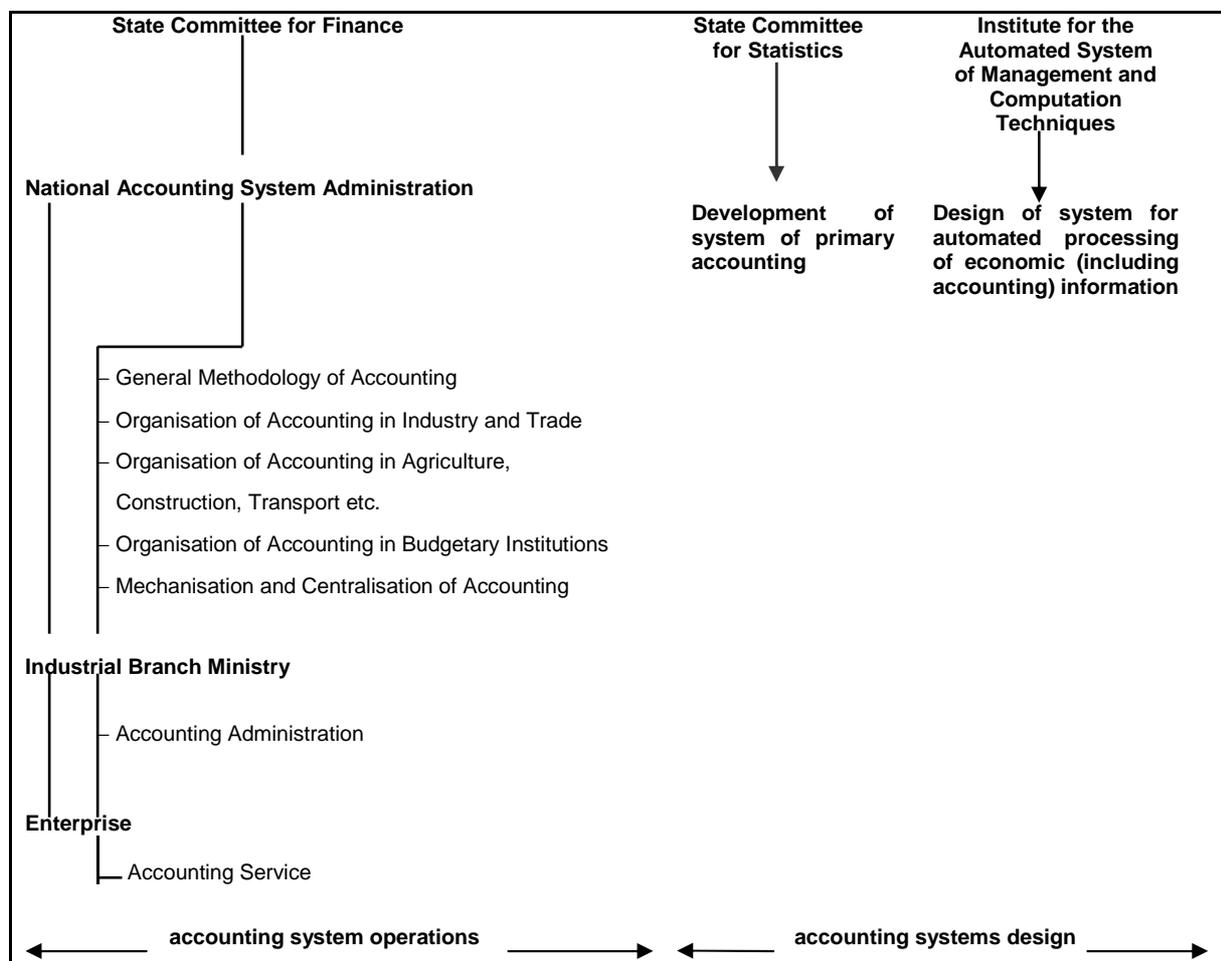
*(2) la comptabilité opérationnelle qui a pour objet l'enregistrement et le contrôle des conditions techniques d'exécution du travail, et dont le but est essentiellement de permettre le calcul et le contrôle des normes en nature et en travail. Elle fournit tout à la fois les statistiques de production et les éléments de calcul des différentes charges directes et indirectes. La comptabilité opérationnelle a une orientation micro-économique. Elle donne les détails du fonctionnement de l'entreprise. Elle est une comptabilité des lieux du travail.*

*(3) la comptabilité statistique peut être qualifiée de lien entre le Plan et les autres comptabilités tenues dans l'entreprise en raison de la correspondance étroite entre les indices du Plan et ceux des deux systèmes précédents.*

*Il s'agit d'un ensemble de comptes tenus et mouvementés selon les règles adoptées pour le calcul des indices du Plan et établis de manière périodique à partir des soldes des comptes des deux autres systèmes comptables." (Meyer, 1990, p. 94)*

Le schéma suivant de l'organisation des comptabilités en République cubaine nous donne une synthèse du système comptable intégré de type soviétique.

**Schéma 1.3. : Organisation of Accounting in the Cuban Republic**



Source: Gorelyi, 1988, p.59 (Chapitre IV in *Accounting in Socialist Countries*, édité par Bailey, 1988.)

Dans le cadre de notre travail, nous nous intéressons exclusivement au premier sous-ensemble, celui de la comptabilité d'entreprise. Différenciant la comptabilité d'entreprise des deux autres formes de comptabilité, le Dictionnaire financier et de crédit de l'URSS remarque que :

*"- Dans la comptabilité d'entreprise soviétique, l'enregistrement des opérations économiques y est continu et ininterrompu. On n'utilise pas le sondage en comptabilité.*

*- La comptabilité d'entreprise est normalisée et on utilise les mêmes règles comptables dans les entreprises par secteurs, par régions et pour l'ensemble de l'économie. L'agrégation s'effectue sur la base de statistiques utilisant largement les données de la comptabilité. Les indices calculés sont construits en vue de leur utilisation ultérieure par les méthodes statistiques.*

*L'objectif principal de la comptabilité d'entreprise dans les entreprises industrielles est l'analyse des dépenses de production, scindée en production principale et production auxiliaire. Nous verrons que cette préoccupation est explicitement relatée à travers le cadre comptable." (Meyer, 1990, p. 95)*

### **1.2.2. Les caractéristiques de la comptabilité d'entreprise communiste**

Partant de la définition selon laquelle la comptabilité d'entreprise permet de produire une représentation du système économique de l'entreprise, nous allons, à partir des caractéristiques du communisme identifiées en section 1. 1. forger ce que nous appelons l'idéal-type de la comptabilité communiste qui réunit les traits fondamentaux d'une comptabilité susceptibles d'être qualifiée de communiste. Notre travail, dans cette section, consiste à identifier les formes comptables qui traduisent les fondements idéologiques de l'abolition de la propriété privée, les modes de régulation planificateurs et centralisateurs communistes qui sous-tendent les relations entre les différents agents économiques.

#### ***La centralisation étatique du pouvoir de régulation comptable et l'objectif de contrôle de la comptabilité communiste***

Les organismes de l'administration centrale sont chargés de dicter dans les moindres détails les règles comptables qui s'imposent à tous les agents économiques. Dans la plupart des cas c'est au Ministère des Finances que revient cette responsabilité de penser et d'éditer les principes et les règles de la comptabilité d'entreprise et de vérification du respect de ces règles.

*"Ce monopole de l'État en la matière durera jusqu'à la fin de la période soviétique. Le rôle de l'État sera d'ailleurs sacralisé par l'inscription dans la Constitution de la tâche dévolue au pouvoir soviétique de réaliser l'unification du calcul socialiste." (Makarov, 1966, p. 20 cité par Richard, 1997, p. 353)*

Ce monopole s'explique aussi par le rôle important qu'assure la comptabilité d'une manière générale dans l'économie communiste. La déclaration suivante de Lénine, très souvent citée par les chercheurs en comptabilité soviétique, témoigne de l'attention particulière qu'apportent les autorités centrales soviétiques quant à l'outil comptable dans l'édification du communisme.

*"Accounting and control – this is the main thing required for “arranging” the smooth working, the correct functioning of the first phase of communist society."*

L'interprétation des paroles de Lénine a été formulée explicitement dans l'extrait suivant du dictionnaire financier et de crédit soviétique :

*"La comptabilité communiste est conçue pour servir **les objectifs de contrôle** concernant l'exécution des plans de l'économie nationale, la conservation de la propriété socialiste, et se propose d'introduire et de renforcer l'autonomie financière. Une comptabilité correctement organisée est une condition nécessaire à la direction planifiée et à la gestion de l'économie. La comptabilité joue un grand rôle dans le renforcement des finances et de l'activité financière. Les données de la comptabilité sont utilisées dans tous les secteurs de l'économie nationale pour le contrôle du respect de la discipline des devis financiers, l'utilisation des moyens, la mise en évidence de la rentabilité de l'exploitation et la recherche des réserves permettant de l'élever. Les organes financiers et de crédit réalisent à l'aide des données comptables un contrôle par le rouble sur l'activité des entreprises, des organisations et institutions." (cité par Meyer, 1990, p. 93, mise en gras par nous).*

La mission de contrôle est réalisée au travers du chef comptable, responsable de l'organisation de la comptabilité d'entreprise et du respect de la législation comptable dans l'entreprise. Le Chef comptable est à la fois l'expert et le contrôleur. La législation a été très souvent conçue comme un guide pratique strict et minutieux qui exige de la part des professionnels une application à la lettre sans dérogation possible. Ainsi le poste de chef comptable est une fonction à la fois délicate et ingrate au sein d'une entreprise communiste. La comptabilité dans l'économie communiste est d'autant plus stratégique que c'est l'outil de contrôle du centre. Et pourtant, le chef comptable, pris en étau entre des responsabilités quelque peu contradictoires, n'a pas toujours une vie facile. Et dans la plupart des cas, il n'a ni droit à la parole, ni moyens d'intervention (il peut juste faire des rapports au ministère de tutelle ou à l'organisme ministériel habilité).

*"Le plan des entreprises est exécuté sous contrôle. Le directeur est soumis à un contrôle interne à l'entreprise. Le contrôle, exercé par le Chef comptable, est une forme de gestion assez particulière. Il élabore des comptes destinés à permettre la vérification par le ministère de tutelle de la bonne réalisation du plan. L'éventuelle connivence du comptable permet en revanche au directeur d'entreprise de faire transmettre aux autorités de tutelle les informations qu'elles espèrent, quel que soit le degré effectif de réalisation du plan de l'entreprise. Un deuxième contrôle interne à l'entreprise est de nature plus politique : il est exercé par le responsable de la cellule ou de la section du Parti dans l'entreprise, éventuellement épaulé par le secrétaire de la section du syndicat unique. Ce contrôle est normalement basé sur la conviction que le plan de l'entreprise concernée est un apport indispensable à l'édification du socialisme et une étape dans la réalisation des intérêts des travailleurs. Ainsi motivé, ce contrôle peut paraître redoutable." (Andreff, 1993, p. 99)*

### *L'uniformité des documents comptables*

L'un des aspects de la comptabilité communiste est son uniformité. Le plan uniforme des comptes, les formats de présentation de l'information et les modalités de calcul des agrégats ou des indicateurs sont élaborés par les instances ministérielles et applicables à toutes les entreprises principalement les entreprises étatiques (Richard, 1995, Jaruga et Szychta, 1997). Tout est prescrit en détails dans les documents réglementaires afin d'assurer la comparabilité des chiffres publiés et de permettre le contrôle de l'activité des entreprises au sein d'un même secteur, d'une même industrie, et dans l'économie dans son ensemble. Cette uniformisation s'impose également pour pouvoir agréger les données des entreprises et dégager les indicateurs macroéconomiques.

Ceci implique que :

*"...le Plan comptable des entreprises est conçu en fonction des besoins des différentes institutions, qu'il y a donc une correspondance entre les divers plans comptables et les indices du plan de l'économie nationale." (Meyer, 1990, p.94)*

Pour Bailey (1988) la comptabilité communiste est un système qui :

*"se réfère à la collation des statistiques relatives aux performances de l'entreprise et à leur transmission au moyen de résultats statistiques mensuels à l'Administration centrale de la statistique, les statistiques étant extraites pour l'essentiel des enregistrements de la comptabilité proprement dite et de la comptabilité opérationnelle." (cité par Meyer, 1990)*

Les pays communistes utilisent des plans de comptes très détaillés dans leur réglementation comptable. Les comptes sont répartis en classes et en fonction du secteur industriel ou économique, des sous-comptes sont ajoutés afin de répondre aux particularités du secteur. Les entreprises appartenant au même secteur sont obligées de respecter les intitulés des comptes du plan uniforme.

Comme les comptabilités des différents pays communistes se sont largement inspirées de la comptabilité soviétique, les plans de comptes diffèrent peu d'un pays à un autre.

Ci-dessous quelques présentations des plans des comptes pratiqués par les anciens pays communistes. Brzezina et Jaruga (1988) présentent un modèle simplifié (tableau 1.3) de plan des comptes uniforme utilisé dans les économies planifiées.

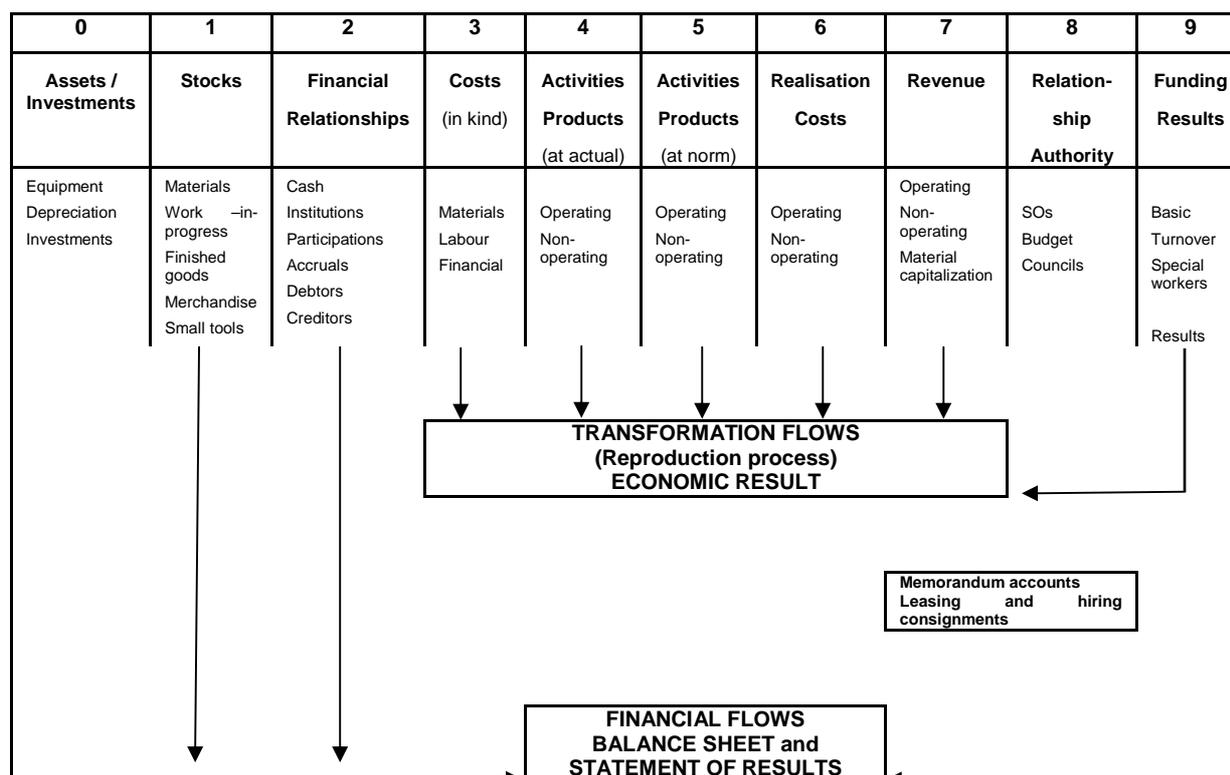
**Tableau 1.3. : Uniform chart of accounts in planned economies**  
(since 1976) groups

Class	Class appellation
0	Fixed Assets
1	Cash and Bank Loans
2	Receivables, Payables and claims
3	Inventories – Materials
4	Costs by Nature
5	Costs for Allocation and Losses
6	Finished Goods Inventories
7	Revenues and Income
8	Basic Funds and Financial Results
9	Funds for Special Purposes and Central Budget

Source : Brzezina et Jaruga, 1988, in *Accounting in Socialist Countries*, p. 55.

Hercok (1988) nous fait un schéma de synthèse expliquant l'organisation des classes de comptes dans le plan des comptes communiste de la Tchécoslovaquie qui se calque sur le processus de production d'une entreprise industrielle.

**Tableau 1.4. : Chart of Accounts in the former Socialist Czechoslovakia**



L'entreprise communiste décrite comme un exécutant dans le projet de production nationale n'est pas jugée sur les indicateurs de bénéfice ou surplus dégagé mais sur l'efficacité de l'utilisation des ressources octroyées afin d'atteindre voire surpasser les objectifs de production qui lui sont demandés. Dans cet esprit la comptabilité doit permettre au fournisseur des ressources de suivre l'évolution de la production afin d'assurer un approvisionnement garanti et aussi de contrôler le processus de production. Ces éléments expliquent la forme générale du plan de comptes uniforme communiste qui est calquée sur les différentes phases du processus de la production : investissement, approvisionnement, production, distribution. L'exemple du plan des comptes ci-dessus en est une illustration.

### *Le concept d'actif communiste*

Le concept d'actif tel que nous le connaissons en France est étroitement lié à la conception de l'entreprise capitaliste. L'entreprise communiste comme nous l'avons expliqué n'a pas d'identité propre. Elle reçoit des inputs qui sont appelés des moyens de production ou des biens, des « fonds » (appellation comptable) lui permettant de réaliser les objectifs quantitatifs de production. Ces moyens, ou « biens fixes » et « circulants », sont mis à la disposition de l'entreprise mais ils ne lui appartiennent pas. Si l'actif est défini comme les fonds ou biens ou ressources alloués destinés à la production, le terrain n'y est pas car le sol dans le communisme est considéré comme patrimoine national, indivisible, non commercialisable, donc inconvertible en montant monétaire sauf dans le cas où un sol participe à la production de produits (entreprises d'extraction de minerais par exemple). C'est pourquoi n'est défini comme actif d'une entreprise communiste que les éléments qui participent directement à la production comme les matières premières, les machines, la main d'œuvre, et autres inputs matériels et physiques. La comptabilité communiste s'apparente un peu à une forme de comptabilité faisant l'inventaire des ressources allouées en vue d'effectuer un contrôle de leur utilisation. Ceci explique les actifs pris en compte ne soient que des biens physiques, tangibles et comptabilisables.

Rappelons que l'entreprise communiste n'est pas seulement dotée de la mission de production et que les services sociaux dont elle est chargée lui donnent également le droit d'accéder à des ressources supplémentaires pour cette mission dite hors production.

*"La mesure (difficile) de l'efficacité de l'entreprise imposait bien entendu une distinction entre les investissements « productifs » et « non productifs." (Richard, 1997)*

L'actif de l'entreprise communiste peut ainsi être défini comme suit : un actif est un moyen de production, une ressource physique tangible ou monétaire alloué à l'entreprise communiste pour que celle-ci puisse réaliser ses missions productives et sociales.

La stabilité théoriquement préconisée des systèmes économiques communistes favorise le principe du coût historique ou du coût d'acquisition pour l'enregistrement des actifs dans les comptes. En l'absence de marché, la réévaluation des actifs s'il y avait lieu ne pourrait résulter que d'une décision gouvernementale (Jaruga, 1988).

### ***Le concept de capital communiste : les sources de fonds***

Le terme de capital évoque le capitalisme, ce qui le rend incompatible avec l'idéologie marxiste. Il a de fait été rejeté hors du lexique marxiste. Mais nous laissons de côté le débat idéologique de ce terme et essayons donc de voir ce qui s'approche le plus d'une notion de capital en régime communiste.

Le capital comme catégorie comptable est habituellement destiné à accueillir le montant en valeur monétaire des ressources investies dans l'entreprise par des propriétaires qui peuvent être des personnes physiques ou institutionnelles. Dans le cas de l'entreprise communiste, il n'existe qu'un seul investisseur : l'État. Nous pourrions donc conclure que toutes les sources de ressources à la disposition de l'entreprise constituent ce qui est traditionnellement qualifié de capital. Le capital de l'entreprise communiste ne serait autre que le total des sources de fonds ou le total du passif du bilan.

### ***Le bilan communiste***

Du fait du principe de la propriété collective, les origines des fonds alloués aux entreprises n'ont aucune importance. Les sources de moyens de production sont donc classées de façon très particulière. Le calcul de la rentabilité des moyens de production et des ressources ne se calcule pas au niveau entreprise mais au niveau central. L'organisation du communisme sous forme de plans hiérarchisés du haut en bas pour l'allocation des ressources et du bas en haut pour le rapatriement des surplus nécessite un système de suivi avec des degrés fins de précision en termes de nature, de quantités, d'horizons d'utilisation et d'objectifs d'utilisation

des ressources afin de pouvoir optimiser leur emploi et faciliter le contrôle. Ce contrôle s'effectue à chaque phase de la planification : lors de l'élaboration des plans, de l'allocation des ressources, de la réalisation des plans et du rapatriement du surplus ainsi qu'aux différents échelons : Centre, ministère, entreprise.

Le bilan d'entreprise (ou ce qui s'apparente le plus) fait dès lors partie d'un ensemble plus large de documents de contrôle comptables. Le format de présentation du bilan communiste est pensé en vue de répondre à ce souci de suivi et de contrôle des sources de fonds et de leur utilisation. Si un fonds est accordé à une entreprise c'est parce que celle-ci en a besoin pour un objectif bien précis : un investissement pour construire un nouvel atelier, des stocks pour des cycles de production, des disponibilités pour payer les travailleurs, des fonds pour aider les enfants des familles nombreuses, pour construire une crèche etc. Les fonds doivent être employés en fonction des objectifs pour lesquels ils ont été alloués et le bilan met en correspondance emplois et ressources, catégorie d'emploi par catégorie de ressource (cf. tableaux 1.4 ; 1.5). Certains fonds comme les fonds circulants sont en outre strictement réglementés car ce sont des ressources à moyen et court terme qui ne peuvent pas dépasser certains seuils de risque d'en priver les autres entreprises. Aucune perméabilité n'est autorisée entre les différents types de fonds alloués qui sont distingués par nature d'emploi envisagé pour ceux-ci. Ces éléments expliquent pourquoi le bilan porte aussi le nom de "tableau d'équilibre des fonds" (Gervais et Wang, 1992).

**Tableau 1.5. : Common format to the balance sheet for all industrial enterprises in planned economies**

<b>I</b>	Basic means and non circulating means	<b>I</b>	Sources of owned and equivalent means
<b>II</b>	Normed circulating means	<b>II</b>	Banks credits against normed circulating means
<b>III</b>	Monetary resources, debtors and other assets	<b>III</b>	Miscellaneous bank credits, creditors and other liabilities
<b>IV</b>	Resources et expenditures of capital construction	<b>IV</b>	Sources de resources for capital construction
<b>V</b>	Expenditure on formation of basic herd	<b>V</b>	Finance for formation of basic herd

Source : Bailey, 1988 p. 146.

**Tableau 1.6. : Balance sheet structure in a planned economy**

ASSETS	FUNDS AND LIABILITIES
Investment operations	Investment funds Investments banks Loans , and payables
Fixed and detached	Statutory fund for fixed assets
Inventories and prepayments	Statutory fund for current assets
Receivables from customers	Short-term bank loans Payables to suppliers
Cash and other receivables	Other payables
Profit allocated	Financial result
Assets for special purpose activities	Funds and liabilities of special purpose activities

Source : Brzezina et Jaruga, 1988, «Accounting evolution in a planned economy», (Chapitre 3 in *Accounting in socialist countries*, Routledge, p. 56. )

### ***Le concept de résultat communiste***

Le résultat communiste qui résulte de la différence entre le chiffre d'affaires réalisé et le total des charges est une donnée pré-établie si les conditions prescrites par la planification sont réunies. Or dans la vie des entreprises, même dans un environnement aussi stable que pouvait l'être le communisme, des imprévus sont toujours inévitables. C'est pourquoi, le résultat communiste se définit comme la différence entre la performance planifiée et celle réalisée. L'objectif de cette mesure de performance est d'apprécier les efforts du collectif des travailleurs ayant contribué à cette réussite, ou dans le cas contraire, d'en trouver les causes de la contre performance. Le résultat en lui-même n'est pas l'indicateur clé. Ce sont dans les composantes participant au calcul de ce résultat que les planificateurs trouvent les éléments de dysfonctionnement afin d'apporter des ajustements.

*"En URSS, le bénéfice, qui apparaît au bilan de l'entreprise se rapproche sensiblement<sup>13</sup> du concept de la plus value marxiste. Cette plus-value qui mesure le fruit des efforts des travailleurs, va être comparée à une norme d'efficacité minimale fixée par l'État sous la forme d'une redevance sur les fonds productifs. La différence entre le bénéfice du Bilan (bénéfice brut) et le montant de cette redevance s'appelle bénéfice net (RDA) ou bénéfice calculé (URSS). Bénéfice du Bilan (brut) – redevance sur les fonds productifs = bénéfice calculé (net)*

<sup>13</sup> *"Se rapproche seulement car du bénéfice brut ont déjà été déduites les consommations planifiables non productives (services non productifs, rémunérations du personnel non productif etc....). Le bénéfice brut égale donc à la plus value marxiste moins les consommations non productives planifiables "* (Richard, 1980, p. 303)

**Bénéfice du Bilan (brut) ou bénéfice global<sup>14</sup>**

- redevance sur fonds productifs<sup>15</sup> bruts (non financés par crédit)
- intérêts sur fonds productifs (financés par crédit non remboursé)
- paiements de rente
- = **Bénéfice net ou bénéfice calculé**

(...) Finalement, **l'étude de ce bénéfice calculé** permet aux analystes de vérifier si l'entreprise a réalisé une plus-value dépassant ou non "l'exigence minimale sociale" de revenu net exigée par l'État. En ce sens, **le bénéfice calculé ou bénéfice net est un instrument d'analyse économique.**" (Richard, 1980, Thèse de doctorat de 3<sup>e</sup> cycle, p. 307, mise en gras par nous)

L'exemple du concept bénéfice soviétique montre que le concept de bénéfice en économie communiste est plus sophistiqué qu'on ne le pensait. Il est non seulement un instrument de mesure de l'activité économique de l'entreprise communiste, mais il est un instrument d'analyse économique et de détection des dysfonctionnements au niveau microéconomique (la mesure de la performance du collectif des travailleurs) et au niveau macroéconomique (un indicateur de comparaison intra sectorielle et interentreprises).

Une entreprise communiste qui affiche des résultats satisfaisants au-delà des attentes pourrait interpellier la curiosité des *analystes financiers gouvernementaux* quant aux raisons de ce dépassement. Est-ce que le bénéfice est obtenu par suite d'un surcroît de production de produits à forte rentabilité au détriment de la production planifiée d'articles moins rentables ?

*"La croissance du bénéfice est un facteur essentiel de la formation des fonds de stimulation économique. Il importe donc de découvrir quelle est la portion de bénéfice qui provient d'autres facteurs ou qui résulte d'une infraction aux directives du plan. Le bénéfice qui provient des efforts du collectif s'appelle « bénéfice corrigé », ce bénéfice corrigé fait partie du bénéfice réalisé sur les ventes qui lui-même est une des composantes du bénéfice global."* (Richard, 1980, Thèse de doctorat de 3<sup>e</sup> cycle, p. 300)

---

<sup>14</sup> "**Le bénéfice global**, qui est analysé dans un quatrième temps, se compose, dans la comptabilité soviétique, de trois éléments nettement distingués :

- le bénéfice corrigé découlant des ventes,
- le résultat des autres ventes,
- le résultat des activités non liées à la vente des produits." (Richard, 1980, p.300)

<sup>15</sup> Selon la définition proposée par le collectif auteur de "Sozialistische Betriebswirtschaft", **la redevance sur les fonds productifs** est "une ponction sur le bénéfice destiné à l'État qui est prélevée sur la base d'un pourcentage déterminé s'appliquant à la valeur moyenne des fonds productifs requis par l'entreprise. C'est une norme étatique de calcul économique qui apparaît comme une exigence minimale sociale de revenu net exigée des entreprises compte tenu de l'importance des fonds matériels mis à leur disposition..."

Elle stimule :

- une utilisation rationnelle des investissements et des augmentations d'actifs circulants,
- une allocation optimale des fonds matériels disponibles,
- l'élimination des fonds fixes inutiles et la réduction des moyens circulants superflus" (Richard, 1980, p.304)

Le bénéfice n'est pas l'objectif ultime de la production communiste. Il est le baromètre du respect et de la réalisation des objectifs du plan afin de répondre aux besoins de la société.

*"Ainsi le bénéfice ne signifie pas retour au capitalisme mais au contraire progression vers le communisme..."*

*En outre le bénéfice n'est ni le seul ni le principal de la production. Ce qui nous intéresse avant tout c'est la production en nature pour la satisfaction de la consommation du peuple"* (Lieberman, 1965, cité par Richard, 1980, p. 282).

### Le concept de charge

Une charge communiste doit être un coût réel et consommé. Le matérialisme marxiste ne permet pas la considération de coûts anticipés ou calculés même si ceux-ci sont induits des calamités naturelles ou des accidents. Cette réticence vis à vis des coûts calculés provient de la représentation de l'économie comme sans risque grâce à la planification centralisée.

Les entreprises communistes sont encadrées dans une structure globale qui dirige les relations horizontales qui les lient. Cette organisation se reflète dans le concept de charge. Certaines consommations de produit ou de service en provenance d'autres entreprises comme les intérêts bancaires ou les factures d'électricité ne sont ainsi pas considérées comme des charges pour l'entreprise, le règlement de ces factures se faisant au niveau central.

Les amortissements en économie communiste sont assimilés à un remboursement de dette à long terme car les entreprises sont obligées de décaisser pour payer l'État, sous forme de mensualités, les coûts d'usure de la machine. Ce système s'impose car l'acquisition d'un nouveau moyen de production est à la charge du ministère de tutelle en fonction de la production et de l'état de l'équipement en question.

### Le compte de résultat communiste

Le contrôle du respect des normes de consommation (coût unitaire prédéterminé multiplié par la quantité d'unités consommées) est le but principal de ce qui peut être appelé compte de résultat communiste. Le compte de résultat communiste se présente sous forme de plusieurs tableaux de suivi où sont comparées les prévisions et les réalisations en termes de ventes et de coûts. Ces tableaux permettent aux contrôleurs de l'État de visualiser la réalité de l'activité économique de l'entreprise au travers du degré de réalisation de ses objectifs comparés aux standards sectoriels et nationaux.

*"La lecture du seul compte de résultat pouvait laisser penser que l'information sur les coûts était très succincte mais il faut prendre en considération le fait que le compte de résultat n'était qu'une synthèse d'une information très détaillée (sur les coûts par nature, par fonction, par stade, sur les coûts planifiés et les écarts avec le réel) que l'État utilisait pour assurer le contrôle du Plan." (Richard, 1997, p. 358)*

Le formalisme moniste de la comptabilité communiste fait que le compte de résultat en comptabilité communiste est à la fois un compte détaillé et un compte de synthèse. Toutefois la détermination du résultat qui sera l'agrégat d'analyse de la performance de l'entreprise, du collectif des travailleurs n'est pas celui qui est inscrit au bilan (le bénéfice global ou brut). Richard (1980) nous explique que le bénéfice brut inscrit au bilan est ensuite comparé au résultat planifié ou *corrigé* voire *purifié* des éléments qui ne décrivent pas les efforts du collectif de l'entreprise et qui ne concerne pas l'activité traditionnelle de l'entreprise afin de permettre des analyses plus fines quant au fonctionnement de l'entreprise communiste et surtout de comprendre les raisons des dépassements planifiés ou de détecter les causes des sous performances en vue de trouver des solutions pour y remédier.

*"Dans les deux états socialistes (URSS et RDA), l'analyse du bénéfice comprend généralement cinq étapes :*

- 1- L'analyse du plan de bénéfice,*
- 2- L'analyse du bénéfice résultant de la production,*
- 3- L'analyse du bénéfice réalisé sur les ventes,*
- 4- L'analyse du bénéfice du Bilan,*
- 5- L'analyse du bénéfice calculé,*
- 6- L'analyse du bénéfice pur." ."* (Richard, 1980, Thèse de doctorat de 3<sup>e</sup> cycle, p. 284)

En résumé, la comptabilité communiste peut être typifiée au travers des traits essentiels suivants :

**Encadré 1.3. : Caractéristiques typiques de la comptabilité communiste**

- (1) elle est conçue par un seul organisme l'État ;
- (2) elle sert d'outil de contrôle de la réalisation des objectifs d'utilisation des ressources mises à la disposition de l'entreprise communiste, de réalisation des objectifs du plan, plus particulièrement des objectifs de consommation en fonction de la production ;
- (3) elle est basée sur un Plan de comptes uniforme et est dotée de principes et de règles univoques applicables à toutes les entités de production d'un même secteur, ce qui permet un suivi et un contrôle strict des coûts de production ;
- (4) elle sert de source de données pour alimenter les autres sous-ensembles de la comptabilité communiste tels que les statistiques ;
- (5) elle fournit les références de base pour établir les Plans prévisionnels ;
- (6) elle est l'outil d'inventaire de tous les moyens de production disponibles dans l'économie ;
- (7) elle rend compte du mécanisme de répartition des richesses de l'économie communiste.

***Conclusion – Résumé du chapitre 1***

L'encadré suivant (1. 4.) propose une synthèse des caractéristiques typiques de l'économie et de la comptabilité communistes telles qu'elles sont apparues dans notre revue de littérature.

**Encadré 1.4. : Synthèse des idéaux-types économique et comptable communistes**

<b>Idéal-type économique : Communisme</b>	<b>Idéal-type de la comptabilité communiste</b>
<p>1.EC            Domination du PLAN : planification centralisée de l'allocation des ressources de production et des objectifs de production</p>	<p>1.CC            – Enregistrement en valeur monétaire basé sur de nombreuses normes en quantités            – Objectifs de la comptabilité: outil de contrôle de la réalisation du Plan            – Plan de comptes unique par secteur            – Un seul profil d'utilisateur : les instances gouvernementales</p>
<p>2.EC            Esprit du communisme : utilisation efficiente des ressources de production disponibles dans l'économie nationale et redistribution égalitaire au sein de la nation</p>	<p>2.CC            – Importance du Bilan pour recenser les ressources allouées            – Correspondance entre fonds et sources de fonds classés par type d'emplois            – Un format spécifique du compte de résultat communiste permettant de mesurer les écarts entre le résultat planifié et le résultat réalisé            – Distinction entre deux formes d'actif :              - Actif pour la production              - Actif hors-production</p>
<p>3.EC            – Une seule forme d'entreprise : entreprise financée, gérée et exploitée par l'État            – Une seule forme de propriété : propriété collective de tous les moyens de production</p>	<p>3.CC            – Pas de distinction entre les origines des différentes sources de fonds            – Pas de compte Capitaux propres identifiant une catégorie spécifique d'apporteurs de fonds            – L'entité comptable n'est pas autonome et ne dispose pas de ses emplois de fonds comme elle l'entend.</p>
<p>4.EC            Un seul groupe social : tout le monde est travailleur-maître collectif des moyens de production            – Le travail n'est pas une marchandise            – Les revenus du travailleur sont composés du salaire monétaire et des services délivrés au profit du travailleur et de sa famille.</p>	<p>4.CC            – La charge salaire comptable n'est pas le prix d'échange du travail vendu par le salarié. Elle est un élément de coût dans la formule du coût complet de production : coût de consommation de la main d'œuvre            – Existence de coûts liés aux services sociaux : ressources et emplois spécifiques inscrits au bilan</p>
<p>5.EC            Centralisation et des échanges commerciaux et prix d'échange fixé bureaucratiquement            Environnement économique supposé sans risque</p>	<p>5.CC            – Méthodes d'évaluation uniformes : coût historique, coût complet de fabrication            – Le concept de charge n'inclut aucun coût calculé – non réel et exclut les intérêts bancaires            – Le résultat vise à mesurer les écarts entre les indicateurs de consommation standards et les réalisations</p>
<p>6.EC            Un pouvoir politique unique</p>	<p>6.CC            – Une seule source de réglementation comptable : administration centrale, Ministère des Finances            – Inexistence d'une profession comptable autonome ; absence d'associations professionnelles en comptabilité            – Inexistence d'une profession d'audit externe mais existence de contrôleur d'État. Rôle spécifique du Chef Comptable.</p>

## **Chapitre 2**

# **Systeme économique de type capitaliste et caractéristiques-types de la comptabilité capitaliste**

### **Introduction**

#### **2.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de capitalistes**

- 2.1.1. Le mot "capitalisme"
- 2.1.2. Le concept de "capitalisme"
- 2.1.3. Les caractéristiques typiques d'un système économique capitaliste
- 2.1.4. Le capitalisme et l'économie de marché
- 2.1.5. Économie de marché et "économie libre" selon Kornai (1990)

#### **2.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité capitaliste**

- 2.2.1. Le concept de capital et ses formes comptables
- 2.2.2. L'esprit d'accumulation du capital et ses formes comptables
- 2.2.3. La notion de surplus et le concept de résultat comptable
- 2.2.4. La relation entre le politique et l'économique à travers les formes comptables
- 2.2.5. L'activité d'audit comptable indépendant

### **Conclusion – Résumé du chapitre 2**

Encadré 2.2.: Synthèse des idéaux-types économique et comptable capitalistes



## **Chapitre 2. Système économique de type capitaliste et caractéristiques-types de la comptabilité capitaliste**

### ***Introduction***

Ce chapitre est consacré au modèle économique dénommé capitalisme, un mot qui anime toujours les discussions. S'il est confirmé que l'origine étymologique de ce terme vient du radical "capital", l'interprétation du terme "*capitalisme*" ne fait pas l'objet d'un consensus au sein du monde académique. Qu'est-ce qui est désigné par ce terme ? Est-ce un régime, un état, une institution, un système de croyance, une logique, un comportement, etc. ? Ou est-ce un ensemble de tous ces éléments divers ? Ces interrogations ne facilitent pas le travail des lexicologues et des historiens. Les réalités vivantes regroupées sous cette même appellation de "*capitalisme*" sont des "*formes sociales*".

*"Comme toute forme sociale, elles associent des aspects divers pour créer des entités qui se soutiennent mutuellement (ou parfois s'opposent) selon un principe d'organisation centrale"*  
(Heilbroner, 1986, p. 66).

Ensemble elles constituent ce que Wallerstein (1983) qualifie de "*système social historiquement situé*" qui relève d'un mouvement perpétuel homogène de changement spécifique du système au cours du temps. La compréhension de ce principe central ou de cette dynamique régissant le système capitaliste est l'objectif de ce chapitre. Nous chercherons à faire émerger, à partir d'une littérature économique de synthèse, les traits fondamentaux qui caractérisent un système économique qualifié de capitaliste afin de proposer un idéal-type nommé "*capitalisme*" (§ 2.1.) reproduisant les caractéristiques et les concepts économiques fondamentaux qui seront mis en forme dans un idéal-type d'une comptabilité qualifiée de capitaliste (§ 2.2.)

### ***2.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de capitalistes***

Dans cette section réservée à l'élaboration de l'idéal-type "*capitalisme*", nous allons dans un premier temps (§ 2.1.1.) relater brièvement l'historique du mot "*capitalisme*"; dans un deuxième temps (§ 2.1.2.) nous présentons le concept de "*capitalisme*" et son radical "*capital*"; nous identifions ensuite (§ 2.1.3.) les caractéristiques de l'idéal-type économique

du capitalisme. A l'issue de ces sections, une proposition d'idéal-type du capitalisme sera présentée, regroupant les caractéristiques que nous avons retenues comme des identificateurs d'un système économique dit capitalisme.

Dans la littérature sur la transition économique post-communiste, le mot utilisé pour désigner le modèle économique qui serait la destination de la transition n'est pourtant pas le terme de "*capitalisme*" mais celui d'"*économie de marché*". La section (§ 2.1.4.) est donc consacrée à l'appellation "*économie de marché*". Elle nous permet de repérer les points de ressemblance et de différenciation entre le "*capitalisme*" et l'"*économie de marché*". Le capitalisme est-il une économie de marché ? Qu'entendent les experts en transition par économie de marché ? Enfin (§ 2.1.5.) nous évoquerons le concept d' "*économie libre*", qui permet à Janós Kornai de rendre compte du modèle d'arrivée. À l'issue de ce processus, nous serons en mesure de proposer une synthèse des caractéristiques typiques des économies capitalistes.

### **2.1.1. Le mot "*capitalisme*"**

Nous commençons avec l'historique du terme capitalisme, puis nous présentons le radical "*capital*" avant d'entamer les discussions du concept "*capitalisme*".

#### ***L'origine du mot "*capitalisme*"***

Le mot capitalisme vient du mot capital. Le capitalisme est un mot relativement récent. Des trois mots *capital*, *capitaliste*, *capitalisme*, selon l'ordre énuméré, il est le dernier à apparaître (Braudel, 1979). Sa première apparition semblerait se situer vers le XVIII<sup>e</sup> siècle mais, faute d'archive, on ne saurait l'affirmer.

*"Selon Danzat, il apparaîtrait dans l'Encyclopédie (1753), mais avec un sens très particulier : "État de celui qui est riche". Mais malheureusement cette affirmation semble erronée. Le texte invoqué reste introuvable." (Braudel, 1979, p.275)*

Le mot capitalisme aurait été retrouvé, en 1842, dans les "*Enrichissements de la langue française*" de J. -B. Richard et commence réellement à prendre forme dans les écrits des auteurs du XIX<sup>e</sup> siècle (Ibid., p.275).

### *Le radical "capital"*

Si le mot capitalisme est créé à partir du mot capital et que ce dernier s'impose comme le mot incontournable pour définir le premier, il paraît légitime de supposer que le capital est un élément clé du capitalisme. C'est ainsi que pour mieux appréhender le concept de "capitalisme", il est nécessaire de passer en revue l'historique sémantique de son radical "capital" dont l'histoire est nettement plus ancienne et indissociable des usages comptables du terme (voir tableau 2.1. sur les formes historiques du mot "capital").

**Tableau 2.1. : Les formes historiques du mot "capital"**

Périodes	Formes étymologiques	Source	Significations et Synonymes
XII <sup>e</sup> – XIII <sup>e</sup> siècles	<i>capitale</i> (mot du bas latin <i>caput</i> )	cité par Braudel (1979)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– fonds</li> <li>– stocks de marchandises</li> <li>– masse d'argent</li> <li>– argent portant intérêt</li> </ul>
XVI <sup>e</sup> siècle	<i>corpo</i> ( <i>corps</i> )		– argent d'une entreprise ou d'un marchand
XVII <sup>e</sup> siècle	<i>capital</i>	Thrésor de la langue française Jean Nicot (1606)	pas de sens fixe ; il est noyé dans une nuée de mots rivaux : sort (sens ancien de dette) ; argent ; valeur ; fonds ; biens ; pécunes ; principal ; avoir ; patrimoine ; lesquels se substituent aisément à lui, là même où nous attendrions son emploi
XVIII <sup>e</sup> siècle	<i>fonds</i>		– les capitaux ne sont plus exclusivement que de l'argent
	<i>richesses</i>	Véron de Forbonnais (1757)	– <b>capital productif, valeur de travail</b>
	<i>avances</i>	Turgot (1757)	– <b>investissements</b> (concept moderne du mot capital)
	<i>capital</i>	Quesnay (1758 ]	– « <i>tout capital est un instrument de production</i> »
	<i>fonds capitaux</i>	Dictionnaire de Savary des Bruslons (1761]	– fonds capitaux des compagnies marchandes
	<i>capitaux oisifs et capitaux agissants</i>	Morellet (1764)	
XIX <sup>e</sup> siècle	<i>capital</i>	Karl Marx (1897)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– l'argent en tant qu'argent et l'argent en tant que capital ne se distinguent que par leurs différentes formes de circulation</li> <li>– l'argent est considéré comme capital quand il suit la circulation suivante A-M-A'</li> </ul>

(D'après Braudel, 1979, Tome 2, pp. 268-272 et Chiapello, 2007)

Cannan (1921), discutant l'historique du mot capital, a écrit qu'il n'y a pas de surprise à constater que l'adjectif en latin "*capitalis*" est créé par les Romains à partir du substantif "*caput*" qui signifie tête (ou en anglais "*head*").

Importé dans le langage économique, le mot "*capital*" est plus utilisé en tant que substantif. La signification du mot capital a connu une évolution "en boule de neige", au cours du temps, en se modifiant et en incorporant les changements qui émanaient du monde des affaires. Le mot capital, doté d'une connotation économique, serait apparu pour la première fois en 1211 dans le lexique comptable florentin en Italie. Ce mot est ensuite diffusé à travers l'Europe dans le mouvement expansionniste de l'activité commerciale et bancaire italienne (Braudel, 1979 ; Chiapello, 2006 ; Deschepper, 1964).

Le tableau récapitulatif 2.1. retrace l'historique des formes étymologiques et sémantiques que le concept "*capital*" (en français) a incarné au cours du temps avant de s'imposer finalement,

*"(...)par suite de l'usure lente des autres mots, laquelle suppose la mise en place de concepts renouvelés, "une rupture du savoir", dirait Michel Foucault." (Braudel, 1979, p. 271)*

– Le mot "capital" atteint sa maturité en se faisant sacraliser dans l'œuvre de K. Marx qui a choisi ce mot comme titre de son ouvrage majeur (1867).

Avec K. Marx, le capital est devenu une totale abstraction. Il est traduit par la formule générale suivante :

*"La circulation des marchandises est le point de départ du capital. Il n'apparaît que là où la production marchande et le commerce ont déjà atteint un certain degré de développement.*

*L'argent en tant qu'argent et l'argent en tant que capital ne se distinguent de prime abord que par leurs différentes formes de circulation. La forme immédiate de la circulation des marchandises est M-A-M', transformation de la marchandise en argent et re-transformation de l'argent en marchandise, vendre pour acheter. Mais à côté de cette forme nous en trouvons une autre, tout à fait distincte, la forme A - M - A' (argent - marchandise - argent) transformation de l'argent en marchandise et re-transformation de la marchandise en argent, acheter pour vendre. Tout argent qui dans son mouvement décrit ce dernier cercle, se transforme en capital, devient capital et est déjà par destination capital. " (Marx, 1867, p. 115, mise en gras par nous).*

Le "*capital*" selon Marx est un concept qui désigne un processus dynamique, le capital n'incarne pas un objet ayant une forme stable. Le capital désigne la vocation des fonds capitaux qui sont destinés à être injectés dans un cycle de circulation à perpétuité afin de créer du surplus de valeur à travers les phases de transformation. Dans ce circuit en boucle le capital se transforme en permanence, de la forme argent à la forme marchandise pour

reprendre celle de l'argent et le cycle recommence à l'infini. Il est important de comprendre que ces formes ne sont que des existences éphémères intermédiaires. On pourrait simuler les différentes phases de transformation mais le circuit ne serait jamais théoriquement en rupture car qui dit rupture dit disparition du capital.

*"Le capital défini selon Marx change constamment de forme, d'une forme à une autre, sans se déprécier tout au long du processus. Si nous décomposons le capital en fonction de sa forme d'apparence dans le cours de sa vie, nous allons voir que le capital va alternativement prendre puis perdre sa forme argent ou sa forme marchandise. Le capital prendra successivement la forme d'argent puis de marchandise mais se conserve et augmente par lui-même à travers ses transformations, la valeur est l'élément le plus important au-dessus des différentes formes que le capital puisse revêtir car c'est à travers la valeur que son identité sera appréciée. C'est uniquement dans la forme monétaire que le capital peut trouver son incarnation (...)." (Chiapello 2007, p. 280, version française).*

Étant donné cette mécanique de transformation ininterrompue, le capital ne peut pas s'identifier au travers de ses formes concrètes d'existence, l'appréciation du capital se réalise donc grâce à un instrument de conversion qui permet de faire la somme des machines, des bâtiments, de la main d'œuvre etc.

*"La forme monétaire sera le point de départ et la destination de tout processus de valorisation du capital." (Ibid., p. 280)*

Selon Marx, la création de la monnaie a donné à l'évolution de l'économie marchande une avancée sans précédent dont est issue cette forme de circulation spécifique du capital. Une telle représentation du capital comme un ensemble d'éléments hétérogènes (argent, marchandises, biens, brevets, etc.) correspond, selon Chiapello (Ibid., p.280) :

*"(...)à la présentation des bilans des entreprises émanant de la technique en parties doubles au XIX<sup>e</sup> siècle que Marx a dû connaître."*

Depuis son intégration dans le lexique économique, le mot "capital" revêt des formes différentes de la plus concrète, physique - argent comptant, à la plus abstraite : circulation continue des flux. Le mot capital s'est transformé peu à peu et est devenu plus abstrait, incorporant des éléments plus complexes en termes de nature, d'origine, d'usage et d'objectif. C'est une signification particulière du terme de capital qui est à l'œuvre dans le concept de "capitalisme".

*"Ce qui fait la spécificité historique du système social que nous appelons capitalisme, c'est que le capital a fini par y être utilisé (investi) d'une manière bien particulière. Il en est venu à être employé dans le but premier et délibéré de son auto-expansion. Dans ce système, les résultats*

*de l'accumulation passée ne devenaient du capital que dans la mesure où ils étaient réutilisés en vue d'une accumulation supplémentaire de richesse. C'est cette quête incessante et auto-entretenu d'une accumulation toujours plus grande de la part des détenteurs de capital, ainsi que les relations qu'ils étaient amenés à établir avec d'autres pour la réaliser, qui caractérisent ce que nous appelons le capitalisme.*" (Wallerstein, 1983, p. 13, mise en gras par nous).

Ainsi, nous pouvons énoncer l'hypothèse selon laquelle la forme d'abstraction marxiste du "capital" serait celle qui participe à la composition du concept de "capitalisme", mot qui ne figurait pas dans les écrits de Marx mais qui ne pourrait pas avoir cette forme achevée sans le travail de mise en forme exceptionnelle de l'auteur du livre "Le Capital" (Marx, 1867).

***La définition marxiste du capital exprimé en valeur monétaire renvoyant à un ensemble de moyens de production et de ressources de nature variée engrangés dans un mécanisme de transformation perpétuel et d'auto-expansion est donc la première caractéristique du capitalisme.***

La forme étymologique du mot capitalisme ainsi retracée, nous arrivons à l'exercice délicat consistant à définir le mot capitalisme. En nous appuyant sur des travaux d'historiens en économie et de sociologues, nous repérons dans la section suivante (§ 2.1.2.) d'autres éléments qui nous semblent constituer le noyau dur du concept de "capitalisme", les fondamentaux qui distinguent notamment le système économique capitaliste de ceux dits de pré-capitalistes.

### **2.1.2. Le concept de "capitalisme"**

L'idée même de capitalisme émane de la littérature anti-capitaliste (Chiapello, 2006), des concepteurs du socialisme qui accusent le système d'économie marchande du XIX<sup>e</sup> siècle d'être généralisateur d'injustices sociales et de l'aggravation des clivages sociaux entre riches et pauvres (Proudhon, 1857), de l'exploitation de l'homme par l'homme (Marx, 1867), des guerres fratricides qui minaient l'Europe du XIX<sup>e</sup> siècle qui, pour survivre, doit trouver une solution pour s'en sortir ; et cette voie de sortie a été désignée par le nom de socialisme (Bailey, 1995).

Cet héritage a été reconnu par les propagateurs du concept de "*capitalisme*" dont Sombart :

*"Le concept de capitalisme et plus expressément le mot capitalisme puisent leurs origines dans les œuvres des théoriciens du socialisme. Il est l'un des concepts clés du socialisme qui a survécu jusqu'à nos jours "*<sup>16</sup> (Chiapello 2007, p. 277, notre traduction).

Étymologiquement, le mot capitalisme a un radical d'origine économique, mais son émergence s'inscrit plutôt dans un contexte de débat politique, ce qui fait que ses premières apparitions relèvent des discours à orientation plus politique qu'économique.

Deschepper (1964) a découvert une première ébauche de définition du mot capitalisme en 1850 dans un traité intitulé « *Organisation du travail* » signé par Louis Blanc qui mobilisait ce mot pour évacuer la confusion entre les deux mots « *capital* » et « *capitalisme* » qui, selon ce dernier, évoque l'appropriation privée du capital.

Le mot "*capitalisme*" réapparaît sous la plume de Proudhon économiste révolutionnaire, politique prophétique, philosophe, éducateur des temps modernes, fervent défenseur de la justice, pour dénoncer les injustices sociales induites par ce que l'auteur définit comme :

***"un régime économique et social dans lequel les capitaux, source de revenu, n'appartiennent pas en général à ceux qui les mettent en œuvre pour leur propre travail."*** (cité par Braudel, 1979, p. 276, mise en gras par nous)

Mais son usage était rare. Ce n'est qu'au début du XX<sup>e</sup> siècle que

*"ce mot jaillit dans sa pleine force des discussions politiques, comme l'antonyme naturel du socialisme."* (Ibid., p. 276)

Il devient donc un mot politique et s'incorporera au modèle marxiste pour désigner les grandes étapes distinguées par l'auteur du livre "*Le Capital*" : esclavagisme, féodalisme, capitalisme (Braudel, 1979).

Pourtant ce mot semblait ignoré de K. Marx (1867, dix ans plus tard) bien que cet auteur soit considéré comme la personne qui a réussi à capter la quintessence du système économique

---

<sup>16</sup> "The concept of capitalism and even more clearly the term itself may be traced primarily to the writings of socialist theoreticians. It has in fact remained one of the key concepts of socialism down to the present time." (Chiapello, 2007, p. 277).

capitaliste illustrée dans sa formule descriptive du cycle du "*capital*", roue éternelle d'auto-expansion.

C'est Werner Sombart qui, en 1902, a contribué à donner à ce terme toute sa splendeur auprès des milieux scientifiques en intitulant son livre "*Der moderne Kapitalismus*".

Selon Sombart (2001, p. 4) :

*"Le capitalisme désigne un système économique caractérisé principalement par la prédominance du "capital" ; un "système économique" est un concept qui 'nous permet de classer les caractéristiques fondamentales de la vie économique d'une période précise, et de la distinguer de l'organisation économique d'autres périodes'. C'est 'une conception constitutive qui ne dérive pas des observations empiriques' et qui permet aux sciences économiques de classer leurs matériaux en systèmes."* (cité par Chiapello, 2007, p. 36, notre traduction, mise en gras par nous).

La précision apportée au mot "*système économique*" renforce la définition du concept de "*capitalisme*" et nous éclaire sur sa position épistémologique et méthodologique. Afin d'éviter d'être pollué par la masse des observations empiriques, Sombart a préféré l'abstraction à la description en travaillant à partir d'un construit théorique qui lui fournit les critères d'identification des éléments empiriques qui distinguent le système économique qualifié de capitaliste des autres systèmes économiques. Quels sont donc ces critères d'identification ?

Nous présentons, dans la section suivante (§ 2.1.3.), l'idéal-type du capitalisme proposé par Sombart, une construction ternaire structurée autour de trois aspects : 1) une attitude mentale, l'esprit du système, 2) une forme d'organisation, 3) une technique.

Nous complétons ensuite ces différents aspects par les travaux de sociologues et d'historiens pour affiner notre analyse et proposer les caractéristiques qui constitueront notre idéal-type d'un système économique de type capitaliste.

### **2.1.3. Les caractéristiques typiques d'un système économique capitaliste**

#### ***Le capitalisme : une proposition d'idéal-type économique (Werner Sombart, 1930)***

Le capitalisme selon Sombart est composé de trois aspects :

- l'esprit du capitalisme,
- la forme d'organisation caractérisant le capitalisme,
- la technique relevant du capitalisme.

*"L'esprit du capitalisme est dominé par trois idées : acquisition, compétition et rationalité (...) L'objectif de toute activité économique ne se réfère pas à une personne en tant qu'être vivant. Une abstraction de tout un ensemble de choses matérielles occupe le milieu de la scène économique (...). Il n'existe aucune limite à l'acquisition, et tout le système agit comme une force de pulsion psychologique vers cette volonté irrépressible d'acquisition." (Sombart cité par Chiapello 2007, p. 278, notre traduction).*

L'esprit du capitalisme émane de la forme d'abstraction du capital qui s'identifie au *mécanisme d'accumulation*.

*" Chez Sombart cela représente une façon de représenter le monde qui guidera l'Homme dans ses actions (quoiqu'il ne soit pas réellement nécessaire d'avoir cet esprit dès lors que les activités économiques deviennent autonomes et se transforment en monstres matérialistes et que la logique massive de tout un système s'impose sur tout)." (Sombart cité par Chiapello 2007, version française).*

L'idée d'accumulation illimitée intrinsèque au concept de capital est au cœur de l'esprit du capitalisme chez Sombart. Le projet d'accumulation illimitée du capital conditionne le comportement de l'homo-œconomicus capitaliste. Mû par cet esprit, le capitaliste cherche à gagner toujours plus. L'esprit capitaliste s'impose comme la logique d'action du système dans son ensemble et aucun acteur ne peut y résister. Sous l'emprise de cette recherche perpétuelle du gain, le capitaliste s'ingénie à re-injecter encore plus de capital dans le circuit virtuel pour le faire fructifier. Dans l'optique de Sombart, l'esprit du capitalisme ainsi défini est à la fois une condition de fonctionnement et l'identification de la fin recherchée par ce système.

Le deuxième aspect du système économique capitaliste décrit par Sombart est celui de la forme d'organisation qui lui est spécifique. L'auteur nous dépeint la nature des relations entre les principaux profils d'agents économiques – relations qui sous-tendent l'organisation du système.

*"C'est un système basé sur l'initiative privée et les échanges. Il existe une coopération régulière de deux groupes de la population, les propriétaires des moyens de production et les travailleurs dépourvus de moyens de production, tous les deux entretiennent des relations via le marché." (Sombart cité par Chiapello, 2007, p. 278, notre traduction)*

La distinction de ces deux profils fait ressortir l'une des caractéristiques du capitalisme, la notion de propriété privée qui était évoquée et par Louis Blanc (1850) et par Proudhon (1840, 1857) puis reprise et développée par Marx (1867).

De plus, la forme d'organisation du système capitaliste est très particulière. Elle repose sur une coopération entre différents groupes. Cette coopération structurée sur la base des relations via le marché entre capitalistes et prolétaires se réalise au sein de formes d'organisation économique qui sont des entités ayant un statut juridique déterminé et une vie indépendante de celle des personnes qui les constituent. Sombart fait allusion ici aux différentes formes d'entreprises qui se créent au cours du développement du capitalisme.

*"Par la combinaison des transactions simultanées et successives dans une entité conceptuelle, une organisation économique est créée au-dessus des individus qui la constituent. **Cette entité joue le rôle d'un agent dans chaque transaction et mène une vie indépendante qui parfois dure plus longtemps que celle de ses membres.**"* (Sombart cité par Chiapello, 2007, p. 278, notre traduction, mise en gras par nous)

En résumé, la forme d'organisation du système économique capitaliste selon Sombart revêt la forme de coopération contractuelle via le marché entre deux profils de population, les propriétaires des moyens de production ou les détenteurs de capital et les travailleurs dépourvus de moyen de production transformés en prolétaires mettant en vente leur force de travail en contrepartie d'un salaire. Tout ceci se déroule dans le cadre des entreprises, qui sont des agents économiques dotés d'une personnalité juridique indépendante.

L'entreprise capitaliste et ses agents agissent sous la force directrice de l'esprit du capitalisme et entretiennent la circulation ininterrompue du capital dans le sens marxiste du terme.

Le troisième aspect à définir dans tout système économique capitaliste est la technique.

*"**La technique capitaliste doit assurer un niveau de productivité élevé** (...) La compensation sous forme de salaire qui est limitée à un montant permettant aux salariés de survivre est destinée à payer les heures de travail des salariés dans la production. Or avec l'augmentation de la productivité, le temps requis pour la même quantité de production tend à diminuer et la production réelle pour le temps de travail payé à s'accroître. **Le temps de travail consommé dans la part excédentaire de la production grâce à l'amélioration de la productivité n'est donc pas payé et se transforme en profit.**"* (Sombart, cité par Chiapello, 2007, p. 278, notre traduction, mise en gras par nous).

La technique capitaliste, comme les autres éléments du système, est soumise à l'esprit du capitalisme. Elle est conçue pour exercer et pour réaliser les objectifs apparents du système économique capitaliste : gagner toujours plus. Et pour y arriver, il faut accroître positivement l'écart entre A' et A à travers des modalités de travail qui poussent les travailleurs à créer le maximum de valeur en un minimum de temps.

D'une manière synthétique, **le système économique dit "capitalisme" de Sombart** pourrait se présenter comme suit :

- (1) **l'esprit du capitalisme** marqué par le projet d'accumulation illimitée du capital.
- (2) **la forme d'organisation du capitalisme** dont les caractéristiques sont les suivantes :
  - Propriété privée des moyens de production
  - Existence de deux populations économiques reliées par des relations d'échanges sur le marché : – les propriétaires des moyens de production
    - les travailleurs vendant leur force de travail aux propriétaires des moyens de production
  - Des organisations économiques ayant le statut de personne morale et juridique : les entreprises
- (3) **la technique du capitalisme** dont l'objectif recherché est d'augmenter la productivité.

Tout système économique présentant les trois aspects décrits ci-dessus est, selon Sombart, qualifiable de Capitalisme.

L'influence de Marx sur le système économique dit capitalisme de Sombart est indéniable. Le concept marxiste du capital est au cœur du construit théorique de Sombart bien que l'emphase déduite de l'idée d'accumulation illimitée du capital entre les deux auteurs ne soit pas vue sous le même angle. On peut dire que la description du capitalisme de Sombart est une nouvelle présentation de la thèse de Marx mettant l'accent sur l'accumulation du capital en tant qu'esprit du système qui oriente le comportement des acteurs.

Ou dans les termes de Sombart :

*"La thèse fondamentale de cette œuvre est qu'à des périodes données émergent des attitudes spécifiques envers la vie économique qui est dotée d'un esprit qui engendre une forme qui lui correspond et qui va créer l'organisation économique."* (Sombart cité par Chiapello, 2007, p. 278, notre traduction, mise en gras par nous)

L'objectif de Sombart est de :

*"compléter la perspective marxiste en lui apportant une dimension socio-psychologique et socio-culturelle dans l'analyse de la genèse et de la nature du capitalisme"* (Stehr & Grundmann, 2001, p. XV, cité par Chiapello, 2007, p. 279).

Si Sombart ne met pas l'accent sur la lutte des classes, point central de la théorie marxiste, il évoque néanmoins les clivages de distinction sociale entre les détenteurs de moyens de production et les travailleurs qui doivent se soumettre à la technique capitaliste. Le prolétariat,

pour Sombart comme pour Marx, est une condition indispensable pour que le capitalisme puisse fonctionner.

Cette définition sombartienne est le point de départ de notre travail d'élaboration de l'idéal-type économique du capitalisme. Nous reprenons ci-dessous ces caractéristiques pour voir comment elles ont évolué dans la littérature, et cherchons à en identifier de nouvelles afin de proposer un idéal-type plus complet.

L'entreprise est une entité à part entière, institutionnalisée et reconnue juridiquement à travers le statut de personne morale. Cette personne morale est le seul "*propriétaire légal*" de tous les actifs de l'entreprise et de sa production.

*"Il est à cet égard, révélateur de réfléchir à la question de savoir qui peut avoir un droit sur les voitures qui sortent des chaînes d'assemblage de la General Motors. Ce ne sont ni les ouvriers ni la direction ni les actionnaires : personne ne peut légalement revendiquer une voiture comme sienne sans la payer. A **qui, alors, appartient la production** ? Elle appartient à qui possède l'usine et l'équipement, c'est - à- dire **au capital**. Si l'entreprise est une société de personnes, le **propriétaire a un droit légal sur ce qui est produit et peut sans conteste le revendiquer pour son usage personnel au lieu de la vendre. Dans le cas d'une société par actions, le propriétaire du capital-équipement est un personnage fictif, la société.** » (Heilbroner, 1986, p. 57, mise en gras par nous).*

D'où,

*"l'usage d'un compte de capital rationnel comme norme est la condition universelle attachée à l'existence du capitalisme moderne." (Weber, 1991, mise en gras par nous)*

La pluralité des formes d'entreprise plus particulièrement les sociétés par actions sont des exemples pour illustrer l'adéquation entre l'organisation capitaliste et son esprit - un esprit qui ne cesse de se développer et dépassera les frontières nationales - pour s'installer au niveau mondial avec l'activité des multinationales.

**L'entreprise capitaliste fondée sur le capital privé, dotée d'un statut juridique, et forme une personne morale indépendante au travers de laquelle se regroupent deux profils de population – les propriétaires des moyens de production et les travailleurs vendant leur force de travail. L'entreprise capitaliste est mue par l'esprit d'accumulation du profit et s'appuie sur des techniques performantes génératrices de profit. Ce qui est la seconde caractéristique de tout système économique qualifié de capitalisme.**

### *L'entreprise capitaliste et la relation salariale*

L'expression "*esprit capitaliste*" réutilisée par Weber dans ses travaux sur le capitalisme (1964) pourrait témoigner d'une certaine influence de Sombart dans son œuvre (1964, 1971). En fait, Sombart est l'un des auteurs souvent cités par Weber comme référence ou comme contre-exemple dans ses critiques. Pourtant, la redondance rhétorique n'implique pas le même contenu chez les deux auteurs en ce qui concerne l'esprit du capitalisme. Pour Weber, le fait que l'homme soit attiré par l'argent et le gain est à lier à sa capacité de faire des calculs économiques qui lui permet de gagner et de s'enrichir. Faire travailler un capital dans l'objectif unique de gagner toujours plus, est qualifié par Sombart *d'esprit capitaliste*, et est assimilé chez Weber à une aptitude que ce dernier désigne sous l'appellation de *rationalisme économique*.

Sombart affirme que cette obsession pour l'accumulation illimitée du capital devient une force globale qui s'installe et accapare tout le système économique et ses membres et les propulse vers un objectif commun d'un monde où tout est conformé par la logique du circuit d'auto-expansion du capital ; Weber, quant à lui, propose une description plus sociologique et moins généralisante, moins déterministe de l'esprit du capitalisme comme pouvoir suprême en démontrant que les hommes peuvent être dotés du rationalisme économique sans qu'ils soient tous des capitalistes en puissance.

Toutefois, l'esprit capitaliste vu comme *le leitmotiv* général qui anime le système économique capitaliste est le point de convergence entre Sombart et Weber qui souligne que les cas particuliers de quelques capitalistes, sans scrupules, bannissant toute règle d'éthique pour satisfaire leur appétit du gain ne peuvent en aucun cas être pris comme

*"les témoins de l'esprit spécifiquement moderne du capitalisme considéré comme **phénomène de masse ; et cela seul importe.**" (Ibid., p. 59, mise en gras par nous)*

Le capital comme il est défini dans le capitalisme a pour vocation de dégager du surplus ( $A' > A$ ). Le souhait de gagner plus est habituel dans toute activité lucrative dans les différentes sociétés humaines. Pourtant combien on veut gagner et comment on peut y arriver n'ont pas de solution standard. L'appréciation du gain relève des interprétations personnelles mais aussi des facteurs sociaux, contextuels. Sur le plan terminologique, l'idée de gain pourrait être désigné par différents termes tels que fruit, récolte, "*lucrum*", avantage, salaire, rémunération, bénéfice, profit. Cette énumération suggère que le gain est lié à un type

d'activité et provient de sources génératrices variées telles que le travail, l'argent, une activité industrielle, une relation de pouvoir etc. Le surplus capitaliste est particulièrement indissociable des modes de production capitaliste.

C'est pourquoi sa détermination et ses implications sont souvent au centre des débats à travers deux questions fondamentales : quel est l'élément générateur du profit dans l'organisation capitaliste et à qui revient-il ?

Si la propriété privée d'un fonds et/ou d'une ressource est une condition nécessaire pour définir le capital capitaliste, celle-ci n'est pas suffisante pour qu'une ressource devienne capital. En effet,

*"(...) de tout temps, il a été possible qu'un individu ou un groupe d'individus décide d'investir un certain capital dans le but d'en retirer un capital accru. Mais jusqu'à une certaine époque, il leur fut toujours très difficile de réussir ce type d'opération. Dans les systèmes antérieurs au capitalisme, le long et complexe processus d'accumulation du capital se trouvait presque toujours bloqué en l'un ou l'autre de ses points." (Wallerstein, 1985, p. 14)*

Pourquoi ce processus est-il bloqué ? La réponse à cette question de Wallerstein (1985) est que :

*" le processus d'accumulation avortait généralement par manque de disponibilité d'un ou de plusieurs de ses éléments constitutifs, qu'il s'agisse de l'accumulation préalable de la richesse monétaire, de la force de travail susceptible d'être utilisée par le producteur, du réseau de commercialisation, ou encore des consommateurs prêts à acheter. Si ce ou ces éléments faisai(en)t défaut, c'est que dans les systèmes sociaux antérieurs, ils ne relevaient pas, ou ne relevaient qu'en partie, du monde de la marchandise. Il faut entendre par là qu'ils ressortissaient à des processus qui n'étaient pas considérés comme pouvant ou devant faire l'objet de transactions marchandes. L'émergence historique du capitalisme réclamait donc l'extension des processus marchands (ou la marchandisation = traduction du mot anglais «commodification»), non seulement dans l'échange, mais aussi dans la production, dans la distribution et l'investissement, qui s'effectuaient auparavant sans passer par le marché." (Wallerstein, 1985, p. 15)*

C'est pourquoi il a fallu que d'autres conditions soient réunies pour permettre l'évolution de l'économie marchande pré-capitaliste à l'économie capitaliste. Quelles sont donc ces conditions ? Ce sont des éléments socio-économiques qui génèrent un mouvement irrépressible de transformation de toute chose en marchandise, une véritable *"marchandisation du monde"* incluant la *"marchandisation"* de la force de travail qui représente un des éléments indispensables pour entretenir la continuité de la circulation du capital (Wallerstein, 1985).

En effet, Weber a souligné que ce qu'il appelle :

*"[l'"esprit du capitalisme"] s'accomplit dans l'exercice d'un métier, d'une profession (Berufspflicht), c'est l'idée caractéristique de l'éthique sociale de la civilisation capitaliste ; en un certain sens, cette éthique sociale capitaliste est le fondement. C'est une obligation que l'individu est supposé ressentir et qu'il ressent à l'égard de son activité "professionnelle", peu importe que celle-ci apparaisse comme l'utilisation par l'individu de sa force de travail personnelle, ou seulement comme l'utilisation de ses biens matériels (en tant que "capital"). (Weber, 1964, p. 51)*

L'esprit du capitalisme selon Weber concerne tous les membres du système économique. En d'autres termes, le capitalisme ne pouvait se développer qu'à la condition que les propriétaires des moyens de production et les travailleurs respectent et agissent dans le sens de la même éthique sociale. En participant directement à faire fonctionner le capitalisme, les travailleurs adhèrent à l'esprit du capitalisme. Le capitalisme ne pourrait pas se réaliser sans que les agents de tout le système soient imprégnés de son esprit (quitte à être exploités).

Cependant,

*"(...) cette impossibilité d'être enrôlés de force dont jouissent également le travail et le capital n'est pas le signe d'une égalité de leurs droits respectifs. Car la relation de salaire contient une clause juridique qui est en totale contradiction avec l'égalité qu'en apparence possèdent les propriétaires de travail et de capital quand ils sont face à face sur le marché. Il est admis que la production elle-même appartient au propriétaire des ressources en capital qui servent à cette production, et non aux propriétaires des ressources en main d'œuvre, qui reçoivent un paiement – leur salaire – et qui n'ont aucun droit légal à la production." (Heilbroner, 1986, p. 56, mise en gras par nous)*

Si le facteur travail est largement accepté comme l'élément principal dans l'explication du processus d'auto-expansion du capital, son interprétation reste mitigée. Selon Marx, le travail est la source génératrice de la plus-value. Ceci réside dans l'écart entre la rémunération monétaire du travail fourni et le surplus dégagé par le travail engagé dans la production.

Si le salariat est considéré comme l'une des formes spécifiques dans l'évolution des systèmes économiques de type capitaliste, il n'est pas un attribut typique des systèmes économiques de type capitaliste. La relation salariale est aussi pratiquée par les entreprises étatiques dans les économies de type communiste. Nous pensons que la différence d'interprétation de la relation entre l'homme salarié et l'entreprise entre un régime capitaliste et un régime communiste doit être analysée sous l'angle du droit de propriété. Dans l'économie capitaliste, le droit de propriété sur les actifs de l'entreprise (ou moyens de production dans les économies de type communiste) revient à l'entreprise capitaliste qui se procure un ensemble de ressources dont

le travail vendu par le salarié (les salaires représentent une charge – coût d’acquisition de la main d’œuvre destinée à être consommée dans le cycle de production). Tandis qu’en économie communiste, les moyens de production appartiennent théoriquement au Peuple, donc aux travailleurs. Ce qui fait, que le travailleur communiste bénéficie de deux types de revenus :

- un salaire qui est la valeur monétaire du coût de la consommation de la main d’œuvre,
- et des avantages en nature qui représentent l’accès au profit que lui confère le statut de maître collectif des moyens de production.

Or la propriété privée du capital est souvent peu explicite dans les arguments des auteurs. Selon notre interprétation, la condition première de toute société marchande est l’initiative privée d’où la notion de propriété privée. Les autres caractéristiques du capitalisme telles que le capital (sous entendu le capital privé), l’entreprise capitaliste dotée d’un statut juridique, indépendant et autonome, l’accumulation du capital ainsi que l’appropriation du profit par les propriétaires du capital trouvent leur explication et leur légitimité dans la notion de propriété privée institutionnalisée dans le droit et le droit des affaires.

Cette notion de droit de propriété sur le capital privé reviendra d’une manière plus exacerbée au travers du mécanisme d’appropriation du surplus par le capital privé.

**La relation salariale qui fonde l’entreprise capitaliste et entretient le processus de création du surplus est la troisième caractéristique du capitalisme.**

La comparaison de la relation salariale entre les deux types de systèmes économiques communiste et capitaliste fait ressortir une distinction de nature *plus idéologique* concernant la conception des sources de création de richesse et de revenus individuels. Dans les économies communistes, l’unique source de création de richesse est le travail. C’est pourquoi l’État communiste doit fournir du travail à toutes les personnes dotées d’une force de travail pour que celles-ci puissent contribuer au processus national de création de richesse afin de pouvoir bénéficier d’une part de cette richesse. Tandis que dans les économies de type capitaliste, le capital est reconnu comme source de création de richesse. Il peut prendre différentes formes, l’argent ou les moyens de production physiques. Mais quelle que soit la forme de ce capital, il doit répondre à deux conditions : il est la propriété privée d’une personne physique ou morale, et il est utilisé dans un processus dont l’objectif est de créer du surplus. Nous pourrions à l’issue de cette analyse déduire que dans les économies de type

capitaliste, les revenus individuels peuvent provenir soit du travail de l'individu, soit d'autres formes de capital qui lui appartiennent. Un artisan peut faire du bénéfice avec son savoir-faire personnel et être actionnaire dans une entreprise capitaliste. Ce qui ne serait pas concevable dans les économies de type communiste.

### *Le capital privé et l'appropriation privée du profit*

L'origine privée du capital se présente comme un attribut intrinsèque, donc souvent implicite dès les premières formes d'utilisation de ce mot. La propriété privée du capital apparaît essentielle au fonctionnement d'un système capitaliste. C'est pour cette raison que l'abolition de la propriété privée des moyens de production a été le point d'attaque stratégique des communistes à l'encontre du capitalisme. Dans les pays ayant un système économique de type capitaliste, le capital privé est juridiquement représenté par la personne morale de l'entreprise capitaliste. Et cette définition du capital capitaliste confère, *de principe*, aux propriétaires du capital le droit de s'approprier du surplus dégagé (la réglementation sur les règles de répartition de la richesse dégagée par le capital privé entre les différents acteurs économiques peut varier d'un pays à un autre). C'est ainsi que se réalise la boucle de l'accumulation du capital capitaliste. Le droit de propriété privée sur le capital et donc sur le surplus en provenance du capital apparaît comme le trait fondamental opposant capitalisme et communisme.

**L'appropriation par le capital privé du surplus dégagé par celui-ci est la quatrième caractéristique du capitalisme.**

### *L'État et le capitalisme*

L'État, représenté au travers des institutions gouvernementales et administratives qui ont pour mission de veiller au bon fonctionnement de la société civile et de l'économie nationale, est souvent assimilé aux intérêts généraux et par conséquent peu compatibles avec ceux des particuliers et de la propriété privée. C'est pourquoi la fonction de l'État entreprenant des tâches nécessaires au maintien du domaine économique n'est pas assez mise en valeur.

Il est indiscutable que la propriété privée est à la base de l'accumulation "privée" du capital mais

*"(...) c'est une erreur profonde de concevoir le capitalisme comme étant par essence un système économique "privé" dans lequel l'État s'occupe des besoins publics et le domaine économique des besoins privés." (Heilbroner, 1986, p. 86)*

S'il existe une différence du rôle de l'État dans l'économie c'est que l'État capitaliste n'empiète pas le territoire du monde des entreprises ou du privé, tandis que l'État communiste impose le contrôle politique à l'économie et ne laisse pas au domaine privé la liberté d'action.

Les modalités par lesquelles l'État constituait

*"(...) un rouage décisif dans la maximisation de l'accumulation de capital étaient donc variées et nombreuses. Dans l'idéologie capitaliste, le système était censé être fondé sur l'activité d'entrepreneurs privés dégagés de toute ingérence des appareils d'État. Mais dans la pratique, pourtant, il n'en est jamais allé réellement ainsi nulle part. Il est vain de s'interroger sur les éventuelles possibilités d'épanouissement d'un capitalisme où le rôle actif de l'Etat moderne serait réduit à rien." (Wallerstein, 1985, p. 54)*

L'État, au travers de ses institutions et de ses actions, joue un rôle indispensable pour le bon fonctionnement du système capitaliste. Il agit comme une forme de pouvoir dont l'objectif est de fournir au système capitaliste et, plus explicitement aux propriétaires du capital privé, les conditions de fonctionnement nécessaires. Ces services dits publics représentent une forme d'activité économique qui n'engendre pas ou peu de profit mais qui nécessitent des investissements tels que les constructions des infrastructures. À défaut de capital privé, l'État devait prendre le relais. Et pour se constituer des fonds, l'une des manifestations du pouvoir de l'État est celui de prélever des impôts. Cependant, la possibilité de les prélever présuppose l'existence d'une économie qui dégage de la richesse donc qui fonctionne rentablement. L'État figure en premier sur la liste des bénéficiaires du surplus économique réalisé par les firmes C'est l'intérêt bien compris, et non la faiblesse, qui conduit l'État à soutenir et à favoriser l'accumulation du capital.

Donc,

*"(...) ce que nous trouvons dans le capitalisme est une nouvelle forme de régime dans laquelle la structure économique centrale d'organisation n'est plus liée à ce recours direct à la force qui a toujours été la prérogative de l'État. La place décisive qu'occupe la logique économique en ce qui concerne la collecte et la répartition du surplus engendre une tension caractéristique dans la nature politique du capitalisme. Car ni l'État, ni l'économie, ne peuvent exister par eux-mêmes, et chacun d'eux est en mesure de mettre en danger le fonctionnement harmonieux de l'autre si son propre fonctionnement est déficient." (Heilbroner, 1986, p. 74)*

En résumé, le capitalisme est caractérisé par une séparation de principe entre le politique et l'économique à travers une répartition implicite des secteurs d'intervention de nature économique :

*"(...) il est clair que le jeu normal du marché ne pourrait perdurer sans l'action civilisatrice, protectrice, et stimulante de l'État qui soutient le régime du capital. Ainsi, la distinction de l'État et de l'économique ne repose pas sur une fonction extrinsèque, le domaine politique satisfaisant les besoins « publics », le domaine économique les besoins "privés". Ce que le domaine économique peut faire, le gouvernement est en général engagé à ne pas le faire. Ce que le monde des entreprises ne peut pas faire, mais qui doit être fait, est à la charge du secteur public." (Heilbroner, 1986, p. 86)*

Le rôle de l'État comme régulateur et garant de la pérennité du système capitaliste s'avère donc indispensable dans tous les systèmes économiques qualifiés de capitalistes.

Cette convergence d'objectifs et parfois d'action entre l'État et le monde économique privé est d'autant plus stratégique qu'une économie nationale ne pourrait exister indépendamment du système mondial qualifié par Wallerstein (1963) d'économie-monde, où la souveraineté nationale s'estompe progressivement avec la naissance des monstres capitalistes. Face à la mondialisation, les règles de fonctionnement du marché devraient être repensées à travers le dialogue international auquel participent les États qui fondent l'infrastructure sociale et juridique et pose les règles du jeu pour la circulation du capital privé.

D'où, l'affirmation suivante sur le rôle de l'État dans le capitalisme moderne :

*"Enlevons le régime du capital et l'État subsiste, bien qu'il puisse être très différent. **Supprimons l'État et le régime du capital ne subsistera pas un jour de plus.**" (Heilbroner, 1986, p. 87, mise en gras par nous)*

**Cette séparation de l'économique du politique et l'interdépendance entre le régime de la domination du capital privé et le secteur public sous l'égide de l'État représente la cinquième caractéristique du capitalisme.**

*"Il s'agit d'une séparation peu visible des fonctions de l'un et l'autre domaine, le monde des affaires accomplissant sans le savoir une tâche de gouvernement essentielle, et l'État s'acquittant tacitement d'une fonction importante d'organisation économique." (Heilbroner, 1986, p. 79, mise en gras par nous)*

#### **2.1.4. Le capitalisme et l'économie de marché**

L'expression "*économie de marché*" est celle utilisée dans le discours officiel des pays en transition pour désigner la destination à atteindre dans le processus de réforme économique. Elle est aujourd'hui adoptée par toutes les parties prenantes de la transition, qu'il s'agisse des dirigeants politiques, des autorités nationales, des institutions internationales et régionales ou des universitaires. Son incorporation dans le lexique de la transition s'est réalisée d'une manière tellement spontanée que personne ne se pose la question de son contenu. Cette appellation n'est pas un néologisme spécifique à la transition. L'expression économie de marché existe depuis longtemps et est souvent utilisée pour désigner les sociétés marchandes. La préférence des réformistes communistes pour l'expression "*économie de marché*" (plutôt que d'utiliser le terme de capitalisme) semble être un choix volontaire. On peut faire l'hypothèse que cette expression a été retenue parce qu'elle est moins connotée politiquement. Si le capitalisme est toujours un sujet riche en discussion voire en débat académique, le mot économie de marché fait partie d'un langage moins polémique. Pour certains auteurs, les deux termes semblent assimilables et désignent des économies caractérisées par la propriété privée, la recherche du profit et la régulation par les prix de marché. Cette assimilation est cependant discutable. F. Braudel (1979) distingue ainsi soigneusement les deux concepts. C'est aussi le cas de Marx pour qui le capitalisme est une forme particulière d'économie marchande. Selon Marx, il n'y a capitalisme que si la force de travail est une marchandise et que si la loi de l'accumulation s'applique. Il nous a semblé intéressant de procéder à un repérage des traits essentiels qu'évoque le terme "*économie de marché*" pour évacuer l'ambiguïté que peuvent générer les deux appellations et de justifier, par ce fait, le choix du mot capitalisme dans notre travail.

#### ***Caractéristiques des économie(s) de(s) marché(s)***

Guesnerie définit l'économie de marché comme

*"(...) une catégorie historique construite à partir de l'observation de multiples marchés et de la diversité de leur agencement dans le temps. ». Le concept de marché, selon l'auteur, est « une catégorie intellectuelle construite progressivement par les économistes." (Guesnerie, 1996, p. 7)*

Pour mieux l'appréhender, l'auteur nous propose de faire un petit voyage dans le temps pour re-visiter les marchés qui existaient et qui ont évolué. La définition la plus simple et la plus concrète qu'on peut avoir du mot marché, c'est un lieu où se déroulent des échanges. Les premiers marchés sont des marchés de troc où les gens viennent échanger leurs produits. On y échange des biens non contre de la monnaie mais contre des biens, du maïs contre des pois chiches. Puis arrivent des marchés où les échanges se réalisent en contrepartie d'un nouveau mode paiement, l'argent. La création de la monnaie apporte un nouvel essor aux marchés existants. Les marchés ont dès lors connu une évolution sans précédent. A la place du marché antique qui imprimait la confrontation physique des vendeurs et des acheteurs, aujourd'hui on parle de marché de biens. Cette expression ne fait plus référence à un lieu géographique de l'échange mais à l'objet échangé comme l'automobile, le logement etc. Les marchés sont en train de se transformer. Ils deviennent de plus en plus abstraits. Si un profane pénètre pour la première fois dans une salle de marché d'une banque il ne saurait pas dire où il est parce que l'on devine difficilement un marché où les transactions se font sur des marchandises virtuelles. Tel est le tableau des marchés modernes qui sont en train de devenir des mondes quasi-virtuels.

Avec les marchés de biens c'est la nature de la marchandise qui attire notre attention. La marchandise peut prendre des formes les plus diverses, de la plus concrète à la plus abstraite : une automobile, un produit financier qui est assimilé à un droit de propriété, ou un droit de détention sur une somme de monnaie, un contrat d'assurance qui est l'équivalent d'une promesse d'indemnité en cas d'accident. Chacun de ces marchés justifie une étude séparée et requiert une expertise spécifique. Selon Guesnerie,

*"(...) une économie de marché est d'abord une économie de marchés. Supprimer le s, c'est explicitement privilégier les ressemblances en mettant au second plan les différences; c'est aussi implicitement, reconnaître les liens entre ces marchés." (Ibid., p.17)*

En dépit de cette évolution, les formes de marché ont un point commun.

*"Chacun des marchés pris en exemple met en relation des agents économiques qui poursuivent des fins intéressées et procèdent pour les atteindre à ce que l'on peut appeler "**un calcul économique**"." (Ibid., p. 17, mise en gras par nous)*

La logique sous jacente des échanges sur un marché est celle de l'échange mutuellement avantageux. Les intérêts sont divergents de chaque côté du marché ; et la transaction dénoue

le conflit en faisant apparaître un prix. Il y a dans tous les cas, pour des transactions identiques une tendance vers l'unicité des prix même si elle reste imparfaite.

La recherche du gain est un point commun entre l'économie de marché et le capitalisme. Le processus d'émergence du gain pourrait être un élément de différenciation. Le capitalisme est érigé sur une dynamique ininterrompue du processus de création du profit via la circulation du capital tandis que l'économie de marché met l'accent sur les rapports entre acheteurs et vendeurs qui aboutissent à la fixation des prix d'échange.

Il existe aussi une grande variété historique d'économies de marchés. Quelles sont les différences les plus significatives dans cette variété ? Les différences sont nombreuses, certaines sont intuitives comme par exemple la nature des produits. Mais les différences juridiques sont l'une des plus essentielles.

*"L'une d'entre elles tient au droit de propriété et concerne la propriété des entreprises. La création de sociétés anonymes par actions, dont les détenteurs collectivement propriétaires délèguent généralement la gestion à des managers, constitue l'innovation à laquelle s'attache le concept de capitalisme." (Guesnerie, 1996, p. 26)*

### ***Différences entre économie de marché et économie centralisée et planifiée***

Guesnerie (1996) explique :

*"(...) qu'il est utile de se référer aux économies de l'Europe de l'Est, à l'époque où, sous l'inspiration de l'idéologie communiste, s'était mise en place une forme d'organisation économique dont l'objectif affiché était justement de fournir une solution de rechange au marché. Dans ce cadre-là, les prix n'étaient pas abolis. Ils gardaient dans les entreprises une utilisation comptable – pour mesurer les coûts et les valeurs des produits, mais n'avaient qu'un rôle secondaire dans la détermination des plans de production. Les ordres de production et les allocations de "facteurs de production" (biens intermédiaires, équipements, travailleurs) entre les entreprises étaient du ressort d'une instance centrale, le fameux Gosplan, le Comité de planification. Le calcul économique – si calcul économique il y avait – était centralisé et non décentralisé. Même si, à un moment donné, des réformes ont été introduites pour combiner l'impulsion centrale et une forme de calcul économique décentralisé appuyé sur le système de prix existant, la décentralisation du marché est une première caractéristique qui l'oppose à la centralisation de la planification de type soviétique." (Guesnerie, 1996, p. 19, mise en gras par nous)*

Le prix d'échange par définition doit permettre à l'entrepreneur de couvrir tous les coûts induits, dont le profit qui va lui permettre de continuer et de se développer. Le prix n'est autre que le revers du profit capitalisme. L'entrepreneur doit être vigilant dans son bras de fer avec les acheteurs potentiels afin de maintenir l'équation entre le prix d'échange et les coûts

*"(...) car la décentralisation s'accompagne d'un système de responsabilisation, lui-même adossé au marché. Le calcul économique basé sur le prix d'échange sur le marché n'est pas fictif. Le profit n'est pas le résidu comptable qu'il était pour l'entreprise soviétique mais le moteur des choix économiques, la sanction de l'action qui peut, si elle reste trop longtemps négative, entraîner la sentence de mort de l'entreprise." (Guesnerie, 1996, p. 19)*

L'adéquation prix/coûts est illustrée par Kornai (1984) dans *la dichotomie contrainte budgétaire "dure"* dans le cas *des entreprises capitalistes versus contrainte budgétaire "douce"* dans le cas *des entreprises d'État communistes*. Dans le système communiste, comme la responsabilité de la fixation des prix relève des instances gouvernementales, le déséquilibre budgétaire n'incombe pas aux entreprises communistes. Le prix et la responsabilité liée au prix représentent une différence essentielle entre l'économie centralisée et planifiée et l'économie de marché. Le mot *"faillite"* est inexistant dans le vocabulaire des affaires des économies planifiées. Le non-respect des objectifs du Plan central entraînait des réprimandes telles que la suppression des primes, une revue à la baisse des budgets mais l'entreprise communiste était conçue théoriquement pour une vie éternelle.

### ***Économie de marché et Capitalisme sont-ils synonymes ?***

A cette question, il n'y a pas de réponse tranchée. Guesnerie (1996) propose :

*"(...) d'abandonner la querelle sémantique et d'explorer plus avant la logique capitaliste en évoquant la question du salariat. En soi, la formule de la société par action n'est pas incompatible avec l'appropriation de l'entreprise par ses salariés ; pourtant, historiquement, cette formule, en dépit de l'attrait qu'elle a exercé sur de nombreux esprits, est restée presque lettre morte." (Guesnerie, 1996, p. 28)*

En guise de réponse, l'auteur soulève une interrogation sous jacente :

*"(...) Pourquoi observe-t-on des salariés vendant leur force de travail à des capitalistes-propriétaires plutôt que des capitalistes vendant leur capital aux salariés-propriétaires ?" (Ibid., p. 28)*

La naissance de nouveaux marchés dont celui du travail qui caractérise cette catégorie historique d'économie de marché dominé par le capital est un élément de réponse à cette interrogation.

Les spécificités des marchés capitalistes et de leur agencement est mise en exergue par Wallerstein (1985) :

*"(...) l'émergence historique du capitalisme réclamait donc l'extension des processus marchands non seulement dans l'échange, mais aussi dans la production, dans la distribution et l'investissement, qui s'effectuaient auparavant sans passer par le marché. Une fois cette évolution amorcée, les capitalistes ont cherché à marchandiser, dans leur recherche d'une accumulation toujours plus grande, des processus sociaux de plus en plus nombreux, dans toutes les sphères de la vie économique. Mais il ne suffisait pas de marchandiser les processus sociaux. Les différents procès de production étaient liés les uns aux autres par des relations marchandes complexes."* (Wallerstein, 1985, p. 15, mise en gras par nous)

**L'extension des relations marchandes dans tous les domaines de la société économique est la sixième caractéristique du capitalisme.**

À l'issue de cette analyse, la distinction entre les termes capitalisme et économie de marché n'est pas facile à trancher. Nous ne pouvons pas parler de capitalisme sans la genèse des marchés comme lieu de déroulement des activités économiques et comme système d'organisation des échanges. Toutefois, une économie marchande n'est pas systématiquement un système économique de type capitaliste. Pour notre travail, nous préférons le terme de capitalisme qui met l'accent sur le processus d'accumulation du capital par des entreprises tandis que le terme d'économie de marché ne pointe pas d'emblée vers la question de l'entreprise. Or dans notre thèse, nous nous intéressons à la comptabilité des entreprises.

### **2.1.5. Économie de marché et "économie libre" selon Kornai (1990)**

L'importance de l'intervention de l'État est une autre dimension essentielle dans le processus historique de différenciation du capitalisme et des économies de marché (Guesnerie, 1996). Cette problématique est particulièrement pertinente dans le contexte de la transition économique post-communiste car l'État détenait le monopole dans l'économie nationale. Le retrait de l'État de l'économie s'impose comme la condition *sine qua none* dans la transition. Janós Kornai (1990) dans son ouvrage intitulé *"Du socialisme au capitalisme. L'exemple de la Hongrie"* parle d'économie libre au lieu d'économie de marché en insistant sur la non-intervention de l'État dans les affaires économiques.

Pour l'auteur,

*" (...) une économie libre est, bien entendu, une économie de marché, mais le concept est plus riche que cela et ne fait pas référence seulement au fait que le coordinateur principal de l'économie est un mécanisme spécifique : le marché. Une économie libre est celle qui permet d'entrer et de sortir sans entraves d'un marché où la concurrence est loyale. La notion d'économie libre implique aussi une certaine configuration des droits de propriété, et une*

*certaine structure politique et institutionnelle. Le système pousse à l'établissement et à la préservation de la propriété privée et encourage le secteur privé à produire le gros de la production nationale. C'est un système qui encourage l'initiative individuelle et l'entrepreneuriat, libère cette initiative d'une excessive intervention de l'Etat, et la protège en faisant régner la loi. Une économie libre est insérée dans un ordre démocratique caractérisé par le libre jeu des idées et des forces politiques. Étant donné mon propre système de référence, j'attache à la garantie de ces libertés une grande valeur intrinsèque et j'estime par conséquent qu'elle doit jouir d'une priorité totale dans l'élaboration d'une politique économique."* (Kornai, 1990, p. 23, mise en gras par nous)

Chacun des trois termes "économie de marché" dans le langage officiel de la transition, "économie libre" selon Kornai ou "capitalisme" dans notre vocabulaire ont des concepts de base communs tels que la recherche du gain, l'autonomie et l'indépendance des agents économiques dans leurs activités, la liberté dans les échanges, le profit comme résultante des échanges sur des marchés, la présence d'institutions *arbitres* définissant le rôle et le terrain de jeu des agents afin de garantir un fonctionnement efficace et continu du système.

A l'issue de cette analyse, nous proposons de retenir les six caractéristiques principales suivantes dans notre idéal-type du "*capitalisme*" (voir encadré 2.1.).

**Encadré 2.1. : Caractéristiques économiques typiques d'une économie capitaliste**

(1) **le capital** est l'ensemble des ressources et moyens de production d'origine privée traduits en valeurs monétaires investis dans une entreprise capitaliste dont la vocation est de dégager du surplus pour l'entreprise et donc pour ses propriétaires. La forme monétaire sera le point de départ et la destination de tout processus de valorisation du capital.

(2) **l'entreprise capitaliste** est une forme d'organisation ayant le statut de personne morale autonome lui conférant le droit de propriété sur les fonds investis, la production et le profit dégagé par l'activité de production capitaliste. L'entreprise elle-même appartient à des actionnaires qui peuvent la vendre ou obtenir une distribution sur les profits réalisés mais non la dépouiller de ses biens ou de sa production. Le droit de propriété des propriétaires de l'entreprise est représenté par le compte de Capital.

(3) **la propriété privée de la firme** confère à ses détenteurs le droit d'appropriation du surplus dégagé par l'activité économique de l'entreprise capitaliste.

(4) **la relation salariale** est l'une des relations qui sous-tendent l'existence de l'entreprise capitaliste et donc du capitalisme. On distingue dans un système capitaliste deux populations économiques reliées par des relations d'échanges sur le marché : les propriétaires des moyens de production et les travailleurs vendant leur force de travail aux propriétaires des moyens de production.

(5) **le prix et la décentralisation des marchés sont des déterminants essentiels du profit qui** est le motif de l'activité économique.

(6) **la séparation de l'économique du politique** renvoie à des zones de compétences entre l'État et le monde des affaires représenté par des entreprises capitalistes privées. Cette séparation n'exclut pas l'État du champ économique et inversement les activités purement économiques ne sont pas totalement exemptes de connotation politique. Il reste également une certaine interdépendance de ces deux domaines économique et politique. La sphère économique mise ses fonds à la recherche du profit. La sphère politique qui fait partie des bénéficiaires de ce surplus dégagé a tout intérêt à l'entretenir, à en assurer le bon fonctionnement voire à le préserver. Quoique séparés de principe, ces deux domaines partagent la conviction que l'accumulation de richesse et la croissance économique doivent être poursuivies sans relâche.

## ***2.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité capitaliste***

Peut-on parler de comptabilité capitaliste et qu'entendons-nous par cette appellation ?

La comptabilité que nous étudions est la comptabilité pratiquée par les entreprises. Si la comptabilité d'entreprise ou la comptabilité privée n'est pas distincte de la comptabilité d'État en économie communiste par le fait que les entreprises étatiques communistes n'ont pas de statut d'entité économique indépendante et appartiennent à une mégastucture coordonnée par le plan au niveau central ; cette distinction est, par contre, clairement définie dans les comptabilités de type capitaliste où l'existence d'une entreprise est déterminée par son statut juridique, qui délimite ses droits et ses obligations légales et sociales en tant que personne morale. Le principe de l'entité en comptabilité – traduction du droit des sociétés délimite les frontières de l'espace de représentation comptable de l'entreprise.

Avant de continuer, il nous semble nécessaire de passer en revue quelques définitions du mot comptabilité (implicitement comptabilité d'entreprise). Si les définitions sont nombreuses, chacune de ces définitions ne dépeint qu'un aspect ou qu'une partie de ce que peut désigner ce mot. Entre le mot anglais "*accounting*" et le mot comptabilité en français, sur le plan sémantique, l'anglais est plus explicite. Le mot "*accounting*" signifie l'acte de rendre compte. En effet, la comptabilité consiste à rendre compte des activités de l'entreprise, de sa situation financière et comptable, à des parties prenantes – utilisateurs individuels ou institutionnels sur la situation économique et financière de l'entreprise. Dans tout système économique, il est du devoir et dans l'intérêt de l'entreprise de communiquer. En d'autres termes, celle-ci a des *comptes à rendre*.

Vouloir proposer une définition du mot comptabilité ou "*accounting*" revient à réfléchir aux questions suivantes : rendre compte de quoi ?, rendre compte à qui ? comment faire pour rendre compte ? et pourquoi l'entreprise doit-elle rendre compte. ?

La liste des définitions suivantes proposées par les académiques et universitaires francophones et anglophones du monde occidental illustrent bien la diversité en terme de contenu, de fonctions et d'objectifs assignés à la comptabilité d'entreprise au cours du temps. Dans chacune des définitions, les interrogations précédentes sont plus ou moins entremêlées. Toutefois, l'accent porté sur l'un des ces aspects dans *l'art de rendre compte* varie en fonction de l'angle d'approche des auteurs.

### **La comptabilité est une technique, un instrument de gestion**

*"La comptabilité est la science qui a pour but l'enregistrement des mouvements des valeurs économiques, en vue de faciliter la conduite des affaires financières, industrielles et commerciales."*

(Jean Fourastié, 1959)

*"La comptabilité est une procédure divisée en trois phases successives : la saisie de l'information, le stockage et le traitement de l'information."*

(Pierre Lassègue, 1996, p.21]

*"La comptabilité dans les Organisations et la Société est l'instrument qui permet de compter et par extension, de calculer, supputer, voire même prévoir, mais elle est aussi l'instrument grâce auquel on surveille, on rend compte, on informe, on communique, on explique, on légitime, on se justifie, on rationalise son action, on prouve et quelque fois on conte<sup>17</sup>, (...) à l'intérieur et à l'extérieur des organisations : son rôle relève de l'économique et de l'administratif ou, plus généralement, du social."*

(Bernard Colasse, 1996,p.14)

### **Mais elle n'est pas un instrument neutre**

*"La comptabilité n'est pas un instrument neutre. Qui sait la lire comprend aisément qu'elle est le résultat d'un consensus social, d'un certain équilibre des pouvoirs. Ce n'est pas une science, c'est un artefact social fort riche L'analyse financière n'est pas davantage une science (...) c'est un art qui suppose l'observation, la compréhension, l'interprétation. Comme tout art, cela suppose du talent et du travail."*

(Edmond Marquès, 1995, introduction)

### **La comptabilité est un outil de valorisation des moyens engagés et de mesure du résultat**

*"La comptabilité "générale" ou "financière" décrit le patrimoine global de la firme et s'intéresse à son enrichissement au cours du temps, tous produits et toutes activités confondues."*

(Edmond Marquès, 1995)

*"(...) la comptabilité est un ensemble de systèmes d'information subjectifs ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité."*

(Jacques Richard, 2000, p. 3)

### **La comptabilité est un langage, un moyen de communication**

*"Comme langage des affaires, la comptabilité a beaucoup en commun avec les autres langages. Les différentes activités de l'entreprise sont enregistrées dans les états financiers sur la base du langage comptable, tout comme les nouvelles sont enregistrées sur la base d'un langage, comme l'anglais. Pour exprimer un événement en comptabilité ou en anglais, on doit suivre certaines règles. Sans ces règles, on court le risque d'être pénalisé pour avoir présenté un faux rapport, un mensonge ou un faux témoignage. La comparabilité des représentations ou expressions est essentielle au fonctionnement efficace de tout langage incluant la comptabilité. En même temps, tout langage doit être flexible afin de s'adapter à un environnement qui change constamment."*

(Ijiri, 1975, p.14, notre traduction)

### **La comptabilité est un construit social basé sur les conventions formalisées ou non formalisées**

*"La comptabilité est un art, une technique, une science, un langage qui a plusieurs finalités : preuve, contrôle, aide à la décision, servir le diagnostic économique et financier, alimenter la statistique et la comptabilité nationale, apporter la confiance et favoriser le dialogue social."*

(Esnault et Hoarau, 1994)

---

<sup>17</sup> "Le "Robert" historique de la langue française nous apprend que compter est une réfection étymologique de conter qui, au XII<sup>e</sup> siècle, voulait dire "calculer, comprendre dans un compte, faire les comptes" ; et qu'à partir du XV<sup>e</sup> siècle la graphique conter fut réservée au sens de "raconter". Mais, pour le comptable contemporain, il va de soi que compter, c'est aussi d'une certaine façon, conter ou raconter." (Bernard Colasse, 1996, p. 14)

### La comptabilité résulte des pratiques sociales et institutionnelles

*"La comptabilité est aujourd'hui considérée comme une pratique sociale et institutionnelle. La comptabilité joue un rôle actif et participatif dans la construction des relations sociales, elle les incarne et en fait partie. En plaçant la comptabilité au coeur des relations sociales et institutionnelles, les tenants de cette vision ouvrent un nouvel horizon à la recherche en comptabilité permettant ainsi de l'étudier au-delà des frontières de l'entreprise. Il serait plus intéressant d'étudier les influences qui affectent un système comptable et celles que celui-ci exercera sur les différents agents, institutions et processus."*

(Miller, 1994, p. 2, notre traduction)

*"Bien avant qu'elle ne soit objet de droit, la comptabilité est née, en dehors de toute contrainte publique, des besoins : elle est une pratique sociale."*

(Richard, 1996, p. 6)

### La comptabilité est une forme de représentation subjective de la réalité économique

*"De nombreux auteurs ont fait ressortir le fait qu'il n'y a pas de vérité absolue en comptabilité. Celle-ci en tant que branche de l'activité humaine est un domaine complexe. Il n'y a pas une seule manière, supérieure aux autres, de rendre compte de l'activité de l'entreprise."*

(Gerboth 1972, 1973, notre traduction)

*"Bien sûr, le produit de la comptabilité est l'information, mais non pas l'information en elle-même. Idéalement du moins, il s'agit d'une information utile aux buts que se fixent les hommes."*

(Gerboth, 1973, p. 475-476, notre traduction)<sup>18</sup>

*"Sous les apparences d'une technique – plus ou moins complexe ou ésotérique aux yeux des profanes – aux yeux des profanes –, la comptabilité est en fait un ensemble de constructions sociales, historiquement datées et génératrices d'effets économiques."*

(Capron, 2005, p. 6)

Dans le monde occidental, les sciences comptables (pour reprendre le vocabulaire de Fourastié, 1959) sont divisées en deux branches, d'un côté la comptabilité financière (si nous adoptons la traduction de l'anglais "*financial accounting*") ou la comptabilité générale selon l'appellation française ; et de l'autre la comptabilité de gestion (en anglais "*management accounting*") ou la comptabilité analytique<sup>19</sup> en français.

Ces deux formes de comptabilités constituent un ensemble de systèmes d'informations comptables et financières établis par les entreprises. Cet ensemble de systèmes d'information est doté de deux fonctions :

– une fonction juridique : mémoire et preuve, pour éviter les contestations

– une fonction de gestion : informations pour guider les décisions . " (Lassègue, 1998)

<sup>18</sup> "Of course, the product of accounting is information, but it is not information for its own sake. Ideally at least, it is information that is useful to human purposes" (Gerboth, 1973, p.475-476).

<sup>19</sup> La différenciation dans la terminologie anglophone entre *financial accounting* et *management accounting* n'est pas la même dans la terminologie française entre comptabilité générale et comptabilité analytique. Dans le premier cas c'est une distinction en termes de *matière*, tandis que dans le second c'est une distinction purement *de forme* (à lire Richard, 2000, pp. 94-96).

La première fonction incomberait plus spécifiquement à la comptabilité financière, la seconde à la comptabilité de gestion. Cependant, cette division ne se traduit pas toujours en deux sous systèmes dans un système comptable national. Elles peuvent être séparées en deux sous systèmes comme dans le cas du système comptable français, ou imbriquées l'une dans l'autre comme l'illustrent les comptabilités dites anglo-saxonnes. Pourquoi ces différences ?

La réponse se trouve, selon Richard (2000), dans *les deux grandes solutions techniques de la représentation du cycle d'exploitation*.

" (...) les Anglo-saxons ont une approche " moniste"<sup>20</sup> de la description du cycle tandis que les Français en ont généralement une approche "dualiste"<sup>21</sup>. " (Richard & Colette, 2000, p. 93)

La dichotomie monisme versus dualisme qui reflète une différence dans la représentation formelle du cycle de production ne permet pas caractériser spécifiquement les comptabilités de type capitaliste. Les comptabilités de type communiste étaient monistes et avaient comme objectif principal de suivre chaque phase de la production en vue de répondre aux besoins en ressources et de mesurer le degré de réalisation des objectifs de production du plan. C'est la raison pour laquelle nous ne nous intéressons pas plus autant à la distinction entre comptabilité financière et comptabilité analytique.

Partant de la définition selon laquelle la comptabilité est une forme de représentation des activités de l'entreprise, nous allons, à partir des caractéristiques du capitalisme identifiées en section (§ 2.1.), identifier les composantes de ce que nous appelons l'idéal-type de la comptabilité capitaliste qui réunit les traits fondamentaux d'une comptabilité susceptible d'être qualifiée de capitaliste.

---

<sup>20</sup> "La terminologie "comptabilité moniste" s'inspire de la terminologie allemande qui signifie **comptabilité à un circuit**.

*Dans l'approche moniste, il n'y a schématiquement qu'un seul système comptable qui sert à suivre, normalement en continu, toutes les opérations du cycle ; c'est une comptabilité basée en principe sur le système de l'inventaire permanent.*

*Ce système est coûteux mais il est utile à la gestion*

*Ce système domine la pédagogie et la technique comptable à l'échelle mondiale : on le trouve aussi bien dans les pays anglo-saxons qu'au Japon, en Hollande, en Russie, etc. Il est même en France à titre optionnel dans le cadre des comptes consolidés.*

*(...) Mais le lecteur ne devra pas croire pour autant que la formule moniste est l'apanage des pays anglo-saxons." (Richard & Colette, 2000, p. 94, mise en gras par nous).*

<sup>21</sup> "L'approche dualiste est marquée par une scission de la comptabilité en deux **parties pouvant donner toutes deux le même résultat selon deux modalités différentes**.

*Ces deux parties sont, pour utiliser le vocable habituel en France, la comptabilité générale et la comptabilité analytique.*

*(...) Ce qu'il faut bien comprendre c'est que ce système (sophistiqué) est conçu de telle manière à pouvoir lire le même résultat comptable de deux façons : une façon détaillée et révélatrice des étapes du cycle d'exploitation au travers de la comptabilité analytique, une façon schématique non permanente et déconnectée du cycle d'exploitation au travers de la comptabilité générale. " (Richard & Colette, 2000, p. 95, mise en gras par nous).*

Comme toute forme de représentation, la comptabilité de type capitaliste repose sur des techniques, des règles et des conventions socialement et collectivement partagées. Toute représentation nécessite des codes de décryptage. La comptabilité est par définition un langage normalisé. La normalisation est d'autant plus importante que les profils d'utilisateurs sont nombreux et diversifiés. Le travail de normalisation consiste à fournir les outils conventionnels pour élaborer l'information comptable puis la décrypter. Il pourrait relever uniquement des institutions étatiques (comme dans le cas des comptabilités de type communiste), ou des organisations professionnelles, ou par concertation de ces deux types d'institutions. Le mécanisme de normalisation varie d'un pays à un autre et dépend du système politique, des facteurs d'environnement et des organisations professionnelles. La normalisation reflète le rapport de l'État vis-à-vis du monde des affaires. Cependant, la normalisation ne fait qu'institutionnaliser des règles, des conventions, des pratiques émanant du monde des affaires. Par conséquent, la comptabilité d'entreprise, en dehors de sa fonction première qui consiste à relater les activités de l'entreprise, nous renseigne aussi sur les objectifs qui lui sont assignés et sur les relations que celle-ci entretient avec les parties prenantes (actionnaires, salariés, fournisseurs, clients, créanciers, marchés, État).

Notre travail, dans cette section § 2.2., consiste à identifier les formes comptables qui traduisent les fondements du calcul en capital de l'entreprise capitaliste, le cycle de transformation et d'auto-expansion du capital, la traduction du droit de propriété du capital, les rapports de pouvoir des agents dans la détermination du résultat, le mécanisme d'appropriation du profit par le capital privé, les modes de coordination par les marchés et le dialogue social via les règles de répartition du profit. Ces formes comptables sont des "*constructions sociales*" qui, en conséquence, reflètent la société dans laquelle elles se sont développées (Raffournier, Haller et Walton, 1997). Nous avons opté pour une présentation par mise en correspondance des caractéristiques de l'idéal-type économique et des formes comptables.

Les études comparatives des comptabilités nationales de type capitaliste font l'objet d'une littérature abondante dans le champ de la comptabilité internationale. Les systèmes<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Les ambiguïtés de compréhension qu'engendre le mot "système" dans l'expression système comptable ont été mises en exergue par Roberts (1995). Ce mot peut désigner des objets à contours variables d'un auteur à l'autre. Il peut être utilisé pour parler des agences de normalisation (Doupnik et Salter, 1995) ou des règles et pratiques comptables (Nair et Frank, 1981), ou d'un ensemble de pratiques comptables à travers les états financiers publiés (Nobes, 1998) ou un ensemble de principes (réglementés ou non) qui dictent la construction des comptabilités

comptables nationaux sont extrêmement divers dans le temps et dans l'espace. Les spécialistes en comptabilité internationale ont essayé d'expliquer cette diversité et de proposer des classifications. Dans les années 1990, les études de comparaisons internationales portaient principalement sur les systèmes comptables des pays dits d'économie de marché que nous qualifions de comptabilités capitalistes. Les auteurs se réfèrent dans leurs travaux de classification à des critères de distinction tels que: la culture des différents pays (Gray, 1988), les sources de réglementation (Nobes, 1992), les structures de financement (Nobes, 1998), les systèmes économiques. La prise en compte des systèmes de comptabilité autres que ceux des pays capitalistes fait l'objet des travaux de classification de Richard (2000) qui nous propose une grille d'analyse des systèmes comptables dans le monde en fonction des systèmes économiques, des systèmes politiques, des types de gouvernance et du pouvoir dominant. Par pouvoir dominant, l'auteur souligne le pouvoir des propriétaires des capitaux qui constitue l'élément déterminant dans la conception du résultat comptable des entreprises et qui constitue le critère fondamental de différenciation des systèmes économiques et donc des systèmes comptables.

À la différence des chercheurs en comptabilité internationale qui s'intéressent aux critères de contingence permettant de classer les comptabilités nationales capitalistes, notre travail consiste à faire émerger les caractéristiques typiques des comptabilités capitalistes – les traits saillants communs – qui nous permettent de qualifier un système comptable de capitaliste.

Vouloir appréhender les liens entre la comptabilité et l'économie capitaliste nous amène à nous interroger sur les formes de la comptabilité qui traduisent les caractéristiques du capitalisme que nous avons identifiées dans la section précédente § 2.1.

Cette deuxième section sera consacrée à l'identification des *formes comptables* constituant ce que nous appellerons l'idéal-type d'une comptabilité de type capitaliste. Cet idéal-type nous permet de distinguer un système comptable de type capitaliste d'autres types de systèmes comptables comme les systèmes comptables soviétique ou autogestionnaire.

---

(Richard, 2000). Très souvent le mot système comptable se réfère à la comptabilité pratiquée dans un pays. Or il semblerait qu'on peut trouver différents systèmes comptables au sein d'un même pays, par exemple celui pratiqué par les entreprises ayant recours aux marchés financiers et celui destiné aux entreprises de taille moyenne et petite (Roberts, 1995) et deux pays peuvent avoir des systèmes comptables quasi semblables (Royaume Uni, Irlande).

### 2.2.1. Le concept de capital et ses formes comptables

#### *La monétisation et le calcul en capital*

Aujourd'hui, l'utilisation de la valeur monétaire pour traduire les flux du cycle d'exploitation apparaît comme une évidence. Or la création de la monnaie et sa convertibilité ont marqué un tournant décisif dans l'évolution de la comptabilité du moins sur le plan technique. L'une des conditions pré-requises dans la conception d'un système de tenue des livres est, selon A.C. Littleton<sup>23</sup> :

*"(...) la Monnaie (c'est-à-dire l'économie) parce que la tenue des livres est inutile sauf si elle sert à ramasser toutes les transactions concernant la propriété et les droits de propriété sous le même dénominateur(...)"* (cité par Belkaoui, 1992, p. 22, notre traduction)

Il serait, en effet, difficile d'imaginer comment une comptabilité basée uniquement sur des quantités physiques peut traduire des flux composés d'argent, de marchandises, des heures de travail, d'éléments physiques et non physiques.

Pourtant cela n'implique pas que l'utilisation de l'unité monétaire en comptabilité soit une spécificité de la comptabilité capitaliste. L'unité monétaire a été aussi utilisée comme outil de conversion en comptabilité de type soviétique au travers des prix communistes (des étiquettes en valeurs monétaires dépourvues de signification économique – selon les critiques occidentales – du fait de leur détermination bureaucratique en dehors des relations marchandes). Cependant, que la valeur monétaire soit utilisée en comptabilité communiste ou capitaliste, sa contribution dans la conversion des objets de nature diverse en montants chiffrés homogènes permet de mesurer la performance de l'utilisation des ressources mobilisées. En économie capitaliste, l'abstraction monétaire a sans doute stimulé l'appétit du gain chez les propriétaires du capital. Le rôle de la monnaie dans le développement de la comptabilité et, plus particulièrement, dans l'évolution de la comptabilité en parties doubles jusqu'à sa forme achevée au XIX<sup>e</sup> siècle, est reconnu. La monétisation en comptabilité contribue à concrétiser le circuit d'auto-expansion du capital et certaines pratiques comptables sont à l'origine de l'émergence de la notion de capitalisme (Chiapello, 2007).

Comme l'a affirmé Sombart,

---

<sup>23</sup> Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1990* (New York: American Institute Publishing Company, 1933; reprinted by Russell and Russell, N.Y, 1966), p. 12.

*"(...) la comptabilité en parties doubles ne poursuit qu'un seul objectif : l'accroissement de la valeur d'une somme, mesurée de façon purement quantitative. Celui qui s'enfoncé dans la comptabilité en parties doubles oublie la qualité de tous les biens et de tous les produits, oublie le principe de satisfaction de la demande et ne se préoccupe plus que de la seule idée d'accumulation : il ne peut en être autrement, s'il veut se situer de façon cohérente à l'intérieur de ce système: il n'est plus question de voir des bottes ou des cargaisons, de la farine ou du coton, mais **uniquement des valeurs qui s'apprécient ou se déprécient.**" (Sombart, 1992, p. 24, mise en gras par nous)*

Ce qu'il faut retenir de l'approche de Sombart est l'importance du langage monétaire pour convertir des biens de natures différentes en chiffres abstraits, ainsi que le recours à des évaluations régulières du capital, que celles-ci se fassent à partir de la comptabilité en parties doubles ou par toute autre méthode. La formulation de Weber (1992, p.18) est de ce point de vue plus explicite pour appréhender la comptabilité capitaliste:

*"(...) ce qui est le plus important est que le calcul en capital exprimé en unités monétaires soit réalisé avec des méthodes d'enregistrement comptables modernes ou avec une quelconque autre forme de comptabilité, ancienne et rudimentaire." (cité par Chiapello, 2007, notre traduction mise en gras par nous)*

Par contre, dans un système où le capital n'est pas privé, le principe de monétarisation s'applique dans une optique plus technique, arithmétique, qu'économique. Tel est le cas des économies communistes où la mesure de performance peut s'exprimer également à partir de quantités et ratios non-monétaires exprimant les volumes produits ou les ratios de consommation. Cependant, si la recherche du profit n'est pas la motivation principale de l'État – propriétaire délégué en économie communiste, la monétisation en comptabilité permet de mesurer les efforts dans la production et constitue l'un des moyens d'incitation de l'esprit d'émulation communiste entre les entreprises ou entre les équipes de travailleurs. **La monétisation est l'une des conditions d'existence d'un calcul en capital.**

### ***Le compte de capital***

L'existence du compte capital est essentielle à la réalisation du capitalisme selon Weber (1991). Il explique ainsi que

*"(...) la condition la plus universelle attachée à l'existence de ce capitalisme moderne est, pour toutes les grandes entreprises lucratives qui se consacrent à la couverture des besoins quotidiens, l'usage d'un compte de capital rationnel comme norme." (Weber, 1991, p. 297, mise en gras par nous)*

Weber semble s'inspirer des pratiques comptables pour expliciter les concepts économiques capitalistes sans pour autant établir de liens sur la co-émergence de ces formes comptables et de ces formes organisationnelles capitalistes. Selon lui, le compte capital incarne l'entreprise capitaliste qui est :

*"(...) une exploitation capitaliste rationnelle dotée d'un compte de capital, c'est-à-dire une entreprise lucrative qui contrôle sa rentabilité de manière chiffrée au moyen de la comptabilité moderne et l'établissement d'un bilan (qui ne fut requis, pour la première fois qu'en l'an 1608 par le théoricien hollandais Simon Stevin)." (Weber, 1991, p. 295, mise en gras par nous)*

– Le compte capital permet également la mesure de la performance économique qui consiste

*"(...) à évaluer et à vérifier les chances et succès productifs en comparant le montant monétaire de la totalité des biens productifs (en nature ou en numéraire), au début d'une opération à but lucratif, aux biens productifs (encore existants ou nouvellement acquis) à la fin de l'opération, ou en cas d'exploitation continue, d'une période comptable, en établissant un bilan d'entrée et un bilan final." (Weber, 1971, p. 92)*

– Le compte capital donne l'information sur le capital qui est

*"(...) le montant estimé des moyens de production disponibles pour l'entreprise tel qu'il résulte du compte capital dégagé pour l'inscription au bilan." (Ibid., p.92)*

– Le compte capital permet le calcul du bénéfice ou de la perte qui est

*"(...) le montant en plus ou en moins du montant évalué par le bilan final par rapport au bilan d'ouverture." (Ibid., p. 92)*

Mais comme l'a souligné l'auteur, le concept de capital est compris exclusivement dans un contexte d'économie privée. C'est pourquoi le compte capital constitue une catégorie comptable créée pour accueillir des fonds privés qui sont destinés à rester "*continuellement*" dans le circuit de production, pour les distinguer d'autres natures de fonds, comme les emprunts bancaires et les dettes envers les tiers. C'est ce destin qui fait que les fonds privés deviennent du capital, tandis que les dettes ne le sont pas et sont enregistrées dans une autre catégorie de classification. Comme le compte capital est l'expression de la propriété privée des fonds investis, il représente les droits des propriétaires sur leur patrimoine inscrit dans cette catégorie de compte au bilan qui détermine les contours juridiques de la firme.

Avec ces aspects, **le compte capital en tant que catégorie de classification comptable est évidemment une forme comptable du capitalisme.**

### ***Le principe de l'entité et la présentation juridique du bilan***

La notion de la propriété privée relève initialement du domaine juridique. Dans un système d'économie capitaliste, la reconnaissance de la propriété privée est institutionnalisée dans des corpus législatifs tels que le droit civil, le droit des affaires, le droit des sociétés, le droit sur la faillite, etc. qui inspirent le droit comptable, qui déterminent les concepts comptables et qui fixent les normes et les règles de la comptabilité d'entreprise.

*"Algèbre du droit, méthode d'observation des phénomènes économiques l'a-t-on dit et répété cent fois de la comptabilité générale après Pierre Garnier<sup>24</sup>(...) les concepts comptables sont des concepts intermédiaires, on pourrait encore dire des concepts mixtes, qui résultent de l'amalgame plus ou moins réussi de concepts juridiques et de concepts économiques, amalgame qui, d'une certaine manière, est déterminé par l'époque et par l'environnement économique-juridique."* (Colasse, 2005, p. 110, mise en gras par nous)

En effet, le principe de l'entité en comptabilité préconise la séparation légale entre le propriétaire et son capital engagé dans le circuit d'exploitation de l'entreprise. C'est l'entreprise en tant que personne morale qui juridiquement dispose des droits de propriété sur les actifs et des obligations envers les ressources, capitaux propres et dettes.

D'où :

*" Chaque entreprise est considérée comme une "entité" bien distincte de ses propriétaires et de ses partenaires économiques, autonome, avec des objectifs propres différents de ceux de ces propriétaires ; et donc représentable en elle-même (le postulat et le pari de base du Comptable est en définitive celui de la représentativité de l'entreprise)." (Colasse, 2005, p. 62, mise en gras par nous)*

En effet,

*"(...) la présentation du bilan peut exprimer trois grandes logiques d'interprétation : une logique juridique, une logique financière, une logique économique. (...)*

*(...)La présentation juridique est la plus conforme à la définition et au contenu du bilan comme état du patrimoine ; elle consiste à distinguer, au sein de l'actif, des droits de propriété et les droits de créances et au sein du passif, les capitaux propres et les dettes."* (Colasse, 2005, p. 118)

---

<sup>24</sup> Garnier, Pierre, 1947, *La comptabilité, algèbre du droit, méthode d'observation des phénomènes économiques*, Dunod.

**Tableau 2.2. : Présentation juridique du bilan**

<b>ACTIFS (DROITS)</b>	<b>PASSIFS (OBLIGATIONS)</b>
Droits de propriété	<b>Capitaux propres</b>
Droits de créances	Dettes

Source : Colasse, 2005, p. 118.

D'après le postulat de l'*entité*, ou encore de la *personnalité de l'entreprise*, l'entreprise doit être considérée comme une unité comptable séparée et différente des propriétaires et des autres firmes.

Le principe d'entité permet de délimiter

*" (...) le champ d'intérêt de la comptabilité et réduire le nombre d'objets et événements pouvant être inclus dans les rapports comptables. Ce sont les transactions de l'entreprise et non celles des propriétaires qui devraient être comptabilisées et enregistrées. Il peut s'agir d'entreprises individuelles, de sociétés par actions. Une des façons de définir une entité est de déterminer l'entité économique qui a un contrôle sur les ressources, une responsabilité face aux décisions prises et une influence sur les activités économiques. Par exemple, un postulat énoncé dans la littérature stipule que « l'activité économique est accomplie par des unités ou entités spécifiques<sup>25</sup>." (Belkaoui, 1984, p. 166)*

Sur le plan juridique, l'entreprise capitaliste dispose des droits à hauteur de ses capitaux propres et ne répond à ses obligations juridiques et légales qu'à hauteur de la valeur de ses capitaux propres.

## **2.2.2. L'esprit d'accumulation du capital et ses formes comptables**

### ***La présentation économique du bilan capitaliste***

La pérennisation de la circulation expansionniste des fonds privés est l'une des caractéristiques qui différencie le capitalisme d'autres systèmes économiques. Pour assurer ce

<sup>25</sup> Moonitz, Maurice, *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No.1, New York, American Institute of certified Public Accountants, 1961. p.22.

continuum du capital, la comptabilité capitaliste doit permettre la mesure du surplus dégagé par l'utilisation du capital et le suivi en continu du processus de création de richesse. En effet, pour mesurer le surplus du cycle d'exploitation, il faudrait prendre en compte toutes les ressources qui sont engagées. L'aspect juridique des origines des ressources est relayé au second plan car c'est la logique économique qui l'emporte sur la logique juridique.

*"La présentation économique du bilan capitaliste permet de focaliser sur la mesure du circuit d'exploitation incarnée dans l'activité économique de l'entreprise. L'actif dans la présentation économique du bilan est considéré comme un ensemble (un "pool") d'emplois et le passif comme l'ensemble des ressources servant à financer l'actif. Il ne tient pas compte de l'aspect juridique des biens mais sert à retracer le circuit du capital d'exploitation dans son ensemble (composé de toutes les ressources mobilisées et non pas seulement celles dont l'entreprise a des droits de propriété)." (Colasse, 2005, p.119)*

**Tableau 2.3. : Présentation économique du bilan**

<b>ACTIFS (EMPLOIS)</b>	<b>PASSIFS (RESSOURCES)</b>
Capitaux fixes	Ressources destinées au financement des capitaux fixes
Capitaux circulants	Ressources destinées au financement des capitaux circulants

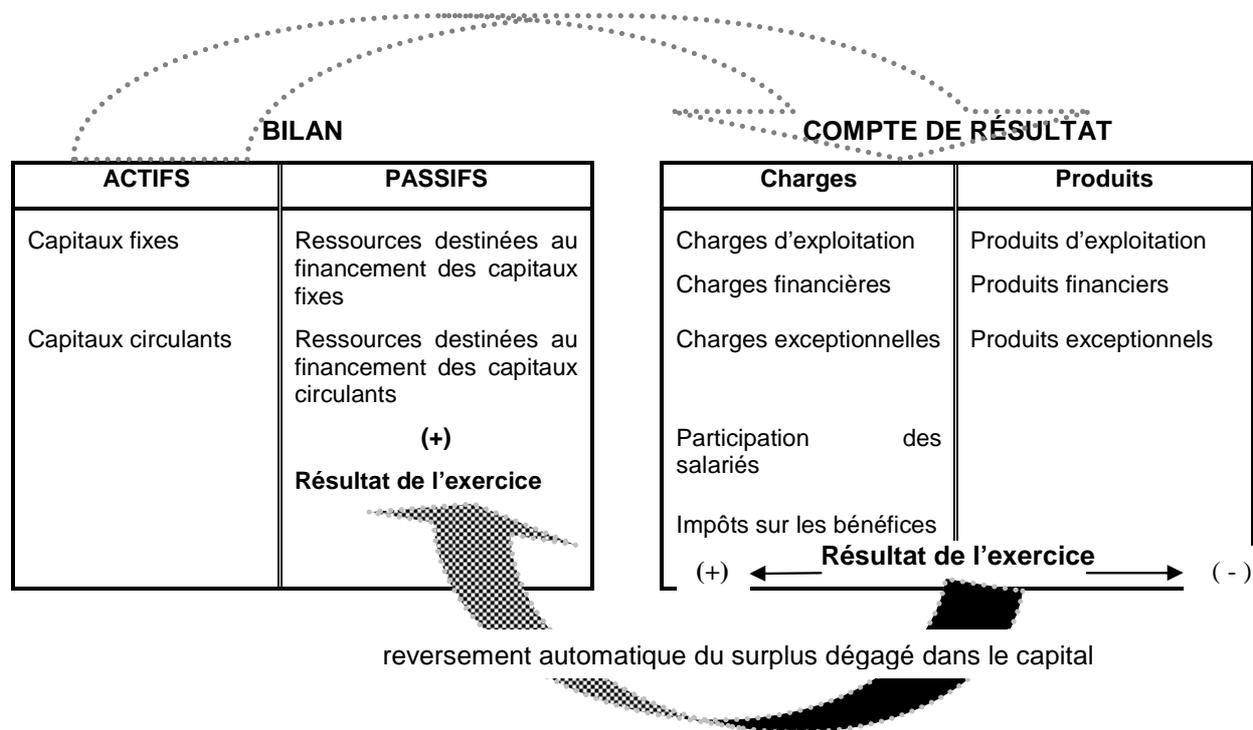
Source : Colasse, 2005, p. 119.

L'esprit du capitalisme ne se traduit pas seulement au travers de la valeur ponctuelle du surplus mais principalement dans l'entretien de la boucle qui sous-tend la logique du capitalisme.

Cette boucle est incarnée au travers de la relation qui relie le compte de résultat et le bilan. Le surplus dégagé à l'issue du circuit d'exploitation est déversé dans le capital initial pour participer à un nouveau circuit et ceci à l'infini.

**Cette représentation en boucle du résultat comptable et du bilan conditionne le schéma cognitif du circuit d'auto-expansion du capital.**

Schéma 2.1. : Représentation comptable de la boucle d'auto-expansion du capital



Source : D'après les présentations du bilan et du compte de résultat de Colasse, 2005, p. 118 et 208

L'objectif premier d'une comptabilité, typiquement capitaliste devrait donc être de traduire cette spécificité historique du système social que nous appelons capitalisme :

*"(...) le capital a fini par y être utilisé (investi) d'une manière bien particulière. Il en est venu à être employé dans le but premier et délibéré de son auto-expansion. Dans ce système, les résultats de l'accumulation passée ne devenaient du capital que dans la mesure où ils étaient réutilisés en vue d'une accumulation supplémentaire de richesse." (Wallerstein, 1985, p. 13)*

### ***L'esprit d'accumulation et le concept d'actif***

Le concept d'actif est un concept comptable permettant de désigner les ressources sur lesquelles l'entreprise peut agir pour entretenir le cycle de production. Les actifs peuvent être des machines, des matières premières, des liquidités ou des recettes à recevoir, des intangibles mais qui participent au circuit de création de surplus. Comme l'actif fait partie du capital, sa définition se base sur deux aspects principaux : ***son appartenance à une entité privée déterminée et sa mission de dégager du surplus en participant au circuit d'exploitation.***

Nous allons maintenant illustrer cette idée par les définitions de l'actif extraites des différentes réglementations comptables capitalistes en vigueur :

– En référence au cadre conceptuel américain (U.S GAAP), et plus précisément le SFAC n°3 (décembre 1980, amendé par le SFAC n°6 de septembre 1985), les actifs sont "***des profits économiques futurs et probables obtenus ou contrôlés par une entité déterminée en tant que résultats de transactions ou faits passés.***" (extrait de Saghroun et Simon, 1999, p. 67, mise en gras par nous)

– La définition française de l'actif a connu une modification pour intégrer l'aspect économique de la vision anglo-saxonne suite à la publication du règlement du CRC de décembre 2004 et dans le contexte d'adoption des normes comptables internationales IFRS pour les comptes consolidés à partir de 2005:

*" [L'actif est] un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs."* (Règlement 2004-06 de décembre 2004) (Colasse, 2005, p. 110, mise en gras par nous)

– En référence au cadre conceptuel de l'IASC/IASB,

*"un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'évènements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise"* (1989, §499) (cité par Colasse, 2005, p. 110).

En reprenant partiellement le tableau de classification des systèmes comptables de Richard (2000), nous allons compléter avec les définitions de l'actif pour montrer que les formulations des définitions peuvent contenir des nuances mais que l'esprit d'accumulation y est fortement imprégné (tableau 2.3.). Ne sont considérés comme actifs que les ressources qui sont susceptibles de dégager des avantages économiques futurs ou des sources de profits futurs pour l'entreprise.

Les définitions du concept d'actif s'élaborent à partir de l'objectif premier de la comptabilité capitaliste qui consiste à mesurer la rentabilité économique des capitaux investis, en d'autres termes "*le résultat dégagé par les capitaux investis*" (Richard, 1992, p. 3)

Au sein de la famille des systèmes comptables capitalistes, le concept d'actif ne présente pas de divergence probante. Les différences sont observées principalement au niveau des méthodes d'évaluation des actifs. Les variantes sur les méthodes d'évaluation ne semblent pas

constituer un aspect de différenciation entre les systèmes comptables de type communisme et ceux de type capitaliste.

Richard (2000) distingue deux écoles de comptabilité en termes de méthodes d'évaluation des actifs que l'auteur désigne par les comptabilités de type statique<sup>26</sup> et les comptabilités de type dynamique<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> "La terminologie "statique" (du latin, stare, s'arrête, ne pas bouger) est usitée depuis le XX<sup>e</sup> siècle dans les pays de langue allemande et dans un grand nombre de pays d'Europe continental: elle a été formalisée et illustrée vers 1920 par le professeur Schmalenbach de l'Université de Cologne dans un célèbre livre " Le bilan dynamique."

En France, cette terminologie n'est guère utilisée : plutôt que celui de comptabilité statique, on préfère traditionnellement le terme de comptabilité "patrimoniale" ou de comptabilité "juridique". Mais parler de comptabilité juridique n'a guère de sens : le droit comptable peut réglementer des comptabilités de "style" très divers si bien qu'on peut le confondre avec l'une d'entre elles ; parler de comptabilité patrimoniale est aussi ambigu car le concept de patrimoine peut revêtir plusieurs acceptions. Vers la fin de l'an 2000 les appellations de comptabilité en valeur de marché ou de 'fair value' sont apparues."

(Richard & Colette, 2000, p. 168)

**"Les comptabilités en valeur de marché** (en anglais "fair value accounting") (**ou statiques**) sont anciennes et diverses. On appelle comptabilité statique une comptabilité ayant pour objectif de mesurer la valeur liquide (liquidité) des actifs d'une entreprise pour vérifier la capacité de cette entreprise à rembourser immédiatement son passif. (...) Il existe plusieurs types de comptabilité statique en fonction des intérêts catégoriels et des modes de provenance. En prenant pour base la division du passif en deux grandes masses (dettes et capitaux propres) on peut distinguer deux grandes familles de comptabilités statiques :

- La première famille apparaît lorsque les intérêts des créanciers (c'est-à-dire des tiers envers lesquels l'entreprise a des dettes), sont sinon dominants du moins suffisamment protégés dans un mode de gouvernance.
- La deuxième famille "naît" lorsque les intérêts des propriétaires ou apporteurs de capitaux propres sont dominants."

(Richard & Colette, 2000, p. 167)

<sup>27</sup> **"Les comptabilités de type dynamique** (ou en valeur coût) ont pour objet principal la mesure en permanence, ou tout au moins à intervalles de temps rapprochés, de l'efficacité de l'entreprise.(...) Dans les comptabilités statiques, toute une série d'investissements devait être exclue de l'actif; en matière de comptabilité dynamique la situation est inverse : tous les investissements quels qu'ils soient doivent être activés pour obtenir une mesure correcte du capital investi (et donc de l'efficacité). (...)

L'évaluation des actifs à l'entrée se fait au coût total (investissement) supporté par l'entreprise pour obtenir les actifs :

- coût d'acquisition des biens acquis (ou loués) ;
- coût de production des biens produits ;
- coût d'échange des biens échangés.

L'évaluation des actifs à l'inventaire tels que des immobilisations (corporelles, incorporelles, financières) et des stocks de matières premières. Ces actifs sont évalués sur la base de leur coût d'entrée réévalué. Ce coût est diminué :

- d'un amortissement systématique permettant d'étaler les coûts sur la période d'utilisation, s'il s'agit d'immobilisations ;
- de la consommation effective s'il s'agit des stocks de matières premières."

(Richard & Colette, 2000, pp. 184, 191)

Ces différences résultent plutôt des éléments relevant de la culture marchande de chaque pays à différentes périodes du développement du système économique.

L'intérêt pour la mesure en permanence de l'efficacité de l'entreprise est le point de convergence entre une entreprise capitaliste et communiste. La différence, si elle existe, réside plutôt dans la conception de cette mesure qu'est le résultat comptable et plus particulièrement dans ses modalités de répartition. Nous y revenons plus tard dans la section sur le concept de résultat.

La classification des systèmes économiques et des systèmes comptables en fonction des méthodes d'évaluation proposée par Richard (2000) corrobore notre analyse.

**L'actif défini comme un élément du patrimoine privé de l'entreprise ayant la capacité de générer des avantages économiques futurs est la caractéristique commune des comptabilités de type capitaliste.**

### **2.2.3. La notion de surplus et le concept de résultat comptable**

#### *La détermination du résultat comptable*

Le concept de résultat est la forme comptable la plus délicate à étudier car il est à la fois la motivation originelle du calcul économique et son aboutissement. En comptabilité, le concept de résultat, en dépit du débat sur sa fiabilité, figure parmi les références incontournables dans toute prise de décision économique. Étant donné son importance, cet agrégat comptable serait l'une des formes comptables qui incarne le mieux l'esprit du système économique et les relations sous-jacentes du système.

Selon Richard (2000), dans tout système économique

*"[Il existe] une classe dominante qui détienne le pouvoir et qui façonne le système comptable (et donc le compte de résultat) afin de faire émerger le résultat qu'elle recherche." (Richard & Colette, 2000, p. 13)*

Le concept de résultat pourrait être considéré comme

*" le critère fondamental, qui permet d'affirmer que tel ou tel pays a (ou a eu) un système comptable." (Ibid., p.13)*

Richard (2000) précise que le concept de résultat <sup>28</sup> est un poste apparaissant au compte de résultat <sup>29</sup>. L'hypothèse sous-jacente de cette affirmation est que

*"(...) l'agent économique qui a le pouvoir (qui domine) dans un système économique donné, façonne le système comptable (et donc le compte de résultat) de façon à faire apparaître en priorité son résultat, calculé selon sa propre vision de la réalité économique." (Richard, 2000, p. 13)*

Selon cette hypothèse, l'auteur déduit que :

*"(...) dans les systèmes capitalistes, où le pouvoir dominant dans l'entreprise appartient, en règle générale, aux propriétaires privés apporteurs de capitaux propres (et non aux prêteurs ou au personnel) le résultat comptable devrait mesurer le résultat de ces propriétaires privés." (Ibid., p. 13)*

Le tableau 2.3. ci-dessous est inspiré du tableau de classification des systèmes comptables nationaux de Richard, complété par les caractéristiques que nous avons identifiées dans cette section 2.2..

---

<sup>28</sup> Par concept de résultat, on entend les éléments qui le composent et non leur évaluation.

<sup>29</sup> Comme son nom l'indique le compte de résultat est un document qui indique le résultat d'une entreprise.

**Tableau 2.4. : Caractéristiques des systèmes comptables dans les systèmes économiques capitalistes et soviétiques**

Systèmes économiques	Capitalistes					Soviétiques
	Libérale		Social démocrate		Dirigiste	
Familles (systèmes politiques)						
Types (gouvernance)	Entrepreneurial	Actionnarial	Cogestionnaire	Régulation étatique	Régulation étatique	
Pouvoir dominant	Propriétaires privés	Actionnaires majoritaires	Propriétaires privés	Propriétaires privés	Propriétaires privés	État
Contre-pouvoir	Créanciers	Actionnaires minoritaires	Banques et salariés	État et salariés	État	
Concept de résultat	Résultat des propriétaires privés	Résultat des actionnaires	Résultat des propriétaires privés	Résultat des propriétaires privés	Résultat des propriétaires privés	Résultat de l'État
Évaluation dominante réglementée	Statique	Dynamique	Statique	Dynamique (macro)	Dynamique + Plan	Dynamique + Plan
Évaluation dominante non réglementée	Dynamique	Dynamique	Dynamique	Dynamique (micro)		
Concept d'actif (cet item est ajouté par nous)	<i>Ressource contrôlée par l'entreprise et génératrice d'avantages futurs</i>  (IASC, 1949, §49)	<i>Profits économiques futurs et probables obtenus ou contrôlés par une entité déterminée en tant que résultats de transactions ou faits passés.</i>  (US GAAP)	<i>Ressource contrôlée par l'entreprise et génératrice d'avantages futurs</i>  (IASC, 1949, §49)	<i>Élément identifiable du patrimoine contrôlé par l'entreprise et génératrice d'avantages économiques futurs</i>  (Règlement CRC - 2004-06 de décembre 2004)		<b>Il n'y a pas de définition officielle du concept d'actif.</b>  " Assets are defined as material forms for existing means of production used in co-operation with labour in the social process of reproduction" (Hercok, Accounting in Czechoslovakia, 1988, p.83)
1939					Allemagne	URSS
1980	Suisse	USA Grande Bretagne	République Fédérale Allemande	France		URSS – Chine Vietnam
1995	Suisse	USA Grande Bretagne	République Fédérale Allemande	France		

Sources : D'après le tableau de classification des systèmes comptables de Jacques Richard, 2000, p.12 et des définitions du concept d'actif extraits de Bernard Colasse, 2005.

La classification proposée par Richard (2000) met en exergue l'importance de l'origine du capital privé dans la définition du concept de résultat. Richard (2000) a utilisé les trois formes de compte de résultat américain (système économique capitaliste), soviétique (système économique communiste) et yougoslave (système économique autogestionnaire) tels qu'ils se présentaient vers 1980 pour étayer son hypothèse (tableau 2.4.).

**Tableau 2.5. : Les différents éléments de calcul dans les formes de compte de résultat**

	Compte de résultat américain	Compte de résultat soviétique	Compte de résultat yougoslave
<b>Produits</b>	<b>VENTES</b>	<b>VENTES</b>	<b>VENTES</b>
<b>C H A R G E S</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- <b>charges de personnel</b></li> <li>- charges d'amortissement</li> <li>- <b>charges d'intérêts</b></li> <li>- <b>charges d'impôts</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- <b>charges de personnel</b></li> <li>- charges d'amortissement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- charges d'amortissement</li> <li>- <b>charges d'intérêts</b></li> <li>- charges d'impôts</li> </ul>
	<b>= résultat</b>	<b>= résultat</b>	<b>= résultat</b>

Source : Richard & Colette, 2000, p. 13

Analysons maintenant le résultat des trois types de systèmes pour voir comment le résultat représente les intérêts du pouvoir dominant dans chaque type de système économique :

- Le résultat issu du compte de résultat américain ou capitaliste est celui qui revient aux propriétaires des capitaux après que l'entreprise ait acquitté toutes les obligations vis-à-vis des parties prenantes telles que le personnel, les fournisseurs, les banquiers, l'État.
- Le résultat communiste dans le compte de résultat soviétique traduit ce qui revient au Peuple représenté par l'État qui incarne à la fois le statut :
  - d'investisseur et de créancier de l'entreprise d'où le fait que les charges d'intérêts ne sont pas prises en compte dans le calcul ;
  - et de propriétaire de l'entreprise ce qui fait qu'il n'y a pas de distinction entre la part de richesse revenant à l'État (sous forme d'impôt dans les économies capitalistes) et celle qui reste à l'entreprise car toute la richesse créée revient à l'État pour être redistribuée à tous les membres de la société qui y ont contribué au travers de leur travail. La notion de travail pourrait se définir comme l'accomplissement du devoir de chacun en tant que membre de la société. Un enfant qui travaille à l'école bénéficie aussi sa part de ration alimentaire comme un travailleur dans une usine.

– Le résultat du système économique autogestionnaire de type yougoslave montre que le résultat est le solde qui revient aux salariés propriétaires, d'où la non prise en compte des charges salariales.

Le concept de résultat en lui-même n'est pas la caractéristique du capitalisme. Toutefois, si le signifiant rhétorique est le même, c'est dans le signifié que se traduisent les différences de ce concept.

La décomposition des comptes de résultat de chaque type de système économique montre effectivement que le résultat recherché est celui qui revient, en fonction des types de gouvernance, aux *propriétaires privés* ou aux *actionnaires* qui, par leur position de force, fixent les modalités de calcul du résultat.

### ***Le principe de prudence et la notion de risque***

Sur le plan technique du calcul, la détermination du résultat comptable est le solde des produits déduits des charges. C'est au niveau de la définition de ce qui pourrait être comptabilisable en produit et en charge que surgissent les points de discorde.

Nous avons vu dans le tableau 2.4. les formules simplifiées des comptes de résultat. Ce tableau nous a permis d'identifier la différence du résultat sous l'angle des apporteurs du capital. Toutefois, le résultat comptable vise avant tout à mesurer la performance du capital pour que le pouvoir dominant puisse prendre la décision de continuer d'injecter ou non du capital dans le circuit d'auto-expansion. La pérennité et le long terme l'emportent sur le court terme et l'acquisition immédiate du gain. C'est la raison pour laquelle, il faudrait que le résultat fournisse l'image la plus proche de la réalité économique, en d'autres termes que le résultat soit le plus réaliste possible.

Une entreprise capitaliste, comme nous l'avons vu à travers le concept de capital, est assimilée à un circuit qui est un parmi d'autres circuits de création de richesses au sein de l'économie capitaliste. Ces entreprises sont interdépendantes au sein des marchés. Or l'une des différences principales entre le communisme et le capitalisme réside dans l'organisation de l'économie et la notion de marché. Le premier est bâti sur un mécanisme de centralisation et de planification des échanges, tandis que le second est fondé sur la décentralisation des marchés. L'entreprise communiste pourrait être considérée comme un maillon participant à un grand circuit tandis que l'existence de l'entreprise capitaliste dépend de son propre circuit. Dans les économies communistes, les entreprises peuvent faire face aux dysfonctionnements internes de leur circuit mais n'en sont pas mortellement

affectées. Tandis que dans les économies capitalistes, les entreprises doivent se prémunir des aléas de l'environnement afin de préserver le capital et éviter, en particulier, la faillite. Le principe de prudence, vu comme mesure de préservation du capital initial selon l'esprit du capitalisme, est érigé comme un volet de sauvegarde dans tout système comptable de type capitaliste. Dans cette perspective, le principe de prudence s'avère être le moyen de garder les bénéfices dégagés pour renforcer la capacité propre de financement de l'entreprise et pour développer son activité lucrative.

A sa genèse au XIX<sup>e</sup> siècle, ce principe a pour objectif d'entretenir la confiance des actionnaires réels et potentiels qui investissent dans les grandes sociétés par actions nouvellement créées (Colasse, 2005). Le principe de prudence peut aussi servir à prévenir les politiques de distribution de dividendes trop généreuses au détriment de la politique d'auto-financement de ces entreprises. L'idée initiale veut que le pessimisme résultant de l'utilisation du principe de prudence freine l'optimisme des dirigeants.

Même si on constate une disparité importante dans l'interprétation du mot prudence et dans sa traduction dans la réglementation comptable, sa genèse conceptuelle révèle l'une des préoccupations prioritaires des détenteurs de capital : la préservation du capital face à l'incertitude des marchés, à la volatilité des prix.

Il n'existe pas de définition opérationnelle explicite du mot prudence. La règle de prudence veut que ne soient prises en compte que les pertes potentielles pour que l'entreprise puisse se prémunir contre les surprises malencontreuses tandis que les plus-values potentielles attendent leur réalisation pour être enregistrées.

Le même mot "prudence" n'évoque pas la même chose d'un pays à un autre.

– En France, le principe de prudence est énoncé par le Code de commerce :

*"les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence"* (CC14).

Le principe de prudence est stipulé comme suit dans le PCG 1999 (art. 120-3) :

*"la comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité."* (Colasse, 2005, p.57)

– Selon l’IASB (Cadre de présentation et de préparation des états financiers, traduction française, § 37) :

*"La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués"* (Colasse, 2005, p. 57)

Le principe de prudence est directement lié à la notion d’incertitude et donc de risque.

– Amortir les biens immobilisés est une obligation légale qui traduit d’une part une charge obligatoire (d’usure des moyens de production) dont il faut tenir compte dans le calcul des coûts de production ; et, de l’autre, l’esprit de prudence dans l’anticipation des ressources pour le renouvellement des moyens de production. C’est pourquoi selon le droit commercial et fiscal, des amortissements doivent être pratiqués même si les produits enregistrés au compte de résultat ne suffisent pas à couvrir les amortissements.

– Les différentes dispositions réglementaires en ce qui concerne les provisions sont une autre application de ce principe de prudence.

– Le concept de réserves s’inscrit aussi dans cette démarche de prudence.

Les réserves, selon la définition du PCG (art.441) sont les *"bénéfices affectés durablement à l'entreprise jusqu'à décision contraire des organes compétents"*. Les réserves correspondent donc à des bénéfices non-distribués et ne se confondent pas en principe avec le capital ou toute forme d’apport interne des associés.

*La notion de résultat définie comme l'indicateur de performance du circuit d'auto-expansion du capital façonne le système comptable d'une économie de type capitaliste.*

#### **2.2.4. La relation entre le politique et l’économique à travers les formes comptables**

L’État a toujours occupé un rôle important dans l’histoire des sociétés contemporaines. Son implication dans le monde économique peut être variable d’un système économique à un autre. Mais même dans un système capitaliste où l’activité d’entrepreneurs privés est censée être dégagée de toute ingérence des institutions gouvernementales, la réalité a démontré que celles-ci sont indispensables à son bon fonctionnement. Dès lors que l’État

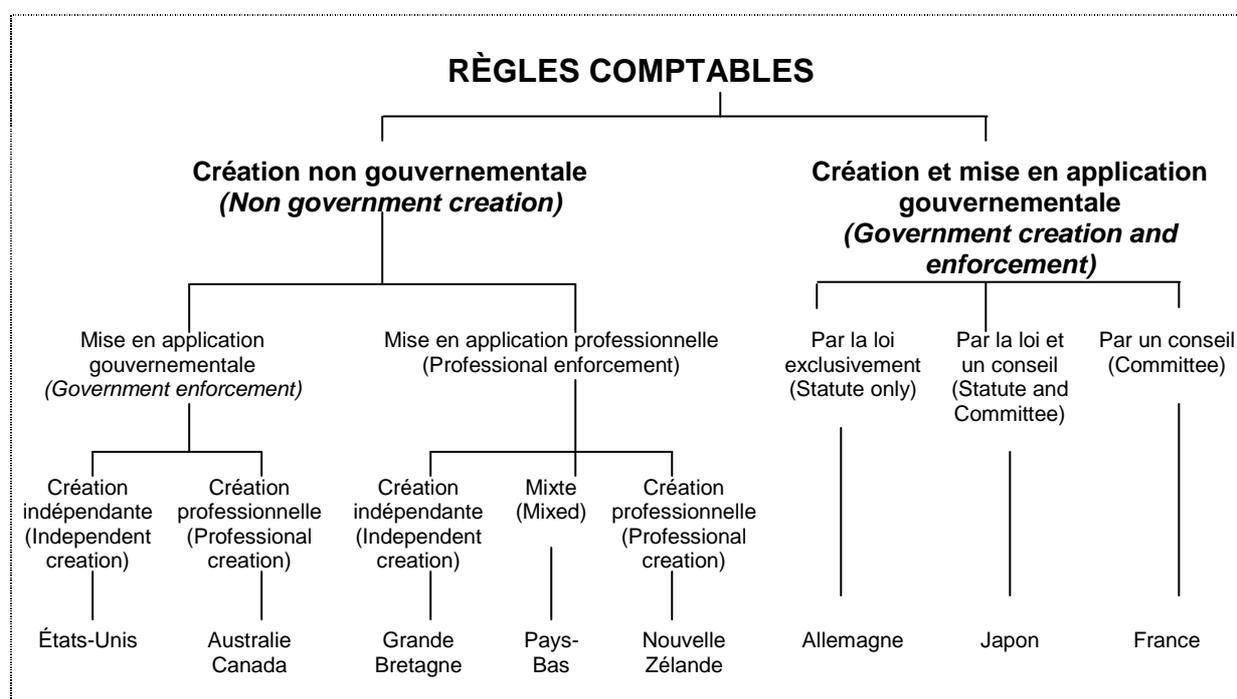
intervient dans l'organisation de la vie économique, il s'intéresse aux entreprises et, plus particulièrement, à la façon dont celles-ci tiennent leurs comptes.

En effet,

*"(...) dans la plupart des pays, les comptabilités des entreprises sont aujourd'hui normalisées ; ce qui signifie qu'elles s'appuient sur une terminologie et des règles communes, et produisent des documents de synthèse dont la structure et l'organisation interne sont en principe identiques d'une entreprise à l'autre. L'initiative d'une telle normalisation, qu'expliquent diverses raisons, revient tantôt aux États, tantôt à la profession comptable elle-même, tantôt encore à un organisme indépendant à la fois de l'État et de la profession."* (Colasse, 2005, p. 279)

La participation de l'État dans le domaine de la comptabilité d'entreprise est particulièrement importante du fait que celle – ci est matière de droit et qu'elle est régie par un corpus de textes législatifs et réglementaires. Dans sa classification des systèmes nationaux de normalisation et de réglementation comptable, Nobes (1992) a choisi comme principal critère de différenciation le rôle joué par l'État tant au niveau législatif, exécutif que judiciaire.

### Schéma 2.2. : Une classification des principaux systèmes nationaux de production des règles comptables



Source : tableau de Nobes, 1992, p.101, traduite et citée dans Bernard Colasse, 2005, p.75

Si nous rapprochons la classification des systèmes de normalisation et de réglementation de Nobes (1992) de la classification des systèmes comptables de Richard (2000), nous pouvons constater que les systèmes de normalisation et de réglementation sont étroitement liés aux systèmes économiques et politiques.

Dans le système capitaliste de type libéral (Etats-Unis, Royaume Uni, Australie, etc.), l'élaboration des normes et des règles comptables relève plutôt des organisations non-gouvernementales. Néanmoins, il nous semble nécessaire de souligner que si le processus d'élaboration relève des compétences des organismes indépendants, la traduction en normes et règles se réalise dans tous les pays par la voie législative, sous forme de lois ou décrets. En revanche, dans le système capitaliste de type social démocrate (France, Allemagne, etc.) l'élaboration des normes et des règles comptables est un travail qui relève soit exclusivement de l'administration gouvernementale (cas de l'Allemagne), soit d'un collège composé d'institutions gouvernementales et d'organismes professionnels comme le Conseil National de la Comptabilité dans le cas de la France.

L'étude comparative des systèmes nationaux de production des règles comptables dans les économies de type capitaliste nous donne un tableau plus nuancé concernant le dialogue entre les instances gouvernementales et les organisations professionnelles. Ces dernières participent d'une manière directe (États-Unis, Royaume Uni, Nouvelle Zélande) ou indirecte (Pays bas, France, Japon) à la production des règles qui concernent leur profession. Ce qui montre que la profession comptable est dotée d'institutions qui lui permettent de faire valoir ses opinions auprès de l'État. Ce qui n'est pas tout à fait le cas dans les économies de type communiste où l'État est le maître d'œuvre de la réglementation comptable.

Même dans les économies où le capital privé est prédominant, l'État garde toujours le rôle de législateur car la comptabilité est un domaine très réglementé. Toutefois, le rôle de l'État dans la production des règles et des normes pourrait être considéré comme un contre-pouvoir aux propriétaires du capital érigé pour fournir des règles de représentation comptable qui tiennent compte des intérêts de toutes parties prenantes, dont l'État, en vue de pérenniser l'économie capitaliste.

**L'institutionnalisation de la profession comptable au travers des organisations professionnelles et le rôle de celles-ci dans le processus d'élaboration de la réglementation comptable d'entreprise représentent l'un des aspects qui démarque les systèmes comptables de type capitaliste de ceux de type communiste.**

### 2.2.5. L'activité d'audit comptable indépendant

Le terme "*audit*" s'applique aujourd'hui à un nombre important de domaines d'intervention dans nos sociétés tels que la comptabilité, la qualité, le management, la médecine, l'industrie, etc. Pour autant, il n'est pas facile de trouver une définition *officielle* de ce terme. L'activité d'audit, d'une manière générale, et l'audit comptable et financier, plus spécifiquement, ont connu un véritable essor au cours de ces trente dernières années. Les théories pour expliquer la nécessité de l'audit ou les objectifs recherchés par les audités sont nombreuses. Cependant, il n'est pas simple de comprendre pourquoi et comment s'est réalisé ce phénomène d'"*explosion*" de l'audit dans nos sociétés contemporaines (Power, 1997).

En comptabilité, ce mot évoque des pratiques qui s'inscrivent dans un cadre de normes et d'idéaux. Il s'agit :

*"(...) d'un examen par des auditeurs indépendants des états financiers d'une entreprise afin d'émettre des opinions (...) Les éléments conceptuels généraux des pratiques d'audit sont : la notion d'indépendance des auditeurs vis-à-vis des audités, des techniques d'audit sous forme de collecte de la documentation et des éléments de preuve, l'expression des avis, des opinions, des points de vue à partir de l'analyse de la documentation et l'objet sur lequel l'acte d'audit se réalise tels que l'audit des états comptables et financiers d'une entreprise." (Power, 1997, p. 4)*

L'ambiguïté de l'activité d'audit, selon Power (1997), réside dans la distinction soulignée par Rose et Miller (1992) entre un ou des "*programmes*" qui incombent à l'activité d'audit et les "*technologies*" pratiques pour les mettre en œuvre<sup>30</sup>. Selon ces auteurs, toute pratique est caractérisée par des "*éléments programmatiques*" et des "*éléments technologiques*".

*"(...) Les premiers se réfèrent aux concepts qui façonnent la mission assignée à la pratique et qui relie la pratique à des objectifs plus larges qui relèvent de la sphère politique. (...) Au niveau des programmes, des buts importants sont formulés de telle manière que la pratique est supposée les servir." (Power, 1997, p. 6)<sup>31</sup>*

<sup>30</sup> "The ambiguity of auditing is not a methodological problem but a **substantive** fact, Of course, not just any practice can be called an audit. Many of the example of checking given above, such as hiring a private detective, would not ordinarily merit the title because a relation of accountability of some kind is lacking. But equally, the limits of the term are not always clear. And the reason that they are not always clear is that the word is not used simply descriptively to refer to particular practices, but normatively in the context of demands and aspirations for accountability and control. Some light can be shed on this issue by appealing to Rose and Miller's (1992) **distinction between programmes and technologies**" (Power, 1997, p. 6, mise en gras par nous)

<sup>31</sup> "Any practice can be characterized by programmatic (normative) and technological (operational) elements. The former relate to the ideas and concepts which shape the mission of the practice and which exists in the political sphere. At the level of programmes broad goals are formulated and it is more or less assumed that practice is capable of serving these goals. This is the level at which audit practices are demanded by regulatory systems. It is the level at which a certain abstract ideal of what auditing is intended to achieve subsists in policy

Quel(s) est (sont) donc le(s) but(s) ou l'objectif(s) qui composent le programme d'audit comptable ?

L'un des buts de l'activité d'audit comptable est la détection de la fraude dans les états comptables et financiers publiés par les entreprises. Ce but pose des problèmes concernant les critères de détermination d'une fraude et les écarts entre les règles prescrites et les pratiques. Toutefois, nous nous gardons de discourir sur ces interrogations qui impliquent plutôt le volet des technologies d'audit et qui ne sont pas directement concernées par la problématique de notre thèse. Notre préoccupation ici est de savoir si l'audit comptable est une caractéristique des systèmes comptables capitalistes.

L'activité d'audit comptable, vue sous l'angle de son ou ses programme(s) consistant à détecter des erreurs ou omissions intentionnelles ou non de la part des entreprises, est une forme de contrôle qui s'impose dans un contexte où la confiance est remise en cause, où les intérêts des parties prenantes sont divergents, et où des normes et conventions sont instaurées pour l'ensemble des acteurs. Or, toute économie marchande contient ces facteurs de divergences qui obligent l'instauration d'une forme de contrôle dont le degré d'institutionnalisation pourrait être variable. C'est la raison pour laquelle l'audit comptable, selon nous, n'est pas spécifique aux systèmes économiques de type capitaliste. Des différences notables pourraient être observées dans la traduction de ce programme dans les pratiques sous formes de processus, routines, etc. d'une société à une autre, d'un système économique à un autre ou d'un pays à un autre. En effet, même dans les économies centralisées et planifiées de type communiste, des mécanismes de contrôle sont élaborés pour prévenir des abus de confiance.

## ***Conclusion – Résumé du chapitre 2***

A l'issue de ces analyses, nous pouvons maintenant proposer une synthèse des caractéristiques d'une comptabilité de type capitaliste qui correspondent aux caractéristiques des systèmes économiques de type capitaliste (encadré 2.2.).

---

*discourse, a vagueness which allows the idea to percolate into different policy arenas and to become attached to different goals.*" ( Power, 1997, p. 6)

**Encadré 2.2. : Synthèse des idéaux-types économique et comptable capitalistes**

Archétype économique : Capitalisme	Idéal-type de la comptabilité capitaliste
<p>1.EK Système économique fondé sur le capital décrit comme un circuit illimité d'auto-expansion A – M – A'</p>	<p>1.CK – Le calcul en capital basé sur les valeurs monétaires. – L'importance du compte Capital pour refléter l'ensemble des choses, de natures diverses injectées dans le circuit de production en vue de mesurer le surplus dégagé. – La présentation économique du bilan avec la distinction du capital fixe et circulant.</p>
<p>2.EK La dynamique de l'accumulation du capital oriente l'activité économique</p>	<p>2. CK – L'actif est défini comme une ressource destinée à participer au processus de création de richesse. – La boucle entre le Compte de résultat et le Bilan décrit le circuit ininterrompu du capital, le résultat est destiné à être réinjecté dans la roue d'auto-expansion du circuit.</p>
<p>3.EK La propriété privée du capital et l'appropriation par les propriétaires de la firme capitaliste du surplus dégagé</p> <p>Une variété de formes de sociétés financées par du capital d'origines diverses : individuelle, institutionnelle ou mixte</p>	<p>3.CK – Le principe de l'entité en comptabilité délimite les frontières de la firme capitaliste et concrétise la séparation juridique du capital de la firme et du patrimoine personnel des propriétaires du capital investi. – Le mécanisme de déversement <i>automatique</i> du résultat dans les capitaux propres. – le surplus est le résultat net de toutes les charges de consommation et de toutes les obligations vis-à-vis des tiers.</p>
<p>4.EK La relation salariale de la firme capitaliste et les deux populations : – détenteurs de capital – travailleurs salariés</p>	<p>4.CK – Les charges salariales représentent les coûts d'acquisition de la main d'œuvre. – Les travailleurs salariés n'ont pas droit d'accès au surplus dégagé par l'entreprise : c'est un trait <i>idéaltypique</i> (dans la réalité, la situation est plus nuancée, certains pays disposent d'une réglementation qui permet aux salariés de bénéficier d'une partie du profit net dégagé par l'entreprise).</p>
<p>5.EK Les prix résultent des négociations entre l'offre et de la demande sur les marchés et déterminent le profit</p>	<p>5.CK – Des options de calcul des amortissements en fonction de l'exploitation des immobilisations mais aussi en fonction de l'évolution des marchés de ces immobilisations. – Des options de méthodes d'inventaire : intermittent ou permanent. – Le principe de prudence et les charges calculées dans la détermination du résultat économique : les provisions pour risques et charges potentielles (ne sont pas pris en compte les gains potentiels).</p>
<p>6.EK La séparation du politique de l'économique. L'État assure le rôle de régulateur, garant de la pérennité du capitalisme</p>	<p>6.CK – Existence des institutions représentatives de la profession comptable. – Existence de mécanismes de dialogue entre la profession et les instances gouvernementales dans l'élaboration de la réglementation comptable.</p>



## Chapitre 3

### Comptabilité et transition économique : la littérature

#### Introduction

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

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

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

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

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

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

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

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

#### Conclusion – Résumé du chapitre 3

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



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

#### *Introduction*

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

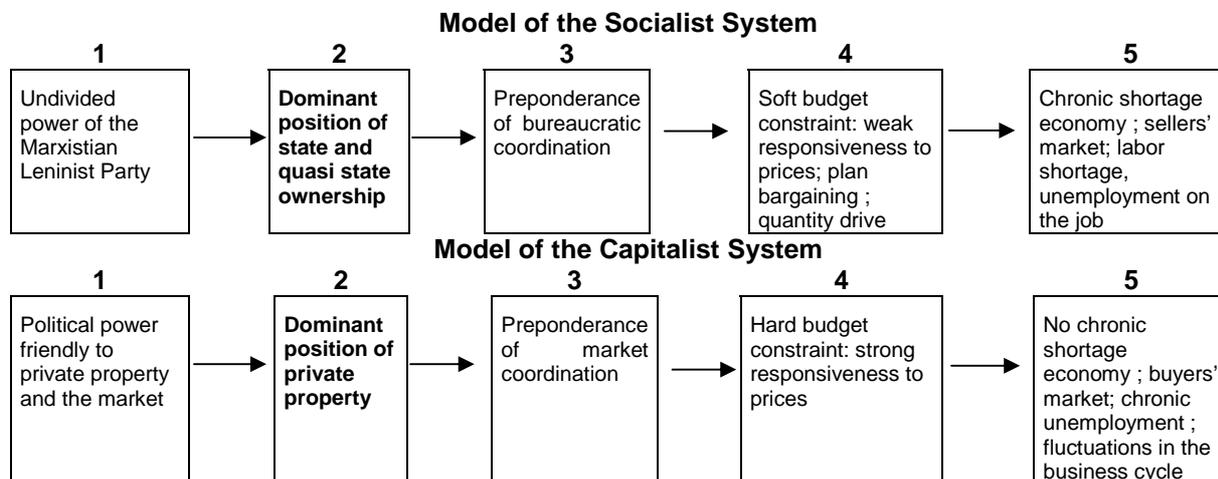
Rappelons que, selon Kornai (2000), la différence fondamentale entre les systèmes socialiste et capitaliste réside dans l'idéologie économique incarnée par le pouvoir politique qui est favorable ou non à la notion de propriété privée.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Source: Chiapello et Ding (2004), notre traduction

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

L'analyse de la littérature montre que la réalisation des réformes comptables nécessite à la fois des changements au niveau réglementaire, mais aussi du temps pour que ces nouvelles réglementations prennent racine dans les pratiques. Nous distinguons au travers des études deux étapes dans les réformes comptables: la première consiste à créer un nouveau corpus législatif et réglementaire dans le domaine de la comptabilité ainsi que dans les domaines directement liés à la comptabilité tels que le droit des sociétés, le droit fiscal, le droit sur l'audit, etc. ; et la deuxième est consacrée au processus de socialisation et d'ancrage de ces changements réglementaires dans la pratique. Les difficultés d'accès au terrain ne facilitent pas les recherches sur la deuxième étape. La plupart des travaux dont nous disposons ont été élaborés selon une approche analytique et descriptive relatant les différents changements observés dans le domaine de la comptabilité.

Suite à cette analyse, nous pouvons affirmer que la réforme comptable est indispensable pour la réforme économique. En effet, l'ancienne comptabilité a partout connu des remaniements profonds tant au niveau du fond que de la forme. Il serait intéressant de comprendre pourquoi certains changements s'imposent, d'autres non dans la mise en place de la nouvelle comptabilité. Pour faciliter la lecture nous allons commencer par les changements des institutions puis ceux des formes comptables.

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

#### **3.3.1. Les instances gouvernementales, maître d'œuvre des réformes comptables**

Le vocabulaire de la transition retenu pour décrire le passage du communisme vers le capitalisme nous rappelle qu'en dépit des ruptures au regard de certains aspects, cette transformation est un processus s'inscrivant dans la suite d'un système socio-économique (le communisme) qui utilisait un modèle de comptabilité spécifique propre à l'économie dirigée et dont le promoteur unique fut le Ministère des Finances pendant une durée relativement longue : 45 pour l'Albanie ; 45 ans pour la Bulgarie, 50 ans pour la Chine, 40 ans pour la Tchécoslovaquie, 50 ans pour la Lituanie,

45 ans pour la Pologne, 70 ans pour l'URSS, 42 ans pour la Yougoslavie etc. Même dans les pays ayant adopté "la thérapie de choc" comme la Russie ou la Pologne, les vestiges de l'ancien système ne s'effacent pas si facilement, ils co-habitent avec les éléments émergents du nouveau système. En effet, si on peut détruire un édifice ou neutraliser un décret par une signature, il est impensable d'effacer une façon de calculer, de penser par une loi ou des décrets. Ceci nous demande d'avoir une approche moins déterministe du processus de désétatisation de la sphère économique en étudiant la transition. Dans une économie régie par le monisme réglementaire, où tout était dicté par les instances d'État, la réforme comptable ne pouvant relever que d'initiatives gouvernementales. Le Ministère des Finances continue d'assurer la responsabilité de maître à penser de la comptabilité en dernier ressort (Feleaga, 1992 ; Jaruga, 1993 ; Dutia, 1995 ; Richard, 1997 ; Rask et al., 1998 ;).

Cette situation trouve ses explications d'une part dans la faiblesse des organismes ou associations professionnelles qui viennent à peine de se constituer (associations de comptables, forums de discussions des problèmes comptables, instituts de recherche en comptabilité, les clubs d'utilisateurs de l'information comptable) ; et, de l'autre, dans le manque d'enthousiasme de la part du Ministère des finances pour démocratiser le pouvoir législatif comptable.

– En République tchèque, après la réforme comptable, le Ministère des finances continue d'assurer la responsabilité d'élaboration du nouveau système comptable. En 1991, la "*Prague School of Economics*" a eu l'initiative de soumettre une proposition de création d'un organisme consultatif travaillant en collaboration avec le Ministère des finances, mais celle-ci a été rejetée. En 1995, face aux multiples problèmes qui surgissent suite à la mise en application du nouveau système, l'Association des comptables (une association professionnelle) et la Chambre des auditeurs ont proposé de créer avec le Ministère des Finances un organisme semblable au Conseil National de la Comptabilité français qui n'a pas pu aboutir (Schroll, 1995).

– En Pologne, le Ministère des Finances est l'institution qui dicte la nouvelle législation comptable. Des revendications et des critiques émanent de l'association polonaise des comptables et des universitaires demandant le droit de participer au processus de création de la législation comptable. Néanmoins quoique acceptée, leur participation reste limitée aux recommandations ou commentaires sur des contenus rédigés par les technocrates du Ministère des Finances. Par

contre, les utilisateurs de l'information comptable restent encore en marge de ce processus (Jaruga, 1993).

– En Russie jusqu'en 1998, le Ministère des finances détient les rênes du pouvoir de normalisation (Richard, 2000), mais avec une plus grande ouverture via la création du "Conseil des méthodes en comptabilité" comme organisme consultatif auprès du Ministère.

Il n'existe pas de solution prêt-à-porter : chaque pays essaie de trouver son propre chemin. En Albanie, la responsabilité de mener la réforme comptable et de concevoir la nouvelle législation comptable a été attribuée au Conseil National de la Comptabilité (*National Council of Accounting – NCA*) créé en 1993 qui est un organe rattaché au Ministère des Finances, mais doté d'un statut d'organe consultatif, nongouvernemental. Le NCA a pour mission de développer les politiques comptables et supervise leur mise en application. Face à l'incapacité du NCA à honorer ses engagements et à sa lenteur dans la résolution des problèmes, un autre organe a été créé en 1998 : le Directoire de la comptabilité (*Directorate of Accounting -DA*) relevant du Ministère des Finances (Sudar et Pitt 2004, p. 16), même statut avec un nouvel effectif et des objectifs plus ambitieux.

Le tableau 3.8. présente un état des lieux des sources de réglementation dans les différents pays étudiés et dévoile cette tendance à plus d'écoute, à plus de coopération entre les autorités gouvernementales et les organisations professionnelles.

Tableau 3.8. : Sources de la réglementation comptable dans les pays en transition

Pays	Source	Comptabilité communiste	Comptabilité capitaliste
<b>Albanie</b>	Sudar et Pitt [2004]	Ministère des Finances	- Conseil National de la Comptabilité du Ministère des Finances (1993) - Directoire de la comptabilité (1998) relevant du Ministère des Finances
<b>Bulgarie</b>	Richard [1997]	Ministère des Finances	Ministère des Finances et <b>création d'un organe consultatif</b> ( <i>article 9 : autres dispositions de la loi comptable</i> )
<b>Tchéquie</b>	Schroll [1995]	Ministère des Finances	Identique
<b>Hongrie</b>	Boross et al. [1995]	Ministère des Finances	Ministère des Finances et prise en compte des opinions des <b>utilisateurs potentiels</b> : - Union des entrepreneurs ; - Chambre de commerce ; - Managers des entreprises ; - Institutions financières internationales ; - Universitaires ; - Experts des cabinets de comptabilité ; - Professionnels comptables ; - Cabinets d'audit
<b>Pologne</b>	Jaruga [1993]	Ministère des Finances	Ministère des Finances <b>avec recommandations</b> et/ou <b>commentaires des universitaires, de l'Association des comptables</b>
<b>Lituanie</b>	Mackevicius et al. [1996]	Ministère des Finances de l'URSS (1)	Ministère des Finances de la Lituanie et <b>Conseil des méthodes en comptabilité et en reporting</b> ( <i>forum de discussion</i> )
<b>Roumanie</b>	Dutia [1995]	Ministère des Finances	Ministère des Finances et <b>Collège consultatif de la comptabilité</b> ( <i>Colegiul Consultativ al Contabilității</i> )
<b>Russie</b>	Richard [1997]	Ministère des Finances dont Conseil supérieur de l'économie nationale	Ministère des Finances et <b>Conseil des méthodes pour la comptabilité</b> ( <i>rôle consultatif</i> )
<b>Yougoslavie</b>	Petrovic et Turk [1995]	Département de comptabilité au sein du Ministère des Finances ( <i>Administrative Office for Book-keeping within the Federal Ministry of Finance</i> )	Bureau Fédéral des Finances et ( <i>Federal Secretariat for Finance</i> ) <b>Association Yougoslave des Comptables et des experts financiers</b> ( <i>participation à la préparation de la nouvelle législation</i> )
<b>Chine</b>	Gervais [1996]	Division de l'administration des affaires comptables au sein du Ministère des Finances (DAAC)	<b>Identique</b>

(1) La Lituanie était incorporée à l'URSS en 1940 puis après la deuxième guerre mondiale de 1945 jusqu'à 1990. La comptabilité en usage pendant cette période était la comptabilité soviétique.

Comme dans tout processus de réforme, essais et ajustements alternent. Les exemples pris dans les différents pays montrent que le Ministère des Finances détient encore une certaine mainmise et un pouvoir de décision en matière de législation comptable en dernier ressort. Toutefois, les instances ministérielles sont conscientes de l'importance des opinions émises par les universitaires et les associations professionnelles qui représentent les préoccupations des entreprises et des praticiens. Des échanges riches et plus intenses entre les praticiens, les universitaires, les chercheurs sont autant de vecteurs renforçant le processus d'apprentissage de la comptabilité capitaliste.

Sous cette même dépendance étatique, le contenu de la législation comptable a néanmoins connu des changements considérables. Les références normatives ne sont plus des textes réglementaires partiels qui peuvent être facilement modifiés voire remplacés. Dès le début du processus, tous les pays ont décidé de se doter d'une législation régie par une loi comptable ou un texte faisant acte de loi qui constitue un cadre pour l'élaboration des normes comptables nationales. La préparation d'une loi comptable était la priorité première pour les normalisateurs et en un temps record (de 2 à 4 ans après la décision de réformer le système comptable), la majorité des pays ont publié leur loi comptable. La Russie fut le pays ayant le plus tardé à le faire. Il est passé par une phase de remaniement de l'ancienne législation – les décrets en 1991- 1992 avant d'adopter une loi en 1996.

La transition économique replacée dans le contexte économique et commercial mondial a amené ces nouvelles économies à repenser leur système comptable en tenant compte des paramètres nationaux et internationaux.

### **3.3.2. L'adoption des normes internationales dans l'élaboration de la nouvelle législation comptable**

A côté des impératifs engendrés par la substitution du Plan par le marché, la pression des forces extérieures est aussi mentionnée. Celles-ci obligent les autorités nationales à inscrire la réforme comptable parmi les projets prioritaires (Perera, 1989 ; Bailey, 1995 ; Garod McLeay, 1996). Parmi les forces de pression, on peut citer les bailleurs de fonds institutionnels internationaux et les investisseurs étrangers. En effet, ces pays ont soif de capitaux étrangers pour se développer, la

plupart sortait d'une situation économique de pénurie ou de crise rendant difficile la mobilisation de sources de capitaux locaux. Les organisations internationales telles que le Fonds monétaire international, la Banque mondiale ou des banques régionales comme la Banque européenne pour la recherche et le développement (dans le cas des pays d'Europe de l'Est ou du Centre), la Banque asiatique pour le développement (pour les pays en transition en Asie) exigent de la part des pays bénéficiaires des comptes standardisés selon les normes comptables internationales.

L'aspiration d'adhésion à l'Union Européenne des pays en transition d'Europe a fait que les directives européennes en matière de comptabilité ont été prises en compte en amont du processus d'élaboration du nouveau système comptable. La préoccupation première des normalisateurs était d'harmoniser la réglementation nationale avec les normes européennes (les 4<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> directives européennes) puis les normes internationales (IAS)

Si la plupart des pays d'Europe de l'Est et du Centre ont intégré les directives européennes dans la réglementation nationale, certains pays ont essayé de combiner dès le départ les deux sources de normes (U.E et IAS) comme la Russie, la Roumanie, la Tchéquie, etc., malgré les risques d'incompatibilité des sources, afin de pouvoir satisfaire aux instances européennes et d'attirer les sources de financement hors union. Ces pays en pleine expansion économique avaient en effet besoin d'attirer les investissements étrangers et de se créer des partenaires commerciaux de part le monde (Bailey, 1995 ; Garod et Mcleay, 1996 ; Jaruga, 1996 ; Craner, et al., 2000).

La voie de l'harmonisation comptable s'est avérée incontournable face à la mondialisation de l'économie et à l'effacement des frontières entre les marchés. La comptabilité financière, considérée comme le langage universel des affaires, s'est imposé comme un critère d'intégration. Le rapprochement des normes comptables internationales dans d'autres pays hors Union Européenne dans le cas de la Chine s'inscrit aussi dans cette volonté d'intégration (Ding, 2000). La carte de membre à part entière de l'Organisation Mondiale du Commerce et le succès de la Chine dans l'attraction des investissements étrangers sont aussi passés par ses efforts d'harmonisation comptable (Rask, Chu et al., 1998, p.84)

L'adhésion des anciens pays d'Europe de l'Est dans l'Union européenne pose non seulement des problèmes de transformation d'une comptabilité de type communiste vers une comptabilité de type capitaliste, mais aussi la question de l'harmonisation comptable au sein de l'Union et avec l'international. N'ayant pas de tradition comptable de type capitaliste, les anciens pays d'Europe

de l'Est reconvertis au capitalisme n'ont eu ni le temps ni le recul pour se confectionner un système comptable national propre. La plupart ont choisi la démarche de mimétisme institutionnel qui, dans leur cas, est une forme de mimétisme coercitif en vue d'un objectif politique qui est celui de rejoindre le plus rapidement possible le cercle des pays membres de l'Union Européenne.

*"La transition de l'économie centralisée et planifiée vers une économie de marché exige des changements appropriés dans la réglementation comptable. Les entreprises commerciales et privées et les joint-ventures doivent travailler dans des conditions de marché. Les nouveaux utilisateurs exigent de l'information sur la situation financière et la performance économique de l'entreprise. Il est donc essentiel de choisir le système comptable qui convient le mieux au pays.*

*Les 4<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> directives européennes qui acceptent le minimum d'exigences en termes de dénominateur commun entre les pays membres s'avèrent les plus appropriées. Une autre question concernant le choix d'un système approprié est de savoir si les normes internationales comptables (IAS) sont complémentaires aux directives européennes. Le besoin d'attirer les capitaux étrangers vers les pays d'Europe Centrale et de l'Est requiert l'adoption des normes comptables internationales IAS afin de renforcer la confiance de la part des investisseurs. En Pologne un groupe de professionnels comptables est pour l'adoption des normes IAS. Tandis que un autre groupe défend l'idée selon laquelle les normes IAS ne peuvent être adoptées que si et seulement si ces normes sont compatibles avec les directives comptables européennes."*<sup>41</sup> (Jaruga, 1995, p. 40, notre traduction, mise en gras par nous)

Or c'était le moment où l'Union était confrontée à une décision délicate à propos de l'harmonisation des comptabilités au sein de l'Union. Le choix qui a été fait en 2002 est l'adoption du référentiel comptable de l'IASB (pour les comptes consolidés des grands groupes cotés) – organisme de droit privé et dénué jusque là de tout mandat public<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> *"Transition from centrally planned economies towards a market system calls for appropriate changes in accounting regulations. Commercialised and private enterprises, and joint ventures must function in commercial conditions. New economic information users require information on the financial position and performance of an enterprise. It is essential to select the accounting system best suited for application in a given country. The EC Directives (4<sup>th</sup>, 7<sup>th</sup>) which accept the lowest common denominator between several nations with regard to accounting requirements, seem to be the most appropriate.*

*Another question concerning the choice of an appropriate system is whether the International Accounting Standards (IAS) are complementary to the EC Directives.*

*The need to attract foreign capital to the countries of central and Eastern Europe requires that the IAS be adopted so as to increase investors' confidence. In Poland, a group of accounting professionals advocate the adoption of IAS. Another group is of the opinion that IAS can only be adopted if they are consistent with the implementation of the EC Directives."* (Jaruga, 1995, p.40)

<sup>42</sup> *"Le choix de rapprocher de l'IASB (à l'époque l'IASB) était un choix par défaut [de la part de l'Union Européenne]. A l'époque, cet organisme international indépendant était tout simplement le seul à pouvoir offrir à des États-membres divisés un système de normes communes acceptables par tous susceptibles d'être rapidement reconnu au sein des marchés internationaux des capitaux (Colasse, 2004 ; Chiapello, 2005 ; Chiapello et Capron, 2005). Si les États-membres ont pu s'y résoudre, c'est parce que l'IASB, bien qu'il fasse peu de cas des*

**Tableau 3.9. : Quelques dates clés sur la réforme comptable des pays en transition relevées dans les articles publiés entre 1992 et 2004**

Pays	Initiative de ré-orientation économique	Réforme de la comptabilité	Texte cadre de la législation comptable		Normes comptables nationales	Intégration des normes internationales	
						Directives UE (2)	IAS
Albanie		1991	Loi	1993		X	X
Bulgarie		N/A	Loi	1991	1991		X
Tchéquie		1990	Loi	1991		X	X
RDA	1990	1990					
Hongrie	1988		Loi	1992		X	
Pologne		1991	Loi	1994		X	X
Lituanie	1990	1990	Loi	1992			
Roumanie		N/A	Loi	1991		X	X
Russie	1986	1989	Loi	1996			X
Yougoslavie	1989	1989	Loi	1990		N/A	N/A
Chine	1978	1993	Loi	1995	1993		X

Sources : données extraites des monographies et articles de recherche

(1) : ré-orientation économique signifie la remise en cause du système d'économie centralisée et planifiée exprimée à travers le discours politique

(2) A partir de 2002, l'Union européenne a décidé d'adopter comme référentiel unique celui promulgué par l'IASB (les normes comptables internationales) pour les sociétés cotées de l'Union. (Capron, 2005)

Le mimétisme réglementaire adoptée par les pays européens en transition via l'intégration des directives européennes (au début du processus de la transition économique dans les années 1990) auxquelles s'ajoutent les normes IAS a fait émerger des difficultés voire des obstacles dans la mise en pratique de leur nouvelle réglementation comptable. Or les incohérences observées dans les pays européens en transition ne peuvent pas être imputées uniquement à l'absence d'une tradition comptable de type capitaliste car des pays ayant une longue tradition comptable comme la France n'ont pas non plus été épargnés<sup>43</sup>.

*particularismes locaux, produisait des normes privées qui étaient par définition moins attentatoires à la souveraineté des uns ou des autres que des normes publiques.*

*Cette difficulté d'internationaliser la norme publique n'est pas propre à la chose comptable. D'une façon générale, la norme privée voyage bien plus facilement, du fait de son indifférence aux frontières étatiques, mais aussi parce qu'elle est moins marquée par ses origines nationales, ce qui facilite sa "naturalisation" dans ses pays d'adoption. Même importée, une norme privée n'est jamais tout à fait étrangère, ce qui permet son appropriation par les législateurs de pays différents pour aboutir, in fine, à des normes nationales très similaires (Medjad, 2006 ; Meidinger, 2006) " (Chiapello et Medjad, 2007, p. 59)*

<sup>43</sup> *"(...) c'est en fait la conception de ce qu'est une entreprise que médiatisent les normes comptables et toute transformation des normes nous accompagne et fait exister une nouvelle définition de la firme.*

*L'entreprise dessinée par les normes IFRS est moins qu'avant une entité qui produit et commercialise des biens et des services, qui associe des facteurs de production, des actifs et du travail humain, qui possède une organisation*

Les auteurs, en soulignant les difficultés dans la mise en application de certaines normes internationales telles que le principe de la *"true and fair value"*, ont évoqué les différences de pratique face à la réglementation comptable avant et après la transition. La différence, selon les auteurs, réside dans le contenu des deux mots : "norme" en comptabilité capitaliste (qui est un principe cadre avec plusieurs options – parmi lesquelles les entreprises, en fonction de leurs politiques comptables et financières, font leur choix) et "règle" en comptabilité communiste (qui signifie une obligation exigible, une façon unique de faire, sans liberté de choix). Ce dernier a été ré-habillé par le mot "standard" ou "norme" après la réforme comptable sans forcément changer la pratique.

En effet, les normes comptables traduisent une forme de représentation de l'économie dont les entreprises et les relations que celles-ci entretiennent avec les différents acteurs économiques. La question de la mise en application de la notion de la *True and Fair Value* (Sucher, Seal, et al., 1996 ; Kosmala-MacLulich, 2003) – un des principes fondateurs des normes comptables internationales (IAS) peut en être une illustration. Elle révèle une différence d'ordre conceptuel et de mode de représentation de l'entreprise, de l'activité économique (Chiapello, 2005). La comptabilité vue comme des conventions sur la représentation de la réalité économique des entreprises au travers du langage comptable doit permettre de reproduire l'image de l'entreprise dans son environnement social et économique. Or ce que nous avons pu constater dans la plupart des travaux sur les réformes comptables est que les changements du monde des entreprises n'ont pas été assez considérés par les auteurs.

---

*propre lui conférant une valeur supérieure à la somme de ses parties. Ce n'est plus autant qu'avant l'entreprise telle que la conçoivent les salariés qui y travaillent ou les managers qui font métier de la gérer. De même on tend à s'écarter de l'entreprise telle que perçue par les clients : produits et services rendus, prix. C'est en revanche plus qu'avant l'entreprise vue par ceux qui en font commerce. Ce n'est pas tant l'entreprise comme institution produisant de la marchandise qui est mise au premier plan, mais l'entreprise comme marchandise, ou plutôt panier de marchandises, parmi lesquelles les investisseurs pourraient symboliquement faire leur marché. L'obligation de produire une information segmentée par grande zone géographique et famille de produits est un autre aspect des normes IFRS : il favorise la mainmise des actionnaires sur les entreprises en leur suggérant des recombinaisons et des recentrages grâce au développement, à la revente ou à l'acquisition d'activités. Les actionnaires se trouvent alors symboliquement en position de coordonner la politique d'acquisition ou de revente de morceaux d'entreprise, c'est-à-dire d'organiser des mouvements de propriété qui renforcent le dynamisme des marchés de valeurs." (Chiapello, 2005, p. 148)*

Si la question de l'adoption du référentiel comptable international issu de l'IASB ne concerne pas directement la problématique de notre thèse, l'analyse de l'impact de la transformation des conventions comptables sur la transformation de la représentation de l'entreprise renforce notre postulat de départ selon lequel la comptabilité change en même temps que le système économique. Les normes comptables sont loin d'être neutres. Elles ont été proposées par des normalisateurs qui en les concevant sont amenés à privilégier certaines conventions au détriment d'autres possibles.

*"La construction d'un jeu de normes suppose donc l'élaboration de compromis de façon à satisfaire toutes les parties intéressées ; leurs intérêts ne convergent pas spontanément car la comptabilité est aussi l'instrument de mesure qui lui permet d'accéder à certaines distributions de richesse (impôts pour les États, primes pour les salariés, intérêts pour les prêteurs, dividendes pour les actionnaires, etc.)" (Chiapello, 2005, p. 122)*

L'ouverture économique décidée dans le cadre de la transition économique implique la participation d'investisseurs étrangers et le développement des échanges internationaux. La comptabilité vue comme le langage des affaires a pour partie été conçue pour être utilisable par tous les utilisateurs qu'ils soient des autochtones ou des partenaires étrangers. La prise en compte des législations comptables régionales et internationales est ainsi imposée dans la construction des normes comptables des pays en transition.

### **3.3.3. D'un utilisateur unique à une pluralité d'utilisateurs de l'information comptable**

L'information comptable dans la société communiste est destinée à un utilisateur exclusif, l'État. Même si le pouvoir de dicter la réglementation comptable relève encore des compétences des institutions de l'État (Ministère des Finances), ce dernier ne dispose plus du monopole de l'information comptable en provenance des entreprises. Néanmoins, une lecture attentive permet de déceler certaines rémanences de l'époque antérieure :

*"la loi roumaine et le décret russe font référence au gouvernement en tant qu'utilisateur fondamental des comptes." (Richard, 1997, p. 363)*

Comme les sources de financement des entreprises ne proviennent plus uniquement de l'État, les capitaux privés confèrent à leurs propriétaires un droit de regard dans la gestion de l'entreprise.

Cependant, les nouvelles législations comptables ne sont pas toujours très explicites sur ce sujet. La question des destinataires de l'information comptable des entreprises ne figure pas parmi les préoccupations des législateurs ou des chercheurs.

Richard (1997), après étude des textes législatifs des pays d'Europe de l'Est, a indiqué que seules deux lois, la loi hongroise et la loi roumaine, ont nommé les utilisateurs potentiels de l'information comptable.

*"– La loi hongroise stipule en introduction que l'information comptable de la Hongrie doit être telle que "les participants au marché puissent prendre des décisions appropriées". Le paragraphe 5.1 précise par ailleurs que l'annexe doit fournir des renseignements pour "les propriétaires, les investisseurs, les créanciers (...)."*

*"La loi roumaine indique que la comptabilité fournit des informations aux entreprises, aux actionnaires, aux clients, aux fournisseurs, aux banques, aux organismes fiscaux et à toute autre personne juridique ou fiscale." (Richard, 1997, p. 363)*

– Dans la préface du *"Slovene Accounting Standards Act"*, il a été écrit qu'en Slovénie les parties intéressées par l'information comptable sont les propriétaires actuels et futurs, les investisseurs, les employés, les créanciers, les fournisseurs, les clients, le gouvernement et les institutions ainsi que le public d'une manière général. La liste des utilisateurs potentiels de l'information comptable en Slovénie est plus large que celle des normes internationales dans lesquelles est stipulé que les utilisateurs principaux sont les investisseurs.

– Une omission a attiré l'attention de Bailey (1995, p. 618) et de Richard (1997, p. 363) :

*"(...) dans aucun pays (sauf en Bulgarie en fin de liste) le personnel n'est cité" (Richard, 1997, p.363).*

Les travailleurs salariés ne semblent pas être mieux considérés dans le contexte du nouveau capitalisme.

– Les bourses de valeurs, nouvellement créées dans la plupart des pays représentent le profil d'utilisateurs qui peut influencer directement ou indirectement le contenu de l'information publiée et de sa qualité (Winkle et al., 1994). Ce nouveau profil d'utilisateur est peu mis en avant dans les études pour deux raisons car le nombre d'entreprises cotées dans les pays en transition n'est pas très élevé (Krzywda, Bailey et al., 1998). Il est certain que l'importance de ces marchés dans le futur jouera le rôle de promoteur pour la transparence et la fiabilité de l'information comptable et sa diffusion.

Passer du mode de coordination par le plan incarné par une personne unique, l'État, à un mode de coordination par le marché avec la participation de tous les acteurs des marchés implique une refonte des relations qu'entretient l'entreprise avec ses parties prenantes. Sous le communisme, la compagnie étatique n'entretient qu'une relation quasiment exclusive avec l'unique interlocuteur, l'État, représenté par les instances gouvernementales. En économie de marché, l'entreprise est supposée informer ses partenaires d'une manière équitable d'où la diversité des destinataires de l'information comptable.

Accorder de l'information à un nombre plus large de destinataires entraîne-t-il nécessairement un changement de contenu ? La question sous-jacente est plutôt de savoir quel type d'information pour quel type d'utilisateur, question qui reste toujours un sujet de débat y compris dans les économies capitalistes.

### **3.3.4. L'émergence de la profession comptable et des associations professionnelles**

La réglementation comptable communiste est constituée de textes dictant les règles d'évaluation, d'enregistrement dans les comptes, les délais, les règles à suivre pour remplir les formulaires comptables et fiscaux, en résumé un guide pratique pour les praticiens. Les Chefs comptables sont nommés pour veiller à l'intégrité des ressources fixes et circulantes mises à la disposition de l'entreprise. Ils sont des envoyés du Ministère des Finances sur le terrain et sont censés appliquer les règles à la lettre. Ils sont fonctionnaires et, selon cette logique, doivent défendre le point de vue de l'État représenté dans la réglementation. Il leur incombe l'unique et peut-être la plus difficile responsabilité : préserver le patrimoine du Peuple, fonction de gardiennage par Krzywda, Bailey et al. (1995)<sup>44</sup>. Ils sont considérés comme de simples techniciens pour passer les enregistrements comptables.

Les critiques dénoncent un manque d'indépendance de la part du corps professionnels des comptables et l'absence d'association indépendante de professionnels comptables dans les économies dirigées. Le poste de Chef Comptable était une fonction délicate car en dépit de l'importance sur cette fonction selon l'esprit des textes officiels, celui-ci ne disposait pas de réel

---

<sup>44</sup> *"The fundamental emphasis of accounting in command economy was on custodianship of state resources."* (Krzywda, Bailey et al., 1995, p.643)

pouvoir face au Directeur – cadre aussi nommé par les instances gouvernementales comme lui. La situation complexe des Chefs comptables communistes pris dans l'étau d'intérêts qui n'auraient pas dû être conflictuels : d'une part, l'État – Représentant suprême du peuple et de l'autre le maître collectif des entreprises incarné par le Directeur, le tout s'inscrivant dans un contexte où les manifestations revendicatives étaient prohibées, fut interprété dans les études comme un manque de considération pour la profession comptable (Bailey, 1988 ; Cabagnols, 1996 ; Mackevicius et al., 1996). La part de vérité de cette observation vient du fait que les qualités sélectionnées étaient plutôt de type politique et les Chefs Comptables avaient plutôt un faible niveau de compétence.

La reconsidération de cette profession est en train de se faire via des formations standardisées au niveau national et l'harmonisation des diplômes spécialisés avec l'international (Chan et al., 1999). Ce processus n'est pas homogène d'un pays à un autre. Les auteurs distinguent deux profils de pays : ceux dont l'histoire a été marquée par une période de développement économique "capitaliste" comme la Hongrie, la Russie, l'Allemagne, la Chine etc. et ceux qui ont accédé au communisme sans passage par une période courte ou longue de capitalisme. Les premiers disposent d'un substrat social favorisant la naissance d'un corps professionnel de comptables et donc l'émergence d'associations professionnelles et d'organes de réflexion dans le domaine de la comptabilité. Les seconds, qui s'initient littéralement au capitalisme, ont besoin plus de temps pour qu'une profession s'impose. Les professionnels s'organisent et surtout la nouvelle administration change peu à peu son attitude tolérant voire favorisant la présence de telles organisations.

La réforme de la comptabilité d'entreprise modifie aussi la vision sociale de la profession. En économie communiste, le comptable est un envoyé de l'État dans les compagnies étatiques pour veiller à préserver les ressources et les moyens de production du Peuple alloués dans les compagnies étatiques contre les abus au profit des individus. Le savoir faire des comptables est un savoir faire uniforme dicté par la réglementation comptable. Les comptables font partie d'une catégorie sociale appelée fonctionnaires financiers et comptables. La renaissance de la profession comptable accompagne l'émergence du secteur privé et des marchés. Dans plusieurs pays, la création d'une association de comptables se fait par décret, sur décision du ministère des finances ou dans le cadre de la loi comptable et les critères d'adhésion sont aussi déterminés par décret

comme en Albanie, en Chine. La tradition ancienne selon laquelle tout est régi par des décisions gouvernementales change fort lentement tant du côté de l'administration que du côté des praticiens.

**Le tableau 3.10. montre les associations professionnelles comptables qui ont été créées dans les pays en transition et leur mission dans la nouvelle économie.**

**Tableau 3.10. : Organisations professionnelles comptables nouvellement créées dans les pays en transition**

<b>Pays</b>	<b>Source</b>	<b>Noms des associations professionnelles et année de création</b>	<b>Statut</b>
<b>Albanie</b>	Sudar et Pitt [2004 : 17]	– Association des comptables de l'Albanie ( <i>Association of Accountants of Albania – AAA</i> )(1998)	Une association professionnelle pour tous les praticiens.
		– Ligue professionnelle des comptables agréés ( <i>The Professional league of Approved Accountants (PLAA)</i> (2000)	Une association créée pour les personnes ayant obtenu le Diplôme d'expert comptable établi par le Directoire
<b>Bulgarie</b>	World Bank	– Institut des Comptables Agréés ( <i>Institute of Certified Public Accountants of Bulgaria</i> )	Une association professionnelle
<b>Tchéquie</b>	Schroll, Rudolf [1995 : 832]	– Union des comptables ( <i>Svazúčetních</i> )	Une association professionnelle
<b>RDA</b>	<i>N/A</i>	<i>N/A</i>	
<b>Hongrie</b>	Boross et al. [1995 : 717]	– Association hongroise des comptables	Une association professionnelle
<b>Pologne</b>	<i>N/A</i>	– Association des comptables	
<b>Lituanie</b>	Mackevicius et al. [1996 : 52]	– Association lituanienne des comptables et des auditeurs (LBAA) (1993) ( <i>Lietuvos buhalteriu ir auditoriu asociacijos</i> )	Une association nationale indépendante
<b>Roumanie</b>	Dutia, Traian [1995 :746]	– Institut public des commissaires aux comptes et des comptables agréés (1992) <i>Corpulul Expertilor Contabili si Contabililor Autoizati (CECCA)</i>	Une organisation publique et légale
<b>Russie</b>	World Bank	– Collège des auditeurs russes ( <i>Russian Collegium of Auditors</i> )	
<b>Yougoslavia</b>	Petrovic et Turk [1995:812]	– Association Yougoslave des comptables et des experts financiers (1989)	
<b>Chine</b>	Tang [2000:82]	– Institut chinois des commissaires aux comptes agréés ( <i>Chinese Institute of Certified Public Accountants – CICPA</i> ) (1993)	Une institution créée par le texte réglementaire sur les normes comptables chinoises pour les entreprises

### 3.3.5. La formation standardisée avec des programmes diplômants

Les auteurs ont déploré le manque de comptables qualifiés pour travailler avec les nouveaux référentiels comptables capitalistes. Le facteur humain est un handicap important pour beaucoup de pays en transition et représente un frein pour la réforme (Winkle et al., 1994). Une autre composante de la comptabilité qui a été peu considérée est le support linguistique. En effet, la comptabilité se pratique dans une langue nationale. Si l'importation de l'outil est concevable, l'importation des hommes est impensable, sauf dans le cas unique voire spectaculaire de la réforme comptable suite à la réunification des deux Allemagnes. En moins d'un an la mission de refaire le bilan d'ouverture des anciennes entreprises étatiques de la RDA en vue de les préparer au grand mouvement de mise en vente était assurée par l'armée des comptables de la République Fédérale Allemande (7.500 comptables qualifiés de la RFA) qui ont joué le triple rôle de praticien, de commissaire aux comptes et de formateur auprès de leurs homologues de l'Est (Young 1999) et les normes comptables appliquées ont été celles importées d'office de la RFA.

Les comptables communistes, pour la plupart, n'avaient pas reçu de vraie formation professionnelle. Leur travail consistait à consulter les règlements comme des guides encyclopédiques puis à les appliquer avec un minimum d'interprétation tant ils étaient minutieusement établis et explicités dans les textes réglementaires (Chan et Rotenberg 1999). Le poste de comptable ne requérait souvent pas de formation spécifique. En Albanie, c'étaient les ingénieurs qui assuraient la tenue des livres de comptes des entreprises (Sudar et al., 2004). La problématique des professionnels était aussi observée en Roumanie (Feleaga. 1992).

*"[Il apparaît que] le problème le plus épineux est la sensibilisation rapide et le recyclage de tout le personnel comptable roumain." (Feleaga, 1992, p.232)*

La pénurie de comptables formés à la comptabilité capitaliste pour accompagner la transition économique fut un phénomène observé dans tous les pays en transition. Chaque pays a fait de son mieux pour résoudre ce problème. Une solution à double vitesse s'est imposée : la re-formation des anciens comptables et la formation d'une nouvelle génération de comptables.

La prise de conscience de l'importance du facteur humain dans la réforme de la comptabilité d'entreprise s'est révélée dès le début du processus, mais la priorité accordée à la refonte du cadre législatif comptable a monopolisé le peu de ressources humaines compétentes disponibles. C'est

la raison pour laquelle la question de la formation des comptables n'a souvent pas bénéficié de moyens adéquats et rapides. Néanmoins, le manque de professionnels trouvait son explication aussi dans le manque de professeurs car l'enseignement de la comptabilité capitaliste suppose des expériences, un savoir et un savoir-faire dont ne disposaient pas les pays en transition (Chan et Rotenberg 1999).

La formation des comptables est selon Feleaga (1992) :

*"(...) une action (...) de longue haleine et le corps professoral doit y jouer un rôle essentiel. Simultanément les universitaires ont le devoir moral de soutenir la réforme par la voie de la publication d'ouvrages, d'articles et d'études. Le message transmis dans les amphithéâtres est sous-entendu."* (Feleaga 1992, p.232)

Les universitaires, en assurant la diffusion de la comptabilité capitaliste, participent à la dynamique de la réforme et s'affirment comme un contrepoids d'opinion face aux organismes ministériels. Nous avons pu constater que les initiatives d'ébauche d'appareil consultatif proviennent souvent des milieux universitaires comme en Bulgarie, en Pologne ou en Tchéquie. En Chine, la forte demande en comptables s'est traduite par une forte tendance à la hausse parmi les jeunes pour les domaines d'études en sciences économiques et comptables (Yu, 1995). Les études statistiques chinoises ont montré que, pendant la période de 1978 à 1985, le nombre d'étudiants inscrits dans les filières finance et sciences économiques a enregistré une augmentation régulière annuelle de l'ordre de 35% soit le triple du taux de croissance moyen annuel dans les universités (Chan et Rotenberg, 1999). Et au sein de ces deux filières, un engouement surprenant est visible au niveau des spécialisations comptabilité et audit qui ont les taux de croissance les plus élevés. Des programmes de formation à la comptabilité d'entreprise à tous les niveaux ont vu le jour à une vitesse impressionnante au cours de la décennie 1980. L'essor de l'enseignement de la comptabilité d'entreprise en Chine s'explique aussi par les projets d'assistance et de coopération avec des institutions internationales qui apportent leur savoir et savoir-faire dans l'élaboration de la nouvelle comptabilité ainsi que dans la formation du nouveau personnel. En dépit des efforts conjugués, l'écart entre l'offre et la demande en termes de comptables agréés susceptibles de travailler dans un milieu d'économie de marché en Chine en 1995 reste très préoccupant. Yu (1995) souligne que sur les 10 millions de comptables en exercice, moins de 10% ont reçu une formation standard en comptabilité, 70% des praticiens

n'ont presque pas bénéficié de formation spécialisée en comptabilité (cité par Chan et Rotenberg 1999).

La réforme dans le domaine de la formation remet en cause non seulement le contenu des programmes de formation – dans notre travail, ce sont les programmes de l'enseignement de la comptabilité d'entreprise -, mais aussi la conception des programmes, la pédagogie et les méthodologies et méthodes en usage pendant la période communiste.

Le cas de la Chine, par sa taille et son contexte socio-politique n'est pas généralisable, mais il est un exemple éloquent de la problématique du facteur humain dans le processus de la réforme de la comptabilité d'entreprise dans les pays en transition.

La formation d'une nouvelle génération de comptables (par génération nous voulons dire des comptables dotés d'une nouvelle vision de l'économie, de l'entreprise, des relations économiques entre l'entreprise et ses parties prenantes et de l'État au sein du système économique) constitue une des conditions indispensables pour mettre en œuvre la réforme de la comptabilité d'entreprise.

### **3.3.6. Du contrôle de l'État à l'audit comptable externe et indépendant**

Comme il a été indiqué, les concepteurs de la comptabilité dans les économies socialistes avaient une approche sociétale de la comptabilité selon laquelle l'objectif principal de la comptabilité n'était pas directement le service pour les entreprises. La comptabilité était avant tout un outil de contrôle des autorités suprêmes étatiques. Cet objectif s'est vu modifié dans le passage à l'économie de marché, mais l'empreinte de l'ancien système persiste.

*"Moyen de contrôle direct sur les entreprises d'État, la comptabilité a été repensée pour devenir un outil de contrôle indirect ou de surveillance sur les entreprises privatisées." (Bailey, 1995, p.607).*

La comptabilité reste la source d'information principale servant la fiscalité et continue d'alimenter le système des agrégats statistiques macroéconomiques. Il en est de même de l'activité d'audit. Celle-ci n'est pas une activité nouvelle spécifique de l'économie capitaliste. Dans le contexte de la transition, l'audit comptable s'est transformé à partir du mécanisme pré-existant qualifié de vérification des comptes. La vérification administrative des comptes par les autorités ministérielles sur les entreprises d'État communistes s'est transformée en audit des comptes des entreprises privatisées et privées (Zelenka et al., 1996).

La notion d'audit externe indépendant a été introduite dans les pays en transition suite à l'introduction des règles de marché. Mais il est illusoire de penser que les pratiques des pays capitalistes ont pu être immédiatement répliquées. L'esprit antérieur des anciens contrôleurs communistes ("*the censors*") de vérification sur la conformité réglementaire est resté même s'ils se sont reconvertis en auditeurs.

La référence au concept de "*true and fair view*" comme objectif du travail d'audit est présente dans presque toutes les législations nationales en matière d'audit des pays d'Europe en transition. L'importation de ce concept est liée à la volonté d'harmonisation avec la quatrième directive européenne. Cependant une étude sur la pratique a dévoilé une traduction très proche à celle du respect de la loi qui caractérisait les pratiques de la vérification des comptes sous l'ancien système. Sucher et Zelenka (1998, p.743) ont ainsi constaté que l'audit des comptes des entreprises en Tchéquie est très orienté par le respect de la législation comptable et fiscale.

L'émergence de l'activité d'audit a entraîné la création ou la ré-activation des organisations professionnelles. En Roumanie, une telle organisation du nom de CECCAR qui avait été fondée en 1921, inactive pendant toute la période communiste, est ré-établie en 1992.

La chambre hongroise des auditeurs, l'association polonaise des comptables et la chambre nationale polonaise des auditeurs statutaires ont connu la même résurrection suite à la réforme économique. D'autres sont nouvellement créées comme la chambre des auditeurs de la République tchèque ou l'association hongroise des comptables et l'association hongroise des conseillers en fiscalité nées du programme d'assistance de l'Union européenne EU Phare.

L'affirmation de la nouvelle activité d'audit comptable et une plus grande prise de conscience des entreprises concernant la nécessité et l'importance de l'audit des comptes sont en train de se faire.

*"L'audit des comptes des entreprises s'est vu doté d'une mission plus large que celle définie en économie de marché. Le travail des auditeurs consiste à veiller au respect de la législation comptable dans les comptes publiés par des entreprises privées dans le but de combattre les pratiques malsaines comme l'évasion fiscale ou la fraude qui pourraient avoir des retombées négatives sur l'économie nationale. L'audit des comptes des entreprises privées endosse une responsabilité au-delà des frontières de la firme." (Bailey, 1995, p.607, notre traduction).*

Le tableau 3.11. suivant est la synthèse du cadre légal de la profession d'audit comptable par pays.

**Tableau 3.11. : Cadre légal et organisations professionnelles des auditeurs dans les pays en transition**

<b>Pays</b>	<b>Cadre légal</b>	<b>Nom des associations professionnelles d'audit</b>
<b>Albanie</b>	☞ Acte du Conseil Albanais des Ministres sur l'organisation de la profession d'audit Sudar et Pitt [2004 : 16]	– Institut des auditeurs agréés ( <i>Institute of Authorised Chartered Auditors – IACA</i> ) (1995)  Sudar et Pitt [2004 : 16]
<b>Bulgarie</b>	N/A	N/A
<b>Tchéquie</b>	☞ Loi concernant les auditeurs et la Chambre des auditeurs octobre 1992  Zelenka et al. [1996: ]	– Chambre des auditeurs de la République Tchèque (1992) ( <i>Komora auditorií Ceské republiky</i> )  Schroll [1995 : 832]
<b>RDA</b>	N/A	N/A
<b>Hongrie</b>	N/A	– Association hongroise des auditeurs fondée en 1987 et rebaptisée Chambre Hongroise des auditeurs  Boross et al.[1995 : 717]
<b>Pologne</b>	☞ Loi sur l'audit <i>Audit Act</i> (1991)  Jaruga [1993]	– Chambre nationale des auditeurs statutaires (1991) ( <i>National Chamber of Statutory Auditors</i> )  Krzywda et al. [1998 : 413]
<b>Lituanie</b>	N/A	– Association lituanienne des comptables et des auditeurs (LBAA) (1990) ( <i>Lietuvos buhalteriu ir auditoriu asociacijos</i> )  Mackevicius et al. [1996 : 52]
<b>Roumanie</b>	☞ Loi sur l'audit <i>Audit Act</i> (1999)  King et al. [2001:154]	– Association CECCAR créée en 1921, suspendue pendant l'époque communiste et ré-activée en 1992  King et al. [2001:154]
<b>Russie</b>	N/A	– Collège des auditeurs russes ( <i>Russian Collegium of Auditors</i> ) [World Bank]
<b>Yougoslavie</b>	N/A	– Association Yougoslave des comptables et des experts financiers (1989) ( <i>The Asssociation of Accountants et Auditors of the FR of Yougoslavia</i> ) [World Bank]
<b>Chine</b>	☞ Principes et normes d'audit comptables  Tang [2000:82]	– Association des auditeurs publics agréés ( <i>Chinese Association of Certified Public Auditors – CACPA</i> ) (1993) Tang [2000:82] qui est fusionnée en 1995 avec le <i>Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA)</i> pour former le nouveau CICPA.  Xu-Dong Ji [2000:51]

Certains pays ont su profiter de leurs expériences capitalistes antérieures au communisme pour accélérer le processus, d'autres ont appris le métier en le découvrant. La Pologne, tirant des leçons de l'expérience de ses voisins européens, s'est rapidement dotée d'un cadre avec une loi sur l'audit qui a favorisé la création d'une profession d'auditeurs indépendante. Il s'agit pour le pays d'une condition préalable à l'organisation d'un audit des comptes des entreprises conformément à la loi d'audit polonaise selon laquelle le travail d'audit doit être effectué par des auditeurs indépendants qualifiés travaillant seuls ou dans des cabinets d'audit (article 15 – section 1 de la loi) (Jaruga, 1993).

En Roumanie, aucune obligation d'audit des comptes n'a été imposée jusqu'à la promulgation de la loi sur l'audit de 1999 (OUG 75/1999 : the Audit Law). Avant la publication de ce texte, la pratique de l'audit des comptes en Roumanie se faisait de manière facultative sur demande spécifique de l'entreprise, de la maison mère ou des investisseurs.

Dans certains pays, l'esprit de vérification des comptes de l'époque communiste marque encore fortement l'activité d'audit. La définition de l'audit comptable statutaire stipulée dans la loi d'audit de l'Albanie en est une illustration.<sup>45</sup>

*"L'audit statutaire concerne l'examen des états financiers par un auditeur indépendant qui prononcera son opinion quant à savoir si les états financiers présentent fidèlement ou non la situation financière de l'entreprise, les résultats des opérations effectuées et les flux de trésorerie conformément aux exigences réglementaires et à la loi commerciale de l'Albanie."* (Sudar et Pitt 2004, p.16, notre traduction).

L'indépendance des auditeurs reste un sujet de polémique dans plusieurs pays en transition car c'est un sujet source de tension entre les associations professionnelles et les institutions gouvernementales. Tant que les règles sont imposées d'en haut, les objectifs recherchés et la qualité attendu du travail des auditeurs restent différents de ceux des auditeurs des économies capitalistes occidentales.

Xiang (1998), dans une analyse sur le rôle des facteurs institutionnels dans la réforme comptable chinoise et plus particulièrement de la volonté des autorités centrales de se doter de normes

---

<sup>45</sup> *"Statutory audit means the examination of financial statements by an independent auditor to express an opinion on whether the statements taken as a whole present fairly the financial position, results of operations and cash flows in conformity with relevant and appropriate regulatory requirements". According to the law on commercial companies of Albania.* (Sudar et Pitt, 2004, p.16)

comptables alignées sur celles des normes IAS, a attiré l'attention sur un facteur clé manquant dont pâtit la qualité de l'information comptable de ce pays : une profession d'audit indépendante dont le rôle primordial est de faire respecter les normes éditées. En l'absence de ce facteur institutionnel, selon Xiang (1998), la Chine ne dispose pas des conditions institutionnelles pour accueillir les normes internationales IAS.

La modernisation de la législation comptable et d'audit dans la plupart des pays en transition est indéniable, mais la mise en œuvre des nouveaux textes ne pouvait se faire en l'absence de certaines conditions contextuelles, fonctionnelles et humaines, comme l'existence de professionnels formés. Les auditeurs constituent une profession à part entière requérant des compétences professionnelles et des normes de travail spécifiques différentes de celles des comptables.

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

Dans cette section § 3.4., nous nous basons principalement sur les travaux de Richard (1995, 1997, 2000) car ses travaux portent non seulement sur l'ensemble des pays d'Europe de l'Est, mais aussi sur les transformations de la réglementation dans chacun de ces pays : Bulgarie, Hongrie, Pologne, Roumanie, Tchéquie et Russie (1995, 1997, 2000).

#### **3.4.1. Création d'un cadre législatif pour la comptabilité d'entreprise**

Les changements institutionnels concernant la nature de la propriété, les formes et les statuts des entreprises, les profils et les rôles des législateurs, des comptables et des bénéficiaires de l'information comptable ont entraîné forcément une redéfinition des objectifs de la comptabilité. La comptabilité d'entreprise a pour objectif de fournir de l'information sur l'entreprise. Comment est définie cette information ? La lecture des articles fait ressortir le principe de la "*true and fair view*" de la quatrième directive qui semble être largement intégré dans la nouvelle législation comptable des pays européens en transition (Richard, 1997 ; Sucher et al., 1996). Ce principe était un dénominateur commun entre les Directives comptables de l'Union Européenne et les normes de l'IASC. Il s'agit d'un principe d'origine britannique et non américain selon lequel les comptables ont la possibilité d'interpréter la réglementation, d'en juger et de l'appliquer. Si le comptable juge que la réglementation ne donne pas la "*true and fair view*", il peut refuser de

l'appliquer. Presque tous les pays d'Europe de l'Est et du Centre ont incorporé le principe du *"true and fair view"* (TFV) dans leur nouvelle législation comptable. Néanmoins l'adoption de ce principe a plus une connotation politique que pratique parce que ces pays ont copié ce qu'on leur proposait afin de réaliser leur rêve de devenir membre de l'Union européenne.

La question qui s'ensuit sera de savoir ce que signifient les mots *"true and fair"* pour ces nouveaux utilisateurs ?

Nous référant à la littérature en langue anglaise nous avons l'impression qu'il existe une certaine homogénéité au niveau du vocabulaire. Mais le principe inscrit dans les textes semble revêtir de significations différentes parfois divergentes d'une personne à une autre, d'une institution à une autre. Comment les utilisateurs du principe de la *"true and fair view"* le perçoivent-ils ?

Dans une étude dédiée au concept de la *"true and fair view"* dans la législation Tchèque, Sucher et al. (1996) ont essayé de répondre à deux interrogations :

- Premièrement, quelle serait la re-traduction littérale (par littérale, les auteurs entendent une traduction qui respectent le fond et le style du document de départ) vers l'anglais des différentes formulations en langue locale ?
- Deuxièmement, que signifient ces mots pour les personnes qui les utilisent à travers la mise en application des textes réglementaires ?

A la première question, les auteurs arrivent à une conclusion que la compréhension du mot exprimé en langue tchèque est plus proche du mot *"faithful"* que celui de *"fair and true"* parce qu'apparemment les normalisateurs ont travaillé avec la version française de la quatrième directive d'où l'esprit de l'image fidèle prime. Pour répondre à la deuxième question, les auteurs ont mené à l'époque des interviews auprès de représentants des Cabinets des Big Six, de représentants du Ministère des finances, de comptables, d'entreprises et d'analystes financiers en bourse. Les résultats sont relativement surprenants : sur le même territoire, au même moment, chaque profil de personne fournit une interprétation et une application totalement différente l'une de l'autre.

Pour le représentant du Ministère tchèque des finances, la révolution de la comptabilité réside dans la distinction entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Cette flexibilité accordée au

*reporting* serait autorisée tant que celle-ci ne va pas à l'encontre d'autres prescriptions réglementaires comptables.

Les comptes seront considérés comme "*true and fair*"<sup>46</sup>. si les actifs et les dettes sont bien évalués (nets de toutes provisions autorisées), ce qui représente une nouveauté de la comptabilité post-communiste.

A ces mêmes questions, un représentant d'un cabinet parmi les 'Big Six' a répondu que dans son statut de prestataire de service comptable et d'audit auprès de sa clientèle, il est qualifié uniquement dans l'interprétation du principe de "*true and fair view*" appliqué dans l'évaluation des actifs telle qu'elle a été stipulée dans la législation comptable locale<sup>47</sup> (Sucher et al., 1996, p.551).

Selon les auteurs, aucune preuve montre une certaine tendance à aller au-delà de la législation de la part des cabinets d'audit des 'Big Six' (Sucher et al., 1996, p. 551)

Les comptables tchèques, par contre, expriment une indifférence, vis-à-vis du principe de "*true and fair view*" parce que pour eux la fiscalité est la préoccupation majeure dans leur travail. La notion de réalité économique ne leur paraît pas important ; et l'argument avancé parlant des omissions dans le calcul des provisions est que ces omissions sont "*volontaires*" car elles contribuent à offrir une présentation optimiste de la situation financière de l'entreprise auprès des établissements bancaires (Sucher et al., 1996, p. 552).

Malgré cette diversité, toutes les interprétations semblent convenir à l'esprit des textes réglementaires. Tout le monde y trouve son compte. L'étude de Sucher et al., (1996) dévoile une réalité presque inévitablement rencontrée dans tous les pays : une situation d'ambiguïté causée soit par des incompatibilités réglementaires soit par des incohérences rhétoriques<sup>48</sup> (Sucher et al., 1996, p. 553).

---

<sup>46</sup> "Answer: Legal form takes precedence over any substance. The company leasing the asset should not list it as an asset in the accounts. In this context TFV means in accordance with the law." (Sucher et al., 1996, p. 551)

<sup>47</sup> "Several individuals commented that, 'completeness, correctness and "demonstratableness" were more important than TFV.'" (Sucher et al., 1996, p. 552).

<sup>48</sup> "In some ways, as has been argued by other authors (Alexander, 1993), the TFV concept has a specific meaning to a time and a place (within or between countries). However, from our study of progress with the concept in Czech accounting, it seems clear that TFV can signify different meanings to different people within the same country at the same time." (Sucher et al., 1996, p. 553).

Richard (1997), dans l'analyse des textes législatifs originaux, rejoint les constats de Sucher et ses collègues (1996). En étudiant les documents réglementaires des pays d'Europe de l'est, l'auteur a constaté une pluralité de formulations

*"[qui révèlent] des différences importantes tant en ce qui concerne l'objet assigné à la comptabilité que les qualités exigées pour sa description. Selon l'auteur, la question fondamentale est évidemment de savoir si ces différences renvoient à des exigences distinctes. Apparemment, ces différences ne sont en fait que purement formelles."* (Richard, 1997, p.364)

Ces différences témoignent de la pluralité des conceptions proposées, mais aussi de la diversité des influences étrangères sous forme d'assistance de la part des différents partenaires institutionnels internationaux.

Pour Richard (1997),

*"(...) s'agissant des influences étrangères, on peut distinguer quatre groupes de pays. La Roumanie et la Tchéquie ont adopté une tournure utilisée en France celle d'"image fidèle". Il y a semble-t-il une relation évidente avec la participation d'experts français aux travaux préparatoires de la législation comptable dans ces pays. En Hongrie, le texte de loi présente des similitudes frappantes avec la législation allemande. En Pologne, le texte relatif aux objectifs de la comptabilité est très proche de la version anglaise de la quatrième directive et c'est le seul pays où il est question de "true and fair disclosure of the assets". En revanche, les textes en vigueur en Bulgarie et en Russie semblent moins influencés par une formulation empruntée à un pays européen."* (Richard, 1997, p. 365, mise en gras par nous)

Toutefois, Richard (1997) souligne que :

*"[même dans les quatre pays où] le principe de "true and fair view" a fait son œuvre, le texte de la quatrième directive n'a pas pour autant été respecté dans son intégralité."* (Richard, 1997, p. 365)

La Chine qui se dit en harmonie avec les normes internationales IAS continue à accorder une grande importance aux considérations macro-économiques dans le domaine de la comptabilité.

L'article 11 des normes comptables générales précise :

*"(...)L'information comptable doit se conformer aux exigences de l'administration macro-économique de l'État, satisfaire les besoins des parties intéressées à la compréhension de la situation financière et du résultat d'exploitation de l'entreprise, et satisfaire également les besoins de l'entreprise elle-même pour renforcer le contrôle interne d'exploitation."* (Evrart et Ding, 2000, p. 295)

Ces dispositions de l'article 11 reflètent une part de réalité politique et économique chinoise où le secteur public reste encore prédominant, mais des objectifs nouveaux liés à l'entreprise commencent déjà à prendre place dans les textes.

Nous pourrions affirmer qu'en dépit des réserves, une nouvelle comptabilité est en cours d'élaboration avec des objectifs axés sur l'entreprise et sa gestion. Tous les pays en transition sans exception, se sont dotés d'une loi sur la comptabilité d'entreprise. La comptabilité d'entreprise est séparée des autres modes de comptabilisation tels que les statistiques macroéconomiques. La nouvelle comptabilité a pour objectif de mesurer la performance de l'entreprise, entité économique et comptable à part entière. A l'instar des économies de marché, la séparation de l'État du monde des affaires s'est traduite dans la création d'un cadre législatif indépendant pour la comptabilité d'entreprise. Ce cadre législatif est logiquement accompagné du droit des sociétés. La naissance du secteur des entreprises privées ne peut se réaliser sans l'un des deux cadres législatifs. Nous allons maintenant, à partir de ce cadre législatif comptable, explorer les remaniements et/ou les nouvelles émanations comptables de type capitaliste.

### **3.4.2. Plan uniforme de comptes réadapté à l'économie de marché**

Le premier document qui a subi un remaniement suite aux changements économiques est la nomenclature des comptes. Cependant le principe d'un plan uniforme des comptes pour tous les entreprises est maintenue dans la plupart de ces pays : Chine (Gervais et Wang, 1992) ; Pologne (Jaruga, 1993 ; Kzrywda, Bailey et al., 1995) ; République Tchèque (Schroll, 1995) ; Roumanie (Dutia, 1995) etc. La réforme économique a fait émerger de nouveaux types de transactions et en fait disparaître d'anciens, d'où la nécessité de créer de nouveaux comptes pour accueillir les nouvelles transactions et supprimer ceux qui n'ont plus d'utilité (Richard, 1995b) .

Une petite clarification sémantique s'impose avant que nous continuions l'analyse: la nomenclature des comptes encore appelée plan des comptes [*"accounting chart"*] (Richard,

1995b) , "*chart of accounts*" (Jaruga et Szychta, 1997)] n'est pas l'équivalent de l'appellation française Plan comptable<sup>49</sup> .

Or il semblerait que le plan des comptes "uniforme"<sup>50</sup> communiste ne désigne que la liste des comptes et les explications du contenu des comptes. Les concepts, principes, règles d'application, méthodes d'évaluation sont dispersés dans des textes réglementaires *partiels et disparates* sous forme de décrets (Jaruga et Szychta, 1997).

Le plan de comptes "uniforme" a été largement adopté dans toutes les économies de type communiste, on a tendance à assimiler l'usage d'un plan des comptes "uniforme" à l'économie dirigée de type communiste. L'étude de Richard (1995c) sur l'histoire des plans des comptes en Europe ne valide pas ce rapprochement.

*"L'histoire des premiers plans des comptes remonte à l'époque où fut créée la comptabilité en parties doubles [c'est-à-dire à une époque où le mot économie dirigée n'existait pas]. Les premières études sur les plans des comptes datent du XVI<sup>e</sup> siècle. Mais ces études étaient au début des travaux purement théoriques visant à doter la technique en parties doubles d'une parure théorique. Les premiers plans de comptes élaborés pour répondre aux besoins des entreprises n'ont vu le jour que beaucoup plus tard au XIX<sup>e</sup> siècle (...).*

*L'idée de concevoir des plans des comptes (charts of accounts) vise à répondre aux trois problèmes principaux suivants :*

- 1. le développement des marchés financiers a fait émerger le besoin de pratiquer des comparaisons des performances des entreprises surtout pendant les périodes difficiles.*
- 2. la concentration accélérée des sociétés et l'expansion des groupes industriels ont poussé ces organisations à se doter de plans des comptes uniformes à toutes les entités leur appartenant. Les premiers plans des comptes ont été conçus pour répondre à la demande des grands groupes.*
- 3. On constate une forte tendance dans le milieu scientifique pour le concept de standardisation car le monde industriel connaît à l'époque une période de forte standardisation des composantes industrielles qui engendre une demande de standardisation au niveau de la comptabilité d'entreprise. (Richard, 1995c, p. 87, notre traduction)*

---

<sup>49</sup> Le Plan comptable à la française est composé d'une liste de comptes ordonnés et répartis en classes de comptes. Cette liste est accompagnée de définitions des concepts, de principes et de règles qui régissent l'agencement des comptes et le contenu des comptes.

<sup>50</sup> Cet adjectif est souvent utilisé pour désigner le plan des comptes communiste car le plan de comptes est imposé à toutes les entreprises ayant une obligation administrative de rendre compte de leurs activités économiques et de publier des rapports comptables. Le Plan uniforme des comptes en économie dirigée a pour objectif d'harmoniser les catégorisations économiques car les informations comptables des entreprises servaient comme source d'alimentation du système des statistiques au niveau national.

J. Richard a expliqué, dans cette étude, que la création des premiers plans des comptes en Europe pour les entreprises visait à répondre aux objectifs de normaliser l'information comptable afin de faciliter son suivi et partant le contrôle des entreprises qui commençaient à se développer en termes de taille et de couverture géographique. C'est pour les mêmes raisons de recherche de contrôle que le plan des comptes uniforme a été retenu par les concepteurs de la comptabilité communiste à la sortie de la seconde guerre mondiale.

La plupart des pays en transition au début du processus de la réforme ont choisi de maintenir un plan des comptes uniforme tout en adoptant des normes comptables. Mais le plan des comptes n'est plus toujours une obligation administrative comme cela pouvait l'être pendant la période communiste classique.

Suite à cette analyse, nous pouvons dire que le plan des comptes uniforme n'est pas spécifique à la comptabilité communiste. Son maintien ou son abandon n'est pas une décision induite par le passage à l'économie de marché. Par contre, certaines différences se trouvent dans la structure des plans, la classification des comptes et dans le contenu des comptes (le mot contenu des comptes dans un article de Meyer (1992) sur le plan comptable russe fait allusion aux méthodes d'évaluation) (Richard, 1995c).

### **3.4.3. Adoption des principes des comptabilités de type capitaliste**

Les études sur les pays de l'Europe de l'est et du centre ont montré que la panoplie des principes comptables occidentaux ont remplacé les anciens principes communistes. La liste n'est pas toujours exhaustive dans les travaux de recherche, mais les principaux y sont relatés comme les principes d'entité, de continuité, de constance des méthodes, de prudence, de rattachement des charges aux produits, de non-compensation et d'intangibilité, etc. A côté des principes énumérés dans la quatrième directive qui est l'une des sources de référence pour les normalisateurs des pays européens, un amalgame possible entre les origines européennes continentales et anglo-saxonnes n'est pas écarté à travers l'introduction dans certaines législations du principe de la prééminence de la substance sur la forme. Deux exceptions ont été soulevées par Richard (1997) : ce sont celles de la Russie et de la Bulgarie qui sont, selon l'auteur, révélatrices de l'influence de l'IASC de l'époque.

Ces principes sont inscrits dans presque tous les pays européens en transition dans une loi comptable leur conférant une importance particulière.

Néanmoins, le modernisme des textes réglementaires ne permet pas de se faire une idée de la réalité. Richard (2000) parlant de la législation russe semble sceptique quant à la mise en application des principes comptables pour deux raisons essentielles :

*" - en premier lieu, on sait qu'à un même signifiant peuvent correspondre des signifiés très différents ;*

*- en second lieu, dans le contexte particulier de la Russie, l'application de principes si clairs soient-ils n'est pas toujours acquise."* (Richard 2000, p. 346)

Parmi ces principes, deux semblent être indispensables, intégrés d'office, et appliqués dès le début du processus. Ce sont les principes d'entité et de prudence. Ils ont été aussi les deux principes qui ont été explicitement analysés et abordés dans les articles étudiés.

### ***Principe d'entité comptable et nouvelle représentation de l'entreprise***

En comptabilité d'entreprise,

*" Le concept d'entité pourrait être défini comme un espace d'intérêt économique appartenant à un individu ou à un groupe d'individus déterminé. Les frontières d'une entité économique telle qu'elle est définie sont identifiables. Elles peuvent être identifiées à travers l'intérêt d'un individu ou d'un groupe d'individus ou à travers la nature des intérêts de cet individu ou de ce groupe d'individus. Une entité économique est composée d'événements, de l'utilisation des ressources (tangibles et intangibles, quantifiables ou non quantifiables) qui ont un impact direct sur l'intérêt d'un individu ou d'un groupe d'individus. Cette définition donnée à la notion d'entité économique est celle vue sous l'angle des utilisateurs. Le concept d'entité est indispensable à la comptabilité. Le rôle du concept d'entité dans la comptabilité consiste à donner les références pour déterminer lesquelles des informations sont pertinentes." (Rapport publié par 1964 Concepts and Standards Research Study Committee, publié dans Accounting Review, 1965, p. 358, notre traduction)*

Ce rôle du concept entité dans la comptabilité avait été déjà mentionné dans le rapport de révision du comité de recherche sur les concepts et les normes comptables des États-Unis en 1957<sup>51</sup>. La

<sup>51</sup> *"This role was recognized in the 1957 Revision when it was stated : "The business entity concept provides a basis for identifying economic resources and activities with specific enterprises, and thus for defining the area of coverage appropriate to a given set of records or reports." (American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements – 1957 Revision", The Accounting Review, octobre 1957, pp. 536-546).*

quintessence même du concept entité dans la comptabilité réside dans l'espace des intérêts économiques et non pas dans la forme administrative ou juridique de l'organisation. Cependant, les frontières d'une entité juridique et celle d'une entité économique très souvent se superposent ; de même les délimitations de la responsabilité d'une entité administrative et celles d'une entité économique coïncident. C'est pourquoi la définition d'une entité économique n'est pas totalement différente de la définition d'une entité juridique. Pour tracer les frontières d'une entreprise, il faut identifier l'individu ou le groupe d'individus dont les relations avec l'entreprise reposent sur une base légale, par exemple détenteur des actions d'une entité juridique. Le concept d'entité va délimiter l'espace de représentation des intérêts de l'individu ou du groupe d'individus.

En résumé, le principe d'entité comptable sous-jacent au droit du commerce et au droit des sociétés privées définit les contours de l'entité comptable qui fixe les obligations et les droits de l'entreprise en tant que personne morale et donc de ses propriétaires. Ce principe est lié à la conception de l'entreprise et de son positionnement au sein de l'économie. Le principe d'entité comptable repose sur la conception d'une entreprise autonome financièrement et rend compte des droits de prise de décision sur l'activité économique et de ceux concernant l'appropriation du surplus économique par ses propriétaires qui était abolie dans l'économie communiste.

Le principe d'entité est la pierre angulaire de la théorie comptable anglo-saxonne selon laquelle l'information comptable concerne l'entreprise en tant que entité indépendante de ses propriétaires et des autres entreprises (Tang et Lau, 2000, p.85). Toutefois, le principe d'entité n'apparaît pas dans la littérature comme une réelle nouveauté dans les réformes comptables dans les pays en transition car il est souvent assimilé au droit des sociétés ou présenté en filigrane dans la notion de propriété du capital et la présentation du bilan (Krzywda, Bailey et al., 1995 ; Garod et McLeay, 1996 ; Jaruga, 1996)

### ***Principe de prudence et libéralisation des marchés***

Le principe de prudence est l'un des premiers principes comptables occidentaux qui s'est imposé suite à la libéralisation des prix et l'introduction de la coordination par les marchés : c'est le cas dans *les pays d'Europe de l'Est* (Bailey, 1995 ; Cabagnols, 1996 ; Richard, 1997) ; *les pays de l'Europe centrale* (Garod et McLeay, 1996) ; *Russie* (Meyer, 1992) ; *Hongrie* (Boross et al.,

1995) ; **Pologne** (Krzywda, Bailey et al., 1995, 1996) ; **Chine** (Eвраert et Ding, 2000 ; Ezzamel, Xiao et al., 2007) ; **Roumanie** (Dutia, 1995) etc.

Si le principe de prudence est intégré d'office dans toutes les nouvelles législations comptables nationales, sa mise en application, est par contre, l'un des thèmes de discordance entre les institutions gouvernementales et le monde des affaires dans presque tous les pays étudiés. Le principe de prudence traduit au travers des provisions est au cœur du débat entre les deux orientations de la comptabilité d'entreprise dans les pays en transition : fiscale et économique. Le principe de prudence concerne différents types de réalité économique : d'une part, les amortissements qui existaient déjà dans la comptabilité axée sur le calcul des coûts de revient ; et, les provisions pour refléter les risques probables. Le principe de prudence est au cœur des problématiques que soulèvent les calculs de provisions dans la pratique. Il est souvent un élément d'incohérence entre la législation comptable et la législation fiscale et renvoie à un conflit d'intérêt entre l'État – représentant de l'intérêt public et les entreprises devenues des entités économiques indépendantes. Les auteurs parlent d'une application partielle ou d'un décalage pour des raisons de contingence nationale.

La traduction du principe de prudence dans le cas chinois est une illustration de la prise en compte des spécificités nationales dans la mise en opération des principes importés de l'étranger.

*"La pratique comptable chinoise connaît des spécificités. C'est le cas pour le principe de prudence qui est partiellement appliqué, malgré sa reconnaissance dans les normes générales. Très strictement respecté, le principe du coût historique interdit en pratique toute réévaluation des actifs. De même, l'évaluation en fin d'exercice des titres ou des stocks à leur valeur minimale est interdite. Quant aux durées d'amortissement, malgré leur réduction par la réforme de 1993, elles restent supérieures aux moyennes internationales. L'amortissement linéaire est le plus répandu ; le système accéléré n'est autorisé que dans certains secteurs de pointe et sous réserve de l'agrément des autorités fiscales. Enfin deux catégories seulement de provisions sont reconnues, celles pour créances douteuses et celles pour dépréciation des stocks et de surcroît, avec un taux de prélèvement plafonné dans les deux cas à 0.5% des soldes annuels des comptes clients et des comptes de stocks."*  
(Eвраert et Ding, 2000)

Quoique des écarts persistent dans leur mise en application, l'introduction des deux principes comptables d'entité et de prudence dans la nouvelle législation est une reconnaissance de la

propriété privée et des aléas inhérents des marchés. Ces deux principes sont les deux principes les plus discutés et étudiés dans la littérature.

D'autres principes ont été abordés tels que le principe de rattachement des charges et produits ; de la prééminence de la substance sur la forme, de la continuité ou du "*True and Fair View*" (Boross et al., 1995 ; Krzywda, Bailey et al., 1996 ; Richard, 1997 ; Chiapello et Ding 2004) , mais ils n'ont pas bénéficié d'un intérêt particulier de la part des chercheurs. Ils ont été cités parmi les principes comptables de base des comptabilités de type capitaliste adoptés en bloc dans les nouvelles législations comptables accompagnant le passage vers l'économie de marché.

La section suivante (§ 3.4.4.) est consacrée aux différentes formes comptables qui ont connues des transformations tout au long du processus de la transition économique.

#### **3.4.4. Transformations des formes comptables**

##### ***Représentation comptable du capital et financements privés pour les entreprises***

L'une des nouveautés dans le nouveau plan des comptes des pays en transition est la classe des comptes de capital. Le retrait de l'État de la sphère économique, la reconnaissance de la propriété privée ont entraîné l'émergence du droit privé, la création des entreprises privées et l'élaboration d'une comptabilité d'entreprise "privée" capitaliste. L'entreprise privée est définie sur le plan comptable par la création de la classe des comptes intitulée "capital", comptes destinés à accueillir les capitaux privés des actionnaires. Ces comptes de capital remplacent la classe des comptes "sources de fonds" (Jaruga, 1993 ; Gervais et Zheng, 1994 ; Boross et al., 1995 ; Garrod et McLeay, 1996 ; Richard, 1997 ; Chiapello et Ding, 2004 ; Paul, 2007).

Ces deux expressions reflètent la différence fondamentale liée au mode de financement des entreprises, collectif d'État dans le communisme et privé dans le capitalisme. Il n'existait pas conceptuellement en économie communiste le mot "capital" comme on l'entend en économie capitaliste, si ce n'est par abus de langage. La présentation du bilan avec la distinction nette entre les financements d'origine privée en provenance des actionnaires privés et les emprunts bancaires est la concrétisation du concept d'entreprise privée émanant du droit des sociétés privées. Le

principe d'entité qui détermine les responsabilités de l'entreprise exige une distinction entre les propriétaires et les autres profils de créanciers comme les banques, les fournisseurs, l'État ou autres. La séparation des capitaux propres et des dettes reproduit les schémas des responsabilités légales de l'entreprise vis-à-vis de ses partenaires (tableau 3.12.). Ces schémas comptables permettent de visualiser les rapports sociaux entre les différents acteurs économiques, déterminent leurs responsabilités, leur droit et par ce fait les règles de répartition du surplus ou profit dégagé.

**Tableau 3.12. : Définitions comptables du concept de "Capital"**

<b>Comptabilité communiste</b>	<b>Comptabilité capitaliste</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Pas de financement privé, pas de comptabilité donc pas de concept de capital [Bailey, 1995]</li> <li>– Absence de concept de capital [Schroll, 1995]</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Le concept de capital existe en comptabilité capitaliste.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Absence d'un concept de 'capitaux propres' familiers aux occidentaux.</li> <li>– Mais si l'on se place du point de vue de l'État dispensateur de tous les moyens de financement, le concept de capital se confondait avec celui du total des ressources.</li> </ul> <p style="text-align: center;"><b>Capital = Passif</b></p> <p style="text-align: right;">[Richard, 2000]</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>Capital = Capitaux propres</b> tout ce qui revient de droit aux propriétaires (capitaux initiaux et bénéfices non distribués cumulés et/ou réserves)</li> </ul>

Si la propriété privée est la caractéristique principale du capitalisme, la traduction du concept de capital en comptabilité capitaliste représente le premier axe de changement dans la transformation de la comptabilité communiste en comptabilité capitaliste.

### ***Concept d'actif comptable et entreprise privée***

L'actif défini comme l'utilisation par une entreprise des ressources qui sont mises à sa disposition est étroitement lié à la définition de l'entreprise. La transition économique qui a enclenché une transformation de l'organisation économique communiste, souvent reflétée dans la littérature comme une méga-entreprise ou une mono-corporation, en une multitude d'entités indépendantes sur les plans juridique, comptable, financier et fiscal qualifiées d'entreprises privées prenant des formes variées a entraîné une nouvelle conception de l'actif des entreprises. Étudions sa

définition capitaliste puis comparons-la avec son équivalente communiste pour identifier les différences et/ou similitudes.

Richard (1992) dans une étude sur le concept d'actif a écrit :

*« (...) le point de départ de cette conception est que la comptabilité doit avant tout permettre une mesure exacte de la rentabilité des capitaux investis c'est-à-dire du rapport entre le revenu des capitaux investis et les capitaux investis. Nous montrerons que le respect de cette condition conduit à définir l'actif du bilan d'une entreprise comme « l'ensemble des ressources engagées (non consommées) par les apporteurs de capitaux, évaluées selon certains principes comptables de caractère économique. » (Richard, 1992, p.3)*

La différence fondamentale réside dans *le point de départ* selon la définition de Richard : la comptabilité communiste ne cherche pas à mesurer la rentabilité des capitaux investis et le concept de capital comme nous l'avons expliqué précédemment était inexistant, inconnu en comptabilité communiste.

Si nous comparons les fonds d'un tableau de fonds communiste aux actifs du bilan capitaliste, nous verrons que leur contenu est différent. Pour l'entreprise communisme les fonds sont des dons sans contrepartie, tandis que pour l'entreprise capitaliste l'actif est une allocation exigeant une rente sur son utilisation<sup>52</sup>. Le concept d'actif est un concept nouveau qui va se substituer au concept de fonds dans la comptabilité d'entreprise avec le processus de transition économique.

Des éléments d'actif inexistant en comptabilité communiste sont intégrés dans la nouvelle comptabilité. Richard (2000) donne un exemple avec la comptabilité russe :

*"(...) le renouveau des relations de marché a entraîné la réapparition au bilan des terrains, des éléments classiques de la propriété intellectuelle, des titres (de participation et de placement) et la réinsertion des amortissements en déduction des valeurs brutes (principe de l'inscription de l'actif pour sa valeur nette). Par contre les pertes sont toujours à l'actif, par ailleurs beaucoup d'entreprises continuent à supporter parmi leurs immobilisations le poids des actifs sociaux légués par l'ancien régime." (Richard 2000 p. 346)*

Le mot "fonds" utilisé en comptabilité communiste (Bulgarie, Hongrie, RFA, U.R.S.S, Chine, etc.) est basé aussi sur une conception physique de l'actif qui pourrait trouver une part

---

<sup>52</sup> La définition d'un actif mise à jour par la réglementation CRC 2005 selon laquelle :

*"Un actif est un élément identifiable du patrimoine, ayant une valeur positive pour l'entité, qu'elle contrôle du fait d'événements passés, et dont elle attend des avantages économiques futurs."*

Or d'après le Plan Comptable Général, le terme actif peut désigner également "tout élément de patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité" sous réserves d'exceptions (cas des biens de faible valeur par exemple).

d'explication dans l'absence de marché sur certaines natures de produit ou de service. Le mimétisme réglementaire a obligé les législateurs des pays en transition à introduire des notions qui leur étaient totalement étrangères donc difficiles à traduire en langage comptable comme les notions d'immobilisations intangibles, ou d'immobilisations financières (Meyer, 1992 ; Cabagnols, 1996 ; Richard, 2000).

**Tableau 3.13. : Éléments d'actif en comptabilité communiste et capitaliste**

<i>Comptabilité communiste</i>	Comptabilité capitaliste
<i>Actif de production</i> - <i>actif immobilisé (terrains exclus)</i> - <i>actif circulant</i> - <i>actif spécifique</i>	Actif de production - actif immobilisé corporel (tous les actifs corporels participant à l'activité économique de l'entreprise et dont l'entreprise est propriétaire) - actif immobilisé incorporel - actif financier - actif circulant
<i>Actif hors production</i> - <i>actif immobilisé : écoles, crèches, maisons de repos, infirmeries, exploitations agricoles pour les salariés etc.</i>	Non

Dans la catégorie des actifs, une étude est dédiée à la notion du *goodwill*. Dans la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition, ce thème est très peu traité. Aldona Kamela-Sowínska (1995), Professeur à l'Académie économique de Poznan en Pologne, lui a consacré un article qui nous permet d'avoir une version officielle de ce concept et ce qu'il représente en contexte de transition économique. Comme nous le savons, la stabilité de l'économie planifiée exclut toute possibilité de faillite des entreprises et l'idée même de vendre une entreprise est impensable. Les notions de faillite, de *goodwill* n'avaient pas de sens dans une telle conjoncture. En Pologne, le terme "*goodwill*" apparaît pour la première fois dans la législation polonaise le 15 janvier 1991 dans un décret promulgué par le Ministère des Finances concernant les principes comptables. Comme l'auteur n'a pas précisé si le mot anglais a été utilisé ou s'il est traduit, nous maintenons le terme utilisé dans l'article "*Goodwill in the process of privatization in Poland*" (Kamela-Sowinska, 1995).

Au paragraphe 33, alinéa 3 du dit décret, a été défini le concept de "*goodwill*" comme suit :

*"Le goodwill est la différence entre le prix payé au vendeur pour l'acquisition d' une unité et ses composantes et la valeur inférieure de cette unité ou de ses composantes qui est reflétée dans les livres comptables du vendeur le jour où a eu lieu l'acte de vente."* (Kamela-Sowinska 1995, p. 771, notre traduction).<sup>53</sup>

L'auteur précise que l'expression "valeur de l'entreprise" (notre traduction de *"value of an enterprise"*) utilisée dans la définition officielle est celle qui contient aussi la valeur des intangibles donc elle s'apparente à la notion de goodwill. En revanche, parlant de la valeur de l'entreprise, l'auteur a souligné une certaine confusion entre deux expressions "valeur de l'entreprise" et "valeur nette des actifs de l'entreprise" (notre traduction de *"net value assets of an enterprise"*). La différence entre ces deux valeurs est ce que l'auteur appelle par goodwill qui est assimilé à la valeur des intangibles qui ne figurent pas dans les comptes. La notion de goodwill illustre le processus de mise en place des marchés comme substitut à la coordination par le plan et introduit la forme comptable "immobilisation intangible" inexistante dans l'économie communiste.

### ***Problèmes d'évaluation des actifs***

La politique d'ouverture du capital des anciennes entreprises étatiques a soulevé dans la plupart des pays en transition le problème de l'évaluation des actifs dont les marchés étaient inexistantes. Les entreprises communistes étaient créées dans l'objectif d'une existence pérenne et en développement continue afin de répondre aux besoins de la population. Toutes les entités de production communistes n'avaient pas de statut indépendant et elles faisaient partie du patrimoine national dont les propriétaires sont le Peuple dans son ensemble. Elles n'auraient donc pas à être vendues et la question serait à qui ?

Le problème d'évaluation des actifs a été soulevé par plusieurs auteurs (Boross, et al., 1995 ; Kamela-Sowinska, 1995 ; Garrod et McLeay 1996 ; Krzywda, Bailey et al., 1996). Garrod et McLeay (1996) dans leurs études sur les pays d'Europe centrale ont souligné les difficultés que rencontrent les gouvernements dans la fixation de la valeur des anciennes entreprises étatiques pour émettre des actions et les vendre.

---

<sup>53</sup> *"Goodwill is calculated as a difference between the price paid to the seller for a unit or its organized part and the lower value of unit or its organized part which is shown in the seller's books on the day the sale is effected."* (Kamela-Sowinska, 1995, p.771)

*"Le premier type de problème que nous voulons souligner concerne l'évaluation des actifs. Bien que certains observateurs aient conclu qu'une évaluation réaliste selon les règles des affaires est quasi impossible en l'absence d'un marché de capital libre, il est pourtant clair qu'un programme de privatisation politiquement acceptable nécessite, la condition minimale suivante : l'attribution des valeurs raisonnables aux différentes unités d'entreprise. La plupart des méthodes d'évaluation des entreprises repose sur les deux états comptables, le bilan et le compte de résultat. Certains gouvernements des pays d'Europe centrale ont introduits des règles de retraitement pour les rapports comptables des entreprises."*<sup>54</sup> (Garrod et McLeay, 1996, p. 7)

Le concept de prix de marché est une autre incohérence venant de l'écart entre le discours juridique et le contexte socio-économique. L'exemple du goodwill, d'une part met en avant la difficulté du processus d'intégration et de création des concepts nouveaux et de l'autre fait ressortir le rôle de la cognition assuré par la comptabilité dans ce processus. Le concept de goodwill initie les personnes au mécanisme de marché et leur inculque les concepts de prix (de marché), de profit. L'opinion générale semble toujours considérer la réforme comptable comme la conséquence de la transition économique, il nous semble qu'en se métamorphosant pour incorporer les caractéristiques de l'économie capitaliste, la nouvelle comptabilité apporte une visibilité plus tangible et plus concrète de ce que veut dire l'expression économie capitaliste.

Si on considère que le mot "capitalisme" désigne un marché où il y a des entreprises privées qui vendent des produits et se vendent, chacune porte un chiffre qu'on appelle le prix. Et ce chiffre représente la somme d'argent promise par le marché aux propriétaires s'ils vendent leur entreprise.

Le changement du concept d'actif est directement lié à la conception de l'entreprise et de ses relations avec les différents agents économiques dont l'État. C'est pourquoi, un changement dans la conception de l'entreprise entraîne la remise en question de la notion d'actif.

---

<sup>54</sup> *"The first set of problems which we would highlight are those relating to **the valuation of asset**. Although some observers have concluded that realistic business valuation is almost impossible in the absence of an open capital market (Young 1992), it is equally clear that a politically acceptable privatisation programme requires, at the very least, the assignment of reasonable values to business units. Many of the valuation approaches that have been used are closely wedded to balance sheet and income statement items, and a number of central European governments have introduced restatement rules for use in corporate accounting reports."* (Garrod et McLeay, 1996, p. 7, mise en gras par les auteurs)

### *Notions de produit et charge en comptabilité marchande*

Le concept de produit est abordé dans la littérature principalement quand les auteurs faisaient une étude critique à l'encontre de la comptabilité communiste souvent considérée comme une comptabilité de caisse – qualification récusée par Richard (2000) quand l'auteur discutait de la comptabilité soviétique. La notion de produit en économie planifiée fait référence celle des ventes réalisées et encaissées.

C'est la raison pour laquelle peu d'auteurs considèrent une réelle transformation en ce qui concerne le concept de produit comptable. En revanche, la transformation du contenu du concept de produit est reliée à la libéralisation des prix dirigés. Or ce qui diffère dans le concept de produit entre ces deux systèmes ne réside pas uniquement dans le fait que les ventes sont encaissées ou non. En économie capitaliste

*"(...) il existe deux grandes conceptions du produit :*

*- celle qui donne la priorité à la production vendue (comme c'est généralement le cas dans les pays anglo-saxons) ;*

*- celle qui donne la priorité à la production globale (vendue, stockée et immobilisée) (comme c'est le cas de la France de façon obligatoire pour les comptes sociaux ou en Allemagne de façon opérationnelle)." (Richard, 1997, p. 369)*

Il est particulièrement intéressant de noter, selon Richard (1997), la grande diversité des attitudes prises par les pays d'Europe de l'Est. Différentes solutions ont été observées d'un pays à un autre. Aujourd'hui, on peut observer toutes les variantes du concept de produit, depuis la production globale jusqu'à la production réalisée en passant par la production vendue. Néanmoins les objectifs recherchés ne sont plus les mêmes.

Prenons l'exemple de la Russie (Richard, 2000). En Russie,

*"(...) auparavant, le choix des ventes encaissées s'imposait pour "motiver" les entreprises, maintenant le même choix s'impose, en fiscalité, pour des raisons de prudence : une vente livrée, dans un marché instable et incertain, n'est pas forcément encaissée, de sorte que plutôt que de recourir au mécanisme complexe des provisions pour créances douteuses, la plupart des entreprises russes préfèrent décaler l'apparition du profit au moment de l'encaissement, comme elles faisaient traditionnellement." (Richard, 2000, p. 349)*

La problématique sous-jacente du choix d'une des deux conceptions existantes relève de la question de savoir si le produit comptabilisé est fiable pour participer au calcul du résultat.

Le concept de charge et le concept de produit sont deux concepts qui sont étroitement liés. C'est pourquoi le concept de charge est peu discuté dans les articles étudiés. Il est évoqué en parallèle avec le concept de produit dans la présentation du principe de rattachement des charges aux produits dans le calcul du résultat de la période. Le concept de charge est aussi tributaire de l'organisation de l'économie qui détermine la nature des relations que noue l'entreprise avec les producteurs de ces charges. Une charge est une ressource consommée pour créer de la richesse. Dans une économie régie par le marché, le rapprochement des produits (revenus) et des charges correspondantes pour créer les revenus enregistrés est un objectif prioritaire car c'est un moyen pour mesurer le surplus dégagé de l'activité engendrant ce montant de revenus, appelé résultat. Par conséquent, la définition d'une charge dépend de la conception de l'entreprise et du concept de résultat qu'on veut mesurer.

### ***Concept de résultat et libéralisation des marchés et des prix***

Pour reprendre les mots de Stiglitz cité par Bailey (1995), il existe un lien symbiotique entre le prix et la comptabilité d'entreprise. Le prix affecte tous les postes de la comptabilité car celle-ci qu'elle soit communiste ou capitaliste est caractérisée par une uniformité dans le choix de l'unité d'expression qu'est la valeur monétaire. Le prix est la valeur monétaire d'une unité comptable comme un équipement, un actif, un produit fini, une unité de matière première, la rémunération, une charge calculée, les amortissements etc. En effet, le prix est l'une des différences fondamentales: prix bureaucratique versus prix de marché (Chiapello et Ding, 2004).

Indirectement en modifiant le contenu des produits et des charges, le prix affecte le résultat comptable. Le résultat qui était prévisible et prédéterminé en économie planifiée devient une inconnue dans l'équation capitaliste. L'incertitude du marché traduite par cette imprévisibilité du résultat comptable renvoie à l'intégration du concept de prudence dans la comptabilité capitaliste et l'émergence des charges calculées, qui n'existaient pas en comptabilité communiste.

*"La différence émane aussi de la conception du résultat : dans l'entreprise communiste, la définition du résultat était conçue pour mesurer l'appropriation des richesses par l'État central. Tandis que dans l'entreprise capitaliste libérale, il s'agit fondamentalement de mesurer l'appropriation des richesses par les capitalistes individuels qui ont le pouvoir au sein de l'entreprise, c'est-à-dire les apporteurs de capitaux propres. Dans ce dernier cadre, le résultat est donc défini comme la différence entre les produits et la rémunération des tous les facteurs autres que le 'capital (propre)*

*c'est-à-dire les fournisseurs, le personnel, les prêteurs, et l'État. A la différence de l'entreprise capitaliste, les amortissements, les intérêts et les impôts sont donc des charges. (...) Les composantes de la formule ne sont pas les mêmes, et le résultat non plus." (Richard, 1997, p.368)*

A qui revient ce solde appelé résultat, profit ou richesse ? C'est aussi sur le terrain de la comptabilité d'entreprise que se déroulera ce débat économique et idéologique.

### ***Notion de résultat et fiscalité***

Le conflit d'orientation des règles d'évaluation résulte du concept de résultat et l'acceptation de deux résultats : l'un comptable et l'autre fiscal. L'information comptable reste une source d'information principale au service de l'État comme en Russie (Richard, 2000) ; Chine (Gervais et Zheng, 1994) ; dans les pays d'Europe de l'Est (Krzywda, Bailey et al., 1995). Dans beaucoup de pays en transition, la réglementation fiscale constitue des contraintes non négligeables sur la réglementation comptable. La comptabilité dans beaucoup de pays est encore très fortement conditionnée par la fiscalité d'entreprise. Les incohérences entre les textes réglementaires fiscaux et comptables sont dénoncées dans la littérature. Richard (2000) le démontre par l'exemple sur la réforme comptable russe :

*"Bakaev reconnaît (en 1995) qu'en pratique, les comptables russes enregistrent les seules charges admises fiscalement, ce qui conduit selon ses propres termes, à une "domination fiscale" et à une "baisse ou à un manque d'intérêt pour la gestion opérationnelle". Cette situation prévaut encore, semble-t-il en 1998, puisque Semenova (1998, p. 42) indique que beaucoup d'organisations russes ne se hâtent pas de les appliquer (les textes comptables) et continuent à suivre les textes fiscaux." (cité par Richard, 2000, p. 350)*

### **3.4.5. Transformations des états comptables**

#### ***Distinction capitaux propres et dettes dans la présentation du bilan***

La différence entre un bilan émis par les entreprises étatiques dans une économie dirigée et celui publié par les entreprises dans une économie capitaliste est la plus visible et la plus discutée dans les articles. La refonte de la présentation du bilan a été mentionnées dans les études portant sur les différents pays en transition : **Chine** (Gervais, 1996 ; Tang et Lau, 2000 ; Chiapello et Ding, 2004) ; **Hongrie** (Boross, et al., 1995 ; Borda et McLeay, 1996) ; **Pologne** (Jaruga, 1993 ;

Krzywda, Bailey et al., 1995) ; *République Tchèque* (Schroll, 1995) ; *Roumanie* (Dutia, 1995 ; Richard, 1995) *Russie* (Richard, 1995, 2000) ; *Yougoslavie* (Petrovic et Turk, 1995) ; *les pays d'Europe centrale* (Garrod et McLeay, 1996)

Le *reporting* comptable et financier est le thème le plus abordé dans les articles. Le format et le contenu des documents de synthèse ont été repensés. La séparation claire et nette entre les capitaux propres (investissements en provenance des actionnaires) et les dettes est la traduction comptable visible de la reconnaissance de la propriété privée. A la place d'un tableau de fonds qui vise à montrer aux autorités hiérarchiques communistes que les règles de consommation ont été scrupuleusement respectées, le bilan capitaliste offre des informations à une pluralité d'utilisateurs dont les actionnaires, les gestionnaires, les banquiers, les parties prenantes de l'entreprise.

Le bilan capitaliste fournit un schéma global des capacités dont dispose l'entreprise et des obligations légales et économiques qu'elle a vis-à-vis des parties prenantes tandis que le bilan communiste adopte plutôt un format d'inventaire des moyens de production classés par finalité d'utilisation (déterminée par les organisateurs du Plan de production).

Le tableau 3.14. est une illustration de changement de format de présentation du bilan chinois.

**Tableau 3.14. : Illustration de changement de format de présentation du Bilan**  
Cas de la Chine

<b>Comptabilité communiste</b>		<b>Comptabilité capitaliste</b>	
<b>Tableau d'équilibre des fonds</b>		<b>Bilan</b>	
<b>Fonds utilisés</b>	<b>Sources des fonds</b>	<b>Actif</b>	<b>Passif</b>
<i>Fonds fixes</i>	<i>Sources de fonds fixes</i>	Actif circulant	Passif circulant
<i>Fonds circulants</i>	<i>Sources de fonds circulants</i>	Actif fixe	Dettes à long terme
<i>Fonds spécifiques</i>	<i>Sources de fonds spécifiques</i>	Actif intangible et autres actifs	Capitaux propres
<i>Total</i>	<i>Total</i>	Total	Total

*Equation du tableau des fonds:*  
*Fonds utilisés = Sources de fonds*

**Equation du bilan:**  
**Actif = Dettes + Capitaux propres**

Source : Tang et Lau (2000, p.87)

### ***Disposition des charges et produits et modification du compte de résultat***

Le compte de résultat ne figure pas réellement sur la liste des changements étudiés dans la littérature car en termes de structure il semble ne pas avoir connu trop de bouleversement pour les auteurs étudiés.

Richard a souligné qu'à l'instar de la comptabilité anglo-saxonne, la comptabilité soviétique était de type moniste (l'intégration entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière ayant d'ailleurs été portée à un degré total que n'ont jamais connu les États-Unis).

La structure dans la disposition des postes de produits et des charges entre un compte de résultat soviétique et un compte de résultat américain est presque semblable. S'il existe une différence, celle-ci réside plutôt dans leur évaluation et le résultat qui est la résultante de la déduction des charges aux produits.

En résumé, le postulat implicite adopté par la majorité des auteurs est la suivant : la réforme comptable est un processus automatique déclenché par la transition économique. Or si les changements s'imposent, la transformation ne se fait pas sans heurts. Le refrain soulignant les difficultés dans la mise en application de la nouvelle réglementation ou l'introduction de nouveaux concepts inexistant pendant la période communisme nécessite des éclairages provenant de l'évolution de l'environnement économique, des entreprises, des Comptables et des utilisateurs potentiels de l'information comptable. La comptabilité est définie comme une forme de représentation de la réalité économique. Il serait intéressant de voir comment se transforme l'ancienne représentation pour prendre la forme de la nouvelle. Les auteurs adoptent une approche plus factuelle que processuelle. Les amortissements et la fiscalité qui incarnent le bras de fer entre l'État et les anciennes entreprises étatiques devenues des personnes morales dotées d'un statut indépendant n'ont ainsi pas suscité d'intérêt chez les auteurs. Or ce sont deux aspects de la comptabilité d'entreprise auxquels les États ont apporté le plus d'attention dans leur accompagnement de leur retrait du fonctionnement de l'économie. En effet, l'un des devoirs des compagnies étatiques en économie communiste était de contribuer au budget de l'État et leur autonomisation s'est traduite par une nécessité de changer toutes les règles de fonctionnement étatique.

### ***Conclusion – Résumé du chapitre 3***

En guise de conclusion du chapitre 3 sur la revue de la littérature sur les transformations observées dans le domaine de la comptabilité d'entreprise dans les pays en transition nous pouvons tirer les constats suivants :

- les transformations comptables observées dans les différents processus de transition figurent parmi les caractéristiques des idéaux-types de comptabilité que nous avons élaborées dans les chapitres 1 et 2. Ces transformations peuvent être considérés comme les axes de changements comptables névralgiques (Richard, 1997) dans le passage vers le capitalisme ;
- les transformations ont été interprétées par les auteurs à la lumière de différents angles d'approche (tableau 3.7.), mais elles ont été unanimement reliées au processus de transition économique ;
- rares ont été les études cherchant à montrer l'évolution de ces transformations comme processus d'accompagnement de la transition économique. Les auteurs se sont plus intéressés aux formes comptables d'arrivée c'est-à-dire à celles qui sont considérées comme des formes de comptabilité de type capitaliste.

La revue de la littérature a contribué à renforcer notre cadre d'analyse *idéaltypique* qui nous sert maintenant de grille d'analyse dans l'étude empirique avec la transition économique vietnamienne dans la deuxième partie de notre thèse. En partant des résultats affirmés au travers différents cas nationaux, avec une approche historique, nous essayons maintenant avec le cas Viêt-nam montrer quelles formes comptables sont les plus exposées aux changements économiques et comment elles ont évolué pour les accompagner et les traduire.

L'encadré 3.1. suivant propose une synthèse des transformations comptables évoquées et étudiées dans la littérature sous forme de présentation comparative avec les caractéristiques des comptabilités types : communiste (Chapitre 1) et capitaliste Chapitre 2).

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

Idéal-type de la comptabilité communiste (1)	Transformations de la comptabilité étudiées dans la littérature (tableau 3.7.)	Idéal-type de la comptabilité capitaliste (2)
<p>1.CC – Enregistrement en valeur monétaire basé sur de nombreuses normes en quantités – Objectifs de la comptabilité: outil de contrôle de la réalisation du Plan – Plan de comptes unique par secteur – Un seul profil d'utilisateur : les instances gouvernementales</p> <p>2.CC – Importance du Bilan pour recenser les ressources allouées – Correspondance entre fonds et sources de fonds classés par type d'emplois – Un format spécifique du compte de résultat communiste permettant de mesurer les écarts entre le résultat planifié et le résultat réalisé – Distinction entre deux formes d'actif : • Actif pour la production • Actif hors-production</p>	<p>● Objectifs de la comptabilité ● Format du bilan</p> <p>● Concept d'actif</p>	<p>1.CK – Le calcul en capital basé sur les valeurs monétaires. – L'importance du compte Capital pour refléter l'ensemble des choses de nature diverse injectées dans le circuit de production en vue de mesurer le surplus dégagé. – La présentation économique du bilan avec la distinction du capital fixe et circulant.</p> <p>2. CK – L'actif est défini comme une ressource destinée à participer au processus de création de richesse. – La boucle entre le Compte de résultat et Bilan décrit le circuit ininterrompu du capital, le résultat est destiné à être réinjecté dans la roue d'auto expansion du circuit.</p>
<p>3.CC – Pas de distinction entre les origines des différentes sources de fonds – Pas de compte Capitaux propres identifiant une catégorie spécifique d'apporteurs de fonds – L'entité comptable n'est pas autonome et ne dispose pas de ses emplois de fonds comme elle l'entend.</p>	<p>● Principe d'entité ● Concept de résultat</p>	<p>3.CK – Le principe de l'entité en comptabilité délimite les frontières de la firme capitaliste et concrétise la séparation juridique du capital de la firme et le patrimoine personnel des propriétaires du capital investi. – Le mécanisme de déversement <i>automatique</i> du résultat dans les capitaux propres. – le surplus est le résultat net de toutes les charges de consommations et de toutes les obligations vis-à-vis des tiers.</p>
<p>4.CC – La charge salaire comptable n'est pas le prix d'échange du travail vendu par le salarié. Elle est un élément de coût dans la formule du coût complet de production : coût de consommation de la main d'œuvre – Existence de coûts liés aux services sociaux : ressources et emplois spécifiques inscrits au bilan</p>	<p>● Répartition du profit et notion de revenus individuels</p>	<p>4.CK – Les charges salariales représentent les coûts d'acquisition de la main d'oeuvre – Les travailleurs salariés n'ont pas droit d'accès au surplus dégagé par l'entreprise : c'est un trait <i>idéaltypique</i> (dans la réalité, la situation est plus nuancée, certains pays disposent de réglementation qui permet aux salariés de bénéficier une partie du profit net dégagé par l'entreprise).</p>
<p>5.CC – Méthodes d'évaluation uniformes : coût historique, coût complet de fabrication – Le concept de charge n'inclut aucun coût calculé – non réel et exclut les intérêts bancaires – Le résultat vise à mesurer les écarts entre les indicateurs de consommation standards et les réalisations</p>	<p>● Méthodes d'évaluation ● Principe de prudence ● Principe de prééminence du fond sur la forme ● Discussion sur la mise en application du principe de la "True Fair View"</p>	<p>5.CK – Des options de calcul des amortissements en fonction de l'exploitation des immobilisations mais aussi en fonction de l'évolution des marchés de ces immobilisations. – Des options de méthodes d'inventaire : intermittent ou permanent – Le principe de prudence et les charges calculées dans la détermination du résultat économique : les provisions pour risques et charges potentielles (ne sont pas pris les gains potentiels).</p>
<p>6.CC – Une seule source de réglementation comptable : administration centrale, Ministère des Finances – Inexistence d'une profession comptable autonome ; absence d'associations professionnelles en comptabilité – Inexistence d'une profession d'audit externe mais existence de contrôleur d'État. Rôle spécifique du Chef Comptable.</p>	<p>● Intégration des référentiels comptables étrangers ● Profession comptable ● Audit ● Utilisateurs ● Formation</p>	<p>6.CK – Existence des institutions représentatives de la profession comptable. – Des mécanismes de dialogue entre la profession et les instances gouvernementales dans l'élaboration de la réglementation comptable.</p>

Notes :

(1) : extrait de l'encadré 1.4. (Chapitre 1)

(2) : extrait de l'encadré 2.3. (Chapitre 2)



**DEUXIÈME PARTIE****ÉTUDE EMPIRIQUE DU CAS VIÊT-NAM**



## **Deuxième partie. Étude empirique du cas Viêt-nam**

La première partie de ce travail était consacrée à une revue de la littérature sur les éléments conceptuels de notre problématique. Elle consistait à faire émerger de la littérature de synthèse économique et comptable les caractéristiques des deux bornes théoriques des deux processus, la transition économique et la transition comptable. Les éléments conceptuels de la transition économique et comptables (chapitres 1 et 2) ainsi établis constituent une grille de lecture nous permettant ensuite d'étudier la littérature sur les réformes de la comptabilité dans les pays en transition tels que les pays d'Europe de l'Est, la Chine, la Russie etc.... (chapitre 3).

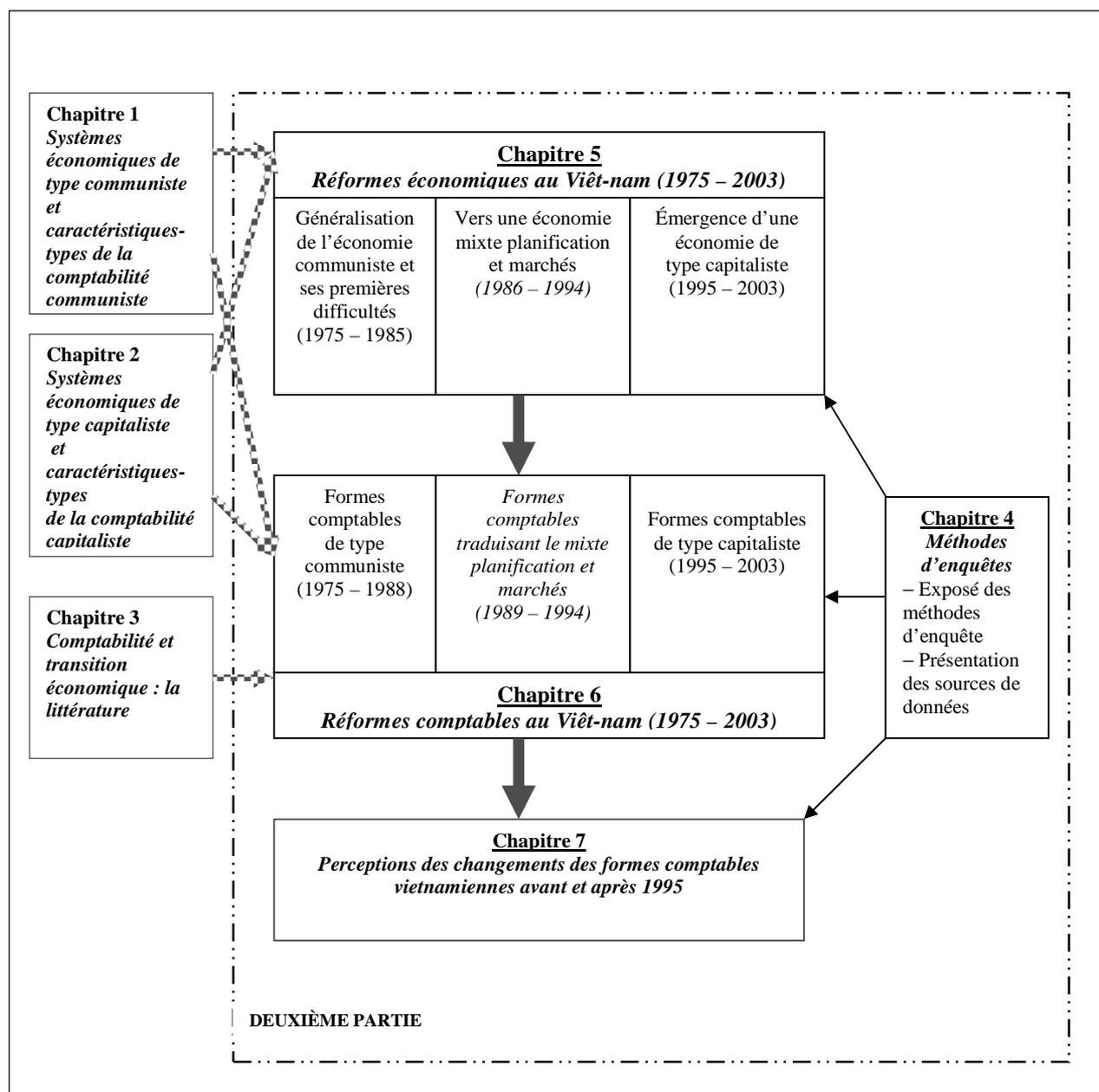
L'exercice de revue de la littérature des réformes comptables dans les pays en transition nous a permis, d'une part, de faire un état des lieux des travaux qui concernent en partie notre problématique – les liens entre les changements comptables et les changements économiques dans un contexte de transition post-communiste et, de l'autre, de déterminer les formes comptables dont les changements s'avèrent quasi incontournables dans le passage vers un système d'économie de type capitaliste.

La première partie est un préalable au traitement du cas Viêt-nam qui est l'objet de cette seconde partie et qui nous permettra de répondre à notre question de recherche :

<p><b>Dans quelle mesure les formes comptables traduisent-elles la transition économique <u>dans le cas du Viêt-nam</u> ?</b></p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

La figure 0.3 montre les liaisons entre chapitres concernant cette seconde partie. Nous allons juste après expliquer en quoi consiste les quatre chapitres qui composent cette partie.

**Figure 0.3. : Schématisation de la seconde partie**



Le **chapitre 4** (Méthodes d'enquête) expose dans un premier temps les raisons qui ont présidé au choix de la stratégie de recherche et des méthodes de collectes de données. Il cherche aussi à cerner l'intérêt, la validité et les limites du matériel empirique disponible. Dans un deuxième temps, nous procédons à la présentation du cas Viêt-nam et à des analyses descriptives des trois sources de données dont nous disposons puis nous expliquons comment celles-ci sont mobilisées dans l'étude empirique du cas Viêt-nam.

Au terme du chapitre 4, nous présentons les trois sources de données que nous avons utilisées:

- une base d'archive issue de la recherche documentaire sur les politiques économiques, les politiques financières, la législation sur les sociétés, les législations fiscale et comptable nous permet de localiser les faits ou événements précis qui ponctuent le processus de transition économique et de déterminer les dates clés dans les réformes économiques et comptables,
- des *récits de faits* recueillis auprès de Comptables<sup>55</sup> constituent une forme d'"archive orale" qui viennent compléter les archives documentaires. Ils nous apportent des éléments de compréhension et d'interprétation des faits ou des événements émergeant de l'analyse des archives documentaires,
- et l'administration d'un questionnaire, conçu à partir des hypothèses de changement ou de non changement comptable émanant de la littérature et du dépouillement des archives documentaires, cherche à capter, de façon un peu plus systématique que les entretiens, les perceptions des comptables face à ces changements.

Le **chapitre 5** (Réformes et transition économique vietnamienne) est consacré aux différentes étapes de la transition économique du Viêt-nam réuni. Le travail sur archive documentaire nous a permis de reconstituer en partie les faits et événements clés en fonction des différents plans quinquennaux et de dégager les grands axes de réformes économiques et financières dans le temps entre 1975 et 2003. Les *récits de faits* recueillis auprès des Comptables viennent compléter

---

<sup>55</sup> "Le mot "Comptable" employé ici avec une majuscule ne désigne pas un individu mais tous ceux qui, de l'aide-comptable au directeur de comptabilité, au chef d'entreprise lui-même qui est le vrai « comptable »<sup>55</sup>, sans oublier l'expert-comptable et le commissaire aux comptes, sans oublier non plus le normalisateur, participent de près ou de loin à la conception, à la mise en œuvre et au contrôle (à l'audit) de la comptabilité d'une entreprise." (*Colasse, 2005, p. 17*)

les morceaux manquants du puzzle ou apporter des nuances d'interprétation à ceux stipulés dans le discours officiel.

Au terme du chapitre 5, nous identifions les étapes clés de la transition vietnamienne d'un système économique de type communiste vers un système de type capitaliste avec les caractéristiques de chaque étape. La transformation de l'institution "Entreprise" (forme juridique, relations avec l'État, modes de gestion) est au cœur de notre panorama de la transition, lequel complète des histoires plus macro-économiques. Ce travail de reconstitution du tableau historique de l'économie vietnamienne constitue la toile de fonds sur laquelle s'inscrit l'évolution des comptabilités vietnamiennes dont la comptabilité d'entreprise.

Le **chapitre 6** (Évolution des formes de la comptabilité d'entreprise vietnamienne du communisme vers le capitalisme) est consacré à l'histoire des comptabilités vietnamiennes entre 1975 et 2003. En partant des caractéristiques-types des comptabilités communistes et capitalistes (chapitre 1 et 2) et des changements comptables étudiés dans la littérature (chapitre 3), nous nous concentrons sur les formes comptables qui peuvent connaître des transformations lors du passage vers le capitalisme. Partant de la définition selon laquelle les formes comptables sont des représentations sociales des réalités économiques, les réformes comptables sont rapprochées des différentes étapes de la transition économique vietnamienne identifiées dans le chapitre 5. À l'instar du chapitre 5, le chapitre 6 est basé principalement sur l'archive documentaire et complété par des extraits de *récits de faits*. Au terme du chapitre 6, nous pouvons établir des tableaux de synthèse des différentes étapes du processus de la transition avec les caractéristiques économiques et les formes comptables qui les incarnent. À l'issue de ce travail sur archive documentaire, nous pouvons faire une liste des changements ou non changements comptables qui ont accompagné les réformes économiques vietnamiennes. Cette liste est à la base de la construction d'un questionnaire destiné à vérifier que ces changements et non changements ont été perçus. Ce questionnaire a été diffusé auprès des Comptables vietnamiens (Chapitre 7).

Le **chapitre 7** (Perceptions des transformations de la comptabilité vietnamienne) est consacré à l'étude des différences entre nos hypothèses de changement ou de non changement de la comptabilité et les perceptions des changements de la part des Comptables vietnamiens. La confrontation des changements hypothétiques et les changements perçus fait ressortir des écarts

entre les transformations comptables théoriques et celles perçues par les comptables. Le questionnaire peut être interprété comme un travail d'approfondissement au travers du dépistage des divergences entre nos hypothèses de changement ou de non changement et leur perception par les Comptables. Ces divergences traduisent d'une part les subtilités de *l'économie de marché vietnamienne avec orientation socialiste* qui est encore fortement régulée par l'État; et de l'autre, elles nous donnent les éléments de compréhension des zones d'ambiguïté dans l'interprétation de certaines formes comptables comme sur les notions de provisions, de résultat et ses règles de répartition, les formats de présentation des données comptables etc.

Au terme du chapitre 7, nous disposons d'un ensemble complet de réponses à notre question de recherche présentant les liens entre les changements économiques et leurs traductions dans la comptabilité d'entreprise.

La conclusion générale reprend les apports des différents chapitres et ouvre de nouvelles perspectives.



# **Chapitre 4**

## **Méthodes d'enquête et présentation des sources de données**

### **Introduction**

#### **4.1. Méthodes d'enquête**

- 4.1.1. Une recherche fondée sur les études historiques
- 4.1.2. Les méthodes d'analyse des données
- 4.1.3. Les critères de qualité des enquêtes

#### **4.2. Présentation des sources de données**

- 4.2.1. Les documents écrits officiels
- 4.2.2. Les récits de pratiques
- 4.2.3. Le questionnaire

### **Conclusion – Résumé du chapitre 4**



## **Chapitre 4. Méthodes d'enquête et présentation des sources de données**

### ***Introduction***

Ce chapitre est consacré à la présentation des méthodes d'enquête adoptées dans notre étude empirique et des sources de données qui constituent le matériel d'élaboration des chapitres dans la seconde partie de notre thèse.

Dans un premier temps, nous justifions notre stratégie de recherche empirique par rapport à notre problématique, et nous présentons les différentes méthodes de recueil de données utilisées (§ 4.1.).

Dans un deuxième temps, nous allons présenter nos différentes sources de données (§ 4.2.). Comme notre étude empirique s'étend sur une période de près de trois décennies (1975 – 2003) (avec parfois des retours rétrospectifs plus en amont dans le temps afin de comprendre les faits et événements de la période étudiée), les études historiques se révèlent la stratégie la plus adaptée. Celles-ci étayent par la suite notre choix des méthodes de recueil de données qui ont pour objectif de retrouver les traces des faits et événements concernant les réformes économiques et comptables pendant la durée examinée. L'approche historique souligne notre intérêt, non seulement pour les faits proprement dits mais plus particulièrement pour leur enchaînement, les processus de transformation des comptabilités et économiques au Viêt-nam. Les sources de données que nous avons recueillies sont le matériel avec lequel nous reconstituons les grandes étapes de la trajectoire de la transition économique (chapitre 5) et comptable du Viêt-nam (chapitre 6). Afin de faciliter la lecture des chapitres suivants, il nous semble, nécessaire, dans ce chapitre, de présenter la nature et la composition du matériel collecté qui sert à la rédaction de ces chapitres.

### ***4.1. Méthodes d'enquête***

Cette section présente et justifie les méthodes d'enquête que nous avons utilisées dans notre travail empirique. Dans la première section (§ 4.1.1.), nous justifions notre stratégie de recherche

fondée sur les études historiques des processus de réformes économiques et comptables dans un pays par rapport à notre problématique. Nous présentons ensuite les méthodes de recueil de données requises dans les études historiques (§ 4.1.2.) et d'analyse des données (§ 4.1.3.). Nous terminerons en cherchant à évaluer la qualité et les limites du matériel collecté (§ 4.1.4.).

#### 4.1.1. Une recherche fondée sur les études historiques

Nous commençons par justifier notre choix pour les études historiques avant de présenter les différentes méthodes de collecte de données.

À la différence des manuels de méthodes de recherche, l'approche de Yin (1989) est intéressante car elle est centrée sur le choix d'une stratégie de recherche et non sur le choix de modes de recueil de données.

Yin (1989) présente les éléments permettant de choisir entre les cinq grandes stratégies de recherche qu'il a identifiées :

- les expériences,
- les enquêtes et sondages (qui reposent sur la constitution d'échantillons représentatifs de populations plus larges),
- les analyses des données historiques (exemple : études économiques),
- les études historiques,
- les études des cas.

**Tableau 4.1. : Situations pertinentes pour les différentes stratégies de recherche**  
(traduit de Yin, 1989, p. 17 par Chiapello, 1994, p. 223)

Stratégie	Forme de la question de recherche	Nécessité de contrôler le cours des événements ?	Centré sur des événements contemporains ?
Expérience	Comment, pourquoi	Oui	Oui
Enquête - sondage	Qui, quoi <sup>(1)</sup> , où, combien	Non	Oui
Analyse de données historiques (ex : étude économique)	Qui, quoi <sup>(1)</sup> , où, combien	Non	Oui / Non
Histoire	Comment, pourquoi	Non	Non
Étude de cas	Comment, pourquoi	Non	Oui

(1) Les cinq stratégies peuvent être utilisées pour les questions de type "quoi" quand elles sont posées à titre exploratoire.

Cette classification, selon l'auteur, n'est pas une typologie stricte dans le sens où les stratégies sont mutuellement discriminantes. Au contraire, les frontières entre les stratégies ne sont pas pour autant aussi restrictives, elles se révèlent parfois perméables en fonction des interrogations du chercheur.

Notre question de recherche s'apparente aux questions de type "comment" et "pourquoi".

Notre travail, par le choix du terrain, peut être assimilé à une étude de cas. Ici, c'est le cas d'un pays – le cas du Viêt-nam. Or le terme "*étude de cas*" recouvre des réalités fort différentes, telles que la recherche historique, la recherche ethnologique, les études longitudinales. Selon Yin (1989), une étude de cas est une étude en profondeur d'une situation complexe :

*"Une étude de cas est une enquête empirique qui :*  
 - *étudie un phénomène contemporain dans son contexte quotidien,*  
 - *quand les limites entre le phénomène et son contexte ne sont plus claires,*  
 - *et au cours de laquelle de multiples sources de preuves sont utilisées."*

(Yin, 1989, p. 23, traduit par E. Chiapello, 1994, p. 223)

Notre étude sur le cas vietnamien répond aux critères d'une étude de cas selon la définition proposée par Yin (1989, p.23). Toutefois, l'objet d'étude – le processus de la transition d'une comptabilité de type communiste vers une comptabilité de type capitaliste est un phénomène contemporain se référant à un passé non totalement "*perdu*" qui est retenu par Yin (1989) comme l'élément de distinction en termes de contribution entre la méthode par étude de cas et la méthode historique.

*"Donc, la différence explicite en termes de contribution de la méthode historique par rapport à l'étude de cas réside dans le fait que la méthode historique concerne le passé totalement 'perdu' (the "dead" past) dont aucun témoin n'est plus en vie pour nous raconter, même de mémoire, ce qui s'était passé. Sur un passé aussi lointain, l'enquêteur doit se baser principalement sur des documents primaires, secondaires, des artefacts culturels ou physiques pour travailler. Toutefois, des histoires concernant des événements contemporains peuvent aussi exister ; dans ce cas, on assiste à un phénomène de recouvrement des deux stratégies, celle des études de cas et celle des études historiques.*

*L'étude de cas est la stratégie de préférence dans l'étude des événements contemporains, mais seulement dans les cas où les comportements les plus révélateurs ne sont pas manipulables. Donc, l'étude de cas est aussi basée sur des techniques utilisées dans les études historiques, mais en plus cette première peut avoir recours à deux autres sources de preuve qui ne figurent pas dans le répertoire des méthodes d'enquête des historiens que sont l'observation directe et l'interview systématique."* (Yin, 1989, p. 19, notre traduction, mise en gras par nous)<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> *"Thus, the distinctive contribution of the historical method is in dealing with the "dead" past – that is, when no relevant persons are alive to report, even retrospectively, what occurred, and when an investigator must rely on primary documents, secondary documents, and cultural and physical artifacts as the main source of evidence.*

Notre travail de recherche porte sur l'histoire d'un phénomène qui a été entamé mais dont l'aboutissement est encore indéfinissable, ce qui lui confère un caractère contemporain. Les premières ébauches des réformes comptables au Viêt-nam datent des années 1980 et celles-ci ne nous semblent pas encore achevées. L'année 2003, date limite de nos investigations, est couronnée par la publication de la première loi sur la comptabilité d'entreprise qui marque un changement décisif dans la conception de l'entreprise et de la comptabilité d'entreprise. Celle-ci n'est plus l'outil de contrôle des autorités étatiques, elle est conçue pour représenter les activités économiques des entreprises et pour mesurer leur performance économique et financière de celles-ci.

L'ampleur du phénomène étudié détermine les limites du cadre spatial d'un pays et sa durée justifie la méthode historique. La stratégie basée sur les études historiques nous permet, non seulement de restituer, à partir des traces qui nous parviennent, les faits et les événements dans le domaine de la comptabilité et de l'économie, mais aussi de les présenter dans leur enchaînement afin de faire émerger les liens analytiques qui peuvent exister entre ces deux processus, celui de la transition comptable et celui de la transition économique. Dans les travaux portant sur les économies en transition, la démarcation entre transition économique et transition comptable relève de la distinction des deux disciplines, économie et comptabilité. Nous avons pu constater que les études sur les réformes comptables mentionnent très souvent les réformes économiques comme instigatrices des changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise, mais que les relations entre les réformes économiques et leur environnement socio-économique sont souvent présentées comme des constats évidents (chapitre 3).

Ayant choisi la stratégie des études historiques, nous avons, dans notre étude empirique, eu recours à différentes méthodes de collecte de données (recherche documentaire, récits de vie, questionnaire) que nous allons présenter ci-après. Le recours à de multiples sources de données

---

***Histories can, of course, be done about contemporary events; in this situation, the strategy begins to overlap with that of the case study.***

*The case study is preferred in examining contemporary events, but when the relevant behaviors can not be manipulated. Thus the case study relies on many of the same techniques as a history, but it adds two sources of evidence not usually included in the historian's repertoire: direct observation and systematic interviewing." (Yin, 1989, p. 19)*

est une démarche commune aux deux types de stratégie de recherche, les études historiques et les études de cas (Grawitz, 2001 ; Yin, 1989).

Les démarches entreprises par le chercheur dans les études historiques peuvent être visualisées par étapes au travers desquelles celui-ci apprend à mieux connaître son terrain, à éliminer les obstacles, à débroussailler les chemins qui vont le guider vers les voies d'accès aux éléments de preuve que sont les traces laissées sous des formes diverses. Le protocole de recherche dans les études historiques n'est qu'un schéma directeur qui oriente le chercheur sur le terrain, mais l'avancement de l'enquête se précise au fur et à mesure de ses trouvailles. Les études historiques contiennent des phases exploratoires, descriptives avant d'arriver à une synthèse explicative par raisonnement. Rien n'est figé. Parfois, le chercheur se laisse entraîner, par curiosité, à son insu, dans l'espoir de découvrir de nouveaux indices ou par nécessité de compréhension. C'est pourquoi, dans les études historiques, la progression de l'enquête passe très souvent par les phases que nous venons de décrire.

*"(...)Il est des documents "paisibles", ordinaires, qui égarent et emmènent là où on n'avait guère décidé d'aller ni même comprendre. C'est peut-être cela se laisser imprégner par l'archive, rester suffisamment disponible aux formes qu'elle contient, afin de mieux relever ce qui a priori n'est pas remarquable. On peut rétorquer à cela que l'imprégnation n'est guère une méthode scientifique, que le mot lui-même est d'un flou bien naïf, et qu'à ce jeu presque infantile des défauts d'interprétation peuvent aisément se glisser dans la recherche. Bien sûr. **Envie pourtant de répondre par une métaphore, tout en sachant qu'on aggrave son cas : l'archive ressemble à une forêt sans clairières ; en y demeurant longtemps, les yeux se font à la pénombre, ils entrevoient l'orée.**"*  
(Farge, 1989, p. 86, mise en gras par nous)

### ***Les études historiques***

Avant d'aborder les méthodes de recueil de données, il nous semble nécessaire de préciser que nous entendons par *études historiques*. N'ayant pas eu de formation d'historienne, nous ne nous permettons pas de discourir sur l'histoire. Toutefois, le travail empirique que nous avons réalisé ne diffère guère de ce lui des historiens tel qu'il est décrit par Veyne (1971).

*"(...) Alors, qu'est-ce que l'histoire ? Que font réellement les historiens de Thucydide à Max Weber ou Marc Bloch, une fois qu'ils sont sortis de leurs documents et qu'ils procèdent à la "synthèse" ? L'étude scientifiquement conduite des diverses activités et des diverses créations des hommes d'autrefois ? La science de l'Homme en société ? Des sociétés humaines ? Bien moins que cela ; la*

*réponse à la question n'a pas changé depuis deux mille deux cents ans que les successeurs d'Aristote l'ont trouvée : les historiens racontent des événements vrais qui ont l'homme pour acteur ; l'histoire est un roman vrai. Réponse qui, à première vue, n'a l'air de rien (...)*

*L'histoire est récit d'événements : tout le reste en découle. Puisqu'elle est d'emblée un récit, elle ne fait pas revivre, non plus que le roman ; le vécu tel qu'il ressort des mains de l'historien n'est pas celui des acteurs ; c'est une narration, ce qui permet d'éliminer certains faux problèmes. Comme le roman, l'histoire trie, simplifie, organise, fait tenir un siècle en une page et cette synthèse est non moins spontanée que celle de notre mémoire, quand nous évoquons les dix dernières années que nous avons vécues." (Veyne, 1971, pp. 10, 14, mise en gras par nous)*

L'histoire est donc un récit constitué de faits et d'événements, mais la question qui s'impose est de savoir où et comment l'historien trouve sa matière – événements pour nous en faire une histoire.

*"(...) ce que les historiens appellent un événement n'est pas saisi directement ou entièrement ; il est toujours incomplètement et latéralement, à travers des documents et des témoignages, disons à travers des tekmeria, des traces. Même si je suis contemporain et témoin de Waterloo, même si j'en suis principal acteur et Napoléon en personne, je n'aurai qu'une perspective sur ce que les historiens appelleront l'événement de Waterloo ; je ne pourrai laisser à la postérité que mon témoignage, qu'elle appellera trace s'il parvient jusqu'à elle. Même si j'étais Bismarck qui prend la décision d'expédier la dépêche d'Ems, ma propre interprétation de l'événement ne sera peut-être pas la même que celle de mes amis, de mon confesseur, de mon historien attiré et de mon psychanalyste, qui pourront avoir leur propre version de ma décision et estimer mieux savoir que moi de ce que je voulais.*

*Par essence, l'histoire est connaissance par documents. Aussi la narration historique se place-t-elle au-delà de tous les documents, puisqu'aucun d'eux ne peut être l'événement ; elle n'est pas un photomontage documentaire et ne fait voir le passé "en direct" comme si vous y étiez (...)." (Veyne, 1971, p. 15, mise en gras par nous)*

Il transparaît, au travers de la description du travail de l'historien, la différence majeure entre l'enseignement de l'histoire et la recherche en histoire, entre l'histoire qui s'expose didactiquement et celle qui s'élabore.

*" Dans l'enseignement les faits sont tout faits. Dans la recherche, il faut les faire. (...) L'histoire procède en deux temps : d'abord connaître les faits, ensuite les expliquer, les nouer dans un discours cohérent." (Prost, 1996, p. 55, mise en gras par nous)*

Alors, se pose la question préalable à toute étude historique : comment peut-on connaître un fait réel qui n'existe plus ? L'extrait suivant nous éclaire sur les règles pratiques de travail du métier d'historien dans son enquête sur les faits passés.

" (...) Pour prendre en exemple un fait économique : des ouvriers morts aujourd'hui dirigés par un ministre mort aussi ont fondé l'établissement des Gobelins. Comment atteindre un fait dont aucun élément ne peut plus être observé ? Comment connaître des actes dont on ne peut plus voir ni les acteurs ni le théâtre ? – **Voici la solution de cette difficulté.** Si les actes qu'il s'agit de connaître n'avaient laissé aucune trace, aucune connaissance n'en serait possible. **Mais souvent les faits disparus ont laissé des traces, quelquefois directement sous forme d'objets matériels, le plus souvent indirectement sous la forme d'écrits rédigés par des gens qui ont eux-mêmes vu ces faits.** Ces traces, ce sont les documents ; et la méthode historique consiste à examiner les documents pour arriver à déterminer les faits anciens dont ces documents sont les traces. Elle prend pour point de départ le document observé directement ; de là elle remonte, par une série de raisonnements compliqués, jusqu'au fait ancien qu'il s'agit de connaître. Elle diffère donc radicalement de toutes les méthodes des autres sciences. Au lieu d'observer directement des faits, elle opère indirectement en raisonnant sur les documents. Toute connaissance historique étant indirecte, **l'histoire est essentiellement une science de raisonnement. Sa méthode est une méthode indirecte, par raisonnement.**" (Charles Seignobos, 1901, pp.2-5, cité par Prost, 1996, p. 69, mise en gras par nous)

Or, non seulement les faits passés sont multiples mais leurs traces sont innombrables et dispersées. L'histoire ne peut pas procéder simplement à partir des faits car il n'y a pas de faits sans questions, sans hypothèses préalables. Pour procéder à la recherche des traces des faits passés, l'historien doit se munir d'interrogations précises. Sinon, il sera désemparé, et la recherche vouée à l'échec.

*"L'histoire n'est pas une pêche au filet ; l'historien ne lance pas son chalut au hasard, pour voir s'il prendra des poissons, et lesquels. On ne trouve jamais la réponse à des questions qu'on ne s'est pas posées (...) En quoi l'histoire ne diffère pas des autres sciences, comme le notait déjà Lacombe (1894)<sup>57</sup>."* (Prost, 1996, pp. 75-76)

---

<sup>57</sup> "L'histoire (...) ne se prête pas à l'expérience, au sens scientifique du mot. A son égard, le seul procédé possible est l'observation. Il faut s'entendre sur ce mot. On imagine assez généralement que l'observation consiste à tenir les yeux fixés sur les flots infinis des phénomènes qui passent, et à attendre qu'en passant les phénomènes vous jettent une de ces idées qui sont la révélation de leurs aspects généraux. Mais l'infinie diversité des phénomènes n'envoie qu'incertitude et doute l'esprit vide de toute conception. Observer, c'est précisément ne pas regarder tout d'un œil vaguement attentif et expectant. C'est concentrer sa vue sur certaines régions ou certains aspects en vertu d'un principe d'élimination et de choix, indispensable devant l'énorme multiplicité des phénomènes. Une hypothèse formée, un projet préconçu de vérification, fournissent seuls ce principe, qui circonscrit la vue, ouvre l'attention dans un sens spécial, et la ferme dans tout autre. S'il est évident qu'une hypothèse demande à être vérifiée, il est aussi certain, quoique moins évident que l'observation demande au préalable la conception d'une hypothèse." (Lacombe, De l'histoire considérée comme science, p. 54, cité par Prost, 1996, pp. 75-76)

### *Les différentes étapes de l'enquête terrain*

Ainsi, armée de nos questionnements, nous avons effectué trois séjours sur le terrain à la recherche des traces dans les limites chronologiques et spatiales préalablement établies, c'est-à-dire des faits et événements sur les réformes comptables et économiques qui ont eu lieu entre 1975 et 2003 au Viêt-nam :

- le premier séjour s'étend de janvier à août 2002,
- le second de mars à septembre 2003,
- et le troisième de juillet à septembre 2004.

Le premier voyage de retour au pays a été préparé avec enthousiasme. Munie d'un agenda de travail relativement ambitieux, nous sommes retournée dans le pays en janvier 2002 pour commencer notre enquête. Ce premier séjour avait pour objectif principal de trouver toutes sortes de documents écrits accessibles pouvant nous donner une vue d'ensemble des réformes économiques et comptables au Viêt-nam. Dans le rôle d'un chercheur nous avons l'impression de redécouvrir notre pays. En 2002, le Viêt-nam était en plein processus de transformation économique et le rythme de changement était tellement rapide que la période de l'économie centralisée et planifiée était considérée comme totalement révolue à s'en tenir au discours ambiant. La voie vers l'"économie de marché à *orientation socialiste*" (selon le discours officiel) était accueillie comme la panacée contre tous les méfaits de l'économie de subventions. Toute ce qui était lié à l'économie dirigée était *dédaigné*, tenu comme n'étant plus adapté à la nouvelle donne, ainsi que ses modes de comptabilisation. Une nouvelle page de l'histoire économique vietnamienne semblait s'ouvrir et se voulait être neuve sans empreinte aucune au passé. Pourtant, du moins selon nos impressions, les traces de l'ancien modèle économique étaient encore très perceptibles dans la société au travers des entreprises étatiques qui détenaient encore le quasi monopole des secteurs économiques dits stratégiques. Dans ce contexte de "Renouveau" (traduction du mot *Đổi mới* appellation de la nouvelle orientation économique vietnamienne lancée en 1986 par le parti communiste Vietnamien) orienté vers l'avenir, notre sujet fut reçu avec un étonnement dubitatif de la part des personnes rencontrées.

Confiante dans notre propre expérience en entreprise et de notre connaissance des modes de fonctionnement de la société vietnamienne, nous avons sous-estimé les difficultés qui nous attendaient sur le terrain. En dépit d'une apparente ouverture, pour des raisons historiques et politiques, le Vietnam est resté pendant longtemps un pays fermé. En ce qui concerne les travaux de recherche, on peut compter des thèses doctorales et des publications des instituts de recherche étatiques au service du gouvernement. Mais la recherche académique dans le pays (faute d'information, nous n'évoquons pas ici les thèses qui ont été élaborées par les doctorants vietnamiens à l'étranger) est peu développée. La notion d'étude empirique était encore récemment étrangère aux milieux universitaires. Les travaux académiques de recherche dans le pays ne sont que rarement ou sobrement basés sur des études empiriques (nous entendons, par étude empirique, des enquêtes sur des phénomènes sociaux observés dans la vie réelle des entreprises ou des individus). Ceci explique la réticence, voire la suspicion, des institutions administratives, des entreprises ou des personnes à l'encontre du chercheur. *"Le Vietnam est un pays totalement opaque"* comme l'a souligné un commissaire aux comptes français en mission au Vietnam entre 1987 et 1992 dans le cadre d'un programme d'assistance à la formation des futurs percepteurs d'impôts. Ceci explique une certaine indifférence, voire la *moquerie compatissante* de la part des personnes que nous avons rencontrées.

*"A quoi sert d'étudier une comptabilité qui est déjà dépassée (sous entendu la comptabilité socialiste)? Aujourd'hui ce qui intéresse les professionnels ce sont les normes comptables internationales, la comptabilité américaine, je ne sais pas trop quoi d'autre (...) On se demande comment faire pour perfectionner le système comptable vietnamien. On regarde vers l'avenir et vous cherchez à retourner en arrière (...) Ce ne serait pas facile votre sujet (...) Au Viêt-nam, vous ne trouveriez aucun professeur qui accepterait de diriger un tel sujet (...)".* (une réflexion d'un professeur de comptabilité)

A quoi s'ajoute la sensibilité inhérente à notre domaine d'étude qui est la comptabilité et plus particulièrement la comptabilité d'entreprise. Il n'était pas et il n'est toujours pas dans nos mœurs et coutumes, pour quelqu'un de faire part de ce qu'il pense. Le profil de chercheur n'inspire pas confiance, encore moins un chercheur qui travaille à l'étranger. La suspicion est encore plus exacerbée quand celui-ci ose aborder la comptabilité d'une entreprise, un sujet sensible, voire *tabou*, qui ne prête pas à discussion. Nous nous rappelons des discussions et des réflexions de nos interlocuteurs, lors de nos premiers pas sur le terrain, souvent formulées comme des critiques *courtoises, implicites* à l'encontre de notre initiative de recherche :

" (...) mais ma chère, il est impossible d'accéder aux comptes des entreprises. Vous rêvez là. Et quoi encore. Je vais vous dire une chose. Vous savez très bien que tous les secrets d'une entreprise sont dans les comptes. Et comme ça pue (...) il faut les enfouir (...) Et maintenant vous voulez les exhumer (...) Jamais de la vie on vous laissera regarder les comptes.(...) Oubliez ça ! C'est impossible !

(...) D'une, même si vous jurez par je ne sais quoi (...) on ne vous laissera jamais fouiner dans les comptes. Et de deux, les rapports comptables des entreprises sont normalement archivés et déposés dans des entrepôts de l'État. Vous croyez qu'on va les faire sortir juste pour vous. Mais ma chère, vous rêvez (...) Et de plus, j'ose dire que les entreprises ne savaient même plus où sont exactement leurs cartons dans ces dépôts. Il y a eu tellement de changements depuis(...) Voilà (...) Laissez tomber cette idée de vouloir retrouver des bilans ou comptes de résultats des entreprises même sur le passé." (RC 10, ancien chef comptable. cadre de l'agence des actionnarisation des anciennes entreprises étatiques (Hô Chí Minh Ville)

"(...) mais vous êtes en train de dévoiler le mauvais côté des choses de notre pays aux étrangers (sous entendu les occidentaux) (...) "(argument avancé par les personnes réticentes à parler).

La désillusion de la réalité a entraîné un premier constat : il nous serait difficile de mettre en pratique les précieux conseils fournis par les manuels de méthodologie sur le terrain du Viêt-nam. En effet, trouver la voie d'accès aux sources d'information se révèle parfois insurmontable et nous a obligé plus d'une fois à faire des arbitrages compte tenu des possibilités et des difficultés pratique. L'une des conditions premières pour obtenir les contacts au Viêt-nam réside dans les recommandations de *personnes de notoriété*<sup>58</sup> et dans les réseaux de connaissance même pour des renseignements sans enjeu comme la recherche d'anciens documents ou les adresses d'anciennes maisons d'édition universitaires etc. Nous nous sommes réellement rendu compte du vrai défi que représentait une étude empirique au Viêt-nam le jour où nous sommes arrivée devant les portails des ministères sans oser traverser la barrière de garde. Il est en effet impensable de franchir le seuil d'une institution, qu'elle soit une institution gouvernementale ou une entreprise, si on n'est pas introduit par une personne occupant un poste de responsabilité au sein de

<sup>58</sup> Par "*Personne de notoriété*", nous entendons des personnes qui occupent des postes de responsabilité au niveau le plus haut possible dans l'organisation : chef de service, directeur adjoint ou directeur, secrétaire du PCV (mais il n'est pas évident de rencontrer le représentant politique car les hommes politiques sont sensibles aux interviews). Pourquoi les gens sont-ils aussi réticents à parler ? Parce que dans ce système politique, économique et social, le fait de parler incombe à la personne une responsabilité *politique* envers l'organisation où elle (il) travaille (le fait de parler pourrait lui causer des ennuis). C'est pourquoi, il est plus probable d'avoir de l'information en passant par le directeur ou le secrétaire du PCV de l'organisation que de contacter directement le chef comptable. Si non, il serait aussi possible de procéder par le haut, c'est-à-dire par les instances de tutelle de l'organisation que nous souhaitons contacter. Le chemin le plus court est l'introduction par un membre de la famille de la personne que nous ciblons, par exemple son fils, son neveu ou via une tierce personne qui bénéficie des relations de confiance avec cette personne. Les instances supérieures constituent une sorte de bouclier de sécurité pour les interviewés au cas où par inadvertance, les informations portaient préjudice à l'organisation.

l'organisation. Même munie d'une lettre de recommandation ou présentée à l'avance par téléphone, rien ne garantissait que l'entretien aurait lieu. Les personnes qui peuvent *parler* sont souvent des personnes *importantes* et leur temps est une ressource rare. L'expérience a montré que le temps investi pour trouver le chemin menant à une personne est souvent plus long que celui passé réellement avec l'intéressé. Nous nous rappelons encore des moments de désarroi et de déception quand nous avons débuté dans notre enquête. Originaire de Hồ Chí Minh Ville, nous nous sommes rendu à la capitale de Hà-nội, munie d'une lettre de recommandation, dans l'espoir de rencontrer l'un des anciens étudiants vietnamiens formés à l'école soviétique et concepteur de la comptabilité *soviétique* pour le Viêt-nam dans les années 1970, aujourd'hui haut fonctionnaire au sein de l'agence d'audit d'État. Nous l'avons guetté pendant un mois sans pouvoir le croiser. Une deuxième destination était celle du département de normalisation comptable (DNC) du ministère des finances (Hà nôi). Grâce à l'introduction d'une personne du ministère, nous avons été reçue par l'un des responsables de cette institution qui nous a prêté un recueil d'une centaine de pages de textes réglementaires qui sont encore en vigueur (pour en faire une photocopie). Nous faisons part de ce détail pour montrer que, même au cœur de *l'usine de production de la réglementation comptable*, nous n'avons pu obtenir qu'un nombre modeste de textes regroupés comme *traces* de ce qui reste sur presque cinquante ans de production des textes réglementaires comptables (1956<sup>59</sup> – 2000). Nous avons pensé au journal officiel qui est aujourd'hui informatisé, mais les anciens textes sur la réglementation financière et comptable n'y figurent pas tous. En dehors des bibliothèques nationales, il semblerait qu'il n'existe pas de centres d'archivage accessibles aux chercheurs au Viêt-nam. Il y a peut être des archives entreposées quelque part mais elles ne peuvent pas être consultées et personne ne saurait nous renseigner sur leur existence. Les récoltes lors de ce premier séjour en 2002 étaient plus que désolantes. A défaut, nous avons décidé d'aller à la recherche des témoins vivants de l'histoire, c'est-à-dire de comptables qui ont connu ou travaillé pendant la période dite de l'économie centralisée et planifiée. En d'autres termes, des comptables qui avaient au moins 30 ans en 1975. En faisant un rapide calcul mental, ils devaient avoir plus de 55 ans en 2002. Une question nouvelle s'est alors présentée : Où et comment pourrions nous trouver ces vétérans témoins vivants de l'histoire contemporaine de la comptabilité vietnamienne ? Chaque entreprise étatique a un chef comptable

---

<sup>59</sup> Date de création du département de normalisation comptable relevant du ministère des finances par le décret n° 1076-TTg du 11/10/1956 signé par le vice premier ministre PHAN Kê Toại

et des sous chefs comptables mais ils ne sont répertoriés nulle part. Les organisations professionnelles nouvellement créées s'apparentent à des *bureaucraties administratives* et n'ont pu nous venir en aide. Nous avons appris seulement après que les chefs comptables des entreprises étatiques sont nommés par l'État. L'organisme de gestion des ressources humaines – cadres des entreprises étatiques – est la division locale du parti communiste. Grâce à des relations personnelles, nous avons pu rencontrer, lors de ce premier séjour, deux *vétérans retraités* à Hà nội qui nous ont gentiment accueillie chez eux et nous ont prêté certains des anciens textes, qu'ils avaient gardés, sur les politiques financières et la réglementation comptable et quelques documents de synthèse provenant des instituts de recherche de l'État. Certains sont des documents inédits ou selon la formule officielle "*document pour usage interne*". Les fonds documentaires des particuliers ont donc été, pour nous, les sources principales dans la recherche documentaire.

Nous avons dû modifier un peu notre démarche d'approche du terrain en entamant une tournée auprès des membres de notre grande famille (les frères et sœurs de nos parents et leurs neveux et nièces ; les anciens amis de notre père qui étaient comptables) et de nos connaissances dans les différentes provinces du Viêt Nam (Hà Chí Minh, Hà nội, Đà nẵng, Huế, Mỹ Tho) pour faire un peu de *marketing* sur notre travail afin de solliciter leur soutien et l'accès à leur carnet d'adresses. Une liste de personnes susceptibles de nous aider s'est élaborée peu à peu. Les pistes d'investigation ont commencé à se concrétiser et des promesses d'aide et de recommandation sont arrivées, mais le temps avait passé et ce premier séjour tirait à sa fin. Nous sommes donc retournée en France avec peu de butin de ce premier voyage mais convaincue de la poursuite de notre travail. C'est ainsi, compte tenu des contraintes en termes de temps et surtout des risques de refus, qu'a germé dans notre tête l'idée de rédiger un questionnaire afin de pouvoir capter les représentations comptables collectivement partagées au travers des perceptions fournies par un nombre plus important de personnes. De plus, le questionnaire, par son anonymat et par le caractère plus technique des questions, inhiberait peut être moins.

Suite à la première expérience enrichissante et fructueuse de 2002, nous avons donc ajouté à notre protocole de recherche, des entretiens individuels pour demander à nos interviewés de nous raconter ce qu'ils ont fait, ce qu'ils ont vu, ce qu'ils ont vécu dans leur activité de comptable. La collecte des *révits de vie* ou *révits de pratiques* (Bertaux, 1976) a donc commencé lors de notre deuxième séjour sur le terrain en 2003 allant de pair avec la continuation de la recherche

documentaire ainsi que de premiers tests d'un questionnaire auprès de nos interviewés. Le profil idéal que nous recherchions était celui de personnes ayant une expérience mixte avec la comptabilité de type *communiste* et avec la comptabilité de type *capitaliste*. Étant donné le fait qu'il était très difficile de trouver des personnes acceptant de parler, nous avons cependant été très contente de trouver des personnes qui acceptent de nous parler de leur expérience en tant que Comptable. C'est la raison pour laquelle nous avons des interviewés vétérans, retraités ou encore actifs et des personnes de la plus jeune génération.

Les documents écrits véhiculent principalement le discours des autorités gouvernementales. En effet la production des textes officiels relève exclusivement des instances ministérielles. Il en est de même des manuels de comptabilité dont le monopole étatique a duré, nous semble-t-il, au moins jusqu'en 1986. Dans ce contexte, les *récits de vie* nous ont apporté en plus de l'information sous forme de support oral, la représentation de la comptabilité par les comptables. La méthode de recueil de témoignage sous forme de *récits de vie* est très riche, mais délicate dans sa mise en œuvre compte tenu de l'expérience personnelle de chaque interviewé et de la culture du pays. La volonté de vouloir utiliser un questionnaire s'est ainsi affirmée peu à peu. Le questionnaire n'a pas pour objectif de tester directement des hypothèses, mais de procéder à une analyse comparative entre nos hypothèses de non changement ou de changement comptable émanant de la littérature et de l'analyse documentaire et les perceptions réelles de ceux-ci auprès des comptables. Les réponses au questionnaire permettent une description synthétique des non changements et changements comptables perçus et par conséquent apportent des éléments de compréhension et d'interprétation sur les écarts entre les changements identifiés dans l'étude des changements réglementaires (chapitre 6) en référence aux caractéristiques figurant dans la trajectoire idéal-typique (chapitres 1 et 2) et ceux perçus par les comptables.

Le taux de réponse du questionnaire lors de notre deuxième séjour en 2003 était tellement faible que nous avons été obligée d'allonger la durée de sa diffusion dans l'espoir de recevoir un nombre acceptable pour des traitements statistiques. C'est la raison pour laquelle l'enquête par questionnaire n'est réellement achevée qu'en fin 2005.

Notre troisième séjour en 2004 a eu pour objectif de collecter des informations sur de nouveaux thèmes émergents ou des explications complémentaires concernant les modes de fixation des prix sous l'économie planifiée, l'évolution de la fiscalité d'entreprise, les règles de répartition du

profit des entreprises, les liens entre la politique de fixation des prix et les objectifs de la comptabilité de type communiste axée sur la détermination du coût complet de production des différents types de produits, les campagnes d'*actionnarisation* des anciennes entreprises étatiques, les nouvelles résolutions politiques du parti communiste, l'émergence de l'activité d'audit comptable indépendant etc. En parallèle, nous avons continué la diffusion des questionnaires.

Le tableau (4.2.) ci-dessous résume les différents séjours entre 2002 et 2004 pour l'enquête terrain.

**Tableau 4.2. : Les trois séjours pour l'enquête terrain (2002 – 2004)**

	<b>Premier séjour</b> Janvier – Août 2002	<b>Deuxième séjour</b> Mars – Septembre 2003	<b>Troisième séjour</b> Juillet – Septembre 2004
Objectifs	· Phase de repérage des pistes d'enquête	· Repérage des personnes ayant de la documentation sur la problématique · Témoignages (récits de vie) · Administration test du questionnaire	· Approfondissement sur des sujets liés à la problématique · Diffusion large du questionnaire
Méthodes de recueil utilisées (cf. § IV-1.2)	· Recherche documentaire · Entretiens individuels	· Recherche documentaire · Entretiens individuels · Questionnaire	· Entretiens d'approfondissement · Questionnaire
Villes de travail	Hồ Chí Minh, Hà nội, Đà Nẵng, Huế, Mỹ Tho (delta du Mékong)	Hồ Chí Minh, Hà nội, Đà Nẵng, Huế, Cần thơ (delta du Mékong)	Hồ Chí Minh, Hà nội
Profils de personnes rencontrées	· Professeurs de comptabilité · Cadres du département de normalisation comptable · Cadres du comité de rénovation des entreprises étatiques · Comptables des entreprises	· Professeurs de comptabilité · Cadres du département de normalisation comptable · Comptables des entreprises · Auditeurs indépendants · Cadres des associations professionnelles	· Professeurs de comptabilité · Comptables des entreprises · Cadres des associations professionnelles

## ***Les méthodes de recueil de données***

### *La recherche documentaire d'origine vietnamienne*

La documentation écrite est la première source de données pour notre étude historique. Pour reconstituer les faits, l'historien doit partir à la quête des traces ou faire "un travail sur des objets perdus" comme le dit joliment J. C. Passeron (cité par Prost, 1996, p. 70).

*"(L'histoire) procède à partir des traces que le passé a laissées, d'"informations vestigiales solidaires de contextes non directement observables". **Le plus souvent il s'agit de documents écrits : archives, périodiques, ouvrages, mais il peut s'agir aussi d'objets matériels : une pièce de monnaie ou une poterie dans une sépulture par exemple, ou plus près de nous des bannières de syndicats, des outils, des cadeaux offerts à un ouvrier qui prend sa retraite(...)**" (Prost, 1996, p. 70, mise en gras par nous)*

En effet, l'archive reste encore longtemps l'une des sources d'informations principales auxquelles ont recours les historiens.

*"[...] Langlois et Seignobos la détaillent longuement. En réalité, ils ne s'intéressent qu'aux faits construits à partir **de documents écrits, notamment de textes d'archives**. On peut leur reprocher de ne pas avoir élargi leur propos à d'autres sources, mais cela ne suffit pas à les disqualifier. **En effet, la plupart des historiens continuent à travailler à partir de ce type de document, y compris ceux qui, comme L. Febvre, F. Braudel ou J. Le Goff, ont plaidé pour le nécessaire élargissement du répertoire documentaire**. C'est G. Duby qui évoquait "le gros tas de mots écrits, tout juste extraits de ces carrières où les historiens vont s'approvisionner, triant, retaillant, ajustant, pour bâtir ensuite l'édifice dont ils ont conçu le plan provisoire". **Quoi qu'on dise, les historiens risquent de se reconnaître longtemps encore, comme Arlette Farge, au goût de l'archive.**"(Prost, 1996, p. 59, mise en gras par nous)*

Après tant d'efforts pour rassembler des centaines de kilogrammes de documents originaux et photocopiés, la joie devant cette manne d'informations fut vite recouverte par l'angoisse de les ouvrir et de les interroger. La première question qui vient à l'esprit du chercheur est de se demander si le matériel est suffisant pour son travail d'élaboration de l'histoire. L'incertitude est totale. Pour nous rassurer, nous nous sommes dit que nous avions épuisé toutes les possibilités et que nous allions essayer de fournir un récit cohérent qui ait du sens avec les traces qui nous étaient parvenues.

*"L'archive pétrifie ces moments au hasard et dans le désordre ; chaque fois, celui qui la lit, la touche ou la découvre est d'abord provoqué par un effet de certitude. **La parole dite, l'objet trouvé, la trace laissée deviennent figures du réel.** Comme si la preuve de ce que fut le passé était enfin là, définitive et proche. **Comme si, en dépliant l'archive, on avait obtenu le privilège de "toucher le réel".** Dès lors pourquoi discourir, fournir de nouveaux mots, pour expliquer ce qui tout simplement gît déjà dans les feuilles, ou entre elles. L'envahissement de ces sensations ne dure jamais, on dit d'ailleurs qu'il en est de même pour les mirages. Le réel a beau semblé être là, visible et préhensible, il ne dit en fait rien d'autre que lui-même, et c'est naïveté de croire qu'il est ici rendu à son essence. **Le "retour d'archives" est parfois difficile : au plaisir physique de la trace retrouvée succède le doute mêlé à l'impuissance de ne savoir qu'en faire.**" (Farge, 1989, pp. 18-19, mise en gras par nous)*

En effet, l'histoire ne peut pas être la reproduction exhaustive des faits passés. Ce que nous souhaitons faire, c'est un récit historique sur les réformes de la comptabilité d'entreprise vietnamienne dans le cadre de la transition économique afin de comprendre les relations analytiques qui peuvent exister entre les transformations de la comptabilité d'entreprise et les changements du système économique.

Pour compléter la documentation écrite, nous avons eu recours aux témoignages personnels sur le vécu des comptables sous forme de *récits de vie*. Grawitz (2001) souligne la distinction entre la documentation (composée de documentation écrite et de documentation d'autre nature telle que les dessins, les photographies, les enregistrements, les films etc.) et les données collectées via des instruments d'enquête élaborés par le chercheur tels que les tests, les interviews.

*"Le document n'est pas établi par le chercheur. Une caractéristique importante de cette documentation écrite, c'est que le chercheur n'exerce aucun contrôle sur la façon dont les documents ont été établis et doit sélectionner ce qui l'intéresse, interpréter ou comparer des matériaux pour les rendre utilisables. Il se trouve le plus souvent, devant un ensemble de renseignements recueillis sans lui, dans un dessein plus vaste, parfois national et formant un tout, établi généralement de façon standardisée. **Dans une recherche vivante au contraire, le chercheur choisit, adapte ses instruments techniques : tests, interviews, à sa recherche particulière.**" (Grawitz, 2001, pp. 573-574, mise en gras par nous)*

Cette distinction est abordée par les méthodes critiques dans les études historiques, non pas sous l'angle de la façon dont les données sont collectées, mais plutôt en fonction de leur utilité comme objectif de leur genèse.

"(...)la distinction classique entre témoignages volontaires et involontaires est pertinente. Les premiers ont été constitués pour l'information de leurs lecteurs, présents ou futurs. Les chroniques, les mémoires, toutes les sources "narratives" relèvent de cette catégorie, mais aussi les rapports des préfets, les monographies des instituteurs sur leur village pour l'exposition de 1900, et toute la presse (...) Les témoignages involontaires n'étaient pas destinés à nous informer. M. Bloch parle joliment de "ces indices que sans préméditation, le passé laisse tomber sur sa route". Une correspondance privée, un journal vraiment intime, **des comptes d'entreprise**, des actes de mariage, des déclarations de succession, mais aussi des objets, des images, les scarabées d'or retrouvés dans des tombes mycéniennes, les débris de poterie jetés dans des puits du XIV<sup>e</sup> siècle, ou les ferrailles de Verdun que le témoignage volontaire (fabriqué et falsifié) de la tranchée des baïonnettes (...)" (Prost, 1996, p. 62, mise en gras par nous)

Que les informations soient collectées par les techniques dites documentaires ou des techniques vivantes (Grawitz, 2001), elles sont toutes intéressantes dans les études historiques car elles contiennent des indices, des traces à partir desquelles le chercheur restituera les faits. Leur complémentarité fait du recours à des sources multiples une pratique récurrente dans les études historiques comme dans les études de cas.

Sur un terrain d'enquête où la documentation écrite est lacunaire et principalement *officielle* comme le nôtre, la mobilisation d'autres méthodes de recueil de données s'impose non seulement comme une nécessité mais encore comme une mesure de rigueur par triangulation des données en provenance de différentes sources. Nous allons dans la section suivante présenter la méthode de recueil de données appelée *récits de vie* et expliquer en quoi cette méthode est nécessaire dans notre stratégie de recherche fondée sur les études historiques d'un phénomène contemporain.

### Les récits de vie

Comme nous l'avons explicité précédemment, la méthode d'enquête par entretien individuel pour recueillir les *témoignages volontaires* des comptables – témoins vivants de l'histoire, a été choisie pour compléter la recherche documentaire. Nous cherchons à capter les traces des transformations dans le domaine de la comptabilité d'entreprise au travers du vécu des comptables. Nous demandons à nos interviewés de nous raconter leur expérience, ce qu'ils ont vécu en tant que comptable.

Le récit de vie, matériellement parlant, se réalise sous forme d'entretien individuel entre un enquêteur et un enquêté. Toutefois, le *récit de vie* tel qu'il est défini précédemment est

difficilement classifiable dans la typologie des entretiens proposée par Grawitz (2001) que nous avons synthétisée dans le tableau (4.3.) ci-dessous.

Grawitz distingue six types d'entretien avec des caractéristiques qui évoluent en continuum entre les deux types extrêmes qui sont l'entretien clinique (la plus grande liberté pour l'enquêteur et l'enquêté) et l'entretien à questions fermées (le moins de liberté pour les deux personnes). En essayant de repérer les caractéristiques attribuables à l'entretien narratif – *récit de vie*, nous voulons montrer les différences principales entre le *récit de vie* et les types d'entretien dont les caractéristiques peuvent lui être imputables qui sont l'entretien clinique et l'entretien centré (tableau 4.3.).

**Tableau 4.3. : Les différents types d'entretien (élaborés d'après Grawitz, 2001, p. 646)**

Caractéristiques extrême gauche de l'entretien clinique (type 1)	1° entretien clinique (psychanalyse, psychothérapie)	2° entretien en profondeur (étude de motivation)	3° entretien à réponses libres	4° entretien centré ou "focused interview"	5° entretien à questions ouvertes	6° entretien à questions fermées	Caractéristiques extrêmes droites de l'entretien à questions fermées (type 6)
<b>← en continuum →</b>							
- <i>questions</i> rares, à formulation non rigoureuse ni préétablie	<b>récit de vie</b> <i>questions de relance</i>						- <i>questions</i> formulées de façon de plus en plus rigide et préétablie
- <i>réponses</i> riches, complexes, à contenu profond	<b>récit de vie</b> <i>Réponses riches, à contenu profond lié au vécu de l'interviewé</i>						- <i>réponses</i> courtes, précises, à contenu plus limité
- <i>liberté</i> la plus grande laissée à l'enquêteur et à l'enquêté	<b>récit de vie</b> <i>Liberté quasi-totale de l'interviewé</i>						- <i>très peu de liberté</i> laissé à l'enquêteur et à l'enquêté
- <i>durée</i> pratiquement non limitée	<b>récit de vie</b> <i>Durée variable en fonction de la volonté et du vécu de l'interviewé</i>						- <i>durée limitée</i> , le plus souvent entretien rapide
- <i>répétition possible</i> des entretiens				<b>récit de vie</b> <i>Retour possible pour des explications</i>			- entretien généralement <i>unique</i>
- <i>but</i> , importance accordée à la personne enquêtée (guérison, conseil)				<b>récit de vie</b> <i>Importance accordée à l'information liée au vécu de l'interviewé</i>			- <i>but</i> , importance accordée à l'information concernant l'objectif de l'enquête
- <i>entretien centré</i> sur la personne				<b>récit de vie</b> <i>centré sur une problématique en tenant compte de la représentation de l'interviewé</i>			- entretien centré sur le <i>problème</i>

La première différence que nous pouvons constater réside dans le rapport entre l'enquêteur et l'enquêté. Dans les types d'entretien mentionnés par Grawitz (2001), quel que soit l'attitude de l'enquêteur au moment de l'entretien, celui-ci est maître du jeu d'échange. Or dans *un entretien narratif* ou *récit de vie*, l'enquêté a été choisi parce qu'il est censé *mieux connaître l'objet d'étude que l'enquêteur*, car ce premier incarnera le rôle d'informateur vis-à-vis du dernier. C'est l'enquêté qui est maître du jeu et c'est de lui que dépend la qualité de la récolte d'informations dans un recueil de récit de vie.

La seconde différence relève de l'importance accordée à l'enquêté en tant qu'individu. Si l'objet d'étude dans un entretien clinique, et dans une certaine mesure dans l'entretien centré, est la personne de l'enquêté, dans un récit de vie, l'enquêté n'est qu'un moyen d'accès à des connaissances de phénomènes sociologiques au travers du vécu de celui-ci.

Le récit de vie ainsi conçu relève *d'une technique d'enquête* qualifiée d'*ethnosociologique*<sup>60</sup>. A la différence de la démarche hypothético-déductive,

*"(...) la démarche ethnosociologique consiste à enquêter sur un fragment de réalité sociale-historique dont on ne sait pas grand-chose a priori. Ce que le chercheur croit en savoir à l'avance s'avère le plus souvent relever de l'ordre des stéréotypes, préjugés et autres représentations collectives chargées de jugements moraux circulant dans le sens commun ; et c'est précisément l'une des vertus de ce type d'enquête que de dégager puis d'apporter dans l'espace public des éléments de connaissance objective et critique fondés sur l'observation concrète. Ses techniques d'observation ne cherchent pas tant à vérifier des hypothèses posées a priori qu'à comprendre le fonctionnement*

---

60 "Par le terme de "perspective ethnosociologique", nous désignons un type de recherche empirique fondé sur l'enquête de terrain et des études de cas, qui s'inspire de la tradition ethnographique pour ses techniques d'observation, mais **qui construit ses objets par référence à des problématiques sociologiques.**

Le sociologue ne peut en effet pas, comme l'ethnologue, se contenter de décrire un terrain particulier (une communauté humaine aux dimensions restreintes) et d'en analyser la sous-culture. Malgré l'intérêt intrinsèque de telles descriptions monographiques et sociographiques, il lui faut tenter de passer du particulier au général, en découvrant au sein du terrain observé des formes sociales – rapports sociaux, mécanismes sociaux, logiques d'action, logiques sociales, processus récurrents – qui seraient susceptibles d'être également présentes dans une multitude de contextes similaires (d'autres villes, d'autres « banlieues », d'autres écoles, d'autres hôpitaux...) **Cette tension entre le particulier et le général s'exprime dans le terme même d'ethnosociologie. Le préfixe " ethno " renvoie ici non pas aux phénomènes d'ethnicité mais à la coexistence au sein d'une même société de mondes sociaux développant chacun sa propre sous-culture (Laplantine, 1996).**

Ce terme n'est d'ailleurs pas satisfaisant, car il passe sous silence une dimension constitutive des phénomènes sociaux, la dimension historique. C. Wright Mills disait que "la science sociale traite des problèmes de la biographie, de l'Histoire et de leurs intersections au sein des structures sociales" (Mills, 1967, chap. 8). Ceci peut être lu comme une invitation faite aux sociologues à adopter une perspective qui serait ethno-historico-sociologique." (Bertaux, 2005, p. 17, mise en gras par nous)

*interne de l'objet d'étude et à élaborer un modèle de ce fonctionnement sous la forme d'un corps d'hypothèses plausibles.*

*Le chercheur se présente sur le terrain conscient de son ignorance et comme le ferait tout ethnologue, il s'adresse aux personnes qui y exercent leurs activités et y vivent pour savoir "comment ça marche". Ces personnes – agents, membres du monde social ou vivant la situation sociale étudiée – prendront donc pour lui le statut d'informateurs, c'est-à-dire un statut très différent de celui qui est conféré aux interviewés dans une enquête portant sur des opinions, des attitudes ou des représentations, qu'elle mette en œuvre des entretiens non directs ou des questionnaires. Ici l'accent est mis non pas sur l'intériorité (la "psychologie") des sujets, mais sur ce qui leur est extérieur : les contextes sociaux dont ils ont acquis par l'expérience une connaissance pratique (Beaud, 1996)." (Bertaux, 2005, p. 23, mise en gras par nous)*

En sciences sociales, cette forme particulière d'entretien<sup>61</sup> est appelée "récit de vie"<sup>62</sup>.

*"(...) le récit de vie résulte d'une forme particulière d'entretien, l'"entretien narratif", au cours duquel un "chercheur" ( lequel peut être un étudiant) demande à une personne ci-après dénommée "sujet" de lui raconter tout ou partie de son expérience vécue." (Bertaux, 2005, p. 11, mise en gras par nous)*

L'appellation *récit de vie* évoque intuitivement le genre autobiographique supputant une narration complète de la personne interviewée qui selon Bertaux (2005) ne correspond pas à l'objectif attribué à la méthode par *récit de vie* dans les études sociologiques. Car l'objet d'étude de la sociologie est le collectif, tandis que le genre autobiographique est plus focalisé sur l'individu.

---

<sup>61</sup> *Le terme "entrevue" semble représenter en français la traduction la plus littérale de l'anglo-saxon interview [d'où l'obligation de se plier à l'emploi regrettable d'interview au féminin], mais le mot dans notre langue a un sens différent. Il comporte une nuance utilitaire, un élément d'arrangement en tout cas d'exception, dont rend compte l'expression "ménager une entrevue". Le terme entretien correspond mieux à la notion anglaise d'interview. L'interview, dans le langage courant, revêt un aspect journalistique, souvent spectaculaire, alors que l'entretien conserve un caractère sérieux et confidentiel. L'élément commun qui nous intéresse est constitué par le fait qu'il s'agit dans les deux cas d'un tête-à-tête et d'un rapport oral entre deux personnes, dont l'une transmet à l'autre des informations. C'est la rigueur de la technique qui distingue l'entretien du sens du langage courant. (...) On donne de l'interview ou de l'entretien, au sens technique, la définition suivante : c'est un procédé d'investigation scientifique, utilisant un processus de communication verbale, pour recueillir des informations, en relation avec le but fixé." (Grawitz, 2001, pp. 643-644, mise en gras par nous)*

<sup>62</sup> *"L'expression "récit de vie" a été introduite en France il y a une trentaine d'années (Bertaux, 1976). Jusque-là le terme consacré en sciences sociales était celui d' "histoire de vie", traduction littérale de l'américain "life history"; mais ce terme présentait l'inconvénient de ne pas distinguer entre l'histoire vécue par une personne et le récit qu'elle pouvait en faire. Or cette distinction est essentielle. C'est d'ailleurs sur elle que se fondent les débats contemporains opposant "réalistes" et "anti-réalistes", les premiers – dont nous sommes – affirmant que le récit de vie constitue une description approchée de l'histoire réellement (objectivement et subjectivement) vécue ; les seconds soutenant au contraire que la relation entre récit et histoire est très incertaine, voire même que le terme d'histoire "réellement vécue" n'a aucun sens." (Bertaux, 2005, p. 11)*

*"La simple mention du terme "récit de vie" évoque aussitôt l'image d'un récit de vie "complet", c'est-à-dire traitant de la totalité de l'histoire d'un sujet. Il commencerait par la naissance, voire par l'histoire des parents, leur milieu, bref par les origines sociales. Il couvrirait toute l'histoire de la vie d'un sujet. Pour chaque période de cette histoire le récit décrirait non seulement la vie intérieure du sujet et ses actions, mais aussi les contextes interpersonnels et sociaux qu'il ou elle a traversés. Cette représentation "totale", c'est en fait celle de l'autobiographie" (Bertaux, 2005, p. 36)*

Dans notre travail, nous adoptons la conception *"minimaliste"* du récit de vie définie par Bertaux (2005) selon laquelle,

*"[On peut] considérer qu'il y a du récit de vie dès lors qu'un sujet raconte à une autre personne, chercheur ou pas, un épisode quelconque de son expérience vécue. Le verbe "raconter" (faire le récit de) est ici essentiel : il signifie que la production discursive du sujet a pris la forme narrative. Cette forme n'exclut pas l'insertion d'autres formes de discours en son sein. Pour bien raconter une histoire, il faut camper des personnages, décrire leurs relations réciproques, expliquer leurs raisons d'agir ; décrire les contextes des actions et interactions ; voire porter des jugements (des évaluations) sur les actions et les acteurs eux-mêmes. Descriptions, explications, évaluations, sans être des formes narratives, font partie de toute narration et contribuent à construire les significations. Mais si, par exemple, le discours se réduit à des descriptions ou si, tout en relatant une série diachronique d'événements, il se contente de les juxtaposer sans rien dire de leurs rapports entre eux (c'est la forme de la "chronique"), il ne prend pas la forme narrative. À l'inverse, dès qu'il y a apparition de la forme narrative dans un entretien, le sujet l'utilisant pour exprimer les contenus d'une partie de son expérience vécue, nous dirons qu'il y a du récit de vie. Cette conception "minimaliste" libère les chercheurs de l'emprise finalement très inhibant de la conception "complète" évoquée plus haut. Elle s'avère essentiellement pour situer le recours aux témoignages vécus dans la perspective ethnosociologique<sup>63</sup>." (Bertaux, 2005, p. 36, mise en gras par nous)*

*"Un récit de vie n'est pas n'importe quel discours : c'est un discours narratif qui s'efforce de raconter une histoire réelle et qui de plus, à la différence de l'autobiographie écrite, est improvisé au sein d'une relation dialogique avec un chercheur qui a d'emblée orienté l'entretien vers la description d'expériences pertinentes pour l'étude de son objet." (Bertaux, 2005, p. 68, mise en gras par nous)*

En effet, dans notre travail, nous ne nous intéressons pas à la vie *"intérieure, privée"* des interviewés. Nous cherchons à détecter les connaissances du phénomène collectif et sociologique qu'est la transformation des formes comptables en contexte de transition économique via le vécu de nos interviewés. L'enquête sous forme de *récit de vie* selon la technique ethnosociologique, fait de nous, chercheur-enquêtrice, une novice sur notre objet d'étude. Consciente de notre

---

<sup>63</sup> Pour une conception opposée, "maximaliste" qui a sa propre cohérence et débouche sur une autre démarche, tout à fait intéressante au demeurant, voir Catani (1982) (à lire Bertaux, 2005)

ignorance, nous partons à la quête du *réel* auprès des "*experts*" en la matière. Nos interviewés se positionnent, en fonction de leurs expériences propres, en vrais experts dans leur domaine. Dans notre cas, il s'agit de la comptabilité d'entreprise, de la réglementation comptable, de la réglementation fiscale, du droit des affaires, de l'audit etc. Nos interviewés disposent d'une quasi-totale liberté dans leur exposé. Notre rôle s'est limité à celui d'une auditrice intéressée, mais *vigilante* pour poursuivre quand l'orateur perd le fil de ses idées ou intervenir pour demander des explications sur des points obscurs. Dans ce type d'entretien, les relances sont destinées à inviter les interviewés à raconter, à livrer le maximum d'informations.

Néanmoins, le déroulement de l'entretien ne peut pas être programmé par l'enquêteur. Ce dernier vit au rythme de son interviewé et ne peut le forcer (par forcer nous voulons dire par des questions) de parler s'il n'en avait pas envie ou si sa mémoire lui faisait défaut.

Notre but, en réalisant le recueil de ces témoignages individuels auprès des comptables, n'est pas de

*"(...)saisir de l'intérieur les schèmes de représentation ou le système de valeurs d'une personne isolée, ni même ceux d'un groupe social, mais d'étudier un fragment particulier de réalité social-historique, un objet social ; de comprendre comment il fonctionne et comment il se transforme, en mettant l'accent sur les configurations de rapports sociaux, les mécanismes, les processus, les logiques d'action qui le caractérisent."* (Bertaux, 2005, p. 12, mise en gras par nous)

Bertaux (2005) explique que la perspective ethnosociologique prend acte de cette fragmentation de la réalité sociale et la dimension historique de l'action qui est souvent absente dans les entretiens traditionnels et souligne que :

*"Le recours au récit de vie enrichit considérablement cette perspective en lui apportant notamment ce qui fait défaut à l'observation directe, trop exclusivement centrée sur les interactions en face-à-face : une dimension diachronique qui permet de saisir les logiques d'action dans leur développement biographique, et les configurations de rapports sociaux dans leur développement historique (reproduction et dynamiques de transformation). Inversement, la perspective ethnosociologique conduit à orienter les récits de vie vers la forme de récits de pratiques en situation, l'idée centrale étant qu'à travers les pratiques, on peut commencer à comprendre les contextes sociaux au sein desquels elles se sont inscrites et qu'elles contribuent à reproduire ou à transformer."* (Bertaux, 2005, p. 13, mise en gras par nous)

*Les récits de pratiques* recèlent des informations factuelles riches et des descriptions fiables – bien qu'évidemment incomplètes – d'enchaînements de situations, d'interactions et *d'actions absentes des documents écrits*.

*"Dans cette perspective, le recours aux récits de vie n'est nullement exclusif d'autres sources, telles que statistiques, textes réglementaires, entretiens avec des informateurs situés en position "centrale" ou observation directe des comportements." (Bertaux, 2005, p. 12, mise en gras par nous)*

*"(...) le récit de vie peut constituer un instrument remarquable d'extraction des savoirs pratiques, à condition de l'orienter vers la description d'expériences vécues personnellement et des contextes au sein desquelles elles se sont inscrites. Cela revient à orienter les récits de vie vers la forme que nous avons proposé de nommer "récit de pratiques". (Bertaux, 1976)" (Bertaux, 2005, p. 23)*

La méthode de collecte d'informations sous forme de *récits de pratiques* dans notre démarche empirique vise effectivement à capter, non pas les schèmes cognitifs des interviewés, mais des *événements socio-historiques* sur les processus de la transition économique et comptable vietnamienne à travers ces témoignages volontaires.

*"[les récits de pratiques permettent] de remonter du particulier au général grâce à la mise en rapport de cas particuliers, de ce qu'ils contiennent de données factuelles replacées dans leur ordre diachronique, d'indices descriptifs ou explicatifs proposés par les sujets, grâce à la découverte de récurrences d'un parcours de vie à l'autre et à la mise en concepts et en hypothèses de ces récurrences. Dans cette perspective, la fonction des données n'est pas de vérifier des hypothèses élaborées auparavant, mais d'aider à la construction d'un corps d'hypothèses." (Bertaux, 2005, p. 27)*

Ces informations et descriptions nous permettent de mieux connaître les enjeux et les règles du jeu sociales qui ne sont pas explicites dans les documents écrits. Les *récits de pratiques* peuvent être considérés comme une source d'"archive"<sup>64</sup> sur l'évolution de la société économique vietnamienne, des entreprises et des pratiques comptables au travers du vécu de nos interviewés. Ils constituent donc une source d'informations complémentaire aux archives documentaires. Nous avons rencontré 31 personnes dont 19 hommes et 12 femmes qui ont occupé des postes différents dans les ministères ou dans les entreprises. Tous, sans exception, ont eu une formation en sciences économiques ou en comptabilité et ont exercé des activités qui sont directement ou indirectement liées à la comptabilité d'entreprise. En fonction du vécu de chaque personne, les entretiens ont varié aux informations, leur intérêt des informations et la longueur du récit. Ceci dépend du parcours et aussi de la personnalité du narrateur. Nous présenterons en détail le profil des enquêtés dans la section sur la présentation des sources de données (§ 4.2.2.)

---

<sup>64</sup> "Ensemble de documents, quels que soient leurs formes ou leur support matériel, dont l'accroissement s'est effectué d'une manière organique, automatique, dans l'exercice des activités d'une personne physique ou morale, privée ou publique, et dont la conservation respecte cet accroissement sans jamais le démembrer" (J. André, 1986, "De la preuve à l'histoire, les archives en France", Traverses, n°36, janvier 1986, p.29, cité par Farge, 1989, p. 11)

En croisant les informations obtenues via la recherche documentaire et les *récits de pratiques*, nous avons fait émerger des récurrences portant sur les changements comptables (pas toujours explicites), ou les constats de permanence (par déduction comparative des faits).

*"En multipliant les récits de vie de personnes se trouvant ou s'étant trouvées dans une situation sociale similaire, ou participant au même monde social, et en centrant leurs témoignages sur ces segments-là, on cherche à bénéficier des connaissances qu'elles ont acquises de par leur expérience directe sur ce monde ou cette situation, sans pour autant s'empêtrer dans la nécessaire singularité, ni dans le caractère inévitablement subjectif du récit qui en sera fait. En mettant en rapport plusieurs témoignages sur l'expérience vécue d'une même situation sociale par exemple, **on pourra dépasser leurs singularités pour atteindre, par construction progressive, une représentation sociologique des composantes sociales (collectives) de la situation.**" (Bertaux, 2005, p. 37, mise en gras par nous)*

À la lumière de la grille de lecture des idéaux-types de la comptabilité de type communiste et de type capitaliste, ces récurrences contribuent à élaborer des hypothèses de permanence ou de changement comptable qui sont les références principales pour la conception du questionnaire.

### Le questionnaire

Ces hypothèses de permanence et de changement comptable ont été ensuite traduites sous forme de questions fermées dans un questionnaire destiné à être diffusé auprès des comptables pour capter leurs perceptions.

Le recours à la méthode d'enquête par questionnaire répond à deux préoccupations empiriques :

- d'une part, procéder à un processus de collecte d'informations auprès d'un public plus large qui permettrait une vérification croisée des informations sur les remaniements comptables mentionnés dans les documents officiels ou recueillis auprès de nos interviewés. Toutefois, cela ne reste qu'un échantillon sous représenté par rapport à la population hypothétique et nous en sommes consciente.
- et de l'autre de procéder à une description systématique des changements ou non changements des formes comptables perçues par les comptables.

Pour étudier un phénomène qui s'étend dans la durée ou encore appelé étude longitudinale, l'enquête par questionnaire peut être conçue selon l'une des deux méthodes suivantes :

*"L'objectif d'une étude par questionnaire et les questions de recherche qui la sous-tendent conditionnent fortement les décisions concernant la conception du questionnaire, telle que le choix d'une conception visant la méthode dite "cross-sectional" ou l'étude longitudinale. Ils déterminent aussi les différents niveaux d'analyse de l'étude par questionnaire. **Les études longitudinales nécessitent soit des questionnaires administrés d'une manière répétitive dans le temps ou un questionnaire dans lequel il est demandé aux répondants de fournir des informations sur des périodes différentes.**"* (Van der Stede et al, 2005, p. 665, notre traduction, mise en gras par nous)<sup>65</sup>

Dans notre cas, compte tenu de la rétroactivité du phénomène étudié, nous avons opté pour le deuxième type de questionnaire, c'est-à-dire un seul questionnaire dans lequel il est demandé aux personnes interrogées de fournir des informations sur deux périodes différentes, d'une part celle de l'économie dite centralisée et planifiée (avant 1995 – année marquée la publication d'une nouvelle réglementation comptable), d'autre part celle marquée par l'émergence d'un système économique de type capitaliste (après 1995). Consciente du biais inhérent à ce type de questionnaire, nous leur avons demandé de ne pas répondre s'ils avaient des doutes. Les questionnaires ont été distribués directement par des personnes qui avaient accepté de nous aider à les diffuser (par exemple des professeurs de comptabilité, des enseignants dans des cours de formation continue pour cadres dirigeants, des comptables, des comptables dans notre liste personnelle et leurs anciens camarades de promotion universitaire, etc.). Chaque questionnaire était accompagné d'une enveloppe timbrée pour la re-expédition à notre adresse à Hồ Chí Minh Ville. Comme nous sommes éloignée du terrain, le travail d'envoi et de réception des réponses a été assuré par nos proches avec l'aide de nos ami(e)s. Un nombre restreint de jeunes interrogés a opté pour la formule de réponse par courriel.

Les résultats ont montré que la méthode de collecte par questionnaire n'était pas plus fructueuse que les autres méthodes. Le taux de réponse faible (147 de réponses sur les 1450 questionnaires envoyés entre 2003 et 2005 soit 10%), et conjugué avec un taux d'élimination de 21% (32 réponses inexploitables sur les 147 réponses reçues qui ramène le nombre de réponses constituant

---

<sup>65</sup> *"The purpose of a study and its associated research questions affected important survey design decisions, such as the choice of a cross-sectional or longitudinal design and the determination of the level of analysis. **Longitudinal designs require either repeated surveys over time or one-time surveys that ask respondents about measurements overtime.**"* (Van der Stede et al, 2005, p. 665, mise en gras par nous)

notre échantillon à 115 réponses soit, un taux de réponse effectif de 7,9 % montre à quel point l'accès au terrain vietnamien est délicat. Le recours à des sources multiples dans notre cas est indispensable afin de recueillir une quantité suffisante d'informations.

#### *Autres sources d'informations d'origine étrangère*

Une source d'informations complémentaire regroupe les ouvrages des auteurs occidentaux portant sur l'histoire économique et politique du Viêt-nam et les rapports thématiques édités par les institutions internationales telles que la Banque mondiale, le Fonds monétaire international, etc. Le croisement des sources d'informations du pays avec celles d'origine étrangère nous permet, d'une part, de faire un croisement des informations et, de l'autre, de nous munir d'analyses différenciées qui sont des points de repère pour une lecture critique des documents écrits collectés sur le terrain dont la plus grande partie est imprégnée du discours officiel des autorités politiques vietnamiennes.

Nous pouvons maintenant faire la synthèse des différentes sources de données (tableau 4.4.) qui contribueront à l'élaboration des chapitres empiriques.

**Tableau 4.4. : Liste des données disponibles**

Nature des données de la documentation écrite collectée	Témoignage involontaire : Documentation écrite		Témoignage volontaire
	<i>Documents officiels</i>	<i>Documents privés</i>	
1. Textes officiels édités par les institutions gouvernementales	<ul style="list-style-type: none"> <li>Textes réglementaires et législatifs sur les entreprises, la comptabilité, la fiscalité, le droit des sociétés etc.</li> </ul> <b>(503 titres répertoriés dont 103 en version intégrale)</b>		
2. Résolutions du parti communiste vietnamien	<ul style="list-style-type: none"> <li>Résolutions politiques et économiques</li> </ul> <b>(Congrès du PCV 1976 - 2005)</b>		
3. Manuels de comptabilité	<ul style="list-style-type: none"> <li>Manuels de comptabilité sous la coordination du département de normalisation comptable et des auteurs enseignants indépendants</li> </ul> <b>(56 manuels)</b>		
4. Ouvrages de synthèse	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ouvrages des instituts de recherche vietnamiens sur les politiques économiques, financières, fiscales</li> </ul> <b>(28 ouvrages)</b>		
5. Archives des entreprises		<ul style="list-style-type: none"> <li>18 rapports de type bilan</li> <li>11 rapports de type compte de résultat</li> <li>07 autres types de rapports</li> </ul>	
6. Autres sources d'information	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ouvrages sur l'histoire économique du Vietnam réalisés par des auteurs occidentaux (cf. bibliographie)</li> </ul>		
7. Récits de pratiques			<ul style="list-style-type: none"> <li>31 personnes rencontrées soit 70 heures d'entretien</li> </ul>
8. Questionnaire			<ul style="list-style-type: none"> <li>115 réponses / 1 450 questionnaires distribués (soit 7,9%)</li> </ul>

Nous allons maintenant (§ 4.1.2.) présenter les différentes méthodes d'analyse des données que nous avons utilisées dans notre enquête empirique.

#### **4.1.2. Les méthodes d'analyse des données**

Nous traiterons successivement l'analyse de l'information issue de la documentation écrite et des *récits de pratiques*, puis du dépouillement du questionnaire.

## *L'analyse de la documentation et des récits de pratiques*

### *Le dépouillement des documents*

Le travail avec le matériel documentaire et les archives conduit obligatoirement à opérer un tri entre les documents, une séparation des documents. La difficulté consiste à choisir lesquels abandonner ou laisser de côté.

*" [Or] comment décider entre l'essentiel et l'inutile, le nécessaire et le superflu, un texte significatif et un autre qu'on jugera répétitif ? Il n'y a pas de bonne méthode à vrai dire, ni de règles strictes à suivre lorsqu'on hésite sur le choix d'un document. La démarche est semblable à un rôdeur, cherchant dans l'archive ce qui y est enfoui, comme trace positive d'un être ou d'un évènement, tout en restant attentif à ce qui fuit, ce qui soustrait et se fait, ce qui se remarque comme absence. Présence d'archive et absence d'elle sont autant de signes à mettre en doute, donc en ordre. Sur ce chemin peu frayé, il faut se méfier d'une identification toujours possible avec les personnages, les situations ou les manières d'être et de pensée que les textes mettent en scène." (Farge, 1989, p. 88, mise en gras par nous)*

Dans un premier temps, nous avons trié et classé les documents issus de la recherche documentaire selon deux critères principaux :

- en fonction de l'ordre chronologique de publication,
- en fonction de leur contenu.

Le dépouillement consiste en une première lecture visant à classer le matériel en fonction des thèmes spécifiques liés à la problématique de la thèse et de leur datation. Les thèmes sont inspirés des caractéristiques des idéaux-types que nous avons élaborés dans la première partie de la thèse. Ce sont des heures et des heures de travail passées à feuilleter les documents, les lire et recopier des passages et des pages sans oser changer un seul mot de peur de ne plus retrouver le message des auteurs, puis de les traduire pour les mobiliser comme élément de preuve dans la synthèse. En nous immergeant dans le passé au travers des textes, nous essayons de capter le *vouloir dire* véhiculé par ces écrits et de nous représenter la société vietnamienne et les jeux des acteurs qui se dessinent entre les lignes. Les documents sur lesquels nous travaillons sont des textes officiels qui reproduisent une certaine vision de l'organisation sociale et économique ; c'est pourquoi la lecture d'un document requiert parfois des informations qui remontent plus en amont dans le

temps ou de celles en provenance d'autre domaine. La compréhension des documents, même s'ils sont établis en langue vietnamienne, n'est pas acquise car, pour capter le sens *correct* des textes, nous avons dû très souvent vérifier notre interprétation auprès des gens qui l'ont lu ou utilisé (hauts fonctionnaires politiques, professeurs ou comptables).

*"Quel que soit l'objet sur lequel elle porte, la critique n'est pas affaire de débutant, comme le montrent bien les difficultés des étudiants aux prises avec un texte. Il faut être déjà être historien pour critiquer un document, car il s'agit, pour l'essentiel, de le confronter avec tout ce que l'on sait déjà du sujet qu'il traite, du lieu et du moment qu'il concerne. En un sens, la critique, c'est l'histoire même, et elle s'affine au fur et à mesure que l'histoire s'approfondit et s'élargit."* (Prost, 1996, p. 59, mise en gras par nous)

Pour capter le sens d'un document, il est nécessaire de le replacer dans le contexte où il est né. Il nous est arrivé de sourire en lisant certains passages et d'y apposer dans la marge l'annotation suivante : *"cela fera sourire un lecteur occidental"*, mais nous nous reprenions rapidement en nous demandant si un occidental vivant dans la société vietnamienne de l'époque ne serait pas choqué par ce discours. Avec la distance et un regard *occidentalisé*, la critique à l'encontre du style "langue de bois" de ces documents paraît aujourd'hui spontanée. Mais qu'en était-il il y avait vingt ans, ne partageons-nous pas les mêmes représentations collectives ?

*"Que le témoignage soit volontaire ou non, l'auteur sincère et bien informé ou pas, il faut de toute façon ne pas se tromper sur le sens du texte (critique d'interprétation). L'attention veille ici au sens des termes, aux emplois détournés ou ironiques, aux propos dictés par la situation (on dit nécessairement du bien du défunt dans son oraison. (...)) Les concepts ont beaucoup changé de sens, et ceux qui nous paraissent transparents sont les plus dangereux. "Bourgeois" ne désigne pas la même réalité sociale dans un texte médiéval, un manifeste romantique ou chez Marx. Aussi pourrait-on ériger l'histoire des concepts en préalable de toute autre histoire. (...) Plus généralement, tout texte est codé par un système de représentations solidaires d'un vocabulaire. (...) La prise en compte des "représentations collectives" est ainsi indispensable à l'interprétation des textes."* (Prost, 1996, p. 63-64, mise en gras par nous)

Une première caricature de la trame historique se dessine sous forme de tableau de synthèse avec les datations comme repères et les références de textes à l'issue de ce premier travail de dépouillement. Vient ensuite la phase la plus délicate qu'est la lecture analytique des documents et leur interprétation pour en faire une synthèse cohérente qui *ait du sens* parce que l'histoire consiste à *comprendre et à faire comprendre*.

*La mise en œuvre des documents et leur critique*

L'histoire est un récit *d'événements vrais*. La simplicité de cette définition occulte les difficultés de l'historien face à la quantité des traces qui lui sont parvenues pour apercevoir l'essentiel et les évidences qu'on ne voit pas toujours. Selon Veyne (1971), la difficulté dans le travail historique résulte de la critique intégrée de ce travail.

*"L'histoire a une critique, que Fustel de Coulanges nommait analyse et qui est difficile, chacun sait qu'il faut "dix années d'analyse pour un jour de synthèse". Mais précisément la synthèse ne demande qu'un jour. Le mot d'analyse est trompeur ; disons la mise en œuvre des documents et leur critique. Or la critique historique a pour seule fonction de répondre à la question suivante que lui pose l'historien : "Je considère que ce document m'apprend ceci ; puis-je lui faire confiance là-dessus ? " Elle n'est pas chargée de dire à l'historien, qui n'aurait plus qu'à en faire la synthèse, ce que nous apprennent les documents : c'est à l'historien lui-même de le voir et sa synthèse se fait rien qu'en prenant connaissance des documents."* (Veyne, 1971, p. 24, mise en gras par nous)

La critique consiste à prévenir les historiens des écueils qui les guettent. L'un de ces risques est qualifié par A. Farge (1989) d'*identification*<sup>66</sup>. C'est une forme de tendance spontanée naturelle chez les chercheurs de se laisser obnubiler par leurs hypothèses de travail décidées d'avance et par conséquent témoigner une préférence pour les archives qui vont dans le sens de ces hypothèses préconçues. Et c'est une faiblesse malaisée à discerner et à s'en préserver. Comme tout apprenti, nous n'en avons pas été épargnée et plus d'une fois nous avons été obligée de revenir en arrière parce que nous avons sous estimé une information ou une donnée.

Les méthodes critiques dans les études historiques visent à répondre à des questions simples telles que :

---

<sup>66</sup> *"Identification", cela signifie cette façon insensible mais réelle qu'a l'historien de n'être attiré que par ce qui peut conforter ses hypothèses de travail décidées à l'avance. A moins qu'il ne s'agisse de cet étrange hasard où ne se découvre que ce que l'on recherche et qui, miraculeusement semble s'ajuster au désir initial et profond de l'historien. Il y a mille façons surnoises de s'identifier à un objet d'études. Cette symbiose aveuglante avec l'objet choisi est dans une certaine mesure inévitable, confortable. (...) Confortable, parce que s'identifier, de quelque manière que ce soit, apporte du soulagement. Dangereuse toutefois, parce que ce jeu de miroirs bloque l'imagination, stoppe l'intelligence et la curiosité, en restant confiné sur des sentiers étroits et étouffants. S'identifier, c'est anesthésier le document et la compréhension qu'on peut en avoir. La vigilance doit être de mise pour qu'une lucidité toujours en éveil agisse en garde-fou contre l'absence de distance. Qu'il soit bien clair que cette "ascèse" n'exclut pas l'échange entre l'archive et son lecteur, ni même l'empathie. L'échange n'est pas fusion, ni abolition des écarts, mais la nécessaire reconnaissance de l'étrangeté et de la familiarité de l'autre sans laquelle il n'y a point de questionnement intelligent et donc efficace."* (Farge, 1989, p. 88-90, mise en gras par nous)

***"D'où vient le document ? Qui en est l'auteur, comment a-t-il été transmis et conservé ? Est-il sincère ? A-t-il des raisons, conscientes ou non, de déformer son témoignage ? Dit-il vrai ? Sa position lui permettait-elle de disposer des bonnes informations ? Impliquait-elle des biais ?***

*Ces deux séries de questions sont distinctes : la critique de sincérité porte sur les intentions, avouées ou non, du témoin, la critique d'exactitude sur sa situation objective. La première est attentive aux mensonges, la seconde aux erreurs. Un auteur de mémoires sera suspect de se donner le beau rôle, et la critique de sincérité sera particulièrement exigeante. S'il décrit une action ou une situation à laquelle il a assisté sans en être partie prenante, la critique d'exactitude lui accordera plus d'intérêt que s'il se fait seulement l'écho de tiers." (Prost, 1996, p. 62)*

***"La critique de sincérité et d'exactitude est beaucoup plus exigeante à l'égard des témoignages volontaires. Mais il ne faut pas durcir la distinction, car l'habileté des historiens consiste souvent à traiter les témoignages volontaires comme involontaires, à les interroger sur autre chose que ce qu'ils voulaient dire." (Prost, 1996, p. 62, mise en gras par nous)***

Les méthodes critiques ne sont pas des normes pratiques imposées à l'historien, elles forgent un état d'esprit de travail que Seignobos (1881) qualifie de "***contre nature***"<sup>67</sup>.

***"On a parfois l'impression que la critique est seulement affaire de bon sens et que la discipline exigée par la corporation est superflue. Ce serait manie d'érudits, coquetterie de savants, signe de reconnaissance pour initiés. Rien n'est plus faux. Les règles de la critique et de l'érudition, l'obligation de donner ses références ne sont pas des normes arbitraires. Elles instituent certes la différence entre l'historien professionnel et l'amateur ou le romancier. Mais elles ont d'abord pour fonction d'éduquer le regard que l'historien porte sur ses sources. C'est une ascèse, si l'on veut,***

---

<sup>67</sup> "***La critique est contre nature***

*(...) la critique est contraire à la tournure normale de l'intelligence humaine ; la tendance spontanée de l'homme est de croire ce qu'on lui dit. Il est naturel d'accepter toute affirmation, surtout une affirmation écrite – plus facilement si elle est écrite en chiffres – encore plus facilement si elle provient d'une autorité officielle, si elle est comme on dit, authentique. Appliquer la critique, c'est donc adopter un mode de pensée contre nature (...) On n'y parvient pas sans effort. Le mouvement spontané d'un homme qui tombe à l'eau est de faire tout ce qu'il faut pour se noyer ; apprendre à nager, c'est acquérir l'habitude de refréner ses mouvements spontanés contre nature.*

*L'impression spéciale produite par les chiffres est particulièrement importante en sciences sociales. Le chiffre a un aspect mathématique qui donne l'illusion du fait scientifique. Spontanément on tend à confondre "précis et exact" ; une notion vague ne peut être entièrement exacte, de l'opposition entre vague et exact, on conclut à l'identité entre "précis" et "exact". On oublie qu'un renseignement très précis est souvent très faux. Si je dis qu'il y a à Paris 526 637 âmes ce sera un chiffre précis, beaucoup plus précis que "deux millions et demi", et pourtant beaucoup moins vrai. On dit vulgairement : "brutal comme un chiffre" à peu près dans le même sens que "la vérité brutale", ce qui sous-entend que le chiffre est la forme parfaite de la vérité. On dit aussi : "Ce sont des chiffres, cela", comme si toute proposition devenait vraie dès qu'elle prend une forme arithmétique. La tendance est encore plus forte, lorsqu'au lieu d'un chiffre isolé on voit une série de chiffres liés par des opérations d'arithmétique. Les opérations sont scientifiques et certaines ; elles inspirent une impression de confiance qui s'étend aux données de fait sur lesquelles on a opéré ; il faut un effort de critique pour distinguer, pour admettre que dans un calcul juste les données peuvent être fausses, ce qui enlève toute valeur aux résultats." (Seignobos, Charles, La Méthode historique appliquée aux sciences sociales, p. 32-35, "L'enseignement de l'histoire dans les universités allemandes", Revue internationale de l'enseignement, 15 juin 1881, p. 563-600, cité par Prost, 1996, p. 65, mise en gras par nous)*

*en tout cas une attitude apprise, non spontanée, mais qui forme une tournure d'esprit essentiel au métier.*" (Prost, 1996, p. 64, mise en gras par nous)

La qualité du récit historique repose sur celle des faits reconstitués par l'historien qui doit respecter des règles qualifiées de critiques dans son travail d'analyse et de raisonnement.

*"Un fait n'est rien d'autre que le résultat d'un raisonnement à partir de traces suivant les règles de la critique."* (Prost, 1996, p. 70, mise en gras par nous)

Qui dit règles critiques dit vigilance et rigueur dans la mise à l'épreuve des documents. La relation entre le chercheur et les archives est loin d'être une relation harmonieuse: C'est un rapport de force, voire de méfiance.

*"La vigilance doit être de mise pour qu'une lucidité toujours en éveil agisse en garde-fou contre l'absence de distance. Qu'il soit bien clair que cette "ascèse" n'exclut pas l'échange entre l'archive et son lecteur, ni même l'empathie. L'échange n'est pas fusion, ni abolition des écarts, mais la nécessaire reconnaissance de l'étrangeté et de la familiarité de l'autre sans laquelle il n'y a point de questionnement intelligent et donc efficace. L'échange exige la confrontation. D'ailleurs, il arrive bien souvent que le matériau résiste, présentant au lecteur sa part énigmatique, voir sibylline.*

*Quand l'archive semble facilement donner accès à ce qu'on suppose en elle, le travail est encore plus exigeant. Il faut se délivrer patiemment de la "sympathie" naturelle qu'on éprouve pour elle, et la considérer comme un adversaire à combattre, un morceau de savoir qui ne s'annexe pas mais dérange. Il n'est pas simple de se défaire du trop-plein d'aisance à lui trouver du sens ; pour pouvoir la connaître, il faut la désapprendre, et non croire la reconnaître dès la première lecture."* (Farge, 1989, p. 90, mise en gras par nous)

Après le travail de vérification sur l'authenticité des archives, de la lecture critique pour identifier le sens correct qu'elles incarnent, l'historien n'est pas encore au bout de ses peines. L'histoire définie comme la connaissance par traces souffre de beaucoup de lacunes que l'historien doit combler pour rendre le récit historique compréhensible.

*" Disons qu'on peut distinguer trois moments dans le travail historique : la lecture des documents, la critique et la rétrodiction (...)*

*(...) 3° Les événements étant toujours connus par tekmeria partiels et indirects, il y aura beaucoup de lacunes que je boucherai en faisant de la rétrodiction ; tel empereur a abdiqué pour se retirer sur une montagne, dans un ermitage taoïste mais pourquoi l'a-t-il fait ? Est-ce la manière chinoise de dire qu'il a été enfermé dans un couvent par quelque maire du palais ? Ou bien arrivait-il vraiment qu'à la fin de sa vie un lettré, fût-il empereur, désirait la retraite pour préparer son âme à la philosophie, comme à Rome ? Seule la rétrodiction, fondée sur la "mise en série" de cas semblables et sur la probabilité des différentes causes, me permettra de répondre. La synthèse*

*consiste en réalité à boucher les trous de la compréhension immédiate. Il en résulte que la distinction entre grande histoire et "disciplines auxiliaires" est trompeuse."* (Veyne, 1971, p. 24, mise en gras par nous)

### La synthèse historique et la rétrodiction

Le travail de synthèse consiste à combler les lacunes pour forger un récit historique cohérent et convaincant. Il est qualifié par les historiens de *rétrodiction*<sup>68</sup>. L'historien, pour le faire, peut procéder de différentes manières. Il peut le faire par raisonnement, par induction, par rapprochement et/ou comparaison avec des cas semblables. Il peut aussi se référer aux travaux d'autres historiens sur le même sujet, car l'histoire se construit aussi par processus d'apprentissage cumulatif ou par de nouveaux éléments de preuve.

Dans notre cas, la *rétrodiction* est guidée, d'une part par les travaux de synthèse édités par les instituts de recherche du pays et les travaux des auteurs occidentaux. D'autre part, elle est aussi étayée par des échanges réguliers avec le terrain grâce aux contacts que nous avons eus avec des professeurs de comptabilité dans les universités de Hà nội et de Hồ Chí Minh et nos interviewés. En dépit de la distance qui nous sépare du pays, l'Internet nous a permis d'en rester proche. Les échanges par courriel ou courrier électronique peuvent être considérés comme une source

---

<sup>68</sup> *"L'histoire n'est pas une science et sa manière d'expliquer est de "faire comprendre", de raconter comment les choses se sont passées. S'il en est ainsi, comment se fait-il que la synthèse historique soit difficile, qu'elle se fasse progressivement et polémiquement, que les historiens ne soient pas d'accord sur les raisons de la chute de l'Empire romain ou sur les causes de la guerre de Sécession ? Il y a deux raisons à cette difficulté. L'une, qu'on vient de voir, est qu'il est difficile de cerner en concepts la diversité du concret. L'autre, qu'on va voir maintenant, est que l'historien n'a directement accès qu'à une proportion infime de ce concret, celle que lui livrent les documents dont il peut disposer ; pour tout le reste, il lui faut boucher les trous (...). La synthèse historique n'est pas autre chose que cette opération de remplissage ; nous l'appellerons **rétrodiction**, en empruntant le mot à cette théorie de la connaissance lacunaire qu'est la théorie des probabilités. Il y a prédiction quand on considère un événement comme à venir : combien ai-je ou avais-je de chances d'avoir un carré d'as au poker ? Les problèmes de rétrodiction sont au contraire des problèmes de probabilité des causes ou, pour mieux dire, de probabilité des hypothèses : un événement étant déjà arrivé, quelle est la bonne explication ? Le roi boit-il parce qu'il a soif ou parce que l'étiquette veut qu'il boive ? Les problèmes historiques, quand ils ne sont pas des problèmes de critique, sont des problèmes de rétrodiction ; c'est la raison pour laquelle le mot d'explication est très populaire auprès des historiens : expliquer est pour eux trouver la bonne explication, boucher un trou,(...). **Toute rétrodiction met donc en jeu une explication causale** (la soif fait boire le roi) et peut-être même (du moins l'affirme-t-on) une véritable loi (quiconque a soif boira, s'il peut). **Étudier la synthèse historique, ou rétrodiction, c'est étudier le rôle que joue en histoire l'induction et en quoi consiste la "causalité historique"** ; autrement dit puisque l'Histoire n'existe pas, la causalité dans notre vie quotidienne, la causalité sublunaire."* (Veyne, 1971, p. 194, mise en gras par nous)

d'alimentation en informations (nous avons constitué un dossier regroupant tout le courriel que nous avons échangé avec nos interlocuteurs vietnamiens comme traces de nos échanges).

C'est à ce niveau que la contribution des récits de pratiques est effectivement mesurable. A travers des récits de pratiques. Les récits narratifs apportent la vie aux faits relatés dans les documents et une nouvelle interprétation des faits de la part des interviewés. Nous ne voulons pas dire que tout ce qui nous a été raconté par nos interviewés est considéré comme vérité. Cependant, ces derniers nous procurent des éclairages, des pistes de réflexion, de nouveaux indices qui alimentent notre réflexion et nous aident dans la construction du récit de synthèse historique qui constitue les chapitres 5 et 6.

### ***Le dépouillement du questionnaire***

La décomposition du questionnaire est présentée en détails dans la section (§ 4.2). Les traitements analytiques sont réalisés grâce au logiciel statistique SPSS. L'interprétation des résultats des traitements statistiques est faite selon la méthode comparative. Nous comparons les changements ou non changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise selon nos hypothèses et ceux perçus par les personnes interrogées. Le questionnaire n'a pas pour objectif d'identifier des individus ou les populations d'individus au travers des perceptions. Il nous aide à dégager les représentations dominantes collectivement et socialement partagées par les comptables en ce qui concerne les représentations comptables.

Le travail conceptuel, dans la première partie, nous permet d'identifier les changements et les permanences dans le domaine de la comptabilité d'entreprise que nous avons classés en deux catégories : les institutions et les formes comptables.

Une institution comptable est tout agent économique, toute forme d'organisation qui est concerné directement, comme les institutions gouvernementales de normalisation, les entreprises, la profession comptable, la profession d'audit externe ou, indirectement, comme les universitaires, les associations professionnelles etc.

Une forme de la comptabilité pourrait être un compte, un concept, un principe, une méthode d'évaluation, une méthode de calcul, un texte réglementaire, etc.

Afin de capter ces changements, pour chacun d'entre eux, deux questions quasi identiques sont posées dont la première porte sur la période communiste (codée A / 75 pour désigner l'avant 1995) et la deuxième sur la période capitaliste (codée P / 95 pour désigner l'après 1995).

Un changement étudié dans le domaine de la comptabilité d'entreprise fait l'objet d'une paire de questions dont l'énoncé fait référence à l'ancienne forme comptable, celle d'avant 1995 c'est-à-dire à la forme comptable communiste.

Exemples : Extraits d'une paire de variables sur une forme comptable telles qu'elles sont présentées dans le questionnaire.

8. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>AVANT 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>
8.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

9. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>APRES 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>
9.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que les sources en provenance du budget de l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

La décision de nous référencer à l'époque communiste pour formuler nos questions est conforme à notre problématique initiale qui consiste à étudier la transformation de la comptabilité communiste vers la comptabilité capitaliste en contexte de transition économique. En annexe, la version intégrale en vietnamien du questionnaire et sa traduction en français, ainsi que la présentation détaillée du travail de codage et de traitements statistiques du questionnaire.

*Pourquoi avons-nous choisi l'année 1995 comme pivot de réforme de la comptabilité au Vietnam ?*

L'initiative d'une réforme dans le domaine de la comptabilité vietnamienne dans le sens large et, plus précisément, celui de la comptabilité d'entreprise était entamée dès 1989 suite à la proclamation de la politique *Đổi mới* (1986) ; mais les changements en profondeur dans ce domaine ne se sont réellement concrétisés qu'en 1995 avec la publication du document intitulé

"régime de comptabilité d'entreprise" (RCE 1995) avec un nouveau plan unifié des comptes applicables *de principe* à toutes les formes d'entreprise et tout le corpus réglementaire d'application qui y est afférent.

La nouvelle réglementation de 1995 affirme la volonté des responsables politiques vietnamiens d'unifier les différentes réglementations comptables sectorielles préexistantes et pose le cadre réglementaire d'une comptabilité d'entreprise privée. Ceci explique notre choix de l'année 1995 comme ligne de partage entre la période de l'économie centralisée et planifiée (communiste) et la nouvelle ère (capitaliste) qui se dote de corpus législatif et/ou réglementaire institutionnalisant les nouvelles règles de l'économie de marché comme la décentralisation des marchés, la reconnaissance du capital privé et l'émergence de nouvelles formes d'entreprises à capitaux privés telles que les sociétés mixtes, les sociétés d'état '*actionnarisées*', les sociétés par actions, les SARL, les entités familiales etc. Les années entre 1986 et 1995 pourraient être considérées comme la période de préparation et de rodage avant l'introduction effective de l'économie de marché en 1995 au Vietnam.

Cette date de 1995, suscitait, nous le savions, beaucoup de critique car elle semait certain embarras chez les interviewés. Les projets de réforme économique et de réforme de la comptabilité étaient entamés bien avant 1995 afin d'être opérationnels à partir de 1995. Cependant, le choix d'un "*point charnière*" s'impose et la date de 1995 a été retenue parce qu'elle marque le tournant décisif dans la réglementation comptable du Vietnam introduisant une comptabilité privée pour toutes les formes d'entreprise financées, soit par des capitaux étatiques, soit par des capitaux d'origine mixte (État et/ ou privé et étranger), soit par des capitaux purement privés. Elle apparaît donc la ligne de démarcation appropriée sur le plan réglementaire séparant les deux contextes économiques communiste (compris dans notre questionnaire datant d'avant 1995) et capitaliste (compris dans notre questionnaire datant d'après 1995).

En formulant des questions précises semblables sur deux périodes, nous voulions éviter le biais induit par l'interprétation personnelle de la notion de changement ou non changement. La mesure de la perception du non changement ou du changement dans notre questionnaire est la résultante d'un binôme de réponses sur une paire de questions. Nous y reviendrons en détails sur les réponses au questionnaire dans la section (§ 4.2.)

### ***L'idéal-type comme instrument d'interprétation et cadre d'analyse***

Les idéaux-types élaborés dans la première partie constituent la grille de lecture dans nos analyses du matériel documentaire, des *récits de pratiques* et la conception du questionnaire. Ils nous servent de guide dans le décryptage du matériel documentaire et nous fournissent l'instrument d'interprétation de nos données. L'expression idéal-type met en avant le caractère *idéal, irréel voire utopique* de l'objet qu'il incarne, représenté par des traits accentués artificiellement parce que l'histoire est par définition description des faits et l'historien a besoin des concepts pour le faire.

*" (...) l'historien, dès qu'il cherche à s'élever au-dessus de la simple constatation des relations concrètes pour déterminer la signification concrète d'un événement singulier, (...) travaille et doit travailler avec des concepts qui, en général, ne se laissent préciser de façon rigoureuse et univoque que sous la forme d'idéaltypes.(...) L'idéaltype est un tableau de pensée, il n'est pas la réalité historique ni surtout la réalité "authentique", il sert encore moins de schéma dans lequel on pourrait ordonner la réalité à titre d'exemplaire. Il n'a d'autre signification que d'un concept limite purement idéal, auquel on mesure la réalité pour clarifier le contenu empirique de certains de ses éléments importants et avec lequel on la compare. Ces concepts sont des images dans lesquelles nous construisons des relations, en utilisant la catégorie de possibilité objective, que notre imagination formée et orientée d'après la réalité juge comme adéquate."(Prost, 1996, p. 134, mise en gras par nous)*

Les concepts sont ainsi des abstractions auxquelles les historiens comparent la réalité, sans l'explicitier toujours. Ils raisonnent en fait sur l'écart entre les modèles conceptuels et les réalisations concrètes. C'est pourquoi les concepts introduisent une dimension comparative, plus ou moins explicite dans toute histoire, en se référant au même modèle *idéaltypique* des différents processus étudiés. L'abstraction de l'idéaltype transforme la diversité empirique *en différences et en similitudes qui font sens ; elle fait ressortir à la fois le spécifique et le général.* (Prost, 1996).

*"[L'idéaltype dans les textes de Weber] est "un concept-limite", une "utopie" qui "n'est nulle part réalisée", mais "sert à mesurer combien la réalité se rapproche ou s'écarte du tableau idéal" ; il n'a de valeur qu'"heuristique" et n'est pas le but de l'historiographie : "il entre en ligne de compte uniquement comme moyen de connaissance" et "il ne faut pas confondre idéaltype et histoire". Pourtant, sans lui, la connaissance historique "resterait enfoncée dans la sphère de ce qui est seulement vaguement senti". L'idéaltype n'est pas une moyenne, loin de là : il accuse les traits et il s'oppose au générique : on peut très bien élaborer l'idéaltype d'une individualité.*

*(...)L'idéaltype est en effet un instrument d'interprétation, dans une problématique où l'histoire est conçue comme connaissance de l'individualité.*" (M. Weber, Essais sur la théorie de la science, trad. J. Freund p. 179-210 et 469-471, cité par Veyne, 1971, p. 192, mise en gras par nous)

Les idéaux-types des systèmes économiques et comptables de type communiste et de type capitaliste constituent des formes de représentation à partir desquelles nous dessinons les formes réelles des systèmes empruntées économiques et comptables dans le temps. Ils procurent les concepts avec lesquels nous décrivons les réalités historiques dont la subtilité des changements n'est pas toujours aisée à relater avec des mots *ordinaires* car les enveloppes lexicales ne changent pas systématiquement avec les mutations du contenu de l'objet qu'elles incarnent. Cette difficulté d'expression est fortement ressentie dans notre travail de traduction des documents clés qui sont cités dans le récit historique.

*(...) les livres d'histoire, écrit [Benedetto Croce, L'Histoire comme pensée et comme action, trad. Chaix Ruy, Droz, 1968, p.40] offrent trop souvent un curieux mélange de narration vraie et de concepts qui ne sont, ni pensés jusqu'au bout, ni maintenus avec fermeté ; à de l'authentique couleur historique se mêlent des notions anachroniques et des catégories conventionnelles. Au contraire, lorsque concepts et catégories parviennent à être adéquats aux faits à interpréter, alors cette pureté fait de l'histoire une œuvre d'art, elle est parvenue à ce point de perfection quasiment taoïste où. Comme dit Tchouang-tseu, on peut "vaincre toute chose sans en blesser aucune".* (cité par Veyne, 1971, p. 191, mise en gras par nous)

### ***La traduction des documents vietnamiens***

Pour mobiliser le matériel documentaire (principalement en langue vietnamienne), il nous incombe un travail qui n'est pas moins délicat que l'interprétation critique ou la *réroddiction*, la traduction du matériel collecté. Le travail de traduction a été réalisé dans le respect du *vouloir dire*<sup>69</sup> du texte écrit ou du message oral. Ce respect s'est concrétisé au travers de deux règles de discipline que nous nous sommes fixées :

– la règle de prévalence du fonds sur la forme : nous essayons d'être le plus proche possible du vocabulaire vietnamien pour montrer l'évolution de ce vocabulaire dans le temps, quitte à être critiquée pour avoir fait de la traduction textuelle ;

---

<sup>69</sup> *Vouloir dire* ici signifie notre interprétation du message véhiculé par un document officiel ou privé ou un récit de pratique en essayant de nous le réinsérer dans son milieu social historique. Cette simulation nous permet de trouver le vocabulaire qui traduit le mieux le contenu du message.

– la traduction des expressions vietnamiennes, plus particulièrement celle des titres des documents officiels qui ne sont pas toujours clairs et sont donc délicats à traduire, sont suivis de leur version originale en vietnamien afin de permettre aux lecteurs initiés à notre langue de les retrouver plus facilement.

Choisir des concepts adéquats pour décrire les faits représente autant de défi pour l'historien que de restituer les faits. Les concepts sont comme les couleurs avec lesquelles le peintre exprime ses idées créatives. C'est pourquoi le risque principal, selon nous, dans le travail de traduction réside dans l'interprétation des textes afin de pouvoir les reformuler en français dans le respect du sens donné par leurs auteurs.

*"Que le témoignage soit volontaire ou non, l'auteur sincère et bien informé ou pas, il faut de toute façon ne pas se tromper sur le sens du texte (critique d'interprétation) (...) M. Bloch, déjà, qui trouvait beaucoup trop courte la liste des sciences auxiliaires de l'histoire proposées aux étudiants, suggérait d'y ajouter la linguistique : "Des hommes qui, la moitié du temps, ne pourront atteindre les objets de leurs études qu'à travers les mots, par quel absurde paralogisme leur permet-on (...) d'ignorer les acquisitions fondamentales de la linguistique?" Les concepts ont beaucoup changé de sens, et ceux qui nous paraissent transparents sont les plus dangereux. "Bourgeois" ne désigne pas la même réalité sociale dans un texte médiéval, un manifeste romantique ou chez Marx. Aussi pourrait-on ériger l'histoire des concepts en préalable de toute autre histoire. (...) Plus généralement, tout texte est codé par un système de représentations solidaires d'un vocabulaire." (Prost, 1996, p. 63, mise en gras par nous)*

#### 4.1.3. Les critères de qualité des enquêtes

Dans les études historiques, les critères de qualité résident principalement dans la façon dont le chercheur travaille sur les traces et les sources d'informations qui lui sont parvenues pour restituer les faits et de les incorporer dans un récit cohérent. Cette importance accordée au travail de construction des faits s'explique par une préoccupation centrale : comment donner au discours de l'historien un statut scientifique ? Comment s'assurer que l'histoire n'est pas une suite d'opinions objectives que chacun serait libre d'accepter ou de refuser, mais l'expression d'une vérité objective et qui s'oppose à tous sous réserve d'éléments de preuves contraires ? Pour répondre à ces exigences, il n'y a pas de normes prescrites. Il faut prendre en compte des exigences de la qualité du produit fini pour éviter les défauts de la qualité dans la production du récit historique.

*"Les faits sont donc, dans le discours des historiens, l'élément dur, celui qui résiste à la contestation. "Les faits sont têtus", dit-on à juste titre. Le souci des faits en histoire est celui même de l'administration de la preuve, et il est indissociable de la référence.(...) Il donne au lecteur le moyen de vérifier ce qu'il affirme ; les "procédés d'exposition strictement scientifiques" que G. Monod revendiquait pour la Revue historique veulent que "chaque affirmation soit accompagnée de preuves, de renvois aux sources et de citations." (Prost, 1996, p. 57, mise en gras par nous)*

Comme les méthodes d'observation pratiquées par l'historien ne ressemblent pas à celles adoptées dans les travaux empiriques traditionnels, les méthodes critiques dans la méthode historique requièrent des critères de jugement de qualité et de rigueur différents.

*"(...) il faut souligner que les deux notions de validité<sup>70</sup> et de fidélité<sup>71</sup> telles qu'elles sont habituellement définies ne s'appliquent pas [pour les documents et les récits de vie]. La validité du document ou du récit implique de la précision de la part du chercheur, mais ce que peut révéler de lui-même l'informateur, même en falsifiant les faits peut être plus intéressant que les faits eux-mêmes. Quant à la fidélité elle n'impose (...)" (Grawitz, 2001, p. 589, mise en gras par nous)*

### ***La méthode critique dans l'analyse des sources de données***

Pour les témoignages involontaires, on parle de la validité externe et de la validité interne des documents et archives. Quant aux témoignages volontaires, on privilégie la critique sur la sincérité des récits. Toutefois, qu'il s'agisse des uns ou des autres, la critique d'interprétation prévaut. Car un document authentique dont le sens était mal décrypté entraînerait des interprétations erronées des faits qui n'avaient peut-être pas réellement eu lieu. La difficulté dans la restitution de l'histoire, comme l'ont souligné les auteurs (Veyne, 1971 ; Prost, 1996) réside dans l'analyse critique et l'interprétation des faits recensés et leur mise en forme dans un récit cohérent et compréhensible.

Nous pouvons distinguer les différentes méthodes critiques telles que :

<sup>70</sup> *"La fidélité réside donc dans la concordance d'observations faites avec les mêmes instruments par des observateurs différents, sur les mêmes sujets. La fidélité constitue une certaine garantie de la justesse des résultats." (Grawitz, 2001, p. 368, mise en gras par nous)*

<sup>71</sup> *"La notion de validité se définit habituellement suivant deux approches complémentaires.*

*D'un point de vue logique, un instrument est valide s'il mesure avec exactitude ce qu'il a pour but de mesurer. D'un point de vue empirique, un instrument est valide dans la mesure où il permet de prédire avec exactitude, en fonction du résultat ou "score", obtenu par le sujet sur telle caractéristique en cause, quel sera son comportement ultérieur, dans une situation dans laquelle joue la même caractéristique." (Grawitz, 2001, p. 368, mise en gras par nous)*

- la critique externe des documents de témoignages involontaires qui porte sur les caractères matériels du document : son papier, son encre, son écriture, les sceaux qui l'accompagnent etc...,
- la critique interne des documents de témoignages involontaires qui consiste à vérifier la cohérence du texte, par exemple sur la compatibilité entre la date qu'il porte et les faits qu'il parle,
- la critique de sincérité des témoignages volontaires tels que les récits de vie qui toutefois ne fixe pas de critères pour rejeter l'information. Elle cherche plutôt à connaître la raison profonde de la survenue de tels propos dans les témoignages afin de comprendre et de trouver les interprétations susceptibles d'expliquer une telle attitude. Si l'historien porte une attention particulière à toute forme de témoignage, il ne prend pas les déclarations aux pieds de la lettre, sa mission est de chercher au-delà de ce qui est dit pour dépister ce qui n'est pas dit.

*"(...)que le discours tenu soit embrouillé, mêlant la vérité au mensonge, la haine à la ruse, la soumission au défi, ne l'entache point dans "sa vérité". L'archive ne dit peut être pas la vérité, mais elle dit de la vérité, au sens où l'entendait Michel Foucault, c'est-à-dire dans cette façon unique qu'elle a d'exposer le Parler de l'autre, pris entre des rapports de pouvoir et lui-même, rapports que non seulement il subit, mais qu'il actualise en les verbalisant. Ce qui est visible, là, dans ces mots épars, ce sont des éléments de la réalité." (Farge, 1989, p. 40-41, mise en gras par nous)*

C'est la raison pour laquelle l'historien, même le plus *aguerri*, doit témoigner de vigilance dans ses relations avec ses documents, ses archives. Il doit maintenir une lucidité toujours en éveil pour qu'elle agisse tel un garde-fou contre l'absence de distance par rapport aux sources. La critique historique est par nature tautologique. Comment peut-on critiquer un document si on n'est pas armé pour le faire ? Ce qui revient à dire que la critique de l'histoire est l'histoire même. Et comme le décrit parfaitement Prost dans l'extrait suivant, l'histoire est un cercle vertueux qui doit commencer à un moment donné et qui s'approfondit et s'enrichit grâce aux travaux des historiens.

*"L'historien est enfermé en quelque sorte dans un cercle vertueux : ce qui le définit comme historien est la critique des sources, et il ne peut critiquer les sources que s'il est déjà historien." (Prost, 1996, p. 74)*

Notre travail s'inscrit dans cet esprit. En nous appuyant sur nos prédécesseurs, nous essayons d'apporter notre part de contribution dans la restitution de l'histoire comptable et économique

vietnamienne dans le respect des règles critiques : ne jamais considérer les sources de données comme *véridiques* sans nous poser de questions, toujours vérifier les sources et citer les références, confronter les différentes sources de données pour nous assurer de leur validité externe et interne, procéder intelligemment la *rérodition* pour proposer un récit historique cohérent et convaincant.

### ***Les citations dans les synthèses historiques***

Les citations dans les synthèses historiques ne peuvent pas être considérées comme des illustrations que nous mobilisons dans un document écrit normal. Car à la différence des citations des auteurs dans une dissertation, les extraits des témoignages volontaires ne sont pas des éléments de preuve pour étayer un argument.

*"La citation vient souvent au secours de l'écriture ; là encore, il faut réfléchir sur son emploi pour qu'elle n'apparaisse ni comme une facilité ni comme le moyen trompeur d'apporter des preuves là où un raisonnement serait nécessaire. La citation ne peut jamais être une preuve, et l'on sait bien qu'il est presque toujours possible de fournir une citation contraire à celle qu'on vient de choisir. La citation a tant de charme qu'il est bien difficile d'y résister ; le charme de l'étrangeté, celui de la justesse et de l'exotisme mêlés de la langue d'autrefois, et encore celui de l'aveu."* (Farge, 1989, p. 92)

A. Farge (1989) nous met en garde contre cette tentation face au charme des citations car l'histoire n'est pas répétition des sources. Pourtant, la citation peut *"prendre sens et relief si elle remplit une fonction que rien ne pouvait remplacer"*. Selon A. Farge (1989), insérer les citations des sources relève de l'art d'incrustation. En effet, les citations bien choisies apportent leur part d'exotisme et contribuent à *"moduler l'écriture du récit par des éclats d'images, de l'éclaboussement de surgissement d'autrui"* et rendent le récit académique moins monotone. Toutefois, encore une fois, la vigilance doit être de mise pour ne pas attribuer un emploi de preuve qui ne lui est pas aux citations.

Dans notre travail, nous pratiquons deux types de citations :

– les traductions des extraits des documents écrits officiels pour étayer nos interprétations. Ce ne sont pas des citations proprement dites mais plutôt des citations de textes de référence comme éléments de preuve de notre travail de reconstitution des faits.

– les traductions des extraits des récits de pratiques recueillis auprès des comptables. Dans notre synthèse historique, les extraits des récits de pratiques sont fréquents. Les paroles des interviewés "*mises entre guillemets viennent rappeler que rien ne sert parfois de s'extraire de l'univers des mots d'où l'expérience humaine prend figure.*"(Farge, 1989)

Après avoir justifié notre stratégie de recherche, exposé des méthodes d'enquête et des collecte de données entreprises et les méthodes critiques à respecter dans les traitements des sources de données, nous allons maintenant aborder les données que nous avons collectées et qui seront mobilisées dans les récits de synthèse historique sur la transition économique et comptable au Viêt-nam entre 1975 et 2003.

## **4.2. Présentation des sources de données**

Nous disposons de trois sources de données que nous allons présenter successivement : le matériel issu de la recherche documentaire (§ 4.2.1.), puis les *récits de pratiques* obtenus auprès des comptables (§ 4.2.2.) et enfin le questionnaire (§ 4.2.3.).

### **4.2.1. Les documents écrits officiels**

Nous avons commencé par faire une recherche documentaire pour retrouver les différents types de documents qui portent sur les politiques économiques et le fonctionnement des entreprises vietnamiennes entre 1975 et 2003 ainsi que ceux concernant la réglementation de la comptabilité d'entreprise et les domaines directement ou indirectement liés à la comptabilité d'entreprise. comme les politiques financières de l'État, la fiscalité, le droit des sociétés etc.

La lecture des différentes monographies de synthèse où les auteurs vietnamiens mentionnent, sans réellement citer les références, nous a fourni une première ébauche de liste de titres ou de numéro de décrets, décisions gouvernementales, circulaires ministérielles publiés entre 1954 et 2000.

Cependant, ce serait une illusion de penser que la recherche documentaire est acquise une fois que les types de documents concernés par les questionnements sont identifiés. Sur un terrain où la tradition d'archivage est inexistante et les registres officiels inaccessibles tel que le Viêt-nam, la

recherche documentaire est un défi pour le chercheur. Lors de notre premier séjour au Viêt-nam en 2002, nous avons passé plus de six mois entre la ville de Hồ Chí Minh (notre ville de résidence) et la capitale de Hà Nội pour retrouver pièce par pièce ces documents et en faire des photocopies. Lors de nos visites chez les personnes qui ont eu la gentillesse de nous faire visiter leurs classeurs jaunis rangés depuis longtemps dans des armoires, certains documents inattendus nous sont tombés entre les mains et nous ont emmené parfois sur des pistes imprévues. Certains documents remontent aux années 1960<sup>72</sup>. L'absence de conservation des textes réglementaires anciens (*périmés*) trouve son explication dans le principe de substitution des textes anciens par les nouveaux. L'élaboration d'un nouveau décret se réalise par la reprise des clauses inchangées de l'ancien décret et l'ajout de nouvelles clauses. Par conséquent, la conservation des anciens est perçue comme encombrante et inutile. Avec la récente réforme administrative, les ministères sont dotés de sites Internet avec des informations en ligne mais celles-ci restent lacunaires, surtout pour les périodes révolues. Les sources privées des vétérans comptables qui ont travaillé et vécu les différentes étapes de l'histoire de la comptabilité vietnamienne ont été cruciales. Par un travail de compilation pendant plus de deux années, avec l'aide de la famille élargie et de beaucoup de personnes, nous sommes arrivées à collecter une quantité importante de documentation écrite qui, selon la dichotomie de Grawitz (2001), peut être classée en documents officiels et documents privés.

*"Il existe un grand nombre de documents de nature et de forme diverses. On peut distinguer les documents écrits et les documents oraux ou enregistrés, les documents officiels et les documents privés. La notion de documents privés recouvre aussi bien le journal intime, l'autobiographie d'un homme d'État, un acte de sous seing-privé, que des éléments plus importants comme des archives d'organisations. A côté des documents écrits et chiffrés privés, existe la documentation officielle (...). [Les archives publiques] Qu'il s'agisse d'archives centrales ou locales (départementales, communales), elles constituent une mine de renseignements, mais précisément pour le chercheur un grand nombre de difficultés."* (Grawitz, 2001, pp. 573-574, mise en gras par nous)

Nous avons collecté différents types de documents dont les documents écrits officiels émis par les institutions politiques et gouvernementales, les manuels de comptabilité, les ouvrages de synthèse, les archives des entreprises. Cette section est consacrée principalement aux textes législatifs et réglementaires dans différents domaines de droit publiés entre 1960 et 2006.

La recherche documentaire est un travail ciblé par les domaines qui sont directement ou indirectement liés à notre problématiques tels que : les réformes économiques, la réglementation

---

<sup>72</sup> Nous expliquerons dans la section sur la présentation du matériel documentaire pourquoi nous avons été obligée d'élargir les limites chronologiques.

comptable, le cadre juridique des entreprises, les politiques financières et fiscales des entreprises, l'audit, etc. Le travail de recherche sur les sites internet des institutions gouvernementales vietnamiennes est guidé par des mots clé.

Au début du processus de recherche documentaire, nous avons procédé par une visite aux les bibliothèques nationales de HỒ Chí Minh et Hà nội, mais les documents officiels n'y sont pas archivés. La recherche dans les bases des données sur les sites ministériels et celui de l'Assemblée nationale vietnamienne, par la technique des mots clés comptabilité, régime comptable, *actionnarisation*, compagnie étatique, audit, entreprise etc, nous a donné une première liste avec les intitulés des documents. Celle-ci a été complétée par les références citées dans les ouvrages de synthèse, comme ceux sur l'histoire de la politique des finances de l'État vietnamien ou sur l'histoire de la fiscalité vietnamienne édités par les instituts de recherche vietnamiens, ou dans les monographies spécialisées.

Le matériel collecté par les techniques décrites précédemment est rassemblé dans une base globale qui est ensuite soumise un travail de vérification et de consolidation afin de la purger des doublons et des titres non concernés par notre problématique. La base finale des titres répertoriés est composée de 503 titres de documents officiels. Parmi eux, nous n'avons pu obtenir que 103 documents en version intégrale. L'obtention de ces textes est réalisée grâce à nos interviewés et par téléchargement sur les sites. Cependant, le téléchargement des textes en version intégrale n'est pas systématique pour des raisons techniques, car comme les caractères ne sont pas lisibles, le fichier n'est pas disponible. Parfois, les sites des ministères émetteurs fournissent uniquement les titres des documents, sans le texte intégral, car ils n'en disposent plus.

Les 103 textes en version intégrale collectés sont des textes importants sur les réformes économiques et comptables (telle que la politique financière de l'État vis-à-vis des anciennes compagnies étatiques qui représentaient le tissu économique du système économique communiste), sur le cadre juridique des entreprises, l'*actionnarisation*, l'audit, etc. Les textes sur le droit économique (une partie en version traduction française) nous ont été donnés par la Maison du droit franco-vietnamien attachée à la Faculté de droit de Hà nội. La totalité des textes en version intégrale (photocopies) dont nous disposons ont été obtenu grâce à des personnes de

notre carnet d'adresses qui sont cadres au département de normalisation comptable, anciens chefs comptables ou professeurs de comptabilité dans les universités.

Une synthèse des documents écrits répertoriés à l'issue de notre travail de recherche documentaire est présentée dans le tableau (4.5.).

**Tableau 4.5. : Liste des données collectées en documentation écrite**

Nature des données de la documentation écrite collectée	Nombre total de titres répertoriés	Documentation écrite	
		<i>Documents officiels</i>	<i>Documents privés</i>
1. Textes officiels édités par les institutions gouvernementales	503 titres	<ul style="list-style-type: none"> <li>Textes réglementaires et législatifs sur les entreprises, la comptabilité, la fiscalité, le droit des affaires etc.</li> <li>Statistiques publiées par les statistiques officielles du Viêt-nam</li> </ul>	
2. Résolutions du parti communiste vietnamien	5 Congrès du PCV	<ul style="list-style-type: none"> <li>Résolutions politiques et économiques du parti communiste</li> </ul>	
3. Manuels de comptabilité	56 manuels	<ul style="list-style-type: none"> <li>Manuels de comptabilité œuvre collective sous la coordination du DNC et/ou d'auteurs enseignants indépendants</li> </ul>	
4. Ouvrages de synthèse	28 ouvrages	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ouvrages édités par des instituts de recherche vietnamiens sur les politiques économiques, financières et fiscales</li> </ul>	
5. Archives de quatre entreprises étatiques : rapports comptables et documents sur différentes années : (★)	1 SOE industrielle		<ul style="list-style-type: none"> <li>1975, 1976, 1983, 1986, 1987, 1988, 1990, 1991</li> </ul>
	1 SOE actionnarisée		<ul style="list-style-type: none"> <li>1988, 1991, 1993, 1996</li> </ul>
	2 SOE du secteur services		<ul style="list-style-type: none"> <li>1988, 1989</li> </ul>

(★) Il est à noter que les rapports comptables qui nous ont été *montrés*, pour la plupart, ne sont pas des copies complètes des versions finalisées, officielles remises aux différentes autorités financières ou fiscales. Ce sont des "*versions intermédiaires*" des rapports comptables dont les tableaux de récapitulation des biens, les rapports sur les bénéfices, pertes et obligations, les rapports sur les capitaux fondamentaux etc.. qui sont parfois non équilibrés, voire incomplets. Toutefois, ce détail n'est pas un handicap dans notre travail parce que les montants (en valeur absolue) qui y figurent ne sont pas l'objet principal de notre analyse. Nous nous intéressons plutôt aux différents formats de présentation des comptes et aux liens entre les rubriques dans ces rapports.

Ces textes ont été, par la suite, soumis à une lecture analytique critique alimentant les chapitres sur l'histoire de l'économie politique vietnamienne (chapitre 5) et les réformes de la comptabilité d'entreprise entre 1976 et 2003 (chapitre 6).

Nous allons maintenant faire une présentation synthétique de la base globale des 503 titres répertoriés dont les 103 documents en version intégrale. Compte tenu des méthodes de ciblage dans notre démarche de repérage et de collecte des documents officiels, nous pensons que nous sommes presque exhaustive, du moins sur le sujet que nous étudions et que la production du corpus législatif et réglementaire dans les domaines que nous avons explorés contribuent à donner une représentation des situations au cours du temps au travers de leurs discours.

À l'issue du travail de tri des textes selon leur intitulé, nous avons constitué une base de données de 503 titres de textes (les monographies non incluses) qui sont de différentes natures et qui couvrent différents domaines du droit (dans le sens large du terme). Par nature, nous signifions l'appellation juridique du document. Les textes sont classés par importance selon la hiérarchie suivante par ordre décroissant (tableau 4.6.).

**Tableau 4.6. : Tableau hiérarchique des textes législatifs et réglementaires au Vietnam**

N°	Nature du document	Institution d'émission habilitée ou signataire	Appellation en vietnamien
1	Constitution	– Assemblée nationale	<i>Hiến pháp</i>
2	Loi	– Assemblée nationale	<i>Luật</i>
3	Résolution	– Comité permanent de l'Assemblée nationale – Gouvernement	<i>Nghị quyết</i>
4	Ordonnance	– Comité permanent de l'Assemblée nationale	<i>Pháp lệnh</i>
5	Ordre	– Président de la République	<i>Lệnh</i>
6	Décret	– Gouvernement	<i>Nghị định</i>
7	Décision	– Président de la République – Premier ministre – Ministre ou responsable d'une institution équivalente à un ministère, Magistrat de la Cour suprême	<i>Quyết định</i>
8	Directive	– Premier ministre – Ministre ou responsable d'une institution équivalente à un ministère, Magistrat de la Cour suprême	<i>Chỉ thị</i>
9	Circulaire	– Ministre ou responsable d'une institution équivalente à un ministère, Magistrat de la Cour suprême	<i>Thông tư</i>

Les types de document de 1 à 4 dans le tableau ci-dessus pourraient être considérés comme des documents ayant valeur de législative. Ceux de 5 à 9 seraient pour nous des documents dits

réglementaires qui, dans la majorité des cas, sont des dérivés ou des textes de mise en application des 4 premiers.

Les résolutions issues des congrès du parti communiste vietnamien, bien qu'elles soient considérées comme le manifeste de la politique économique du parti dirigeant, ne figurent pas dans cette base de données, car elles ont un statut spécial de nature plus politique qu'économique. Toutefois, il faudrait reconnaître que celles-ci sont les textes fondamentaux qui déterminent les grandes lignes de la politique de l'État et de la politique de développement économique du pays à partir desquelles seront concrétisés les plans quinquennaux au niveau national.

Des statistiques descriptives détaillées de la base documentaire sont mises en annexe. Dans cette section, nous ne présentons que la décomposition globale de la base pour montrer l'évolution en termes de production réglementaire du Viêt-nam au cours du temps. La recherche documentaire remonte aux années 1960, car certains textes en vigueur dans les années 1975 dataient des époques antérieures ou certains amendements aux textes antérieurs n'ont été faits que récemment. Ce qui explique les deux bornes chronologiques de notre base de textes (1960, 2006).

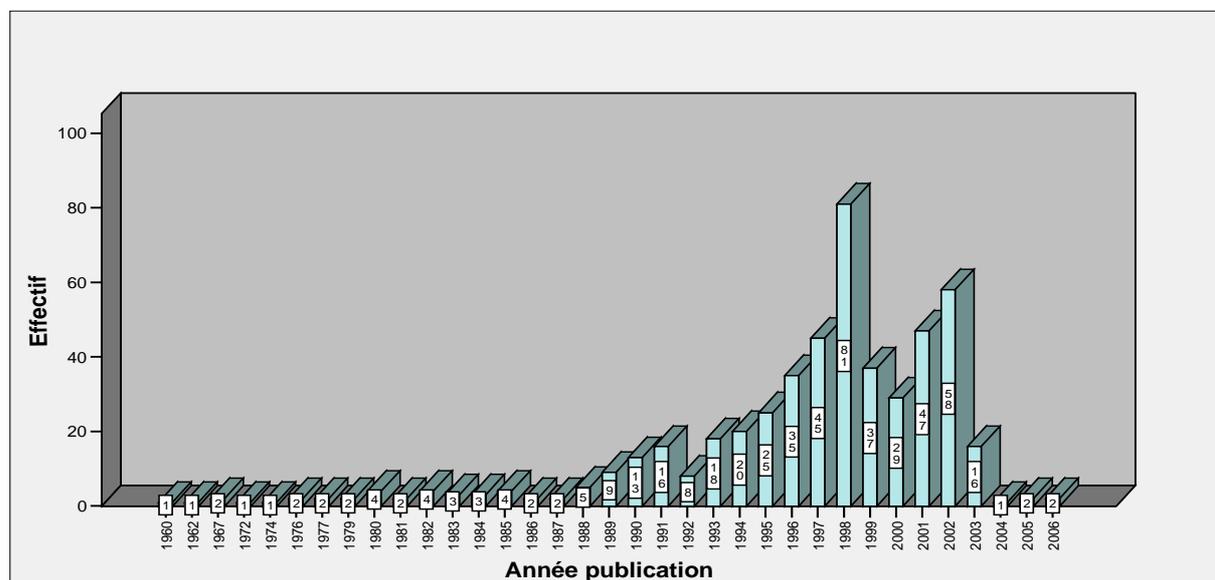
### ***La décomposition de la base des documents officiels***

#### *Distribution des textes par année de publication*

Notre base est constituée de 503 intitulés textes législatifs et réglementaires publiés entre 1960 et 2006. La distribution des textes en fonction des années de publication montre une forte progression en termes quantitatifs dans la production des textes juridiques à partir des années 1990. Cette progression s'est accélérée pour atteindre son record en 1998. Même si notre base de textes n'est pas exhaustive, cette courbe de distribution semble corroborer les constats sur les réformes économiques "*radicales*" entamées après le lancement de la politique *Đổi mới* en 1986, traduites à travers le renforcement du cadre juridique sur le plan économique, plus particulièrement le droit des sociétés, la politique financière de l'État et la normalisation de la comptabilité, notre objet d'étude.

Graphique 4.1. :

## Nombre de textes législatifs et réglementaires économiques entre 1960 et 2006

Distribution des textes par domaine du droit

Les textes sont ensuite triés en fonction du domaine du droit dont ils font l'objet. Nous constatons une représentation dominante des textes dans le domaine de la comptabilité (136/503, soit 27%), de la politique financière de l'État (145/503, soit 29%) et du droit des sociétés (99/503, soit 20%) (tableau 4.7.). Ce phénomène s'explique d'une part, par le fait que la comptabilité est directement liée et à la politique financière et au droit des sociétés, et de l'autre, par la nouveauté que représentent les autres domaines tels que l'audit, l'*actionnarisation*, l'impôt sur les sociétés etc.

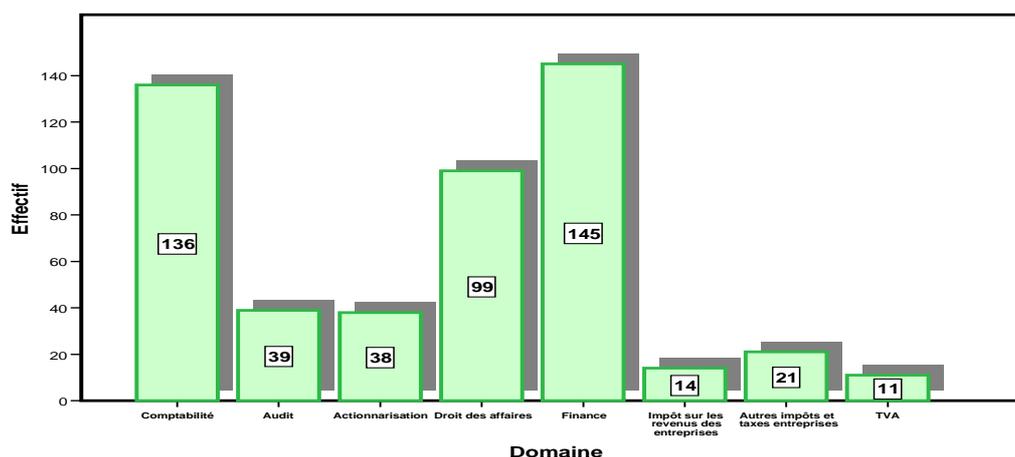
**Tableau 4.7. : Statistiques descriptives des textes réglementaires comptables (1960-2006)**

Distribution des textes législatifs et réglementaires par domaine (de la totalité de la base de données) publiés entre 1960 et 2006

Domaine	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
<b>Comptabilité</b>	<b>136</b>	<b>27,0</b>	<b>27,0</b>
Audit	39	7,8	34,8
Actionnarisation	38	7,6	42,3
Autre droit concernant les sociétés	99	19,7	62,0
<b>Politique financière de l'Etat</b>	<b>145</b>	<b>28,8</b>	<b>90,9</b>
Impôt sur revenus entreprise	14	2,8	93,6
Autres impôts, taxes	21	4,2	97,8
TVA	11	2,2	100,0
Total	503	100,0	

**Graphique 4.2. :**

Nombre de textes législatifs et réglementaires par domaine entre 1960 et 2006



Le tableau (4.8.) montre une forte augmentation dans la production des textes et plus particulièrement dans les trois domaines de la politique financière de l'État, la comptabilité et le droit des sociétés à partir de 1990. Un certain ralentissement est observé à partir de 2004. Toutefois, comme nous ne disposons pas de toutes les sources du droit, nous ne pourrions que dire que dans le domaine de la politique financière et dans celui de la comptabilité le cadre juridique est relativement constitué, ce qui explique cette chute.

**Tableau 4.8. : Statistiques descriptives des textes réglementaires comptables par année de publication et par domaine de droit**

Distribution croisée des textes selon les deux critères Année publication \* Domaine (de la totalité de la base de données)

Effectif

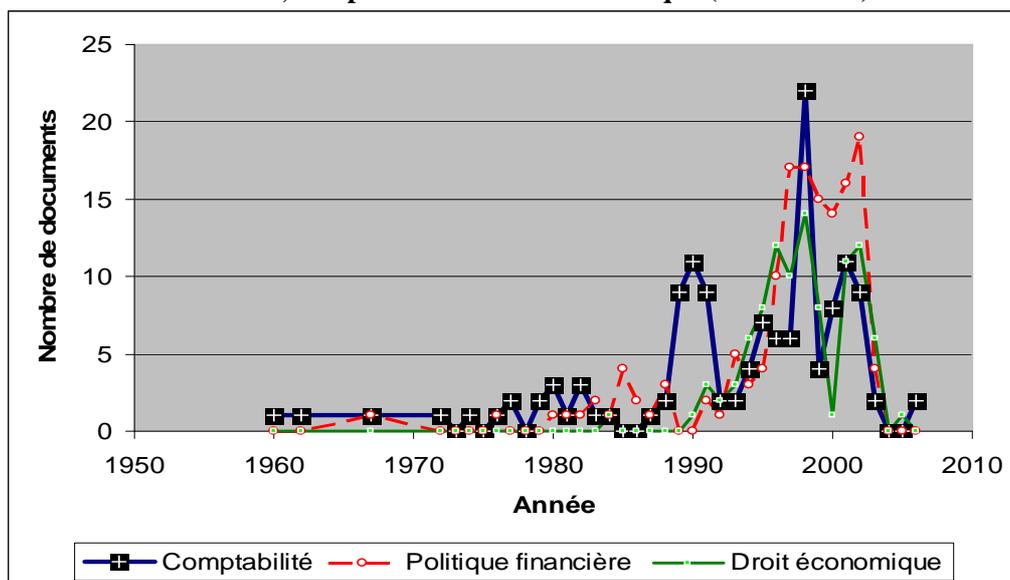
Année publication	Domaine									Total
	Comptabilité	Audit	Actionnarisation	Autre droit concernant les sociétés	Politique financière de l'Etat	Impôt sur revenus entreprise	Autres impôts, taxes	TVA		
1960	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
1962	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
1967	1	0	0	0	0	1	0	0	0	2
1972	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
1974	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
1976	1	0	0	0	1	0	0	0	0	2
1977	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2
1979	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2
1980	3	0	0	0	1	0	0	0	0	4
1981	1	0	0	0	1	0	0	0	0	2
1982	3	0	0	0	1	0	0	0	0	4
1983	1	0	0	0	2	0	0	0	0	3
1984	1	0	0	1	1	0	0	0	0	3
1985	0	0	0	0	4	0	0	0	0	4
1986	0	0	0	0	2	0	0	0	0	2
1987	1	0	0	0	1	0	0	0	0	2
1988	2	0	0	0	3	0	0	0	0	5
1989	9	0	0	0	0	0	0	0	0	9
1990	11	0	0	1	0	0	1	0	0	13
1991	9	0	0	3	2	0	2	0	0	16
1992	2	0	1	2	1	0	2	0	0	8
1993	2	1	3	3	5	1	2	1	0	18
1994	4	5	2	6	3	0	0	0	0	20
1995	7	3	0	8	4	0	3	0	0	25
1996	6	2	3	12	10	0	2	0	0	35
1997	6	4	3	10	17	2	1	2	0	45
1998	22	7	8	14	17	4	5	4	0	81
1999	4	4	4	8	15	0	0	2	0	37
2000	8	4	2	1	14	0	0	0	0	29
2001	11	1	3	11	16	3	1	1	0	47
2002	9	5	6	12	19	4	2	1	0	58
2003	2	1	3	6	4	0	0	0	0	16
2004	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
2005	0	1	0	1	0	0	0	0	0	2
2006	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Total	136	39	38	99	145	14	21	11	0	503

Après une période chargée en termes de production, vient la phase de récapitulation et d'observation. En effet, lors de nos entretiens avec les responsables du département de normalisation comptable, il a été envisagé, d'ici 2010, une étude sur l'état des lieux à propos de la diffusion et de la mise en application des nouvelles normes comptables vietnamiennes VAS inspirées des normes standards comptables internationales, l'alternative aux régimes comptables

préexistants. Il serait intéressant d'étudier le processus de remplacement des anciens régimes comptables imposés par les nouveaux standards VAS élaborés selon la logique optionnelle, dont la mise en application ne se fait pas sans un choix de la part de l'entreprise en fonction de ce que celle-ci souhaite envoyer comme image à ses interlocuteurs, partenaires externes.

L'interdépendance entre les trois domaines comptabilité, politique financière de l'État et droit économique est montrée dans le graphique 4.3.. Néanmoins, l'allure des courbes d'évolution révèle certains écarts. La courbe de production des textes dans le domaine de la comptabilité semble se détacher des deux autres sur certaines périodes. A la différence des courbes du droit économique ou de la politique financière, celle de la comptabilité a connu deux pics. Le premier se situe autour des années 1990 et le second autour des années 1995-1998. Nous reviendrons sur cette anomalie dans l'étude du corps de textes relevant du domaine de la comptabilité.

**Graphique 4.3. : Évolution du nombre de documents officiels dans trois domaines politique financière de l'État vietnamien, comptabilité et droit économique (1960 – 2005)**



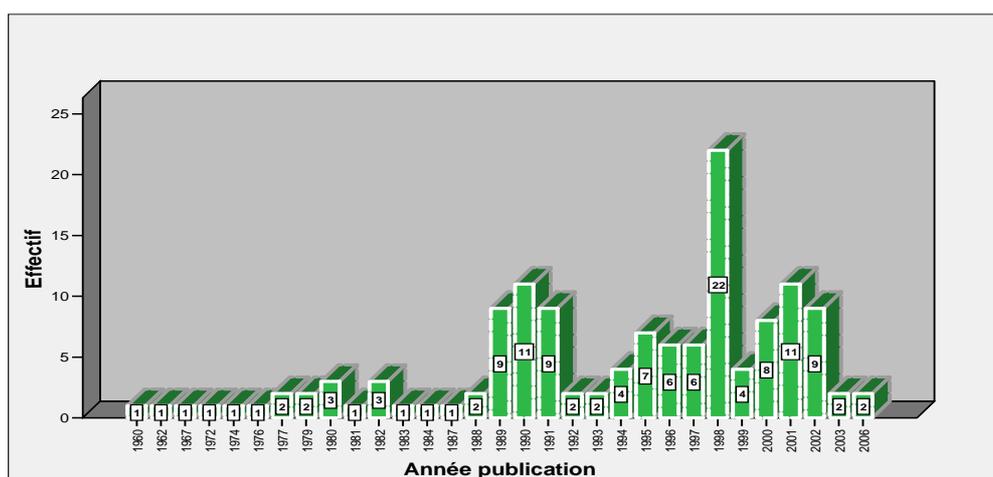
## *La décomposition des textes dans le domaine de la comptabilité*

### Distribution des textes dans le domaine de la comptabilité par année de publication

La distribution des textes en comptabilité dessine une tendance croissante avec une montée importante en 1990 qui marque la première vague de réforme suite à la proclamation de la politique du renouveau en 1986. Cette première vague pourrait être considérée comme la phase préparatoire à une réforme en profondeur de la comptabilité d'entreprise entamée en 1995 pour atteindre un chiffre record en 1998 (graphique 4.4.).

#### **Graphique 4.4.:**

**Nombre de textes législatifs et réglementaires en comptabilité publiés par année entre 1960 et 2006**



### Distribution des textes dans le domaine de la comptabilité par statut d'entreprise

Ces textes sont destinés principalement aux compagnies étatiques (64/136, soit 50%). Ceci semble corroborer la réalité économique du Viet nam, qui, après plus de 20 ans d'ouverture économique, est encore doté d'un secteur étatique relativement puissant, non plus en termes d'effectifs, mais en termes de part de marché et de capitalisation financière. Même si le secteur privé ne cesse de se développer, celui-ci reste encore modeste par rapport aux entreprises étatiques qui continuent de détenir un pouvoir de contrôle dans des secteurs d'activité dits

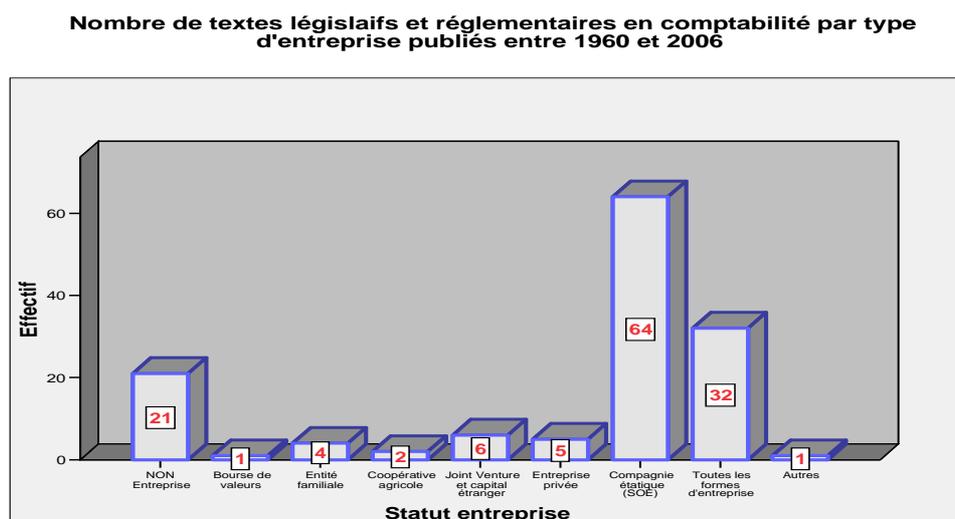
stratégiques tels que l'exploitation du pétrole, les télécommunications, l'énergie, l'industrie lourde, le commerce extérieur etc.

**Tableau 4.9. : Statistiques descriptives des textes réglementaires comptables par type d'entreprise**

Nombre de textes législatifs et réglementaires en comptabilité par type de statut d'entreprise publiés entre 1960 et 2006

Statut entreprise	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Pas précision statut entreprise	21	15,4	15,4
Bourse de valeurs	1	,7	16,2
<b>Entité familiale</b>	4	2,9	19,1
<b>Coopérative agricole</b>	2	1,5	20,6
<b>JV ou Capital étranger</b>	6	4,4	25,0
<b>Entreprise privée</b>	5	3,7	28,7
<b>SOE</b>	64	47,1	75,7
<b>Tous statuts</b>	32	23,5	99,3
Statut non identifiable	1	,7	100,0
Total	136	100,0	

**Graphique 4.5. :**



Le traitement du matériel documentaire ne constitue pas à proprement parler une analyse de contenu dans la mesure où nous n'avons pas cherché à quantifier des unités de sens précises. La lecture analytique selon la méthode critique historique est appliquée dans l'analyse du matériel documentaire pour construire un récit historique. Les textes sont triés en fonction des caractéristiques des idéaux-types avant d'être mis à l'épreuve avec d'autres sources de données telles que la documentation privée, les archives des entreprises et les *récits de pratiques*. Les textes importants qui sont cités dans le récit historique sont traduits en français et leur traduction

est mise en annexe. Dans le respect de la critique externe, les références sont citées dans la langue d'origine (vietnamienne) accompagnée de leur traduction en français.

#### 4.2.2. Les récits de pratiques

Nous avons rencontré 31 personnes dont 19 hommes et 12 femmes. Parmi ces 31 personnes, 16 sont originaires de Hà Nội (Nord Viêt-nam) et 15 de la ville de Hồ Chí Minh. Nous n'avons pas interviewé les personnes des autres provinces pour deux raisons. D'une part, le développement économique des provinces n'est pas comparable à celui de la capitale et à celui de Hồ Chí Minh Ville ce qui explique un tissu d'entreprises moins important ; et, de l'autre les comptables dans les provinces sont plus réservés que ceux des grandes métropoles.

Nous avons une population composée de différents profils de comptable (tableau 4.10.)

**Tableau 4.10. : Décomposition de la population des interviewés en fonction de leur profession**

Profil des interviewés	Total	En poste	Retraité
Cadres ministériels	13	9	4
Directeurs	3	3	
Chefs comptables	3	1	2
Comptables	2	2	
Auditeurs internes	3	3	
Auditeurs indépendants	3	3	
Professeurs	4	2	2
Total	31	23	8

Si nous répartissons les interviewés en fonction de leur âge selon les différentes phases de la transition économique vietnamienne, nous aurons les résultats suivants dans le tableau (4.11.). Cette répartition nous donne une vision globale du parcours et du vécu de nos interviewés. Vingt et une des 31 personnes rencontrées qui sont nées avant 1955 ont plus ou moins expérimenté les différentes phases de la société vietnamienne depuis la réunification du pays. Ce détail nous rassure qu'au moins ces 21 personnes parlent en connaissance de cause de leur vécu. Toutefois, l'âge ne garantit en rien la sincérité des propos ni la fiabilité des informations.

**Tableau 4.11. : Répartition des interviewés en fonction de leur année de naissance**

Année de naissance	1975 – 1986 Généralisation de l'économie de type communiste			1986 Déclaration de la politique <i>Đổi mới</i>		1986-1995 <i>Mixte plan et marché</i>			1995 –2003 Système économie de type capitaliste		
	Âge	Témoin	Effectif	Témoin	Effectif	Âge	Témoin	Effectif	Âge	Témoin	Effectif
Avant 1945	Plus de 30 ans	OUI	9	OUI	9	Plus de 45 ans	OUI	9	Plus de 50 ans	OUI	9
1945-1955	20ans – 30ans	OUI	12	OUI	12	35ans – 45 ans	OUI	12	40ans – 50ans	OUI	12
1955-1965	10ans – 20ans	NON		OUI	8	25ans – 35 ans	OUI	8	30ans – 40ans	OUI	8
<i>Après 1965</i>	<i>Moins de 10ans</i>	NON		NON		<i>Moins de 25ans</i>	NON	2	Moins de 30 ans	OUI	2
<i>Total témoins</i>			21		29			31			31

Le tableau (4.12) nous donne les informations sur chacune des personnes interviewées telles que leur parcours, la technique de recueil et la durée des interviews. Les indicateurs en termes de durée ne sont qu'approximatifs parce que nous n'avons pas chronométré. Les interviews avec les personnes retraitées se déroulaient souvent à leur domicile et très souvent étaient découpées en plusieurs séances. Si nous écartons les personnes qui n'ont pas voulu parler (quatre), le nombre de personnes interviewées est de vingt sept dont neuf avec enregistrement.

**Tableau 4.12. : Liste des interviewés<sup>73</sup>**

Code Récit de vie <sup>74</sup>	Profil de l'interviewé	Année de naissance (estimation)	Durée	Technique de recueil	Transcription (vietnamien)	Traduction en français du récit
<b>RC 1</b>	- Professeur de comptabilité, retraité, - Co-auteur de l'ouvrage "Doctrines de la comptabilité (socialiste)" - Membre permanent de l'Association nationale de la comptabilité	1930	03 heures	Enregistrement	Oui	<b>Oui</b> annexe 2
<b>RC 2</b>	Professeur de comptabilité, retraité	1936	02 heures	Notes		Oui
<b>RC 3</b>	Chef comptable, retraité	1940	03 heures	Notes		<b>Oui</b> annexe 2
<b>RC 4</b>	Directeur d'une SEACT (1)	1950	02 heures	Notes		Oui
<b>RC 5</b>	Directeur financier d'une SEACT	1960	01 heure	Notes		Oui
<b>RC 6</b>	Cadre de la direction des impôts	1944	05 heures	Enregistrement	Oui	<b>Oui</b> annexe 2
<b>RC 7</b>	Cadre d'un DNC (2) sectoriel, retraité	1934	08 heures	Enregistrement	Oui	<b>Oui</b> annexe 2
<b>RC 8</b>	Membre de direction de l'Association nationale de la comptabilité, retraité	1935	02 heures	Enregistrement	Oui	Oui
<b>RC 9</b>	Cadre du DNC – MOF (3)	1956	03 heures	Enregistrement	Oui	<b>Oui</b> annexe 2
<b>RC 10</b>	Ancien chef comptable. Cadre de l'Agence des actionnarizations des SOEs	1955	03 heures	Enregistrement	Oui	
<b>RC 11</b>	Chef comptable d'une compagnie générale étatique	1956	03 heures	Enregistrement	Oui	
<b>RC 12</b>	Auditeur d'une société d'audit du MOF	1963	01 heure	Notes		
<b>RC 13</b>	Cabinet d'audit indépendant	1965	02 heures	Enregistrement	Oui	
<b>RC 14</b>	Responsable de l'activité associative dans une SOE	1954	02 heures	Notes		
<b>RC 15</b>	Comptable de paie dans une SOE	1960	01 heure	Notes		
<b>RC 16</b>	Directeur adjoint d'une SEACT	1965	02 heures	Notes		

<sup>73</sup> On rappellera qu'il s'agit de 19 hommes et de 12 femmes. Pour garder l'anonymat, nous utilisons le genre masculin pour parler de nos interviewés.

<sup>74</sup> Ce sont les codes qui sont utilisés dans les chapitres empiriques (5, 6 et 7) pour identifier les extraits des récits de vie.

Code récit de vie	Profil de l'interviewé	Année de naissance (estimation)	Durée	Technique de recueil	Transcription	Traduction en français du récit
RC 17	Responsable du service audit interne dans une compagnie générale étatique	1950	03 heures	Notes		
RC 18	Responsable du service audit interne dans une compagnie générale étatique	1950	01 heure	Notes		
RC 19	Cadre au MOF	1954	02 heures	Notes		
RC 20	Directeur adjoint du DNC - MOF	1950	01 heure	Discussions sur les documents		
RC 21	Directeur adjoint du DNC - MOF	1956	2 heures	Discussions sur les documents		
RC 22	Cadre de l'institut de recherche du MOF	1969	1 heure	Notes		
RC 23	Professeur de comptabilité	1968	2 heures	Notes		
RC 24	Chef comptable, retraité	1925	2 heures	Notes		
RC 25	Consultant indépendant	1952	1 heure	Notes		
RC 26	Professeur de comptabilité	1955	1 heure	Discussions		
RC 27	Professeur de comptabilité	1955	2 heures	Notes		
RC 28	Cadre du DNC - MOF	1953	2 heures	Notes		
RC 29	Comptable de synthèse d'une SEACT	1950	1 heure	Enregistrement	Oui	
RC 30	Cadre du MOF, retraité	1928	4 heures	Notes et documents		
RC 31	Cadre politique, retraité	1930	2 heures	Notes		

Notes :

- (1) SEACT : Ancienne entreprise d'État *actionnarisée*
- (2) DNC : Département de normalisation comptable du ministère des finances
- (3) MOF : Ministère des Finances

Pour les raisons culturelles que nous avons mentionnées auparavant, l'enregistrement n'a été possible que pour un tiers de notre liste. D'où un taux de perte important d'informations sur les récits sous forme de notes manuelles. Toutes les interviews enregistrées ont été transcrites et traduites en français. Les notes d'interviews sont travaillées et analysées dans leur état brut.

### 4.2.3. Le questionnaire

Compte tenu de la période étudiée, le questionnaire idéalement devrait être diffusé à une population ayant vécu les différentes périodes de la transition, en d'autres termes des personnes nés au moins avant 1965 (cf. tableau 4.11.). Nous reviendrons sur cette problématique ultérieurement dans les traitements des réponses du questionnaire dans la section sur les traitements statistiques.

Le questionnaire est composé de 49 questions. Il a été conçu dans l'objectif de collecter le plus d'informations possibles. C'est pourquoi, lors du dépouillement, nous avons pu constater que certaines questions n'étaient plus réellement parlantes. Nous avons donc décidé de les écarter dans nos traitements. Les questions qui ne sont prises en compte dans l'analyse sont les questions 2, 3, 6, 12, 38, 39, 41, 42 et 44. Celles qui ne sont pas retenues portent sur des détails concernant le parcours de l'individu, tels que les motivations du choix du métier de comptable, le parcours dans la profession, les différences entre le contenu des cours et la pratique, les obligations réglementaires d'édition des comptes appliquées aux différents types d'entreprise, les changements de statut, l'informatisation de la comptabilité, le profil de formation etc.

Les indicateurs macroéconomiques traditionnels sur l'entreprise, tels que la taille en effectifs ou en chiffre d'affaires, le secteur se révèlent, dans notre étude, des variables qui n'ont pas de pouvoir explicatif. Pour cette raison, elles ne seront pas prises en compte dans les statistiques avancées. Toutefois, elles participeront aux statistiques descriptives comme des variables dites illustratives (ne participant pas à la construction des axes factoriels) dans la description de l'échantillon.

Nous avons retenu 40 questions décomposées en **169 variables** et nous avons constitué une base de données de 115 individus (lignes) et 169 variables (colonnes).

Les 169 variables retenues sont réparties en trois blocs :

- le bloc 1 regroupe 83 variables sur les institutions comptables ;
- le bloc 2 regroupe 76 variables sur les formes comptables ;
- le bloc 3 regroupe 10 variables liées au profil de l'interviewé et de son entreprise.

Afin de faciliter l'exploitation du questionnaire, à l'intérieur de chaque bloc, les variables retenues sont ensuite regroupées par thème.

### *La décomposition du questionnaire*

Nous distinguons au sein **du premier bloc des institutions**, cinq axes thématiques :

Code des thèmes	Intitulé et contenu des thèmes	Nombre de variables
INST1_SOURCES	– les textes réglementaires	24
INST2_ASSOCIATIONS	– les associations professionnelles	03
INST3_AUDIT	– l'audit comptable	10
INST4_UTILISATEURS INTERNES	– les utilisateurs internes (à l'entreprise) de l'information comptable	28
INST5_UTILISATEURES EXTERNES	– les utilisateurs externes (à l'entreprise) de l'information comptable	18

Nous distinguons au sein **du deuxième bloc des formes comptables**, six axes thématiques :

Code des thèmes	Intitulé et contenu des thèmes	Nombre de variables
FC1_OBJECTIF	– les objectifs de la comptabilité d'entreprise	40
FC2_CAPITAL	– le compte de capital, son évaluation et sa présentation	8
FC3_ACTIF	– le concept d'actif et ses évaluations	5
FC4_RESULTAT	– le concept de résultat et sa répartition	10
FC5_CHARGE	– le concept de charge et ses évaluations	5
FC6_PRUDENCE	– le principe de prudence	8

Nous distinguons au sein **du troisième bloc du profil des interviewés**, trois thèmes :

Code des thèmes	Intitulé et contenu des thèmes	Nombre de variables
PR1_IDENTITE	– l'identité de la personne : âge, genre, membre du parti, lieu d'origine, etc.	4
PR2_PROFESSION	– le parcours dans la profession comptable	5
PR3_ENTREPRISE	– le statut de l'entreprise	1

Le tableau récapitulatif (4.13.) qui suit nous donne la répartition des variables dans les blocs et les thèmes. La distribution des variables dans les thèmes est faite selon la logique de concordance entre le contenu des premiers par rapport aux derniers. C'est la raison pour laquelle le nombre de variables par thème n'est pas toujours égal.

**Tableau 4.13. : Répartition et dénombrement des variables du questionnaire en blocs et en thèmes**

Bloc	Thème	Nombre de variables par thème	Variables réparties en période avant 1995 et après 1995		
			Nombre de paires	Variables avant 1995	Variables après 1995
<b>Bloc 1 : Institutions comptables</b>					
	INST 1_SOURCES	24	6	11	13
	INST 2_ASSOCIATIONS	03			03
	INST 3_AUDIT	10			10
	INST 4_UTILISATEURS INTERNES	28	14	14	14
	INST 5_UTILISATEURS EXTERNES	18	09	09	09
<i>Sous-total bloc 1</i>		83	29	34	49
<b>Bloc 2 : Formes comptables</b>					
	FC 1_OBJECTIF	40	16	17	23
	FC 2_CAPITAL	08	04	04	04
	FC 3_ACTIF	05	02	02	03
	FC 4_RESULTAT	10	04	04	06
	FC 5_CHARGE	05	02	02	03
	FC 6_PRUDENCE	08	04	04	04
<i>Sous-total bloc 2</i>		76	32	33	43
<b>Bloc 3 : Profil du répondant</b>					
	PR 1_IDENTITE	04			04
	PR 2_PROFESSION	05			05
	PR 3_ENTREPRISE	01			01
<i>Sous-total bloc 3</i>		10	0	0	10
<b>Total des variables étudiées</b>		<b>169</b>	<b>61</b>	<b>67</b>	<b>102</b>

Il nous semble nécessaire de signaler que, pour des raisons de commodité pour les personnes interviewées, les variables ne sont pas présentées dans le questionnaire selon la logique bloc ou thème, mais plutôt celle du temps.

Chaque thème peut comprendre plusieurs variables. Comme nous l'avons explicité précédemment, les questions dans les blocs 1 (Institutions comptables) et 2 (Formes comptables) sont pour la plupart destinées à mesurer les écarts de perception entre deux formes de la comptabilité – celle de la période après 1995 par rapport à celle d'avant 1995, ce qui veut dire que sur une institution ou une forme comptable, deux variables sont conçues et ont une formulation quasi identique avec un indicateur temps avant 1995 (codée A / 75) ou après 1995 (codée P / 95).

Exemples : Extraits d'une paire de variables sur une forme comptable telles qu'elles sont présentées dans le questionnaire.

8. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>AVANT 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>
8.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

9. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>APRÈS 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>
9.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que les sources en provenance du budget de l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Après retraitement, les réponses par question auront trois modalités :**

8. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>AVANT 1995</b>	<b>Oui, je suis d'accord avec la formulation dans la question</b>	<b>NON, je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</b>	<b>NSP Je ne sais pas</b>
8.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Case vide

9. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>APRÈS 1995</b>	<b>Oui,</b> je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question	<b>NSP</b> <b>Je ne sais pas</b>
9.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que les sources en provenance du budget de l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<i>Case vide</i>

Toutefois, les variables au sein des questions sur les éléments nouveaux de la comptabilité d'entreprise tels que l'activité d'audit, les associations professionnelles ou le terrain comme actif qui n'existaient pas avant 1995 ne font l'objet que d'une seule question, c'est-à-dire uniquement sur la période après 1995 ainsi que les questions demandant un jugement sur les changements comptables. Les variables des questions du bloc 3 (profil de l'interviewé), quant à elles, sont des questions indépendantes et autonomes.

Sur les 169 variables, nous comptons 61 paires de variables dont chacune est composé de deux questions, l'une avant 1995 et l'autre après 1995, dont 6 paires sur les sources réglementaires, 14 paires sur les utilisateurs internes, 9 paires sur les utilisateurs externes et 32 paires sur les différentes formes comptables, telles que les objectifs, le concept de capital, le concept d'actif, le concept de résultat, le concept de charge et le principe de prudence. Les autres sont des variables qui portent sur les faits ou pratiques de la période après 1995.

La période que nous voulons étudier s'étend de 1976 date de réunification politique et économique des deux Vietnam donnant naissance à la République socialiste du Vietnam jusqu'à 2003 date de diffusion du questionnaire ponctuée par la promulgation, en 1986, par une réorientation de la politique économique, connue sous le nom de *Đổi mới*, par les dirigeants du parti communiste vietnamien.

Notre base de réponses du questionnaire (115 individus/lignes et de 169 variables/colonnes) contient des données qualitatives :

- des données nominales ;
- des données nominales ordinales ;
- ou des données nominales catégorielles (questions sur le profil des personnes interrogées).

Les traitements statistiques nous fournissent les indicateurs quantitatifs sur les perceptions ou non perceptions des permanences ou changements comptables. Nous avons nos propres réponses à ce questionnaire en tant que chercheur et auteur du questionnaire en nous basant sur notre perception des changements et des non changements à la lumière de l'étude analytique de la réglementation comptable, de la littérature et des caractéristiques de nos idéaux-types des systèmes comptables de type communiste et de type capitaliste. Nos réponses selon nos hypothèses sont appelées des **réponses benchmarks** (en annexe). Ces **réponses benchmarks** sont considérées comme des standards auxquels sont confrontées les réponses de nos interviewés. La comparaison des réponses de l'échantillon avec les nôtres nous permet de déduire les différents cas de binômes que nous allons expliciter ci-après.

Les traitements statistiques utilisés sont les statistiques descriptives dont celui des tableaux croisés de deux variables. Dans notre cas, c'est le tableau croisé des deux réponses données sur les deux périodes avant 1995 (communiste) et après 1995 (capitaliste).

### ***Les traitements statistiques du questionnaire***

#### *Comparaison de deux échantillons indépendants de deux échantillons au niveau des moyennes*

Du fait des difficultés de trouver des témoins, l'éventail d'âge de notre échantillon est relativement grand (cf. chapitre 7). Ceci entraîne une inquiétude quant à l'impact de l'âge sur le choix des réponses. D'où la question suivante :

***Le choix de la réponse dépend-il du fait que le témoin est un vétéran (né avant 1965) ou un jeune (né après 1965) ?***

La qualification d'échantillons indépendants implique qu'un individu de notre échantillon ne peut appartenir qu'exclusivement à l'un des deux sous échantillons, soit au sous échantillon des vétérans (nés avant 1965), soit à celui des jeunes (nés après 1965). Il s'agit dans notre situation avec un échantillon relativement hétérogène en termes d'âge par rapport à notre problématique, de calculer une moyenne ou la proportion des réponses de Oui sur chacun des deux sous échantillons. La question qui se pose est de savoir si les deux moyennes sont significativement différentes.

Pour répondre à cette question, nous allons effectuer un test d'hypothèse de comparaison de deux échantillons indépendants au niveau des moyennes.

Exemple :

Q. 8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

AVANT 1995	Oui	Non
8.1. A Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	0,64	0,36

**Q. 8.1 A Oui, avant 1995, les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.**

SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
8CC_75CP NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	31	,5806	,50161	,09009
NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	45	,6889	,46818	,06979

Au vu des résultats sur les deux échantillons, peut-on considérer avec une faible probabilité d'erreur que la proportion de oui sur la question Q.8.1.A dépend du fait d'être né avant 1965 ou né après 1965 ?

En d'autres termes, nous nous demandons si les deux moyennes, celle du sous échantillon des vétérans nés avant 1965 qui est de 0,6889 et celle du sous échantillon des jeunes nés après 1965 de 0,5806 sont **significativement** différentes au risque de  $\alpha = 0,05$  ?

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
8CC_75CP Hypothèse de variances égales	2,940	,091	-.962	74	,339	-,10824	,11251	-,33242	,11593
Hypothèse de variances inégales			-.950	61,669	,346	-,10824	,11396	-,33608	,11959

La valeur du test pour égalité des moyennes sur échantillons indépendants n'est pas significative  $p = 0,339$  supérieure à 0,05. On ne pourrait pas rejeter l'hypothèse nulle selon laquelle les moyennes des deux échantillons indépendants sont égales.

Interprétation :

Les moyennes des deux sous échantillons vétérans (nés avant 1965) et jeunes (nés après 1965) ne sont pas significativement différentes. Nous pouvons, sous réserve du risque d'erreur de 0,005 déduire que le fait d'être vétéran ou jeune n'a pas d'influence significative sur le choix des réponses chez les individus appartenant à ces deux sous échantillons.

En conclusion, *si la valeur du test pour égalité des moyennes de ces deux sous échantillons indépendants est supérieure à 0,05, le test se révèle non significatif* et nous ne pouvons pas rejeter l'hypothèse nulle sur l'égalité des moyennes. En d'autres termes, *les moyennes de ces deux sous populations ne sont pas significativement différentes. Donc le fait d'être vétéran (né avant 1965) ou d'être jeune (né après 1965) n'a pas d'impact significatif sur le choix des réponses.* La proportion de oui chez les vétérans et chez les jeunes est significativement équivalente. Les probabilités de donner une réponse oui ou non sont les mêmes chez les individus composant ces deux sous populations. Ce qui nous a permis de maintenir l'échantillon global des 115 individus dans la suite de nos analyses. Néanmoins, ce test ne donne pas d'indicateur de jugement en ce qui concerne le comportement individuel face aux questions.

Sur toutes les paires de questions, ce test d'échantillons indépendants est systématique.

D'une manière générale, sur les paires que nous avons sélectionnées, les tests s'avèrent tous non significatif. Partant de ces résultats, nous avons pris la décision de maintenir les 115 individus dans les statistiques plus avancés telles que les tableaux croisés.

#### Binômes de réponses par tableau croisé

Comme les personnes ne répondent pas systématiquement à toutes les questions, différents profils de témoins se dessinent à travers les binômes de réponses. Il était intéressant d'analyser les différentes combinaisons de modalités de réponses sur chaque paire de questions afin d'analyser leur perception ou leur non perception face aux changements ou aux non changements des formes comptables.

En effet, une institution ou une forme comptable dans le processus de transition économique peut être l'objet d'un changement ou d'un non changement. Or ce qui nous intéresse est de voir comment ces changements ou non changements ont été perçus par la population étudiée.

Nous avons procédé par croisement des modalités de réponses sur les paires de variables dont l'une traduit la perception de la forme comptable avant 1995 (communiste codée A / 75) et l'autre celle de la forme comptable après 1995 (capitaliste codée P / 95) afin d'étudier la façon dont un changement ou un non changement est perçu.

Comme nous avons demandé aux interviewés de ne pas répondre s'ils avaient un doute ou ne le savaient pas, les fréquences des binômes de réponses remplies simultanément sur une paire de questions sont inférieures à celles observées sur chacune des deux prises séparément.

On constate un nombre relativement important de valeurs manquantes (qui peut atteindre 40% de la taille de l'échantillon global) sur certaines questions concernant la période avant 1995. Ce constat correspond à nos anticipations car le questionnaire est un exercice qui nécessite des connaissances sur les périodes antérieures et donc un travail de mémoire.

#### Typologie des binômes de réponses

Les tableaux croisés issus du traitement statistique nous donnent les fréquences des différentes combinaisons possibles des modalités de réponses qui sont : oui, non ou NSP (non réponse).

Afin de pouvoir exploiter les tableaux croisés d'une paire de variables, il nous a semblé nécessaire d'établir une typologie de binômes qui servirait de grille de lecture des résultats statistiques.

Avec trois modalités de réponse possibles (non, oui, NSP), un tableau croisé se présente de la façon suivante :

**Schéma 4.1. : Schéma d'un tableau croisé de deux variables avant 1995 et après 1995**

Variable avant 1995 Codée A / 75	Variable après 95 Codée P / 95		
	NON	OUI	NSP <sup>1</sup>
NON	NON , NON	NON , OUI	NON , NSP
OUI	OUI , NON	OUI , OUI	OUI , NSP
NSP	NSP , NON	NSP , OUI	NSP , NSP

Nous qualifions *une combinaison de deux modalités de réponse de binôme de réponse*. Pour chaque forme comptable étudiée, nos réponses benchmarks des deux périodes présentent deux situations : un changement ou une permanence sur une forme comptable.

En fonction de chaque situation, nous distinguons 9 types de binômes qui sont codés B1 à B9 (cf. chapitre 7). La signification des binômes repose sur les références des réponses benchmark. Or les réponses benchmark peuvent être oui ou non pour chaque question (variable) (pour les statistiques détaillées, cf. annexe 3).

Le point de départ est la réponse benchmark 75. Trois options se présentent :

- la réponse sur la variable 75 est une « perception correcte » si celle-ci est conforme à la réponse benchmark 75 c'est-à-dire conforme à la perception du chercheur ;
- la réponse sur la variable 75 est une « perception erronée » si celle-ci n'est pas conforme à la réponse benchmark 75, c'est-à-dire non conforme à la perception du chercheur
- la réponse sur la variable 75 est étiquetée « perception non connue » (codée NSP) si la case est vide.

Le même processus d'identification par comparaison à la réponse benchmark 95 se fait au niveau de la variable 95 avec les trois niveaux de perception : correcte, erronée, non connue.

Néanmoins, si l'absence de réponse sur la période avant 1995 communiste (codée 75) est pour nous une forme de réponse de la part de l'interviewé, l'absence de réponse sur la période après 1995 capitaliste sera considérée comme un manque de connaissance en comptabilité d'entreprise de la part de la personne parce qu'elle n'est pas sûre de ce qui se passe aujourd'hui. Ce qui nous amène à éliminer de notre champ d'interprétation les binômes avec comme modalité de réponse NSP sur la question après 1995 (codée 95).

Le tableau de synthèse 4.14. suivant nous présente les différents types de binômes et les réponses qui les composent.

**Tableau 4.14. : Synthèse et qualification des différents types de binômes de réponses au questionnaire**

Ordre de priorité	Type de binôme	Degré de validation de l'hypothèse du chercheur	Composition du binôme par rapport aux benchmarks	Qualification du binôme faite par le chercheur
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
<b>1. Cas idéal</b>				
	<b>B1</b>	Validation totale de l'hypothèse d'un changement	Répondant 75 et 95 = Benchmarks	« perception correcte d'un changement » <b>PCC</b>
	<b>B3</b>	Validation totale de l'hypothèse d'un non changement	Répondant 75 et 95 = Benchmarks	« perception correcte d'un non changement » <b>PCNC</b>
	<b>B7</b>	Quasi-validation de l'hypothèse d'un changement ou d'un non changement	Répondant 75 non réponse Répondant 95 = Benchmark 95	« méconnaissance du passé » <b>MPASS</b>
<b>2. Cas interprétable</b>				
	<b>B2</b>	Semi-validation de l'hypothèse d'un changement	Répondant 75 = Benchmark 75 Répondant 95 ≠ Benchmark 95	« non perception d'un changement » <b>NPC</b>
	<b>B4</b>	Semi-validation de l'hypothèse d'un non changement	Répondant 75 = Benchmark 75 Répondant 95 ≠ Benchmark 95	« non perception d'un non changement » <b>NPNC</b>
	<b>B5</b>	Semi-validation de l'hypothèse d'un changement	Répondant 75 ≠ Benchmark 75 Répondant 95 = Benchmark 95	« perception erronée d'un non changement » <b>PENC</b>
	<b>B6</b>	Semi-validation de l'hypothèse d'un non changement	Répondant 75 ≠ Benchmark 75 Répondant 95 = Benchmark 95	« perception erronée d'un changement » <b>PEC</b>
<b>3. Cas problématique</b>				
	<b>B8</b>	Non validation totale de l'hypothèse	<i>Répondants 75 et 95 ≠ Benchmarks</i>	Problème (à traiter au cas par cas en fonction des fréquences)

Note : La différence entre les deux qualifications perception correcte et perception erronée réside dans la réponse donnée par le répondant sur la période d'avant 1995 codée réponse 75.

Perception correcte : quand **interviewé 75 = Benchmark 75**

Perception erronée : quand **interviewé 75 ≠ Benchmark 75**

En partant de la réponse sur la question avant 1995 (codée 75), sur une paire de questions, les cas de combinaisons de réponses ou de binômes de réponses possibles pourraient se présenter comme suit :

● **Si la perception 75 de l'interviewé est en phase avec la perception 75 du chercheur** (la réponse 75 du répondant est conforme à la réponse benchmark 75) :

▶ *et si la perception 95 de l'interviewé est conforme à la perception 95 du chercheur*, nous assistons à :

✓ à une **validation totale de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de changement alors binôme type **B 1** ;

✓ à une **validation totale de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de non changement alors binôme type **B 3**.

▶ *et si la perception 95 de l'interviewé n'est pas conforme à la perception 95 du chercheur*, nous assistons à :

✓ à une **semi-validation de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de changement alors binôme type **B 2** ;

✓ à une **semi-validation de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de non changement alors binôme type **B 4**.

▶ et en cas d'absence de réponse 95 : ces binômes ne seront pas interprétables et seront éliminés de notre champ de considération.

● **Si la perception 75 de l'interviewé n'est pas en phase avec la perception 75 du chercheur** (la réponse 75 du répondant n'est pas conforme à la réponse benchmark 75) :

▶ *et si la perception 95 de l'interviewé est conforme à la perception 95 du chercheur*, nous assistons à :

✓ à une **semi-validation de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de changement alors binôme type **B 5** ;

✓ à une **semi-validation de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de non changement alors binôme type **B 6**.

▶ *et si la perception 95 de l'interviewé n'est pas conforme à la perception 95 du chercheur*, nous assistons à :

☒ à une **non validation totale de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de changement (cas problématique, non interprétable), binôme de type **B 8**;

☒ à une **non validation totale de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de non changement (cas problématique, non interprétable), binôme de type **B 8**.

► et en cas d'absence de réponse 95 de l'interviewé : ces binômes ne seront pas interprétables et ne seront pas considérés dans nos interprétations, binômes de type **B 9**.

● **Si l'interviewé ne donne pas de réponse de 75** : c'est un cas intéressant dans notre étude, car il s'est révélé que les interviewés qui ont laissé les cases vides sur la période communiste (codée 75) sont majoritairement des jeunes nés après 1965. Nous avons interprété cette attitude comme un signe positif de la part de l'interviewé qui préfère ne pas répondre plutôt que de fournir une réponse au hasard.

► *et si la réponse 95 de l'interviewé est conforme à la réponse benchmark 95*, nous pourrions dire que nous sommes dans le cas d'une **quasi-validation de l'hypothèse** :

- ✓ à une **quasi-validation de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de changement alors binôme type **B 7** ;
- ✓ à une **quasi-validation de l'hypothèse** : si c'est une hypothèse de non changement alors binôme type **B 7**.

► et si la réponse 95 n'est pas conforme à la réponse benchmark 95 : nous sommes dans le cas de non validation totale de l'hypothèse (cas problématique, non interprétable), binôme de type **B 8**.

► et si en cas d'absence de réponse 95 : ces binômes codés B0 - vides (n'ayant pas réponse ni sur la période avant 1995, ni sur celle d'après 1995) seront éliminés de nos analyses.

Le tableau synthétique 4.14. résume les cas de figures de binômes que nous attendons des traitements statistiques de notre base des réponses du questionnaire sous forme de tableau croisé des réponses sur la période d'avant 1995 et celles d'après 1995. Les neuf types de binômes sont classés selon l'ordre de priorité suivant pour les interprétations. En partant de nos **réponses benchmarks** (nos choix personnels en nous référant à nos propres convictions/hypothèses sur les non changements ou changements), nous déduisons le degré de validation de l'hypothèse (colonne (3) du tableau 4.14.) et nous attribuons une qualification, un libellé d'interprétation (colonne (5) tableau 4.14.) aux différents types de binômes de réponses.

De cette classification, les résultats possibles face à nos hypothèses de changement ou de permanence pourraient être les suivants :

- (1) La distribution dominante des binômes de type **B1, B3** est le cas de figure idéal que nous souhaiterions obtenir dans les résultats statistiques car ceux-ci nous permettraient de déduire que l'échantillon interprète et perçoit la comptabilité telle qu'elle est représentée par le chercheur et le discours ambiant.
- (2) Les binômes de type **B7** résultent d'un état de fait dû à l'âge des témoins de notre échantillon. Toutefois, la pertinence de la réponse sur la période capitaliste après 1995 dans ce type de binôme les rend fiables et donc parlants. Si les binômes de type B7 ne reflètent pas le changement en tant que processus, ils contribuent néanmoins à renforcer la nouvelle image comptable capitaliste et de ce fait participe à la validation de l'hypothèse.
- (3) Les binômes de type **B2** et **B4** montrent que l'échantillon n'interprète pas la comptabilité communiste (avant 1995, codée 75) comme le chercheur.
- (4) Tandis que les binômes de type B5 et B6 révèlent une divergence de perception entre l'échantillon et le chercheur sur la période après 1995 (codée 95).
- (5) Les binômes de type **B8** de non validation totale de l'hypothèse devraient théoriquement être très faiblement représentés car ils n'interprètent rien comme le chercheur étant donné qu'aucune des perceptions sur les deux périodes n'a de rapprochement possible avec l'hypothèse de perception du chercheur (benchmarks). Nous ne pouvons pas nous attendre à des fréquences totalement nulles parce que les erreurs dans ce mode de collecte de données par questionnaire est inévitable. Cependant, en cas de fréquences inhabituellement élevées, une analyse ad hoc a été entamée.
- (6) Les binômes de type **B9** ne seront pas considérés dans nos interprétations parce que selon nous ils n'ont pas de sens étant donné que la réponse sur la période contemporaine après 1995 (codée 95) n'a pas été donnée.
- (7) Les binômes de type B0 composés de NSP en 75 et en 95 ont été éliminés de l'analyse.

D'où viennent ces divergences de perception ? Les raisons ou causes pouvaient être d'origine diverse et multiple :

‣ la réalité n'est pas celle que croyait le chercheur qui l'a élaborée à partir du discours idéologique ou de la littérature critique. La différence inévitable entre la réalité "*hypothétique*" du chercheur de celle qu'ont vécu les témoins s'est traduite à travers le

manque d'adhésion de ces derniers aux formulations des questions. Les explications possibles que nous pouvons en déduire sont les suivantes :

- il existe un écart entre le discours officiel ou réglementaire et les pratiques,
- la modalité de réponse choisie par le témoin a pu être conditionnée par l'environnement professionnel (le type d'entreprise où il travaille, une entreprise étatique ou non étatique etc.),
- les changements réglementaires sont trop récents et ne sont pas encore ancrés dans les pratiques,
- les témoins ne comprennent pas ou ne veulent pas changer leur vision des choses (idéologiquement aveugles),
- les changements ne sont pas aussi clairs et nets qu'on le croyait (ce qui se traduit par des distributions aléatoires des binômes).

¶ On peut aussi constater un phénomène d'anachronisme sur la forme comptable étudiée : celle-ci pourrait être considérée comme inexistante dans l'économie communiste comme *l'utilisateur actionnaire* qui est souvent rattaché aux capitaux privés.

Un document détaillant les différentes étapes de codification, de retraitement des réponses, et de traitements statistiques avec le logiciel SPSS est joint en annexe 3.

### ***Conclusion – Résumé du chapitre 4***

Le chapitre 4 a, dans ce travail, un statut original, car il sert de pivot entre une première partie consacrée à élaborer des idéaux-types qui représentent des *images idéales* de ce que peuvent être un système économique de type communiste et celui de type capitaliste ainsi que des systèmes de comptabilité qui les accompagnent, et une deuxième partie où nous essayons de concrétiser ces images idéales en les habillant avec des réalités historiques. Notre objectif ne consiste pas à rechercher *des images idéales réelles*, car elles ne pourraient pas exister, mais à capter et à comprendre des réalités qui se révèlent en les rapprochant des caractéristiques des idéaux-types.

Ce chapitre est composé de deux étapes :

- dans un premier temps, nous justifions la stratégie de recherche basée sur les études historiques ainsi que les méthodes d'enquête adoptées pour la mettre en œuvre,
- dans un deuxième temps, nous présentons la composition des données collectées qui participent à l'élaboration des chapitres empiriques.

La première partie de ce chapitre consacrée aux méthodes d'enquête présente le déroulement des différentes phases du processus de collecte de données. Elle rend compte aussi des difficultés, des obstacles et des risques d'une stratégie de recherche historique sur un terrain aussi opaque et fermé que le Viêt-nam. Elle souligne la nécessité et l'importance du recours aux sources de données multiples dans les études historiques. Nous avons commencé avec la recherche documentaire qui s'est révélée lacunaire. Ce qui nous a obligé d'avoir recours aux témoignages individuels volontaires des vétérans dans la profession sous forme *de récits de vie*. Les difficultés du terrain et la critique qui anime le chercheur dans les études historiques nous ont poussé à recueillir des informations aux sources les plus variées afin de pouvoir nous doter d'un maximum de sources et d'angles d'éclairage pour le travail de lecture analytique et critique, d'interprétation des données afin de bâtir le récit de synthèse historique. La méthode critique nous oblige à nous remettre en cause en permanence et, par ce fait, à interroger notre compréhension et nos interprétations des données jusqu'à l'épuisement de nos moyens. Nous ne pouvons pas nous permettre de nous complaire dans nos connaissances, nos expériences. La vigilance nous impose de nous exposer volontairement au jugement des auteurs qui ont travaillé de près ou de loin sur nos problématiques en tenant compte de leurs interprétations des phénomènes de notre étude. La mise en œuvre de la stratégie de recherche fondée sur les études historiques et tous les chapitres empiriques sont fécondés par les idéaux-types dans la première partie de la thèse.

La deuxième partie de ce chapitre est consacrée à la description des différentes sources de données collectées. Compte tenu de la diversité, en termes de nature des sources de données, nous avons pensé qu'il était préférable de décrire en détails les matériaux avec lesquels l'histoire de la transition économique et comptable vietnamienne a été élaborée dans les chapitres 5 et 6. Ces différents matériaux vont perdre de leur forme initiale et être dilués dans le récit de synthèse

historique. Tel est le vaste projet que nous nous sommes fixé dans cette deuxième partie, joliment dépeint par A. Farge (1989) dans l'extrait suivant :

*"L'histoire n'est jamais répétition de l'archive, mais désinstallation par rapport à elle, et inquiétude suffisante pour s'interroger sans cesse sur le pourquoi et le comment de son échouage sur manuscrit. Congédier l'archive pour un temps, afin de réfléchir sur son seul énoncé ; plus tard, mettre le tout en gerbe : qui a le goût de l'archive éprouve le besoin de ces gestes alternés d'exclusion et de réintégration des documents où l'écriture, avec son style, s'ajoute à l'émergence de la pensée." (Farge, 1989, p. 93)*

Notre exposé sur les méthodes de dépouillement et d'analyse du questionnaire est volontairement relativement long. Il ne se présente pas seulement comme un guide de lecture des résultats de celui-ci mais il veut aussi montrer en quoi le questionnaire dans notre travail diffère d'un questionnaire dans une enquête de sondage d'opinion traditionnelle. La vérification des hypothèses dans notre questionnaire ne s'inscrit pas dans une démarche hypothético-déductive. Pour nous, le langage comptable est une forme de représentation de la réalité socialement et collectivement partagée par les comptables. L'analyse du questionnaire apporte des éléments de compréhension quant aux écarts entre la représentation comptable de la réalité économique prescrite dans le discours réglementaire et celle socialement ancrée au travers des perceptions des comptables. Le questionnaire, dans notre travail, nous permet, non seulement d'avoir un tableau caricatural des représentations dominantes sur les institutions et sur les formes comptables entre deux périodes historiques, mais il apporte aussi sa pierre au travail de *rérodition* du récit historique en faisant émerger des éléments de causalité qui sont malaisés à capter dans les documents ou les *récits de pratiques*. Les résultats du questionnaire et leurs interprétations feront l'objet du chapitre 7 sur les perceptions ou non perceptions des non changements et changements comptables au Viêt-nam entre 1975 et 2003.

Munis des tableaux de pensée *idéaltypiques* (la première partie de la thèse) de la transition post communiste, vous pouvez maintenant entamer, avec nous, la lecture de l'histoire sur la transition économique vietnamienne (chapitre 5) puis celle de la transition comptable qui l'accompagne (chapitres 6 et 7).



## **Chapitre 5**

### **Réformes et transition économique vietnamienne (1975 – 2003)**

#### **Introduction**

#### **5.1. Caractéristiques de la situation économique des deux Viêt-nam (1954 -1975)**

- 5.1.1. La République démocratique du Viêt-nam et le modèle d'économie planifiée à la soviétique
- 5.1.2. La République du Viêt-nam et le modèle d'économie de marché

#### **5.2. La généralisation du socialisme "classique" du nord dans la République socialiste du Viêt-nam (1976-1979)**

- 5.2.1. L'implantation du modèle d'économie socialiste du nord dans le sud (2e plan quinquennal 1976 – 1980)
- 5.2.2. Le secteur étatique : pilier de l'économie socialiste
- 5.2.3. Les prix administrés

#### **5.3. Un système économique de type dual (1979 – 1995)**

- 5.3.1. La planification revisitée et le mixte plan hors plan (3e plan quinquennal 1981-1986)
- 5.3.2. La politique Đổi mới et le mixte plan marché (4e plan quinquennal 1986- 1990)
- 5.3.3. La restructuration du secteur étatique (5e plan quinquennal 1991- 1995)

#### **5.4. Un système économique de type capitaliste (1995 – 2003)**

- 5.4.1. Les différentes formes d'entreprise
- 5.4.2. Le renforcement du secteur étatique selon les règles du marché
- 5.4.3. La rénovation du secteur bancaire vietnamien

#### **Conclusion – Résumé du chapitre 5**



## Chapitre 5. Réformes et transition économique vietnamienne (1975 – 2003)

### *Introduction*

Ce chapitre est consacré à une synthèse de l'histoire politique et économique de la République Socialiste du Viêt-nam (RSVN) entre 1975 (date de réunification des deux Viêt-nam) et 2003 (date limite de notre enquête marquée par la publication de la première loi sur la comptabilité d'entreprise de la RSVN). La transition économique dans notre étude comprend les trois étapes principales du processus :

- la période de l'économie de type communiste régie par le modèle de la planification centralisée comme point de départ (§ 5.2),
- une étape intermédiaire caractérisée par une forme hybride d'économie mixte plan marché préparant l'émergence d'une économie de type capitaliste (§ 5.3),
- et une troisième, considérée comme l'aboutissement de la transition avec la généralisation d'une forme d'économie de type capitaliste (§ 5.4).

D'où le qualificatif "*évolutionnaire*" que nous empruntons à Paquet (2004) pour désigner la transition économique vietnamienne.

L'analyse de la documentation écrite issue de la recherche documentaire, les *récits de pratiques* recueillis auprès des comptables, les ouvrages de synthèse édités par les instituts de recherche vietnamiens mis en perspective avec les travaux des auteurs occidentaux sur l'histoire économique et la transition économique vietnamienne contribuent à l'élaboration du récit synthétique sur la transition *évolutionnaire* vietnamienne d'un système économique de type communiste vers un système économique de type capitaliste entre 1975 et 2003.

Nous allons tout d'abord faire une présentation synthétique des deux Viêt-nam avant 1975 (année de la fin de la deuxième guerre de résistance contre l'interventionnisme américain) (§ 5.1) avant d'entreprendre celle qui nous concerne, à savoir celle marquée par la création de la République

Socialiste du Viêt-nam à partir de 1976. Bien que la période antérieure à 1975 ne fasse pas partie des limites chronologiques de notre étude, elle nous paraît nécessaire à la compréhension de l'histoire du Viêt-nam réunifié. Le processus *évolutionnaire* de la transition économique de la République socialiste du Viêt-nam à partir de 1975 est relaté selon un ordre de progression chronologique en commençant par la phase de la généralisation du système économique de type communiste sur tout le territoire réunifié (§ 5.2) ; puis celle caractérisée par des réformes introduisant le mixte plan marché (§ 5.3), suite aux différentes réformes dont l'apogée est le lancement de la politique *Đổi mới* par le parti communiste vietnamien en 1986 ; et celle de l'émergence d'un système économique de type capitaliste (§ 5.4) qui résulte du continuum des systèmes hybrides de la période précédente.

La transition économique du Viêt-nam est celle de la République socialiste du Viêt-nam (RSVN), née en 1976, après la réunification politique des deux Viêt-nam longtemps séparés pour des raisons socio - politiques :

- la République démocratique du Viêt-nam dans le Nord (RDV), fondée en 1945 suite à la proclamation de l'indépendance par HỒ Chí Minh, fondateur du parti communiste vietnamien, après la victoire des forces révolutionnaires Việt Minh contre l'occupation française ;
- et, la République du Viêt-nam dans le sud (RV), mise en place en 1956 avec l'aide des États-unis.

Pour pouvoir comprendre l'histoire contemporaine du Viêt-nam (RSVN) sur le plan économique, il est nécessaire de remonter aux années 1930, période marquée par la naissance du parti communiste d'Indochine, prédécesseur du parti des travailleurs vietnamien, renommé en parti communiste vietnamien (PCV) en 1976 qui détenait le rôle d'instigateur et d'organisateur des deux guerres d'indépendance du pays contre l'occupation française (1945-1954), puis contre l'intervention américaine (1956-1975). Le rôle du parti communiste vietnamien est d'autant plus important que le modèle économique adopté en RDV, nord Viêt-nam à partir des années 1950 jusqu'en 1975, puis en République socialiste du Viêt-nam à partir de 1975, est le modèle d'économie centralisée et planifiée de type soviétique. Il n'est pas dans notre objectif de faire une histoire détaillée de l'économie vietnamienne, mais seulement de dresser une toile de fond

économique qui nous permettra d'étudier l'évolution des modes de comptabilisation. Le tableau de synthèse suivant nous donne le résumé de l'histoire ancienne du Viêt-nam jusqu'en 1945, année de reconquête de l'indépendance du Viêt-nam après presque un siècle d'occupation française. Cette victoire, quoique relativement brève, est marquée par un évènement crucial qui est la déclaration de l'indépendance du Viêt-nam donnant naissance à la République démocratique du Viêt-nam (RDV) promulguée le 2 septembre 1945 par Hồ Chí Minh (leader du mouvement révolutionnaire vietnamien et fondateur du parti politique qui deviendra le PCV en 1976).

Les dates clés (tableau 5.1.) relatent les étapes principales de l'histoire du Viêt-nam, depuis sa première confirmation en tant qu'État indépendant en 938 à l'issue des guerres d'insurrection contre les forces d'occupation chinoise, jusqu'en 1945, année qui marque la fin d'une longue période d'occupation étrangère et d'insurrections pour l'indépendance et qui ouvre une nouvelle ère dans l'histoire contemporaine du Viêt-nam.

Tableau 5.1. : Quelques dates clés de l'histoire du Viêt-nam de 938 à 1945

<b>938</b>	Reconquête de l'indépendance sur la domination chinoise
<b>939</b>	Ngô Quyền se proclame roi. Premier État vietnamien vraiment indépendant avec comme capitale Cồ Loa.
<b>968</b>	Guerre interne dirigée par Đinh Bộ Lĩnh pour unifier le territoire déchiré par les seigneurs féodaux. Il se proclame roi et donne au pays le nom de Đại Cồ Việt (qui signifie "Le géant pays du peuple Viêt") et choisit Hoa Lu comme capitale (province actuelle de Ninh Bình – Nord Viêt-nam).
<b>1009</b>	Inauguration d'une longue période d'indépendance et de prospérité avec la dynastie des LÝ. Création d'un État monarchique centralisé.
<b>1010</b>	Après son intronisation, LÝ Công Uẩn dont le nom de règne était LÝ Thái Tổ ordonna le transfert de la capitale à Thăng Long, sur l'emplacement de Hanoi actuel. Thăng Long restera la capitale jusqu'au XIXe siècle.
<b>XIe - XIVe</b>	Consolidation de l'indépendance nationale et développement économique. Développement d'une culture nationale originale, fortement influencée par la civilisation chinoise, le confucianisme. Implantation du bouddhisme en tant que religion d'État. Langue administrative : la langue chinoise classique (la langue <i>Hán</i> )
<b>1070</b>	Le roi LÝ Thanh Tông fit ériger le temple de la Littérature (première université royale) dédié à Confucius et ses disciples, école de formation morale et administrative pour les enfants des hauts dignitaires.
<b>1075</b>	Premiers concours mandarinaux (réservés aux enfants de l'aristocratie) pour recruter les lettrés confucéens pour les postes dans la fonction publique.
<b>XIVe siècle</b>	Apparition d'une littérature originale locale en langue <i>nôm</i> .
<b>XVIIe - XVIIIe</b>	Décadence de la société féodale reposant sur un régime agraire basé sur la propriété privée des terres, coexistant avec une institution millénaire de terres communales soumises à un partage périodique.
<b>28/11/1787</b>	Premier contact avec la France : NGUYỄN Anh, Prince vietnamien faisait appel à la France en signant un traité avec un représentant de la France, Pigneau de Béhaine, pour demander une aide militaire afin de réinstaller sa famille au pouvoir.
<b>1802</b>	NGUYỄN Ánh inaugura la dynastie des NGUYỄN, dont le nom de règne est Gia Long et installa la capitale à Huế (centre Viêt-nam).
<b>31 août 1858</b>	Attaque de Đà Nẵng (Tourane, centre Viêt-nam) par une escadre française qui marque le début d'une guerre coloniale.
<b>1862</b>	Substitution du " <i>quốc ngữ</i> " (langue nationale vietnamienne) à l'ancienne écriture idéographique. C'est la transcription en alphabet latin de la langue vietnamienne qui était introduite en Cochinchine (sud Viêt-nam)
<b>1874</b>	Signature entre la France et le roi Tự Đức (quatrième roi de la dynastie des NGUYỄN) d'un traité aux termes duquel la France rétrocéda les villes conquises mais obtint le droit d'installer une garnison à Hà nội et Hải Phòng et l'ouverture du Fleuve Rouge au commerce.
<b>25 avril 1882</b>	Violation du traité de 1874 par la France. Les troupes françaises s'emparèrent de Hanoi.
<b>25 août 1883</b>	Le Viêt-nam perdait sa souveraineté suite à l'occupation de Huế par les troupes françaises et devint un protectorat français.
<b>1886</b>	Le Viêt-nam fut divisé en trois "pays" distincts dotés de régimes administratifs différents : le Tonkin, l'Annam, la Cochinchine - chaque pays étant intégré à part dans l'Indochine dite française qui englobait également le Cambodge et le Laos avec à la tête un gouverneur français.
<b>1896</b>	Utilisation du « <i>quốc ngữ</i> <sup>75</sup> » dans les concours mandarinaux.
<b>1897 – 1918</b>	Établissement du régime colonial français.
<b>1903</b>	Introduction d'une épreuve de français dans les concours mandarinaux.
<b>mars 1929</b>	Première cellule communiste créée à Hà nội.

<sup>75</sup> La langue nationale du Viêt-nam appelée le "*quốc ngữ*" avec comme écriture l'alphabet latin.

<b>octobre 1930</b>	Naissance du parti communiste indochinois dont Hồ Chí Minh est l'un des fondateurs (en vietnamien <i>Đảng Cộng Sản Đông Dương</i> )
<b>1941 – 1945</b>	Double joug d'occupation sur le territoire vietnamien : le régime colonial français doublé d'une occupation japonaise. L'ensemble de la population était accablé par une misère croissante. mai 1941 : Hồ Chí Minh convoqua à Pắc Bó la 8 <sup>e</sup> plénum du comité central du parti communiste indochinois qui assigna à la révolution vietnamienne de se ranger sans réserve dans le camp antifasciste mondial dont le pivot était l'Union soviétique. Le maître mot fut de libérer le pays de la domination franco-japonaise. Le comité central du parti décida d'impulser les préparatifs en vue de l'insurrection armée. Sur ces bases fut fondé le Front Việt Minh (abréviation de <i>Việt Nam Độc Lập Đồng Minh Hội</i> ).
<b>1945</b>	La révolution d'août sous la direction des forces Việt Minh contre les forces franco-japonaises. – 13/08/1945 : Le Japon capitula. – 16/08/1945 : le Front Việt Minh convoqua un congrès national réunissant des délégués de nombreux partis et organisations qui décida d'arracher le pouvoir des mains des Japonais. – 14/08 – 25/08/1945 : la population assiégea les sièges administratifs des occupants. Dans les trois villes Hà nội, Huế, Saigon, l'insurrection a remporté la victoire. – 23/08/1945 : Le roi Bảo Đại consentit à abdiquer. – 25/08/1945 : une délégation du gouvernement populaire, venue de Hanoi et conduite par Trần Huy Liệu, reçut des mains de Bảo Đại le sceau et l'épée dynastique. Victoire totale de la révolution d'août sur tout le pays. Les forces révolutionnaires avaient reconquis les villes occupées, dont la capitale Hà nội. – <b>02/09/1945</b> : le gouvernement provisoire insurrectionnel se présenta devant le peuple à Hà nội sur la place Ba Đình, au cœur de la capitale de Hanoi. Le président Hồ Chí Minh proclama l'indépendance du pays donnant naissance à un état indépendant - la <b>République démocratique du Viêt-nam</b> (RDV). – 08/09/1945 : Hồ Chí Minh signa un décret qui décidait l'élection d'une Assemblée nationale du Viêt-nam.

Sources: Nguyễn, Khắc Viện, *"Vietnam, une longue histoire"*, 2004.

Paquet, Emmanuelle, *"Réforme et transformation du système économique vietnamienne 1979-2002"*, 2004, p. 63.

La période entre 1945 et 1975 fut marquée par deux guerres de résistance longues, sanglantes et douloureuses pour le peuple vietnamien, dont la première contre les forces franco-japonaises de 1945 à 1954 et la deuxième contre l'interventionnisme américain dans le Sud du Viêt-nam de 1956 à 1975. Bien que celles-ci soient souvent assimilées aux mouvements nationalistes sous la direction du parti communiste et du front national de libération, elles concernent les deux Vietnam, car elles se déroulent dans les deux parties nord et sud et les forces de résistance réunissent les populations des deux côtés du 17<sup>e</sup> parallèle, ligne de coupure des deux Viêt-nam. Le tableau suivant nous retrace les épisodes clés de cette période dans les deux Viêt-nam.

**Tableau 5.2. : Quelques dates clés de l'histoire contemporaine du Viêt-nam de 1945 à 1975**

<b>1945 – 1954</b>	<p><b>La première résistance</b><sup>76</sup></p> <p>Actes de sabotage des accords de Genève<sup>77</sup> et tentatives de rétablir la souveraineté française. Le conflit principal portait sur le statut du Nam Bô : les Français voulaient détacher le Nam Bô (Sud) du reste du pays.</p> <p>– 19 décembre 1945 : étape décisive de la continuation de la lutte des forces révolutionnaires vietnamiennes menée près d'un siècle pour reconquérir l'indépendance du pays.</p>
<b>1946</b>	<p>Après le triomphe de la révolution, le front Việt Minh s'était élargi et consolidé ralliant de nouvelles organisations populaires et personnalités.</p> <p>Fondation du front Liên Việt, une union patriotique plus large à tous les échelons.</p> <p>– 06/01/1946 : toute la population (du nord au sud) allait aux urnes : ce furent les premières élections générales dans l'histoire du pays.</p> <p>Le peuple vietnamien confirmait ainsi de façon éclatante son soutien à la politique du Việt Minh, sa confiance envers le gouvernement présidé par Hồ Chí Minh. .</p>
<b>03/02/1951</b>	<p><b>Deuxième congrès national du parti : nouveau nom parti des travailleurs vietnamien</b></p>
<b>8 mai 1954</b>	<p><b>Victoire de Điện Biên Phủ</b></p> <p><b>Ouverture de la Conférence de Genève sur l'Indochine.</b></p> <p>Au nom du peuple et du gouvernement de la République démocratique du Viêt-nam, Phạm Văn Đồng participait à la conférence. Les négociateurs principaux étaient la France (dont le premier ministre Mendès-France), le Viêt-nam et la Chine. Les Etats-Unis étaient présents parce qu'ils avaient des forces de surveillance aux ports et côtes vietnamiens.</p> <p>Les accords signés comportaient des clauses militaires et politiques.</p> <p>– au point de vue militaire, il fut décidé de regrouper les forces des deux côtés dans deux zones différentes au nord et au sud du 17° parallèle, afin de séparer les armées en présence (qui, du fait du caractère spécial de la guerre étaient imbriquées l'une dans l'autre). Un délai de 300 jours était prévu pour achever ces regroupements.</p> <p>– au point de vue politique, les accords reconnaissaient l'indépendance, la souveraineté, l'unité et l'intégrité des trois pays d'Indochine : Viêt-nam, Cambodge, Laos.</p> <p>Au plus tard en juillet 1956, des élections générales libres au suffrage secret devraient donner au Viêt-nam un gouvernement unifié.</p> <p>Ces élections n'ont jamais eu lieu.</p> <p><b>Le Viêt-nam est divisé en deux états : République démocratique du Viêt-nam (au Nord) et République du Viêt-nam (au Sud) jusqu'en 1975.</b></p>

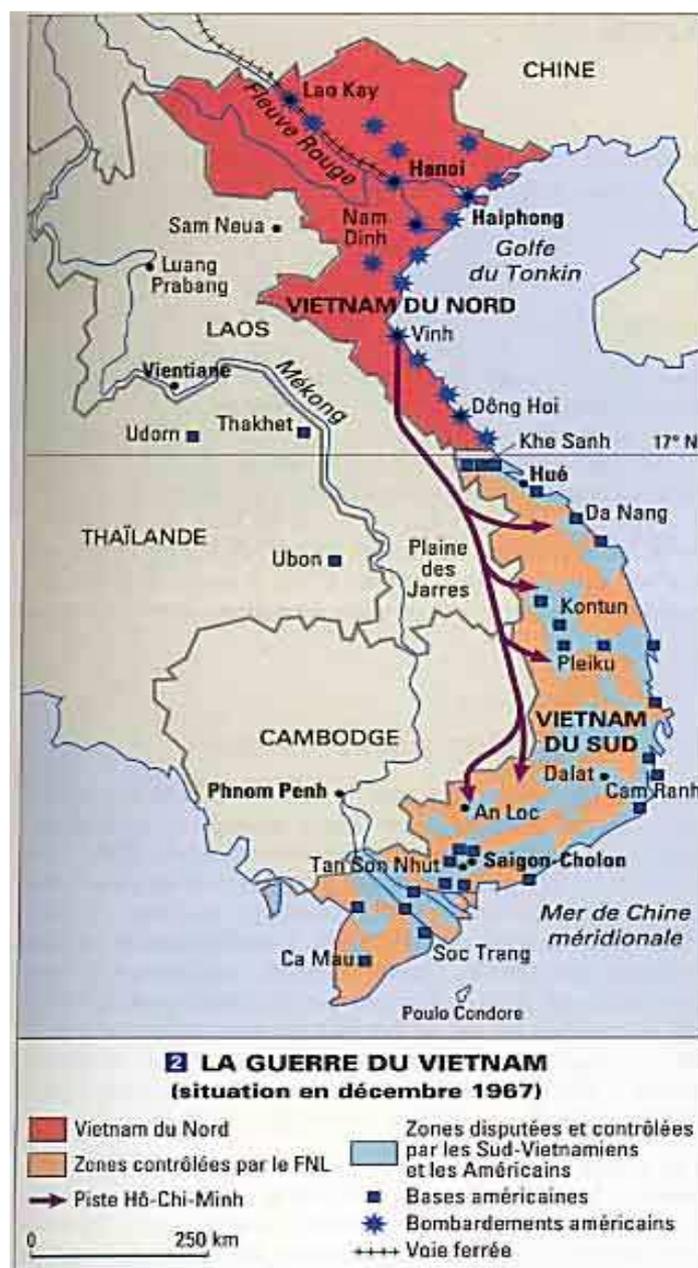
<sup>76</sup> Ainsi appelée par opposition à la seconde résistance contre l'agression américaine.

<sup>77</sup> Les accords de Genève stipulaient que la moitié sud ne serait confiée qu'à titre transitoire, pendant une durée maximale de deux ans, à une administration temporaire et que des élections générales tenues au plus tard en 1956 devaient donner au Viêt-nam unifié un gouvernement unique.

<b>République Démocratique du Viêt-nam RDV (Nord)</b>		<b>République du Viêt-nam RVN (Sud)</b>	
1955	Réforme agraire	1955	NGÔ Đình Diệm élu président
1959	<b>La deuxième résistance</b> : engagement dans la guerre armée dans le Sud (front de libération nationale)		
1960	Premières bases du socialisme selon le programme du parti des travailleurs vietnamien après l'achèvement de la révolution nationale. Nationalisation des actifs industriels et collectivisation agraire et de l'artisanat	1963	Assassinat de NGÔ Đình Diệm
		1964	Entrée officielle des Etats-Unis dans la guerre
1965	Début des bombardements américains Evacuation des villes. Décentralisation administrative et industrielle	1965	Général NGUYỄN Văn Thiệu élu président
1968	Redoublement des bombardements américains	1968	Offensive du "Tết 1968" organisée par les forces révolutionnaires sur le territoire du sud
1969	Mort de HỒ Chí Minh	1969- 1971	Début du retrait des troupes américaines. Vietnamisation de la guerre
1971	Renforcement de la collectivisation rurale		
1974	Voie vers le socialisme " <i>classique</i> " sous la direction d'un parti à orientation marxiste-léniniste : le parti des travailleurs vietnamien et modèle d'économie régi par la planification centralisée	1975	Chute de Saigon
<b>1976</b>	Réunification du pays. <b>Fondation de la République socialiste du Viêt-nam (RSVN).</b> Le parti des travailleurs vietnamien devient le parti communiste vietnamien (PCV) Transfert du modèle d'économie du nord dans le sud : collectivisation et nationalisation de l'économie sud-vietnamienne		

Sources: Paquet, Emmanuelle, « *Réforme et transformation du système économique vietnamienne 1979-2002* », 2004, p. 63.  
Nguyễn, Khắc Viện, « *Vietnam, une longue histoire* », 2004.

## La carte des deux Viêt-nam avant 1975



Source: <http://mapage.noos.fr/moulinhg02/1945.2000/relat.intern.depuis.1945/guerre.vietnam.html>

## **5.1. Caractéristiques de la situation économique des deux Viêt-nam (1954 -1975)**

Les accords de Genève de 1954 n'étaient jamais mis en œuvre et le Viêt-nam fut divisé en deux États distincts avec deux régimes politiques opposés et des modèles économiques différents. Dans cette section réservée à la période antérieure à 1975 où le Viêt-nam était séparé en deux États indépendants, la République démocratique du Viêt-nam (RDV) dans le nord avec comme capitale la ville de Hà nội et la République du Viêt-nam (RVN) dans le sud avec comme capitale la ville de Saigon, nous allons successivement présenter le contexte politique et économique en RDV (§ 5.1.1.) puis en RVN (§ 5.1.2.)

### **5.1.1. La République démocratique du Viêt-nam et le modèle d'économie planifiée à la soviétique**

Il ne s'agira pas dans cette section de détailler l'histoire économique de la RDV entre 1954 et 1975, mais de mettre l'accent sur les caractéristiques du système économique nord-vietnamien qui poseront les bases du système du Viêt-nam réunifié après 1975.

Sortie victorieuse de la guerre de résistance en 1945, la jeune République démocratique du Viêt-nam (RDV au nord) était un pays ravagé par la famine et totalement ruiné. L'économie nord-vietnamienne quasi inexistante et la situation politique instable de l'époque ne facilitent pas le travail du nouveau gouvernement. Le territoire est morcelé et les institutions gouvernementales sont dans l'obligation de se disperser, fuyant les zones encore occupées par l'ennemi.

*"(...) Bien que le pays ait reconquis son indépendance en 1945, la paix ne s'est réellement installée qu'en 1954, après la signature des Accords de Genève avec les Français et le retrait de leur armée. De décembre 1945 à 1954 (date de la victoire de Điện Biên Phủ qui a entraîné la signature des Accords de Genève) et au Nord, le territoire vietnamien était divisé ainsi :*

*(1) Zones dites ZONES OCCUPEES, sous la direction des forces militaires françaises. Dans ces zones occupées, il existait certes une économie mais ce n'était qu'une économie au service de la guerre avec, comme activités principales, les Chemins de Fer, les banques, les transports, une industrie textile (l'actuelle usine de tissage de Nam Định date de cette époque) ou le chantier naval de Ba Son à Saigon etc. A cette époque, la comptabilité en pratique dans les zones occupées était la comptabilité française. Si ma mémoire est bonne, la comptabilité française en application était le Plan Comptable Français de 1947 ou une version plus ancienne que celle de 1947.*

*(2) Zones dites ZONES LIBEREES, sous le contrôle des forces révolutionnaires vietnamiennes (Viêt Minh). Dans les zones libérées, l'économie était quasi inexistante - aucune unité de production industrielle sauf l'unique atelier militaire de logistique au service de l'armée. Dans les zones libérées, la population vivait principalement de la production agricole. Le niveau de développement*

*de l'économie et le taux de scolarisation particulièrement bas au sein de la population rurale qui constituait la majorité de la population expliquent la non-nécessité de la comptabilité dans les zones libérées." (RC1, professeur de comptabilité, membre permanent de l'Association nationale de la comptabilité, retraité)*

Et la reconstruction de la RDV ne se réalisait que progressivement à partir de 1954.

*"(...) La victoire de Điện Biên Phủ en 1954 et la libération de la capitale de Hà Nội marquent une nouvelle ère dans l'histoire vietnamienne. Le nouveau gouvernement dirigé par Hồ Chí Minh, leader de la révolution vietnamienne contre les Français, commençait à se construire. Tout partait de zéro : la vie politique et ses institutions (ministères, organes administratifs) ; la vie économique avec l'apparition des premières usines de production qui étaient, à l'origine, des dons faits par les pays frères comme l'usine de mécanique offerte par l'URSS, des hôpitaux, des équipements de production comme aide en provenance des pays de l'ancien bloc du COMECON ; et une réorganisation totale de l'ordre social à commencer par une redistribution géographique de la population (les intellectuels des grandes villes ont été envoyés dans les régions rurales, montagneuses et lointaines et pour pallier le manque de personnel les militaires ou les membres de leur famille d'origine rurale venaient travailler dans les organismes administratifs. Or ces personnes n'étaient pas formées pour le travail de bureau et loin encore pour le travail de gestion des affaires publiques." (RC 7, ancien chef comptable, cadre d'un département de normalisation comptable au sein d'un ministère spécialisé, retraité)*

Les dirigeants politiques de la RDV ont opté pour un modèle de société fondé sur le rôle de dirigeant du parti communiste et le mode de coordination régi par la planification centralisée. Le modèle de socialisme basé sur l'idéologie marxiste-léniniste inspiré du modèle soviétique commence à se construire à partir de 1955. Nous retrouvons, dans la RDV, au début des années 1960, les caractéristiques de tout système qualifié de socialisme.

### ***Un régime politique de parti unique mais un système de pouvoir à deux niveaux***

La RDV est dotée d'un régime politique de parti unique sous la direction du parti des travailleurs vietnamien de tendance marxiste.

*"(...)les autres partis ont été éliminés, à l'exception de quelques partis mineurs "approuvés par le Front Vietnamien de la Patrie", c'est-à-dire alliés au parti communiste". (Fforde et Paine, 1987, p.42, cité par Paquet, 2004)*

C'est un parti politique fort uni autour d'un projet national commun clairement explicité dans la Constitution de 1959 de la RDV : ***"le Viêt-nam est un bloc Nord-Sud uni et indivisible."*** (Les

*constitutions du Vietnam*, 1995, chap. I, art.1, p.40). La voie du socialisme se révèle le choix politique pertinent pour réaliser ce projet politique et militaire afin de réunifier le pays.

Toutefois ce parti politique<sup>78</sup> évolue dans les conditions sociales et politiques d'un pays en guerre qui lui confèrent une légitimité pour la cause qu'il incarne mais pas un pouvoir centralisé total. En effet, à côté d'un pouvoir de décision au niveau central, l'organisation sociale vietnamienne repose fortement sur un réseau d'institutions locales qui soutiennent le pouvoir central. Ce phénomène de décentralisation prend racine dans la composition de la société vietnamienne qui est majoritairement rurale.

Le système administratif vietnamien est caractérisé par deux niveaux, central et local (ou communal). Historiquement, les autorités locales (provinciale, communale et municipale) jouissaient d'une grande autonomie – autonomie qui est l'héritage d'une société traditionnelle construite autour de l'unité administrative : le **village**. Le village, dans les anciens temps, fut considéré comme un sous-royaume au sein d'un empire. Chaque village vietnamien est symbolisé par son banian et sa maison commune où sont réglées les affaires administratives ainsi que les conflits entre villageois. Tout se sait au sein d'un village qui est régulé à la fois par les ordonnances du roi et surtout par les règles traditionnelles perpétrées au cours des siècles. Selon un dicton vietnamien, les règles du village prévalent sur celles du royaume. Même sous l'époque féodale, les habitants des zones rurales ont toujours témoigné d'une certaine indépendance et n'acceptaient pas aisément ce qui leur était imposé par la capitale. La vulnérabilité face aux conditions climatiques et la menace permanente des envahisseurs étrangers ont forgé l'esprit de solidarité des vietnamiens face aux dangers. Cela est d'autant plus vrai pour la région du Nord (RDV) que la densité démographique est importante. Cet esprit de solidarité locale – ce concept d'action collective de défense – a été très longtemps ancré dans la mentalité des vietnamiens.

---

<sup>78</sup> "Le parti communiste vietnamien possède une structure pyramidale et un fonctionnement très centralisé, avec à sa tête un Comité central et un Bureau politique. Le Bureau politique impose des directives au gouvernement et prend des décrets-lois indépendamment de l'État. Le communisme vietnamien présente cependant quelques particularités. Celui-ci a gagné son pouvoir grâce à ses propres efforts, dans une lutte révolutionnaire populaire. Il en résulte, comme en Chine, une légitimité du parti au pouvoir plus forte au Viêt-nam que dans les pays de l'Europe de l'Est. Le communisme vietnamien s'est développé en temps de guerre, étroitement associé dans un premier temps à la lutte pour l'indépendance puis, à la lutte pour la réunification du pays." (Thayer, 1995, p.46, cité par Paquet 2004)

Cela permet de mieux comprendre, d'une part, le comportement des gens vis-à-vis des directives du parti dirigeant et, d'autre part, la raison pour laquelle ces directives ont été interprétées et réajustées en fonction des caractéristiques de chaque localité. Il ne s'agit certainement pas d'amendements procéduraux à l'occidental, mais d'une mise en application, selon la grille de lecture des élus, de leur propre interprétation : tel est l'art de négocier entre les différentes localités avec l'administration centrale.

Le pouvoir central était aussi affaibli pendant la guerre. En 1965, le nord et la capitale de Hanoi furent attaqués par les raids américains ; les usines qui avaient dû déménager vers les zones rurales devaient fuir les bombardements et s'installer dans les régions montagneuses. Afin de survivre, le maître mot fut l'initiative et l'autonomie. Les autorités locales et leurs entreprises ne pouvaient compter que sur elles-mêmes. Dans ce contexte, la plupart des entreprises étatiques étaient dans le giron des autorités locales. Le pouvoir central ne pouvait faire autrement que de déléguer son pouvoir aux niveaux inférieurs. En temps de guerre, une telle politique était ingénieuse et efficace. La décentralisation forcée pendant la guerre rend donc difficile la recentralisation par la suite : les autorités locales étaient peu enclines à rendre leurs prérogatives, car une entreprise étatique dépendant d'un niveau administratif lui doit des contributions budgétaires. L'enjeu politico-économique est de taille pour les autorités locale, provinciale et municipale, surtout les plus défavorisées.

Après la réunification du pays, l'organisation de l'appareil d'État vietnamien garde encore les traces des années de guerre. Le gouvernement central a toujours du mal à faire respecter les plans nationaux. Cette forme de laxisme dans la gestion s'explique par la crainte du gouvernement de frustrer les élus locaux qui sont tous des "*héros de la patrie pendant la guerre*". D'où la co-existence de deux structures de pouvoir : les autorités centrales et les autorités locales. La mise en application des directives du gouvernement fait souvent l'objet de négociations entre le centre et les localités. Et la méthode collégiale dans l'élaboration des politiques est la voie la mieux adaptée pour obtenir un consensus, du moins apparent.

### ***Un régime de propriété à dominante étatique***

Des vagues de collectivisation ont été organisées entre 1960 et 1975 dans tous les secteurs économiques : l'agriculture, l'industrie, le secteur bancaire, la construction et la distribution.

Un régime de propriété à dominante étatique est introduit avec :

*"(...) trois formes essentielles de propriété sont distinguées, chacune étant associée à un jugement de valeur. La propriété étatique – considérée comme vertueuse – doit permettre d'assurer un développement rapide et de défendre réellement les intérêts de la nation. La propriété privée ou individuelle est accompagnée d'une notion péjorative car elle ne permet pas de contribuer à la révolution. Enfin entre les deux, la propriété collective est acceptée comme une forme résolument socialiste mais pas aussi avancée que la propriété étatique"* (Fforde et Paine, 1987, cité par Paquet, 2004, p.42, mise en gras par nous).

*"(...) La propriété étatique et la propriété collective sont les deux formes de propriété les plus représentées dans les économies socialistes. Mais elles ne sont pas les seules. Il est important de distinguer également les diverses formes de propriété privée que l'on peut trouver dans des proportions variables dans les économies socialistes classiques ou réformées."* (Paquet, 2004, p. 43, mise en gras par nous)

Le tableau (5.3.) présente les rares données économiques (dont nous disposons) sur la situation économique de la RDV en 1960, après la victoire de la première de guerre de résistance.

**Tableau 5.3. : Structure du secteur de l'industrie étatique en 1960 en RDV**

Echelon administratif	Nombre de compagnies	Montant des biens fixes		Effectif (personnes)	Montant de la production	
		(millions de VN Dong)	(%)		(millions de VN Dong)	(%)
<b>Central</b>	<b>203</b>	<b>707,4</b>	<b>93%</b>	<b>72.887</b>	<b>871,9</b>	<b>77%</b>
<i>Local</i>	<i>809</i>	<i>53,8</i>	<i>7%</i>	<i>41.060</i>	<i>264,8</i>	<i>23%</i>
<b>Total</b>	<b>1 012</b>	<b>761,2</b>	<b>100%</b>	<b>113 947</b>	<b>1 136,7</b>	<b>100%</b>

*Source: tableau extrait des travaux collectifs pour usage interne du ministère vietnamien des finances (07/2005).*

Les pourcentages sont calculés par nous pour donner un ordre de grandeur quant à la répartition entre l'économie relevant des autorités centrales et celle gérée au niveau local en RDV en 1960.

Les données (tableau 5.3.) illustrent la centralisation de la gestion des compagnies de l'industrie - secteur considéré comme stratégique dans l'économie vietnamienne des années 1960 et surtout la différence de taille en termes de valeurs des moyens de production alloués (93% pour les compagnies gérées par les instances centrales contre seulement 7% pour celles aux échelons provincial ou municipal), d'effectifs (63% contre 37%) et de volumes de production (77% contre 23%) pour les 20% du nombre de compagnies industrielles relevant directement des autorités centrales par rapport à celles décentralisées à l'échelon inférieur des localités.

La collectivisation de l'agriculture, de l'artisanat et la nationalisation industrielle et commerciale

commencent dès 1955 : au bout de cinq ans (1959), 90% du tissu économique devient soit étatique, soit collectif, soit mixte (Paquet, 2004).

**Tableau 5.4. : Répartition du produit social brut et du revenu social de la RDV par secteur institutionnel, 1960-1975**

	1960	1965	1970	1975
<b>Produit social brut</b>	100,0	100,0	100,0	100,0
Entreprises étatiques et mixtes	38,4	45,5	47,5	51,7
Coopératives	28,2	44,6	40,2	40,0
Entreprises individuelles	33,4	9,9	12,3	8,3
<b>Revenu national</b>	100,0	100,0	100,0	100,0
Entreprises étatiques et mixtes	33,1	37,2	33,0	38,0
Coopératives	29,6	51,7	50,7	52,1
Entreprises individuelles	37,3	11,1	16,3	9,9

Source: Paquet, 2004, p. 67.

Le tableau ci-dessus (5.4.) nous montre l'évolution du processus de transformation des secteurs de l'économie avec la propriété étatique comme point d'ancrage qui permet au gouvernement de mettre en place la planification centralisée.

### *Une planification centralisée*

La planification centralisée est le mécanisme de coordination largement inspiré du modèle soviétique. La planification est traduite via un plan quinquennal qui est défini comme suit dans l'extrait suivant :

*"(...) le plan quinquennal élaboré au niveau central, par la Commission de la Planification Centrale<sup>79</sup>. Il couvre tous les aspects de l'activité économique : de la définition des objectifs de production globaux à la détermination des salaires et jusqu'à la fixation des quotas d'importation et des objectifs d'exportation. Enfin, il élabore les grandes lignes du budget de l'État, les principaux objectifs du système bancaire et les orientations de la politique des prix. La réalisation du plan est effectuée par un processus de désagrégation des chiffres macroéconomiques en données mésoéconomiques, puis microéconomiques. Ce mécanisme s'appuie sur la hiérarchisation de l'administration : après le Centre, les ministères de branches puis les entreprises elles-mêmes."*  
(Paquet, 2004, p. 67, mise en gras par nous)

Or, l'élaboration d'un plan au niveau national ne peut se réaliser que si, et seulement si, le

<sup>79</sup> Il existe 5 autres commissions dans la RDV : prix, construction de base, science et technique, inspection, nationalités (Lê Thành, 1982, p.641)

système est doté de moyens de collecte d'informations et de données fiables pour alimenter les calculs des indicateurs du plan. Cela n'était pas le cas pour la RDV au début de la construction du socialisme. Ces lacunes d'informations et le manque de connaissances du terrain des "*bureaucrates du plan*" au niveau central ont concouru à produire des indicateurs de la planification irréalistes ou faux. Les défaillances du plan ont engendré au Vietnam des dysfonctionnements dans le système de planification centralisée à l'origine d'une économie de pénurie chronique, phénomène observable dans toutes les économies socialistes. Le Vietnam possède aussi l'une des caractéristiques des économies socialistes liées à l'économie de pénurie qui est le rationnement alimentaire, surtout pour les denrées alimentaires, et les marchandises de première nécessité, distribuées via le réseau de distribution planifié sous formes de coupons, comme le riz, le sucre, les produits détergents, l'huile, le lait, la viande, le poisson, le tissu etc.

### ***Un secteur informel particulièrement développé***

Si le travail de nationalisation dans les secteurs industriel, bancaire et de l'énergie ne pose pas trop de difficulté, la nationalisation de la distribution connaît plus de résistance, surtout dans les secteurs tels que la restauration ou le commerce de détail. En effet, dans les années 1970, on constate un développement important de *l'économie informelle*<sup>80</sup> en RDV.

L'économie de pénurie entraîne des importations plus importantes et des comportements sur la défensive de la part des compagnies étatiques, comportements dits de survie (Kornai, 1984), pour pallier aux dysfonctionnements du système (tels que rupture d'approvisionnement, retard de paiement des clients étatiques etc.), qui ne font qu'aggraver la situation de pénurie.

*" On trouve, au sein de l'économie informelle, des activités liées au secteur approvisionné administrativement. Des liens horizontaux se sont créés entre entreprises d'État et entre coopératives, pour assurer l'approvisionnement en ressources afin de réaliser le plan, mais cela en dehors du contrôle formel du système d'approvisionnement planifié." (Fforde et Paine, 1987, p. 49, cité par Paquet, 2004, p. 75, mise en gras par nous).*

Quand la demande se fait sentir, les manquements du système officiel sont pour partie comblés

---

<sup>80</sup> Paquet (2004) distingue l'économie informelle de l'économie parallèle. La première comprend l'ensemble du secteur hors plan, autorisé ou interdit par les autorités. La seconde ne désigne que les activités hors plans illégales.

par l'émergence d'un marché "*libre*"<sup>81</sup> parallèle.

Toutefois, l'argument mettant en avant la guerre comme cause principale de l'économie de pénurie occulte les dysfonctionnements inhérents de la planification centralisée qui est par la suite imposée à tout le Viêt-nam réunifié après 1975. En effet, comme l'a souligné Sapir (1990) une économie socialiste s'organise comme une économie de guerre<sup>82</sup>.

### ***Une stratégie de développement axée sur l'industrialisation***

Les préférences de la RDV étaient accordées à la création de l'industrie lourde au détriment de l'industrie en général et de l'agriculture. Ces préférences pour le développement de l'industrie lourde, notamment de l'acier et des machines outils, ont été clairement exprimées dans le premier plan quinquennal de 1960. L'industrie en 1960 consommait 53% des investissements de l'État contre seulement 21% pour l'agriculture. Grâce à cet investissement volontaire et massif accordé par le gouvernement de la RDV, la production industrielle connut une expansion encourageante (1960-1965). Mais ces jours glorieux n'ont pas duré longtemps : la production industrielle, après un bref redressement, commença à décroître en 1965. Les préoccupations premières des autorités centrales étaient les objectifs quantitatifs présentés sous forme de plan global de l'État qui était à la base même des attributions des ressources nationales évaluées à des prix artificiels et symboliques ; la production ne visait qu'à répondre à la demande de la population ; les exportations ne jouaient qu'un rôle marginal dans la production nationale. Toutefois, l'économie du nord resta peu développée, car tous les efforts de la nation étaient destinés à soutenir la guerre de résistance contre la présence américaine dans le sud. Entre autres, la RDV bénéficiait des aides conséquentes des pays du bloc communiste, dont l'URSS et la Chine.

Qu'en est-il dans la partie sud, la République du Viêt-nam avec un régime politique pro américain ? C'était l'époque de la guerre froide. Nous allons maintenant, dans la section § 5.1.2.

---

<sup>81</sup> Mot utilisé par Paquet (2004) : " le terme *marché "libre"* recouvre l'ensemble du commerce le plus souvent local – où les prix ne sont pas fixés par l'État."

<sup>82</sup> "D'un point de vue purement politique et militaire, la structure économique du Viêt-nam était parfaitement rationnelle, car elle était le facteur décisif dans la réalisation de la victoire." (Kolko, 1995, p.9 cité par Paquet, 2004, p. 78).

présenter l'économie de la RVN avant 1975, une économie qui s'apparente à une économie de marché.

### **5.1.2. La République du Viêt-nam et le modèle d'économie de marché**

#### *Un régime politique sous influence américaine*

Le premier gouvernement mis en place sous l'impulsion américaine est issu de l'ancienne bureaucratie du centre du Viêt-nam. Il reproduit le modèle dynastique avec la règle d'une famille : Ngô Đình Diệm est président de la République et son frère Ngô Đình Nhu est le numéro deux de l'État vietnamien du sud. Ce gouvernement ne bénéficie pas de l'appui de la part de la population et prend fin avec l'assassinat du président Diệm en 1963. Sur le plan organisationnel, le gouvernement sud vietnamien reproduit le modèle bicéphale à l'américaine, avec à la tête du gouvernement un président, secondé par un vice président. Une différence réside néanmoins dans les possibilités de choix du candidat aux élections. Après la mort du président Diệm, plusieurs personnes ont occupé le poste de président de la RV, mais elles ne sont pas restées très longtemps au pouvoir à cause des coups d'État organisés par les différents clans au sein de l'armée sud-vietnamienne. Des élections à candidat unique (soutenu par les États-Unis) ne sont qu'une forme de consécration de l'homme fort du moment susceptible d'assurer la lourde mission de combattre le communisme. Le développement économique ne figure d'ailleurs pas parmi les priorités des agendas des gouvernements.

#### *Une économie de marché alimentée par les aides américaines*

Malgré les destructions dues à la guerre, l'économie sud-vietnamienne, en 1955, dépasse largement celle du nord<sup>83</sup>. De plus, le sud est doté de conditions naturelles plus favorables que le nord : une production rizicole abondante qui permettait avant la guerre (guerre de division des deux Viêt-nam et intervention des États-Unis) des exportations à hauteur de plus de 1,2 millions de tonnes et des plantations d'hévéas à haut rendement. Les activités commerciales et de services y sont aussi développées. Toutefois, les activités économiques sont majoritairement concentrées

---

<sup>83</sup> Selon les estimations en dollars réalisées par De Vienne (1994, p.36) citées par Paquet, (2004, p.79) : le PNB sud vietnamien en 1955 est évalué à 100\$ par habitant, soit le double du même indicateur dans le nord, et supérieur à celui de la Thaïlande (80\$).

dans les mains des étrangers français ou chinois. Ceci explique la fragilité de l'économie sud-vietnamienne après le retrait des français et l'instabilité de l'État qui repose principalement sur les aides américaines. L'interventionnisme américain dans le sud du Viêt-nam est mu par un objectif politique clair, la lutte contre le communisme. Préserver le sud du Viêt-nam des influences communistes permet de dresser une sorte de barrière contre les influences soviétiques dans la région.

Néanmoins, l'objectif politique est aussi

*" (...) assorti d'une fin plus économique. Les Etats-Unis envisagent d'intégrer les économies d'Asie du Sud-est dans un système de production et d'échange dominé par l'Amérique. Les pays fourniraient aux États-Unis et au Japon les matières premières et effectueraient les tâches intensives en main d'œuvre ou polluantes. Ils offrirait de nouveaux marchés à ces deux pays." (Beresford, 1989, p.50 cité par Paquet, 2004, p. 79).*

Le développement d'une économie capitaliste devrait permettre de remplir les deux objectifs initiaux des États-Unis et des gouvernements proaméricains sud-vietnamiens : l'insertion économique, et, par le biais de l'augmentation du niveau de vie, l'éloignement de l'attrait du communisme. Cette stratégie, qui semble se réaliser à Taiwan et en Corée du Sud, est entravée et vouée à l'échec au Viêt-nam par la guerre dans laquelle les États-Unis s'enlisent (Paquet, 2004).

Des réformes agraires et une révision de la structure des propriétés foncières

Les régions rurales du Viêt-nam et plus particulièrement du delta du Mékong (sud) sont dominées par une classe sociale qualifiée par les révolutionnaires communistes de "bourgeoisie terrienne" (en vietnamien *địa chủ*) composée d'un nombre limité de familles qui détiennent la quasi-totalité des terres arables des régions rurales du delta du Mékong. Ce sont des propriétaires "absentéistes" qui louent leurs terres aux fermiers non propriétaires (en vietnamien *tá điền*) en contrepartie de rentes élevées. L'avidité de cette classe sociale est l'un des thèmes récurrents de la littérature populaire qui dénonce le caractère inhumain de ces "capitalistes terriens", sans scrupules, qui ne savent qu'une seule chose, collecter tout jusqu'au dernier grain, sans même laisser les semences pour la saison suivante. La misère des paysans non propriétaires conjugué à l'accablement infligé par les hauts fonctionnaires locaux en connivence avec les bourgeois ruraux, sont à la source de maintes révoltes de la classe paysanne sud vietnamienne.

Les premières réformes agraires visant à racheter les terres aux bourgeois terriens pour les

revendre aux paysans à moindre prix sont conduites sous le gouvernement de Ngô Đình Diệm dès 1955. Malgré les essais de réforme agraire par les gouvernements successifs sud-vietnamiens pour satisfaire les paysans qui, avant 1955, sont majoritairement des fermiers non propriétaires et qui subissent des *"niveaux de rentes excessivement élevés (jusqu'à la moitié de la récolte) et d'asseoir la popularité des gouvernants."* (Paquet, 2004, p. 80), peu de changements effectifs ont lieu. Les zones rurales représentent un enjeu non négligeable dans la guerre, et pour obtenir le soutien de la population, les forces révolutionnaires du FNL (Front national de libération) et les gouvernements sud-vietnamiens se livrent une véritable bataille.

*"Dès le début des années 1960, une large partie du delta du Mékong est sous le contrôle des communistes (au moins la moitié du territoire) ainsi que les régions des hauts plateaux et la frontière cambodgienne"* (Beresford, 1989, p. 96, cité par Paquet, 2004).

*"Le FNL applique, dans ces zones, des réformes très nuancées : soit les terres sont redistribuées aux fermiers, soit, pour ne pas mettre à dos les propriétaires "patriotiques", également cultivateurs, les rentes sont seulement réduites. Les transformations vont parfois plus loin : formation d'équipes de travail sur des terres collectives, création d'entreprises d'État agricoles ou artisanales... Une véritable économie parallèle se crée, à côté de l'économie officielle sud-vietnamienne."* ( Paquet, 2004, p. 81)

### ***Une industrie peu développée***

En 1955, la quasi totalité des usines du sud appartient aux étrangers, français ou chinois. Depuis la période coloniale, les Vietnamiens ne sont présents que dans le secteur agricole ou le commerce. Les gouvernements sud-vietnamiens ont fait des efforts pour mettre en place une industrie financée par les capitaux locaux, notamment étatiques, mais la part des capitaux vietnamiens reste minoritaire par rapport aux investissements étrangers. Les secteurs d'activité où dominent les étrangers sont la production du tabac, les pêcheries et la construction (Paquet, 2004). L'industrie vietnamienne, en réalité, n'est qu'une industrie de sous-traitance car les matières premières sont pour la plupart importées. Ceci représentera un handicap difficilement surmontable pour le Viêt-nam réunifié quand il s'agira de trouver des matières de substitution adaptées aux usines existantes.

### *Une économie de commerce basée sur les importations*

Le commerce est le secteur le plus développé dans le sud du Viêt-nam, mais celui-ci est entre les mains d'une diaspora chinoise financièrement très puissante. L'économie vietnamienne est basée sur les importations. L'industrie lourde est inexistante. Quelques usines d'industrie de transformation légère produisent des biens de consommation mais elles font principalement du montage des pièces détachées importées. Du fait de la guerre, la riziculture est incapable de répondre à la demande de la population. À l'époque, une partie du riz dans le sud provenait de la Thaïlande.

*"Le secteur qui pendant cette période attire le plus les capitaux vietnamiens, y compris ceux des riches propriétaires fonciers, est celui des importations. Cette branche se développe de façon démesurée pendant les vingt ans de partition. Cette croissance est engendrée par l'inflation et la forme de l'aide américaine." (Paquet, 2004, p. 87)*

### *L'existence d'un marché "noir"*

À partir de 1965 avec l'entrée en guerre officielle des États-Unis, des activités informelles émergent et prennent une ampleur considérable.

*"Deux circuits économiques parallèles se créent en marge de l'économie officielle : les activités liées aux dépenses des soldats américains ; celles - beaucoup plus faibles - liées aux dépenses des militants du FNL(...) D'autres activités illégales se développent, en liaison avec un réseau de fonctionnaires(...) La corruption s'aggrave au sein de l'administration, ainsi que les activités de contrebande, le trafic de la drogue et la prostitution. **Une véritable économie parallèle se développe avec, entre autres, son propre taux de change.**" (Paquet, 2004, p. 87, mise en gras par nous)*

En conclusion sur cette période entre 1954 et 1975, dans le nord comme dans le sud, la guerre a entravé le développement économique. Ces deux économies, quoique différentes de nature, sont financées principalement par des ressources étrangères, les aides des pays frères du bloc communiste dans le nord, les aides américaines dans le sud. La pénurie, qui se manifeste différemment des deux côtés, est à l'origine de la naissance d'une économie informelle et parallèle. À défaut de sources de fonds, le secteur le moins développé dans les deux Viêt-nam est, malgré les efforts consacrés, l'industrie. Toutefois, la production industrielle est légèrement plus

développée dans le nord que dans le sud. Si le Sud est un plus gros producteur de biens de consommation, le nord produit plus d'engrais, de fonte ou de tracteurs. À la veille de la réunification, les deux zones représentent presque le même poids en termes de population : 24,5 millions d'habitants au nord et 23,1 millions au sud. Toutefois, la construction du socialisme qui suivra la réunification du pays se déroulera selon deux rythmes: la consolidation du modèle de la planification centralisée dans le nord et la substitution du marché par la planification centralisée dans le sud.

Nous identifions, dans les sections suivantes, les réformes et les changements menés sur le plan économique, notamment en ce qui concerne les compagnies étatiques industrielles qui étaient considérées comme la charpente de l'économie sous le processus dit de "*construction du socialisme*" de 1976 à 1985.

Notre problématique porte sur les relations existant entre le processus de transformation du système économique vietnamien - thème traité en profondeur par Paquet (2004) - et celui de transformation des modes de comptabilisation des entreprises, qui est l'objet de notre thèse. Nous centrons la suite de ce chapitre sur l'évolution des politiques qui régissent les relations entre les institutions gouvernementales et le monde des entreprises, compagnies et entités économiques. Nous examinons en particulier les politiques financières de l'État vis-à-vis des compagnies et des entités économiques. Nous montrerons dans le chapitre suivant (chapitre 6) que les changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise au Viêt-nam épousent la trajectoire de la transformation économique décrite dans le présent chapitre.

Dans son ouvrage, Paquet (2004) propose une périodisation pour décrire le processus *évolutionnaire* de la transformation économique vietnamienne (1979 – 2002). L'auteur s'intéresse aux réformes économiques qui ont été entreprises dans ce pays, d'où le commencement en 1979, année correspondant aux premiers constats des difficultés suite à la généralisation volontariste du parti dirigeant du modèle d'économie centralisée et planifiée du nord dans tout le pays et des tentatives de réformes pour y remédier. Soucieuse de relater les subtilités politiques dans les réformes mises en œuvre par les autorités politiques vietnamiennes, le phasage de Paquet est guidé par les dates des réformes économiques (tableau 5.5.).

Tableau 5.5. : Périodisation des réformes vietnamiennes, 1979-2002 (selon Paquet 2004, p. 59)

<i>Régime politique</i>	<b>Totalitarisme Idéologie classique</b>	<b>Autoritarisme (Idéologie réformatrice)</b>		
<b>Régime de propriété</b>	Propriété étatique dominante	Propriété étatique dominante	Expansion de la propriété privée	Formes variées, domination de la propriété privée
<b>Mixte de coordination</b>	Domination de la coordination par le plan	Système dual : plan et marché	Dérégulation : plan indirect et marché	Coordination par le marché dominante
<b>Périodisation</b>	<b>Socialisme classique</b>	<b>Réforme radicale 1</b>	<b>Réforme radicale 2</b>	<b>Sortie du socialisme</b>
	Avant 1979	1979-1986	1986-1995	1995-2002

Source: Paquet, 2004, p. 59

Or notre préoccupation concerne l'évolution des caractéristiques économiques qui annoncent l'émergence d'une économie de type capitaliste. En nous référant aux caractéristiques de nos idéaux-types des systèmes économiques (encadré 1.4. et 2.2.), nous distinguons trois périodes dans l'histoire politico-économique contemporaine de la RSVN:

- Période 1 (1976 – 1979) : Généralisation du modèle d'économie de type communiste du nord dans tout le pays réunifié (RSVN) ;
- Période 2 (1979 – 1995) : Réformes économiques et mixte plan marché ; formes émergentes d'un système économique de type capitaliste ;
- Période 3 (1995 – 2003) : Système économique de type capitaliste.

Ces trois périodes ne sont pas égales mais elles reproduisent l'évolution des caractéristiques économiques dans le processus de transition vietnamienne du communisme vers le capitalisme. En termes de lisibilité, nous avons choisi un découpage interne de chaque période en fonction des plans quinquennaux correspondant approximativement aux congrès nationaux du parti dirigeant, le PCV car ces congrès sont les forums où sont discutées et décidées les grandes orientations économiques du pays. La transition économique vietnamienne n'a pas une trajectoire linéaire. Elle est ponctuée par des avancées, des périodes de stagnation, voire des retours consécutifs à des dérapages non maîtrisés suite aux réformes.

Nous montrons dans la suite de ce chapitre que les deux vagues de réformes "*radicales*" 1 et 2 décrites par Paquet (2004) relèvent des décisions politiques qui

*"(...) touchent aux fondamentaux du communisme que sont le mixte de coordination, le régime de propriété et le régime politique, sans pour autant engager une sortie de la famille socialiste."*  
(Paquet, 2004)

Il s'agit alors de trouver des solutions en vue de sauvegarder, voire de re-dynamiser le modèle d'économie dirigée. En effet, ces réformes ont été adoptées afin de préserver le secteur étatique comme pilier de l'économie nationale tout en cherchant à améliorer sa performance. Ce qui explique que l'année 1995 marque effectivement le tournant principal vers un système économique de type capitaliste, dix ans après le lancement en 1986 de la politique *Đổi mới* (Renouveau).

## ***5.2. La généralisation du socialisme "classique" du nord dans la République socialiste du Viêt-nam (1976-1979)***

Dans cette section consacrée à la généralisation du socialisme classique (Paquet, 2004) du nord dans le Viêt-nam réunifié, nous allons dans un premier temps présenter le contexte politique, social et économique dans lequel s'était déroulée la réunification sur le plan économique (§ 5.2.1). Le système socialiste du nord est celui adopté par la plupart des pays ayant au pouvoir un parti communiste. À l'instar des pays communistes, la planification vietnamienne est bâtie en fonction des plans quinquennaux qui sont ensuite déclinés en plans annuels. Les plans quinquennaux sont la concrétisation de la résolution politique du parti dirigeant, ici le parti communiste vietnamien. La résolution politique projette les grandes orientations qui sont par la suite traduites dans des politiques économiques, financières, fiscales au niveau central. Ces plans constituent les plans d'action de toute l'économie nationale, dont ceux des compagnies étatiques qui constituent le pilier de l'économie nationale et assurent la quasi-totalité de la production nationale (§ 5.2.2). La planification centralisée est synonyme de centralisation des marchés dont les échanges sont aussi soumis à la planification, d'où la notion de prix administré, ou prix prédéterminé par les autorités centrales de la planification (§ 5.2.3.).

La carte de la République socialiste du Viêt-nam à partir de 1976



Le socialisme classique est caractérisé par les liens étroits entre les sphères politique et économique.

**Tableau 5.6. : Dates des congrès du parti communiste vietnamien et des plans quinquennaux**

Année	Congrès du parti communiste vietnamien	Plan quinquennal
1976	4 <sup>e</sup> congrès	P2 : 1976 - 1980
1982	5 <sup>e</sup> congrès	P3 : 1981 - 1985
1986	6 <sup>e</sup> congrès : proclamation de la politique <i>DOI MOI</i>	P4 : 1986 - 1990
1991	7 <sup>e</sup> congrès	P5 : 1991 - 1995
1995	8 <sup>e</sup> congrès	P6 : 1996 - 2000
25/07/1995	<i>Adhésion du Viêt-nam à l'Association des nations du sud est asiatique (ANSEA ou ASEAN sigle anglophone)</i>	
2000	9 <sup>e</sup> congrès	P7 : 2001 - 2005
2005	10 <sup>e</sup> congrès	P8 : 2006 - 2010
07/11/2006	<i>Adhésion à l'Organisation mondiale du commerce</i>	

La synchronisation entre les congrès du parti communiste vietnamien et les plans quinquennaux dans le tableau (5.6.) illustre l'influence dominante du politique sur l'économique dans le mécanisme de planification.

Au Viêt-nam, la politique financière est la dérivée, sur le plan économique, de la résolution politique issue du congrès national du PCV. Elle définit les politiques d'investissements, les objectifs de production, la politique d'allocation des ressources, la gestion des flux monétaires et de marchandises etc.

En reprenant le tableau de périodisation de Paquet (2004) et en y ajoutant les dates des congrès du PCV et des plans quinquennaux (tableau 5.7.), nous voulons montrer comment l'organisation de l'économie vietnamienne est conditionnée par les décisions politiques du parti dirigeant au travers de la synchronisation des événements politiques et les plans économiques quinquennaux.

**Tableau 5.7. : Nouvelle périodisation des réformes vietnamiennes selon notre découpage (1976 – 2003) et les différents congrès du parti communiste du Viêt-nam et les plans quinquennaux**

<i>Régime politique</i>	<i>Totalitarisme Idéologie classique</i>	<i>Autoritarisme (Idéologie réformatrice)</i>		
<i>Régime de propriété</i>	<i>Propriété étatique dominante</i>	<i>Propriété étatique dominante</i>	<i>Expansion de la propriété privée</i>	<i>Formes variées, domination de la propriété privée</i>
<i>Mixte de coordination</i>	<i>Domination de la coordination par le plan</i>	<i>Système dual : plan et marché</i>	<i>Dérégulation : plan indirect et marché</i>	<i>Coordination par le marché dominante</i>
<i>Périodisation (selon Paquet, 2004)</i>	<i>Socialisme classique (avant 1979)</i>	<i>Réforme radicale 1 (1979 – 1986)</i>	<i>Réforme radicale 2 (1986 – 1995)</i>	<i>Sortie du socialisme (1995 – 2002)</i>
<b>Notre périodisation</b>	<b>Période 1 1976 - 1979</b>	<b>Période 2 1979 – 1995</b>		<b>Période 3 1995 – 2003</b>
Caractéristiques	<b>Généralisation du socialisme classique</b>	<b>Plan mixte // Marché Émergence du capitalisme</b>		<b>Capitalisme</b>
<b>Congrès du PCV</b>	1976 : 4 <sup>e</sup> congrès	1982 : 5 <sup>e</sup> congrès <b>1986 : 6<sup>e</sup> congrès : Politique <i>Đổi mới</i></b> 1991 : 7 <sup>e</sup> congrès		<b>1995 : 8<sup>e</sup> congrès</b> 2000 : 9 <sup>e</sup> congrès
<b>Plan quinquennal</b>	P2 : 1976 – 1980	P3 : 1981 – 1985 P4 : 1986 – 1990 P5 : 1991 – <b>1995</b>		P6 : 1996 – 2000 P7 : 2001 – 2005

Cette périodisation constitue la structure chronologique de notre récit de synthèse sur l'histoire économique et politique de la RSVN entre 1976 et 2003 qui va suivre.

La période 1976 – 1979 correspond à la phase de reconstruction de l'économie vietnamienne après la fin de la deuxième guerre de résistance à l'interventionnisme américain. L'année 1976 représente une date symbolique dans l'histoire contemporaine du pays, puisque c'est l'année de la réunification des deux Viêt-nam. Elle est d'autant plus importante qu'elle inaugure le deuxième plan quinquennal dans la suite de l'économie centralisée et planifiée du nord. La réunification signifie le renforcement du socialisme dans le nord et la reconversion de l'économie de marché du sud vers le nouveau modèle d'économie dirigée par le plan. Le programme politique préconisé par le PCV appelle le peuple à mobiliser toutes les forces internes et les ressources du pays pour entamer la "*construction du socialisme sans passer par l'étape du capitalisme*" (résolution du 4<sup>e</sup> congrès du PCV, 1976). Qui dit socialisme dit alors cap sur l'industrialisation du pays.

Le 4<sup>e</sup> congrès du PCV organisé du 4 au 20 décembre 1976 a fixé les orientations et le plan d'action du quinquennat 1976 – 1980 comme suit :

*"(...) **Concentrer toutes les forces** du pays, de tous les secteurs, à tous les différents échelons pour créer une avancée sans précédent  **dans l'agriculture**, renforcer les activités dans le domaine forestier, de la pêche, de développer l'industrie légère, l'industrie alimentaire pour répondre aux besoins de la population en termes de denrées alimentaires... Développer les ressources existantes et **construire de nouvelles entités de production dans l'industrie lourde, spécifiquement des usines en mécanique pour répondre aux besoins en moyens de production** des différents secteurs tels que l'agriculture, la forêt, la pêche et l'industrie légère(...) Achever les fondements pour le processus de transformation socialiste dans le sud ; **rénover en profondeur les activités de distribution, le système des prix, les finances et les activités bancaires.**" (résolution du 4<sup>e</sup> congrès du parti communiste du Viêt-nam, 1976, éd. Sự thật, pp. 32-33, notre traduction, mise en gras par nous)*

La politique économique du moment vise à la restructuration et au renforcement du secteur agricole, qui constitue la base de l'économie vietnamienne, et du secteur étatique (notamment des compagnies industrielles étatiques). Étant donné le niveau de développement des institutions administratives, le travail législatif incombait au gouvernement nouvellement créé.

Le 29 janvier 1976, le comité gouvernemental du Viêt-nam a promulgué la résolution n°19-CP décidant la réorganisation de la production nationale, la remise en ordre et l'amélioration de la gestion économique au niveau national, afin de faciliter la participation des compagnies et des travailleurs à la réalisation du plan économique élaboré par l'État.

Le souci de renforcer le secteur étatique fut à l'origine d'un décret gouvernemental (n°23-CP publié le 8 avril 1977) fixant les obligations des compagnies financées et gérées par l'administration centrale, encore appelées compagnies étatiques (SOE). Ce décret couvre toutes les formes de compagnie étatique. Il y est mentionné que les compagnies industrielles étatiques sont la propriété collective du peuple (vietnamien). Elles ont comme obligation de préserver et d'utiliser tous les biens en provenance de l'État conformément aux politiques, régimes et plans fixés celui-ci afin de réaliser les objectifs de production et/ou de commerce prédéterminés. Les biens alloués dans les compagnies sont composés de biens fixes et de biens circulants qui sont financés par des sources de fonds sous forme de budgets étatiques, de crédits bancaires ou de réserves auto-constituées à partir de la redistribution des bénéfices. Les objectifs du plan pour des compagnies étatiques sont formalisés sous forme de plans détaillés. Une liste de 38 formulaires (correspondant aux 38 indicateurs du plan), ainsi que les destinataires de ces

informations, sont imposés aux compagnies étatiques principalement du secteur industriel (cf. tableau 6.15. chapitre 6). Il est difficile de dire si ces obligations administratives ont été réellement respectées compte tenu de leur degré d'exigence, mais cette réglementation révèle les modes de gestion et le degré d'emprise que l'administration centrale exerce sur l'économie.

Le système de surveillance des indicateurs du plan cherchait à obliger les compagnies étatiques à faire preuve d'esprit de responsabilité dans l'utilisation de leurs ressources budgétaires et à réaliser des économies en termes de consommation de ressources afin d'accroître le surplus de l'activité économique. La recherche du plus grand surplus était considéré comme une obligation microéconomique (pour la compagnie) et macroéconomique (pour le budget de l'État). Les entités économiques devaient préserver scrupuleusement toutes les formes de biens alloués. Elles devaient comptabiliser "*correctement*" leurs activités en respectant strictement les régimes de comptabilisation en vigueur pour rendre compte d'une part de la réalisation des indicateurs du plan étatique, et d'autre part de la réalisation de ses obligations de versement au budget de l'État sur le profit réalisé.

Le discours officiel véhiculé dans les textes politiques et réglementaires de l'époque révèle une politique à double objectif marqué, d'une part par une volonté de l'État de renforcer la gestion centralisée et, d'autre part, par une sensibilisation "*idéologique*" des agents économiques afin qu'ils prennent conscience de leur grande responsabilité personnelle à l'égard des fonds mis à leur disposition pour la cause nationale.

### **5.2.1. L'implantation du modèle d'économie socialiste du nord dans le sud (2e plan quinquennal 1976 – 1980)**

En 1975, l'économie du sud est en débâcle. Les entrepreneurs étrangers ont, pour la plupart, quitté le pays avant la chute de Saigon, laissant derrière eux leurs usines qui ont été immédiatement nationalisées à l'arrivée du nouveau gouvernement révolutionnaire. La transformation dans le sud ne se réalise pas de façon uniforme mais en fonction de classes sociales prédéterminées<sup>84</sup>

---

<sup>84</sup> La bourgeoisie sud-vietnamienne est classée en deux catégories : la bourgeoisie « compradore » (en vietnamien *tu sân mài bản*), la bourgeoisie la plus riche et qui a profité de la guerre ; la bourgeoisie « non compradore » (en vietnamien *tu sân dân tộc*) composée d'anciens petits patrons, d'artisans et d'intellectuels.

La *bourgeoisie capitaliste* sud-vietnamienne est principalement regroupée à Saigon, ancienne capitale de la RV, rebaptisée Hô Chí Minh Ville après la réunification. Hô Chí Minh ville, par sa position géographique stratégique, point de passage incontournable reliant le delta du Mékong avec le centre et le nord, est le terrain idéal de test de toutes les politiques de la transformation économique du sud. Ce détail explique, d'une part l'importance qu'occupe Hô Chí Minh Ville comme incubateur des initiatives audacieuses en termes de réforme et, d'autre part, la prolifération des exemples d'Hô Chí Minh Ville pour illustrer les réformes économiques dans la suite du chapitre. Sur la base des objectifs stratégiques fixés par le 4<sup>e</sup> congrès du PCV, le 30 avril 1977 la cellule du PCV de la ville Hô Chí Minh a organisé son congrès fixant comme objectifs de la ville au cours du quinquennat 1976-1980 :

- faire un état des lieux de la situation politique économique et sociale de la ville deux années après la libération du sud et la réunification du pays,
- concrétiser les orientations du processus de la transformation socialiste tel qu'il a été fixé dans la résolution du PCV pour la période de 1976-1980.

Ceci est résumé dans la résolution du PCV de Hô Chí Minh ville.

*"(...) Coordonner étroitement la restauration et le développement de la production avec la transformation des secteurs économiques non socialistes. Mobiliser tous les efforts pour développer les forces productives existantes dans les secteurs tels que l'industrie, l'artisanat et en parallèle inciter le développement de l'agriculture dont la pisciculture, renforcer le réseau de distribution étatique et de distribution coopérative ; améliorer la gestion économique afin de restructurer la production selon le modèle de production socialiste ; résoudre le problème du chômage, créer des emplois suffisants pour la population active, augmenter la productivité du travail, augmenter le cumul du surplus pour l'État, stabiliser la situation économique et améliorer progressivement les conditions de vie des travailleurs et de la population." (Résolution du 4<sup>e</sup> congrès du parti communiste du Viêt-nam – cellule de Ho Chi Minh ville, session I, avril 1977, p. 16 cité dans "30 ans sur l'économie de Hô Chí Minh Ville", p. 43, notre traduction, mise en gras par nous).*

L'objectif principal du deuxième plan quinquennal est de réduire le secteur privé. Pour ce faire,

*"(...) des campagnes à l'encontre des "capitalistes" (compradores, gros négociants et commerçants) sont lancées dans toutes les villes du sud Viêt-nam. Elles consistent à confisquer leurs biens et à leur donner deux mois pour se rendre dans les "zones économiques spécifiques". Dans les quelques années de l'immédiat après-guerre (1976-1978) le pouvoir révolutionnaire procède à une politique radicale d'élimination des éléments "capitalistes", se privant ainsi du réseau commercial et de l'expérience managériale de ces entrepreneurs." (Paquet, 2004, p. 98)*

Les anciennes entreprises publiques sud-vietnamiennes et les entreprises abandonnées par leurs propriétaires sont nationalisées d'office. Les entreprises de taille moyenne connaissent une transformation plus graduelle en passant par une forme mixte partagée entre l'État et le propriétaire privé, mais la gestion est assurée par un comité de direction nommé par l'actionnaire étatique. Quant aux petites entreprises artisanales ou commerciales, la participation à une coopérative n'est pas obligatoire. Toutefois, les obligations fiscales ne les incitent pas à rester en dehors du circuit étatique.

Un autre évènement important a marqué cette transformation sur le plan macro-économique : le changement de la monnaie ou l'unification du système monétaire en avril 1975 au cours duquel des limites sur la somme échangée autorisée sont fixées à des plafonds très bas afin de limiter la masse monétaire en circulation et, par conséquent, d'affaiblir le commerce privé basé sur les flux monétaires liquides. Cette politique monétaire sera de nouveau mobilisée entre 1978 et 1985 (14/09/1985) (*"Histoire des politiques financières de l'État"*, tome II, 1995)

### **5.2.2. Le secteur étatique : pilier de l'économie socialiste**

Comme dans les pays socialistes d'Europe et en Chine, le secteur d'État vietnamien était dominant dans l'industrie et les services et marginal dans l'agriculture ; la part des fermes d'État (les coopératives agricoles) dans l'agriculture vietnamienne n'a jamais été importante.

Les entreprises d'État sont celles appartenant et gérées par les autorités de l'Etat. Deux niveaux de gestion étatiques co-existent. D'une part, les entreprises étatiques relevant des autorités centrales doivent rendre compte directement de leurs activités aux ministères de tutelle comme le ministère de l'industrie lourde, le ministère de l'industrie légère, le ministère du commerce ou l'office général du tourisme, etc. qui les gèrent en tant qu'institutions du gouvernement central. De l'autre, les sociétés d'Etat qui relèvent directement des autorités provinciale, municipale ou

communale ont comme obligation de rendre des comptes aux comités populaires des unités administratives desquelles elles dépendent.

Dans le système d'économie planifiée, la création des emplois constitue l'une des priorités du gouvernement. Les entreprises étatiques ont pour rôle social de donner du travail à tous ; c'est pourquoi elles peuvent recruter mais ne peuvent pas se séparer des employés incompetents. Les entreprises étatiques ont pour obligation première de fournir du travail au détriment de leur performance économique. Le nombre d'entreprises du secteur étatique a connu une croissance vertigineuse au cours des années 1980 ; ce phénomène de prolifération dévoile la volonté du gouvernement vietnamien de développer l'économie nationale autour du pilier étatique. En effet, sur le plan social, les entreprises d'Etat nouvellement créées contribuent à absorber les jeunes demandeurs d'emploi.

Étant donné la pluralité des organismes de supervision au niveau central et local et l'absence de définition des fonctions de ces différentes institutions, il est difficile de dénombrer toutes les entreprises étatiques ; les données les plus fiables concernent l'industrie : entre 1976 et 1989, leur nombre total était passé de 7 000 à plus de 12 000 ; le nombre de celles relevant des autorités locales dépasse largement celles sous le giron des autorités centrales de 6 contre 1.

Les ministères ou les organisations de tutelle ne gèrent pas directement les entreprises d'État. Ils délèguent leur pouvoir de contrôle et d'administration à des organisations intermédiaires appelées associations ou unions professionnelles qui sont des organes administratifs de gestion. Par exemple, l'union des cimenteries supervise et contrôle la réalisation du plan de toutes les cimenteries (qui sont pour la plupart de taille modeste) dispersées sur le territoire. Elle joue le rôle d'intermédiaire entre les différentes entités de production et le département du ministère. Les autorités locales organisent aussi leurs entreprises de la même manière. Autre exemple : l'association des entreprises de fruits et légumes de Hồ Chí Minh Ville supervise toutes les entreprises intervenant le long de la chaîne de transformation des fruits et légumes (achat, mise en conserve, congélation, etc.). Le degré d'influence de ces organisations intermédiaires varie d'une association à l'autre mais les postes de responsabilité en leur sein sont assurés par les membres du parti communiste (PCV) car ses agents interviennent tant au niveau ministériel et au niveau des entreprises.

A l'instar des pays socialistes, les dirigeants politiques de la RDV voulaient accélérer la construction du socialisme en dotant le pays d'une industrie lourde moderne. Industrialisation et modernisation ont été les slogans communistes post-réunification.

Cette volonté s'est concrétisée à travers une politique d'investissements massifs dans la création d'usines de base pour l'industrie, qui a privé d'investissements les autres secteurs dont l'agriculture, secteur pourtant économiquement majoritaire au Vietnam dès le deuxième plan quinquennal (nous ne disposons pas de données avant 1980).

A partir de 1978, les compagnies étatiques industrielles composent le tissu économique de la RSVN. Les données statistiques suivantes (tableau 5.8.) montrent une croissance en valeur absolue de la production industrielle (les données sur cette période sont lacunaires et nous n'en disposons que sur les entreprises industrielles) entre 1976 et 1980.

**Tableau 5.8. : Production industrielle nationale (1976 - 1980)**

	1976	1980
Production industrielle brute (millions de dôngs prix de 1982)	65 343,8	66 925,1
Taux de croissance (%)		+2,4
Par groupe (1):		
- groupe A (industrie lourde, industrie d'exploitation du bois, industrie de la pêche)	19 612,8	25297,7
- groupe B (industrie légère, industrie alimentaire ou de transformation des produits alimentaires)	45 731,0	41 627,4
Par forme de propriété (2) :		
- étatique et mixte	44 805,3	40 288,9
- coopérative et privée	20 538,5	26 636,2

Source : Statistiques de la République Socialiste du Vietnam 1976-1989, Ed. Statistiques Hanoi, 1990, p.72

Note : (1) Groupe est la traduction du terme vietnamien « *nhóm* »

(2) Forme de propriété est la traduction de l'expression vietnamienne « *thành phần kinh tế* »

Pourtant, cette croissance de la production relativement modeste ne permet pas de répondre à la demande de la population en augmentation après la guerre. La performance du secteur industriel résulte de son hétérogénéité (taille, équipement, organisation, qualification de la main-d'œuvre et savoir-faire). Cette situation, conséquence directe de l'histoire, pose au nouveau gouvernement d'énormes problèmes de gestion et donc de contrôle.

### 5.2.3. Les prix administrés

Du fait de la nationalisation du secteur de la distribution en vue de réduire les échanges libres, le prix en économie centralisée est une valeur administrée. Il est devenu un étiquetage en unité monétaire des objets (matière première, service, immobilisation, machine). Le terrain n'est pas considéré comme une marchandise<sup>85</sup>.

Le prix communiste est fixé par des institutions qui remplacent la négociation du marché. Ce sont la commission du plan, la commission nationale des prix, le ministère des finances, l'office national des statistiques. L'entreprise productrice participe aussi au processus en soumettant des propositions de prix sur la base de sa comptabilité des coûts de revient. Le prix de vente ou d'achat est utilisé comme référence pour calculer des postes comptables comme le chiffre d'affaires, le montant des stocks. Le prix est aussi la base d'évaluation des immobilisations. Les prix ne peuvent en aucun cas être modifiés sans l'autorisation de ces institutions.

#### Les mécanismes de fixation des prix

La commission nationale des prix, institution gouvernementale suprême chargée de fixer et de surveiller les prix, existe encore aujourd'hui mais, ses prérogatives ont été fortement réduites. Comme il nous a été impossible d'avoir accès à des archives nous permettant de retrouver les théories de calcul des prix, nous nous sommes appuyée sur des manuels de comptabilité et des travaux issus des instituts vietnamiens de recherche économique pour en rendre compte.

Les prix d'échange sont les références principales pour assurer les entrées du budget de l'État. Les revenus destinés au budget de l'État sont assurés par des prélèvements prédéterminés par les concepteurs du plan global, appelés prélèvements étatiques (PE) en vigueur depuis 1961 (cf. annexe 4). Ce système a rapidement dévoilé ses faiblesses à travers la baisse des recettes vers le budget de l'Etat et l'augmentation inquiétante des coûts de production des produits. Cela a abouti à diverses remises en cause du mécanisme de calcul du coût de revient et de fixation des prix de vente. La recherche d'une méthode de coûts de revient fiable et raisonnable fut l'un des chantiers

---

<sup>85</sup> Selon l'idéologie communiste, le terrain n'est pas un produit commercialisable car c'est la propriété collective du peuple. Cette conception du sol, du terrain, est maintenue longtemps après la transition, même après l'introduction du capitalisme. Le coût du droit d'usage a été créé pour pallier cette lacune, mais elle est aujourd'hui un des sujets de débat dans le domaine juridique. Pourtant le coût de la construction des locaux est considéré comme une immobilisation amortissable. Mais le prix global de la construction n'est autre que le cumul des montants calculés à partir des prix prédéterminés.

prioritaires de réforme au cours des deux plans quinquennaux suivants, mais aussi de discorde entre l'État qui souhaitait rapatrier le maximum pour pouvoir le répartir et les compagnies étatiques qui voulaient se prémunir contre les aléas du système. Ce système de prélèvements étatiques, bâti à partir d'une hypothèse volontariste des technocrates des finances, d'un calcul du coût de revient *correct* de chaque produit se soldait par un fiasco en termes de recettes pour le budget de l'État parce que les entreprises étaient dans l'incapacité de mettre en œuvre une comptabilité des coûts afin de calculer un coût de revient complet pour chaque type de produit.

Le premier grand pas sur la voie du socialisme au travers du deuxième plan quinquennal a enregistré des résultats désastreux (tableau 5.9.).

**Tableau 5.9. : Plan quinquennal 1976-1980, objectifs et réalisations**

Taux de croissance	Objectifs	Réalisations
Produit matériel net *	13 – 14%	0,4%
Production agricole	8 – 10%	1,9%
Production industrielle	16 – 18%	0,6%
* Le produit matériel net correspond à l'agrégat " revenu national créé " du système de comptabilité du produit matériel MPS en vigueur au Viêt-nam jusqu'en 1992.		

Source : Lê Van et Mazier eds, 1998, p. 21.

En dépit de la volonté des dirigeants, les objectifs escomptés n'ont pas été atteints. Le nouveau gouvernement avait sous-estimé le degré de dépendance de l'économie du sud à l'égard des aides américaines – sources de financement principales du secteur manufacturier – et surtout l'impact néfaste qu'aurait pu avoir sur l'économie du sud le retrait brutal de ces ressources. Avant 1975, le sud vivait de produits de consommation importés, y compris le riz, bien que le Viêt-nam soit un pays rizicole.

Trois facteurs principaux sont à l'origine de l'échec de la politique adoptée dans les deux parties du pays. Premièrement, l'arrêt brutal des importations des produits de consommation et des composants pour l'industrie a créé une situation de pénurie. De ce fait, les agriculteurs vietnamiens n'étaient pas motivés à vendre leur surplus de production, d'où un phénomène de rareté des denrées alimentaires (dans le marché parallèle) Un troisième facteur d'ordre structurel explique en partie l'échec de la thèse de complémentarité nord-sud. La défaillance et l'obsolescence des voies de communication, ainsi que les barrières de contrôle édifiées au niveau des frontières provinciales, visant à combattre la contrebande en situation d'inflation,

constituaient des obstacles à la circulation des marchandises et contribuaient à la pénurie. L'attribution mécanique de l'industrie lourde au nord et de l'industrie manufacturière au sud ne fit qu'empirer la situation. Cette répartition persistera pendant toute la décennie 1980.

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 PCV fait, au 6<sup>e</sup> plénum de son comité central d'août 1979, un constat de crise<sup>86</sup> et engage une révision de l'ensemble de la politique économique. Un déblocage institutionnel est décidé pour mobiliser toutes les forces productives. Pour cela,

*"Le PCV doit établir un compromis social institutionnalisé entre trois types d'intérêts économiques : l'intérêt "général", identifié à celui de l'appareil étatique central ; l'intérêt "collectif" de l'entreprise étatique ; l'intérêt individuel du travailleur salarié ou du producteur privé. Concrètement face aux rapports centralement planifiés existants qui assurent le prélèvement étatique sur le surproduit social, il s'agit d'introduire les rapports marchands que requiert une institutionnalisation de l'intérêt du producteur direct, collectif et individuel."*

(Cuong et Mazier, 1998, p. 24, mise en gras par nous)

Le tableau de synthèse (5.10.) suivant élaboré par Paquet (2004) résume le contexte politique et économique de la RSVN vers la fin de 1979. Paquet s'intéresse aux aspects d'ordre macroéconomique et construit ses synthèses autour des critères macroéconomiques avec des déclinaisons en sous critères sectoriels tels que :

- le régime politique,
- la forme de propriété dominante dans les différents secteurs tels que l'agriculture, l'industrie, l'artisanat, le commerce etc.
- et le mode de coordination dans les différents secteurs susmentionnés.

---

<sup>86</sup>. Pénurie généralisée de biens de consommation et de production, forte baisse du niveau de vie de la population (Nguyen 1979).

Tableau 5.10. : Caractérisation du système économique vietnamien en 1979 selon Paquet (2004)

<b>Régime politique en 1979</b>		<b>Totalitarisme (Idéologie classique)</b>
<b>Régime de propriété</b>		<b>Formes variées, domination des propriétés étatiques</b>
Formes de propriété dominante par secteur	Étatique ou mixte État / privé	- Industrie - Banques, télécommunications, transports, commerce extérieur - Une partie du commerce de détail
	Collective	- Agriculture du nord - Artisanat
	Privée	- Agriculture du sud - Une partie du commerce de détail, services de proximité
<b>Mixte de coordination</b>		<b>Formes variées, domination de la coordination par le plan</b>
Formes de coordination dominante par secteur	Plan	- Agriculture du nord - Industrie et artisanat - Banques, télécommunications, transports, commerce extérieur - Une partie du commerce de détail
	Marché	- Agriculture du sud - Une partie du commerce de détail, services de proximité
<b>Système économique</b>		<b>Socialisme classique</b>

Source : Paquet, 2004, p. 109

L'entreprise, de ce fait, ne figure pas dans les synthèses de l'auteur. Or comme nous l'avons précisé en introduction, nous nous intéressons au contexte général de l'économie et plus particulièrement au monde des entreprises et leurs modes de comptabilisation. En nous référant à nos idéaux-types (chapitres 1 et 2), nous voulons proposer une synthèse qui tient compte des caractéristiques macroéconomiques de Paquet (2004) en la complétant avec des caractéristiques portant sur les entreprises telles que les grandes lignes des politiques économiques et financières de l'État, des modes d'allocation des ressources et des caractéristiques sur des relations intra - organisationnelles et inter - organisationnelles des entreprises dans le tableau (5.11.).

Tableau 5.11. : Notre synthèse des caractéristiques économiques de la période 1 (1976 – 1979)

<i>Régime politique en 1979</i>	<i>Totalitarisme (Idéologie classique)</i>
<i>Formes de propriété</i>	<i>Domination des propriétés étatiques</i>
<i>Mixte de coordination</i>	<i>Domination de la coordination par le plan</i>
<b>1. Politique économique du PCV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Renforcer la construction du socialisme dans le nord</li> <li>- Achever les fondements pour la transformation socialiste dans le sud</li> <li>- Rénover et développer les ressources existantes et construire de nouvelles entités de production dans l'industrie lourde</li> <li>- Réorganiser et améliorer la gestion de l'économie nationale (secteur étatique)</li> </ul>
<b>2. Degré d'ouverture des marchés</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Centralisation des marchés : le plan se substitue aux marchés</li> <li>- Économie marchande informelle non comptabilisée</li> <li>- Pas de marchés financiers</li> </ul>
<b>3. Forme dominante des prix</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prix fixés par la commission nationale des prix et imposés aux agents économiques</li> </ul>
<b>4. Forme dominante de gouvernement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nature et caractéristiques des produits fixées par les instances de tutelle</li> <li>- Destinataires de la production prédéterminés par le plan national</li> <li>- Approvisionnements assurés par les organes habilités de l'administration</li> <li>- Réalisation des objectifs quantitatifs de production en contrepartie des allocations en ressources budgétaires</li> </ul>
<b>5. Forme dominante de financement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Budgets étatiques sur approbation des plans de production</li> </ul>
<b>6. Forme dominante de propriété des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compagnies industrielles étatiques (sigle SOE)</li> </ul>
<b>7. Forme dominante de répartition du profit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Système de prélèvements étatiques (<i>approfondissement dans le chapitre 6 sur les modes de comptabilisation des entreprises</i>)</li> </ul>
<b>Idéal-type de système économique de la période 1</b>	<b>Communisme</b>

### 5.3. *Un système économique de type dual (1979 – 1995)*

Cette période est la période la plus mouvementée dans l'histoire économique du Viêt-nam au cours des trois dernières décennies. Nous pouvons distinguer deux vagues de réformes que Paquet (2004) qualifie de "radicales" :

- Réforme radicale 1 (1979 – 1986) qui aboutit à la décision de changer d'orientation politique économique avec la proclamation de la politique du "Renouveau" en 1986 vers une alternative dit "*économie de marché à orientation socialiste*" (selon le discours officiel),
- Réforme radicale 2 (1986 – 1995) qui correspond à la concrétisation de cette nouvelle politique.

Nous allons maintenant présenter successivement les grandes lignes de ces deux vagues de réforme dans les sections suivantes : le triple plan (§ 5.3.1), le mixte plan marché (§ 5.3.2) et la restructuration du secteur étatique avec le programme pilote d'actionnarisation (§ 5.3.3)

#### 5.3.1. **La planification revisitée et le mixte plan hors plan (3e plan quinquennal 1981-1986)**

Cette période est la plus complexe de la transformation économique vietnamienne post réunification, mais elle est déterminante dans la ré-orientation du système économique dix ans plus tard. Comment expliquer les difficultés du pays et comment les résoudre? Telles sont les questions urgentes qui s'imposent aux dirigeants politiques à la fin 1979. Face aux piètres résultats du deuxième plan quinquennal (1976 – 1980), toute initiative audacieuse, voire peu respectueuse des principes socialistes, est envisagée. Dans l'histoire de la construction du socialisme dans le nord, des exemples de ce type existaient, mais ils n'avaient jamais été considérés.

Ces initiatives du terrain pour remédier aux dysfonctionnements du système et couvertes par les échelons locaux sont qualifiées par les auteurs anglo-saxons de *fence-breaking* (en vietnamien *phá rào*)<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> L'une des initiatives source de polémique a été lancée " en 1964 pour instaurer "un système de contrats forfaitaires sur les produits finis agricoles ». Certaines coopératives passent des " contrats" avec les familles paysannes (appartenant à la coopérative). La coopérative attribue une parcelle sur laquelle elle lui délègue certains travaux agricoles ; en échange, la famille doit livrer à la coopérative une part fixée de la récolte, le reste est à la

L'existence d'une économie parallèle et libre date depuis bien longtemps avant 1975 dans le nord et dans le sud. Mais comme nous l'avons signalé précédemment, le secteur privé est plus développé dans le sud que dans le nord. La politique de la construction du socialisme lancée par le parti communiste est synonyme de 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*".

Les réformateurs, dont Võ Văn Kiệt<sup>88</sup> et Nguyễn Văn Linh<sup>89</sup> estiment que :

***"(...) l'État ne peut pas éliminer le commerce privé puisqu'il n'est pas capable d'approvisionner la population en biens de première nécessité. Ils sont partisans d'une modification des lois fondamentales de la planification centralisée : élimination du système de prix fixés par l'État, ainsi que de la distribution centralisée et autoritaire des inputs ; autonomisation des entreprises d'État par le durcissement de la contrainte budgétaire et la liberté d'approvisionnement en inputs ; développement des petites entreprises privées pour stimuler la compétition et rendre ainsi le secteur d'État plus rentable."*** (Paquet, 2004, p. 115, mise en gras par nous)

De telles propositions, dans les années 1979-1980 sont jugées d'un *réformisme excessif* (Paquet, 2004, p.144) incompatible avec l'idéologie marxiste-léniniste. Les débats politiques et

---

*disposition de la famille. Mais ce système est condamné en 1968 par le théoricien du parti, Trường Chinh, car celui-ci conduirait à un "retour à l'économie individuelle" et à la "destruction de la collectivisation". Le système a été abandonné pour être réactivé en 1977 dans la province de Hải Phòng."* (Paquet, 2004, p. 131)

<sup>88</sup> Võ Văn Kiệt est né à Vĩnh Long (delta du Mékong) en 1922. Après la guerre, il est nommé secrétaire de la cellule du parti communiste de Hồ Chí Minh Ville(1976-1982). Il devient membre permanent du bureau politique entre 1982 et 1997. Il est également directeur du comité de planification entre 1982 et 1989, puis premier Ministre entre 1992 et 1997 (Gainsborough, 2002, p. 365) cité par Paquet, 2004.

<sup>89</sup> Nguyễn Văn Linh est né à Hưng Yên en 1915. Il est emprisonné pendant la période coloniale (1930-1936 puis 1941-1945). Après la guerre, il devient secrétaire du parti de Hồ Chí Minh Ville en 1976, puis entre 1982 et 1985 (lorsqu'il est évincé du bureau politique). Il est membre du bureau politique entre 1976 et 1982, puis réélu à nouveau en 1985. Secrétaire du parti entre 1986 et 1991, puis conseiller, il meurt en 1998 (Gainsborough, 2002, p. 366) cité par Paquet, 2004.

idéologiques séparent les deux clans et produisent une trajectoire de réforme en dents de scie dans cette période caractérisée par des phases alternées d'initiation, d'accélération et de blocage. La position conservatrice se forme autour de la peur de la résurrection de la bourgeoisie du sud.

### *Des ajustements systémiques*

Les analystes s'accordent, aujourd'hui, pour faire remonter les débuts des réflexions vietnamiennes sur le modèle d'économie centralisée et planifiée à l'année 1979, qui a vu le PCV, pour la première fois, remettre en question le modèle socio-économique en œuvre depuis 1954 au nord du pays et, après 1975, dans l'ensemble du pays (Lê Van et Mazier, 1998). En 1979, des initiatives réformatrices sont envisagées en vue de libérer la production des entraves d'une centralisation à outrance, mais elles manquent de cohérence et de suite. Ce sont des tentatives pour trouver des solutions à la situation de dysfonctionnement, sans toutefois remettre en cause le modèle lui-même. C'est pourquoi Paquet (2004) les a qualifiées d'"ajustements systémiques"<sup>90</sup>.

On assiste en 1979 à un renversement de la procédure habituelle de décision au Viêt-nam où, selon la Constitution, il incombe aux organes directeurs du parti communiste de prendre des décisions de fond, le gouvernement ne faisait que formuler ces choix et les exécuter par le biais des résolutions. En août 1979, le conseil des ministres prend en effet trois mesures visant à alléger les contraintes qui étouffent le développement de la production et supprimer les barrières à la circulation des marchandises entre les régions - lesquelles visaient à entraver le développement du circuit de distribution privée et à promouvoir la distribution planifiée - (Paquet, 2004).

" – La première, le 2 août 1979, se décompose en sept points :

1. **Les unités de production étatiques, collectivisées et privées peuvent produire des biens non planifiés ou n'utilisant pas les matières premières fournies par l'État. Elles doivent favoriser les exportations et améliorer le niveau de vie. Elles sont autorisées à passer des accords directement entre elles.**
2. **Il doit être fait une utilisation maximale des matières premières « gaspillées » et des rebus.**
3. **Le gouvernement confirme son attachement à l'établissement d'un système commercial étatique étendu, qui permette en particulier l'approvisionnement en produits manufacturés de consommation.**

---

<sup>90</sup> Les "ajustements systémiques" est une expression empruntée à la typologie de Chavance (1994) pour désigner les essais d'amélioration du fonctionnement du système socialiste sans en changer les principes.

4. Il est envisagé que le système de prix soit modifié : dans cette perspective les prix ne seraient fixés que pour les matières premières et les rebus ; les autres prix seraient fixés par le jeu de l'offre et de la demande.

5. Les banques doivent accorder plus de crédits pour la production non étatique.

6. Il est projeté de modifier la fiscalité en fonction du type d'entreprise.

7. Les organisations privées ou collectives, familiales ou de petite taille, et enregistrées auprès des autorités sont autorisées à délivrer certains services : confection, blanchisserie et réparation des bicyclettes, motos, radios, téléviseurs, montres, lunettes, etc.]

– **Le 16 août 1979, le Conseil des Ministres prend une seconde résolution qui "abolit tous les organes étatiques inspectant de façon irrationnelle et obstruant la circulation des marchandises"**

– **La troisième, prise le 10 septembre 1979, vise à augmenter l'utilisation des terres agricoles.** (Kimura, 1989, p. 32, cité par Paquet, 2004, p. 122, mise en gras par nous)

Ces résolutions sont applicables à tout le pays mais elles sont, principalement, destinées à répondre à la situation de crise régnant dans le sud. Ces résolutions gouvernementales sont, par la suite, rétrospectivement approuvées par le parti communiste lors du 6<sup>e</sup> plénum du 4<sup>e</sup> comité central, mais seulement en partie. Trois conclusions sont tirées de ce plénum.

" – **Premièrement, les dirigeants du parti reconnaissent officiellement un certain échec du modèle reposant sur la planification centralisée et le seul secteur étatique dans le sud, que l'économie vietnamienne connaît une grave crise de pénurie, et que la raison de la crise est la transformation socialiste trop brutale du sud via l'élimination systématique et forcée des secteurs non socialistes (le secteur privé). Pour la première fois, les dirigeants du parti reconnaissent d'avoir commis des erreurs en taxant la politique passée de trop volontariste.**

– **Deuxièmement, une libéralisation provisoire de la circulation des marchandises au sud pour faciliter l'approvisionnement en biens alimentaires.**

– **Troisièmement, l'établissement des contrats à "double sens" pour sécuriser les agriculteurs du sud et les inciter à vendre leurs produits à l'État.** (Paquet, 2004, p. 125, mise en gras par nous)

Ces résolutions posent les prérogatives du processus de *décollectivisation* agricole par la suite dans le nord. Cependant, la stratégie envers le sud est fortement imprégnée de jugement politique et donc plus orthodoxe, car le secteur privé dans le sud est beaucoup plus important que dans le nord et l'esprit commerçant y est fortement ancré depuis toujours.

### *Le système mixte : Triple plan*

C'est dans ce climat de difficultés et de divergences politiques qu'a eu lieu le 5<sup>e</sup> congrès du parti communiste vietnamien en mars 1982. Dans le continuum des ajustements politiques, l'agenda du 5<sup>e</sup> congrès du PCV est axé sur les sujets principaux suivants :

*"(...) Répondre aux besoins urgents et de première nécessité de la population et améliorer progressivement les conditions de vie matérielles et culturelles de la population. En premier lieu, répondre aux besoins en denrées alimentaires de la population. Viennent ensuite les demandes en habillement, en éducation, en santé, en logement (...) Continuer la construction des infrastructures matérielles et techniques du socialisme, visant à inciter la production agricole, la production des marchandises de consommation et des produits destinés à l'exportation. En parallèle, renforcer et augmenter les équipements techniques d'autres secteurs économiques afin de préparer le terrain pour un fort développement de l'industrie lourde dans l'étape suivante du processus de l'édification du socialisme."* (Résolution du 5<sup>e</sup> congrès du parti communiste du Viêt-nam, 1982, éd. Sự thật, p. 22, notre traduction, mise en gras par nous)

De nouvelles options économiques ont été adoptées suite au 5<sup>e</sup> congrès du PCV (1982). Tout en réaffirmant l'objectif de la transition au socialisme, le troisième plan quinquennal 1981-1985 inverse les priorités et fait du développement de l'agriculture, de la production des biens de consommation et du commerce extérieur la "base" d'une industrie lourde dont le développement se trouve repoussé à une phase ultérieure. Le cadre de la planification centralisée est maintenu, mais l'accent est mis sur la co-existence et la conciliation des trois intérêts économiques, général, collectif et individuel.

Le troisième plan quinquennal (1981-1985) introduit une certaine flexibilité à l'égard des entreprises d'État qui sont incitées, via un calcul de profit établi sur la base, non plus des inputs alloués, mais à partir de la différence entre les ventes et les coûts à produire plus et à produire mieux.

*"(...)Tant qu'il existe une pluralité de composantes économiques dans notre économie, le développement du terrain d'action et la promotion du rôle de pilier de l'économie socialiste sont très importante. Le secteur étatique doit détenir le rôle de noyau dur autour duquel s'associent les autres catégories économiques selon des modalités appropriées afin d'intégrer celles-ci dans l'orbite de développement de l'économie socialiste."* (Résolution du 5<sup>e</sup> congrès du parti communiste du Viêt-nam, 1982, éd. Sự thật, pp. 29-30, notre traduction, mise en gras par nous)

La révision du modèle de la planification centralisée a été évoquée et débattue au sein du PCV dès 1982. Les politiques d'assouplissement lancées par les dirigeants politiques de la ville de Hồ Chí Minh incitant les entreprises à prendre plus d'initiatives afin de surmonter les obstacles conjoncturels en vue de respecter les objectifs de production du plan, ont apporté leurs fruits et commençaient à faire écho au niveau central. La méthode dite "contrat forfaitaire des produits finis" (en vietnamien "*khoán sản phẩm*"), considérée jusqu'ici comme illégale, (qualifiée de *fence breaking*) est reconnue et autorisée pour résorber la situation de pénurie et, par ce fait, le phénomène d'inflation dans les années 1980.

Les efforts de l'État au cours de ce troisième plan quinquennal (1981 – 1985) visent à une réorganisation sociale et économique afin de rentabiliser les sources de fonds disponibles dans les compagnies étatiques et de continuer la politique d'industrialisation du pays qui fait partie du projet politique global de la construction du socialisme proclamé par les dirigeants politiques du parti communiste du Viêt-nam.

– *Dans l'agriculture*, l'État établit avec les coopératives et les producteurs privés des relations contractuelles "à deux sens" (régime "forfait de production", contrat de fermage selon la directive n° 100 du PCV de 1981).

– *Dans l'industrie*, l'État étend l'autonomie de décision des entreprises, qui sont incitées à généraliser le régime du salaire aux pièces. Dans les années 1978-1979, suite à la chute des importations, les entreprises, à défaut d'inputs, ne tournaient qu'au tiers de leur capacité. Les salariés des entreprises d'Etat et des coopératives avaient vu leurs revenus et leur pouvoir d'achat dégringoler. Les responsables de ces entreprises avaient alors dû trouver un moyen pour réajuster les revenus de leur personnel en leur accordant des primes en complément de leur salaire s'ils respectaient leurs engagements de production vis-à-vis de l'État. Les entreprises d'État ont dû mobiliser leur système D, cherchant à produire au-delà des quotas vis-à-vis de l'État en s'approvisionnant sur les marchés et en revendant leurs produits dans le circuit informel. Cette pratique a été implicitement soutenue par le PCV, mais il a fallu attendre 1981 pour que cela soit officialisé.

**Tableau 5.12. : Production industrielle et nombre d'entreprises d'État (1980 – 1985)**

<b>Plan quinquennal 3</b>	<b>1980</b>	<b>1981</b>	<b>1982</b>	<b>1983</b>	<b>1984</b>	<b>1985</b>	<b>1986</b>
Production industrielle brute (millions de dongs prix de 1982)	66 925	67 594	73 463	83 034	93 953	103 258	109 632
Taux de croissance (%)		+1,0	+8,7	+13,0	+13,1	+9,9	+6,2
Par secteur :							
- industrie lourde	25 298	24 334	25 278	28 303	30 935	32 381	33 658
- industrie légère	41 627	43 260	48 185	54 731	63 017	70 877	75 974
Par type de gestion :							
- gestion centrale	24 428	25 010	26 181	29 106	32 607	35 082	37 034
- gestion locale	42 497	42 584	47 282	53 928	61 345	68 177	72 598
Nombre d'entreprises :							
- industrie lourde	1 514	1 664	1 686	1 917	1 784	1 851	1 580
- industrie légère	1 113	1 219	1 216	1 233	1 327	1 369	1 561
Nombre d'entreprises :							
- gestion centrale	621	895	691	719	728	748	687
- gestion locale	2 006	2 188	2 211	2 233	2 383	2 412	2 454

Source : World Bank (1993) citée par Paquet, 2004, p. 139

Les mesures d'ajustements mises en œuvre depuis 1979 ont des effets positifs sur l'économie nationale au travers des statistiques du tableau 5.12.. La production industrielle enregistre une croissance annuelle soutenue en moyenne de 10%. Cette croissance bénéficie, avant tout, aux produits de consommation selon la nouvelle directive issue du 5<sup>e</sup> congrès (1982).

– *Dans le commerce intérieur*, l'État instaure la libre circulation des marchandises entre les provinces et libéralise le petit commerce. Le monopole du commerce extérieur, qui jusque-là relevait de la compétence des organismes centraux, a été aussi supprimé. Une décentralisation de l'administration économique transfère une part importante du pouvoir aux provinces (sauf sur les produits considérés comme stratégiques qui restent administrés de manière centralisée). Pour le Vietnam, le plénum de 1979 marque ainsi la mise en place d'une articulation formelle entre la planification centralisée et une procédure marchande de coordination des activités économiques qu'institutionnalise un régime de double prix : prix administré et prix libre. Le marché libre comme système parallèle n'a été accepté qu'en tant que moyen de régulation complémentaire. Mais ce système *dual* en cours dans les secteurs étatique et coopératif constitue la modalité par laquelle l'extension progressive de la régulation marchande et le retrait graduel de la planification centralisée s'effectueront.

Dès le début, le processus réformiste vietnamien apparaît moins comme un mouvement "par en haut", un changement à l'instigation du pouvoir politique que comme *un mouvement "par en bas", un changement issu de pratiques microéconomiques locales et qui, progressivement, s'imposent au pouvoir*. Sans doute, pour nombre de réformateurs vietnamiens, l'empirisme microéconomique et l'absence de projet global explicite constituaient la seule voie praticable pour mettre en place un processus de réforme, compte tenu des oppositions politiques et idéologiques dans l'appareil du pouvoir (Lê Van et Mazier, 1998, p. 31). Cette voie pragmatique est en quelque sorte la solution vietnamienne à ce que Kornai nomme comme *"la contradiction interne majeure"* dans le processus de réforme du système socialiste, à savoir l'obtention de la participation active des personnes qui perdront une part de leur pouvoir si le processus atteint le succès (Kornai, 1986).

### *La reconnaissance du mécanisme du triple plan*

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 et organisent les aspects financiers. La décision n° 25-CP (1981) du conseil gouvernemental (en vietnamien "*Hội đồng chính phủ*") 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).

Cette décision institue pour les entreprises étatiques le système du "triple plan" de production. 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.

Les différences de ces trois types de plan sont résumées dans le tableau (5.13.) ci-dessous.

Tableau 5.13. : 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	<b>Obligatoire</b>	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"> <li>• Utilisation des équipements de la compagnie</li> <li>• Possibilité d'acquérir des machines à faible coût</li> </ul>
– 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"> <li>• Rentabiliser les forces de travail disponibles</li> <li>• Heures de travail supplémentaires rémunérées</li> </ul>	Idem pour le plan B
Destinataires	Clients sont imposés par l'État	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Clients étatiques</li> <li>• Clients privés sur les marchés</li> </ul>	• Clients privés sur les marchés
Fixation des prix d'échange	Instances gouvernementales	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prix d'échange négociés avec l'État (si les clients sont étatiques)</li> <li>• Prix fixés par la compagnie (à condition que le prix recouvre tous les coûts de production et dégagent un bénéfice)</li> </ul>	• Prix fixés par la compagnie

Les différences entre ces trois types de plan de production élaborés par les compagnies étatiques sont de deux types :

- *Les origines des entrants et les modes de commercialisation*
  - le plan de production A officiel ou principal est déterminé sur la base des objectifs attribués par l'État qui fixe aussi les quantités de matières premières au prix subventionné par l'État et les budgets de production. La production est destinée à l'État ;
  - le plan de production B secondaire est un plan indépendant et conçu à l'initiative de la compagnie étatique en fonction des disponibilités de la capacité théorique de leurs usines. Les inputs ne sont pas livrés par l'État. La production pourrait être vendue à l'État dans le cas d'une marchandise de première nécessité, mais à un prix négocié et non pas imposé;
  - le plan de production C est fait pour réutiliser les rebus des matières premières ou des produits des autres plans. La commercialisation de la production du plan C est totalement libre.

Mais la compagnie a comme obligation de tenir compte de l'ensemble de ces trois plans dans l'arbitrage de son plan financier global. Ce qui signifie qu'il n'existe plus de différenciation entre des produits dits du plan étatique (ou officiel) et ceux hors plan. Toutes les productions doivent respecter les règlements de livraison et de distribution de l'État et de l'équilibre financier.

- *Les normes de profit et les règles de répartition*

La production issue du plan A (étatique) selon les objectifs de l'État, ou celle du plan secondaire de la compagnie, doit être comptabilisée en fonction des prix réels que l'entreprise a retenus dans les transactions. Toutefois, la compagnie doit séparer clairement dans les comptes de l'entreprise les produits vendus selon les prix négociés avec ceux vendus aux prix administrés par l'État.

- les produits fabriqués selon les objectifs du plan étatique sont commercialisés selon le prix d'échange sorti usine. Or le prix d'échange sorti usine est déterminé sur la base du coût de revient *planifié*, majoré d'une norme de profit. L'écart entre le prix d'échange

industriel et le prix d'échange sorti usine est le taux de prélèvements étatiques (cf. annexe sur la détermination du coût de revient et les prélèvements étatiques)

- les produits fabriqués selon le plan B par la compagnie utilisent des matières premières qui proviennent du marché libre. C'est pourquoi le prix de vente est déterminé à partir des coûts d'acquisition *réels* de matières premières, auxquels s'ajoutent les amortissements fondamentaux, les amortissements pour les grandes réparations des biens fixes et autres coûts conformément à la réglementation étatique, ainsi que le taux de prélèvements étatiques obligatoires comme pour la production du plan A (cf. annexe sur la détermination du coût de revient et les prélèvements étatiques).

Il est à noter qu'il existe une différence entre les normes de profit de la production principale A et de la production B. Toutefois, il faut que le prix d'échange industriel de la production du plan B puisse assurer les prélèvements étatiques (PE) obligatoires.

Comment sera réparti le profit en provenance de la commercialisation de la production du plan B ? On déduit du montant des prélèvements étatiques obligatoires calculés sur la base des prix d'échange industriels étatiques le coût de revient *réel* de la production du plan B pour dégager le profit réalisé sur l'activité plan B. Si ce profit est égal au niveau de profit dit d'incitation dans la fourchette autorisée (supérieur à un seuil et inférieur à un plafond), ce profit revient en totalité à la compagnie. S'il dépasse le plafond de la fourchette dite d'incitation, le surplus sera versée au budget de l'État et ces versements seront considérés comme des prélèvements étatiques obligatoires supplémentaires. Si le profit dégagé du plan B est inférieur au seuil minimal de profit d'incitation, la compagnie a le droit de diminuer les prélèvements étatiques obligatoires.

Pendant le plan quinquennal 3 (1981 – 1985), la répartition du profit des compagnies est toujours régie par la circulaire n° 165/TTg du 21 mars 1976 cabinet du premier Ministre et la circulaire n°3-TC/CNXD le 28/3/1978 ministère des Finances, selon lesquelles les critères d'évaluation des performances des compagnies étatiques sont toujours le degré de réalisation des objectifs du plan (étatique).

Si une compagnie atteint tous les objectifs du plan étatique (une trentaine de normes concernant les critères techniques de production et les critères financiers), elle est récompensée avec un taux de répartition du profit plus élevé que le niveau dit normal.

Le cas normal (ou minimal requis) est celui où les deux objectifs principaux suivants sont atteints:

- (1) la quantité de la production principale réalisée et livrée à l'État,
- (2) et, la réalisation des normes de profit et des obligations de versements au budget de l'État.

Avec ces deux objectifs principaux réalisés, la compagnie est autorisée à garder une part de son profit mais à un taux (relativement faible). En ce qui concerne les plans B et C, la compagnie n'est récompensée que si et seulement si elle a réalisé la livraison de la production selon les plans prévisionnels et les prévisions en termes de profit et d'obligations conformément à la décision n°25-CP signée le 20 janvier 1981. (*"Histoire des politiques financières de l'État"*, tome II, 1995, p. 297).

Parallèlement à la publication de la décision n°25-CP (1981), le gouvernement a aussi promulgué une décision autorisant un élargissement du système de salaire forfaitaire à d'autres formes de rémunération comme le salaire aux pièces accompagné d'un régime de primes appliqué dans les compagnies étatiques et collectives.

Mais après la mise en application de la décision n°25-CP, des phénomènes d'abus dus à l'amalgame des trois plans A, B, C ont été constatés car la combinaison des trois plans a rendu le contrôle de l'État impossible. On a pu observer que certaines compagnies ont investi leurs ressources et compétences dans les plans dits secondaires au détriment du plan étatique.

Face à cette situation, la décision n°64-CP du 23 février 1981 a été édictée pour corriger les défaillances de la précédente. Celle-ci porte sur les obligations des compagnies étatiques concernant la livraison des produits aux institutions de distribution étatique et sur la réglementation concernant les disponibilités en espèces afin de réduire l'autonomie des

entreprises et mieux orienter les mesures incitatives liées aux plans B et C tout en renforçant le contrôle du plan A.

Dans la ville de Hồ Chí Minh, incubateur des initiatives réformatrices, les dirigeants politiques essaient de pousser plus loin leur initiative et décident de continuer l'expérimentation dans le secteur productif étatique en introduisant des modes de fonctionnement propres à l'économie de marché. Deux compagnies étatiques sont sélectionnées pour la phase pilote.

- Le principe d'"auto-recouvrement" (en vietnamien "*tự trang trải*"): selon lequel les recettes doivent impérativement couvrir toutes les dépenses, phase préparatoire pour l'introduction de la politique sur *l'autonomie financière aux entreprises étatiques* ultérieurement est testé sur la compagnie de tissage et de confection *Thành Công*.
- Et, le principe de " la vente à un prix assurant la pérennité de l'activité de commerce" (en vietnamien "*bán theo giá đảm bảo kinh doanh*" ) est appliqué par la *Compagnie de négoce des denrées alimentaires* (en vietnamien *Công ty Lương thực Thành phố Hồ Chí Minh*).

Grâce au soutien du pouvoir politique, la *Compagnie de négoce des denrées alimentaires* a pu mettre en œuvre des méthodes d'échange de produits dans les deux sens avec les provinces du sud productrices de denrées alimentaires et abandonner au fur et à mesure le système des coupons de rationnement. Avec ses nouveaux modes de commercialisation, la compagnie a pu neutraliser la concurrence des commerçants privés (qui profitaient de la situation de rareté due à la politique de blocage de la circulation des marchandises). La commercialisation libre des denrées alimentaires a entraîné la nécessité d'une réforme des salaires. La politique de compensation de l'augmentation des prix dans les salaires en est le deuxième exemple de mixte plan marché adopté par la ville de Hồ Chí Minh.

Malgré ces réussites, ces initiatives tardent à être reconnues et multipliées. Le modèle de la *Compagnie de négoce des denrées alimentaires* a dû attendre 1988 pour être reconnu comme un mécanisme efficace et reproduit dans tout le pays. Néanmoins, dès 1984, lors des 6<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> pléniums du 5<sup>e</sup> Comité central (en 1984), les résultats positifs des initiatives de Hồ Chí Minh

Villesont officiellement considérés avec la publication d'une résolution indiquant qu'il est nécessaire de laisser le commerce se développer selon ses propres lois.

Ce modèle *hybride* ou *dual*, caractérisé par le système de deux prix, prix administré et prix libre, a permis l'expansion des activités économiques. Il a particulièrement profité à nombre d'entreprises étatiques qui ont tiré profit des écarts entre ces deux au détriment de l'État.

Dans le même esprit d'assouplissement de la planification, il a été décidé, lors du 6<sup>e</sup> plénum du comité central du PCV, que les compagnies étatiques pourraient garder 10% de leur profit en devises pour importer des pièces détachées ou des matières premières. La décentralisation administrative a permis aux autorités locales de participer aux activités d'importation et d'exportation et d'avoir la liberté d'usage de leurs ressources en devises. Cette politique a débouché sur une crise inflationniste, car le redressement de l'économie vietnamienne, durant cette période, s'est réalisé au prix d'un détournement vers le marché libre des ressources de production attribuées dans le cadre du plan.

L'ironie du sort est que les dérapages constatés n'ont fait que renforcer l'argument des conservateurs et ont entraîné une reprise en main par les autorités centrales et une limitation de l'autonomie des autorités locales et des entreprises d'Etat. La discipline fut donc réinstaurée par la promulgation d'une autre décision n°146 du conseil des ministres signée le 25/08/1982. Le parcours réformiste vietnamien fonctionne en accordéon, politique d'ouverture puis de resserrement se succèdent. A la suite de cette décision, le ministère des finances a publié une circulaire n°21-TC/CNA signée le 01/09/1982 pour modifier et compléter le régime des prélèvements étatiques obligatoires, la répartition du profit et les prélèvements pour la constitution des fonds de la compagnie.

*"La décision n°146 du Conseil des Ministres (1982) annonce un retour à l'orthodoxie en matière de contrôle des activités privées des entreprises d'État avec trois clauses :*

*(1) Il est interdit aux entreprises d'État d'acheter sur le marché privé des matériaux également distribués par l'État.*

*(2) Il est interdit aux entreprises d'État de garder une partie de la production pour leur utilisation interne.*

(3) *Les primes et les fonds sociaux sont désormais limités.*

*Ces mesures visent à limiter les abus des compagnies et à lutter contre les phénomènes inhérents au système dual que sont la corruption et le détournement des biens du réseau étatique." (Paquet, 2004, p. 140).*

*La continuité de la politique duale et l'introduction de la notion de "calcul économique" dans le plan*

En dépit des dérapages dans la mise en œuvre de la politique d'assouplissement du plan centralisée, on a pu constater les premières ébauches d'échange propres de l'économie de marché. Or les erreurs ne bloquent pas la marche des réformes. Dans cette ambiance de recadrage et de renforcement de la discipline au sein du secteur étatique, la résolution n°156/HDBT signée le 30 novembre 1984 par le conseil des ministres est promulguée en mettant l'accent sur la nécessité urgente de réviser les modes de gouvernance dans les compagnies industrielles étatiques. Selon cette résolution, un plus grand pouvoir de décision est accordé aux compagnies étatiques afin de leur permettre de réaliser une comptabilisation "économique" (selon notre interprétation, par ce label d'"économique" les dirigeants politiques cherchent à attirer l'attention sur le calcul de la rentabilité économique de l'activité de production et commerciale). La décision (n°156/ HDBT du 30/11/1984) institue l'octroi de l'autonomie financière aux entreprises étatiques pour sensibiliser les dirigeants à leurs responsabilités.

En effet, les standards concernant les niveaux de stocks, les approvisionnements, les contrats commerciaux, les décisions d'utilisation des fonds d'amortissements et les fonds pour les entreprises ne sont plus gérés d'une manière imposée d'en haut comme avant. Néanmoins, l'expression "autonomie" doit être interprétée avec réserve car les *dirigeants nommés par l'État* n'ont pas la liberté *totale* de faire ce qu'ils veulent avec les sources de fonds budgétaires. L'autonomie vise à combattre la mentalité passive, voire rigide, de la bureaucratie mécaniste ancrée pendant la période d'économie de subventions. Or les leçons tirées des expériences précédentes appellent le gouvernement à plus de prudence et à moins de confiance envers les dirigeants des compagnies étatiques.

La nouvelle réglementation souligne le principe de cohérence inhérente à la planification des compagnies, composée d'un ensemble de trois plans : le plan de production, le plan technique

pour la production et le plan financier. Ceci souligne le rôle indispensable de l'aspect financier dans la planification d'une compagnie. Ces trois plans sont étroitement liés et la conception de l'un devrait être pensée en fonction des deux autres. Néanmoins, un début de changement dans la conception était introduit. Les plans devaient être élaborés selon le principe d'équilibre entre les recettes et les dépenses. Il était demandé aux compagnies étatiques, en l'occurrence, de penser les plans non seulement selon la logique de l'équilibre recettes et consommations, mais aussi dans l'objectif de dégager du surplus afin de contribuer au budget de l'Etat et d'améliorer le niveau de vie des travailleurs. C'est la raison pour laquelle les compagnies étaient autorisées à s'approvisionner par des sources autres que celles d'origine étatique pour augmenter leur production et surtout pour rentabiliser les sources de fonds fixes mises à leur disposition. Les compagnies étatiques étaient encouragées de faire preuve d'initiatives pour surmonter les problèmes de pénurie afin d'assurer le travail et les sources de revenus aux salariés. C'est cette époque qu'a vu naître plusieurs natures de plans de production appelés plan A, plan B et plan C.

L'autonomie financière accordée aux compagnies étatiques repose sur le principe fondamental selon lequel elles doivent assurer la préservation des fonds initialement mis à leur disposition. Pour s'assurer que les moyens de production alloués aux entreprises soient préservés et utilisés d'une manière efficace, les autorités centrales doivent avoir une idée claire sur leur existence de ces moyens dispersés dans les entreprises étatiques. D'où la décision d'organiser une campagne nationale d'inventaire et de réévaluation des biens détenus par les entreprises étatiques (décision gouvernementale du 1<sup>er</sup> avril 1985).

Cette campagne vise aussi à réévaluer les moyens et fixer des valeurs plus proches de la réalité, même si les valeurs ré-évaluées sont fixées par les instances étatiques. La nécessité d'un exercice de réévaluation périodique des biens provient de la mise en application du principe des coûts historiques – d'ailleurs toujours en vigueur aujourd'hui – fait que les valeurs dans les livres ne représentent pas la valeur réelle des biens productifs et fausse aussi le calcul des amortissements obligatoires, donc la détermination du coût de production des produits.

*"[Pour l'État] les biens fixes représentent la part d'actif la plus importante dans les compagnies industrielles, car ce sont les machines et les équipements - moyens de production qui participent directement à la production. L'une des préoccupations des instances de tutelle est l'amélioration du rendement d'exploitation des biens fixes. Or pour pouvoir mesurer le rendement des biens fixes*

*il faudrait connaître les valeurs "justes" des biens fixes installés dans les compagnies étatiques. La plupart des biens fixes ne sont pas évalués à leur juste valeur car ils proviennent de différents canaux. Jusqu'en 1981 après les campagnes nationales d'inventaire et de re-évaluation des biens fixes dans la grande majorité des compagnies étatiques la valeur des biens fixes dans les livres a été triplée mais leurs valeurs re-évaluées ne reflètent toujours pas la valeur de consommation pour la production.* ("Histoire des politiques financières de l'État", tome II, 1995, p. 280, notre traduction, mise en gras par nous).

Le tableau (5.14.) relatant les dates des campagnes nationales d'inventaire et de réévaluation des biens dans les compagnies étatiques que nous avons pu répertoriées montre une apparente coïncidence entre les grandes étapes d'évolution des politiques économiques et financières de l'État concernant les entreprises étatiques et ces campagnes.

**Tableau 5.14. : Dates et décisions des campagnes nationales d'inventaire et de réévaluation des biens dans les compagnies étatiques entre 1957 et 1999**

Date de publication	Décision	Intitulé du document	Source
Mars 1957	N/A	Inventaire général et réévaluation des biens dans les compagnies étatiques	F-Nguyen Van Tuong
1 <sup>er</sup> avril 1985	N/A	Inventaire général et réévaluation des biens dans les compagnies étatiques	Base des textes
1 <sup>er</sup> janvier 1990	QD 101-HDBT conseil des ministres 01/08/1989	Inventaire général des biens dans les entreprises étatiques et réévaluation des fonds pour la production et le commerce	Histoire des finances Vietnam
7 juillet 1999	QD 150/1999/ TTg premier ministre 07/07/1999	Inventaire général et réévaluation des biens dans les compagnies étatiques	Base des textes

- La campagne de 1957 est destinée à faire un inventaire si possible exhaustif des moyens de production disponibles dans l'économie nord vietnamienne à la sortie de la guerre (dont ceux qui provenaient de l'ancien régime et ceux offerts par les pays du bloc communiste sous forme d'aides).

*"Je me souviens de la première campagne d'inventaire des biens (...) C'était en 1957. C'était la première campagne nationale d'inventaire de ce type(...) C'était le gouvernement de l'époque. Il me semble que c'était fin du premier trimestre, au mois de mars en 1957. Mais je n'en suis pas très sûr. (...)*

*Oui, seulement des entreprises étatiques.(...)*

*Oui. Si ma mémoire est bonne, cette campagne nationale d'inventaire des biens dans les entreprises étatiques concernait non seulement le secteur de la distribution et du commerce mais aussi le secteur de l'industrie et toutes les institutions de l'administration.(...) Dans notre secteur [commerce : réseau de distribution de l'État], il nous était demandé de faire un inventaire exhaustif. (...)* Mon

*Dieu, vous ne pourriez jamais imaginer combien ce travail était pénible. Cette campagne nous a occupés de 2 à 3 mois.*

*Oui. J'aimerais attirer votre attention sur l'appellation de cette campagne dite "campagne d'inventaire général et réévaluation des biens". Il ne faudrait pas oublier le deuxième mot "réévaluation" [en vietnamien "tổng kiểm kê và đánh giá lại tài sản"]. C'est pourquoi c'était très lourd comme mission." (RC 7, ancien chef comptable, cadre d'un département de normalisation comptable au sein d'un ministère spécialisé, retraité)*

- La campagne de 1985 prépare la politique d'octroi d'autonomie financière aux entreprises étatiques qui fait l'objet d'une décision qui va déclencher en 1987 une remise en cause en profondeur du secteur étatique (décision n° 217- HĐBT du conseil des ministres du 14 novembre 1987 intitulée "promulgation des politiques de rénovation de la planification et de la comptabilisation commerciale socialiste pour les compagnies étatiques" (en vietnamien QĐ 217-HĐBT "*Ban hành các chính sách đổi mới kế hoạch hoá và hạch toán kinh doanh xã hội chủ nghĩa đối với xí nghiệp quốc doanh*" ).
- Celle de 1990 prépare le lancement de la revente des anciennes compagnies étatiques aux cadres dirigeants et aux salariés, campagne connue sous le nom d'*actionnarisation*.
- Celle de 1999 anticipe la transformation de toutes les entreprises étatiques en personnes morales et juridiques à part entière avec la publication de la loi sur les sociétés (première version en 1999, version amendée en 2005).

Les modifications dans la gestion financière des compagnies étatiques sont programmées de façon homogène et systémique. Elles touchent les différents aspects de la finance d'entreprise tels que la planification dans la gestion, l'utilisation des sources de fonds, le calcul des coûts de production, la répartition du profit et les prélèvements pour la constitution des fonds de la compagnie. La politique financière de cette période (1984 – 1985) met l'accent sur le principe de cohérence dans la planification entre les trois aspects indissociables de la planification socialiste : le plan de production, le plan technique pour la production et le plan financier.

Si auparavant les entreprises travaillaient uniquement sur les objectifs quantitatifs de production pour élaborer leurs plans budgétaires avec l'introduction du mécanisme de triple plan, elles ne peuvent plus se permettre d'avoir une attitude "*passive*" dans l'élaboration des plans.

*" Il a été demandé aux compagnies étatiques, en l'occurrence, de penser à ces trois aspects de la planification **non seulement selon la logique d'équilibre entre recettes et consommations mais aussi dans l'effort de dégager du surplus afin de contribuer au budget de l'État et d'améliorer le niveau de vie des travailleurs.** C'est la raison pour laquelle les compagnies étaient autorisées à s'approvisionner par d'autres sources autres que celles d'origine étatique pour augmenter leur production et surtout pour rentabiliser les moyens de production (les sources de fonds fixes) mis à leur disposition. Il a été demandé aux compagnies étatiques d'être autonomes dans la recherche de solutions aux problèmes de pénurie de matières premières, passant par exemple par des substituts ou d'autres sources d'approvisionnement. **Les compagnies sont autorisées à réorienter leur production, à accepter des contrats de sous-traitance auprès d'autres compagnies ou entités économiques ou à mettre en place des modèles de coopération avec d'autres compagnies ou entreprises.** Cette période [1981- 1985] est marquée par un assouplissement total des contraintes administratives et gouvernementales dans la gestion des compagnies étatiques. De plus, les autorités centrales autorisent aussi les compagnies à faire des emprunts en devises auprès des banques pour importer des matières premières inexistantes sur le marché local." ("Histoire des politiques financières de l'État", tome II, 1995, pp. 278-279, notre traduction, mise en gras par nous).*

Même si le mécanisme de soumission et d'approbation des plans prévisionnels est maintenu, les compagnies sont considérées comme de vrais acteurs participant à la définition des plans de production et aux décisions qui leur concernent. Le nombre d'objectifs du plan attribués aux compagnies a aussi été fortement diminué. En fonction de la nature et du secteur d'activité ainsi que les origines d'approvisionnement en matières premières, ce nombre n'était plus que de 1 à 3, contre presque une trentaine auparavant.

Concrètement, entre 1980 et 1985, quels sont les objectifs du plan fixés par les instances gouvernementales ou de tutelle aux entreprises étatiques ?

*"- Les compagnies chargées de fabriquer des produits de première nécessité afin de répondre aux besoins d'autres entreprises, de l'activité de la défense, de la population et/ou destinés à l'exportation et qui recevaient principalement les matières premières par le réseau d'approvisionnement étatique, se voient attribuer trois objectifs de la part de l'État :*

- la valeur de la production réalisée (dont la valeur de la production destinée à l'exportation à préciser s'il existe),*
- la quantité de production des produits principaux avec les caractéristiques et les critères de qualité prescrits dans le cadre du Plan global de production (dont la quantité destinée à la défense et celle destinée à l'exportation à préciser s'il existe),*
- le profit et les versements au budget de l'État (y compris les montants en devises étrangères).*

- *Les compagnies fabriquant des produits ne figurant pas dans la liste des produits de première nécessité par exemple les compagnies de services, de réparation recevant une partie de matières premières ou de matériel de la part de l'État reçoivent deux objectifs de l'État:*
  - *la valeur de la production réalisée,*
  - *le profit et les versements au budget de l'État.*
  
- *Pour les compagnies de services et de réparation quasi-autonomes au niveau des matières premières et de matériel, il y a qu'un seul objectif : le profit et les versements au budget de l'État." ("Histoire des politiques financières de l'État", tome II, 1995, p. 279, notre traduction, mise en gras par nous).*

Le nouveau système des objectifs obligatoires de contrôle de l'État a été largement simplifié. L'État se focalise sur des objectifs clés et par ce fait accorde plus d'autonomie aux compagnies étatiques aux décisions en matière commerciale et de gestion.

En 1985, le PCV (lors du 8<sup>e</sup> plénum du 5<sup>e</sup> comité central de 1985) a décidé d'attaquer de front le régime des prix, des salaires et de la politique monétaire qui sont les problèmes les plus sensibles et les plus difficiles à réformer dans la planification centralisée. Cette tentative, audacieuse par sa nature, a connu un échec dans sa mise en œuvre. Elle a entraîné une chute de la croissance économique ramenant les conditions de vie des salariés d'État au niveau de 1980 et une très forte inflation. Telle était la situation du Viêt-nam à la veille du 6<sup>e</sup> congrès du PCV qui va ouvrir une nouvelle voie à l'économie vietnamienne avec la résolution sur la politique *Đổi mới* en 1986.

Le tableau (5.15.) présentant les statistiques sur le produit social brut en fonction de la forme de propriété de la RSVN au cours de la période 1 (plan quinquennal 2) et le premier tiers de la deuxième période (plan quinquennal 3) nous donne un panorama de l'évolution de l'économie vietnamienne après deux premiers plans quinquennaux depuis la réunification du pays (1976 – 1985)

**Tableau 5.15. : Produit social brut 1976 – 1985 réparti en fonction des formes de propriétés (valeur en prix constant 1982)**

Unité : millions de dôngs

Année	Montant total	Forme de propriété					
		Forme étatique		Forme collective		Forme individuelle, privée	
		Montant	en %	Montant	en %	Montant	en %
1976	206 196	76 128	37%	45 398	22%	84 670	41%
1977	215 349	86 512	40%	46 338	22%	82 499	38%
1978	224 081	95 318	43%	48 048	21%	80 715	36%
1979	220 287	78 530	36%	55 487	25%	86 270	39%
1980	218 070	77 350	35%	54 100	25%	86 620	40%
1981	222 310	78 320	35%	56 050	25%	87 940	40%
1982	239 150	79 250	33%	65 110	27%	94 790	40%
1983	262 230	87 100	33%	74 360	28%	100 770	38%
1984	288 520	101 610	35%	89 500	31%	97 410	34%
1985	310 390	110 920	36%	109 190	35%	90 280	29%

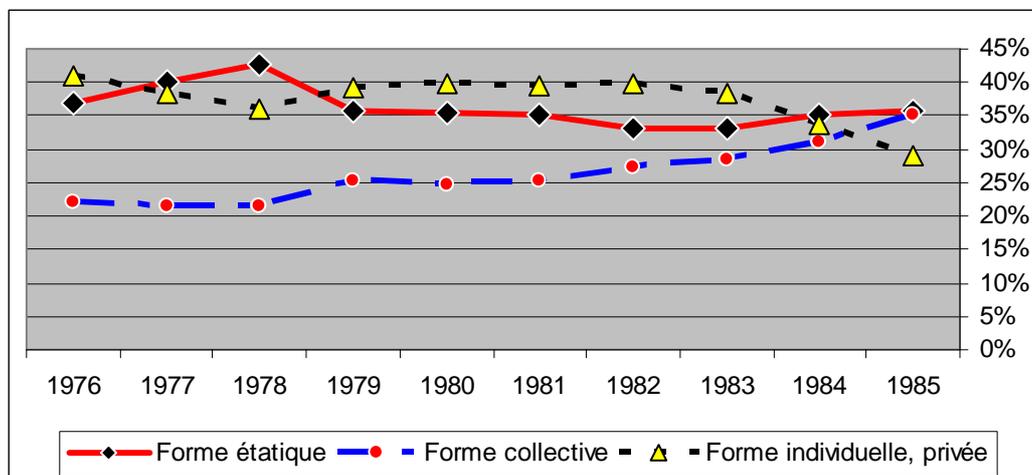
Source : Statistiques officielles du Viêt-nam, XXe siècle, vol.2, direction nationale des statistiques du Viêt-nam

Note : Produit social brut est la traduction du vietnamien "tổng sản phẩm xã hội"

Les statistiques officielles, lacunaires sur cette période, ne nous permettent pas d'analyser le degré de développement du secteur privé. En nous basant sur des sources officielles de la direction nationale des statistiques, nous avons pu constater que les catégories statistiques adoptées par la direction nationale vietnamienne des statistiques ne sont ni uniformes, ni très claires. Les tableaux suivants sont élaborés à partir des sources brutes des statistiques nationales avec les catégories statistiques de la direction nationale des statistiques et en valeurs absolues de la production sociale, répartie en fonction des formes de propriété et par année. Les pourcentages sont calculés par nous pour apporter une meilleure lisibilité des données brutes. Les données sur l'industrie, le secteur stratégique, corroborent la ligne directrice globale du parti qu'est l'industrialisation du pays, avec une augmentation continue tant en termes de nombre d'entités industrielles qu'en termes de valeur de la production industrielle.

Pour mieux visualiser la part de contribution de chaque forme de propriété économique dans le produit social brut au cours de ces deux plans quinquennaux (P2: 1976 – 1980 et P3: 1981 – 1985) nous avons calculé les pourcentages de contribution et les avons présentés dans le graphique (5.1.) ci-dessous.

**Graphique 5.1. : Représentation graphique des contributions (en pourcentage) des différentes formes de propriété dans la valeur du produit social brut annuel**



Le graphique (5.1.) montre pendant la période entre 1976 et 1985 (les deux plans quinquennaux depuis la fondation de la RSVN) une certaine stabilité du secteur étatique après une augmentation dans les années 1978 et 1979. Quant au secteur privé, nous observons un secteur privé de celui-ci en faveur du secteur collectif. Le produit social brut du secteur privé enregistre une progression moins dynamique que celui du secteur collectif.

Ceci pourrait s'expliquer par le fait que :

*"(...)sous la pression des autorités, une partie des entreprises privées se sont converties en coopératives, sans changement fondamental de leur fonctionnement." (Paquet, 2004, p.143)*

L'allure des courbes de contribution des différentes formes de propriété (étatique, coopérative et individuelle privée) du graphique (5.1.) corrobore les données du tableau (5.16.) qui relatent l'évolution des entités de production dans le secteur industriel en fonction de leur formes de propriété. Le nombre d'entités enregistre une progression positive et régulière s'agissant de propriété étatique comme de celle individuelle ou privée. Les données statistiques sur le secteur industriel peuvent être considérées comme représentatives de l'économie vietnamienne des années 1976 – 1985 car ce secteur est le secteur stratégique de l'économie vietnamienne selon le discours politique de l'époque.

**Tableau 5.16. : Nombre d'entités industrielles 1976 – 1985 réparties selon les formes de propriété**

	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985
<b>Nombre d'entités industrielles</b>	5 004	5 377	5 747	5 990	6 517	6 682	6 774	6 972	7 533	8 861
<b>Taux de croissance (%)</b>		7%	7%	4%	9%	3%	1%	3%	8%	18%
Par forme de propriété										
- étatique	1 913	2 237	2 518	2 526	2 627	2 883	2 902	2 952	3 111	3 220
- coopérative industrielle	3 091	3 140	3 229	3 464	3 890	3 790	3 872	4 020	4 422	5 641

Source : Statistiques officielles du Viêt-nam, XXe siècle, vol.2, direction nationale des statistiques du Viêt-nam

Note : entité industrielle est la traduction du vietnamien "*cơ sở sản xuất*"

Le tableau ci-dessous (5.17.), dans lequel nous avons ajouté intentionnellement une colonne sur l'année 1986, sert à montrer que le secteur hors étatique était ignoré avant 1985. L'intérêt que revêt le tableau (5.17.) réside dans les catégories statistiques. Nous pouvons voir à partir de 1986 l'émergence d'une nouvelle catégorie statistique "*hors étatique*" qui regroupe et les anciennes "*coopératives industrielles*" et les entités privées. Les changements des formes de catégorisations dans les statistiques nationales traduisent cette ambiguïté chez les comptables nationaux dans la classification de ces formes d'organisation en pleine mutation avec les changements du système économique.

*"(...) ce sont ces coopératives qui se transformeront très rapidement en sociétés au début des années 1990, dès que le secteur privé aura recouvré un statut légal. Cette stratégie a ainsi permis à nombre de petites entreprises industrielles ou commerciales de continuer leurs activités en dépit des changements politiques. Il serait donc plus juste de parler du secteur non étatique plutôt que de secteur privé."* (Paquet, 2004, p. 143, mise en gras par nous)

Les données du tableau (5.17.) sur le nombre d'entités industrielles de la RSVN en 1986 regroupées dans la rubrique "*hors étatique*" 328 933 entités marque une rupture dans le système de comptabilisation statistique et ne pourrait s'expliquer que par le fait qu'une grande partie des entités industrielles classées en "*hors étatique*" en 1986 n'étaient pas enregistrées et donc non comptabilisées auparavant. Nous pouvons dire que la considération des entités industrielles "*hors étatique*" signale une première reconnaissance du secteur privé dans l'économie nationale.

La croissance continue de la production industrielle nationale, en dépit de la baisse de la production industrielle étatique entre 1976 et 1980 (- 10%), résulte de la très forte hausse de la production industrielle coopérative et privée (+ 30%). Ceci souligne l'importance implicite du

secteur hors étatique dès 1986 qui a assuré le rôle de relais à côté du secteur étatique pour répondre à la demande nationale.

**Tableau 5.17. : Production industrielle et nombre d'entités industrielles (1976 – 1986)**

Plan quinquennal	Plan quinquennal 2		Plan quinquennal 3					
	1976	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
<b>Production industrielle brute</b> (millions de dongs prix de 1982)	65 343,8	66 925,1	67 594,3	73 462,9	83 033,5	93 952,5	105 340,1	111 750,7
<i>Taux de croissance (%)</i>		+2,4	+1,0	+8,7	+13,0	+13,1	+12,1	+6,0
Par groupe :								
- groupe A	19 612,8	25 297,7	24 333,9	25 277,6	28 302,9	30 935,1	34 463,0	36 004,9
- groupe B	45 731,0	41 627,4	43 260,4	48 185,3	54 730,6	63 017,4	70 877,1	75 745,8
Par forme de propriété :								
- étatique et mixte	44 805,3	40 288,9	39 880,7	41 457,5	46 247,4	52 841,5	59 564,4	63 247,5
<i>Taux de progression en %</i>		-10%	-1%	+4%	+12%	+14%	+13%	+6%
- coopérative et privé	20 538,5	26 636,2	27 713,6	32 005,4	36 786,1	41 111,0	45 775,7	48 503,2
<i>Taux de progression en %</i>		+30%	+4%	+15%	+15%	+12%	+11%	+6%
<b>Nombre d'entités industrielles</b>	5 004	6 517	6 682	6 774	6 972	7 533	8 861	332 083
<i>Taux de croissance (%)</i>		+30%	+3%	+1%	+3%	+8%	+18%	
Par forme de propriété								
- étatique	1 913	2 927	2 883	2 902	2 952	3 111	3 220	3 150
<i>Taux de progression en %</i>		+53%	-2%	+1%	+2%	+5%	+4%	-2%
- coopérative industrielle	3 091	3 890	3 799	3 872	4 020	4 422	5 641	
<i>Taux de progression en %</i>		+26%	-2%	+2%	+4%	+10%	+28%	
- hors étatique								328 933

Sources : Statistiques de la République socialiste du Vietnam 1976-1989, Ed. Statistiques Hanoi, 1990, p. 72, 85  
Statistiques officielles du Viêt-nam, XXe siècle, vol.2, direction nationale des statistiques du Viêt-nam

Note : entité industrielle est la traduction du vietnamien « cơ sở sản xuất »

Les données statistiques (tableau 5.17.) révèlent qu'effectivement les ajustements économiques en 1979 ont permis un mixte de coordination entre la planification centralisée et le marché et donc l'émergence d'un secteur privé qui, pendant cette période, ne bénéficie pas encore de la considération qu'il aurait pu attendre mais qui s'impose par sa participation concrète dans l'économie nationale largement dominé par la forme de propriété étatique à partir de 1986.

Nous pouvons dire que le mixte plan / hors plan (1979 – 1985) constitue l'étape préparatoire à la phase suivante, connue dans la littérature sous le nom de *Đổi mới*, qui signifie le "renouveau", marquant un tournant dans les politiques économiques menées par le PCV depuis 1957.

### 5.3.2. La politique *Đổi mới* et le mixte plan marché (4e plan quinquennal 1986- 1990)

Le 15 décembre 1986, le 6<sup>e</sup> congrès national du PCV se tient à Hanoi. Selon la tradition, le congrès a tracé un bilan du 3<sup>e</sup> plan quinquennal 1981-1985.

*"Ce bilan est mitigé : la production agricole a progressé mais à un rythme encore lent. Les réformes partielles ont provoqué de graves déséquilibres macroéconomiques et l'extension de la corruption, phénomènes que le parti-État est incapable de contrôler."* (Paquet, 2004, p. 155)

Suite aux résultats incontestables des initiatives réformatrices mises à l'épreuve surtout dans le sud et plus précisément dans la ville de Hồ Chí Minh, le courant réformateur semble l'emporter au cours de ce 6<sup>e</sup> congrès national du PCV qui est marqué par un nouveau tournant dans la stratégie de développement du pays : la "**rénovation**" (en vietnamien "*đổi mới*").

Outre les résultats concrets et convaincants des réformes menées dans le sud, le mixte du plan et du marché adopté au cours du deuxième quinquennat a engendré une inflation très élevée qui doit absolument être maîtrisée et l'insatisfaction des agriculteurs (Paquet, 2004). À ces facteurs internes, s'ajoutent les effets des événements politiques au sein des pays socialistes. C'est la période de la perestroïka en ex-URSS, des réformes radicales en Chine. L'aide soviétique menace par ailleurs de cesser. Les dirigeants vietnamiens sont dans l'obligation de trouver des solutions internes pour faire face à la nouvelle situation et doivent avant tout stabiliser et promouvoir le développement économique comme poursuivre la construction du socialisme dans le pays.

La politique économique de "renouveau" issue du 6<sup>e</sup> congrès national du PCV est traduite à travers les objectifs économiques stratégiques suivants pour la période 1986-1990.

*"(...) Produire suffisamment pour répondre à la demande des consommateurs et constituer des réserves. **Concentrer tous les efforts pour répondre aux besoins urgents et de prioritaires de la société afin de stabiliser et d'améliorer la vie matérielle et culturelle du peuple(...)** Dans un premier temps, créer une structure économique raisonnable qui assure le développement de la production, dont en premier lieu, une structure adaptée au développement des secteurs de production. Il faut mener de pair la restructuration de la production et la construction d'un certain nombre d'installations matérielles et techniques nécessaires pour créer une structure d'économie raisonnable visant à promouvoir la production agricole dont la production vivrière et alimentaire, la fabrication des produits de consommation et des produits pour l'exportation. Mettre en place et élever le niveau des nouvelles relations de production en fonction de la nature et du niveau de développement des forces de production. **Renforcer d'une manière systémique les régimes de***

*propriété, de gestion, de distribution des différentes formes économiques spécifiquement les formes étatique et collective pour que celles-ci puissent jouer le rôle de pilier d'influence sur toute l'économie nationale. Continuer le processus de transformation socialiste tout en assurant le développement de la production, l'amélioration de l'efficacité économique et l'augmentation des revenus pour les travailleurs. Etablir d'une manière homogène le nouveau système de gestion économique tout en considérant la planification comme le maillon central et tout en respectant la comptabilisation économique socialiste conformément au principe de démocratie centralisée(...)"* (résolution du 6<sup>e</sup> congrès du parti communiste du Vietnam, 1986, éd. Sự thật, pp. 43-44, notre traduction, mise en gras par nous).

La qualification *Đổi mới* telle qu'elle est utilisée, n'est pas réellement imprégnée de connotation idéologique ou politique comme on pourrait s'y attendre. En effet, aucune définition n'en est donnée dans le discours politique. Quant à la résolution du 6<sup>e</sup> congrès national du PCV, elle reste réservée sur les aboutissements de cette politique au sein du projet global de la transformation vers le socialisme. La différence avec le congrès précédent réside dans la déclaration officielle d'une nouvelle orientation politique pour le pays.

*"L'objectif du đổi mới est tout à fait pragmatique : stabiliser tous les aspects de la situation sociale et économique, sans pour autant abandonner la construction du socialisme à long terme. Néanmoins les dirigeants du parti sont prêts à des changements considérables puisqu'ils envisagent de "rénover les façons de penser, spécialement la façon de penser l'économie, rénover la façon de travailler, l'organisation et les cadres."<sup>91</sup>"* (Paquet, 2004, p. 155).

Ayant tiré des leçons des réformes passées, les dirigeants politiques sont vigilants quant à la mise en œuvre de la politique *Đổi mới*. Rénover sans déclencher de perturbations au niveau social, économique et politique est le mot d'ordre. La réforme est entamée dans un contexte de crise, d'où la priorité aux politiques de stabilisation. Ceci se traduit au travers des politiques de stabilisation dans les années 1986-1989.

### ***L'octroi de l'autonomie financière aux entreprises étatiques et la politique de rénovation du secteur étatique (1987)***

Le quatrième quinquennat (1986-1990) est à la fois un moment d'évaluation des réformes entamées depuis 1979 et celui de leur poursuite. La transformation de la structure de l'économie nationale et des mécanismes de gestion financière constitue le premier chantier de réforme après le lancement de la politique *Đổi mới*.

---

<sup>91</sup> Extrait du discours de Trường Chinh au dixième congrès de la branche du parti de Hanoi, en octobre 1986 (Vo Nhan, 1990, p.182, cité par Paquet, 2004, p. 155)

La rénovation du secteur étatique est tout d'abord visée par la décision n°217-HĐBT du conseil des ministres du 14 novembre 1987. La ligne directrice de la décision n°217-HĐBT (1987) régissant les politiques de rénovation se résume dans l'expression suivante "rénover les mécanismes de gestion de l'économie" et plus spécifiquement du secteur étatique. Malgré la pluralité des composantes au sein de l'économie vietnamienne, suite aux réformes introduisant le mixte plan / marché entamées depuis 1979, le secteur étatique occupe une place prépondérante dans l'économie nationale dont

*"(...)l'industrie et le secteur de la construction étatique qui n'emploient que 1 million de personnes (statistiques de 1985) sur les 30 millions de la population active et qui ne contribuent qu'à hauteur de 35% au produit social brut et 24% au revenu national."*<sup>92</sup> (Paquet, 2004, p. 155)

C'est la raison pour laquelle, pour améliorer les indicateurs de performance économique du pays, la rénovation du secteur étatique s'impose comme première priorité dans l'échéancier des réformes.

Selon l'esprit de la nouvelle décision, une plus grande autonomie est accordée aux compagnies étatiques, autonomie dans la production, le commerce, et divers aspects de l'activité économique. Les compagnies doivent aussi pouvoir remplir leurs obligations en matière financière et de production envers l'État. Cette autonomie croissante des compagnies étatiques concerne avant tout l'organisation et la réalisation des plans. En effet, une des nouveautés émanant de cette décision porte sur le processus d'élaboration du plan. Le plan de production d'une compagnie doit être fait et décidé par l'ensemble des cadres et du personnel de la compagnie.

À la place du système de "triple plan" (initié en 1981) selon les sources d'approvisionnement, une compagnie se voit attribuer maintenant un seul plan dit global, composé de plusieurs plans spécifiques, tels que le plan de production et de commercialisation, le plan financier, le plan d'investissement et de construction fondamentale, le plan de recherche et de développement, le plan des conditions de vie du personnel etc. Pour les compagnies étatiques industrielles, l'État met en place un système de gestion unique. Il publie une nomenclature officielle des produits. Et

---

<sup>92</sup> Traduction d'un extrait de l'allocution du secrétaire général du PCV, Nguyễn Văn Linh, lors du 6<sup>e</sup> plénum du 3<sup>e</sup> comité central du PCV sur la présentation du projet de la décision n° 217-HĐBT (1987) (Recueil de textes sur le lancement de la décision n° 217-HĐBT-1987).

en fonction des besoins du pays, des objectifs de production, dits obligatoires ou étatiques, sont attribués aux compagnies étatiques. Le mécanisme d'imposition par en haut est réduit progressivement et est destiné à disparaître quand le mécanisme de coordination par les marchés est bien installé. Une compagnie peut avoir la possibilité de souscrire une augmentation de ses objectifs annuels si elle dispose des ressources et des moyens pour les atteindre, faire une demande de révision à la baisse si elle estime que les objectifs qui lui sont attribués ne sont pas réalisables par défaut de matières premières, de clients ou à cause d'une baisse de la demande. À côté de ce système d'attribution rigide, est créé un système dit *propositionnel* (concernant des produits non stratégiques). Les objectifs *propositionnels* seront élaborés par la direction de la compagnie et soumis aux instances de tutelle pour approbation. Ceux-ci sont optionnels et sont considérés comme une activité complémentaire de la compagnie.

Les entreprises d'État se voient accorder une autonomie croissante dans la prise des décisions liées à la détermination des prix, au choix des fournisseurs et de leurs clients, à l'utilisation de leurs profits pour le paiement de primes ou à l'autofinancement pour le renouvellement ou la modernisation des équipements, aux investissements, voire à la réduction de l'effectif.

Ces entreprises, jusqu'alors protégées par l'État, se trouvent vulnérables face à l'environnement de marché, l'autonomie impliquant une indépendance à l'égard de l'État. Ces entreprises, privées des subventions et largement sous capitalisées, doivent se financer auprès des banques. C'est ainsi que l'endettement des entreprises d'État a augmenté. Celles qui sont en difficulté peuvent bénéficier des crédits à conditions préférentielles (par rapport au secteur privé) mais le système de subventions est abandonné. L'encadrement des crédits et les contraintes budgétaires obligent les entreprises fonctionnant à perte à présenter un plan d'assainissement comme condition *sine qua non* pour faire une demande de crédits auprès des banques. En dépit de toutes ces mesures d'accompagnement, certaines compagnies, abusant de l'autonomie qui leur est conférée, mettent leurs biens en vente pour régler leurs dettes ou payer leur personnel.

Une étude récapitulative sur la mise en application de la décision 217-HDBT (1987) est commandée par le conseil des ministres (décret n° 50-HDBT du 22 août 1988) auprès du Ministère des finances qui, dans son rapport, a souligné les points positifs et négatifs suivants :

1. La décision 217-HĐBT (1987) a donné aux entreprises les conditions et les opportunités pour entrer en contact avec les marchés locaux et internationaux.
2. Les entreprises sont plus autonomes dans l'élaboration des plans prévisionnels de production, de commercialisation et de financement en se basant sur leurs propres sources de fonds.
3. Les entreprises ont plus d'autonomie dans l'affectation de la main d'œuvre en fonction des plans prévisionnels de production et de commercialisation, tout en assurant une activité économique rentable.
- 4. Néanmoins, l'aspect négatif de cette décision** réside dans le fait que l'autonomie a été donnée aux entreprises au détriment du contrôle de l'État sur les sources de fonds que ce dernier a investi dans ces entités. Selon le rapport cité, il s'agit d'une défaillance dans le fonctionnement du droit de propriété de l'État et du droit d'usage des fonds accordé aux entreprises.

Le tableau (5.18.) récapitule l'évolution de la structure du secteur industriel entre 1976 et 1990. Nous avons incorporé les statistiques de la période 1 (§ 5.2.) pour permettre une appréciation globale sur l'évolution du secteur industriel vietnamien depuis la réunification du pays. Il illustre l'évolution du secteur industriel en termes de quantités d'entreprises et en termes de valeurs de la production industrielle entre les deux périodes et entre les différents plans quinquennaux. Nous notons une croissance plus importante et régulière des entreprises relevant du secteur hors étatique face à une diminution de celles du secteur étatique à partir de 1986. Toutefois, au sein de ce dernier, il faut distinguer deux catégories de compagnies : les compagnies étatiques relevant des autorités centrales, telles que les ministères qui sont des compagnies de taille en termes de moyens de production et en termes d'effectif et celles relevant des autorités locales. Les premières occupent les secteurs stratégiques, tandis que les secondes sont des anciennes usines de taille modeste qui sont entretenues pour des raisons d'emplois. Les secondes sont souvent sous capitalisées et ne disposent que de possibilités d'accès restreint aux crédits bancaires. Ces éléments expliquent en grande partie la plus faible rentabilité des secondes par rapport aux premières.

**Tableau 5.18. : Production industrielle et nombre d'entités industrielles réparties par groupe et par forme de propriété (1976 – 1990)**

Période	Période 1		Période 2 (partielle)					1990
	Plan quinquennal 2 (1976 – 1979)		Plan quinquennal 3 (1980 – 1985)	Plan quinquennal 4 (1986 – 1990)				
	1976	1980	1985	1986	1987	1988	1989	
<b>Production industrielle brute</b> (millions de dôngs prix de 1982)	65 343,8	66 925,1	105 340,1	111 750,7	122 379,3	137 828,1	132 340,0	...
<i>Taux de croissance (%)</i>		+2,4	+12,1	+6,0	+9,5	+12,6	+9,6	
Par groupe :								
- groupe A (ind.lourde)	19 612,8	25297,7	34 463,0	36 004,9	39 388,3	40 881,7	38 300,0	...
- groupe B (ind.légère)	45 731,0	41 627,4	70 877,1	75 745,8	82 991,0	96 946,4	94 040,0	...
Par forme de propriété :								
- <b>étatique et mixte</b>	44 805,3	40 288,9	59 564,4	63 247,5	68 695,4	77 865,3	74 680,0	...
- coopérative et privée	20 538,5	26 636,2	45 775,7	48 503,2	53 683,9	59 962,8	57 660,0	...
<b>Nombre d'entités industrielles</b>	5 004	6 517	8 861	332 083	345 316	354 012	359 555	393 586
<i>Taux de croissance (%)</i>		+30%	+18%					
Par forme de propriété								
- <b>étatique</b>	1 913	2 927	3 220	3 150	3 163	3 102	3 026	2 798
- coopérative industrielle	3 091	3 890	5 641					
- hors étatique				328 933	342 153	350 909	356 522	390 756
- avec participation étrangère						1	7	32

Sources : Statistiques de la République socialiste du Vietnam 1976-1989, Ed. Statistiques Hanoi, 1990, p. 72  
Statistiques du Viêt-nam, Thê ky XXe, vol.2, direction nationale des statistiques

### *L'émergence d'une première nouvelle forme d'entreprise mixte : la joint-venture*

L'ouverture commerciale du Vietnam a été accompagnée d'un remaniement profond du dispositif législatif et réglementaire de la vie des affaires vietnamienne.

La loi sur les investissements directs étrangers<sup>93</sup>, approuvée par l'assemblée nationale le 29 décembre 1987 (accompagnée d'une loi modificative du 30 juin 1990) et faisant l'objet du décret d'application n° 28-HDBT du conseil des ministres en date du 6 février 1991 représente la première étape dans la création d'un cadre juridique pour les sociétés privées destinées à opérer au Vietnam en instaurant notamment un statut juridique nouveau : l'entreprise joint-venture. C'est une forme de société d'économie mixte fondée par un partenaire étatique et un investisseur

<sup>93</sup> Cette loi sera par la suite amendée plusieurs fois pour pallier les difficultés rencontrées par les investisseurs étrangers : en juin 1990, décembre 1992, novembre 1996, puis en 2004 (Paquet, 2004)

étranger. Les premières joint-ventures vietnamiennes sont créées dans des secteurs dont le Vietnam ressent un manque de savoir et de savoir-faire. La part du capital apporté par le partenaire étatique vietnamien à ses débuts est principalement le terrain, quoique le terrain ne soit pas un actif évaluable dans le droit vietnamien. L'ouverture économique vietnamienne peut être comparée à un processus d'apprentissage pragmatique sur le tas.

### ***Le programme de stabilisation de 1989***

Le programme de stabilisation entamé en 1989 fait partie intégrante de la réforme de la planification centralisée. Les constats sur les réformes partielles des prix en 1985 ont montré qu'il ne serait pas possible voire risqué

*" (...) de modifier de façon partielle les éléments de la planification centralisée sans engendrer de graves déséquilibres macro-économiques." (Paquet, 2004, p. 158)*

La situation économique du Viêt-nam dans les années 1986-1987 est alarmante avec :

*"(...)un taux d'inflation proche de 400%, un déficit budgétaire de l'ordre de 10% du PIB, une pénurie critique en denrées alimentaires et la réduction des aides soviétiques ont obligé les dirigeants vietnamiens d'adopter un programme de stabilisation économique globale recouvrant les trois volets : la politique monétaire, la politique budgétaire et la politique de change. Les mesures draconiennes mises en œuvre dans le cadre de ce programme de stabilisation par les autorités vietnamiennes sont jugées comme un exemple type de la " thérapie de choc" selon les observateurs internationaux qui les jugent les plus austères jamais appliquées." (Paquet, 2004, p.158).*

La politique monétaire a pour objectif de contrôler, voire réduire l'inflation. Basée sur la hausse massive des taux de rémunération de l'épargne populaire et des taux d'intérêt bancaires, cette politique vise à contenir l'offre de monnaie à travers le contrôle de l'émission monétaire et l'encadrement du crédit. Après sa mise en application, elle a enregistré immédiatement des résultats positifs avec une chute du nombre d'emprunts et une montée spectaculaire des dépôts bancaires des ménages.

*"Cette maîtrise de l'offre monétaire est un élément crucial pour ralentir l'inflation, comme le suggère l'existence d'une relation stable entre 1989 et 1995, entre la masse monétaire et les prix" (Trần Q. P., 1997, p.18, cité par Paquet, 2004).*

Toutefois, l'augmentation des taux d'intérêt a eu un impact négatif sur les compagnies qui ont subi des retombées directes de la hausse des taux sur leur profit et sur le coût des fonds circulants. Cee éléments expliquent le relâchement de cette politique des taux d'intérêt au profit des compagnies étatiques.

Le déficit budgétaire est le deuxième champ d'attaque dans le programme de stabilisation économique.

*"...En 1988, le déficit budgétaire atteint le niveau exceptionnel de 10,2% du PIB, dont la plus grande part est financée par la banque centrale."* (Paquet, 2004, p. 162)

Or selon la nouvelle politique monétaire visant à contrôler la masse monétaire en circulation, la banque centrale ne peut plus absorber le déficit budgétaire par des émissions monétaires. Les aides soviétiques qui étaient l'une des sources de compensation se tarissent.

La première solution qui s'impose est donc la réduction des dépenses. A partir de 1989, des mesures strictes sont appliquées en ce sens : *"entre 1989 et 1991, elles passent de 21,2% à 14,2% du PIB"* (Paquet, 2004 p.162). L'allègement des dépenses se fait par l'abolition de différents régimes de subventions aux compagnies étatiques, à la consommation et à l'exportation qui étaient liés aux mécanismes de fixation administrative des prix. On note également un ralentissement de la progression de salaires. En parallèle, des réformes dans le domaine fiscal contribuent à augmenter les recettes pour absorber le déficit.

La politique de change est le troisième volet de la politique de stabilisation. Au Viêt-nam, une tradition de thésaurisation existe du fait tant de l'instabilité due à la guerre que de la non-convertibilité de la monnaie nationale. La plus grande partie de l'épargne des ménages est gardée sous forme d'or ou de dollars. De même, les transactions portant sur des biens ayant une forte valeur financière se réalisent avec l'un de ces deux moyens de paiement (or ou USD). La dollarisation de l'économie vietnamienne est un phénomène observé dans beaucoup d'économies socialistes ou en développement qualifiée par Lavigne (1999) de *"situations à substitution de monnaies"*<sup>94</sup>.

---

<sup>94</sup> c'est-à-dire : *"déséquilibres économiques et financiers, inflation, prix et taux de change administrés, contrôle des changes"* (Lavigne, 1999, p. 71).

Ces substitutions de l'or et du dollar à la monnaie nationale (le dông) peuvent être considérées comme une variable explicative de la réduction de l'inflation au début du processus de stabilisation. Elles contiennent un risque d'accélération de l'inflation en monnaie nationale si cette dernière ne bénéficie pas d'une crédibilité stable auprès des personnes qui la possèdent.

*"Il est donc crucial pour les autorités vietnamiennes de réussir une crédibilisation de la monnaie nationale et une dé-dollarisation de l'économie.(...)Deux mesures sont donc menées de pair, d'une part les dépôts en devises sont légalisés pour les entreprises et pour les ménages en octobre 1988 ; et de l'autre l'augmentation des taux d'intérêt sur les dépôts en monnaie nationale. Ces deux mesures permettent la restauration de la confiance dans la monnaie nationale qui a sans doute eu un impact sur le contrôle de l'inflation." (Paquet, 2004, p. 164-165, mise en gras par nous).*

### La réforme du système de prix

Dans le cadre du programme de stabilisation globale, le système de prix administrés est abandonné et la sphère des prix de marché prend de l'ampleur.

*" A la fin de 1988, les dirigeants vietnamiens adoptent une mesure permettant d'unifier le système de prix à deux niveaux : les prix officiels sont fixés au niveau des prix de l'économie parallèle et le système des produits destinés aux employés d'État est abandonné. L'État ne fixe désormais pas plus qu'une douzaine de prix" (Leipziger, 1992, p. 610, cité par Paquet, 2004 p. 159).*

### ***La campagne nationale d'inventaire et de réévaluation des biens dans les entreprises étatiques (1989)***

En 1989, une nouvelle campagne nationale d'inventaire des biens fixes, machines et équipements financés par l'État dans les compagnies étatiques sur tout le territoire vietnamien est demandée par le conseil des ministres (décision QD 101-HDBT du 01/08/1989). Selon le discours officiel, ce travail d'inventaire visait à faire le point sur le patrimoine national afin de pouvoir élaborer le nouveau plan quinquennal 1990 – 1995. Cette campagne fut en fait une occasion pour réévaluer les biens fixes des compagnies étatiques en alignant leur valeur sur les prix internationaux via la parité de change entre la monnaie vietnamienne, le rouble et le dollar américain (en 1990, 1 rouble = 2 400VNDong ; 1 dollarUS = 3 900 VnDong).

Or une action d'une telle envergure ne pouvait que présager de changements profonds dans le secteur étatique, changements qui seront concrétisés lors du 7<sup>e</sup> congrès national du PCV en 1991. C'est aussi dans ce contexte qu'à partir de 1990 est apparu un néologisme dans le lexique économique vietnamien pour désigner les compagnies étatiques, qui pourrait être traduit par entreprise étatique (en vietnamien "*Doanh nghiệp Nhà nước*").

En effet, sur la base des résultats constatés après les réformes initiées par le 6<sup>e</sup> congrès, le 7<sup>e</sup> congrès national du PCV (qui a lieu du 24 juin au 27 juin 1991) institutionnalise les acquis et fixe les jalons de la transition à poursuivre.

### **5.3.3. La restructuration du secteur étatique (5e plan quinquennal 1991- 1995)**

Face à cette situation, les autorités centrales ont souligné la nécessité *d'assainir* et de remettre de l'ordre dans le secteur étatique. Le décret 388/HDBT sur le re-enregistrement, la création et la liquidation des entreprises d'État est promulgué le 20 novembre 1991.

#### ***Le recensement des entreprises du secteur étatique (1991)***

Toutes les entreprises figurant dans le registre de l'administration et des Unions professionnelles doivent faire une re-inscription auprès du ministère du plan pour un examen de viabilité économique par le gouvernement.

Les critères pour déterminer si une entreprise d'État est ou non viable sont :

- montant minimum des actifs équivalent à 200 000 USD ;
- droits de propriété clairement définis sur ces actifs ;
- preuve de l'existence d'une demande des produits ou services fournis par l'entreprise ;
- solvabilité des dettes à échéance.

Les entreprises qui ne procèdent pas aux re-enregistrements selon ce décret doivent s'enregistrer comme entreprises privées ou entreprises en attente de liquidation. Le décret 388/HDBT vise à réduire les pertes encourues par les entreprises d'État. Plus de 2 800 entreprises d'État ont de ce fait disparu entre janvier 1990 et janvier 1992 et 3 000 en 1993. Entre temps, le processus de re-

enregistrement a été suspendu. Moins de 6 500 entreprises ont répondu aux critères fixés par le comité d'État de la planification. Un second tour a été organisé pour accorder une deuxième chance aux entreprises qui ne répondaient pas aux exigences financières lors du premier enregistrement. À l'issue du second tour, 7 000 ont été retenues. Au total, plus de 6 000 ont été éliminées. Cela ne signifie pourtant pas que celles qui ont été enregistrées sont toutes performantes et viables. Des dérogations pour diverses raisons inédites peuvent être accordées par les autorités compétentes.

Cette procédure d'enregistrement auprès du ministère du plan dont l'objectif était de vérifier la viabilité des entités du secteur étatique a réduit le nombre d'entreprises de moitié en trois ans (1991-1993). Pour autant, la démarche fut incomplète : cette réalité fut constatée au cours du processus de transformation des entreprises d'État en sociétés par actions (politique d'*actionnarisation* ou *equitization* à partir de 1992) : la plupart des entreprises d'État relevant des autorités locale ou provinciales et figurant sur la liste des entreprises actionnalisables fonctionnaient encore à perte à cette date.

C'est la première fois que "*l'économie de marché*" vue par le PCV est présentée et explicitée officiellement. La résolution du 7<sup>e</sup> congrès national du PCV (1991) est aussi plus audacieuse en reconnaissant le rôle du marché comme *mécanisme d'orientation des activités économiques* et en acceptant la richesse créée par d'autres sources que celles du travail. En dépit de la rhétorique d'une résolution du PCV soulignant l'importance de la planification et du secteur étatique, la *sortie du communisme vietnamien* est amorcée.

*"(...) Continuer à construire une économie de marchandises à plusieurs composantes économiques selon l'orientation socialiste. Le mécanisme de fonctionnement de cette économie est celui de l'économie de marché sous le contrôle de l'État via les institutions juridiques, la planification, les politiques. Dans ce mécanisme, les entités économiques disposent de l'autonomie dans la production, la commercialisation de leurs produits, bénéficient des traitements équitables dans le respect de la concurrence légale, de la coopération volontaire. Le marché joue le rôle d'orientation directe vis-à-vis des entités économiques dans leur choix du domaine d'activité et de leur mode d'organisation de production et des modalités commerciales assurant leur efficacité économique. L'État gère l'économie en fixant des orientations pour les différentes formes économiques, fournit les conditions favorables pour assurer le bon fonctionnement des activités économiques selon les mécanismes de marché, exerce un contrôle strict et punit les cas de violation des codes économiques afin d'assurer une harmonisation entre développement économique et développement social (...). Entreprendre des mesures d'urgence pour réorganiser et rénover le*

*secteur étatique pour que celui-ci puisse se développer et soit rentable(...). Assurer le régime des salaires et des revenus pour les salariés, **encourager les gens à augmenter leurs revenus et à s'enrichir en se basant sur le résultat de leur travail ou sur la rentabilité économique de leurs activités.***" (Résolution du 7<sup>e</sup> Congrès du Parti Communiste du Vietnam, 1991, éd. Sự thật, pp. 66, 67, 73, notre traduction, mise en gras par nous)

C'est au cours du 7<sup>e</sup> congrès national du PCV (1991) que sont discutés et votés les deux documents importants fixant les jalons de la transition économique vietnamienne post *Đổi mới*:

- le "*Manifeste sur la construction du pays dans la période transitoire vers le socialisme*";
- le document "*Stratégie de stabilisation et de développement économique et social à l'horizon 2000*".

### ***Un secteur économique hors étatique en développement***

Le renforcement du cadre juridique sur les sociétés, et plus particulièrement les sociétés privées, l'amélioration des conditions d'accès aux crédits bancaires<sup>95</sup> et la réforme administrative facilitent la création d'entreprise et expliquent la prolifération des entreprises privées au cours de la moitié de la décennie 1990.

Toutefois,

*"(...) l'autofinancement et le financement informel restent les principales sources de capital dans la création d'une entreprise non-étatique et la grande majorité des entrepreneurs se plaignent toujours du manque de capital comme d'un facteur qui entrave leur développement."* (Paquet, 2004, p. 243).

La raison principale vient du fait que les entreprises privées sont considérées par les banques comme des clients plus risqués que les entreprises étatiques compte tenu du pourcentage élevé de disparition, de l'opacité de la comptabilité. Les inégalités de traitement proviennent aussi de la taille des deux formes de propriété: d'un côté, les entreprises étatiques sont largement supérieures en termes d'actifs et de technologie, de l'autre ce ne sont que de petites structures moins bien équipées et donc plus vulnérables à la concurrence.

---

<sup>95</sup> "*Le volume de crédit accordé au secteur privé est multiplié par 6 entre 1996 et 2002, soit 35% par an en moyenne. La part des crédits accordés au secteur privé – par opposition aux crédits accordés aux entreprises étatiques – augmente ainsi de 37% en 1994 à 62% en mars 2003*" (IMF, 2002 ; 2003, p. 23 cité par Paquet, 2004, p. 243).

*"Les entreprises du secteur non-étatique sont pour la majorité regroupées dans le commerce et les industries manufacturières. Le secteur de la construction connaît également à partir de 1995 une forte croissance." (MPDF, 1996, p.69, cité par Paquet, 2004, p. 245)*

Les lois sur les entreprises privées (n°48-LCT/HDNN8 le 1/1/1991) et sur les sociétés (n°47-LCT/HDNN8 le 2/1/1991) adoptées par l'assemblée nationale le 21 décembre 1990 sont les textes de base destinés à servir de fondement à la création de cadres juridiques privés spécifiquement vietnamiens.

Elles sont complétées par les décrets suivants :

- le décret n° 221-HDBT du conseil des ministres du 23 juillet 1991 concernant les sociétés de personnes,
- le décret n° 222-HDBT du conseil des ministres du 23 juillet 1991 sur les sociétés commerciales.
- et, les décrets sur les contrats économiques qui sont repris dans le code civil vietnamien.

Les lois sur les "entreprises privées"<sup>96</sup> et sur les "sociétés"<sup>97</sup> reconnaissent l'existence et règlent le fonctionnement de trois nouvelles formes d'entreprises *non-étatiques* : les entreprises privées, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions (en plus des coopératives<sup>98</sup>, des entreprises participatives et des entreprises familiales déjà existantes).

L'assemblée nationale vietnamienne a reconnu, dans la nouvelle constitution de la RSVN (1992), la libre entreprise et le droit des citoyens vietnamiens à posséder des moyens de production, de créer leur propre entreprise ou de participer à des joint-ventures. La nouvelle constitution de 1992 reconnaît dans ses principes de développement une économie à composantes multiples conforme

---

<sup>96</sup> "Le traduction "entreprise" (du mot vietnamien *doanh nghiêp*) désigne des organisations ayant seulement un partenaire, un associé, par exemple une entreprise fondée avec les capitaux d'une seule personne. C'est pourquoi dans la loi sur les sociétés en 1999, une ancienne entreprise étatique (un seul actionnaire État) est classée en catégorie société à un seul associé" (RC 13, Auditeur indépendant externe)

<sup>97</sup> La traduction "société" (du mot vietnamien *công ty*) désigne les organisations ayant au moins deux associés ou partenaires, par exemple les sociétés par actions, les SARL. (RC 13, Auditeur indépendant externe)

<sup>98</sup> "Nous avons choisi, ici, d'inclure les coopératives dans le secteur privé. En effet, en 1986, elles étaient encore assimilables à des organisations socialistes, bénéficiant des subventions, de crédits des banques étatiques, etc. Avec la fin des subventions, beaucoup de coopératives font faillite, d'autres sont privatisées (World Bank, 1995c, p.27 cité par Paquet, 2004). Celles qui restent sous la forme collective changent profondément de nature : elles produisent pour le marché, de façon similaire aux coopératives des pays occidentaux (Ronnas, 2001, p.22). De plus elles ont des caractéristiques proches des entreprises privées. Il nous semble donc plus logique de les rattacher, pendant cette période de réformes, au secteur privé plutôt qu'au secteur étatique (...) Les entreprises privées ne diffèrent des entreprises familiales que parce qu'elles embauchent des salariés extérieurs à la famille<sup>98</sup>. Ces trois formes ne sont accessibles qu'aux Vietnamiens ou aux Vietnamiens expatriés (les *Viêt kiêu*)." (World Bank, 1995c, p. 47 cité par Paquet, 2004, p. 179).

au système d'économie de marché sous la direction de l'État et selon une orientation socialiste (article 15) tout en admettant la mise en œuvre des forces de l'ensemble des secteurs économiques, étatiques, coopératifs et individuels, du capitalisme privé et du capitalisme d'État sous toutes les formes (article 16).

*"Constitution 1992, Chapitre II : Régime économique*

*Article 15*

*L'État développe une économie marchande reconnaissant la diversité des acteurs économiques, régie par le mécanisme de marché, placée sous la gestion de l'État et suivant les orientations socialistes. La structure économique à plusieurs acteurs avec des formes variées d'organisation de la production et du commerce se fonde sur les régimes de la propriété du peuple entier, de la propriété collective et de la propriété privée, dont la propriété du peuple entier et la propriété collective constituent le fondement.*

*Article 16*

*Les objectifs de la politique économique de l'État consistent à rendre le peuple riche et le pays puissant, à satisfaire de mieux en mieux les besoins matériels et moraux de la population, à libérer toutes les capacités de production, à mettre en valeur toutes les potentialités des différents acteurs économiques étatique, collectif, individuel, capitaliste privé ou capitaliste de l'État, à développer les infrastructures matérielles et techniques, à élargir la coopération économique, scientifique et technique et à promouvoir les échanges avec l'étranger." (Traduction faite par Maison du droit vietnamo-française, Hà nôï, mise en gras par nous)*

La publication de la loi sur les entreprises étatiques (n°39-L/CTN le 29/4/1995) confère aux entreprises étatiques une définition des droits et obligations en tant qu'entité indépendante à part entière. Celle sur la faillite (n°30-L/CTN le 9/1/1994) est la preuve de la volonté du gouvernement vietnamien d'assainir et d'appliquer aux entreprises les règles de sanction du marché.

La création de ce cadre juridique commercial et économique symbolise un retournement profond des principes qui régissaient la vie des entreprises au Vietnam. Le corpus législatif sur les entreprises constitue les fondements institutionnels permettant la mise en œuvre de la stratégie de stabilisation et de développement entériné par le 7<sup>e</sup> congrès national du PCV en juin 1991.

### *Le programme expérimental d'"actionnarisation" (1992)*

Un programme expérimental d'"actionnarisation"<sup>99</sup> (en anglais *equitisation*, en vietnamien *cổ phần hóa*) instauré par une décision du premier ministre Võ Văn Kiệt (décision n°202-CT du 8 juin 1992) fut lancé en 1992. S'agit-il d'une forme de privatisation ? Les dirigeants vietnamiens revendiquent l'emploi d'un terme différent : *actionnarisation*.

" [Pour les dirigeants vietnamiens] *actionnarisation n'est pas synonyme de privatisation, car les produits de vente des actions doivent être réinvestis pour le développement des affaires, ceci pour assurer une croissance continue des actifs appartenant à l'État.*" (Lavigne, 1999, p. 57)

Le programme comporte deux phases : la transformation des entreprises d'État en *sociétés par actions*, puis la vente des actions (principalement aux salariés, mais aussi aux investisseurs extérieurs, implicitement vietnamiens). Ainsi en juin 1992, le gouvernement lance un programme pilote d'*actionnarisation* concernant une quinzaine d'entreprises d'État. Après la transformation en société par actions, il est prévu qu'environ 20% des actions resteront à l'État et 10% à 15% aux employés de l'entreprise<sup>100</sup>. Il semblerait que cette décision n'avait pas été chaleureusement accueillie par les ministères de branches qui voient leur pouvoir disparaître avec la transformation de leurs entreprises en sociétés par actions.

Pour mettre en œuvre ce programme, une institution ad hoc est créée en octobre 1995 relevant directement du ministère des finances. Cette nouvelle institution du nom de "*département général pour la gestion du capital et des actifs d'État dans les entreprises*" – a été mise en place pour nommer et révoquer les directeurs, approuver la constitution de joint-ventures et conduire le programme d'"*actionnarisation*". La nouvelle institution n'arrive pas à s'imposer comme le représentant du propriétaire État pour deux raisons principales : d'une part, les ministères feignent de ne pas reconnaître son existence; d'autre part, les entreprises continuent d'utiliser leurs réseaux de relations avec leur ministère de tutelle pour le lobbying. En outre, le département

<sup>99</sup> Expression utilisée par Marie Lavigne (1999) dans "*Économie du Vietnam. Réforme, ouverture et développement*", éd. L'Harmattan, collection « Pays de l'Est » pour désigner le processus de transformation des anciennes entreprises étatiques vietnamiennes en *sociétés par actions* en privilégiant les actionnaires salariés et étatiques (traduction du mot vietnamien *cổ phần hóa*)

<sup>100</sup> Ces chiffres ne sont que des références de seuil minimal d'acquisition mais ils ne sont pas explicites dans les textes officiels.

de gestion des actifs de l'État manque de cadres, surtout au niveau local où l'on a simplement affecté certains fonctionnaires du ministère des finances dont la plus grande partie n'a qu'une formation de comptable.

L'*actionnarisation* soulève le problème de la valorisation des entreprises, problème qui n'a pas de solution prédéfinie et qui se résout par apprentissage. Les différents textes qui fixent les règles d'évaluation en illustrent l'ambiguïté que rencontrent les comités d'experts des instances gouvernementales chargées de valoriser les anciennes compagnies étatiques avant leur transformation en société par actions. La règle commune à toutes les opérations réside dans la fixation d'une valeur unique de la valeur nominale d'une action, établie à 100.000 dông (soit l'équivalent de 10 US dollars en 1992). Le nombre d'actions à émettre résulte du rapport entre la valeur totale de l'entreprise divisée par la valeur nominale par action de 100.000 dông.

**Tableau 5.19. : Caractérisation du système économique vietnamien en 1994 selon Paquet (2004)**

<b>Régime politique en 1994</b>		<b>Autoritarisme</b> (Idéologie réformatrice défendant la coordination par le marché et des formes variées de propriété)
<b>Régime de propriété</b>		<b>Formes de propriété variées avec légère domination de la propriété non-étatique</b>
Formes de propriété dominante par secteur	Étatique très altérée	- Grandes entreprises industrielles et de services
	Non-étatique : collective, capitaliste, individuelle, etc.	Tout le reste de l'économie (Agriculture et petites entreprises industrielles et de services)
	Privée	- Une partie du commerce de détail, services de proximité
<b>Mixte de coordination</b>		<b>Coordination dominante par le marché</b>
Formes de coordination dominante par secteur	Plan indirect	Secteur étatique
	Marché des acheteurs	Dominant dans l'économie, pour toutes les organisations productives
	Réseau	Fréquent dans le secteur privé
	Micro hiérarchie	Plus étendue
<b>Système économique</b>		<b>Socialisme réformé ou capitalisme autoritaire</b>

Source : Paquet, 2004, p.226

Comme dans la section précédente (§ 5.2.), nous allons maintenant proposer notre synthèse des caractéristiques économiques de la RSVN à la fin du 5<sup>e</sup> plan quinquennal en 1995 (tableau 5.20.) en reprenant la tableau de synthèse de Paquet (2004) en 1994 (tableau 5.19.).

**Tableau 5.20. : Notre synthèse des caractéristiques économiques de la période 2 (1979 – 1995)**

<i>Régime politique en 1995</i>	<i>Autoritarisme (Idéologie réformatrice défendant la coordination par le marché et des formes variées de propriété)</i>
<i>Formes de propriété</i>	<i>Formes de propriété variées avec légère domination de la propriété non-étatique</i>
<i>Mixte de coordination</i>	<i>Coordination dominante par le marché</i>
<b>1. Politique économique du PCV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Politique <i>đôi mới</i> (rénovation) économique : rénover l'organisation de l'économie, rénover les façons de penser, spécialement l'économie, rénover la façon de travailler, rénover l'organisation des cadres</li> <li>- Produire suffisamment pour répondre à la demande des consommateurs et constituer des réserves pour renforcer la construction du socialisme</li> <li>- Créer un nouveau système de gestion économique en considérant la planification comme le maillon central, tout en respectant la comptabilisation économique socialiste conformément au principe de <i>démocratie centralisée</i></li> </ul>
<b>2. Degré d'ouverture des marchés</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Libéralisation des marchés sur des produits non stratégiques</i></li> <li>- <i>Pas encore de marchés boursiers</i></li> </ul>
<b>3. Forme dominante des prix</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Prix de marché sous surveillance des instances étatiques</i></li> </ul>
<b>4. Forme dominante de gouvernement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Autonomie financière des entreprises étatiques</i></li> <li>- <i>Recherche de la maximisation de l'utilisation des capitaux investis</i></li> <li>- <i>Objectif de volume de production et de rentabilité économique</i></li> </ul>
<b>5. Forme dominante de financement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Ouverture du capital des anciennes entreprises aux cadres et personnel et à des investisseurs extérieurs. Mais l'État reste actionnaire</i></li> <li>- <i>Sources de capitaux privés (individuels) ou crédits bancaires (pas encore de marchés boursiers)</i></li> </ul>
<b>6. Forme dominante de propriété des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Transformation du secteur étatique via les fusions, les <i>actionnarisations</i> des anciennes SOE</li> <li>- Renforcement du cadre juridique sur les sociétés : loi sur les entreprises privées, loi sur les compagnies, loi sur la faillite, loi sur les SOE</li> <li>- Intégration d'une grande partie de l'économie informelle</li> </ul>
<b>7. Forme dominante de répartition du profit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Système de prélèvements étatiques (<i>approfondissement dans le chapitre 6 sur les modes de comptabilisation des entreprises</i>)</li> </ul>
<b>Idéal-type de système économique en fin de la période 2</b>	<b>Émergence du capitalisme</b>

#### **5.4. Un système économique de type capitaliste (1995 – 2003)**

L'année 1995 marque le retour du Viêt-nam au sein de la communauté internationale avec son adhésion à l'association des nations du sud est asiatique (ANSEA le 25/07/1995) et à l'AFTA, la zone de libre-échange de l'ANSEA.

Dans le cadre du projet d'assainissement et de renforcement du secteur étatique, après le recensement et la restructuration des entreprises étatiques depuis 1990, le programme d'*actionnarisation* (qui avait démarré par une phase pilote en 1992) prend de l'ampleur tant en termes de quantité qu'en termes de répartition géographique à partir de 1998.

L'*actionnarisation* des anciennes entreprises étatiques figure dans la politique de réforme économique. Un plan détaillé par année avec des listes d'entreprises, relevant de différents échelons (local ou central) susceptibles d'être soumises au processus d'*actionnarisation* est élaboré (selon les décrets n°28-CP (07/05/1998) et n° 44/1998-CP (29/06/1998) sur l'*actionnarisation* des SOE).

##### **5.4.1. Les différentes formes d'entreprise**

Avant de continuer, il nous semble utile de récapituler les différents statuts d'entreprise ou société qui sont apparus entre 1976 et 1995 et les corpus législatifs qui les régissent.

Nous voulons proposer dans le tableau suivant (5.21.) une synthèse des différentes formes d'entreprise ou d'entité économique qui ont été créées tout au long du processus de la transition entre 1976 et 1995. La synthèse que nous présentons dans ce tableau est élaborée à partir du droit des entreprises. Il existe certes des catégorisations plus hétéroclites dans les statistiques nationales, mais les références de classification n'y sont pas faciles à discerner.

Dans ce travail, nous sommes en permanence dans l'obligation de faire des rapprochements de logique pour essayer de comprendre les statistiques publiées par la direction nationale des statistiques de la RSVN.

Tableau 5.21. : Formes juridiques d'entreprise au Viêt-nam (1976 – 1998 )

Statut	Compagnie étatique et coopérative	Économie informelle <sup>101</sup>	Joint-Venture	Entreprise privée	Compagnie (privée)	Entreprise étatique	General Corporation étatique	TOUTES LES FORMES D'ENTREPRISE
1976	<i>Pas de loi</i>	<i>Entités familiales, artisanales</i>						
1986	<i>Pas de loi</i>	<i>Entités familiales, artisanales</i>						
1987	<i>Pas de loi</i>	<i>Entités familiales, artisanales</i>	• loi sur les investissements étrangers					
1990		<i>Entités familiales, artisanales</i>	• loi sur les investissements étrangers			<i>Phénomène de néologisme</i>		
1991		<i>Entités non classées</i>	• loi sur les investissements étrangers	• loi sur les entreprises privées	• loi sur les compagnies	<i>idem</i>		
1994		<i>Entités non classées</i>	• loi sur les investissements étrangers	• loi sur les entreprises privées	• loi sur les compagnies	<i>idem</i>		
1995		<i>Entités non classées</i>	• loi sur les investissements étrangers	• loi sur les entreprises privées	• loi sur les compagnies	• loi sur les entreprises étatiques		
1998		<i>Entités non classées</i>	• loi sur les investissements étrangers					<b>LOI SUR LES SOCIÉTÉS</b>

## Notes :

Désignation	Sigle	Description
Compagnie étatique	SOE	Entité économique créée, financée et dirigée par l'État.
Coopérative	COOP	Entité économique créée par l'État et une communauté de personnes avec un système de répartition de la production selon des règles prédéterminées par les parties.
Entreprise étatique	SOE	<p>Selon la loi sur les entreprises étatiques (1995),</p> <p>" Article 1</p> <p><i>Les entreprises d'État sont des organisations économiques créées et gérées par l'État, dont les fonds d'investissement proviennent du budget de l'État et dont les activités visent un but lucratif ou un intérêt d'utilité publique, afin de réaliser les objectifs socio-économiques qui leur sont assignés par l'État.</i></p> <p><i>Les entreprises d'État sont dotées de la personnalité morale, exercent leurs propres droits civils, exécutent leurs propres obligations civiles et sont responsables de leurs activités d'affaires à hauteur des fonds mis à leur disposition par l'État.</i></p> <p><i>Les entreprises d'État disposent d'une dénomination et d'un sceau qui leur sont propres et établissent leur siège principal sur le territoire vietnamien.</i></p> <p>Article 2</p> <p><i>La présente loi s'applique aux entreprises d'État organisées sous les formes suivantes : entreprises d'État autonomes, compagnies générales et entreprises membres des compagnies générales. Elle s'applique également à l'administration des fonds investis par l'État dans les différentes entreprises." (Loi sur les entreprises d'État, 1995, traduction par Maison du droit vietnamo-française).</i></p>

<sup>101</sup> Paquet (2004) distingue l'économie informelle de l'économie parallèle. La première comprend l'ensemble du secteur hors plan, autorisé ou interdit par les autorités. La seconde ne désigne que les activités hors plans, illégales.

Joint venture Entreprise privée	JV	Société d'économie mixte entre un partenaire vietnamien et un investisseur étranger C'est une entité économique dont les capitaux sont égaux au niveau des capitaux légaux requis par la loi. Ces capitaux sont en provenance d'un seul apporteur de fonds qui répond par son patrimoine personnel aux responsabilités liées à ses activités professionnelles. Cette catégorie ne concerne pas les entités économiques familiales qui elles sont régies par le code civil (pourquoi nous n'en savons). Ces dernières n'ont pas d'obligation de tenir une comptabilité et paient des impôts selon un système forfaitaire mensuel en fonction de leur chiffre d'affaires.
Compagnie (privée)		La différence entre une compagnie et une entreprise privée réside dans le nombre d'apporteurs de fonds. Dans le cas d'une compagnie, comme son nom l'indique, il y a plusieurs apporteurs de fonds pour la créer. Elle peut prendre différents statuts : société par actions, compagnie à responsabilité limitée etc.
"General corporation"  ou compagnie générale	GC	Forme de conglomérat étatique à la vietnamienne résultant du rassemblement sous une seule enseigne de plusieurs entités étatiques dans le même secteur d'activité pour créer des entités ayant une taille critique pour faire face à la concurrence suite à l'ouverture des marchés (il y a deux types de GC. Les GC 90 et les GC 91. Ces deux chiffres réfèrent aux numéros qui instituent la création de ces groupes étatiques).

#### 5.4.2. Le renforcement du secteur étatique selon les règles du marché

Dans le système d'économie centralisée et planifiée, les sociétés d'Etat n'avaient pas un statut juridique indépendant. Les sociétés d'Etat appartenaient à un patrimoine collectif, l'Etat, dont on a du mal à identifier le propriétaire. Avant 1995, le concept même d'*entreprise étatique* était flou. Il n'en existait pas réellement de définition juridique. Cette appellation évoque une définition implicite selon laquelle une entreprise étatique est financée, gérée par l'Etat. Cette définition était tout à fait tautologique car, sous l'ancien système, il n'existait presque pas d'autres formes d'entreprises n'ayant pas de participation de l'Etat, si ce n'étaient des entités de production agricole artisanale ou agricole. Toutefois, la nouvelle loi sur les entreprises d'Etat (n°39-L/CTN le 29/4/1995) fournit une définition qui n'apporte guère plus d'éclairage (cf. tableau 5.21, article 1, Loi sur les entreprises d'Etat, 1995).

Tout processus de transition dans les anciens pays communistes est marqué par deux stratégies contradictoires en ce qui concerne la restructuration du secteur d'Etat.

*"(...) d'une part, la stratégie A (développement organique) dont l'objectif est l'augmentation de la part de contribution du secteur privé et la réduction du secteur public via la vente ou la liquidation des entreprises publiques ; de l'autre, la stratégie B (privatisation accélérée ou de masse) qui préconise la redistribution des actifs de l'Etat à la population via le système de coupons. Les tenants de ces deux stratégies ont des arguments tout à fait solides pour défendre leur politique<sup>102</sup>. À cela s'ajoute la dichotomie "privatisation par le bas" versus "privatisation par le haut" : la première*

<sup>102</sup>. "Ainsi, la République tchèque est considérée comme un pays ayant réussi la mise en place de la stratégie B. La Russie, en revanche, avec la version extrême de la stratégie B, combinant le système de distribution de coupons et de transfert des actifs de l'Etat aux mains des managers et des bureaucrates, en est un contre-exemple désastreux." (Kornai 2000, p. 12).

*s'inscrit dans la voie de la stratégie A avec la création de nouvelles entreprises privées ; la seconde pourrait être une variante de la stratégie B qui consiste à démanteler le secteur étatique et à accélérer la désétatisation et la démonopolisation." (Kornai 2000, p. 12).*

*"Les dirigeants vietnamiens semblent opter pour la stratégie du développement organique qui consiste à renforcer la concurrence en permettant l'essor du secteur privé puis de durcir la contrainte budgétaire" (Paquet, 2004, p. 189).*

Toutefois, l'expression "*actionnarisation*" assigne deux objectifs principaux mais implicites dans la démarche vietnamienne : (1) trouver rapidement de nouvelles sources de fonds pour réalimenter les entreprises étatiques en manque critique de capital et (2) responsabiliser l'entreprise et plus explicitement l'encadrement en fixant des obligations de rentabilité selon les règles de marché sur les capitaux mis à la disposition de l'entreprise afin d'améliorer la performance économique de celles-ci.

Un recensement de 1996 constate que les entreprises non rentables représentent 22 % du nombre d'entreprises étatiques (la plupart dépend de l'administration locale, donc en fait la question de faillite de ces entreprises n'est pas à envisager car les autorités locales donnent la priorité au maintien de l'emploi). Cette proportion est passée à 32 % en 1997, 35 % (estimations) en 1998, et encore ces chiffres sont-ils sous-estimés puisque l'on parlait de 50 % fin 1998.

*"Une entreprise d'État est affectée de quatre faiblesses inhérentes : des droits de propriétés mal définis, une absence d'initiative de développement, une redondance des organismes de gestion, un statut flou et changeant rendant difficiles le travail des dirigeants et n'incitant pas les ouvriers. C'est une entité économique non performante en dépit de toutes les prérogatives accordées par l'Etat." (selon un cadre du PCV de HCMV)*

Cette description d'une entreprise étatique faite par le responsable de la section économique du PCV à Hô Chí Minh Villerésume parfaitement la problématique des entreprises d'État.

### ***La généralisation des "actionnarisations" des entreprises étatiques***

Comme l'*actionnarisation* au Vietnam concerne particulièrement les anciennes entreprises étatiques, il est nécessaire de revenir sur cette appellation. Le signifiant *compagnie étatique*, *entreprise d'Etat* existait auparavant et continue d'exister ; il n'a pas le même sens avec les changements du contexte socio-politico-économique et juridique.

En dépit de définitions juridiques apparemment explicites, la réalité vietnamienne est loin de s'y conformer. Pour illustrer nos propos, nous reprenons la métaphore d'un responsable des affaires économiques de Ho Chi Minh Villeau sujet des sociétés d'État :

*"Une société d'État au Vietnam a au moins quatre ou cinq mères. L'une l'ordonne de foncer, les trois autres appuient sur les freins."*(un fonctionnaire du service de gestion des actifs de l'État)

En bref, la question est de savoir qui dirige qui et qui gère qui et/ou quoi. La délimitation des droits et des devoirs de chaque acteur est un processus long et périlleux car il ne consiste pas à créer des lois mais à remodeler le comportement des gens vis-à-vis des lois.

Ces sociétés d'État sont classées (selon une directive n° 20/1998 du premier ministre) en trois groupes :

- Le premier groupe comprend les entreprises considérées comme stratégiques dont la propriété doit demeurer à 100% dans les mains de l'État et qui ne sont pas concernées par le programme d'*actionnarisation* ; elles comprennent les entreprises "d'utilité publique" à capital supérieur de 10 milliards de dôngs (soit l'équivalent, selon la parité de change en 1998, de 800.000 USD), les entreprises d'extraction de minerais rares, les entreprises du secteur pétrolier et gazier, l'industrie chimique et pharmaceutique, la production industrielle de l'électricité, les télécommunications, les transports, les banques d'investissement, etc. ;

- Le deuxième groupe comprend les entreprises qui peuvent être *actionnalisées* ou transformées en sociétés par actions selon la nouvelle loi sur les sociétés privées ;

- Le troisième comprend les entreprises *irrécupérables*, car fonctionnant à perte depuis plus de deux ans, endettées vis-à-vis des banques et de l'État, et incapables de fonctionner efficacement ; celles-ci seront mises en faillite.

À propos du modèle de transformation subi par les sociétés d'État vietnamiennes, il faut souligner que le gouvernement se garde bien d'assimiler *actionnarisation* et *privatisation*. Le plan quinquennal 1996 – 2000 prend soin de préciser que l'*équitization* (le mot anglais est utilisé dans les publications des instituts vietnamiens) n'est pas synonyme de *privatisation* du fait qu'il s'agit de vendre des parts du capital étatique dans l'objectif de dégager des ressources pour

développer les activités de l'entreprise actionnarisée et pour réinvestir dans des entreprises qui sont en manque de capital.

En effet, l'État vietnamien a des besoins importants et urgents de fonds pour moderniser et développer les entreprises étatiques dans les secteurs d'activité dits stratégiques. L'ouverture du capital d'un certain nombre d'entreprises étatiques pour accueillir des investisseurs étrangers par la politique des joint-ventures ou par la voie de l'actionnarisation est une solution pragmatique pour trouver des ressources en capital et acquérir le savoir-faire et les nouvelles technologies.

Afin de mieux appréhender le phénomène d'*actionnairisation* des anciennes compagnies étatiques, à défaut de base de données officielles, nous avons procédé par compilation à partir des rapports émis par les "*commissions dites de rénovation des entreprises étatiques*" (en vietnamien *Ban Đòi mới doanh nghiệp nhà nước*) – institutions chargées de mettre en œuvre la politique d'*actionnarisation* ou de la presse économique et nous avons réussi à réunir dans une base de données une liste de 778 compagnies étatiques qui ont été actionnarisées entre 1992 et 2001 avec les données sur leur date d'*actionnarisation* (date figurant sur la décision d'*actionnarisation*), leur localisation géographique, leur appartenance à l'administration centrale ou locale et les pourcentages d'actions détenus par les différents partenaires dont l'État, les salariés et les cadres dirigeants, les actionnaires extérieurs à l'entreprise.

Les statistiques descriptives cette base de données montrent que la période d'essai a duré plus longtemps que prévu de 1992 à 1997 avec un chiffre modeste de seulement 15 *actionnarisations* répertoriées en cinq ans (tableau 5.22.). En effet, selon les données, le programme n'a réellement démarré qu'à partir de 1998.

**Tableau 5.22. : Nombre d'entreprises actionnarisées recensées (1993-2001)**

<b>Année actionnarisation</b>	<b>Effectifs</b>	<b>Pourcentage</b>
1993	2	0,3%
1994	1	0,1%
1995	2	0,3%
1996	6	0,8%
1997	4	0,5%
1998	103	13,2%
1999	251	32,3%
2000	203	26,1%
2001	200	25,7%
<b>Total</b>	<b>772</b>	<b>99,2%</b>
<i>Manquantes</i>	6	0,8%
<i>Total de la base</i>	<i>778</i>	<i>100,0%</i>

Source : Collecte *ad hoc* pour la thèse

Les entreprises engagées dans ce programme *de force* ou *de leur propre vœu* appartiennent principalement aux secteurs de l'industrie des biens de consommations ou des services (tableau 5.23.). Les coopératives agricoles ne sont pas visées par l'*actionnarisation* parce que la *décollectivisation* dans les zones rurales fut entamée plus tôt, lors des premières réformes.

**Tableau 5.23. : Nombre d'actionnarisations par année d'actionnarisation et secteur d'activité**

Année actionnarisation	Secteur d'activité			Total
	Agriculture Elevage	Industrie	Services	
1993	0	0	2	2
1994	0	1	0	1
1995	0	2	0	2
1996	1	2	3	6
1997	0	2	1	3
1998	4	49	45	98
1999	11	104	121	346
2000	3	88	111	202
2001	2	92	105	199
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>340</b>	<b>388</b>	<b>749<sup>1</sup></b>

Source : Collecte *ad hoc* pour la thèse

Note :

<sup>1</sup> : Il y a des données manquantes sur certaines compagnies dans notre base, ce qui explique l'écart entre le total du tableau et le nombre total des compagnies actionnalisées de la base (778)

Les statistiques descriptives montrent que le programme d'*actionnarisation* semble être destiné aux entreprises gérées par les autorités locales, qui par nature, sont des entreprises de taille modeste et donc de moindre importance (tableau 5.24.). En effet, les premières entreprises *actionnalisées* sont celles relevant des autorités provinciales, municipales. Il a fallu attendre jusqu'en 1999 pour voir apparaître des entreprises *actionnalisées* relevant de l'administration centrale.

**Tableau 5.24. : Nombre d'actionnarisation par année d'actionnarisation et hiérarchie de gestion**

Année actionnarisation	Hiérarchie de gestion		Total
	Gestion locale	Gestion centrale	
1993	2	0	2
1994	1	0	1
1995	2	0	2
1996	6	0	6
1997	4	0	4
1998	<b>103</b>	0	103
1999	<b>248</b>	<b>3</b>	251
2000	<b>154</b>	<b>49</b>	203
2001	<b>152</b>	<b>48</b>	200
<b>Total</b>	<b>672</b>	<b>100</b>	<b>772<sup>1</sup></b>

Source : Collecte *ad hoc* pour la thèse

Note :

<sup>1</sup> : Il y a des données manquantes sur certaines compagnies dans notre base, ce qui explique l'écart entre le total du tableau et le nombre total des compagnies actionnalisées de la base (778)

Test du Khi-deux d'indépendance entre année actionnarisation et hiérarchie de gestion

Test du Khi-deux entre année actionnarisation et hiérarchie de gestion	Valeur	Ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	92,502 <sup>a</sup>	8	,000 ***
Rapport de vraisemblance	117,872 <sup>a</sup>	8	,000
Association linéaire par linéaire	63,987	1	,000
Nombre d'observations valides	772		

a. 9 cellules (50%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,13.

\*\*\* la valeur du test du Khi-deux est très significative, ce qui nous permet de dire qu'il existe une relation forte entre les deux variables.

La valeur du test du Khi-deux très significative sur les deux variables du tableau (5.24.)

- année d'actionnarisation (ligne)
- et la hiérarchie d'appartenance des compagnies actionnalisées (colonne)

Les entreprises étatiques cibles de la campagne d'actionnarisation sont celles relevant des autorités locales. Connaissant la situation vietnamienne, ces entreprises étatiques sont souvent de petite taille et d'enjeu économique faible (ne figurant pas dans la longue liste des secteurs stratégiques où l'État veut maintenir un contrôle). La valeur significative nous permet même de

déduire que les entreprises relevant des autorités locales servent en quelque sorte à tester la politique d'actionnarisation dans la phase pilote prolongée. Et celles-ci figurent aussi parmi les premières lors du grand lancement de la campagne en 1998 et 1999.

La démarche progressive et la mise en *actionnarisation* relativement tardive des entreprises étatiques relevant de l'administration centrale traduit la crainte de la part des dirigeants vietnamiens de perdre le contrôle sur les actifs stratégiques et par ce fait le contrôle sur l'économie.

**Tableau 5.25. : Répartition moyenne du capital des sociétés *actionnalisées* en fonction de l'année d'actionnarisation**

*Unité : pourcentage*

Année actionnarisation	Part de capital détenue par l'État	Part de capital détenue par les salariés	Part de capital détenue par les actionnaires externes VN	Part de capital détenue par les actionnaires étrangers
1993	24,00%	63,50%	12,50%	
1994	30,00%	35,20%	34,80%	
1995	30,10%	49,30%	20,60%	
1996	34,75%	43,03%	22,22%	
1997	34,50%	48,00%	17,50%	
1998	22,47%	59,19%	20,85%	
1999	23,46%	58,35%	24,98%	
2000	23,24%	65,82%	14,26%	13,50%
2001	24,83%	65,18%	14,49%	13,30%
<i>Total</i>	<i>23,81%</i>	<i>61,87%</i>	<i>18,91%</i>	<i>13,40%</i>

Source : Collecte *ad hoc* pour la thèse

Nous pouvons constater au travers des statistiques du tableau (5.25.) que l'État garde une participation dans la quasi-totalité des entreprises *actionnalisées*, en moyenne autour de 25% (à des niveaux variant entre 5% et 90%). Dans 19% des cas, la part de capital détenue par l'État dépasse les 50% (146 cas sur les 778).

En fait, la modalité de privatisation la plus répandue au Vietnam consiste en une participation de l'État et des salariés ; la participation d'actionnaires extérieurs représente des cas de figure spécifiques et peu généralisés. La participation d'étrangers fait figure d'exception.

Même si nous ne disposons pas de données exhaustives, la base de données *ad hoc* que nous avons construite nous permet d'avoir une idée plus claire de cette vaste campagne d'actionnarisation<sup>103</sup> qui traduit le processus de privatisation de l'économie vietnamienne dans le futur même si le mot n'est pas politiquement correct au regard des dirigeants vietnamiens.

**Tableau 5.26. : Test d'égalité des moyennes de la part de capital détenue par les différents profils de l'actionnariat dans les entreprises relevant des autorités centrales versus locales**

*Unité : pourcentage*

Moyenne de la part du capital détenue par :	État	Salariés	Actionnaires externes Vietnamiens	Actionnaires étrangers
<b>Gestion locale</b>	23,4097	<b>63,4456</b>	18,6757	6,6000
<b>Gestion centrale</b>	26,3914	<b>52,9278</b>	20,7401	15,6667
Différence de moyenne	- 2,98168	<b>10,51778</b>	- 2,06440	-9,06667
t	- 1,407	3,657	- 0,784	- 1,046
<i>Signification</i>	<i>0,160</i>	<b><i>0,000***</i></b>	<i>0,433</i>	<i>0,405</i>

\*\*\* le test d'égalité des moyennes des taux de participation entre les deux niveaux de gestion hiérarchique étudiés est très significatif, on peut prendre la décision de rejet  $H_0$  (avec un risque  $\alpha = 0,05$ ).

Les tests d'égalité des moyennes des pourcentages de la part du capital détenue par les différents profils d'actionnariat montre que la différence des moyennes de la part du capital détenue par les salariés dans les entreprises au niveau central et celle dans les entreprises au niveau local est significativement différente (au risque d'erreur  $\alpha = 0,05$ ). Dans les entreprises locales, la moyenne du taux de participation des salariés est supérieure (63%) à celle observée dans les entreprises relevant de l'administration centrale (53%).

Sur cette toile de fond, reste savoir si les entreprises "*actionnalisées*" sont devenues de véritables entreprises privées. Juridiquement, la réponse est affirmative. Les entreprises d'État "*actionnalisées*" ont acquis le statut de société privée. L'avis d'un dirigeant d'une ancienne compagnie étatique actionnarisée de Hô Chi Minh-Ville dévoile une situation plus complexe et délicate qu'un simple changement de statut juridique.

<sup>103</sup>. Chaque année, le gouvernement élabore des listes de sociétés d'Etat devant être *actionnalisées* – 178 sociétés d'état pour 1998, 307 pour 1999, 692 pour 2000 –, mais le nombre d'entreprises effectivement *actionnalisées* ne représente pas plus de la moitié des objectifs.

*"(...) Ce n'est pas tout à fait exact de dire qu'une société actionnarisée est une société privée, parce qu'elle ne l'est pas. Il faut faire la différence entre une PME - société par actions nouvellement créée - et une ancienne compagnie d'Etat transformée en société par actions. Cette PME est une véritable société privée (ou familiale) parce les capitaux proviennent de particuliers. Les anciennes compagnies d'Etat actionnarisées sont des formes hybrides entre les anciennes compagnies appartenant, financées, dirigées et contrôlées par l'Etat et des sociétés ayant un statut juridique indépendant défini par la loi et dont les capitaux proviennent des actionnaires nominatifs.*

*En réalité, le fonctionnement de ces sociétés d'Etat actionnarisées reste inchangé. J'étais le directeur de l'ancienne compagnie d'Etat et aujourd'hui, je suis élu par le conseil d'administration au poste de PDG.*

*Question : Qui sont les principaux actionnaires de votre société par actions ?*

*24% du capital appartient à l'Etat, 15% au personnel et le reste à nos partenaires nos clients, nos fournisseurs, aux pharmaciens qui travaillent avec nous et aux médecins exerçant la médecine traditionnelle.*

*Question : Selon vous, quels sont les changements constatés après l'actionnarisation sur le plan comptable et financier ?*

*Sur le plan comptable, aucun changement, selon moi : obligation de tenue des livres et de publication des rapports comptables pour les impôts et les différentes instances. Je note toutefois une différence : l'autonomie de gestion financière. Tout ce qui « décision financière » relève de la compétence des membres du conseil d'administration. Ainsi, si nous voulons nous développer, le conseil d'administration décide du montant de l'emprunt et nous devons l'exécuter.*

*(...) Depuis l'actionnarisation, les décisions sur les questions financières relèvent de la compétence du conseil d'administration. Néanmoins, si nous souhaitons faire une augmentation de capital, nous sommes obligés de demander l'autorisation à l'instance qui a signé la décision d'actionnarisation. Donc, dans notre cas, la demande d'autorisation d'augmentation de capital doit être déposée au bureau du président du comité populaire de HoChiMinh ville.*

*Question : Quelles sont les difficultés majeures que X rencontre depuis l'actionnarisation ?*

*– Premièrement, des conditions discriminatoires pour l'obtention des crédits bancaires : Depuis l'actionnarisation, nous avons notre propre tampon et nous nous débrouillons comme des grands.*

- Cependant, la plus grande difficulté pour une société actionnarisée réside dans les contrats pour les emprunts bancaires. Ne bénéficiant plus de la garantie en dernier ressort de l'Etat, les banques sont plus exigeantes vis-à-vis de nous (les sociétés par actions d'une manière générale). Pour obtenir un crédit une compagnie d'Etat ne soumet qu'un projet de faisabilité de l'investissement sans exigence de nantissement ou d'hypothèque physique. Chez nous, on appelle cette forme de garantie : hypothèque de la notoriété de la compagnie d'Etat (en vietnamien : tin cháp). Alors que pour les entreprises privées ou actionnarisées, il est demandé impérativement des hypothèques physiques (biens immobiliers ou stocks ou métaux précieux, etc.). Or, vous savez très bien que la notoriété hypothéquée n'est ni celle de la compagnie d'Etat, ni celle du directeur (parce que il n'en a pas). C'est plutôt la notoriété de l'Etat parce que le patrimoine de la compagnie appartient à l'Etat. Avant 1986, toute demande de crédit devait être accompagnée d'une lettre de garantie de l'instance de tutelle, c'est-à-dire le comité populaire de la localité auquel l'entreprise est rattachée ou le ministère de tutelle.*

• Le deuxième aspect de discrimination au détriment des entreprises en dehors du secteur étatique est la différence des taux d'intérêt. Pour les compagnies d'Etat, le crédit d'investissement est au taux annuel de 0,6%, tandis que le taux pour les autres s'élève à 0,85%. Nous avons constaté que les montants des crédits accordés ne dépassent jamais le niveau de participation de l'Etat dans la société. Chez nous, un dicton dit : "Si on veut tenir quelqu'un, il faut choisir celui qui a les cheveux et non le chauve !"

– Deuxièmement, une discrimination dans les transactions import-export :

Auparavant, nous n'avions aucun problème pour importer les matières premières parce que notre maison mère – CHOLIMEX dispose d'une autorisation d'importation. Aujourd'hui, en dehors du giron de CHOLIMEX, nous sommes obligés de passer par une société d'Etat chargée de faire des importations (elle a des quotas d'importations). Comme nous sommes tributaires d'une tierce personne, nous n'avons pas la totale maîtrise de nos plans de production. Nous ne sommes pas très grands, donc nos commandes sont modestes par rapport à d'autres sociétés. Parfois, ces sociétés d'importation par délégation nous font attendre 6 mois pour nous livrer, ce qui retarde notre plan de production et nous fait perdre des parts de marché. Actuellement, la pharmacie traditionnelle est un secteur en forte concurrence. De plus, se pose le problème du secret professionnel. Pour obtenir l'autorisation d'importer directement, la société doit avoir un CA > 1 million USD. Donc ces sociétés exportatrices par délégation deviennent également des concurrents. L'Etat par ces contraintes réglementaires fausse la concurrence. Et les plus lésées sont les petites sociétés comme la nôtre.

Je vais vous faire une confidence, depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2003, l'Agence nationale des produits pharmaceutiques impose l'affichage des prix sur les produits. L'exigence de transparence des prix dans un marché imparfait comme le marché vietnamien est fatal au détriment des petits producteurs. Seuls les "grands" peuvent s'en sortir. Et les « grands » sont les producteurs de l'Etat. Ils peuvent importer directement, maîtriser les inputs en matières premières et réagir facilement à la demande du marché. Le prétexte selon lequel la transparence des prix permet un contrôle et une régulation des prix de la part de l'Etat au profit des consommateurs est un faux prétexte, car si l'économie de marché est installée, ce sera le marché qui va assurer la régulation entre l'offre et la demande.

– Troisièmement, le cordon ombilical avec l'ex- mère persiste :

Devenus société par actions, nous sommes en principe totalement indépendants et nous n'avons plus de tutelle. Toutefois, dans une opération d'actionnarisation, les frontières ne sont pas aussi nettes. Toutes les activités à caractère politique ou associatif restent attachées à l'ex-organisation mère : les adhérents du parti communiste, de l'union des femmes ou les syndiqués continuent leur participation au sein de la grande structure de l'ex-compagnie mère. Pourquoi ? Parce que, concernant la nouvelle forme d'organisation des sociétés d'Etat actionnarisées, rien n'est stipulé dans les textes réglementaires du parti communiste. Ce n'est pas très grave pour les adhérents du parti communiste. Par contre, les salariés syndiqués se sentent lésés, car ils cotisent chaque mois et selon la réglementation, une partie de ces cotisations revient au personnel. Comme ils ne travaillent plus au sein de CHOLIMEX mais qu'au niveau syndicat, ils appartiennent toujours à CHOLIMEX, ils ne peuvent pas réclamer leur part de cotisations.

Je constate que vous vous êtes intéressée par les sociétés d'Etat actionnarisées, je vais donc vous parler très franchement. J'étais l'un des pionniers qui ont répondu par l'affirmative au projet d'actionnarisation lancé par l'Etat il y a une dizaine d'années. Mais aujourd'hui si on me demande quel est mon avis sur l'actionnarisation, je réponds que je regrette ma décision. Nous sommes considérés comme des étrangers par le corpus des compagnies étatiques et nous subissons des traitements inéquitables.

Ce n'est pas par jalousie ou parce que je suis "mauvaise langue" mais je vais vous donner des exemples concrets qui illustreront parfaitement nos "misères". Dans le Vè arrondissement, il y a

*deux autres anciennes compagnies d'Etat actionnarisées. L'une d'elles reste presque sous le contrôle de l'État qui détient 49% du capital.*

*Vous savez que la loi stipule que pour chaque boutique de distribution des produits de pharmacie traditionnelle, il faut nommer un pharmacien à sa tête. Or, cette société a une cinquantaine de points de vente sans avoir à recruter 50 pharmaciens. Cela lui revient moins cher (il n'y a pas eu de contrôle) mais la réglementation n'est pas respectée.*

*La présence de l'actionnaire État est très marquée. Bien que les textes réglementaires sur l'actionnarisation indiquent le seuil de 51% du capital comme seuil de contrôle, certaines sociétés actionnarisées sont quasi contrôlées par l'État même si ce dernier ne participe au capital qu'à hauteur de 25%." (RC 4, directeur d'une ancienne société étatique actionarisée)*

Néanmoins, pour pouvoir éclairer la définition d'une "entreprise privée", il serait intéressant de regarder comment celle-ci fonctionne. Ceci soulève le problème du mode de gouvernance des entreprises actionnarisées, du contrôle et du pouvoir de décision des actionnaires dans ces nouvelles structures. La réponse à cette interrogation ne peut être trouvée qu'à partir de l'étude des entreprises concernées. Or nous ne disposons que de très peu d'informations sur ce qui se passe réellement au niveau microéconomique. Les travaux ponctuels de Carolyn Gates et de David Truong sur des entreprises privées et publiques des secteurs de la construction et de l'alimentation dans les régions de Hanoi et HoChiMinh Villemontrent une interpénétration de fait du secteur privé et public à travers un réseau d'alliances et de coopérations souvent informelles (Gates, 1995 et 1996 ; Truong et Gates, 1996).

### ***Le renforcement du secteur étatique : les "general corporations"***

Dans l'objectif de remettre de l'ordre dans le secteur étatique, en parallèle avec le programme d'*actionnarisation* destiné aux entreprises étatiques de taille modeste dans des secteurs non stratégiques, les décisions du premier ministre n° 90/TTg, n° 91/TTg (mars 1994) établissent les mesures à prendre vis-à-vis des grandes entreprises étatiques.

L'appellation du nouveau type d'organisation "*groupe de type 90 ou 91*" (en vietnamien *Tổng công ty*) (implicitement étatique) provient des numéros des décisions qui fixent les normes et les conditions de création de cette nouvelle forme d'entreprise.

*"(...) à partir de 1990, une nouvelle forme de société est née : ce sont des regroupements de sociétés en groupe étatique ou compagnie générale de type 90 et 91 (pourquoi 90 et 91, tout simplement ce sont les numéros des décisions gouvernementales donnant naissance à ces nouvelles organisations).*

*Quelles sont les différences entre ces deux types ? Il y a en plusieurs. Mais je n'entre pas dans les détails techniques. Il y a deux grandes différences :*

*– La première différence entre ces deux types d'organisation réside dans l'institution qui décide la création. Les compagnies générales de type 91 sont créées par décision gouvernementale signée par le premier ministre. Tandis que les compagnies de type 90 sont fondées sur décision ministérielle ou décision des autorités locales (comité populaire des provinces ou des villes) dont elles dépendent. L'instance de décision sera aussi l'instance de surveillance de la compagnie générale en question.*

*– La deuxième différence réside dans le secteur d'activité. Les compagnies générales de type 91 appartiennent au domaine des technologies et relèvent directement des instances de gestion du secteur. L'objectif, à long terme, est de créer des groupes industriels de très grande taille. Aujourd'hui (2003, date de l'entretien) nous comptons à peu près 13 compagnies générales de type 91. Citons, par exemple, les compagnies générales de ciment. Mais ce ne sont pas des monopoles sectoriels car il y existe plusieurs compagnies générales de ciment au Vietnam. Par contre, les compagnies générales de type 90 sont plus centrées sur des filières professionnelles ou des localisations géographiques, par exemple les compagnies générales de construction dans le Nord et à Ho Chi Minh Ville(...)" (RC 8, chef comptable, membre de direction de l'association nationale de la comptabilité, retraité)*

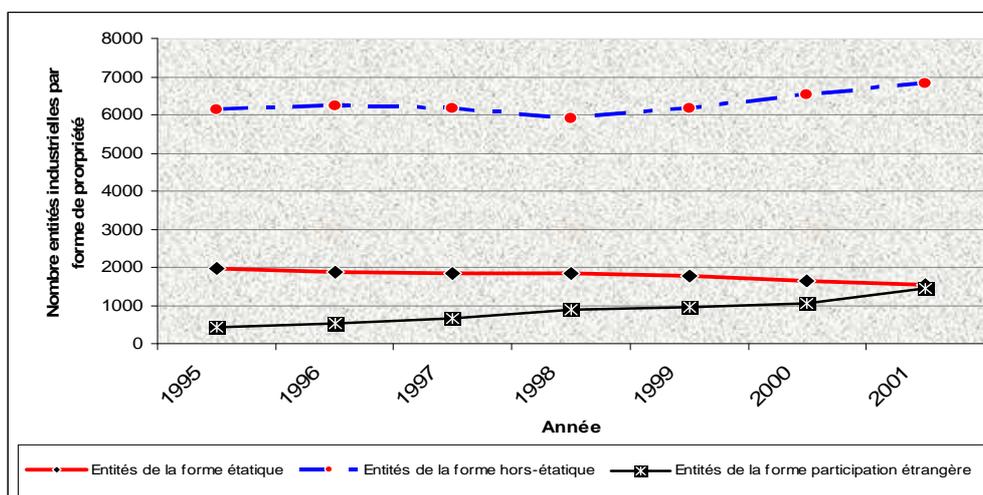
Cette politique de concentration des grandes entreprises a pour objectif de créer des entreprises d'État dotées de capacités suffisantes pour faire face à la concurrence suite à la libéralisation économique. Elles serviront aussi de levier de régularisation de l'économie pour l'État qui souhaite maintenir un certain pouvoir de contrôle sur l'économie nationale au nom de la stabilité économique et politique.

*"(...)Pour les grandes entreprises le gouvernement vietnamien a choisi la voie de la concentration. En mars 1994, un décret a été adopté sur l'établissement de groupements d'entreprise à titre d'expérience pilote ; le gouvernement prévoyait de regrouper les 6000 plus grandes sociétés d'état en une douzaine de conglomérats " general corporations " par secteurs. Cependant, cette volonté de renforcer le secteur étatique en formant des conglomérats d'entreprises d'État ne semble pas compatible avec l'orientation de marché." (Lavigne, 1999, p. 58).*

Si le nombre d'entreprises étatiques entre 1995 et 2001 a tendance à baisser, la valeur de la production des entreprises industrielles de la forme de propriété étatique (c'est-à-dire celles qui ne sont pas actionnarisées, qui restent toujours étatiques) connaît une croissance annuelle forte et continue (en moyenne de 10%) et dépasse largement les autres formes de propriété en valeurs absolues. Ce qui montre que le secteur industriel étatique continue d'assurer le rôle de pilier de l'économie nationale comme l'ont voulu les dirigeants politiques. Les entreprises *actionnarisées*

sont principalement dans la petite industrie et les services tandis que les entreprises industrielles de taille restent à 100% de capitaux étatiques ou avec l'État comme actionnaire majoritaire.

**Graphique 5.2. : Nombre d'entreprises industrielles réparties par forme de propriété (1995-2001)**



Source : *Annales des statistiques 2002, Direction Générale des Statistiques du Viêt-nam*

Note : Pour des raisons de lisibilité, le nombre des entités de la forme hors étatique est présenté selon une échelle 1/100

À partir de 1995, nous assistons à des mesures de *désétatisation* de la sphère économique de la part des dirigeants politiques via la politique d'*actionnarisation* et le renforcement du cadre juridique pour encourager le développement du secteur *hors-étatique* (qualificatif utilisé par la direction nationale des statistiques vietnamienne). Toutefois, la progression en termes de nombre d'entreprises dans les différentes catégorisations de statut d'entreprise (tableau 5.28.) et celle en termes de valeur de production du secteur (tableau 5.29.) ne vont pas dans le même sens. Si le nombre d'entités de production industrielle de la forme de propriété hors étatique connaît une croissance par rapport à celui du secteur étatique, la valeur de production de ces premières reste largement inférieure à celle enregistrée par le secteur étatique. Cette différence résulte de la taille des secondes et des domaines d'expertise dits stratégiques qui restent encore le territoire privilégié des entreprises étatiques. Même au sein du secteur étatique, la restructuration par élimination des maillons faibles se traduit plus concrètement dans la population des entreprises étatiques du niveau hiérarchique local.

**Tableau 5.27. : Nombre d'entités de production industrielle par forme économique (1995-2001)**

Plan quinquennal	6 <sup>e</sup> plan quinquennal						2001
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	
<b>Forme économique avec capitaux vietnamiens</b>	<b>614 935</b>	<b>625 589</b>	<b>617 139</b>	<b>592 067</b>	<b>617 239</b>	<b>653 905</b>	<b>683 871</b>
<b>Forme étatique</b>	<b>1 958</b>	<b>1 879</b>	<b>1 843</b>	<b>1 821</b>	<b>1 786</b>	<b>1 633</b>	<b>1 541</b>
- gestion centrale	549	557	560	575	583	573	559
- gestion locale	1 409	1 322	1 283	1 246	1 203	1 060	982
<b>Forme hors étatique</b>	<b>612 977</b>	<b>623 710</b>	<b>615 296</b>	<b>590 246</b>	<b>615 453</b>	<b>652 272</b>	<b>682 330</b>
- entreprise collective				967	1 090	1 179	1 256
- entreprise privée <sup>1</sup>				4 347	4 181	4 193	4 560
- entreprise individuelle				583 352	608 314	644 113	672 284
- entreprise hybride				1 580	1 868	2 787	4 230
<b>Forme économique avec participation des capitaux étrangers</b>	<b>439</b>	<b>540</b>	<b>666</b>	<b>881</b>	<b>959</b>	<b>1 063</b>	<b>1 449</b>
<b>Total</b>	<b>615 374</b>	<b>626 129</b>	<b>617 805</b>	<b>592 948</b>	<b>618 198</b>	<b>654 968</b>	<b>685 320</b>

Source : Annales des statistiques 2002, Direction Générale des Statistiques du Viêt-nam

Note : explications extraites de « Réforme et transformation du système économique vietnamien 1979-2002 », Paquet, 2004, p.48 et 187

**Entreprise collective** : "(...)La propriété collective, qui correspond aux coopératives, est très répandue au Viêt-nam, puisqu'elle est dominante dans l'agriculture. Cette forme de propriété n'a de collectif que le nom. Dans la pratique, les coopératives sont insérées dans la hiérarchie bureaucratique (à lire p. 69) et fonctionnent comme des entreprises étatiques. On y retrouve la même répartition des droits de propriété."

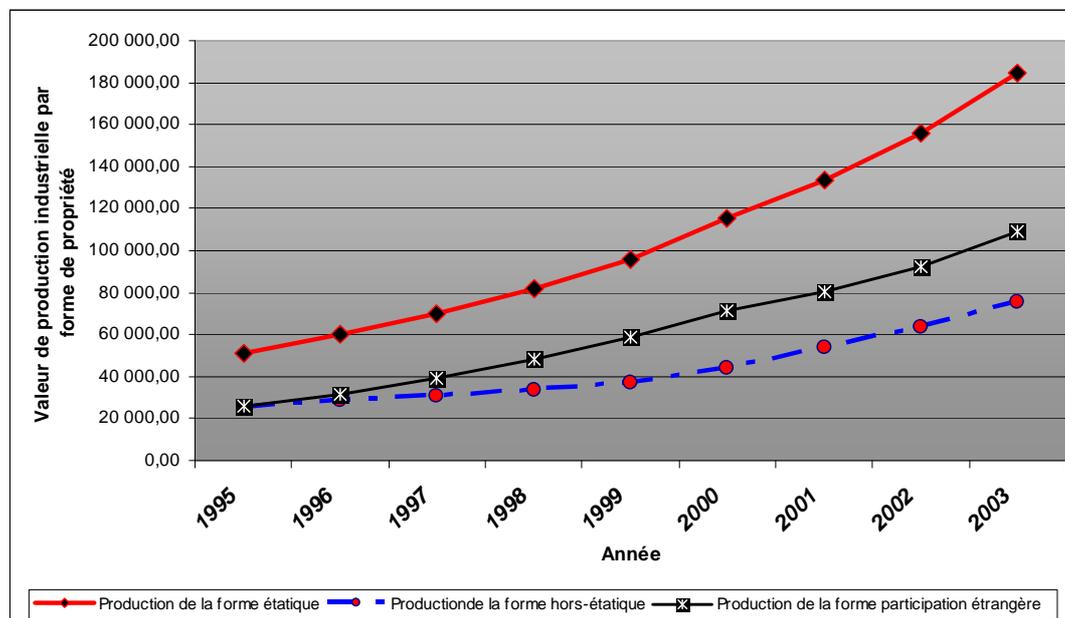
**Entreprise privée, entreprise individuelle** : "(...)Dans les pays socialistes, on opère souvent une distinction entre propriété privée individuelle et propriété capitaliste, qui concerne les entreprises qui embauchent des salariés. Dans les statistiques vietnamiennes, les deux types de propriété sont souvent traités séparément. En pratique, du point de vue de la propriété, il n'y a pas de différence entre une entreprise familiale et une entreprise privée (à responsabilité limitée) gérée par le propriétaire. Dans la mesure où le propriétaire est responsable de toutes les pertes de son entreprise, il possède dans ce cas également les trois types de droits"

**Entreprise hybride** : "(...)les organisations créées par un syndicat, par l'Armée ou par le comité populaire d'un village. Selon les situations, elles se présentent comme des entreprises étatiques (pour obtenir un terrain, par exemple) ou comme des entreprises privées (dans leurs relations avec des étrangers). Elles portent souvent le nom de centre (en vietnamien 'trung tâm') et sont fréquentes dans le commerce, la formation ou le tourisme" (Venard, 1997, pp. 51-52, cité par Paquet, p. 187)<sup>104</sup>

<sup>1</sup> : À défaut d'explication dans les annales statistiques, nous pensons que les entreprises actionnarisées sont classées en catégorie entreprise privée sous nous nous référons à la loi sur les sociétés étatiques (1995).

<sup>104</sup> Cf. l'exemple de cette "compagnie" créée en 1981 par un district de la plaine des Joncs (Colliot, 1993, pp. 21-22). Elle avait au début le statut d'une "coopérative de commerce", en charge du conseil aux autres coopératives du district. Elle se transforme, en 1983, en une entreprise de commerce à part entière, sous le nom de "station commerciale des coopératives de communes". En 1988, elle devient la « compagnie de commerce des coopératives du district », spécialisé dans les activités de commerce de gros et la collecte de l'épargne (50% des bénéfices va au budget du district, le reste est utilisé pour le fonctionnement et l'augmentation du capital).

**Graphique 5.3. : Production industrielle par forme de propriété 1995-2003)**



Sources : Annales des statistiques 2002, direction générale des statistiques du Viêt-nam  
Enquêtes sur les entreprises des années 2001, 2002, 2003, 2004 réalisées par la direction générale des statistiques

Les données statistiques de la production industrielle sur la période entre 1995 et 2003 montrent une nette amélioration de production de la part des entreprises du secteur hors étatique avec une progression annuelle largement supérieure (19%) à celle des entreprises étatiques (15%) (tableau ci-dessous 5.29.).

**Tableau 5.28. : Valeur de production industrielle en fonction de la forme économique (base de calcul: prix de référence de 1994)**

*Unité: milliards de VN Dong*

Base de calcul prix de référence de 1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
<b>Total</b>	<b>103 374,70</b>	<b>118 096,60</b>	<b>134 419,70</b>	<b>151 223,30</b>	<b>168 749,40</b>	<b>198 326,10</b>	<b>227 342,40</b>	<b>261 092,40</b>	<b>302 990,10</b>
<b>Taux de progression</b>		<b>+14%</b>	<b>+14%</b>	<b>+13%</b>	<b>+12%</b>	<b>+18%</b>	<b>+15%</b>	<b>+15%</b>	<b>+16%</b>
<b>Forme économique avec capitaux vietnamiens</b>	<b>77 441,50</b>	<b>86 534,70</b>	<b>95 541,90</b>	<b>102 864,80</b>	<b>110 234,90</b>	<b>127 041,10</b>	<b>147 081,40</b>	<b>168 593,80</b>	<b>193 773,60</b>
<b>Taux de progression</b>		<b>+12%</b>	<b>+10%</b>	<b>+8%</b>	<b>+7%</b>	<b>+15%</b>	<b>+16%</b>	<b>+15%</b>	<b>+15%</b>
<b>Forme économie étatique</b>	<b>51 990,50</b>	<b>58 165,60</b>	<b>64 473,90</b>	<b>69 462,50</b>	<b>73 207,90</b>	<b>82 897,00</b>	<b>93 434,40</b>	<b>105 119,40</b>	<b>118 448,30</b>
		<b>+12%</b>	<b>+11%</b>	<b>+8%</b>	<b>+5%</b>	<b>+13%</b>	<b>+13%</b>	<b>+13%</b>	<b>+13%</b>
Centrale	33 920,40	38 411,00	42 215,10	45 677,20	48 395,30	54 962,10	62 118,90	69 640,10	78 693,80
Locale	18 070,10	19 754,60	22 258,80	23 785,30	24 812,60	27 934,90	31 315,50	35 479,30	39 754,50
<b>Forme économie hors-étatique</b>	<b>25 451,00</b>	<b>28 369,10</b>	<b>31 068,00</b>	<b>33 402,30</b>	<b>37 027,00</b>	<b>44 144,10</b>	<b>53 647,00</b>	<b>63 474,40</b>	<b>75 325,30</b>
		<b>+11%</b>	<b>+10%</b>	<b>+8%</b>	<b>+11%</b>	<b>+19%</b>	<b>+22%</b>	<b>+18%</b>	<b>+19%</b>
Collective	650,00	684,40	751,20	858,80	1 075,60	1 334,00	1 575,10	1 667,60	1 680,60
Privée	6 610,10	8 707,30	10 613,10	11 716,70	13 968,40	19 377,80	27 115,40	34 098,10	38 438,90
Individuelle	18 190,90	18 977,40	19 703,70	20 826,80	21 983,00	23 432,30	24 956,50	27 708,70	35 205,80
<b>Forme économique avec participation des capitaux étrangers</b>	<b>25 933,20</b>	<b>31 561,90</b>	<b>38 877,80</b>	<b>48 358,50</b>	<b>58 514,50</b>	<b>71 285,00</b>	<b>80 261,00</b>	<b>92 498,60</b>	<b>109 216,50</b>
<b>Taux de progression</b>		<b>+22%</b>	<b>+23%</b>	<b>+24%</b>	<b>+21%</b>	<b>+22%</b>	<b>+13%</b>	<b>+15%</b>	<b>+18%</b>

Sources : Annales des statistiques 2002, direction générale des statistiques du Viêt-nam

Enquêtes sur les entreprises des années 2001, 2002, 2003, 2004 réalisées par la direction générale des statistiques

À la différence du secteur étatique, la population des entreprises privées est hétérogène et connaît un taux d'échec et de disparition très élevé.

*"Il est possible de distinguer deux catégories d'entreprises dont les profils sont très distincts : d'un côté une petite partie d'entreprises (1/4 à 1/3) très performantes, dont la valeur ajoutée a progressé de plus de 10% par an entre 1991 et 1997 ; de l'autre, une majorité d'entreprises (45% à 65%) avec des performances très médiocres et une diminution régulière des résultats, qui ont conduit à des fermetures. Les entreprises gagnantes ne se distinguent pas par une activité particulière, par une forme d'entreprise, par une région d'implantation ou par une taille critique. La qualité première des firmes qui réussissent est la capacité d'adaptation, l'aptitude à changer de forme d'entreprise, d'activité, de lieu, d'outillage, de clients, etc. Les compétences managériales du dirigeant sont donc fondamentales." (Paquet, 2004, p. 247).*

Les causes de ce taux d'échec au sein de cette population sont certes sa faible performance économique mais aussi le manque de compétences des gérants fondateurs.

Néanmoins, le secteur privé a enregistré des avancées satisfaisantes à partir de 1999. Les données statistiques du tableau 5.30. ci-dessous soulignent une évolution dans la création de nouvelles entreprises dans le secteur hors étatique.

**Tableau 5.29. : Nombre d'entreprises de production et de commerce par forme économique et forme de propriété (2000-2003)**

	Nombre d'entreprises			
	31/12/2000	31/12/2001	31/12/2002	31/12/2003
<b>1. Forme économique étatique</b>	<b>5 759</b>	<b>5 355</b>	<b>5 364</b>	<b>4 845</b>
- gestion centrale	2 067	1 997	2 052	1 898
- gestion locale	3 692	3 358	3 312	2 947
<b>2. Forme économique hors étatique</b>	<b>35 004</b>	<b>44 314</b>	<b>55 236</b>	<b>64 526</b>
- entreprise collective	3 237	3 646	4 104	4 150
- entreprise privée	20 548	22 777	24 794	} 60 376
- compagnie mixte	4	5	24	
- SARL	10 458	16 291	23 485	
- Société par actions avec participation de l'État	305	470	557	
- Société par actions sans participation de l'État	452	1 125	2 272	
<b>3. Forme économique avec participation étrangère</b>	<b>1 525</b>	<b>2 011</b>	<b>2 308</b>	<b>2 641</b>
- 100% de capitaux étrangers	854	1 294	1 561	1 869
- Société de joint-venture avec partenaire étranger	671	717	747	772
<b>Total des entreprises de production et de services</b>	<b>42 288</b>	<b>51 680</b>	<b>62 908</b>	<b>72 012</b>

Source : Enquêtes sur les entreprises des années 2001, 2002, 2003, 2004 réalisées par la direction générale des statistiques

Note : les entreprises individuelles ne semblent pas figurer dans le panel des enquêtées, ce qui expliquerait les données quantitatives faibles du nombre des entreprises de la forme hors étatique par rapport aux statistiques sur un seul secteur, l'industrie que nous avons présentées précédemment.

Les entreprises privées nouvellement créées en 2000 diffèrent de beaucoup des entités privées du début des années 1990 qui étaient de petites structures simples à faible investissement visant à fournir des revenus complémentaires. Les nouvelles entreprises privées sont de taille plus grande et plus intensive en termes de capital, grâce au développement économique au niveau national, à l'amélioration du niveau de vie et surtout au renforcement du cadre juridique qui protège les intérêts des investisseurs privés. Nous pourrions dire que l'économie vietnamienne au début du

XXI<sup>e</sup> siècle assiste à un fort développement du secteur privé et à un renforcement du secteur étatique.

Comme nous ne disposons pas d'autres informations financières économiques telles que la part de capitalisation du secteur hors étatique par rapport au secteur étatique, les dettes, la taille en termes d'effectif salariés, les investissements etc. nous ne pouvons pas pousser plus loin nos hypothèses. Toutefois, nous pensons que le secteur étatique, en dépit d'une croissance forte et dynamique, ne pourrait pas encore se mesurer avec le secteur étatique ni en termes de capitaux investis, ni en termes de progrès technologique. Toutefois, si nous portons notre regard sur toute la période entre 1976 et 1995, il faut reconnaître que le secteur économique hors étatique a fortement progressé.

#### **5.4.3. La rénovation du secteur bancaire vietnamien**

Le secteur bancaire vietnamien est encore marqué par les héritages de la monobanque de la période de l'économie centralisée. Entre 1995 et 2003, à l'instar des autres secteurs, le secteur bancaire assiste aussi à l'émergence des banques non-étatiques mais le secteur des banques commerciales étatiques détient toujours un rôle prédominant, car la politique monétaire reste toujours sous contrôle strict de l'État. En 2003, les crédits accordés par les banques étatiques représentent encore plus des trois quarts du volume global des crédits. Les marchés du crédit ou du dépôt restent toujours sous surveillance et ne s'ouvrent pas encore totalement à la concurrence (Paquet, 2004).

Les entreprises, qu'elles soient étatiques ou privées, sont traitées sur le même plan d'égalité bien que les premières bénéficient encore de certaines obligations allégées par rapport aux secondes, par exemple à propos des nantissements. Un de nos interviewés nous a expliqué que les entreprises étatiques n'ont pas d'obligation de déposer des actifs comme hypothèques pour leurs emprunts, l'objet d'hypothèque est la notoriété de l'entreprise, en d'autres termes l'État qui est le garant en dernier ressort. Cette forme de garantie est l'héritage de l'économie centralisée. (RC 4 et RC 5).

A côté du réseau des banques vietnamiennes étatiques et hors étatiques, il faut aussi compter avec la participation des banques étrangères.

Avec la diversification des organisations bancaires, le marché financier vietnamien connaît un fort développement à partir de 1999. Ce processus de développement du secteur financier aboutit à l'ouverture d'une première bourse de valeurs vietnamienne à Hô Chi Minh ville en 2000.(même si la décision de création d'une bourse de valeurs datait de 1998).

À l'issue de l'analyse des changements importants qui ont marqués la période entre 1995 et 2003, nous pouvons en reprenant les caractéristiques institutionnelles de Paquet (tableau 5.31.), proposer une synthèse des caractéristiques de l'économie vietnamienne pour la période de 1995 à 2003 que nous qualifions de système économique de type capitaliste (tableau 5.32.).

**Tableau 5.30. : Caractérisation du système économique vietnamien en 2002 selon Paquet (2004)**

<b>Régime politique en 2002</b>		<b>Autoritarisme</b> (Idéologie réformatrice défendant la coordination par le marché et des formes variées de propriété)
<b>Régime de propriété</b>		<b>Formes de propriété variées avec domination de la propriété non-étatique</b>
Forme de propriété dominante par secteur	Propriété publique	Services publics, défense, sécurité et entreprises « stratégiques »
	Propriété privée	Les autres organisations économiques
<b>Mixte de coordination</b>		<b>Coordination dominante par le marché</b>
Répartition des formes de coordination	Marché (différents types)	Dominant
	État	Régulation par les instruments macroéconomiques
	Réseau	Fréquent entre les entreprises privées
<b>Système économique</b>		<b>Capitalisme autoritaire post-socialiste</b>

Source : Paquet, 2004, p.286

Tableau 5.31. : Notre synthèse des caractéristiques économiques de la période 3 (1995 – 2003)

<i>Régime politique en 2003</i>	<b>Autoritarisme</b> (Idéologie réformatrice défendant la coordination par le marché et des formes variées de propriété)
<i>Formes de propriété</i>	<b>Formes de propriété variées avec domination de la propriété non-étatique</b>
<i>Mixte de coordination</i>	<b>Coordination dominante par le marché</b>
<b>1. Politique économique du PCV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Libéralisation des secteurs non stratégiques et ouverture économique à l'international</li> <li>- Mise en place d'une économie de marché</li> <li>- Candidature à l'Organisation mondiale du commerce</li> </ul>
<b>2. Degré d'ouverture des marchés</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Libéralisation des marchés sur des produits non stratégiques</li> <li>- Règles de concurrence incomplètement <i>fair play</i> (des mesures de protection du secteur étatique)</li> </ul>
<b>3. Forme dominante des prix</b>	- Prix de marché avec des systèmes de régulation (en cas de nécessité)
<b>4. Forme dominante de gouvernement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomie financière aux entreprises étatiques</li> <li>- Recherche de la maximisation de l'utilisation des capitaux investis</li> <li>- Objectif de part de marché et de rentabilité économique</li> </ul>
<b>5. Forme dominante de financement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Capitaux étatiques pour les entreprises étatiques, JV et participation de l'État dans les autres formes d'entreprise et ODA en provenance des institutions internationales (emprunts étatiques)</li> <li>- Capitaux privés des locaux et capitaux privés étrangers (JV)</li> <li>- Crédits bancaires (réglementés)</li> <li>- Ouverture des bourses de valeurs à Hồ Chí Minh Ville et à la capitale Hà Nội (mais encore peu développées)</li> </ul>
<b>6. Forme dominante de propriété des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Restructuration du secteur étatiques et création des "<i>general corporations</i>" étatiques pour renforcer le secteur étatique dans les domaines jugés stratégiques</li> <li>- Généralisation des "<i>actionnarisations</i>" des anciennes SOE</li> <li>- Développement du secteur privé en nombre et en volume de capitaux investis et en contribution dans la production sociale brute</li> </ul>
<b>7. Forme dominante de répartition du profit</b>	- Les règles de répartition du profit des entreprises sont conditionnées par la réglementation financière et fiscale de l'État (cf. chapitre 6 : histoire de la comptabilité)
<b>Idéal-type de système économique</b>	<b>Capitalisme</b>

### ***Conclusion – Résumé du chapitre 5***

Le récit de synthèse dans le chapitre 5 relate les périodes et datations principales des transformations de l'économie vietnamienne et de l'évolution du monde des entreprises depuis la réunification des deux Viêt-nam (1976) jusqu'en 2003 (date limite de notre étude).

Ce chapitre nous a fourni un tableau caricatural de l'évolution de l'économie vietnamienne entre 1976 et 2003 avec mettant l'accent sur les aspects suivants :

- La politique économique nationale préconisée par le PCV,
- Le degré d'ouverture des marchés qui se traduit au travers des mesures visant à décentraliser les marchés, à libérer les prix, à promouvoir les règles propres aux marchés, à la diversification des différentes formes de propriété etc.
- Le mode de coordination de l'économie nationale et le rôle de l'État dans la sphère économique,
- Les sources de capitaux principales investies dans les entreprises,
- Les modes de répartition du surplus dégagé par les activités économiques.

Le récit est découpé en trois périodes qui sont ponctuées par des événements clés qui nous retracent la trajectoire de la transition économique vietnamienne entre 1976 et 2003. En guise de résumé, nous proposons maintenant un tableau de synthèse (tableau 5.33.) avec, aux deux extrémités, les deux idéaux-types des deux systèmes économiques de type communisme (encadré 1.4) et capitaliste (encadré 2.3).

Le tableau de synthèse (5.33.) permet, d'une part de visualiser le processus de la transition économique vietnamienne et, d'autre part, de procéder à un rapprochement entre l'image réelle de l'économie vietnamienne en 2003 et l'image idéale d'un système de type capitaliste (encadré 2.3). Les dissemblances, inévitables, car l'idéal-type est par définition irréel, servent de repère critique dans notre étude de la transition comptable (chapitre 6).

Tableau 5.32. : Synthèse du processus de transition économique vietnamienne (1975 – 2003)

Idéal-type économique : Communisme	TRANSITION ÉCONOMIQUE VIETNAMIENNE (1976 – 2003)			Idéal-type économique : Capitalisme
	Généralisation du socialisme classique dans le RSVN  (1976 – 1979)	Système économique dual mixte plan marché :  Formes émergentes d'un système économique de type capitalisme  (1979 – 1995)	Système économique de type capitaliste  (1995 – 2003)	
1.EC Domination du plan : planification centralisée de l'allocation des ressources de production et des objectifs de production	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réalisation des objectifs quantitatifs de production du plan en contrepartie des allocations en ressources budgétaires</li> <li>- Budgets étatiques sur approbation des plans de production</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objectif de volume de production et rentabilité économique</li> <li>- Ouverture du capital des anciennes entreprises aux cadres et personnel et à des investisseurs extérieurs. Mais l'État reste actionnaire</li> <li>- Sources de capitaux privés (individuels) ou crédits bancaires (pas encore de marchés boursiers)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objectif de part de marché et de rentabilité économique</li> <li>- Capitaux étatiques pour les entreprises étatiques, JV</li> <li>- Capitaux privés des locaux et capitaux privés étrangers (JV)</li> <li>- Crédits bancaires (réglementés)</li> <li>- Ouverture des bourses de valeurs à Hồ Chí Minh Villelet à la capitale Hà nội</li> </ul>	1.EK Système économique fondé sur le capital décrit comme un circuit d'auto expansion illimité A – M – A'
2.EC Esprit du communisme : utilisation efficiente des ressources de production disponibles dans l'économie nationale et redistribution égalitaire au sein de la nation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nature et caractéristiques des produits fixées par les instances de tutelle</li> <li>- Destinataires de la production prédéterminés par le Plan national</li> <li>- Approvisionnements assurés par les organes habilités de l'administration</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomie financière aux entreprises étatiques</li> <li>- Recherche de la maximisation de l'utilisation des capitaux investis</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomie financière aux entreprises étatiques</li> <li>- Recherche de la maximisation de l'utilisation des capitaux investis</li> </ul>	2.EK La dynamique de l'accumulation du capital oriente l'activité économique
3.EC – Une seule forme d'entreprise : entreprise financée, gérée et exploitée par l'État – Une seule forme de propriété : propriété collective de tous les moyens de production	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compagnies industrielles étatiques (sigle SOE)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Transformation du secteur étatique via les fusions, les <i>actionnarizations</i> des anciennes SOE</li> <li>- Renforcement du cadre juridique sur les sociétés : loi sur les entreprises privées, loi sur les compagnies, loi sur la faillite, loi sur les SOE</li> <li>- Intégration d'une grande partie de l'économie informelle</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Restructuration du secteur étatiques et création des "<i>general corporations</i>" étatiques pour renforcer le secteur étatique dans les domaines jugés stratégiques</li> <li>- Généralisation des "<i>actionnarizations</i>" des anciennes SOE</li> <li>- Développement du secteur privé en nombre et en volume de capitaux investis et en contribution dans la production sociale brute</li> </ul>	3.EK La propriété privé du capital et l'appropriation par les propriétaires de la firme capitaliste du surplus dégagé  Une variété de formes de sociétés financées par du capital d'origine diverse : individuelle, institutionnelle ou mixte

TRANSITION ÉCONOMIQUE VIETNAMIENNE (1976 – 2003)				
Idéal-type économique : Communisme	Généralisation du socialisme classique dans le RSVN  (1976 – 1979)	Système économique dual avec mixte plan marché :  Formes émergentes d'un système économique de type capitalisme  (1979 – 1995)	Système économique de type capitaliste  (1995 – 2003)	Idéal-type économique : Capitalisme
4. EC Un seul groupe social : chacun est travailleur-maître collectif des moyens de production – Le travail n'est pas une marchandise – Les revenus du travailleur sont composés du salaire monétaire et des services délivrés au profit du travailleur et de sa famille.	<i>Notion de revenus (Cf. chapitre 6)</i>	<i>Notion de revenus (Cf. chapitre 6)</i>	<i>Notion de revenus (Cf. chapitre 6)</i>	4. EK La relation salariale de la firme capitaliste et les deux populations : – détenteurs de capital – travailleurs salariés
5. EC Centralisation et des échanges commerciaux et prix d'échange fixé bureaucratiquement Environnement économique supposé sans risque	- Centralisation des marchés : le plan se substitue aux marchés - Économie marchande informelle non comptabilisée - Prix fixés par la commission nationale des prix et imposés aux agents économiques	- Libéralisation des marchés sur des produits non stratégiques - Prix de marché sous surveillance des instances étatiques - Pas encore de marchés boursiers	- <i>Prix de marché avec des systèmes de régulation en cas de nécessité</i> - Règles de concurrence pas totalement <i>fair play</i> (des mesures de protection du secteur étatique)	5. EK Les prix résultent des négociations entre l'offre et de la demande sur les marchés et déterminent le profit
6. EC Un pouvoir politique unique	- Renforcer la construction du socialisme dans le nord - Achever les fondements pour la transformation socialiste dans le sud - Rénover et développer les ressources existantes et construire de nouvelles entités de production dans l'industrie lourde - Réorganiser et améliorer la gestion de l'économie nationale (secteur étatique)	- Politique économique <i>đôi mồi</i> - Créer un nouveau système de gestion économique en considérant la planification comme le maillon central tout en respectant la comptabilisation économique socialiste conformément au principe de <i>démocratie centralisée</i>	- Volonté politique de promouvoir le système d'économie de marché - Candidature à l'Organisation Mondiale du Commerce - Mais soucieux de stabilité politique, économique et sociale d'où une ouverture modérée avec possibilité de contrôle en cas de nécessité	6. EK La séparation du politique de l'économique. L'État assure le rôle de régulateur, garant de la pérennité du capitalisme
	- <i>Système de prélèvements étatiques</i>	- <i>Les règles de répartition du profit des entreprises sont conditionnées par la réglementation financière et fiscale de l'État</i>	- <i>Les règles de répartition du profit des entreprises sont conditionnées par la réglementation financière et fiscale de l'État</i>	



ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES DE PARIS

Ecole Doctorale « Sciences de la Décision et de l'Organisation » - ED 471  
Equipe de Recherche GREGHEC - UMR 2959

**ÉVOLUTION DES FORMES COMPTABLES EN CONTEXTE DE  
TRANSITION ÉCONOMIQUE  
LE CAS DU VIÊT NAM**

**TOME 2/3**

THÈSE

présentée et soutenue publiquement le 16 juillet 2008  
en vue de l'obtention du

**DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION**

par

**Nhu Tuyên LÊ**

JURY

- Président du Jury :** **Monsieur Marc NIKITIN**  
Professeur  
Université d'Orléans – Faculté de Droit, Economie et Gestion
- Directeur de recherche :** **Madame Eve CHIAPELLO**  
Professeur  
École des Hautes Etudes Commerciales
- Rapporteurs :** **Monsieur Joël BROUSTAIL**  
Professeur des Universités  
Co-Directeur du Centre Franco Vietnamien de Gestion de HCMV
- Monsieur Jacques RICHARD**  
Professeur  
Université Paris IX Dauphine
- Suffragants :** **Monsieur Yuan DING**  
Professor of Accounting, China Europe International Business School  
CEIBS – SHANGHAI
- Monsieur Patrick GILBERT**  
Professeur  
I.A.E. de Paris, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne



## Chapitre 6

# Évolution des formes de la comptabilité d'entreprise vietnamienne du communisme vers le capitalisme (1975 – 2003)

### Introduction

#### 6.1. Les comptabilités d'entreprise dans les deux Viêt-nam entre 1954 et 1975

- 6.1.1. La République démocratique du Viêt-nam (Nord) et l'adoption d'un système de comptabilité de type communiste
- 6.1.2. La République du Viêt-nam (Sud) et les comptabilités privées des entreprises (1956 – 1975)

#### 6.2. Les formes de la comptabilité communiste vietnamienne (1976-1986)

- 6.2.1. La définition de la comptabilité socialiste
- 6.2.2. La normalisation comptable, pierre angulaire de la planification centralisée
- 6.2.3. La normalisation comptable, procédé de contrôle de la gestion des entreprises
- 6.2.4. Le compte consommations et la détermination du bénéfice d'exploitation
- 6.2.5. Le compte bénéfices et pertes et la notion de profit
- 6.2.6. La politique sur les biens fixes et les amortissements
- 6.2.7. Les rapports comptables et les destinataires
- 6.2.8. Le système de contrôle et d'examen des comptes annuels des compagnies étatiques

#### 6.3. La consolidation de la comptabilité communiste et l'autonomie financière des entreprises étatiques (1986 – 1994)

- 6.3.1. Le renforcement du cadre de normalisation comptable et l'octroi d'autonomie financière aux compagnies étatiques
- 6.3.2. Les modifications dans la présentation du tableau récapitulatif des biens
- 6.3.3. Les modifications dans la politique des biens fixes et des amortissements
- 6.3.4. L'autonomie financière et les prélèvements sur les fonds budgétaires
- 6.3.5. L'introduction de la notion de revenus et la nouvelle présentation du document résultat économique
- 6.3.6. Une reconnaissance institutionnelle pour le poste de chef comptable

#### 6.4. Vers une comptabilité modernisée à l'internationale sous l'égide de l'État (1995 – 2003)

- 6.4.1. Le renforcement du droit des affaires et le régime de comptabilité d'entreprise (1995)
- 6.4.2. Le principe d'entité comptable et la nouvelle présentation du bilan comptable
- 6.4.3. La nouvelle forme de l'actif
- 6.4.4. Les problématiques des charges déductibles dans le calcul du résultat comptable
- 6.4.5. La notion de profit et les règles de répartition
- 6.4.6. La modernité à l'occidentale et les standards comptables vietnamiens
- 6.4.7. La création des associations professionnelles de comptabilité
- 6.4.8. L'émergence de l'activité d'audit comptable indépendant
- 6.4.9. L'harmonisation avec les normes comptables internationales et la loi sur la comptabilité (2003)

### Conclusion – Résumé du chapitre 6



## **Chapitre 6. Évolution des formes de la comptabilité d'entreprise vietnamienne du communisme vers le capitalisme (1975 – 2003)**

### ***Introduction***

Le chapitre 5 nous a offert un tableau en relief d'évènements et de faits qui ont ponctué l'évolution politique, sociale et économique du Viêt-nam tout au long de la seconde moitié du XX<sup>e</sup> siècle. Cette longue période (1954 – 2003) est marquée par des événements politiques et des réformes économiques dont certaines étaient, initialement, des tentatives de correction des dysfonctionnements de l'économie centralisée et planifiée, mais qui, a posteriori, apparaissent comme préparant le terrain économique pour le passage du système d'économie structurée autour d'un Plan au niveau national vers un modèle d'économie coordonnée par les marchés (chapitre 5).

La littérature sur les réformes comptables en contexte de transition post communiste (chapitre 3) est unanime sur le fait que les processus de transition dans tous les pays en question sont accompagnés de transformation des modes de comptabilisation (dont la comptabilité d'entreprise). Ces réformes peuvent être de nature, de contenu et d'ampleur très variés dans leur déroulement dans le temps et d'un pays à un autre. Les thèmes traités dans ces travaux portent souvent sur un ou des changements tels que les objectifs de la comptabilité d'entreprise, les normes d'un justificatif comptable, les formats et contenus des livres comptables, la nomenclature des comptes, les enregistrements comptables, les principes, les méthodes de calcul et d'évaluation, la révision des notions comptables existantes ou la création de nouvelles, les règles de détermination du coût de revient des produits, les règles de répartition des bénéfices et leur usage, les règlements des dettes, le traitement des pertes, les formats des rapports financiers, l'adoption des directives européennes et/ou des normes comptables internationales, la publication d'une loi sur la comptabilité ou l'émergence des associations professionnelles etc... Rares sont les travaux qui adoptent une vision plus systémique des réformes de la comptabilité post-communiste.

L'hypothèse, largement considérée par les économistes et les auteurs sur les économies en transition, selon laquelle les réformes comptables ne sont que des manifestations sous jacentes des réformes économiques, constitue l'un des postulats quasi-implicites de la plupart des

études sur les réformes de la comptabilité d'entreprise dans les économies post-communistes. Cependant, nous aimerions, dans notre travail, attirer l'attention sur deux points : premièrement, les changements observés dans le domaine de la comptabilité ne peuvent pas tous être attribués au processus de passage vers le capitalisme ; et deuxièmement, la transition comptable n'est pas une trajectoire linéaire, parallèle et indépendante de celle de la transition économique. Ces deux trajectoires sont imbriquées l'une dans l'autre. Elles entretiennent des relations d'influence mutuelle. La comptabilité, selon notre conception, un ensemble de formes de représentation des réalités économiques collectivement et socialement partagées évoque non seulement l'aspect technique et réglementaire de la comptabilité, mais aussi la façon de représenter l'entreprise, ses activités économiques et l'économie par les Comptables. Or qui dit représentation dit objet et sujet. Ici la représentation sociale et collective au travers de la comptabilité concerne l'objet économique et le sujet collectif que sont les personnes productrices ou utilisatrices de l'information comptable. La transformation des formes comptables dans le cadre de la transition économique signifie la transformation des modes de représentation de l'économie, des façons de penser l'économie chez les Comptables et les personnes qui utilisent l'information comptable. Nous pensons que les nouvelles formes comptables, en prenant racine dans la nouvelle économie, fournissent de nouveaux repères, de nouveaux critères et formatent les représentations sociales de l'économie et par ce fait introduisent ce que Bryer (2000) appelle la "*mentalité calculatoire*" spécifique d'un système économique. Cet argument, selon nous, ne fait que renforcer l'hypothèse générale qui consiste à dire que quand l'économie change, la comptabilité la suit.

Dans cet esprit, en travaillant avec des idéaux-types de comptabilité, nous essayons d'aller au-delà de l'aspect technique et réglementaire de la comptabilité pour interpréter la signification économique que véhicule chacune des caractéristiques d'une comptabilité-type. En effet, notre objet d'étude est la comptabilité de type communiste ou de type capitaliste qui est définie comme un ensemble de caractéristiques que nous qualifions de *formes comptables*, nous permettant de reconnaître une comptabilité-type et de la distinguer d'une autre. C'est la raison pour laquelle, la distinction à l'occidentale entre comptabilité financière (destinée aux tiers) et comptabilité de gestion (destinée à la gestion de l'entreprise) n'est pas prise en compte dans notre travail parce que celle-ci ne traduit pas une caractéristique spécifique des systèmes économiques étudiés et qu'elle révèle plutôt des divergences en termes de "*représentation technique du cycle de production*" (Richard, 2000). Les deux objectifs

principaux de ces deux branches de la comptabilité sont inhérents à toute comptabilité, qu'elle soit communiste ou capitaliste.

Notre étude empirique sur le cas du Viêt-nam consiste à faire émerger les *formes comptables* qui sont appelées à se transformer et dont les transformations s'avèrent indispensables pour l'introduction d'un nouvel ordre économique de type capitaliste.

D'une part, cette étude empirique nous permet de reconfirmer l'hypothèse des études précédentes selon laquelle les réformes comptables et économiques sont indissociables et indissociées et, de l'autre de déterminer quelles formes comptables évoquées dans la littérature sur les réformes de la comptabilité en contexte de transition économique sont effectives sur le terrain vietnamien. Nous ne sommes pas dans une démarche de validation des hypothèses. Celles sur les changements de la comptabilité d'entreprise émanant de la littérature nous servent de guide dans l'analyse et l'interprétation des réformes comptables et économiques vietnamiennes.

La démarche par *idéal-type* nous donne cette liberté de concevoir la transformation des caractéristiques ou des *formes comptables* – composantes d'une comptabilité-type – comme processus de transformation du système en lui-même et de nous permettre d'étudier des formes en cours de transformation observées tout au long du processus de transition.

Ce chapitre a pour objectif de faire apparaître *les formes comptables* considérées comme *incontournables* caractérisant le processus de la transition économique dans les anciens pays communistes, en d'autres termes le passage d'un système économique de type communiste vers un système de type capitaliste. Notre travail consiste à montrer que les réformes comptables dans la transition économique au Viêt-nam sont constituées d'une suite de transformations des formes de la comptabilité d'entreprise communiste traduisant la réalité économique en mutation, qui, à l'issue du processus, prendraient les formes d'une comptabilité que nous qualifions de comptabilité capitaliste.

Les différentes formes de comptabilité qui sont étudiées dans ce chapitre sont celles décrites dans les manuels comptables ou prescrites dans les documents officiels publiés par les instances gouvernementales vietnamiennes. Il ne s'agit pas ici d'étudier les *pratiques comptables*<sup>105</sup> car ceci s'avèrerait difficilement envisageable dans un pays comme le Viêt-nam. De plus notre problématique ne consiste pas à détecter les différences entre pratiques et normes. Si nous nous intéressons aux rapports comptables publiés par les entreprises, c'est parce que ceux-ci nous permettent d'avoir des éclairages sur le contenu des textes

---

<sup>105</sup> Par "pratiques comptables" nous entendons la comptabilité telle qu'elle est appliquée dans les comptes et dans les livres des entreprises.

réglementaires comptables qui ne sont pas toujours clairs et explicites. Parlant de pratique, la question n'est pas de savoir si les nouvelles réglementations comptables sont effectivement appliquées, mais plutôt comment celles-ci sont perçues et acceptées par la communauté des comptables qui pourraient les mettre en application ou non parce que la *ré-forme* de la comptabilité ne pourrait se faire que par voie de socialisation de ses nouvelles formes, donc avec les membres de la communauté des comptables.

Nous n'avons pas l'ambition et nous n'en serions pas capables de faire une étude exhaustive des changements. Les pistes que nous allons explorer sont celles qui sont identifiées comme les caractéristiques types des deux comptabilités communiste et capitaliste. Pour des raisons techniques spécifiques au terrain vietnamien, les matériaux collectés par la voie de la recherche documentaire ne sont pas suffisants pour reconstituer les différentes périodes de l'histoire de la comptabilité vietnamienne que nous souhaitons étudier (1975 – 2003). C'est pourquoi nous sommes obligée d'avoir recours à d'autres sources d'information. L'étude documentaire est complétée et étayée par des "*ré-cits de faits*" recueillis auprès des témoins vivants de l'histoire comptable vietnamienne.

Avec une approche historique, nous allons, dans une première section (§ 6.1.), faire un état des lieux des comptabilités dans les deux états du Viêt-nam avant la réunification (avant 1975), puis, dans une deuxième section (§ 6.2.), présenter la comptabilité d'entreprise de type soviétique introduite en RDV en 1961, généralisée, par la suite, dans tout le pays réunifié à partir de 1975. La troisième section (§ 6.3.) sera consacrée à la première vague de la réforme comptable au travers des modifications de la comptabilité d'entreprise suite aux ajustements et aux assouplissements des règles de la planification centralisée qui reste, néanmoins, le mode de coordination dominant au sein de l'économie vietnamienne jusqu'en 1986. Enfin, l'étude des axes principaux de transformation de la comptabilité d'entreprise, qui ont accompagné le processus *évolutionnaire* de l'économie régie par un mode de coordination mixte plan et marché initiée au début des années 1990 vers une économie largement coordonnée par les marchés à partir de 1995, fera l'objet de la quatrième et dernière section (§ 6.4.).

Les changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise seront mis en perspective avec les transformations économiques caractérisant le passage du communisme vers le capitalisme que nous avons identifiées dans le chapitre précédent (chapitre 6) afin d'en

déduire l'évolution des significations économiques incarnées par ces nouvelles formes comptables et d'apporter les éléments de réponse à notre question de recherche:

**Dans quelle mesure les formes comptables traduisent-elles la transition économique vietnamienne ?**

Dans l'optique de présenter les transformations de la comptabilité d'entreprise dans leur environnement économique, social et politique, nous avons essayé de procéder à un phasage en étapes clés de la transition comptable sur la même logique du phasage de la transition économique. Nous avons tenu compte, d'une part des dates clés de la réglementation comptable vietnamienne et, d'autre part, des transformations qui traduisent la transition évolutionnaire économique d'un système économique de type communiste passant par une étape mixte plan marché pour arriver à un système économique de type capitaliste au Viêt-nam.

Le tableau 6.1. suivant nous présente une synthèse des correspondances chronologiques entre les étapes clés de la transition économique et comptable vietnamienne entre 1976 et 2003. Nous pouvons constater un décalage relatif en termes de temps au cours des deux premières phases de la transition avant le tournant décisif en 1995 sur le plan économique et comptable.

**Tableau 6.1. : Correspondances des étapes clés de la transition économique et comptable vietnamienne 1976 – 2003**

Année	Plan quinquennal	Étapes clés de la transition économique (Chapitre 5)	Étapes clés de la transition comptable (Chapitre 6)
1976	P2 : 1976 – 1980	§ 5.2. Généralisation du système économique de type communiste dans le nord dans tout le Viêt-nam réunifié (RSVN) (1976 – 1979)	§ 6.2. Les formes de la comptabilité communiste vietnamienne (1976 – 1986) Généralisation du Système Unifié des Comptes du nord (avec modifications 1975) - Priorité accordée au calcul du coût de revient complet des produits industriels. Application des prix administrés - Prélèvements étatiques : forme d'impôts obligatoires directs sur les entreprises étatiques - Régime des amortissements selon des taux fixes et décaissements des amortissements de retour au budget de l'État - Octroi des budgets de consommations. Dépenses strictement réglementées - Notion de résultat planifié. Résultat réalisé versus résultat planifié - Rapatriement en totalité du résultat réalisé au budget de l'État
1979	P3 : 1981 - 1985	§ 5.3. Un système économique de type dual (1979 – 1995) - Système économique dual avec plan et hors plan avec encore une <i>forte</i> prédominance du secteur étatique	- Modifications du système de prélèvements étatiques - Modifications du régime des amortissements et des règles de paiements des amortissements de retour au budget de l'État (une partie est laissée sous la gestion de l'entreprise étatique) - Modifications des règles de répartition du résultat comptable entre État, entreprise et personnel (Fonds pour le développement de l'activité de production et Fonds pour les œuvres sociales au profit du collectif du personnel)
1985 1986			
1987	P4 : 1986 - 1990	Proclamation de la politique <i>Đổi mới</i> - Système économique mixte plan marché avec prédominance du secteur étatique	§ 6.3. La consolidation de la comptabilité communiste et l'autonomie financière aux entreprises étatiques (1986 – 1994)
1988			
1989	P5 : 1991 – 1995	- Octroi de la l'autonomie financière aux entreprises étatiques - Émergence des joint-ventures entre un partenaire étatique et un investisseur étranger - Restructuration du secteur étatique	- Publication de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques (1988) : premier texte cadre sur la comptabilité de type communiste
1990			- Première étape de la réforme comptable : publication d'un nouveau système unifié des comptes (1989) • Nouvelle nomenclature des comptes • Modifications des formats de présentations des rapports comptables dont le bilan et le compte de résultat • Modifications du régime des amortissements et des règles de répartition du résultat
1991 1992 1994			Publication de la loi sur les entreprises privées et de la loi sur les compagnies - nouvelle constitution (1992) : reconnaissance de la propriété privée - Programme expérimental d' "actionnarisation" - Poursuite de la politique de restructuration du secteur étatique - Émergence du secteur privé

Année	Plan quinquennal	Étapes clés de la transition économique (Chapitre 5)	Étapes clés de la transition comptable (Chapitre 6)
<b>Tournant décisif de la transition vers le capitalisme</b>			
1995	Fin du P5 : 1991 - 1995	§ 5.4. Un système économique de type capitaliste (1995 – 2003)  <b>Politique d'intégration internationale explicite de la part du PCV et du gouvernement vietnamien :</b> - Adhésion à l'Association des nations du sud est asiatique (ANSEA) (1995) - Membre de l'AFTA - Adhésion à l'organisation mondiale du commerce (OMC) (2006)	§ 6.4. Vers une comptabilité modernisée à l'internationale - <b>Deuxième étape de la réforme comptable</b> : régime de comptabilité d'entreprise (RCE 1995)  <b>Changements en profondeur des formes comptables. Émergence d'une comptabilité de type capitaliste</b> • Nouvelle nomenclature des Comptes • Nouveaux principes de comptabilité capitaliste (entité, prudence, rattachement des charges aux produits etc.), • Nouvelles modifications des formats de présentations des rapports comptables dont le Bilan et le Compte de résultat • Nouvelles modifications du régime des amortissements et des règles de répartition du résultat • Émergence des comptes de provisions, des comptes sur les nouveaux types de transactions, des immobilisations incorporelles etc. • Création des <i>Vietnamese Accounting Standards</i> (VAS), etc.
1996	P6 : 1996 - 2000	- Libéralisation des marchés ( <i>sur des produits considérés non stratégiques</i> )	1998 : Membre de la Fédération Internationale de la Comptabilité (IFAC) et de la Fédération de la Comptabilité de l'ANSEA
1997		- Généralisation des <i>actionnarisation</i> - <i>Développement du secteur privé</i> - Renforcement du secteur étatique avec la création de grands groupes étatiques du nom de "General Corporations"	- <b>Deuxième étape de la réforme fiscale</b> : nouveaux impôts pour les entreprises en remplacement des anciens (votés en 1997, entrée en vigueur en 1999) <b>Nouvelles règles de répartition du surplus de l'entreprise</b> Dichotomie : <b>résultat économique versus résultat fiscal</b> • <b>Impôt sur les revenus</b> ( <i>pour remplacer l'ancien impôt sur les bénéfices</i> ) • <b>Taxe sur la valeur ajoutée</b> ( <i>pour remplacer l'impôt sur le chiffre d'affaires</i> )
1999		- Création d'une première bourse de valeurs à Hồ Chí Minh ville	• <b>Suppression de l'impôt sur les capitaux étatiques</b> ( <i>date indisponible</i> )
2000			
2001	P7 : 2001 - 2005		
2003			<b>Publication de la première loi sur la comptabilité d'entreprise (2003)</b> ( <i>inspirée des normes internationales de comptabilité</i> )

La première étape de la transition économique caractérisée par la généralisation du système économique de type communiste dans le Viêt-nam réunifié (§ 5.2) n'a duré réellement que quatre ans (1976 – 1979) et fut effectivement plus courte que celle de la généralisation des modes de comptabilisation de type communiste (§ 6.2.) qui a duré plus de dix ans (1976 – 1986<sup>106</sup>). Les problèmes économiques dus aux dysfonctionnements de la planification centralisée avaient obligé l'État vietnamien dès 1979 d'entreprendre des ajustements d'urgence pour remédier à la situation. Ces décisions d'ajustement n'avaient pas pour objectif de remettre en cause le système économique de type soviétique, ni son mode de coordination

<sup>106</sup> Si nous voulons être stricte il faut prolonger cette période jusqu'en 1988 qui est une année importante en termes de production des textes réglementaires comptables avec la publication de l'Ordonnance sur la comptabilité et les statistiques (1988). Comme la politique sur la comptabilité est tributaire de la politique économique du PCV et donc financière de l'État, nous avons retenu la date de 1986 – date de proclamation de la politique *Đổi mới* du PCV.

par le plan centralisée. Ceci explique le maintien des modes de comptabilisation de type soviétique pendant cette première étape (1976 – 1986).

La deuxième (§ 5.3. et § 6.3) est plus délicate pour distinguer les ajustements sur le plan économique et des modifications partielles de la comptabilité avec des révisions du mécanisme de détermination du coût de revient, des prix d'échange et des modes de répartition du surplus plus incitative entre l'État – propriétaire unique des entreprises étatiques et ces dernières (parce que le secteur étatique représentait toujours une très grande partie de l'économie nationale).

La troisième (§ 5.4. et § 6.4.) relatant le tournant décisif de la transition vers un système économique de type capitaliste a été parallèlement marquée par l'achèvement des formes d'une comptabilité de type capitaliste. D'où la date de l'année 1995 communément admise pour cette troisième étape tant sur le plan économique que comptable, année chargée en événements politiques et économiques qu'en publications réglementaires, législatives économiques et comptables.

### ***6.1. Les comptabilités d'entreprise dans les deux Viêt-nam entre 1954 et 1975***

Il est difficile de savoir quelles étaient les comptabilités qui étaient pratiquées en 1945, année de la proclamation de l'indépendance du Viêt-nam et de la naissance de la République démocratique du Viêt-nam (RDV). D'après nos témoins vétérans comptables, il est même difficile, à défaut d'archives, de parler de comptabilité avant 1945. Elle semble arriver avec l'administration coloniale, mais elle n'est pas un outil de gestion largement pratiqué au Viêt-nam pendant cette période, sauf dans les organisations relevant de l'administration française ou dans les quelques grandes usines industrielles de l'époque. C'est pourquoi la comptabilité française est très souvent citée comme la référence en comptabilité dans les années 1950.

Étant donné la division politique et territoriale du pays, nous allons (§ 6.1.1.) présenter les comptabilités de type soviétique en République démocratique du Vietnam (le nord), puis (§ 6.1.2) celle(s) pratiquée(s) en République du Vietnam (le sud) avant d'entamer l'étude approfondie des comptabilités de type communiste qui sont généralisées dans tout le Viêt-nam réunifié à partir de 1975 (§ 6.2).

### 6.1.1. La République démocratique du Viêt-nam (Nord) et l'adoption d'un système de comptabilité de type communiste

L'adoption du modèle d'économie structurée sur la base d'un plan centralisé à la soviétique à la sortie d'une longue guerre qui a ruiné l'économie nationale signifiait une entreprise partant de zéro tant au niveau ressources qu'au niveau savoir et savoir-faire. Le Viêt-nam de l'époque ne disposait ni de temps ni d'hommes pour réfléchir et élaborer un modèle propre pour lui-même. La voie la plus pratique et la plus efficace est celle de l'apprentissage sur le terrain et les ajustements pour évoluer. La comptabilité socialiste ou de type soviétique ou, selon notre qualificatif, de type communiste s'impose d'office avec le modèle d'économie centralisée et planifiée.

À l'instar de toute comptabilité en pratique dans ces économies, le système des comptabilités en République Démocratique du Viêt-nam (RDV – le nord) de 1961 à 1975 puis en République socialiste du Viêt-nam (RSV – le pays réunifié), à partir de 1975, est celui de type soviétique ou communiste. C'est un ensemble de trois types de comptabilités visant à faire remonter les données économiques du niveau le plus bas de la mégastucture – les usines, compagnies étatiques, coopératives agricoles, institutions administratives – vers le sommet au niveau national. En fonction des données, des méthodes de collecte des données, des méthodes de présentation, on peut distinguer trois différentes catégories de comptabilisation : comptabilisation opérationnelle ou technique, comptabilisation statistique et comptabilisation comptable (ou comptabilité).

Les descriptions suivantes des trois modes de comptabilisation constituant le système des comptabilités de type soviétique sont extraites du manuel sur la doctrine de la comptabilité socialiste publié au Viêt-nam en 1978:

*"(1) Comptabilisation opérationnelle ou la comptabilisation des opérations techniques consiste à observer, refléter et gérer directement chacune des opérations économiques ou techniques afin de les gérer en continu et en temps réel. La comptabilisation opérationnelle fournit différents indicateurs sur les opérations techniques. A la différence des autres catégories de comptabilisation, la comptabilisation des opérations techniques ne se base pas sur une seule unité de mesure. C'est la nature de l'opération à refléter qui déterminera l'unité de mesure la plus appropriée. Elle utilise les modes d'observation directe pour collecter les données, les informations. La comptabilisation opérationnelle technique n'utilise pas les méthodes de comptabilisation de synthèse.*

*(2) Comptabilisation statistique (encore appelée statistiques) est une science dont l'objet d'étude est la relation entre l'étude quantitative et l'étude qualitative des phénomènes économiques à*

grande échelle dans des dimensions de temps et d'espace précises afin d'établir leurs règles de fonctionnement et d'évolution. En statistiques, l'objet d'étude définira l'unité de mesure à utiliser. La méthodologie appliquée en statistiques est composée de trois phases : observer, synthétiser et analyser pour calculer les indicateurs de synthèse.

### (3) **Comptabilisation comptable ou comptabilité**

**La comptabilisation comptable est souvent appelée la comptabilité.** C'est la "science" qui consiste à refléter et contrôler les activités économiques et financières dans les entreprises, les organismes administratifs ou les organisations d'une manière générale.

Comparée aux deux catégories de comptabilisation précédentes, la comptabilité a les caractéristiques suivantes:

La comptabilité reflète et contrôle en continuité, de façon globale et systémique les différents types de marchandises, de capitaux et d'activités économiques. C'est pourquoi la comptabilité permet le contrôle continu de toutes les phases avant, pendant et après le cycle de production et d'exploitation ainsi que de celui de l'utilisation des capitaux.

La comptabilité utilise les trois unités de mesure (telles que le volume, le poids, les heures de travail et la valeur monétaire) , mais l'unité de mesure essentielle est l'unité monétaire. L'utilisation homogène de l'unité monétaire permet à la comptabilité de fournir les données de synthèse qui fait que **"la comptabilité socialiste est l'outil de contrôle de la réalisation du Plan économique et financier"**

La comptabilité dispose de système de présentation, des méthodes scientifiques propres comme : les comptes, la technique d'enregistrement en parties doubles, les méthodes d'inventaire, les bordereaux et le tableau d'équilibre des comptes. Les trois catégories de comptabilisation bien qu'elles adoptent des méthodes et des unités de mesure différentes, sont étroitement liées.

(...) Chaque catégorie de comptabilisation doit permettre le suivi et le contrôle de la réalisation du Plan économique et financier. De ce fait, elles sont toutes des outils de gestion et de contrôle importants au service de la gestion centralisée au niveau des entreprises comme à l'échelon supérieur, l'administration centrale.

Les trois catégories de comptabilisation sont des sources de données complémentaires l'une pour l'autre c'est pourquoi les méthodes de comptabilisation de base doivent être harmonisées pour que les données d'une catégorie puissent être utilisées par les autres et vice versa." (*"Doctrine de comptabilité"*, Viêt-nam 1978, pp. 9-10, notre traduction, mise en gras par nous)

Le principe général qui sous-tend le système des comptabilités socialistes est celui de **l'unicité du système** fondé sur les trois catégories ou types de comptabilités intégrées et interdépendantes en un seul système.

Or nous nous intéressons notamment à la troisième catégorie de comptabilisation, la comptabilisation comptable ou comptabilité (en vietnamien *ké toán*) qui est celle pratiquée par les entreprises dont la majorité sont des compagnies ou usines étatiques pendant la période de l'économie de type communiste (1961 – 1986).

### ***L'apprentissage de la technique en parties doubles avec les anciens comptables de l'école française***

Depuis très longtemps, l'économie vietnamienne est basée principalement sur la riziculture et l'exploitation agricole. Pendant toute la période féodale, l'exploitation agricole fut fondée sur un système de rente foncière au profit des riches propriétaires terriens. L'arrivée des occupants étrangers ne fit qu'exacerber la misère des paysans. Soutenus par le pouvoir colonial, les riches propriétaires terriens ont continué à exploiter sans état d'âme les paysans dépourvus de toit et de moyens de production. Ces derniers étaient autorisés à s'installer sur les lopins de terres des riches pour les garder et les travailler. Pour payer leur droit d'asile, ceux-ci devaient remettre quasiment la totalité des récoltes. Or la fixation des redevances du droit d'asile relevait bien sûr des propriétaires.

À cela s'ajoutent les taxes et impôts fixés par l'administration coloniale ; certains taxes dataient de l'époque féodale comme "*la taxe sur l'homme*" (en vietnamien *thuế thân*, appelée auparavant *thuế đĩnh*<sup>107</sup>).

Les obligations fiscales pesaient sur la vie des paysans qui étaient pour la plupart démunis de moyens de production. À l'époque, l'analphabétisme est généralisé dans les milieux ruraux. L'organisation de l'économie rurale, le très faible niveau d'éducation à la fois des propriétaires et des paysans expliquent en grande partie l'absence des pratiques de tenue des livres.

---

<sup>107</sup> "La taxe sur l'homme" qui est notre traduction de l'appellation vietnamienne *thuế đĩnh* puis renommée *thuế thân* est une taxe qui était introduite depuis le XI<sup>e</sup> siècle. Le mot "*đĩnh*" désigne un homme en âge de travailler. "*Selon l'historien vietnamien Phan Huy Chú, la gestion des hommes en âge de travailler fut l'une des préoccupations majeures des rois vietnamiens sous la dynastie des Lý. En 1083, sous le règne du roi Lý Nhân Tông, les hommes étaient classés en trois catégories en fonction de leur âge :*

– catégorie "*tiểu hoàng nam*" (notre traduction : homme non encore adulte) pour classer les personnes du sexe masculin ayant moins de 18 ans ;

– catégorie "*hoàng nam*" (notre traduction : homme adulte) pour classer les personnes du sexe masculin ayant entre 18 ans et 20 ans ;

– catégorie "*đại hoàng nam*" (notre traduction : grand adulte) pour classer les personnes du sexe masculin ayant plus de 20 ans.

*Les hommes âgés de plus de 60 ans sont classés en catégorie "lão" (notre traduction "les vieux").*

*Ce travail de recensement avait comme objectif un contrôle strict sur l'effectif de la population des hommes. Ils étaient assujettis aux obligations d'impôts, de services publics et de service militaire quand le royaume en avait besoin. Le contrôle des états civils était rigoureux et sévère. Toute tentative d'éviter à l'inscription aux livres des états civils du royaume était passible de peine.*

***Les hommes âgés de plus de 18 ans étaient assujettis à la taxe "thuế đĩnh". Sans exception tous les hommes devaient payer cette taxe (même les plus démunis). C'est la raison pour laquelle il y avait eu beaucoup de protestations de la part du peuple sous forme de rebellions qui mirent fin à la dynastie des Trần et l'émergence d'une nouvelle dynastie les Hồ en 1395. Comme la taxe sur l'homme représentait une source de recettes importante pour le budget du royaume, les rois Hồ l'avaient de nouveau imposée à la population. Et pour renforcer le contrôle sur la population, un recensement démographique était ordonné en 1400. La population du royaume Viêt au début du XV<sup>e</sup> selon les sources historiques était de 3,2 millions (étaient exclus du recensement les enfants âgés moins de 2ans). "***

*("La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire", 2001, ouvrage collectif édité par la Direction Générale des impôts - Ministère des Finances, tome 1, pp. 28-29, notre traduction, mise en gras par nous)*

L'histoire des comptabilités de la RDV entre 1945, année de sa création, et 1954 – année de la victoire de la première guerre de résistance –, est relativement complexe, car le territoire est divisé en zones libres et zones occupées partagées entre les forces de la résistance et les forces d'occupation françaises.

À défaut de comptables agréés dans les rangs de l'armée de la résistance et l'absence de pratiques comptables dans les zones libérées contrôlées par les forces de la résistance, le gouvernement de la RDV, nouvellement créé, doit s'appuyer sur les comptables vietnamiens formés à l'école française – anciens fonctionnaires au service du pouvoir colonial – pour assurer le travail au quotidien et surtout pour former en urgence un corps de comptables afin de répondre à la demande de l'économie nationale en pleine construction.

Les anciens experts comptables "*du camp capitaliste*" sont mobilisés d'office comme professeurs pour la formation des futurs comptables de la RDV.

C'est ainsi que ce serait, nous semble-t-il comprendre, généralisée la technique de la comptabilité en parties doubles via la pratique de la comptabilité française.

*"(...)La comptabilité a été créée avec l'arrivée du nouveau gouvernement (sous entendu le gouvernement dirigé par le Front de libération nationale) et la naissance des différentes formes d'activité de production, de vente, d'échange, de règlement. Les vainqueurs de la résistance étaient pour la plupart des paysans forgés à la guerre. Ils n'étaient pas formés pour contrôler les unités économiques. Ils avaient beaucoup de bonne volonté, mais il leur manquait les compétences et les connaissances leur permettant de faire face à la nouvelle organisation qu'est l'entreprise. Le nouveau gouvernement faisait ce qu'il pouvait avec le peu de moyens matériels et humains dont il disposait. Le nouveau gouvernement était obligé d'employer les anciens comptables qui sont devenus les formateurs de comptabilité parce qu'il n'y avait pas d'autres solutions. La comptabilité vietnamienne est l'œuvre de ce corps d'anciens comptables. Des cours de formation de courte durée étaient organisés afin de répondre à la demande urgente de la République Démocratique du Vietnam en construction.*

*Question : Vos anciens professeurs sont-ils encore vivants ?*

*Non, ils sont tous morts. Je me souviens encore du nom de notre premier professeur de comptabilité. Il s'appelait M. NGUYỄN Văn Ngộ. Il était haut fonctionnaire au ministère du commerce intérieur (sous le régime français). Auparavant il travaillait pour la banque centrale française à Hà Nội, c'est pourquoi il maîtrisait parfaitement la comptabilité. Il était expert comptable. Il a aussi les yeux d'un inspecteur : simplement en parcourant les schémas de synthèse des comptes, il pouvait dépister des erreurs dans la comptabilisation des chèques. S'il était encore vivant, il aurait plus de cent ans. Les vétérans qui ont travaillé pour les Français étaient d'excellents experts comptables car ils étaient formés correctement. Je suis toujours admiratif devant mes maîtres parce qu'ils avaient tous une très belle écriture et une façon d'écrire les chiffres toujours d'une manière impeccable en lignes et colonnes. Quand ils écrivaient au tableau, les chiffres étaient parfaitement ordonnés. C'était comme le dragon en danse qui se déploie dans toute sa souplesse et sa beauté (expression vietnamienne "*chữ viết như rồng bay phượng múa*"). A l'époque, les comptables n'avaient pas de livres de comptes déjà préparés comme aujourd'hui. Le comptable devait créer les colonnes et tracer les formats de*

*présentation. Et nous avons beaucoup de livres à tenir : livre des créances et des dettes, livre du résultat, livre des achats, livre des ventes." (RC 7, ancien chef comptable, cadre d'un département de normalisation comptable au sein d'un ministère spécialisé, retraité)*

Et pendant la période de l'entre-deux guerres (1945 – 1954), la comptabilité de la RDV est une variante de la comptabilité française ou, plus exactement, les comptables continuent à utiliser les pratiques de la comptabilité coloniale en attendant la conception d'un outil inspiré des systèmes de comptabilité socialiste à la chinoise, puis à la soviétique. En effet, selon un cadre de la direction de normalisation comptable appartenant au ministère vietnamien des finances:

*"(...)les liens entre la comptabilité du nouveau gouvernement dans les années 50 et la comptabilité française étaient forts. Je connais beaucoup de personnes âgées qui avaient travaillé avec la comptabilité française, mais elles sont presque toutes mortes. Sinon, elles sont aujourd'hui très âgées. Par exemple, quand les forces révolutionnaires sont arrivées en 1954 et ont occupé les stocks de marchandises des Français, elles ont récupéré aussi les fiches de suivi des stocks. Et on continuait à faire comme avant tant qu'on n'avait pas autre chose pour le remplacer. Les vétérans parlaient toujours de la comptabilité française comme d'une référence. Néanmoins, la tenue des livres n'était pas une priorité dans une économie largement agricole comme la nôtre. Aucune étude n'était faite pour savoir comment les propriétaires terriens vietnamiens de l'époque entretenaient leur comptabilité pour contrôler les rentes ou les récoltes. C'est pourquoi la conception d'un système de tenue des livres comptables avec des principes, des règles et normes ne vient que très tard à la sortie de la guerre avec l'émergence des entreprises industrielles." (RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)*

### ***Une forme de comptabilité budgétaire en économie de guerre (1945 – 1954)***

Pendant la guerre de résistance contre les Français, l'État ne disposait pas d'autres entités économiques que quelques usines très modestes situées dans les localités en arrière front. C'est pourquoi la comptabilité, dans les années 1960, est relativement simple et limitée aux enregistrements et au suivi des recettes et des dépenses du budget de l'État.

Avant la création d'un organisme chargé de la normalisation de la comptabilité (le département de normalisation comptable (DNC) en 1956), les règlements comptables sont fixés par le Bureau chargé de l'organisation de la trésorerie nationale au sein du ministère des finances (MOF – créé en août 1945). À l'époque, les enregistrements sont faits en valeur monétaire et en nature. Afin de mettre en œuvre des procédures de suivi et de normalisation pour la comptabilité dans le pays, en 1948, le ministère vietnamien des finances a publié un décret qui pourrait être considéré comme le premier texte de normalisation comptable de la République démocratique du Viêt-nam intitulé ***"Les modalités des recettes et des dépenses et***

*la comptabilité fondamentale de la République démocratique du Viêt-nam*"<sup>108</sup>. Ce décret était une tentative de poser les premières règles d'uniformité dans la tenue des livres pour les entités administratives et les entités de production. Toutefois, nous ne saurions pas affirmer si c'était la comptabilité en parties doubles à la française qui était utilisée. Selon nos interviewé(e)s, cette période était la période transitoire d'un État colonisé vers un État indépendant. Le nouveau gouvernement révolutionnaire était submergé par la création d'une nouvelle administration. En l'absence du texte original de ce décret, il nous semble que le gouvernement révolutionnaire de l'époque avait essayé de mettre en place les règles de discipline dans le domaine de la comptabilité tout en maintenant les pratiques existantes, c'est-à-dire les anciennes pratiques comptables de l'administration coloniale via les anciens comptables. La création d'une direction d'inspection financière relevant du MOF était l'un des points à souligner dans ce décret. La discipline financière nous paraît la préoccupation principale pendant cette période où l'économie vietnamienne était encore très pauvre.

Avec le retour de la paix en 1954, le nouveau gouvernement a repris les entités économiques du régime colonial. Ces anciennes usines et les entités nouvellement créées constituent le secteur étatique de l'économie de la RDV qui détient un rôle de plus en plus important dans l'économie nationale. Le développement de l'économie et les besoins de gestion des nouvelles entités économiques nécessitent un système de comptabilité et une normalisation plus complète et plus adaptée à la nouvelle économie.

### ***La planification centralisée et l'adoption d'une comptabilité de type communiste (1957 – 1975)***

Le choix de la comptabilité de type soviétique est une décision cohérente avec l'adoption du système d'économie centralisée et planifiée en RDV et l'abolition de la propriété privée dans le nord à partir de 1955. La création des institutions chargées de la conception de la comptabilité et la formation des comptables à la nouvelle comptabilité s'imposent au nouveau gouvernement. Avec l'aide des pays du bloc communiste, ce projet se réalise progressivement à partir de 1960.

---

<sup>108</sup> "Les modalités des recettes et des dépenses et la comptabilité fondamentale de la République démocratique du Viêt-nam" est notre traduction de *Thế lệ thu chi và kế toán đại cương của nước Việt Nam Dân chủ Cộng hoà*, publié selon le décret n°1535 VP/ĐQ le 25/09/1948 par le Ministre des Finances de la RDV Lê Văn Hiến dans *"45 ans d'existence du département de normalisation de comptabilité. Croissance et développement 1956 – 2001"*, Ed. Ministère des Finances, 12/2001.

La gestion centralisée et la création du Département de Normalisation de Comptabilité (1956)

**Le département de normalisation comptable**<sup>109</sup> (DNC) est créé le 11 octobre 1956 suite au décret n° 1076 signé le 11/10/1956 par le Vice Premier Ministre Phan Kế Toại.

Le DNC est un organisme relevant du ministère des finances assurant le rôle de conseiller dans le domaine de la comptabilité et de contrôle auprès du ministre. Par ses responsabilités, compétences et fonctions, il lui incombe aussi le rôle de centre de réflexion et de recherche scientifique en comptabilité. Le DNC est l'un des acteurs clés et des plus dynamiques dans l'élaboration du cadre juridique et réglementaire de la comptabilité, car la rédaction des projets de textes réglementaires revient d'office aux fonctionnaires de ce département. Il est le chef d'orchestre dans la mise en application des textes juridiques et réglementaires comptables, statistiques et fiscaux dans tout le pays.

Les deux premiers textes sur les régimes de comptabilité élaborés par le DNC en 1957 puis soumis au Ministère, approuvés et publiés sont :

- le régime de comptabilité<sup>110</sup> pour les compagnies industrielles ( en vietnamien *Chế độ Kế toán xí nghiệp công nghiệp* ) ;
- et le régime de comptabilité pour les constructions fondamentales ( en vietnamien *Chế độ Kế toán kiến thiết cơ bản* ).

Sur la base de ces deux régimes de comptabilité, le DNC continue à élaborer les régimes de comptabilité pour les autres secteurs tels que le commerce, l'approvisionnement ou des régimes de comptabilité pour des objets comptables précis par exemple le régime de comptabilité des matériaux pour les compagnies et les chantiers de construction (en vietnamien *Chế độ kế toán vật liệu của xí nghiệp và công trường*, selon la décision n° 271 TC/CĐKT du 28/11/1960).

Les administrations comptables et de gestion comptable dans les différents secteurs et aux différents échelons administratifs se construisent progressivement. L'enseignement de la comptabilité et la formation des comptables à la comptabilité communiste sont aussi mis en

---

<sup>109</sup> "Département de normalisation comptable" est la traduction de l'appellation vietnamienne *Vụ Chế độ kế toán*. *Vụ* est une unité, une subdivision, de nature fonctionnelle, spécialisée dans un domaine, au sein d'un ministère. Un département ministériel n'a pas d'antennes aux échelons inférieurs. Par contre une "direction" – notre traduction du mot vietnamien *Cục* – l'équivalent d'un département ministériel, mais, à la différence d'un département, une direction est dotée d'un réseau de sous divisions (*Chi cục*) au niveau provincial ou municipal.

<sup>110</sup> "Régime" est la traduction du mot vietnamien *Chế độ*. Le mot régime est choisi volontairement pour souligner l'aspect contraignant de ces règlements pour les compagnies. Qui dit régime (*Chế độ*) dit obligation d'application à la lettre. Un régime est une réglementation spécifique sur un objet comptable précis tel que les biens fixes, les matières premières. Ce document est un texte relativement complet sur l'objet comptable allant de la définition aux modalités d'évaluation et de comptabilisation.

place à partir de 1960. Au début, ce ne sont que des cours de formation de courte durée avec l'aide des experts étrangers. Un de nos vétérans nous a raconté comment la sélection et la formation des comptables étaient réalisées dans les années 1950.

*"Question : Quelle est la durée de ce cours de formation intermédiaire ?*

*Un an. c'est un cours intensif*

*Question : Quel était le processus de sélection pour ces cours de formation ?*

*Ces formations étaient destinées aux enfants des cadres travaillant dans ce domaine.*

*Question: Votre père était donc comptable.*

*Non, quand je dis domaine, cela signifie domaine d'activité. Mon père travaillait dans le commerce intérieur. Et il a déposé mon dossier de candidature pour cette formation. Mais je n'étais pas dispensé du concours d'admission. J'ai passé le concours comme tous les autres candidats et j'ai été reçu et c'est ainsi que je suis entré dans le domaine du commerce extérieur et dans la profession comptable. C'était en 1954, je n'avais que 18 ans, je venais d'obtenir mon baccalauréat. J'ai fini cette formation en 1955. Il y avait une centaine de personnes qui étaient formées comme moi.*

*Question : Quel type de diplôme avez-vous obtenu à l'issue de cette formation ?*

*Un certificat professionnel. [L'interviewé ajoute en français, "on peut dire l'équivalent d'un BTS français"]. Puis je suis affecté à une entreprise publique. Comme j'avais bénéficié d'une formation, je dirais, en bonne et due forme, j'ai obtenu un bon poste dans l'administration.*

*Question: Vous avez dit qu'il n'y avait qu'une centaine de personnes formées à l'école comme vous-même pour toute l'économie du nord à l'époque. Avec un effectif de 100 personnes, comment les demandes en comptables pouvaient-elles être satisfaites ? Je suppose que les personnes qui travaillaient dans votre équipe n'étaient pas formées ... comment faisiez vous donc ?*

*Oui, je ne pouvais pas faire autrement. Je dirais plutôt que je les accompagnais au jour le jour. Je leur montrais et leur expliquais ce qu'ils avaient à faire et comment ils devaient le faire. Je les formais au travail de comptable. Comme j'étais très jeune à l'époque, beaucoup de mes collègues étaient plus âgés que moi. Certaines personnes travaillaient auparavant dans le secteur bancaire avant d'être transférées dans le nôtre, la distribution commerciale. Comme la comptabilité est différente entre les deux secteurs, ils me disaient amicalement : " dans le secteur bancaire, nous sommes habitués aux dépôts, aux transferts d'argent, aux règlements par virement; mais nous n'avons pas de service de réception des marchandises, nous ne travaillons pas avec de l'argent en espèces et nous n'avons pas à calculer les bénéfices et les pertes comme ici. Si nous ne savons pas quelque chose, tu peux nous aider ?"*

*Question: En vous écoutant, vous êtes une personne importante pour la direction de votre compagnie, quels sont les types de travaux que vous faisiez en tant que comptable au sein de cette compagnie de distribution commerciale ?*

*Oui, après 2 années d'ancienneté, j'étais chargé de faire la comptabilité de synthèse, on m'a confié les travaux de conception des formats de rapports, des états de synthèse des compagnies*

*dans le secteur de la distribution commerciale. Revenons à la question des femmes et hommes comptables. En 1954, après le retour de la paix dans le nord et la signature des accords de Genève, le nouveau gouvernement nord vietnamien a décidé de réduire son armée pour montrer au monde entier que nous préférons la paix à la guerre. Si ma mémoire est bonne, plus de 80.000 soldats ont quitté l'armée pour retourner à la vie civile.*

*Question: Mais comment un militaire pouvait-il faire le travail de comptable qui nécessite quand même une certaine formation ?*

*Pour vous répondre, à l'époque cette question ne se posait pas. Il fallait impérativement leur trouver un emploi. Ces soldats reconvertis sont censés avoir la même chance que les autres dans la recherche d'un emploi. Certains ont été reconvertis dans la comptabilité. Comme ils avaient un niveau de scolarisation limité, le travail dans la comptabilité qui leur convenait était le poste de "thủ kho" en vietnamien (traduction textuelle en français : gardien d'entrepôts de marchandises). Entre nous [l'interviewé chuchote], ces militaires reconvertis ne se gênaient pas pour consommer tout ce qui était disponible dans les compagnies et gaspillaient beaucoup par négligence." (RC 7, ancien chef comptable, cadre d'un département de normalisation comptable au sein d'un ministère spécialisé, retraité)*

L'initiation à la comptabilité socialiste ou soviétique ou, selon notre qualification communiste, se fait par apprentissage, via les experts des pays frères – dont les soviétiques que la RDV accueillait – et via les étudiants vietnamiens envoyés pour être formés en ex-URSS ou en RDA.

La création des départements spécialisés en comptabilité dans les universités et des écoles professionnelles en comptabilité ne vient que plus tard, pour répondre aux besoins du pays.

*"(...)Plus tard, j'ai eu une formation en comptabilité et je dois dire que j'avais eu la chance d'être de la première promotion.*

*Question : Vous voulez dire la première promotion de l'enseignement universitaire ?*

*Oui, c'est tout à fait ça, étude universitaire. C'était en 1960. Auparavant, l'université, qui porte aujourd'hui le nom de "Université nationale d'économie" (en vietnamien "Trường Kinh tế quốc dân"), était l'"Université des sciences économiques et des finances" (en vietnamien "Đại học Kinh tế tài chính"). Cette université a été fondée dans les années 1959 – 1960. La comptabilité relevait d'une faculté intitulée "Commerce, Finance et Banque" (en vietnamien "Khoa Mậu, Tài Ngân"). Et cette faculté était à l'intérieur de l'université des sciences économiques et des finances.*

*Question : Et quelles étaient les conditions pour se présenter à l'examen d'admission dans cette université ?*

*Il fallait avoir le baccalauréat c'est-à-dire finir la classe 10 [c'est l'équivalent de la classe de terminale en France]. A l'époque les études secondaires s'étalaient sur cinq années et la dernière année du cursus secondaire c'était la classe 10. Puis il fallait passer un concours pour entrer à l'université.*

*Question : Quelle était la durée de la formation ?*

*Quatre ans.*" (RC 7, ancien chef comptable, cadre d'un département de normalisation comptable au sein d'un ministère spécialisé, retraité)

*L'organisation centralisée de la comptabilité en République démocratique du Viêt-nam (1961 – 1965)*

L'année 1961 était le commencement du premier plan quinquennal de la RDV dont l'objectif était de bâtir l'infrastructure matérielle et économique pour l'édification du socialisme. Compte tenu de l'importance des comptabilités dans l'économie planifiée, le DNC était chargé de concevoir un texte cadre sur la comptabilité. Le projet de texte a été soumis et approuvé par l'État via le décret n° 175/CP du 28/10/1961 intitulé **"Règlements sur l'organisation de la comptabilité de l'État"<sup>111</sup>**. Le décret n°175/CP (1961) instaure le cadre du système global de la comptabilité socialiste de la RDV.

Ce texte a souligné qu'il est nécessaire de renforcer la comptabilité à tous les échelons afin d'effectuer un suivi strict et exact de la réalisation du plan économique et financier de l'État et de renforcer le contrôle de l'État sur l'activité économique nationale via la comptabilité.

Avec la construction de l'économie socialiste, le renforcement de la gestion économique se concrétise à travers le perfectionnement de l'outil comptable.

La décision du conseil gouvernemental a souligné :

*"Le ministère des finances<sup>112</sup> doit rapidement étudier et proposer au gouvernement des mesures à prendre en vue de renforcer la comptabilité sur tous les aspects telles que la prise de conscience des cadres, les politiques, l'organisation pour que **la comptabilité devienne l'outil le plus performant dans la préservation du patrimoine de l'État, une mesure contre le gaspillage; d'appliquer les principes techniques rigoureuses dans la gestion de la main d'œuvre, des matières premières et capitaux.**"* (Décision n° 86-CP le 9/5/1966 du conseil gouvernemental vietnamien, notre traduction, mise en gras par nous).

Tout est à faire. C'est pourquoi la période 1962 – 1964 était intense en production des textes réglementaires qui constituaient le cadre réglementaire de la comptabilité d'entreprise (principalement les compagnies étatiques). Sur la demande du gouvernement, plusieurs

<sup>111</sup> Notre traduction de l'appellation en vietnamien *Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước* (décret n° 175/CP du 28/10/1961)

<sup>112</sup> *"Le ministère des finances est créé en août 1945 dont le premier ministre est monsieur Phạm Văn Đồng (08/1945 – 03/1946) suivi du Ministre Lê Văn Hiến qui siège de mars 1946 jusqu'en octobre 1957"*, extrait d'un document non édité du service informatique et statistiques du MOF.

régimes de comptabilité ont été rédigés par le département de normalisation de comptabilité (DNC) puis approuvés et publiés par le MOF tels que :

- Régime de comptabilité des stocks de marchandises (en vietnamien *Chế độ Kế toán Kho hàng hoá*) – Décision n°529 TC/CĐKT du 23/08/1962 ;
- Régime provisoire sur la vérification comptable (en vietnamien *Chế độ tạm thời về Kiểm tra kế toán*) – Décision n°714 QĐ/TC/CĐKT du 22/11/1962 ;
- Régime de comptabilité des biens fixes (en vietnamien *Chế độ Kế toán Tài sản cố định*) – Décision n°730 TC/CĐKT du 29/11/1962 ;
- Procédures d’inventaire des biens (en vietnamien *Thế lệ Kiểm kê tài sản*) – Décision n° 732 TC/CĐKT du 01/12/1962 ;
- Régimes des bordereaux et des livres comptables (en vietnamien *Chế độ Chứng từ và Sổ sách kế toán*) – Décision n° 07/TC/CĐKT du 21/02/1964 ;
- et autres régimes comptables sectoriels.

*Le prix administré et la volonté de maîtriser les coûts de production des produits industriels*

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.

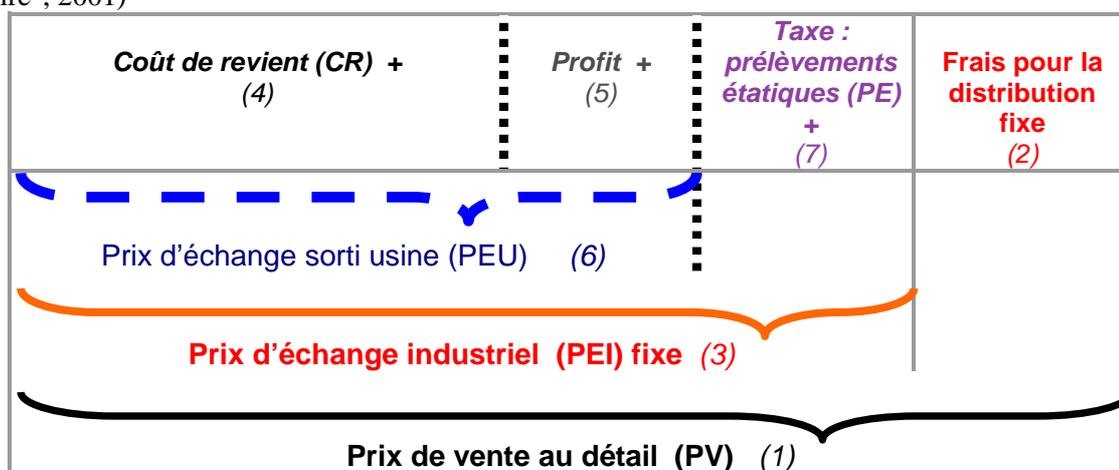
Parlant de valeurs monétaires, l’unité d’évaluation est le prix. Or les prix dans les économies de type communiste sont des valeurs déterminées par les instances gouvernementales qualifiées de prix administrés.

Au début du processus d’élaboration du socialisme en RDV, la mission première de la comptabilité d’entreprise dans les années 1960 était de fournir aux organismes du plan et des prix les références sur le coût de revient *complet* de production des produits industriels car ce dernier représente l’élément fondamental dans l’estimation des prix communistes que nous

qualifications de prix d'échange, valeurs unitaires d'échange et de valorisation des postes comptables.<sup>113</sup>

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.

**Schéma 6.1. : 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.

<sup>113</sup> "Mais la notion de valeur n'en a pas moins conservé son importance. Trois ordres de considérations peuvent l'expliquer.

Une raison de nécessité d'abord. Si la production d'objets matériels peut opportunément s'exprimer par des éléments spécifiques, il n'en est plus de même pour les travaux ou les services qui, en raison même de leur nature, s'accommodent mal d'une traduction quantitative. Le fait n'a pas échappé aux théoriciens soviétiques qui ont reconnu alors l'utilité de recourir à la notion de valeur.

De même, la comparaison des résultats accusés soit par diverses entreprises dont la production diffère, soit par plusieurs secteurs de l'activité économique, exige l'abandon de données quantitatives, incapables alors de constituer le "dénominateur commun" dont seule l'expression en valeur peut jouer le rôle.

Une considération de rendement ensuite. Produire beaucoup ne suffit plus, encore faut-il atteindre ou dépasser d'une manière économique les objectifs assignés par le plan. Si le coût de production, exprimé quantitativement pour chacun de ses éléments constitutifs fournit à cet égard des renseignements précieux, il ne donne parfois qu'une vue incomplète du prix de revient que seule, la notion de valeur peut traduire.

Un souci de rentabilité enfin. La planification des prix de vente de gros et de détail répond à des considérations de politique économique – Importance respective de la production des biens d'équipement et de consommation, orientation de la consommation sur certains articles... dans lesquelles la notion de prix de revient ne constitue qu'un élément parmi d'autres. Au risque de négliger toute considération de rentabilité et de permettre le gaspillage des richesses économiques du pays, il convenait donc de tenir compte, pour chaque entreprise, du rendement financier, ce qui implique nécessairement l'expression des résultats de l'exploitation en valeurs monétaires" (Brunet, 1951, pp. 284-285)

Pour analyser les composantes des prix, nous pensons qu'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)**<sup>114</sup> 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**) :

– *le coût de revient standard (CR<sub>s</sub>)* 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<sub>r</sub>)* – 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 dite d'essai du système de prélèvements étatiques sur le surplus des entreprises (1961-1965) car si l'État peut

<sup>114</sup> 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)*

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 ( $t\Pi_s$ ) :

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

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

Cependant, au début des années 1960, il était impossible 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. La marge de profit incorporée dans les prix d'échange était donc calculé sur la base du coût de revient réalisé au lieu du coût de revient standard. C'était là que se révélait l'inefficacité voire l'échec de la politique volontariste d'incitation préconisée par le gouvernement, selon laquelle les efforts de réduction du coût de revient pour dégager une marge de profit plus importante seraient récompensés par une partie du profit supplémentaire dégagé. Or il nous semble tout à fait compréhensible que si le profit réalisé est calculé sur la base des coûts de production réels, les entreprises n'auront aucun intérêt à faire des efforts pour réduire les coûts de production et perdre les récompenses supplémentaires promises.

(6) Le **prix d'échange sorti usine (PEU)**<sup>115</sup> est le prix d'échange interentreprises. Selon les textes réglementaires, il est composé de deux éléments :

- 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),

<sup>115</sup> 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 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)

- 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<sub>r</sub>** 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.

**Tableau 6.2. : Structure des composantes des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques (1961 - 1975)**

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 <sub>s</sub> )		
	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)	$PEU_s = CR_s + \Pi_s$	$PEU_r = CR_r (1 + t\Pi_s)$ (1)	$PEU_r > PEU_s$
	Prélèvements étatiques (PE)	$PE = PEI_s - PEU$		Écart entre prévisions et recettes réelles
			<p><b>Cas 1 : Si l'entreprise sait calculer son <math>CR_s</math> et donc son <math>CR_r</math></b> Alors <math>PE_r = PEI_s - [CR_r (1 + t\Pi_s)]</math> (2)</p>	Recettes instables et tendance à la baisse des PE
			<p><b>Cas 2 : Si l'entreprise ne sait pas calculer son <math>CR_s</math> et donc ni son <math>CR_r</math></b> Alors on applique un taux de PE standard sur le chiffre d'affaires réalisé <math>PE_r = PEI_s \times Qté_r \times tPE_s</math> (3)</p>	idem
		<b>Cas 3 : Montant PE forfaitaire au cas par cas</b>	idem	
	Prix d'Échange Industriel (PEI)	$PEI_s = PV_s - FD_s$	$PEI_s = PV_s - FD_s$	Aucun changement possible
DISTRIBUTION	Frais pour la distribution (FD)	Frais pour la distribution standard (FD <sub>s</sub> )	FD <sub>s</sub> (pas de FD <sub>r</sub> )	Aucun changement possible
	Prix de vente (en détails) (PV)	Prix de vente (en détails) standard (PV <sub>s</sub> )	PV <sub>s</sub> (pas de PV <sub>r</sub> )	Aucun changement possible

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

<b>Indice XXX<sub>s</sub></b> : standardisé, prédéterminé par les instances gouvernementales	$\Pi_s$ : Montant du profit standard
<b>Indice XXX<sub>r</sub></b> : réalisé par les compagnies (données réelles en provenance de la comptabilité d'entreprise)	$\Pi_r$ : Montant du profit réel
<b>PE</b> : prélèvements étatiques	<b>FD<sub>s</sub></b> : Frais pour la distribution standard
<b>tPE<sub>s</sub></b> : taux de prélèvements étatiques standard	<b>PEU<sub>s</sub></b> : Prix d'Échange sorti Usine standard
<b>CR<sub>s</sub></b> : coût de revient standard	<b>PEU<sub>r</sub></b> : Prix d'Échange sorti Usine réel
<b>CR<sub>r</sub></b> : coût de revient réel	<b>PEI<sub>s</sub></b> : Prix d'Échange Industriel standard
<b>tΠ<sub>s</sub></b> : taux de profit standard	<b>PEI<sub>r</sub></b> : Prix d'Échange Industriel réel
	<b>PV<sub>s</sub></b> : Prix de vente standard

Notes : Explications des formules mathématiques et commentaires sur les problèmes indiqués dans la dernière colonne du tableau 6.2.

**(1)**  $PEU_r = CR_r + \Pi_r$

or  $\Pi_r = CR_r \times t\Pi_s$

d'où :  $PEU_r = CR_r + (CR_r \times t\Pi_s) = CR_r (1 + t\Pi_s)$

Commentaire : pendant cette période d'essai, il n'y avait pas de PEU standard imposé. Le PEU est déterminé en fonction du coût de revient réel ( $CR_r$ ), c'est-à-dire le PEU est proportionnellement croissant avec le coût de revient complet (unitaire de chaque type de produit).

**(2)** Déduction des Prélèvements étatiques cas où l'entreprise savait déterminer le coût de revient complet :

$$PE_r = PEI_s - PEU_r$$

$$= PEI_s - [CR_r (1 + t\Pi_s)]$$

Commentaire : Donc, plus le coût de revient complet était élevé, plus le PEU était élevé et moins était le montant du PE qui résultait de la différence :  $PE = PEI$  (fixe) –  $PEU$  réel. Les recettes pour le budget de l'État étaient donc instables, voire souvent inférieures aux prévisions.

**(3)** Déduction des prélèvements étatiques, cas où l'entreprise ne savait pas déterminer le coût de revient complet :

$$CA = PEI_s \times Qt_r \quad (\text{Prix unitaire PEI par quantités réelles vendues})$$

$$PE_r = (PEI_s \times Qt_r) \times tPE_s \quad (\text{Le montant du PE est calculé sur la base des quantités effectivement produites et vendues})$$

Commentaire : Les prélèvements étatiques étaient calculés en fonction du chiffre d'affaires réalisé. Donc, il fallait que les quotas de production fussent respectés, les ventes réalisées pour que les prélèvements étatiques puissent être opérés. Ceci incarnait les risques inévitables de baisse des recettes pour le budget de l'État.

Commentaire résumé sur les faiblesses originelles du système de prélèvements étatiques: d'une manière générale, le système de prélèvements étatiques tel qu'il était conçu en 1961 portait une forte dose de volontarisme communiste et ne tenait pas compte de la rationalité humaine. In fine, l'État était toujours le perdant en dernier ressort. Les compagnies étatiques n'étaient d'ailleurs pas du tout concernées par leur manque d'efficacité économique dans la production sauf leur respect de la quantité des produits à livrer selon les objectifs quantitatifs de production du plan. L'État vietnamien voulait, au travers de ce système, planifier et maîtriser les recettes budgétaires en amont pour, in fine, constater en aval des résultats désolants.

Le tableau (6.2.) 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.

L'objectif de cette période d'essai avec la taxe des "prélèvements étatiques" est de regrouper toutes les formes de prélèvements sur les entreprises dont celles sur les bénéficiaires en amont du processus de production. Il ne sera laissé aux entités de production que les coûts de revient

*raisonnables* et un *profit standardisé*. Le profit standardisé est conçu comme *un levier d'émulation communiste* pour inciter le collectif des entreprises à surpasser les standards de la planification. Pour les entités de distribution, il leur revient les frais standardisés pour la distribution.

Pourtant, des dérogations concernant des produits de première nécessité dont les pertes sont planifiées et que celles-ci sont compensées par des budgets étatiques dits subventions pour pertes planifiées. Les entités de production qui travaillent sur des produits avec pertes planifiées sont évaluées par d'autres critères (quantités de production livrées, délai de production, qualité des produits, normes de consommations etc.) que ceux d'ordre financier.

Selon ce principe, la compagnie étatique est toujours gagnante. On comprend pertinemment que ce régime de taxe est loin d'être une bonne mesure pour inciter les compagnies à faire des économies en vue de réduire les coûts de production comme le préconisaient les dirigeants politiques vietnamiens. Ce qui a été reconnu *a posteriori* au travers des documents officiels du PCV comme au travers des rapports des experts du Ministère des Finances ("*Histoire des politiques financières*", 1995 et "*La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire*", 2001)

C'est pourquoi la question casse tête pour le ministère vietnamien des finances pendant cette première phase de l'édification du socialisme dans le nord (1957 – 1970) réside dans la recherche de méthodes fiables pour déterminer un **CR<sub>s</sub>** unitaire du moins pour les produits industriels afin d'assurer des recettes sur les prélèvements étatiques stables pour le budget de l'État et, partant, de contrôler les consommations des fonds budgétaires par les entreprises étatiques.

*"Après une période d'essai [relativement longue (1961 – 1966)] , il a été constaté que le travail le plus difficile, le plus complexe et le plus consommateur de temps est la détermination "du coût de revient raisonnable" (en vietnamien giá thành hợp lý ) des produits et que l'idée de départ selon laquelle un calcul uniforme des frais pour la distribution (en vietnamien chiết khấu thương mại) sur tous les produits, fonds destinés à faire fonctionner le réseau des magasins de distribution étatiques n'est pas fiable. Le gouvernement est obligé de redéfinir des frais pour la distribution pour chaque famille de produits, pour chaque région géographique voire pour chaque localité." ("La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire", tome 1, 2001, p. 170, notre traduction).*

La taxe des *prélèvements étatiques* a été révisée et modifiée plusieurs fois. Elle a connu une évolution en dents de scie prise entre les antagonistes de rapatriement du maximum de surplus vers le budget de l'État et d'incitation pour encourager les entreprises à obtenir une plus forte productivité et rentabilité sur les ressources mises à leur disposition. Son évolution peut être

résumée en trois phases principales ponctuant l'évolution de l'économie vietnamienne jusqu'en 1990 – date à laquelle apparaît un nouveau régime fiscal:

- Phase 1 : Période d'essai entre 1961 et 1966 dans le nord (tableau 6.2.)
- Phase 2 : Période d'amélioration du calcul du coût de revient complet des produits industriels entre 1966 et 1975 dans le nord (réflexions et modifications sur la recherche des méthodes de calcul pour déterminer un coût de revient standard  $CR_s$  le plus proche possible du coût de revient réalisé  $CR_r$ . Néanmoins, la période entre 1966 et 1975 est critique sur le plan politique à cause des attaques des forces armées impérialistes américaines dans le nord. C'est pourquoi les modifications de la taxe des prélèvements étatiques ont été réellement entreprises après la réunification du pays à partir de 1976) ;
- Phase 3 : Période de généralisation et de perfectionnement sur tout le territoire du Viêt-nam réunifié entre 1975 et 1989 (pour plus de détails lire annexe 4.2).

Les politiques fiscale et financière ont fortement influencé la comptabilité d'entreprise pendant toute la période dite de communisme classique. Nous reviendrons sur les prix administrés et la taxe des prélèvements étatiques dans la section 6.2. avec l'étude de la comptabilité de type communiste à partir de 1975 dans le Viêt-nam réunifié.

*Le programme d'uniformisation de la comptabilité et la publication du premier Système Unifié des Comptes (S.U.C. 1970)*

Avant la fin du premier plan quinquennal de la RDV, la guerre s'intensifiait dans le nord. En 1964, les Américains commencèrent les opérations d'intimidation par raids aériens directement sur le nord. L'administration de la RDV et la population de la capitale de Hà Nội étaient obligées de s'éloigner de Hà Nội pour éviter les bombardements. Le DNC a dû être transféré dans les régions environnantes de Hà Nội (à Lấp Thạch – Vĩnh Yên entre 1966 et 1968 puis vers Quốc Oai – Hà Tây dans les années 1972 – 1975). Malgré les manques de moyens de travail, le DNC continuait à assurer la publication et la diffusion des documents de guide pour la mise en application des régimes comptables. Comme les institutions de l'administration étaient dispersées et les voies de communication périlleuses à cause de la guerre, les fonctionnaires devaient pratiquer la stratégie de proximité en se déplaçant pour se

rendre dans les différentes localités afin de dispenser de l'aide et de la formation aux praticiens comptables sur place.

Profitant des années d'armistice (1968 – 1972), avec l'aide des experts soviétiques le DNC entamait le travail d'amélioration de la comptabilité d'entreprise socialiste préparant la phase de la reconstruction de l'économie nationale après la fin de la guerre. C'est pendant cette période que se concrétisait l'ébauche de la comptabilité vietnamienne inspiré du système soviétique. En effet, il était indiqué dans la décision gouvernementale n° 02-CP du 02/01/1971 que :

*"Il est particulièrement important de mettre en place un système d'information économique structurée au sein d'une entreprise dont l'objectif principal est la rationalisation des flux d'information statistique et comptable de l'entreprise en conformité avec le processus de production et le mode de gouvernance d'entreprise."* (Décision n° 02-CP du 02/01/1971, notre traduction)

L'influence soviétique se faisait par la voie de la formation des jeunes fonctionnaires vietnamiens envoyés en URSS pour se former à la nouvelle école comptable soviétique.

Pour la première fois, s'était posée la question sur le rôle du responsable de la comptabilité dans une compagnie étatique. Le caractère stratégique de la fonction chef comptable est l'objet d'amendements apportés au chapitre III du texte cadre sur les "Règlements sur l'organisation de la comptabilité de l'État" publié selon le décret n°175/CP qui date du 28/10/1961.

Dans la même année, un système de rapports comptables et statistiques est fixé pour les compagnies étatiques afin de mettre en place un système de remontée d'informations structurée du bas vers le haut de la hiérarchie de la planification centralisée. Les formulaires de rapports comptables et statistiques étaient élaborés par la direction des statistiques.

Les textes réglementaires en comptabilité les plus importants ont vu le jour en 1970 dont :

- le "système unifié des comptes en comptabilité" (en vietnamien *Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất*) – Décision n°425 TC/CĐKT du 14/12/1970 ;
- le "régime de comptabilité selon le modèle de journal – bordereaux" (en vietnamien *Chế độ kế toán theo hình thức Nhật ký – Chứng từ*) – Décision n°426 TC/CĐKT du 14/12/1970 ;
- le texte sur la "Comptabilisation des matières et des MP" selon la méthode des soldes (en vietnamien *Hạch toán vật liệu theo phương pháp số dư*) ;
- le "régime des rapports comptables – statistiques des compagnies industrielles" (en vietnamien *Chế độ báo cáo kế toán – thống kê xí nghiệp công nghiệp*) – Décision n°233/CP du 01/12/1970 ;

- le "système des régimes d'enregistrements préliminaires" (en vietnamien *Hệ thống chế độ ghi chép ban đầu*) – Décision n°583/LB/TC-TK ;
  - le texte sur la "comptabilisation du coût de revient selon la méthode des standards" (en vietnamien *Hạch toán giá thành theo phương pháp định mức*).
- (d'après "*45 ans d'existence du Département de Normalisation de Comptabilité. Croissance et développement 1956 – 2001*", Ed. Ministre des Finances, 12/2001, p.10)

Le système unifié des comptes de comptabilité de 1970 pourrait être considéré comme le premier édifice de la comptabilité communiste en RDV. L'importance du S.U.C. (1970) réside dans la création d'un système national uniforme des catégories de classification des données économiques avec un plan des comptes pour toutes les organisations ayant à tenir une comptabilité. Selon notre interprétation, le mot *compte* dans ce document signifie catégorie de classification des données économiques qui est censée être uniforme du niveau le plus bas de la hiérarchie économique jusqu'au sommet afin de faciliter les agrégats statistiques. L'ambition d'un système global des modes de comptabilisation de type soviétique est de fournir des agrégats macroéconomiques réels à partir des données qui remontent du bas vers le haut.

À défaut du texte original du S.U.C. 1970, nous ne pouvons pas discuter du contenu du document. Ce qui reste du S.U.C. 1970 est son plan des comptes qui s'est enrichi pour devenir le plan des comptes du S.U.C. 1975 que nous allons étudier en détails dans la section 6.2. Selon les auteurs du livre sur l'histoire des politiques financières, la priorité de cette période de guerre est accordée à l'organisation et à l'initiation à la comptabilité communiste pour les entités économiques existantes.

Or le bon fonctionnement d'un tel système de remontée des données exige des personnes et des équipes organisées au sein de chaque entité économique. La fonction de chef comptable, appellation officielle d'un poste d'encadrement nommé par l'État pour superviser le service de comptabilité dans les compagnies étatiques était de nouveau mentionnée dans le décret gouvernemental n°176/CP du 10/09/1970 qui précise les responsabilités et le champ "*d'autorité*" du chef comptable. Tous les rapports comptables doivent porter les signatures du Directeur de l'entreprise et du chef comptable. En effet, les deux titulaires officiels des comptes bancaires de l'entreprise sont le directeur et le chef comptable, tous les deux sont nommés par les organismes politiques du même échelon. Les banques ne déboursent pas de l'argent sans les deux signatures sur les bordereaux de retrait.

La formation des chefs comptables était donc une mission complémentaire qui incombait au DNC chargé d'organiser des cours de formation et de remise à niveau destinés aux chefs comptables en poste dans les compagnies étatiques.

La première publication thématique professionnelle : le Bulletin de finance (1970)

Comme nous l'avons souligné auparavant, les circonstances font que le travail de réflexion en comptabilité revient aussi aux fonctionnaires du DNC. Afin de diffuser les travaux de recherche de ces experts, une publication thématique du nom de "*Bulletin de Finance*"<sup>116</sup> (1970) (devenue "*Revue de Finance*"<sup>117</sup> à partir de 1996) est créée servant de forum de réflexion et de discussions sur les problématiques comptables ou les difficultés pratiques. Ce bulletin constitue la voie de communication officielle du DNC sous la direction de la MOF. Vu l'importance de la comptabilité dans l'économie nationale et le monopole que détient le DNC dans ce domaine, le contenu des manuels et des supports pédagogiques en comptabilité doit aussi avoir l'approbation en amont du MOF dont le DNC.

Le DNC n'est pas simplement une unité opérationnelle ministérielle dans le domaine de la comptabilité, mais il est le concepteur principal du système de comptabilité d'entreprise communiste du Viêt-nam.

Le système de comptabilité à la soviétique est relativement achevé en 1970. La période entre 1970 et 1975 est consacrée à la mise en œuvre de ce système dans toutes les entités économiques de la RDV.

Toutefois, avant 1975, l'économie nord vietnamienne n'était qu'une économie de guerre, peu développée, basée principalement sur les aides en provenance des pays frères du bloc communiste. Les activités de production industrielle et de commerce étaient restreintes. C'est pourquoi la comptabilité d'entreprise était relativement simple. Elle répondait aux exigences de contrôle et de suivi des mouvements de marchandises et d'argent des entreprises et de collecte des taxes pour le budget de l'État.

### **6.1.2. La République du Viêt-nam (Sud) et les comptabilités privées des entreprises (1956 – 1975)**

Nous ne disposons ni d'archives, ni de documents sur les comptabilités pratiquées dans le sud du pays avant 1975 en dehors de quelques manuels comptables. Le récit d'un professeur de comptabilité qui a vécu et travaillé dans le sud nous aide à avoir une vision générale des

<sup>116</sup> "Bulletin de Finance" est la traduction de l'appellation en vietnamien *Tập san Tài chính*.

<sup>117</sup> "Revue de Finance" est la traduction de l'appellation en vietnamien *Tạp chí Tài chính*.

comptabilités et de l'enseignement de la comptabilité en République du Viêt-nam (sud) entre 1958 et 1975.

*"(...) Avant 1975, dans le Sud du Vietnam (République du Vietnam), il n'existait pas de plan comptable (nomenclature des comptes) imposé aux entreprises. Les entreprises avaient la liberté totale d'organiser leur propre comptabilité. En fonction de la formation professionnelle et/ou universitaire du chef comptable de l'entreprise, on peut dire qu'il existait deux pratiques comptables prédominantes : – la comptabilité à la française (s'inspirant du PCG de 1947) ; – la comptabilité à l'américaine. Toutefois, il faut reconnaître que presque 90% des entreprises sud-vietnamiennes pratiquaient la comptabilité française. La comptabilité américaine a été importée dans le sud du pays beaucoup plus tard et diffusée dans 10% des entreprises, via les cadres ou fonctionnaires ayant bénéficié depuis d'un enseignement américain ou ayant effectué un stage aux États-Unis. Le Plan Comptable français de 1947 était adapté et utilisé au Vietnam jusqu'en 1965. Puis, à partir de 1965, la comptabilité française a été réadaptée selon le PCG de 1957. À compter de 1970, un certain nombre d'étudiants vietnamiens sont partis faire leurs études universitaires aux États-Unis. La comptabilité à l'américaine a été importée par le canal de ces étudiants.*

*Question : Dans le sud du Vietnam, quelle comptabilité était dispensée dans les universités et dans les écoles de formation professionnelle ?*

*La réponse est les deux : France et USA. Les professeurs enseignaient ce qu'ils avaient appris. Les professeurs de l'école française enseignaient la comptabilité française, ceux de l'école américaine diffusaient les principes de la comptabilité américaine. Pourquoi ? Il faut tout de suite souligner une des règles de fonctionnement des universités dans le sud : autonomie de gestion dans les universités. En d'autres termes, il n'y avait pas de programme national. Dans un contrat entre une université et un professeur n'était stipulée que la matière. Le professeur, par exemple, est recruté pour enseigner la comptabilité générale, la comptabilité analytique ou la comptabilité d'entreprise. Le professeur a la liberté totale de construire son cours. Comme les professeurs n'avaient pas de cadre à respecter et que l'enseignement de la comptabilité dans un programme global d'enseignement supérieur s'étalait sur plusieurs années, ceci amenait à une situation paradoxale pour les étudiants qui se voyaient enseigner la comptabilité française en première année puis la comptabilité américaine en deuxième année.*

*Résultat : les étudiants diplômés avaient des notions éparses, ne connaissaient rien correctement et ne pouvaient pas mettre en application ce qui avait été acquis à l'école. Le savoir-faire s'acquerrait par la suite en entreprise, dans le travail.*

*C'est pourquoi en 1973, les personnes dont la comptabilité était le domaine d'activité ont décidé d'y mettre un peu d'ordre. L'instigateur de cette démarche de réflexion était le professeur Trần Long, doyen de la faculté de gestion d'entreprise de l'université de Dalat (ville touristique à 300 km de Saigon, baptisée Le petit Paris en Indochine - lieu de repos privilégié des Français sous l'époque coloniale, vous le savez certainement). Le professeur Trần Long a décidé d'organiser une conférence réunissant les professeurs de comptabilité, les praticiens comptables, les hauts fonctionnaires des instances gouvernementales qui s'intéressent de près ou de loin à la comptabilité. Cette première conférence a été organisée vers la fin de l'année 1973 (rappelons qu'après le 30 Avril 1975 la République du Vietnam n'existait plus, suite à la victoire du Front de libération national !)*

*Je me rappelle très bien qu'à cette conférence il y avait 57 participants dont :*  
 – les professeurs de comptabilité des universités,

– les chefs comptables des grandes sociétés telles que la Société des Eaux, la Compagnie de Sucre, la Compagnie de Verrerie,  
 – le président de la Banque Centrale du Vietnam du Sud etc.  
 Lors de cette conférence a été décidée la création d'un comité de comptabilité (en vietnamien Ủy Ban Kế toán). Ce comité était composé de sept membres dont moi, chargé de l'enseignement de la comptabilité.

*Question : Quel était l'agenda de ce comité de comptabilité ?*

*Ce comité avait comme programme de travail sur les projets suivants :*

*(1) harmoniser l'enseignement de la comptabilité : les membres se réunissent pour élaborer un plan comptable général comme cours officiel de comptabilité pour toutes les universités ;*

*(2) unifier les comptabilités en pratique dans les entreprises du sud. Le plan comptable élaboré par ce comité sera par la suite soumis au ministère de l'économie et au ministère des finances. S'il était approuvé et ratifié, il deviendrait le plan comptable de la République du Vietnam et serait imposé à toutes les entreprises et à toutes les entités économiques. Pour le faire, une enveloppe de 5 millions de dông (de l'époque) a été prévue. Ce financement provenait des organisations non gouvernementales, de la Banque commerciale Vietnam Thuong Tín et de l'Association des entreprises. En tant que chargé de l'enseignement, j'ai réuni les experts en comptabilité et mes confrères professeurs de comptabilité pour travailler sur le plan comptable qui malheureusement n'avait jamais pu voir le jour, suite à l'évènement politique du 30 avril 1975. Le projet est avorté avant même d'être commencé. Toute cette longue histoire vise à la conclusion suivante : **avant 1975, il n'y avait pas eu de Plan comptable dans le sud et la comptabilité n'était pas réellement réglementée.** J'aimerais ajouter un détail : le petit comité de réflexion sur le plan comptable pour le Sud, que je présidais, consultait différentes sources de documents, particulièrement les plans comptables en vigueur dans d'autres pays dont : les États-unis, la France, Taiwan et aussi le plan comptable en vigueur dans le Nord du Vietnam ('plan comptable soviétique')." (RC 2, Professeur de comptabilité, retraité)*

Le tableau 6.3. ci-dessous résume l'état des lieux des comptabilités d'entreprise appliquées dans les deux Viêt-nam avant la réunification en 1976. La fin de la guerre et la réunification des deux Viêt-nam en 1976 marquent la naissance de la République Socialiste du Viêt-nam (RSVN) avec, comme son nom l'indique, au pouvoir le parti communiste vietnamien qui a décidé de généraliser le modèle d'économie centralisée et planifiée de type soviétique du nord dans tout le pays.

**Tableau 6.3. : Quelques dates clés sur les comptabilités dans les deux Viêt-nam (1954 – 1976)**

<b>République Démocratique du Viêt-nam RDV (Nord)</b>		<b>République du Viêt-nam RVN (Sud)</b>	
08/1945	Création du ministère des finances en RDV		
11/10/1956	Création du département de normalisation comptable (DNC)	1958	Continuation de la comptabilité française avec le PCG 1947
1954-1956	Continuation de la comptabilité française en RDV		Continuation de la comptabilité française
1961	Adoption du modèle de comptabilité "soviétique"	1966	Coexistence des comptabilités française et américaine
31/07/1963	Fondation de l'École centrale de formation des cadres en finance, comptabilité et banque <sup>118</sup> sur décision gouvernementale n°117/CP du 31/07/1963.	1966	Enseignement des deux comptabilités à l'université
1970	Publication du premier système unifié des comptes de comptabilité (S.U.C 1970) pour toutes les compagnies étatiques – Décision ministérielle n°425 TC/CĐKT du 14/12/1970 Publication des régimes sur la comptabilité pour des objets comptables spécifiques		Pas de nomenclature de comptes imposée pour les entreprises Les entreprises sont libres dans le choix du système comptable à appliquer Objectif : calcul de la fiscalité
	Objectif : Détermination du coût de revient et calcul des prélèvements pour le budget de l'État	1973	Projet de création d'une nomenclature des comptes dans le sud. Non aboutissement du projet avec la fin de la guerre et la réunification des deux Viêt-nam
1975	Transfert du système de comptabilité "soviétique" du nord dans le sud	1975	Abandon du système comptable capitaliste mais maintien du système des impôts et taxes de l'ancien régime sur les entreprises
<b>1976</b>	<b>Généralisation de la comptabilité soviétique dans le Viêt-nam réunifié et harmonisation progressive du système fiscal</b>		

A partir de 1976, le système de comptabilité en application en RSV est celui du nord, un système de comptabilité de type communiste qui sera étudié dans la section suivante (6.2.).

## **6.2. Les formes de la comptabilité communiste vietnamienne (1976-1986)**

Nous allons dans cette section présenter l'historique et les caractéristiques de la comptabilité de type communiste qui a été introduite depuis les années 1960, puis généralisée sur tout le territoire du Viêt-nam réunifié à partir de 1976.

" [Dans une économie communiste régie par un plan pré-établi et équilibré], le rôle de l'État consiste à gérer et à bâtir l'économie nationale autour de ce plan unique. Comme Lénine l'a souligné : "(...) en l'absence d'un organisme d'État muni d'un plan unique autour duquel adhèrent des millions de personnes, on ne pourrait pas parler de socialisme." La comptabilité,

<sup>118</sup> Notre traduction de l'appellation *Trường Cán bộ tài chính kế toán ngân hàng trung ương*. Cette école deviendra en 1976 l'Université de finance et de comptabilité de Hà Nội (en vietnamien *Trường Đại học Tài chính Kế toán Hà Nội*) sur décision gouvernementale n° 426/CP du 27/10/1976.

*définie comme l'outil de gestion et de pilotage de l'économie nationale entre les mains de l'État prolétarien joue un rôle particulièrement crucial.*

*En effet, Karl Marx a écrit : "La comptabilité est un outil de contrôle et de synthèse du processus de production. La nécessité de celle-ci s'impose plus fortement quand l'organisation de la production passe de l'état individuel à un état plus complexe et plus large au niveau social." C'est pourquoi la comptabilité revêt un caractère plus important pour la production capitaliste que celle des artisans et des paysans ; plus important **pour la production collective publique socialiste que celle de l'économie capitaliste.**" ("Doctrines de comptabilité", 1978, p.13, notre traduction, mise en gras par nous)*

Les dirigeants politiques vietnamiens ont toujours témoigné d'une attention particulière aux domaines des finances publiques et des entreprises dont la comptabilité (d'entreprise). En effet, dès 1963, un établissement de formation au niveau central pour former des cadres dans les domaines de la finance, de la comptabilité et de la banque a été créé. Cet établissement est l'antécédent de l'université de finance et de comptabilité de Hà Nội (1976). Il a pour particularité de relever d'un côté du ministère des finances et de l'autre du ministère de l'éducation et de la formation. Il est parfois victime de son statut particulier car il a connu, tout au long de son existence, des changements profonds et parfois perturbants au gré des réformes économiques. Il a été soumis à des opérations de fusion avec d'autres institutions, puis de scission ou de changement d'enseigne. Les projets de modification de cette institution sont révélateurs d'une certaine ambiguïté dans le positionnement de ce corps de métier au sein du système économique communiste. Pourtant, un élément reste inchangé : l'enseignement de la comptabilité est strictement contrôlé par les institutions habilitées du ministère des finances. Le contrôle sur le contenu de l'enseignement assure une certaine uniformité des diplômés qui joindront le corps des comptables à la sortie des écoles. En effet, l'une des fonctions principales des comptables était de faire respecter l'esprit de la loi dans le domaine de la comptabilité dans les entreprises.

### **6.2.1. La définition de la comptabilité socialiste**

La comptabilité socialiste ou la comptabilité de type communiste (selon notre vocabulaire), conçue pour relater les activités économiques des compagnies étatiques, fait partie d'un système de trois types de comptabilités,

*"(...)dont elle est considérée comme la plus importante car elle permet le contrôle centralisé des ressources allouées aux entités économiques, leur utilisation, le calcul du coût de revient des produits, la comparaison du résultat réel et prévisionnel, le diagnostic économique et financier individuel des entreprises et le calcul des agrégats macroéconomiques. La comptabilité*

*d'entreprise socialiste n'est pas totalement détachée de la comptabilité dite nationale comme elle l'est en économie capitaliste." ("Doctrines de comptabilité", 1978, p.11, notre traduction)*

L'utilisation fréquente dans les économies communistes des expressions "plans" et "bilans"<sup>119</sup> n'évoque pas les mêmes significations que celles utilisées dans d'autres pays.

Comme nous l'avons souligné dans le chapitre 3, la production des moyens de production et/ou la production et la distribution des biens de consommation ne résultent pas, dans les économies de type communiste, de l'initiative privée ou individuelle, mais elles sont régies par l'intervention économique et fiscale de l'État. Elles répondent à la conception de l'économie qui s'exprime par les "plans", qui dans le cadre d'une période quinquennale, donnent lieu à l'établissement des plans annuels. Bien qu'ils empruntent une grande partie de leurs éléments constitutifs aux données extraites des comptabilités, ces plans n'ont aucun caractère comptable. Les plans économiques constituent des programmes de production. Ils ne se présentent pas comme de simples directives, mais comme des objectifs qu'il importe, grâce à l'emploi de moyens appropriés disponibles dans l'économie nationale, ***non seulement d'atteindre, mais aussi de dépasser***. Ces plans économiques sont ensuite traduits en *plans financiers*. Toute entreprise ou organisme administratif dresse un plan financier dont la synthèse est opérée aux échelons supérieurs :

- par la commission du plan, en ce qui concerne les unités économiques, pour former le plan financier au niveau national ;
- par le ministère des finances, à l'égard des services administratifs, pour constituer le budget de l'État.

Ainsi apparaît l'étroite interdépendance existant entre l'économie et les finances publiques. Le budget est le principal dispensateur des crédits et en retour le bénéficiaire, non seulement des taxes et impôts, mais d'une partie des bénéfices réalisés par les entreprises.

Ceci explique la place primordiale assignée à la comptabilité (d'entreprise) dans l'économie nationale et l'importance particulière de la normalisation des comptabilités dont la comptabilité d'entreprise. Cette dernière apparaît ainsi à la fois comme :

- une pierre angulaire de la planification centralisée ;
- un procédé de contrôle de la gestion des entreprises ;
- un instrument de mesure de leur rentabilité et de leur productivité.

---

<sup>119</sup> Les "Plans" traduisent les objectifs assignés à la production.

Les Bilans encore appelés de "*Bilans matériels*" se proposent de faire apparaître pour un secteur déterminé les ressources et leurs emplois, c'est-à-dire la production et la consommation des mêmes biens dont l'importance doit nécessairement s'équilibrer

Elle constitue aussi l'une des sources de données pour alimenter les statistiques et servent de références pour l'élaboration des plans *prévisionnels* économiques et le contrôle de la réalisation des objectifs des plans de production attribués aux entreprises.

Le souci d'homogénéité de l'information en provenance des entreprises et donc des outils et du processus de production de cette information explique l'implication du département de normalisation de comptabilité (DNC) du ministère des finances dans la conception des manuels de comptabilité et dans la formation des comptables. C'est pourquoi, pour définir la comptabilité *socialiste* vietnamienne, nous nous appuyons principalement sur l'un des ouvrages clés, édité par le MOF, intitulé "Doctrine de comptabilité" (la version que nous utilisons est celle de 1978, l'ouvrage a été amendé et réédité plusieurs fois, la dernière édition dont nous disposons est celle de 1988). Pendant toute la période dite d'économie communiste, cet ouvrage – œuvre collective sous la direction du ministère des finances dont le DNC – est considéré comme la bible de la comptabilité socialiste vietnamienne.

Quelle est la définition officielle de la comptabilité *socialiste* présentée dans ce manuel ?

### ***La comptabilité, un instrument de gestion de l'économie nationale au service de l'État***

*"La comptabilité socialiste<sup>120</sup> est définie comme l'instrument au service de la gestion économique de l'État. Produire des marchandises et de la richesse est à la base du développement de la société humaine. Le cycle de production de la société comprend les phases de production, de distribution, de répartition, de renouvellement de la consommation. (...) Plus le développement de la production est sophistiqué plus est grande la nécessité de gérer la production. Karl Marx a écrit : "Pour n'importe quelle forme de société, il est toujours nécessaire de se poser la question de savoir combien de temps a-t-on besoin pour fabriquer un produit de consommation. Néanmoins, l'intérêt porté à cette question varie en fonction du niveau de développement de la société." <sup>121</sup>*

*(...) Pour gérer les activités économiques, il faut les observer, les mesurer, les calculer et les enregistrer. (...) Observer, mesurer, calculer, enregistrer les activités économiques tels qu'elles sont décrites précédemment et dont l'objectif est de refléter et de contrôler toutes les activités économiques représentent ce qu'on peut désigner par le verbe "comptabiliser"<sup>122</sup>. L'acte de comptabiliser est une demande objective de la société et c'est l'outil le plus important au service de la gestion économique." ("Doctrine de comptabilité", 1978, pp, 5-7, notre traduction)*

L'adjectif socialiste unanimement utilisé pour qualifier la comptabilité en application dans les pays ayant adopté un système économique de type communiste revêt une connotation à la fois

<sup>120</sup> Traduction d'un extrait du chapitre I du manuel intitulé "Doctrine de comptabilité", ou "*Nguyên lý hạch toán kế toán*" en vietnamien, Ed. Ministère des finances du Viêt-nam - Université de finance et de comptabilité de Hà Nội- Vietnam, 1978, pp.5-7.

<sup>121</sup> Karl Marx, Le Capital, Livre premier, Chapitre 1, p. 100 (version en langue vietnamienne).

<sup>122</sup> "Comptabiliser" est la traduction du mot "*hạch toán*" en vietnamien.

politique et économique. La divergence idéologique et politique oppose les pays capitalistes aux pays communistes, leur modèle d'économie ainsi que leurs méthodes de comptabilisation, dont la comptabilité. A l'instar des chercheurs en comptabilité internationale, l'auteur du manuel sur la doctrine de la comptabilité socialiste a souligné les liens entre les modes de production d'un système économique communiste et leurs méthodes de comptabilisation :

*"Tout système social a besoin d'un système de comptabilisation. Pourtant chaque système social est doté de modalités de production qui lui sont propres. Si les modalités de production changent, le système politico-socio-économique sera certainement affecté et entraînera des modifications quant aux objectifs et aux finalités de la comptabilisation qui doivent tenir compte des nouvelles modalités de production. Avec le développement de la production, la comptabilisation connaît aussi une évolution en termes de méthode et de mode d'organisation. Dans une société divisée en classes, la comptabilisation est détenue par les classes dominantes qui l'utilisent pour gérer l'économie au service de leurs intérêts propres." ("Doctrine de comptabilité", 1978, p.7, notre traduction)*

Le manuel détaille ensuite les arguments en faveur de la supériorité de la comptabilité socialiste sur la comptabilité capitaliste. Il est expliqué dans le manuel que la comptabilité, qui était une science entre les mains des capitalistes, a été déformée pour servir leurs intérêts égoïstes mus par le profit. Par contre, entre les mains des prolétaires,

*"[la comptabilité est] l'expression de la science et de l'intégrité. L'économie socialiste se développe selon les règles de développement objectives de la société. En régime socialiste les travailleurs sont les vrais maîtres du pays, de la production. Les intérêts de la classe ouvrière s'alignent sur les intérêts généraux de la société. La comptabilité socialiste entre les mains du prolétariat dispose de toutes les conditions requises pour traduire ses caractères scientifiques en vue du développement économique en traduisant d'une manière intègre la réalité économique. En revanche, la comptabilité capitaliste au service des capitalistes subit des contraintes et ne peut pas faire preuve de rigueur afin de préserver les intérêts égoïstes des capitalistes qui veulent camoufler ou falsifier les données comptables pour des raisons de secret des affaires ou de camouflage des actes d'exploitation de la classe ouvrière. La falsification des documents comptables est paradoxalement légalisée par les textes de loi défendant le secret des affaires promulguées par les gouvernements.*

*La comptabilité socialiste est populaire par la lisibilité et la simplicité de ses méthodes, sa réglementation, ses données et leur facilité d'accès. La comptabilité socialiste est l'outil de gestion pour la classe prolétaire et lui permet de participer à la gestion collective de l'entreprise. Lê Duẩn, feu secrétaire général du parti communiste du Vietnam a dit : "Dans le domaine économique, le concept de Propriétaire collectif est défini par trois aspects : , propriétaire des moyens de production, propriétaire de la gestion économique et propriétaire de la distribution de la production"<sup>123</sup>." ("Doctrine de comptabilité", 1978, pp. 16-17, notre traduction)*

---

<sup>123</sup> Lê Duẩn, (1970), "Sous le drapeau vaillant du Parti pour l'indépendance, la liberté, pour le socialisme, vers de nouvelles victoires" (titre en vietnamien *Dưới lá cờ vẻ vang của Đảng vì độc lập tự do, vì chủ nghĩa xã hội, tiến lên dành những thắng lợi mới*), Ed. Sự Thật, p. 71.

Les analyses comparatives menées par les concepteurs vietnamiens de la comptabilité socialiste à l'encontre de son alter capitaliste corroborent notre postulat selon lequel la comptabilité ne pourrait être une représentation neutre de la réalité économique. Le passage suivant montre que la comptabilité est un terrain sensible où se déroulent les divergences entre les systèmes économiques de type communiste et de type capitaliste

*"(...)La classe capitaliste préconise que la comptabilisation est identique pour tous les systèmes sociaux, qu'il est possible d'étudier les méthodes de comptabilisation indépendamment des modalités de production. Les capitalistes cherchent à récuser la nature historique de la comptabilisation afin de démontrer la stabilité de la comptabilisation capitaliste et par-là celle du système capitaliste d'une manière générale. Ces arguments ne sont qu'utopiques, sans fondements. En effet, ils étaient invalidés par l'histoire qui a montré que différentes formes de comptabilisation ont été créées avec l'évolution des modalités de production." ("Doctrines de comptabilité" , 1978, p.7, notre traduction).*

### ***Les objectifs de la comptabilité d'entreprise communiste***

La comptabilité d'entreprise communiste ainsi décrite se voit, d'après les auteurs de cet ouvrage, attribuer les quatre objectifs principaux suivants :

- "(...)–préserver les biens socialistes [qui sont principalement des biens physiques] ;*
- refléter et contrôler la réalisation du plan économique et financier ;*
- refléter et contrôler le respect et la mise en application des politiques, de la réglementation économique et financière en vue de renforcer le système de comptabilisation économique ;*
- faire émerger les capacités potentielles latentes des entreprises." ("Doctrines de comptabilité" , 1978, p.7, notre traduction).*

### **6.2.2. La normalisation comptable, pierre angulaire de la planification centralisée**

L'accomplissement de ces quatre objectifs fait de la comptabilité communiste l'instrument de gestion indispensable pour l'État communiste. L'importance de la comptabilité communiste est d'autant plus stratégique que la taille de l'organisation dans laquelle elle intervient est l'économie nationale composée de toutes les entités économiques du pays. Cette taille et sa complexité imposent une discipline rigoureuse et homogène mise en œuvre au travers d'une *normalisation comptable*<sup>124</sup> uniforme dictée par l'État communiste.

---

<sup>124</sup> *"(...) l'ensemble des règles, plus ou moins complexes, appliquées – soit à titre bénévole, soit en vertu des dispositions légales ou contractuelles – par un ensemble d'entreprises relevant ou non d'une même profession et régissant l'organisation, sur des bases uniformes, de leur comptabilité, du calcul de leurs prix de revient ou de la présentation de leurs résultats financiers ou techniques en vue d'en permettre la comparaison ou d'en faciliter l'étude ou le contrôle, au bénéfice de l'entreprise, de la profession ou de la nation." (Brunet, 1951, p.9)*

La normalisation comptable n'est pas spécifique aux comptabilités de type communiste. Néanmoins, des différences sont décelées entre les deux comptabilités-types. Celles-ci résident dans le processus d'élaboration de la normalisation et les acteurs qui y participent.

La normalisation comptable peut adopter des formes d'expression diverses en fonction des conditions propres de chaque nation. La normalisation comptable, selon les pays, peut provenir d'initiative privée ou gouvernementale. Elle est devenue comme une nécessité dans les nations à économie évoluée :

*" (...) c'est-à-dire celles où le producteur travaille pour le marché, où il y a spécialisation du travail et la concentration industrielle et financière entraînent tôt ou tard les responsables de l'économie à envisager les dispositions propres à faciliter l'interprétation des comptes et des résultats présentés par les entreprises .*

*" (...) Dans ces divers pays, la normalisation comptable répond à une notion empirique et est, en quelque sorte, "ascendante" : limitée à l'origine au niveau des organisations professionnelles, elle s'est progressivement élevée sur un plan supérieur pour tendre, dans le cas extrême, à se confondre avec la conception dont le second type de normalisation celle formée par l'U.R.S.S." (Brunet, 1951, p.316, 317)*

Le second type de normalisation qui caractérise la comptabilité soviétique ou communiste, au contraire du premier type de normalisation, présente le double caractère d'être :

*" (...) "descendante" et systématique. Elle y part, en quelque sorte, des autorités placées au sommet de la pyramide politico-économique pour se décentraliser ensuite successivement aux divers échelons, auxquels se placent les différentes unités chargées d'assurer la production et les échanges. La cause en est, d'abord, dans la conception idéologique de l'État communiste en qui se confond toute l'activité de la nation." (Brunet, 1951, p.317).*

Ce qui explique le monopole de l'État en matière de normalisation comptable en économie communiste. Lors du 5<sup>e</sup> congrès national du PCV (1982), il a été encore réaffirmé le rôle de l'État dans l'économie nationale et donc dans la fixation des normes de comptabilisation et d'élaboration des indicateurs de contrôle économique au niveau micro et macro :

*" (...) La RSVN adopte un nouveau mécanisme économique avec la planification comme mode de coordination. La planification occupera la place centrale dans l'économie nationale. L'importance porte sur la gestion stricte des sources de capitaux et plus particulièrement la gestion des coûts de revient et les frais pour la distribution. En ce qui concerne les méthodes et les procédures de la planification, l'État doit rapidement mettre en place des indicateurs de contrôle et le système des normes et des objectifs de contrôle plus simple que le système actuel et centralisé sur quatre aspects clés : production, production livrée à l'État, profit et impôts à payer à l'État. Les moyens de production seront fournis par les organismes de l'État." (Résolution du 5<sup>e</sup> Congrès National du PCV, 1982, notre traduction)*

Le ministère des finances (MOF) de la RDV, fondé en août 1945 est, depuis sa création jusqu'aujourd'hui, le ministère chargé par le gouvernement, comme son nom l'indique, de toutes les questions concernant l'économie nationale, du budget de l'État et des finances du secteur étatique. Sur le modèle du système global des trois modes de comptabilisation à la soviétique, le ministère des finances regroupe la direction générale des statistiques et la direction générale des impôts. Il est l'instance au niveau central chargée de mettre en œuvre les politiques financières de l'État et de dicter les règles générales de comptabilisation pour toutes les entités économiques qui sont, pour la grande majorité, les compagnies financées et gérées par l'État (SOEs). Puis au sein de chaque ministère spécialisé (tel que le ministère de l'industrie, ministère du commerce, ministère de l'agriculture, ministère de la distribution etc...) un département sectoriel de normalisation comptable (DNC<sub>s</sub>) est créé pour servir de relai entre le centre et les compagnies étatiques de chaque secteur. Les départements sectoriels de normalisation de comptabilité dans les ministères spécialisés doivent travailler en étroite concertation avec le DNC du MOF. Mais c'est le DNC qui a le dernier mot à dire sur les questions concernant la comptabilité d'entreprise.

Le MOF est l'un des ministères dont l'organigramme a été plusieurs fois remanié au gré des réformes économiques du pays, fusion, scission, création de nouvelles structures etc.

Et au sein du MOF, le DNC incarne alors la mission de concepteur de la normalisation comptable vietnamienne au service du gouvernement qui produit les règles pratiques de la comptabilité sous forme de décrets et décisions gouvernementales, lesquelles seront ensuite concrétisées en circulaires et guides d'application.

*"(...) Dans toute administration, il y a un organe qui est chargé d'élaborer les principes, règles et normes. D'où la naissance du département de normalisation comptable. A l'instar des organismes similaires dans d'autres pays tels que les instituts de comptabilité ou d'audit, la direction de normalisation comptable a pour mission d'organiser la comptabilité de telle sorte que les pratiques de la comptabilité au niveau national soient homogènes.*

*Le DNC a pour vocation de traduire les résolutions du parti communiste en règles comptables. Le cadre de toute politique économique est présenté dans la résolution politique à l'issue des congrès nationaux du PCV. Le DNC élabore des projets de textes réglementaires qui seront par la suite étudiés et approuvés par le conseil des ministres ou par l'assemblée nationale. Dans le cas d'une absence de loi (tel était le cas du Vietnam avant 2003), le gouvernement a compétence pour promulguer des ordonnances qui ont fonction de loi. Vous connaissez l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques de 1988 (je ne me rappelle plus du numéro). Voilà un exemple parce qu'à l'époque il n'y avait pas de loi sur la comptabilité. Cette ordonnance était le texte le plus important qui déterminait les principes de la comptabilité.*

*L'intervention du gouvernement dans la comptabilité se traduisait au travers de l'ordonnance (en vietnamien "Pháp lệnh" et des décrets (en vietnamien "nghị định"). Puis à un degré inférieur, le ministère des finances la concrétisait par des circulaires (en vietnamien "thông tư") ou des instructions (en vietnamien "hướng dẫn").*

*Les textes officiels sur la comptabilité peuvent être classés en deux catégories : les textes ayant valeur de loi que je qualifie de législatifs et ceux portant sur des aspects techniques que je qualifie de guide d'instruction. Dans les pays où les organisations professionnelles comptables sont développées, les textes techniques relèvent de leurs compétences. Chez nous, tout ce qui est officiel est élaboré par les ministères spécialisés. Dans le cas de la comptabilité, c'est le DNC qui est responsable de l'élaboration des projets de texte car elle assure le rôle de conseiller et d'exécutif au service du ministre vietnamien des finances."*

(RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)

### **6.2.3. La normalisation comptable, procédé de contrôle de la gestion des entreprises**

Les principaux textes de référence en comptabilité pendant cette période dite de communisme classique où l'État maintient le contrôle sur l'économie nationale en assurant le rôle d'investisseur, de fournisseur, de gérant et de distributeur sont :

- les "règlements sur l'organisation de la comptabilité de l'État" publiés avec le décret n°175-CP du 28/10/1961, amendés par le décret n° 176-CP du 10/09/1970 du conseil gouvernemental ;
- le "système unifié des comptes" (S.U.C, 1975) appliqué à tous les secteurs de l'économie nationale. Le S.U.C. (1975) (version amendée du S.U.C. 1970, dont nous n'en disposons pas le texte intégral, par la circulaire n°34-TC/CDKT du 28/10/1975) pourrait être considéré comme le document de référence en comptabilité d'entreprise pendant toute la période entre 1975 et 1988. Il est composé de deux parties principales : la première est le plan uniforme des comptes ; la deuxième est consacrée aux explications détaillées sur le contenu de chaque compte ainsi que les règles d'enregistrement dans les comptes. Des décisions gouvernementales et des circulaires ministérielles viennent, par la suite, fixer les règles sur les méthodes d'évaluation, les méthodes de calcul des amortissements, des coûts de revient de production, les règles de répartition du bénéfice ou du profit (notion qui sera étudiée dans la section 6.2.4.) ainsi que le format des formulaires des rapports comptables et les périodicités de remise de rapport. La normalisation comptable en économie communiste est fortement conditionnée par la politique financière de l'État et la politique fiscale, la comptabilité d'entreprise communiste étant un instrument au service des politiques économique, financière et fiscale.

### *Le système unifié des comptes de 1975 et l'uniformisation de la comptabilité d'entreprise*

Dans le S.U.C. (1975), la partie structurante de l'organisation de la comptabilité d'entreprise est le plan des comptes, conçu principalement pour les compagnies étatiques. L'uniformisation des comptes ou des catégories de classification des objets économiques a été mentionnée dans la littérature comme une caractéristique observée dans les comptabilités de type communiste et est liée à la conception intégrée des comptabilités technique, statistiques et d'entreprise. Elle est dictée par le mode de coordination centralisée du plan qui nécessite un système d'information uniforme et homogène aux différents échelons de la hiérarchie de l'économie nationale. Toutefois, cette option est aussi retenue par certains pays ayant une économie de type capitaliste comme la nomenclature des comptes du plan comptable général français (PCG). Néanmoins, la différence dans le mécanisme de coordination entre les systèmes économiques de type communiste et ceux de type capitaliste peut être analysée au travers de la structure du plan des comptes.

Nous allons maintenant étudier le plan des comptes communiste du S.U.C. (1975) vietnamien en faisant ressortir la logique de sa structure.

La structure du plan des comptes du S.U.C (1975) est une version mise à jour du plan des comptes de type soviétique qui datait de 1970 afin de répondre aux nouveautés issues de la fusion des deux systèmes économiques communiste au nord et pseudo capitaliste au sud. Il s'agit d'un travail de révision pour compléter des comptes qui sont requis par la nouvelle donne (selon nos interviewé(e)s). Toutefois, la structure est celle d'un plan des comptes de type communiste. Pour assurer le suivi de la réalisation des objectifs de production et l'utilisation des budgets destinés à ces objectifs, le plan des comptes est structuré selon la logique du cycle de production industrielle (tableau 6.4.). Ceci s'explique par le fait que ce plan est destiné principalement, dans les années 1970-1980 aux entreprises étatiques qui ont une obligation de tenue des comptes. Ces entités économiques relèvent notamment des deux secteurs suivants : l'industrie et la construction. La comptabilité agricole des coopératives était légèrement plus simplifiée que celle des compagnies étatiques pour deux raisons : l'organisation des coopératives et le niveau des comptables dans les régions rurales.

La logique de classification des comptes dans le plan des comptes communiste vietnamien peut être analysée selon deux critères :

- la fonction et la structure des classes de comptes.
- ou le contenu, la nature économique des objets comptables à relater.

L'analyse du plan des comptes en fonction de la structure des classes

Le plan des comptes vietnamien de 1975 est composé de 68 comptes numérotés de 01 à 99 et répartis en 11 classes. Comme ces dernières sont créées pour marquer les différentes phases du cycle de production, la numérotation ordinale des comptes ne reflète pas l'appartenance aux classes des comptes, comme elle est dans la nomenclature des comptes du PCG.

La classe des comptes n° VIII du nom "*Biens non inventoriés*" révèle, d'une part les spécificités de la réunification de deux systèmes économiques opposés, l'économie planifiée dans le nord et une forme d'économie de marché dans le sud, et de l'autre la situation relativement chaotique de l'économie sud-vietnamienne post-réunification. En avril 1975, le sud fut témoin de la débâcle de son économie. Les entreprises sud vietnamiennes, qui étaient pour la plupart privées, étaient abandonnées par leurs propriétaires. Le nouveau gouvernement essayait de les remettre en marche, mais la réorganisation de l'activité économique rencontrait des crises de pénurie chroniques en matières premières et en capitaux. Beaucoup d'anciennes usines ont été reconverties dans d'autres types d'activités pour fournir du travail aux ouvriers. Dans de telles circonstances, la comptabilité n'était pas la priorité.

Tableau 6.4. : Schématisation du plan des comptes du S.U.C (1975) en fonction des classes

Catégorie	Phase du cycle de production	Numéro et intitulé des classes du Plan des comptes
Catégorie des comptes reflétant les capitaux d'exploitation	Acquisition des biens fixes	Classe I : Comptes de <b>biens fixes</b>
	Processus de production	Classe II : Comptes de <b>stocks pour la production</b>
		Classe III : Comptes de <b>coûts de production</b>
	Distribution	Classe IV : Comptes de <b>produits finis et de consommations des produits finis</b>
	Règlements	Classe V : Comptes de <b>capitaux en numéraires</b> Classe VI : Comptes de <b>règlements</b>
Répartition du profit prévisionnel	Classe VII : Comptes de <b>capitaux prélevés</b>	
		Classe VIII : Comptes de <b>biens non inventoriés</b>
Catégorie des comptes reflétant les sources de capitaux d'exploitation	Sources de capitaux	Classe IX : Comptes de <b>sources de capitaux</b>
	Sources de crédits	Classe X : Comptes de <b>crédits bancaires et allocations budgétaires</b>
	Détermination du profit réalisé	Classe XI : <b>Résultat financier</b> (Compte de bénéfices et pertes)
		<b>Comptes hors bilan</b>

Au cours de ces années, la comptabilité n'était imposée qu'aux entreprises de taille dans des secteurs de production stratégiques. L'administration centrale travaillait avec le peu de cadres du DNC en provenance du nord pour introduire la nouvelle comptabilité de type communiste dans le sud. Et comme dans les années 1950, les comptables de l'ancien régime sud-vietnamien ont été mobilisés pour assurer la continuité du travail dans la nouvelle administration. Ces fonctionnaires *reconvertis* avaient en 1975 le statut de ce qu'on appelait en vietnamien "*Cán bộ lưu dụng*".

(...)[Je suis] un *Cán bộ lưu dụng* : fonctionnaire de l'ancien régime ré-intégré c'est-à-dire que je travaillais pour le gouvernement du Sud – République du Vietnam (RVN) avant 1975. Je vais vous raconter un peu mon parcours. En 1969, j'ai débuté comme fonctionnaire dans le domaine des Finances publiques, sous l'ancien régime dans le sud RVN. En 1972, j'étais transféré à l'hôtel des impôts – et j'étais chargé des budgets des communes. Mon bureau était dans le village de Thạnh Mỹ Tây de l'autre côté du pont Thị Nghè dans l'arrondissement 2. J'étais chargé principalement de la collecte des taxes auprès des commerçants sur les marchés et sur

*les embarcadères fluviaux. Puis, toujours au sein du même organisme, on m'a envoyé travailler à l'Institut de formation des agents des impôts. Avant 1975, l'hôtel des impôts était organisé en départements spécialisés : impôts directs, impôts indirects. L'Institut de formation a pour mission de former les fonctionnaires pour les impôts uniquement.*

*Question : Est-ce que vous étiez envoyé en centre de ré-éducation après 1975 et combien de temps y êtes-vous resté ?*

*Je n'étais qu'un soldat du rang, je n'avais pas de grade .C'est pourquoi j'y suis resté seulement quelques jours puis je suis retourné travailler aux impôts après 1975 jusqu'aujourd'hui.*

*Par contre, le grand patron - directeur de l'institut de formation, est resté au camp de ré-éducation plus longtemps. Ce monsieur est surnommé "Bouddha vivant" par ses collègues parce qu'il est végétarien et qu'il a un très grand cœur. Quand nous discussions entre nous, les anciens du sud, nous disions que notre patron était resté aussi longtemps au camp parce qu'il était trop gentil, tout ce que les autres ne voulaient pas faire, il l' acceptait : il travaillait avec tous les organismes américains ; par exemple les projets d'assistance et de coopération avec USAID – agence américaine qui finance les projets de coopération. Quelques-uns de mes anciens collègues qui étaient dans le même camp que mon ancien chef disaient que notre patron était trop honnête en déclarant par écrit toutes les missions et responsabilités qu'il avait réalisées. C'est pourquoi il y est resté si longtemps.*

*Question : Combien d'anciens fonctionnaires comme vous travaillent actuellement dans cette organisation ?*

*Je n'ai pas de statistiques , mais je pense que plus de 50% de l'effectif actuel étaient fonctionnaires de l'ancien régime.*

*Question : Comment l'hôtel des impôts a-t-il été réorganisé après 1975 ?*

*Après 1975, l'hôtel des impôts a changé de nom au profit de service des impôts de la région sud (en vietnamien : Nha Thué Vụ Miền), sous la direction du gouvernement révolutionnaire provisoire. Après un certain temps, le service où je travaillais avant 1975 a été transformé en service des impôts du secteur étatique. Parmi les fonctionnaires de l'ancien régime du sud, ceux qui étaient âgés et n'avaient pas un niveau d'études élevé ont été mutés vers les centres des impôts à l'échelon inférieur dans les arrondissements. Notre département chargé des compagnies d'État a emménagé ici dans ces locaux depuis 1975 et y est resté.*

*Question : Est-ce que vous avez été envoyé faire des formations de recyclage ?*

*Oui, nous avons suivi beaucoup de cycles de formation – long de 6 mois ou des stages de quelques jours. Les cours étaient organisés ici à HoChiMinh Ville. À l'époque, il était très cher et très difficile de se rendre à HaNoi. Les formateurs du nord descendaient vers le Sud pour nous former au nouveau système fiscal socialiste. Il y avait trois grandes branches aux impôts : les compagnies étatiques, les taxes sur les compagnies de commerce et de négoce et les autres taxes directes.*

*Question : Comment s'organisent aujourd'hui les institutions des impôts ?*

*(n) Au niveau central : DIRECTION NATIONALE DES IMPÔTS (qui relève directement du Ministère des Finances) (en vietnamien : TÔNG CỤC THUẾ)*

*(n-1) Au niveau province et grandes villes comme HoChiMinh Ville : AGENCE MUNICIPALE DES IMPÔTS (en vietnamien : CỤC THUẾ)*

*(n-2) Au niveau des arrondissements ou communes : AGENCE LOCALE (en vietnamien : CHI CỤC THUẾ)*

*Question : Quel est le contenu de la formation ? Les agents des impôts connaissent-ils la comptabilité d'entreprise ?*

*Seuls les agents des impôts du département chargé des compagnies d'État connaissent la comptabilité d'entreprise. Les agents des autres départements travaillent selon un autre mécanisme de fixation des impôts : un système forfaitaire ; ils n'ont donc pas besoin de formation à la comptabilité d'entreprise. Par exemple pour les entités familiales, les taxes et impôts sont fixés selon des barèmes prédéterminés. Les petites épiceries ne tiennent pas de livres de comptes, les agents des impôts travaillent à partir des estimations du CA des différentes boutiques ayant la même activité pour fixer un forfait moyen en fonction du taux fixé par l'État." (RC 6, responsable d'un département de la direction des impôts de Hồ Chí Minh Ville )*

La conversion à la nouvelle comptabilité se réalisait en parallèle avec la formation des comptables sud-vietnamiens à la comptabilité communiste. Le plan des comptes de 1975 est la version complétée et révisée, mais il est loin d'être complet. La création de la classe VIII intitulé *biens non inventoriés*, autrement dit "divers" accueillant les choses non encore classées ou difficilement classables dans les comptes était une solution comptable du moment. Cette classe sera par la suite supprimée du plan des comptes du S.U.C de 1989.

*L'analyse du plan des comptes en fonction du contenu économique des comptes*

**Tableau 6.5. : Schématisation de la classification du plan des comptes 1975 en fonction du contenu économique des comptes**

Catégorie de compte en fonction de leur contenu	Classe	Intitulé de la classe de comptes	Numéro du compte	Intitulé du compte
Catégorie des comptes relatant les capitaux d'exploitation	Classe I	<i>Comptes de capitaux fixes</i>	01	Compte biens fixes
			02	Compte amortissements des biens fixes
	Classe II	<i>Comptes de stocks pour la production</i>	05	Compte matières premières
			06	Compte énergie
			08	Compte pièces de rechange ou de réparation
	Classe IV	<i>Comptes de produits finis</i>	40	Compte produits finis
			41	Compte marchandises
	Classe V	<i>Comptes liquidités</i>	50	Compte caisse
			51	Compte banques
			55	Compte autres capitaux en numéraires
	Classe VI	<i>Comptes de règlement</i>	60, 64	Compte Règlements avec les clients
			70	Compte règlements avec les personnes recevant des acomptes
Catégorie des comptes reflétant les sources de capitaux d'exploitation	Classe IX	<i>Comptes sources de capitaux</i>	85	Compte capitaux fondamentaux
			86	Compte capitaux des amortissements
			87	compte fonds pour l'entreprise
	Classe X	<i>Comptes de crédits bancaires</i>	93	Compte emprunts bancaires court terme
			94	Compte emprunts bancaires long terme
	Classe VI	<i>Classe des comptes de sources de capitaux de règlements</i>	60, 64	Compte règlements avec les clients et fournisseurs
			69	Compte règlements avec le personnel
	Classe XI	<i>Comptes de profits</i>	99	<b>Compte bénéfices et pertes</b>
	Classe VII		80	Comptes prélèvements sur capitaux
	Catégorie des comptes reflétant le processus et le résultat d'exploitation	Classe II	<i>Comptes du processus et du résultat de l'approvisionnement</i>	11
				frais de transport pour l'approvisionnement
Classe III		<i>Comptes du processus et du résultat de la production</i>	20	Compte production principale
			25	Compte frais d'usine
			26	Compte frais de gestion de l'entreprise
Classe IV		<i>Comptes du processus et du résultat de la distribution</i>	46	Compte consommations des produits vendus
			43	Compte frais hors production

D'après VU Huy Cam, 1986, p. 137-138.

Notes : tous les comptes du plan des comptes ne sont pas listés, voir liste détaillée du plan des comptes 1975 en annexe.

Chaque compte du plan est destiné à un objet comptable spécifique ayant un contenu économique précis. Ce critère de classification permet aux concepteurs de définir le nombre de comptes à créer et les intitulés des comptes dans l'élaboration du système des comptes de la comptabilité communiste. Selon l'esprit du plan communiste, une entreprise est considérée comme une organisation réceptrice de budgets pour réaliser des objectifs précis qui lui sont demandés. De ce fait, les budgets sont accordés sous forme d'enveloppes destinées à des objectifs prédéterminés. C'est la raison pour laquelle la classification des comptes est aussi imprégnée de cette logique et doit permettre à l'administration centrale de surveiller si les consignes données ont été respectées par le bas. Le tableau 6.5. est une autre forme de décomposition des comptes du plan des comptes (1975) en fonction de leur contenu économique.

La combinaison des deux critères d'analyse nous permet d'avoir la schématisation simplifiée suivante du plan des comptes 1975 mise en forme selon l'un des principes de base dans la gestion financière des entreprises par l'administration centrale – le contrôle de l'utilisation des sources de capitaux ou passifs qui sont des enveloppes destinées à des objectifs d'emplois prévisionnels précis (actifs).

**Tableau 6.6. : Décomposition du Plan des comptes 1975 selon la présentation d'un tableau d'équilibre des comptes**

Phases du cycle de production	Catégorie par contenu économique	Classe de comptes	N° compte	Intitulé compte	Catégorie par contenu économique	Classe de comptes	N° compte	Intitulé compte
Acquisition des biens fixes	Capitaux d'exploitation	<b>Classe I : BIENS FIXES</b>	01	Biens fixes	Sources de capitaux d'exploitation	<b>Classe IX : SOURCES CAPITAUX</b>	DE	
			02	Amortissements			85	Capitaux fondamentaux
Processus de production		<b>Classe II : STOCKS POUR PRODUCTION</b>	05	Matières premières		<b>Classe X : EMPRUNTS BANCAIRES ET AUTRES ALLOCATIONS</b>	86	Capitaux d'amortissements
			06	Énergie			87	Fonds pour l'entreprise
			07	Pièces de rechange			93	Emprunts bancaires court terme
			11	Coûts d'acquisition, d'entreposage des MP, matériaux Coûts de transport pour approvisionnement			94	Emprunts bancaires long terme
Processus et résultat de la phase approvisionnement								
Processus et résultat de la phase production		<b>Classe III : COÛTS PRODUCTION</b>	20	Production principale				
			25	Frais d'usine				
			26	Frais de gestion d'entreprise				
Distribution		<b>Classe IV : PF, MARCHANFISES, CONSOMMATIONS</b>	40	Production principale				
			41	Marchandises				
			46	Consommations des produits vendus				
			43	Frais hors production				
Processus et résultat de la phase distribution								
Règlements	Suivi de la nature des flux de trésorerie	<b>Classe V : CAPITAUX EN NUMÉRIQUES</b>	50	Caisse				
			51	Comptes en banque				
			55	Autres capitaux en numéraires				
		<b>Classe VI : RÉGLEMENTS</b>	60,	Règlements avec les clients				
			64	Règlements avec les personnes recevant acompte				
			70					
Répartition du profit prévisionnel		<b>Classe VII : CAPITAUX PRÉLEVÉS</b>	80	Prélèvements sur les capitaux	Détermination du profit réalisé	<b>Classe XI : BÉNÉFICES ET PERTES</b>	99	Bénéfices et pertes

Nous pourrions dire que l'objectif de contrôle de la réalisation des objectifs du plan plus particulièrement des objectifs de consommation en fonction de la production dans la

comptabilité communiste, est transcrit au travers de la logique du plan des comptes 1975. Il met en exergue l'importance du bilan comme l'un des documents comptables le plus importants fournissant les données pour le travail d'analyse des autorités financières au niveau central.

### *Le contrôle de l'emploi des fonds budgétaires et le tableau de récapitulation des biens*

Le "tableau de récapitulation des biens"<sup>125</sup> (encore désigné sous l'appellation "Tableau d'équilibre comptable"<sup>126</sup> (manuel "Doctrine de comptabilité", 1978) soit l'équivalent du bilan dans le vocabulaire comptable occidental est la représentation comptable qui illustre l'esprit de la planification centralisée. Notre traduction textuelle de l'appellation vietnamienne "Tableau de récapitulation des biens" montre que ce document est conçu pour répondre au premier objectif de la comptabilité communiste qui est de "(...) *préserver les biens socialistes [qui sont principalement des biens physiques]*". En effet, la présentation du tableau ressemble à une liste détaillée, voire exhaustive, des biens, moyens qui *sont présents* dans les murs de l'entreprise communiste, c'est-à-dire des biens qui ne sont pas seulement destinés à la production, mais à d'autres types d'activité hors production, voire même ceux qui n'ont pas d'utilité et qui figurent néanmoins dans la liste des biens de l'entreprise comme le montre l'extrait suivant d'une rubrique de l'actif.

Exemple : extrait de l'actif d'un formulaire de tableau récapitulatif des biens de 1975

Rubrique	N° compte	Code informatif	BIENS EN AVOIR ACTIF	Ligne	SI en début année	SF Fin de période
A	B	C	D	E	1	2
I	01		<b>A/. BIENS IMMOBILISÉS ET HORS CIRCULATION</b> <b>Biens immobilisés</b> - Biens immobilisés pour la production - Biens immobilisés pour les activités hors production - Biens immobilisés non encore utilisés - Biens immobilisés en attente de résolution - Biens immobilisés non nécessaires - Terrains et immobilisations non amortis <b>Total rubrique I</b>	 1 2 3 4 5 6 7		

La préservation des biens et des moyens de production est la traduction d'un élément de risque non exprimé dans l'économie planifiée qui est celui des pertes, des gaspillages voire des vols. C'est la raison pour laquelle le bilan communiste doit permettre le contrôle de ces

<sup>125</sup> "Tableau de récapitulation des biens" est la traduction du groupe de mots en vietnamien *BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN*

<sup>126</sup> "Tableau d'équilibre comptable" est la traduction du groupe de mots en vietnamien *BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN*

biens. Le niveau de détails et la lisibilité sont les qualités requises pour le tableau récapitulatif des biens.

### La présentation d'un tableau de récapitulation des biens communiste

Quel que soit le secteur d'activité, un tableau d'équilibre comptable est présenté en deux colonnes comme suit : dans la colonne de gauche, les capitaux et dans la colonne de droite, les sources des capitaux. Le tableau de récapitulation des biens est un formulaire préétabli par les ministères de tutelle pour toutes les entreprises qui en relèvent. Il adopte le format d'un compte en T pour faciliter la vérification de l'équilibre entre les capitaux (emplois ou actifs) et les sources de capitaux (passifs ou ressources).

**Tableau 6.7. : La structure d'un tableau de récapitulation des biens**

<b>BIENS EN CRÉDIT<sup>127</sup></b>	<b>BIENS EN DÉBIT<sup>128</sup></b>
Les biens en crédit sont présentés selon la structure du plan des comptes : - Classes de comptes - Compte - Sous-compte	Les biens en débit sont présentés selon <b>un ordre scientifique adapté aux besoins de gestion</b>
Les indicateurs figurant dans le côté BIENS EN CREDIT ou ACTIF reflètent les différents capitaux dont disposent l'entreprise, et comment ces capitaux sont alloués dans les comptes.	Les indicateurs figurant dans le côté BIENS EN DEBIT ou PASSIF reflètent les origines des capitaux en face et les objectifs d'utilisation fixés pour chaque type de source de capitaux.

Source : "Doctrines de comptabilité [socialiste]", MOF, Viêt-nam, 1978

Pour illustrer, nous allons reproduire un tableau de récapitulation des biens (version *allégée*<sup>129</sup>) – extrait des archives comptables d'une compagnie étatique industrielle vietnamienne de 1976 (tableau 6.8.). La structure et le détail des lignes du tableau ont été maintenus telles qu'ils sont présentés dans le formulaire originel.

<sup>127</sup> "Capitaux" est la traduction du mot vietnamien *VÓN*. C'est l'équivalent du mot ACTIF en langage comptable occidental.

<sup>128</sup> "Source de capitaux" est la traduction du mot vietnamien *NGUỒN VÓN*. C'est l'équivalent du mot PASSIF dans le langage comptable occidental.

<sup>129</sup> Afin d'avoir une bonne lisibilité du tableau de récapitulation des biens de l'entreprise industrielle dans notre exemple, nous avons décidé de simplifier le format de présentation en supprimant les colonnes qui ne sont pas parlantes pour notre interprétation comme la colonne réservée à la numérotation des lignes du tableau (cette numérotation sert de repères dans les textes d'instruction qui guident les comptables dans leur travail), la colonne des numéros des comptes. Le reste est la traduction copie conforme de l'archive en vietnamien.

**Tableau 6.8. : Traduction du tableau d'équilibre comptable d'une compagnie étatique industrielle vietnamienne en 1976**

Entreprise : Cimenterie

**TABLEAU D'ÉQUILIBRE COMPTABLE**

Au 31 décembre 1976

Unité : đồng

Actif (Capitaux d'exploitation)	Montant	Passif (Source des capitaux d'exploitation)	Montant
<b>A – Biens fixes et hors circulation</b>		<b>A – Sources de capitaux propres et considérés comme propres (1)</b>	
<b>I – Biens fixes</b>	<b>22 433 184,90</b>	<b>I - Capitaux fondamentaux</b>	
Biens immobilisés pour la production	21 358 207, 57	I.1 Capitaux fixes	<b>9 574 758,64</b>
Biens immobilisés pour les activités hors production	832 448,94	I.2 Capitaux circulants (2)	<b>13 293 562,06</b>
Terrains et immobilisations non amorties	242 528, 39		
<b>II – Capitaux prélevés</b>		<b>II – Amortissements des biens fixes</b>	
II.1 Bénéfices pour le budget de l'État		II.1 Amortissements fondamentaux	<b>11 517 210,65</b>
II.1.1 Année précédente		II.2 Amortissements des grands travaux de construction	<b>1 341 215,61</b>
II.1.2 Année en cours	<b>6 581 343,94</b>		
<b>III – Capitaux alloués aux unités dépendants</b>		<b>III – Compensations des pertes par le budget de l'État</b>	
<b>IV – Reversements parts de bénéfices aux instances supérieures et allocations accordées aux unités dépendantes</b>		<b>IV – Allocations reçues des instances supérieures ou recettes en provenance des unités dépendantes</b>	
		<b>V – Bénéfices</b>	
		V.1 Année précédente	
		V.2 Année en cours	<b>6 167 378,71</b>
<b>Total groupe rubriques actif A</b>	<b>29 014 528,84</b>	<b>Total groupe rubriques passif A</b>	<b>41 894 125,67</b>
<b>B – Biens standardisés</b>		<b>B – Montant des emprunts bancaires à court terme au-delà des standards</b>	
1. Matières premières	<b>3 466 526,08</b>	<b>I – Emprunts dépassant les standards mais déjà planifiés par anticipation</b>	
2. Energie	<b>660 134,24</b>	<b>II – Emprunts pour les besoins temporaires hors plan</b>	
3. Pièces détachés	<b>3 292 528,66</b>	<b>III – Emprunts bancaires pour la collecte des produits agricoles ou des produits de mer</b>	
3. Objets facilement cassables	<b>26 343,61</b>		
4. Produits semi finis	<b>1 204 830,00</b>		
5. Produits finis	<b>237 094,68</b>		
<b>Total groupe rubriques actif B</b>	<b>8 887 457,27</b>	<b>Total groupe rubriques passif B</b>	<b>0,00</b>
<b>C – Biens en argent, biens de règlements et autres formes de règlements</b>		<b>C – Autres emprunts bancaires et autres dettes</b>	
<b>I – Capitaux en liquidités</b>		<b>I. Emprunts pour les règlements -</b>	
I.1 Fonds de caisse	<b>2 448,28</b>		
I.2 Liquidités dans les comptes bancaires	<b>2 272 077,50</b>	<b>II. Emprunts pour la rénovation technique et le développement de l'activité</b>	
<b>II – Remboursement des dettes pour les travaux de construction avec les profits ou autres sources de capitaux</b>			

Actif (Capitaux d'exploitation)	Montant	Passif (Source des capitaux d'exploitation)	Montant
		<b>III. Dettes dépassant les échéances</b>	
<b>IV – Créances à collecter et acomptes</b>		<b>IV. Dépenses à payer d'avance et recettes à collecter d'avance</b>	
IV.1 Crédits clients à collecter	107 630,00	IV.1. Acomptes faits par les clients	1 607 475,84
IV.2 Acomptes payés aux fournisseurs	3 909 512,07	IV. 2. Montants à régler aux fournisseurs	3 152 363,59
IV.3 Indemnités à collecter sur les marchandises périmées et manquantes		IV.8 Autres dettes à régler	731 010,99
IV.4 Prélèvements d'État ou avoir sur les taxes	611 963,57		
IV.6 Compensation de l'État sur les écarts de prix	3 707,50		
IV.10 Autres montants à collecter	239 232,70		
<b>V – Matériels abîmés en attente de résolution</b>	13 340 250,05	<b>V – Matières premières et matériel en excédent en attente de résolution</b>	9 666 101,16
<b>VI – Avoir sur les amortissements fondamentaux réglés à l'État</b>		<b>VI – Amortissements fondamentaux à payer</b>	
VI.1 Régles au budget	3 485,08		
VI.2 Régles aux instances supérieures			
<b>VII – Grands travaux de construction</b>		<b>VII – Amortissements des grands travaux de construction auto réalisés ou sous-traités</b>	
VII.1 Grands travaux en cours		VII.1 Capitaux des amortissements des grands travaux de construction	1 341 215,61
VII.2 Comptes bancaires pour grands travaux		VII.2 Dettes à régler avec les Maîtres d'ouvrage des grands travaux de construction	
VII.3 Avances pour les prestataires de services des grands travaux de construction			
<b>VIII – Dépenses en provenance des fonds pour l'entreprise</b>		<b>VIII – Fonds pour l'entreprise</b>	
		VIII.1 Fonds pour le développement de l'entreprise	
		VIII.2 Fonds pour les primes	
		VIII.3 Fonds pour les œuvres sociales	
		<b>IX – Autres sources d'allocations</b>	
<b>Total groupe rubriques actif C</b>	<b>20 490 306,75</b>	<b>Total groupe rubriques passif C</b>	<b>16 498 167,19</b>
<b>Total A + B + C</b>	<b>58 392 292,86</b>	<b>Total A + B + C</b>	<b>58 392 292,86</b>
<b>D – Capitaux pour les constructions fondamentales</b>		<b>D – Sources de Capitaux pour les constructions fondamentales</b>	
1. Dépenses pour les constructions fondamentales achevées, biens immobilisés achetés et réglés	45 729,96	1. Sources de capitaux pour les constructions alloués par l'État	45 729,96
2. Travaux de construction, biens immobilisés mis en exploitation dont les dépenses ne sont pas encore approuvées		2. Autres sources de capitaux pour les constructions	
3. Frais qui n'augmentent pas les biens immobilisés			
4. Matériels de construction en cours de montage		3. Crédits bancaires pour les constructions	
5. Dépôts en compte bancaire pour les investissements fondamentaux		4. Dettes envers les Maîtres d'ouvrage ou autres montants pour les constructions à payer	
6. Avances au prestataire de service pour les travaux de construction		5. Autres dettes pour les constructions à payer	
7. Travaux de construction en cours		6. ...	
8. Autres montants à collecter en travaux de construction			
9. ...			
<b>Total groupe rubriques actif D</b>	<b>45 729,96</b>	<b>Total groupe rubriques passif D</b>	<b>45 729,96</b>
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>58 438 022,82</b>	<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>58 438 022,82</b>

Source : Traduction du tableau de récapitulation des biens d'une compagnie industrielle étatique dans le sud du Viêt-nam en 1976 (version détaillée en annexe).

Note :

(1) "Sources de capitaux propres et considérés comme propres" : l'adjectif « propre » utilisé dans cet intitulé pourrait être interprété comme propre à l'État pour distinguer les capitaux propres en provenance de l'État sous forme d'allocations budgétaires aux emprunts bancaires. Nous soulignons ici que l'expression « sources de capitaux propres » ne désigne pas la notion de droit de propriété. En effet, dans les autres rubriques dans le bas du côté passif, nous pouvons retrouver des intitulés tels que :

**Rubrique D 1. Sources de capitaux pour les constructions alloués par l'État**

(2) Les "Capitaux circulants" dans la rubrique A signifient explicitement selon notre interprétation des capitaux circulants standardisés.

La vérification de l'équilibre entre les deux colonnes du "tableau de récapitulation des biens" est soulignée dans le manuel comptable comme une première mesure de contrôle important du travail comptable d'une compagnie. Cette erreur technique de tenue des comptes a été pendant longtemps une faiblesse dans la comptabilité des entreprises vietnamiennes parce que les comptables n'étaient que très sobrement équipés. C'est pourquoi, selon nos interviewés, arriver à sortir des comptes équilibrés était déjà un exploit à l'époque. Ceci pourrait s'expliquer d'une part par le manque de moyens de travail et, de l'autre, par le niveau des comptables qui travaillaient comme des techniciens chargés des comptes de l'entreprise.

*L'analyse du tableau de récapitulation des biens communiste*

Le bilan d'une entreprise industrielle communiste se caractérise à l'actif par le nombre et la complexité des postes, ainsi que par les relations existant entre certaines rubriques de l'actif et du passif.

*À l'actif sont représentés les capitaux d'exploitation.*

Ce sont les moyens de production mis à la disposition de la compagnie communiste pour que celle-ci réalise les objectifs de production du plan. Les capitaux d'exploitations représentent les emplois des ressources allouées. L'État accorde une importance particulière à la gestion des capitaux d'exploitation des compagnies étatiques car les entreprises ne disposent que du droit d'abus de ces biens ou capitaux d'exploitation, mais ne sont pas propriétaires. En économie communiste, la propriété privée étant abolie, tous les moyens de production appartiennent au peuple, à la nation, et la mission première d'une entité économique, est la préservation de ces capitaux contre la perte ou le vol.

Les comptes de la classe VIII :

- Compte 84.1 "Biens abîmés ou manquants en attente de résolution"
- Compte 84.2 "Biens hors inventaire en attente de résolution"

témoignent de la volonté de l'État de disposer d'une comptabilité faisant l'inventaire exhaustif de toutes les formes de biens existants dans l'entreprise.

L'abus des biens socialistes est puni pénalement. La comptabilité communiste doit fournir une représentation claire voire détaillée de ces capitaux d'exploitation (ou selon le vocabulaire occidental les actifs).

Les 15 rubriques principales, subdivisées en 68 postes (lignes), que comportent les actifs, pourraient être réparties en 4 groupes :

(1) Les biens immobilisés et hors circulation qui peuvent être rangés en deux sous-groupes :

– Les *biens immobilisés ou fixes* qui comprennent essentiellement :

- Les *biens immobilisés utilisés dans la production*, directement utilisés à la production et qui se subdivisent elles-mêmes en :
  - biens immobilisés actifs, c'est-à-dire utilisés effectivement,
  - biens immobilisés inactifs, c'est-à-dire mis provisoirement en réserve ;
- Les *biens immobilisés dans les entités administratives non productives* tels que les organes de l'administration centrale ou locale ;
- Les *biens immobilisés pour les œuvres sociales dans les entreprises* ;
- Les *biens immobilisés en attente de résolution*.

(2) Les biens prélevés sont les prélèvements sur les ressources propres de l'entreprise, notamment sur les bénéfices et le fonds de roulement au profit d'autres organismes dont l'État et/ou entreprises. En fonction du plan financier, l'entreprise doit payer régulièrement au budget de l'État, sous forme de mensualités des bénéfices prévisionnels. A la fin de l'année, une fois les comptes annuels approuvés, l'entreprise va faire le compte sur les obligations vis-à-vis du budget de l'État en termes de reversements des bénéfices et les ajustements se feront après l'approbation des comptes annuels qui devraient avoir lieu théoriquement 40 jours après la clôture des comptes. Toutefois, la réalité a montré que ce délai pourrait parfois atteindre 6 mois après la clôture des comptes.

(3) Les biens standardisés sont des moyens assujettis aux "normes". Ce groupe, constitué essentiellement par les diverses natures de *stocks* auxquels s'ajoutent certains comptes de fournisseurs et les dépenses payées d'avance, représente le *fonds de roulement* de l'entreprise qui, par son importance en termes de valeurs et de durée de rotation, fait l'objet d'un contrôle particulièrement rigoureux. Ils sont désignés dans le bilan communiste sous l'intitulé *biens standardisés*.

(4) Les grosses réparations dont les règles spéciales justifient une rubrique distincte.

*Au passif sont représentées les sources de capitaux d'exploitation.*

Les capitaux d'exploitation de l'entreprise proviennent de différentes sources dont les deux principales : les sources de capitaux propres et les sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire. Bien qu'il présente un caractère moins complexe que l'actif, le *passif* comporte cependant, réparties en cinq groupes, les 20 rubriques détaillées en 56 postes (lignes). Il est possible de les classer en deux groupes :

(1) Les sources de capitaux propres (en vietnamien *Nguồn vốn tự có*) sont celles qui ont été octroyés par l'État ou celles dégagées par les propres efforts de l'entreprise (en provenance du résultat de l'activité économique de l'entreprise). Ces sources de capitaux propres sont à la disposition de l'entreprise pour un temps relativement long, mais leur utilisation est strictement réglementée par l'État. Ces sources de capitaux propres peuvent être divisées en trois catégories en fonction de leur objectif : les sources de capitaux pour les activités fondamentales, les sources de capitaux pour les activités spécifiques et les sources de profit.

- *Les sources de capitaux pour les activités fondamentales* (en vietnamien *Nguồn Vốn nghiệp vụ cơ bản*) sont celles destinées aux activités essentielles de l'entreprise. Elles sont composées de capitaux fondamentaux et les allocations budgétaires. Les capitaux fondamentaux sont les allocations de l'État pour que l'entreprise s'équipe de biens fixes (ou immobilisations en comptabilité française), achète les matières premières et les marchandises etc. afin d'assurer son fonctionnement normal. Les capitaux fondamentaux sont les sources de capitaux les plus importantes d'une entreprise d'État vietnamienne. Les allocations budgétaires proviennent aussi de l'État pour renforcer les capitaux de l'entreprise dans les cas de figure suivants :

- les capitaux fondamentaux ne suffisent pas à répondre aux besoins de capitaux de l'entreprise ;
- de nouvelles obligations de production lui sont assignées à l'entreprise ;
- dans le cas où l'entreprise bénéficie d'un plan de compensation des pertes programmées.

- *Les sources de capitaux pour les usages spécifiques* (en vietnamien *Nguồn vốn chuyên dùng*) sont celles qui ont été créées pour répondre à des objectifs spécifiques bien déterminés. Les sources de capitaux pour les activités spécifiques sont les capitaux en provenance des amortissements, les fonds pour l'entreprise et les allocations spécifiques.

- Les sources de capitaux formés par des amortissements (en vietnamien *Vốn Khấu hao*) sont les sources créées par cumul des annuités d'amortissement tout au long de l'usage de l'immobilisation qui ont été imputées dans le calcul du coût de revient du produit. Ces capitaux sont destinés à renouveler les immobilisations.

- Les fonds pour l'entreprise (en vietnamien *Quỹ Xí nghiệp*) sont créés à partir de la répartition des bénéfices. Ces fonds sont la part de bénéfices laissée à la compagnie. Ils sont destinés aux projets de rénovation technique ou de rationalisation de la chaîne de production, à la distribution des primes au personnel et à la création des œuvres sociales au profit de ce dernier.

- Les allocations spécifiques (en vietnamien *Cấp phát chuyên dùng*) sont des budgets spécifiques accordés pour des objectifs bien déterminés, par exemple allocations pour les frais administratifs de l'entreprise.

- *Les Profits* (en vietnamien *Lợi nhuận*) sont les sources de capitaux en provenance du résultat de l'activité de l'entreprise. Si les revenus dûs provenant des ventes des produits ou des services sont supérieurs aux charges supportées par l'entreprise pour les fabriquer (à préciser coûts complets de production) majorés des taxes et impôts (prélèvement d'État) à payer au budget de l'État, le solde des revenus et du total des charges constituera ce qui est appelé le profit.

Selon la réglementation, le profit sert à créer des fonds pour l'entreprise, à payer les intérêts bancaires pour les emprunts à long terme, le reste à reverser au budget de l'État.

## (2) Les sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire

Les sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire (en vietnamien *Nguồn vốn sử dụng tạm thời*) sont des capitaux en provenance de particuliers (en cas de besoin, l'entreprise peut être autorisée à emprunter les fonds destinés aux primes ou aux œuvres sociales (selon des taux d'intérêt autorisés par l'État), ou d'autres entreprises dans le cadre de la réglementation. L'entreprise peut disposer de ces sources de capitaux en un temps limité pour renforcer les sources de capitaux propres. Ces sources de capitaux à usage provisoire ou temporaire peuvent aussi être les sources de crédits bancaires ou les sources de capitaux de règlement non encore utilisées.

- *Les sources de crédits bancaires* (en vietnamien *Nguồn Vốn tín dụng*) sont des emprunts accordés aux entreprises par les banques d'État sous forme de crédits, afin de répondre aux besoins de capitaux d'exploitation pendant une période limitée. Les crédits bancaires peuvent être des emprunts de court ou de long terme. Les emprunts bancaires à court terme sont destinés à répondre aux besoins de capitaux pour stocker les matières premières, les marchandises ou les produits finis. Le niveau de stockage est fixé par la réglementation. Les stocks dépassant les standards peuvent aussi être planifiés et/ou demandés pour répondre aux besoins temporaires de l'entreprise demandeuse. Les emprunts à long terme sont les investissements pour améliorer la technique, rationaliser la chaîne de production. Pour les crédits bancaires, les entreprises doivent procéder par hypothèque avec les marchandises dont elles disposent. Ces emprunts doivent être planifiés, utilisés en conformité avec les objectifs déterminés dans le dossier d'emprunt et doivent être rémunérés au taux réglementé.
- *Les sources de règlement* (en vietnamien *Nguồn Vốn trong thanh toán*) sont les montants que l'entreprise doit aux particuliers ou à d'autres entreprises. Grâce aux conditions de paiement, ces sources de règlement constituent des capitaux temporairement disponibles pour l'entreprise, par exemple les dettes fournisseurs, les dettes envers le personnel ou les obligations non encore payées au budget.

La présentation du bilan communiste traduit l'objectif de contrôle de l'emploi sur les sources de fonds alloués. Le principe qui est à la base du bilan communiste est celui de la concordance entre les capitaux d'exploitation (actifs) et les sources de capitaux d'exploitation (passifs).

Dans cet objectif de contrôle de l'emploi des fonds budgétaire ou source de capitaux d'exploitation, la comptabilisation des amortissements en comptabilité communiste est relatée au passif en complément des sources de capitaux fondamentaux destinés à financer les biens fixes pour équilibrer les biens fixes relatés en leur valeur brute (au coût historique)<sup>130</sup>.

---

<sup>130</sup> "Le fait que la comptabilité soviétique ait opté, à partir de 1952, pour l'évaluation des actifs à leur valeur brute (Liberman et Eidinov, (1995, p.805) insistent sur cette particularité de la comptabilité soviétique), ce qui n'a d'ailleurs pas été le cas dans d'autres pays de l'Est comme la RDA, ne paraît pas forcément caractéristique d'une conception « socialiste » de l'actif, mais relève, selon certains auteurs comme Tchenkov, d'une erreur de logique.

Soulignons, pour terminer, que malgré l'utilisation par les entreprises soviétiques d'actifs loués, ceux-ci ne figuraient pas à l'actif, mais à un poste hors bilan.

Comme le souligne Makarov (1966, p. 192) le bilan ne devait refléter que ce qui appartient à l'entreprise, sous peine de fausser les calculs à l'échelle macro-économique : le principe de propriété, mais de propriété « socialiste », s'appliquait donc." (Richard, 1997, p.354).

"(...) les amortissements (dans le bilan communiste) sont au passif parce que leur objectif n'est pas de calculer une valeur d'actif net au sens dans la mesure où on veut calculer une rentabilité des capitaux investis. Ce n'est pas l'objectif premier de la comptabilité soviétique. L'objectif c'est de voir si à l'actif les amortissements en tant que sources de financement ont bien servi à financer des actifs précis, généralement des actifs fixes. Alors le mieux pour ça c'est de voir quelle est la masse d'actif brut et en face dans le passif de mettre toutes les sources de financement y compris les amortissements. Ça ressemble étrangement à un bilan fonctionnel en France c'est-à-dire qu'on a les amortissements au passif et la valeur d'actif brut. **Et l'idée que l'on peut voir les sources de financement dans le bilan correspond à un bilan fonctionnel français.** C'est pour ça qu'on met les amortissements au passif comme c'était le cas dans la comptabilité russe. C'est tiré du russe ça. Ces bilans là n'ont rien à voir sur ce plan avec les bilans français traditionnels. Ils ont plutôt un lien avec les tableaux de financement si on voulait comparer (c'est ce que j'ai mis dans ma thèse).

L'autre idée aussi c'est que (, mais ça je ne peux pas vous retracer de façon précise parce qu'il y a longtemps que je ne l'ai pas fait), c'est qu'ils ne cherchent pas à avoir une idée de la masse des fonds investis pour calculer une rentabilité. Cela ne veut pas dire qu'ils n'ont pas calculé une rentabilité après, avec des moyens d'analyse financière. Mais c'est un autre problème. **Le bilan est un moyen de contrôle des achats et de contrôle des finances. On peut très bien avoir quelque chose qui est deux fois comptabilisé. On peut très bien avoir à un moment donné des actifs qui ont été achetés ou financés au bilan et puis les mêmes actifs qui sont aussi en bas du bilan.** Mais ça il faudrait vérifier. En ce qui concerne les actifs construits il se peut qu'on les mette en bas du bilan avec tous les capitaux qui ont été nécessaires pour élaborer les construits. Et donc les constructions en cours etc... et de l'autre côté on met les sources de capitaux. Mais il se peut très bien que (mais il faut les vérifier) : si ces éléments ont été achevés, qu'ils se retrouvent également en haut du bilan." (extrait d'un entretien avec le Professeur Richard, Université Paris Dauphine, mise en gras par nous).

Nous allons maintenant procéder à un regroupement des postes du tableau récapitulatif dans notre exemple (tableau 6.9.) afin de faire ressortir les correspondances entre les actifs et les passifs.

**Tableau 6.9.: Décomposition du tableau de récapitulation des biens (6.8.) selon le principe d'adéquation entre les capitaux et les sources de capitaux**

Actif (Capitaux d'exploitation)		Montant	Passif (Source des capitaux d'exploitation)	Montant
<b>A I – CAPITAUX FIXES</b>			<b>P I – SOURCES DE CAPITAUX FIXES</b>	
<b>I – Biens fixes</b>		<b>22 433 184,90</b>	<b>I - Capitaux fondamentaux</b>	
			I.1 Capitaux fixes	<b>9 574 758,64</b>
			II – Amortissements des biens fixes	
			II.1 Amortissements fondamentaux	<b>11 517 210,65</b>
			II.2 Amortissements des grands travaux de construction	<b>1 341 215,61</b>
<b>Total ACTIF FIXE (AI)</b>		<b>22 433 184,90</b>	<b>Total PASSIF FIXE (P I)</b>	<b>22 433 184,90</b>
<b>A II – CAPITAUX CIRCULANTS</b>			<b>P II – SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS</b>	
<b>A II-1 CAPITAUX CIRCULANTS RÉGLEMENTÉS</b>			<b>P II-1 SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS BUDGÉTAIRES</b>	
<b>B – Biens standardisés</b>	<b>Standards</b>		<b>I - Capitaux fondamentaux</b>	
1. Matières premières	xxxx	<b>3 466 526,08</b>	I.2 Capitaux circulants	<b>13 293 562,06</b>
2. Energie	xxxx	<b>660 134,24</b>		
3. Pièces détachés	xxxx	<b>3 292 528,66</b>		
3. Objets facilement cassables	xxxx	<b>26 343,61</b>		
4. Produits semi finis	xxxx	<b>1 204 830,00</b>		
5. Produits finis	xxxx	<b>237 094,68</b>		
			<i>B – Montant des emprunts bancaires à court terme au-delà des standards</i>	
			<i>I – Emprunts dépassant les standards mais déjà planifiés par anticipation</i>	
			<i>II – Emprunts pour les besoins temporaires hors plan</i>	
			<i>III – Emprunts bancaires pour la collecte des produits agricoles ou des produits de mer</i>	
<b>Total ACTIF CIRCULANT RÉGLEMENTÉ</b>		<b>8 887 457,27</b>	<b>Total PASSIF CIRCULANT BUDGÉTAIRE</b>	<b>13 293 562,06</b>
<b>AII-2 CAPITAUX CIRCULANTS POUR RÉGLEMENTS</b>			<b>P II-2 SOURCES DE CAPITAUX POUR RÉGLEMENTS</b>	
<b>II – Capitaux prélevés</b>			<b>V – Bénéfices</b>	
II.1 Bénéfices pour le budget de l'État			V.2 Année en cours	<b>6 167 378,71</b>
II.1.2 Année en cours		<b>6 581 343,94</b>		
<b>C – Biens en argent, biens de règlements et autres formes de règlements</b>			<b>C – Autres emprunts bancaires et autres dettes</b>	
<b>I – Capitaux en liquidités</b>	<b>Standards</b>		<b>I. Emprunts pour les règlements -</b>	
I.1 Fonds de caisse	xxxx	<b>2 448,28</b>		
I.2 Liquidités dans les comptes bancaires		<b>2 272 077,50</b>		
<b>IV – Créances à collecter et acomptes</b>			<b>IV. Dépenses à payer d'avance et recettes à collecter d'avance</b>	
IV.1 Crédits clients à collecter		<b>107 630,00</b>	IV.1. Acomptes faits par les clients	<b>1 607 475,84</b>
IV.2 Acomptes payés aux fournisseurs		<b>3 909 512,07</b>	IV. 2. Montants à régler aux fournisseurs	<b>3 152 363,59</b>
IV.3 Indemnités à collecter sur les marchandises périmées et manquantes			IV.8 Autres dettes à régler	<b>731 010,99</b>
IV.4 Prélèvements d'État ou avoir sur les taxes		<b>611 963,57</b>		
IV.6 Compensation de l'État sur les écarts de prix		<b>3 707,50</b>		
IV.10 Autres montants à collecter		<b>239 232,70</b>		
<b>A II-3 AUTRES CAPITAUX CIRCULANTS</b>			<b>P II-3 AUTRES SOURCES DE CAPITAUX CIRCULANTS</b>	
<b>V – Matériels abîmés en attente de résolution</b>		<b>13 340 250,05</b>	<b>V – Matières premières et matériel en excédent en attente de résolution</b>	<b>9 666 101,16</b>
<b>VI – Avoir sur les amortissements fondamentaux réglés à l'État</b>			<b>VI – Amortissements fondamentaux à payer</b>	
VI.1 Réglés au budget		<b>3 485,08</b>		
VI.2 Réglés aux instances supérieures				
<b>VII – Grands travaux de construction</b>			<b>VII – Amortissements des grands travaux de construction auto réalisés ou sous-traités</b>	
			VII.1 Capitaux des amortissements des grands travaux de construction	<b>1 341 215,61</b>
			VII.2 Dettes à régler avec les maîtres d'ouvrage des grands travaux de construction	
<b>VIII – Dépenses en provenance des fonds pour l'entreprise</b>			<b>VIII – Fonds pour l'entreprise</b>	
			<b>IX – Autres sources d'allocations</b>	
<b>Total des ACTIFS CIRCULANTS (AII)</b>		<b>35 959 107,96</b>	<b>Total des PASSIFS CIRCULANTS (PII)</b>	<b>35 959 107,96</b>
<b>A I + A II</b>		<b>58 392 292,86</b>	<b>P I + P II</b>	<b>58 392 292,86</b>
<b>A III – CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS</b>			<b>PIII – SOURCES DE CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS</b>	
<b>D – Capitaux pour les constructions fondamentales</b>		<b>45 729,96</b>	<b>D – Sources de capitaux pour les constructions fondamentales</b>	<b>45 729,96</b>
<b>Total des ACTIFS POUR LES CONSTRUCTIONS (AIII)</b>		<b>45 729,96</b>	<b>Total des PASSIFS POUR LES CONSTRUCTIONS</b>	<b>45 729,96</b>
<b>TOTAL ACTIF AI + AII + AIII</b>		<b>58 438 022,82</b>	<b>TOTAL PASSIF PI + PII + PIII</b>	<b>58 438 022,82</b>

Le bilan communiste dans notre exemple (1976) sera re-décomposé en trois grands blocs des actifs en fonction des objectifs d'utilisation des sources de capitaux alloués. *Ces blocs sont théoriquement non perméables :*

- Capitaux fixes (ou biens fixes) ;
- Capitaux circulants qui comprennent les capitaux circulants, les capitaux pour les règlements et autres capitaux circulants ;
- Capitaux pour les constructions fondamentales.

Les capitaux fixes sont financés par les sources de capitaux fondamentaux. Les capitaux circulants sont financés en partie par les sources de capitaux fondamentaux qui sont les financements en provenance du budget de l'État et des emprunts bancaires ou autres sources de capitaux circulants comme les fonds pour l'entreprise. En dernier lieu, les sources de capitaux pour les constructions fondamentales sont réservées exclusivement aux grands projets de construction. La flexibilité de l'utilisation des sources de capitaux est observable seulement au sein du bloc des capitaux circulants.

Selon le principe d'adéquation entre capitaux et sources de capitaux, le tableau de récapitulation des biens d'une compagnie permet aux instances de tutelle de vérifier si les objectifs d'utilisation des ressources allouées sont respectés par la compagnie.

Procédons maintenant à une analyse rapide du tableau récapitulatif des biens de notre exemple (tableau 6.9.)

Question 1 : *Comment les capitaux d'exploitation sont-ils utilisés ?*

– Dans l'exemple que nous avons cité, on peut constater que les capitaux fixes occupent 38% des capitaux d'exploitation (22 433 184,90 / 58 438 022,82). L'importance des capitaux fixes s'explique par l'activité industrielle de l'entreprise (production du ciment)

Biens fixes = capitaux fondamentaux fixes + amortissements des biens fixes

– Les capitaux circulants réglementés et pour les règlements occupent 39% des capitaux d'exploitation [(8 887 457,27+13 727 915,56) / 58 438 022,82], dans lesquels les capitaux circulants réglementés représentent 15% et les capitaux circulants hors réglementation 24% des capitaux d'exploitation. Les biens circulants standardisés (8 887 457,27) sont financés principalement par les sources de capitaux fondamentaux circulants budgétaires (13 293 562,06). La présentation du tableau nous donne les détails sur les capitaux circulants qui se décomposent en capitaux de réserves (matières premières,

énergie) ; en capitaux de production (en-cours), en capitaux de produits finis. La faible valeur des produits finis montre que les produits sont bien vendus et livrés. Il n'y a pas de problème de stocks qui ne représente ici qu'un pourcentage insignifiant par rapport aux totaux des capitaux circulants. Les capitaux de règlement sont aussi modestes.

Question 2 : *Comment les capitaux d'exploitation de l'entreprise sont-ils financés ?*

– Les sources de capitaux propres (en provenance du budget de l'État) sont les sources essentielles s'élevant dans cet exemple à 72% [ $41\,894\,125,67^{131} / 58\,438\,022,82$ ] du total des sources de capitaux dont 61% sont des sources de capitaux fondamentaux c'est-à-dire bénéfiques de l'exercice en-cours exclus [ $35\,726\,746,96^{132} / 58\,438\,022,82$ ]. Les sources de règlement avec les fournisseurs sont élevées. Il semblerait que les achats ne sont pas réglés immédiatement après acquisition, mais selon un principe d'acomptes d'une commande sur l'autre. Ce qui nous semble plausible, car les fournisseurs sont principalement des partenaires étatiques. Les sources de capitaux circulants destinées aux capitaux circulants réglementés ne sont pas épuisées et servent à couvrir les capitaux pour les règlements. L'aspect positif sur le plan financier de cette compagnie réside dans le non recours aux emprunts bancaires pour les besoins à court terme (comme c'est la première année après la réunification, cette absence nous semble compréhensible car les budgets de l'État étaient très importants, surtout dans le domaine de la cimenterie secteur économique stratégique).

Question 3 : *La réalisation des ventes ou plus exactement des livraisons selon les objectifs du plan ?*

– Le faible niveau des stocks de produits finis montre que les ventes sont bonnes. La situation des paiements par la clientèle est aussi correcte.

– Le respect des normes de trésorerie est satisfaisant, l'entreprise dispose d'une faible trésorerie en caisse, les liquidités ont été déposées en banque selon la réglementation de gestion monétaire (les fonds de caisse constituent un indicateur de surveillance au regard de l'administration centrale, car ils ont un impact non négligeable sur les politiques monétaires du pays. Comme les achats peuvent se faire au comptant et que les formalités de retrait des espèces à la banque sont longues, certaines entreprises ont tendance à se faire une réserve en espèces, ce qui est interdit par la réglementation).

Question 4 : *Comment peut-on interpréter le solde créditeur du compte 80 intitulé "capitaux prélevés" dont le sous compte 80.1 intitulé "rapatriement des bénéfiques au budget" ?*

<sup>131</sup> Total passif fixe (PI) + Total passif circulant budgétaire (PII) = Total sources de capitaux propres en provenance de l'État (tableau 6.9.) :  $22\,433\,184,90 + 13\,293\,562,06 + 6\,167\,378,71 = 41\,894\,125,67$

<sup>132</sup>  $22\,433\,184,90 + 13\,293\,562,06 = 35\,726\,746,96$  (sont exclus les bénéfiques)

Le solde du compte 80.1 inscrit à l'actif du tableau récapitulatif des biens de 1976 reflète le montant total des prélèvements pour les versements mensuels des bénéfiques au budget de l'État par la cimenterie H.T au cours de l'année 1976.

Les comptes de type 80 servent à relater le montant des prélèvements mensuels reversés aux différents destinataires soit au budget de l'État (80.1), soit aux fonds pour l'entreprise (80.2, 80.3, 80.4) etc. Dans notre exemple, ce sont les prélèvements destinés au budget de l'État sous forme de reversement mensuels des bénéfiques selon le plan financier prévisionnel.

#### Janvier – décembre année 1976

Compte		Description	Débit	Crédit
80.1		Versements des mensualités de bénéfiques au budget de l'État	Mensualités sur les bénéfiques prévisionnels de l'année en-cours	
	51	Banque		Mensualités sur les bénéfiques prévisionnels de l'année en cours

Quand les comptes annuels de 1976 de la cimenterie seront approuvés et le montant exact des bénéfiques à verser au budget de l'État déterminé, l'entreprise passera les écritures suivantes (*avec l'hypothèse simplifiée selon laquelle les versements réalisés sont égaux au montant approuvé*) :

#### Février année 1977

Compte		Description	Débit	Crédit
71		Règlements avec le budget de l'État	Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation	
	80.1	Versements des mensualités de bénéfiques au budget de l'État		Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation
99		Pertes et Bénéfices	Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation	
	71	Règlements avec le budget de l'État		Montant de bénéfiques de l'année N - 1 revenant au budget après approbation

Étant donné le formulaire obligatoire d'un tableau de récapitulation des biens avec en parallèle deux colonnes de chiffres : une portant sur "*même période de l'année précédente*", et une sur l'année en cours, cette présentation permet aux instances gouvernementales, non seulement de contrôler l'utilisation des ressources octroyées et de mesurer l'efficacité de l'entité dans la réalisation des objectifs du plan de la période, mais aussi de comparer les données de cette période avec celles de la même période de l'année précédente afin d'anticiper la tendance évolutive de l'activité de production pour la période suivante. La comptabilité d'entreprise fournit les références quantitatives de première considération dans

l'élaboration des plans prévisionnels. Or en comptabilité communiste, les plans prévisionnels constituent l'étape clé de négociation entre la base et le centre pour les allocations des ressources.

***Le contrôle des utilisations des sources de capitaux et la préservation des capitaux***

L'État vietnamien est particulièrement vigilant dans la gestion des sources de capitaux étatiques et leurs emplois pour deux raisons principales :

- répondre aux besoins en ressources de toutes les entreprises dans un contexte de pénurie chronique en ressources,
- et veiller à une utilisation efficace et rentable par les entreprises des ressources allouées.

Les sources de capitaux étatiques sont encore désignées dans le bilan communiste par l'appellation "capitaux fondamentaux". Ils sont destinés à financer les biens fixes et une partie des besoins en capitaux circulants. Les besoins financés par les capitaux fondamentaux varient en fonction de la politique financière de chaque période. Les sources de capitaux de provenance du budget de l'État (passifs) sont des sources de fonds quasi sans frais pour les entreprises étatiques vietnamiennes. Avec la technique comptable en parties doubles, la traduction de la politique de contrôle des passifs d'origine budgétaire se fait au travers des mesures de préservation des actifs qui sont les emplois de ces ressources (les actifs).

Le principe d'adéquation entre les différentes destinations budgétaires (actifs) et leurs sources de financement (passifs) est parfaitement illustré au travers du format de présentation du tableau récapitulatif des biens (tableau 6.8.).

La préservation des actifs financés par les sources de fonds budgétaires (encore appelés les capitaux fondamentaux) exige une rigueur et une discipline pour les instances financières vietnamiennes. Ceci fait l'objet d'un document comptable intitulé capitaux fondamentaux (formulaire 25-CN) illustré par le tableau 6.10. ci-dessous. Ce document est exigible lors de la remise périodique du tableau récapitulatif des biens. Il est composé de deux parties, la première réservée aux capitaux fixes et la seconde aux capitaux circulants. Le solde final de ce formulaire doit correspondre aux postes relatant ces capitaux dans le tableau récapitulatif des biens (formulaire 23-CN).

La liste des raisons des augmentations et des diminutions inscrites dans le formulaire (23-CN) montre bien la volonté des autorités financières centrales de tout connaître (cf. tableau 6.10.). Parfois, il nous est arrivé de nous demander, d'une part comment les entreprises pouvaient

trouver le temps pour remplir tous ces formulaires et combien d'entre elles s'acquittaient correctement de leur remplissage ; et de l'autre comment ces formulaires dûment remplis par les entreprises étaient exploités par les ministères. N'ayant pas accès aux archives des ministères, ces questions restent ouvertes.

Ce formulaire renseigne sur les variations, non seulement des biens fixes ou capitaux fixes, mais aussi sur celles des capitaux circulants.

La normalisation des capitaux circulants constitue un procédé de contrôle indirect de la gestion, puisque l'entreprise dont l'exploitation ne respecte pas les normes du plan au point de vue de la rotation des capitaux risque de n'être plus en mesure de remplir les obligations mises à sa charge.

**Tableau 6.10. : Traduction du formulaire comptable 25-CN "capitaux fondamentaux" d'une entreprise industrielle en 1976**

**CAPITAUX FONDAMENTAUX**  
Année 1976

Unité : dông

**A. CAPITAUX FIXES (85.1)**

	Montant		Montant
<b>I – Solde en début d'année</b>	<b>12 190 798,90</b>	<b>III - Diminution au cours de l'année</b>	
<b>II – Augmentation au cours de l'année</b>		1. Biens immobilisés transférés gratuitement à d'autres entités	568 714,02
1. Biens immobilisés construits ou achetés avec les capitaux en provenance du Budget de l'État	521 726,20	2. Biens immobilisés déjà réglés	181,37
2. Biens immobilisés construits ou achetés avec les fonds de l'entreprise	28 435,00	3. Biens immobilisés transformés en objets de petite valeur et facilement cassables	
3. Biens immobilisés construits ou achetés avec les emprunts bancaires		4. Diminution de la valeur des immobilisations suite à une décision de réduction de l'État	
4....		5. Diminution des immobilisations suite à des erreurs d'enregistrement dans les livres	
5....		6. Amortissements sur les immobilisations calculés dans l'année	
Total des nouvelles augmentations en biens immobilisés dont sont déjà mis en exploitation :		7. Augmentation des amortissements pour les raisons suivantes :	
		a) Amortissements reçus d'autres entités	
6. Biens immobilisés reçus gratuitement des autres entités		b) Objets de petite valeur ou facilement cassables transformés en immobilisations	
7. Objets de petite valeur et facilement cassables transformés en Immobilisations		c) Ajustement pour augmentation des amortissements	
8. Nouveaux biens immobilisés repérés lors de l'inventaire		d) Amortissements des immobilisations construites ou achetées avec les fonds de l'entreprise	
9. Augmentation de la valeur des biens immobilisés suite à une décision d'augmentation		e) Amortissements des immobilisations construites ou achetées avec les emprunts bancaires	
10. Valeur des augmentations de valeur des biens immobilisés suite à l'achèvement de grands travaux de réparation		g) .....	
11. Réduction des amortissements pour les raisons suivantes :		h) .....	
a) Immobilisations transférées à d'autres entités		8. Autres diminutions	
b) Immobilisations transformées en objets de petite valeur et facilement cassables			
c) Ajustements pour réduction des amortissements			
d) Paiement des immobilisations			
e) ...			
12. Autres augmentations en immobilisations			
<b>Total des augmentations</b>	<b>550 161,20</b>	<b>Total des diminutions</b>	<b>3 166 201,46</b>
		<b>Solde en fin d'année (I + II – III)</b>	<b>9 574 768,64</b>

**B. CAPITAUX CIRCULANTS**

	Montant		Montant
<b>I – Solde en début d'année</b>	<b>13 057 795,40</b>	<b>III - Diminution au cours de l'année</b>	
<b>II – Augmentation au cours de l'année</b>		1. Capitaux circulants en excédent à rendre au budget de l'État	
1. Capitaux circulants additionnels en provenance du budget de l'État		2. Capitaux circulants en excédent à rendre aux institutions supérieures	
2. Capitaux circulants additionnels en provenance des institutions supérieures		3. Objets de petite valeur et facilement cassables transformés en immobilisations	
3. Capitaux circulants en provenance des bénéficiaires		4. Diminution de la valeur des matières premières suite à une décision de l'État	
4. Réception des matières premières gratuite		5. Diminution de capitaux circulants suite à une scission de l'entreprise	
5. Immobilisations transformées en objets de petite valeur et facilement cassables		6. ....	
6. Augmentation de la valeur des matières premières suite à une décision de l'État		7. Autres diminutions	28 435,00
7. Capitaux circulants en augmentation à la réception des constructions fondamentales			
8. Excédents d'inventaire			
9. Augmentation des capitaux circulants suite à des fusions d'entreprises			
10. ....			
11. Autres augmentations	264 201,66		
<b>Total des augmentations</b>	<b>264 201,66</b>	<b>Total des diminutions</b>	<b>28 435,00</b>
		<b>Solde en fin d'année (I + II – III)</b>	<b>13 293 562,06</b>

Fait à ....., le .....

Comptable

Chef Comptable

Directeur

Il est à signaler que le nombre de rapports comptables officiels exigibles auprès des entreprises et plus particulièrement les entreprises étatiques est au moins de treize documents destinés principalement aux organismes de l'administration centrale ou locale.

#### **6.2.4. Le compte consommations et la détermination du bénéfice d'exploitation**

Afin de procéder à un suivi régulier du plan de production et des consommations dans la réalisation des objectifs de production, un compte intermédiaire de synthèse est créé – le compte n° 46 de la classe IV intitulé "consommations". Le compte 46 sert à relater les consommations des marchandises et de services par les entreprises de production et de commerce (sauf pour les entreprises de transport, de télécommunications, de services et des activités de commerce non standardisées) afin de contrôler et de suivre la réalisation du plan et de déterminer le résultat de la production et/ou de l'activité commerciale de l'entreprise.

*"A enregistrer dans ce compte les éléments suivants :*

- Les consommations des produits finis, semi-finis ; transfert de travail ou fourniture de service des entreprises de production ; travail pour l'extérieur ou pour le département de construction et d'autres départements internes de l'entreprise ayant une comptabilité indépendante.*
- La cession ou vente des marchandises acquises à l'extérieur, matières premières ou accessoires de rechange aux extérieurs ou aux départements de construction de l'entreprise.*
- Les usines de production secondaire transfèrent les travaux de grandes réparations des équipements, les moyens de transport, les maisons ou autres immobilisations.*
- Le transfert des volumes de construction fondamentale achevée, d'exploration géologique et de conception et de design.*
- Les consommations des produits agricoles par les coopératives agricoles, des instituts d'expérimentation et d'autres organisations d'élevage et de culture.*
- Les consommations du matériel, des marchandises des entreprises de distribution y compris le matériel, les marchandises destinées aux entreprises appartenant à un même réseau.*
- Les recettes de la vente des produits consignés pour ventes inscrits dans le plan. Il faut en enregistrant dans le compte 46, inscrire aussi les enregistrements d'achat de ces produits.*

*(...) Il n'est pas autorisé d'enregistrer dans ce compte les cas suivants :*

- Matériel et marchandises transférés directement hors transaction commerciale et paiement.*
- Sortie de marchandises pour la consommation en interne.*
- Marchandises sorties comme échantillons, consignés au tiers pour ventes ou compensation en cas de pertes ou de manque lors des livraisons ou due à la mauvaise maintenance de stockage.*
- Sortie des marchandises ou des matières premières pour envoyer à la sous-traitance ou pour des produits destinés à l'autoconsommation.*
- Recettes des activités de transport, de télécoms, ou de services."*

(S.U.C. 1975, notre traduction)

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

Le compte 46 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.

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.

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
<b>23</b> Coûts pour la production secondaire				Coûts pour la production secondaire	<b>23</b>
<b>28</b> Produits de production en rebus				Coûts indirects	<b>27</b>
<b>29</b> Dommages dus aux arrêts de production				Production et commerce hors activité principale	<b>30</b>
<b>30</b> Production et commerce hors activité principale				Travaux de construction fondamentale, acquisition des immobilisations déjà en exploitation et autres coûts en attente d'imputation	<b>35</b>
<b>32</b> Coûts de sous-traitance				<b>Bénéfice :</b>	<b>46</b>
<b>46 : Perte</b>				Autres crédits à payer et créances à récupérer	<b>76</b>
<b>49</b> Recettes en provenance de l'activité de transport, télécommunications et prestations de service				Biens abîmés, manquants ou hors inventaire en attente de résolution	<b>84</b>
<b>50</b> Liquidités en caisse				Subvention d'État pour les pertes	<b>89</b>
<b>51</b> Liquidités en banque					
<b>71</b> Règlements vis-à-vis du budget de l'État					
<b>72</b> Remboursement des crédits bancaires avec les bénéfices et d'autres sources de capitaux					
<b>75</b> Paiement des indemnités matérielles					
<b>76</b> Autres crédits à payer et créances à récupérer					
<b>80</b> Capitaux prélevés					
<b>84</b> Biens abîmés ou manquants en attente de résolution					
<b>85</b> Capitaux fondamentaux					
<b>87</b> 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. Elle peut être mensuelle, trimestrielle ou semestrielle. Le compte 46 fournit ainsi les détails requis par les formulaires comptables dont celui intitulé "bénéfices, pertes et obligations dues au budget de l'État" (formulaire n° 32.CN) (cf. section 6.5.) qui exige des détails sur les résultats des différents types d'activité exercée par l'entreprise.

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 6.11.).

**Tableau 6.11. : Traduction du formulaire comptable n°31-CN de la cimenterie au 31 décembre 1976**  
**Consommations**  
 Trimestre IV Année 1976

Unité : Dông

	Ce trimestre		Cumul depuis le début de l'année	
	Plan	Réalisé	Plan	Réalisé
<b>I - CONSOMMATIONS DES MARCHANDISES ET PRODUITS</b>				
1. Coûts de revient de production dont : - coûts réels produits semi-finis fabriqués - coûts réels de l'activité à caractère industriel - produits fabriqués à partir des rebus				20 835 794,64
2. Ecart entre coûts de revient standard et réalisés des produits consommés et vendus - Economies ( - ) - Dépassement des coûts standards ( + )				<b>+ 1 575 097,94</b>
3. Coûts hors activité de production				
4. Coûts de revient de toutes les marchandises consommées et vendues ( 1 +/- 2 + 3 )				22 407 892,54
5. Chiffre d'affaires des ventes dont : - produits semi-finis fabriqués - activité à caractère industriel - produits fabriqués à partir des rebus				30 523 415,09
6. Prélèvements d'État ou taxes, impôts				2 810 560,56
7. Bénéfices ( + ) ; Pertes ( - ) : [ 5 - 4 - 6 ]				5 304 961,99
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

Note : \* Selon notre interprétation, le prix fixe (ligne 9) est une forme de PEU standard (**PEU<sub>s</sub>**) calculé par les instances gouvernementales, qui servent de barèmes et de références de jugement sur le respect des normes de production.

	Ce trimestre				Cumul depuis le début de l'année			
	Ventes	Σ Coûts revient	Taxes, Impôts, Prélèvements	Bénéfices (+) Pertes (-)	Ventes	Σ Coûts revient	Taxes, Impôts, Prélèvements	Bénéfices (+) Pertes (-)
I - AUTRES CONSOMMATIONS								

Fait le .....

Comptable	Chef Comptable	Directeur
-----------	----------------	-----------

La présentation du formulaire n°31-CN de 1976 intitulé "consommations" (tableau 6.11.) souligne l'importance accordée aux consommations des ressources dans 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 le plan des comptes du S.U.C. 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 ce document n°31-CN "Consommations" (tableau 6.11.), 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 respectés, 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 6.11. 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 6.11.)

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
<b>D'où un dépassement par rapport au standard (en valeur PEU) sur la production vendue de :</b>	<b>(1 812 690,35)</b>

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<sub>s</sub>).

Cet exemple est une illustration éloquent de la faiblesse inhérente du système des prélèvements étatiques qui dataient des années 1970 selon lequel le profit varie en fonction du coût de revient réalisé. Ici nous pouvons constater que l'entreprise n'a pas respecté les normes de consommations dans la production. Nous pensons qu'avec un bénéfice positif tel qu'il figurait dans le rapport (tableau 6.11.), le collectif de l'entreprise serait quand même accordée une part du bénéfice pour verser dans les fonds pour les œuvres sociales, voire obtenir des primes (selon nos déductions personnelles, le directeur de l'entreprise n'aurait pas de difficulté pour trouver des explications convaincantes pour défendre ces dépassements).

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.

### **6.2.5. Le compte bénéfices et pertes et la notion de profit**

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).

#### ***La notion de profit (1975 – 1980)***

La notion de résultat en comptabilité communiste n'est pas un indicateur de mesure de la rentabilité des capitaux investis comme elle est dans les comptabilités de type capitaliste.

Le résultat réalisé qui est le solde du compte 99 bénéfices relate ce qui reste après avoir déduit des ventes de tous les coûts et obligations vis-à-vis à l'État.

Le résultat réalisé par l'entreprise n'intéresse pas les instances financières gouvernementales dont la préoccupation primordiale réside dans le montant des recettes des entreprises qui alimentent le budget de l'État.

La notion de profit est directement liée à la notion de prix, parce que cette première était planifiée et intégrée dans les prix administrés. L'État prévoyait de récompenser les entreprises qui respectaient les normes de consommation par une part du profit pour les primes et les œuvres sociales au profit du collectif du personnel de l'entreprise. Les prix

d'échange prédéterminés par l'État avaient aussi intégré une part de surplus destinée au budget. Cette part intitulée prélèvements étatiques (PE) qui ont vu le jour en 1961 (tableau 6.11.) et qui avait connu de multiples modifications car elle n'arrivait pas à assurer sa mission première, consistant à rapatrier vers les caisses de l'État le surplus de l'économie.

C'est pourquoi les modifications que nous pouvons observer dans cette phase de généralisation des formes comptables de type communiste du nord dans le toute pays concernaient tout d'abord le système de prélèvements étatiques qui incarnaient à la fois une taxe sur les entreprises étatiques et d'auto appropriation du surplus par l'État, car la règle de répartition relevait exclusivement des autorités centrales. Les entreprises ne faisaient que se soumettre aux dispositifs réglementaires.

### ***Les prélèvements étatiques, rapatriement du surplus par l'État (1975 – 1980)***

Avant 1975, la règle de répartition consistait en une répartition des responsabilités : l'État vietnamien de la RDV 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 du surplus dégagé par les entreprises étatiques au budget.

Ce système pouvait être assimilé à une forme d'impôt sur les bénéfices (ici les bénéfices étaient fixés en amont et devaient être assurés sans aucun risque). Or la fiscalité, telle qu'elle est définie dans les économies de type capitaliste, est un moyen de régulation de la richesse de la société afin que l'État ait les moyens d'investir dans des domaines où le capital privé fait défaut au profit de la nation. Ceci veut dire que l'État ne peut prélever des impôts que si et seulement si les entreprises dégagent des bénéfices, ceux-ci étant les indicateurs de mesure de la performance économique de l'activité économique de ces entreprises et la croissance de l'économie nationale dans son ensemble.

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). Nous aimerions souligner que les règles de répartition, dans les années 1970 – 1980, relevaient exclusivement des autorités centrales qui se substituaient aux marchés pour fixer les prix d'échange.

Le tableau 6.12., montrant les modifications apportées aux différents prix (PEU, PEI) qui participaient à déduire les prélèvements étatiques qu'une entreprise devait verser au budget, révélait les dysfonctionnements intrinsèques de cette forme de fiscalité communiste qui se voulait être un outil d'incitation pour exhorter les travailleurs à apporter le meilleur d'eux-mêmes pour contribuer à la richesse nationale. En outre, l'esprit des prélèvements étatiques lié aux notions de profit standard tel qu'il a été conçu s'est révélé mathématiquement irréaliste dans une économie où les prix étaient prédéterminés arbitrairement sans tenir compte des éléments de contingence dans les différentes phases du processus de production et de l'environnement économique plus généralement.

Les principales modifications apportées au mécanisme de prélèvements étatiques à partir de 1978 se sont plus focalisées sur l'aspect technique que sur l'esprit même de cette forme d'imposition. Les concepteurs des taxes et impôts sur les entreprises cherchaient à améliorer les constituants des prix d'échange et les prélèvements étatiques :

(1) Coût de revient raisonnable ou planifié (coût de revient utilisé dans l'élaboration du plan de production)

(2) Profit normé (à partir de 1978) est calculé selon un taux prédéterminé (entre 3% et 8%) appliqué sur le coût de revient raisonnable ou planifié de 1978 déjà approuvé par les instances de tutelle (Circulaire n° 377-TC/CNKT du 16/11/1971 du ministère des finances)

Le prix d'échange sorti usine (PEU) est bloqué. Si les coûts de production réels dépassent les standards, le profit standard théorique inclus dans le prix standard est pénalisé par ces dépassements. (d'après *"La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire"*, tome II, p. 25).

Le changement principal est au niveau du PEU, 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. Toutefois, qu'une entreprise dégageât ou non un bénéfice, 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 6.12 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. En se basant sur la décomposition des coûts et des prix d'échange du tableau 6.11., nous mettons l'accent, dans le tableau 6.12., sur les modifications qui ont été entreprises et surtout leur impact sur les prix d'échange et le calcul des prélèvements étatiques ainsi que les influences néfastes sur les recettes budgétaires. Nous avons ci-dessous un schéma synthétique des composantes des prix et de la méthode de calcul des prélèvements prévisionnels et réalisés pour la période après 1975 (période de généralisation du système économique de type communiste dans le Viêt-nam réunifié) (tableau 6.12.)

Tableau 6.12. : Modifications de la 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 <sub>s</sub> )		
	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 $\Pi_r$ (ressources de paiement)	
			<b>Cas 1 : Si l'entreprise sait calculer son <math>CR_s</math>, elle est engagée sur son <math>PEU_s</math></b> Alors $PE_r = PEI_s - PEU_s$	Risque de non paiement si $CR_r \geq PEU_s$
			<b>Cas 2 : Si l'entreprise ne sait pas calculer son <math>CR_s</math></b> Donc il est difficile de la responsabiliser sur son $CR_s$ $PE_r = PEI_s \times Qté_r \times tPE_s$	Recettes instables
DISTRIBUTION	Prix d'échange Industriel (PEI)	$PEI_s = PV_s - FD_s$	$PEI_s = PV_s - FD_s$	Aucun changement possible
	Frais pour la distribution (FD)	Frais pour la distribution standard (FD <sub>s</sub> )	FD <sub>s</sub> (pas de FD <sub>r</sub> )	Aucun changement possible
	Prix de vente (en détails) (PV)	Prix de vente (en détails) standard (PV <sub>s</sub> )	PV <sub>s</sub> (pas de PV <sub>r</sub> )	Aucun changement possible

Note :

 : problématique pour l'entreprise

Les autorités financières de la RDVN a 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)<sup>133</sup> et 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.

A l'issue de cette analyse, nous pouvons constater que le bénéfice 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

---

<sup>133</sup> 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).

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*. La répartition des profits d'une entreprise ne pouvait officiellement se réaliser qu'après la vérification et l'approbation des comptes annuels de l'entreprise par les autorités habilitées. Cependant, pour décrocher ce bénéfice, acquis théoriquement au préalable, l'entreprise représentée par son collectif de travailleurs, devait respecter des normes de production pour concrétiser ce bénéfice. S'il en était ainsi, le bénéfice réalisé revenait en totalité au collectif des travailleurs. Or la réalité est que seule une partie de ce bénéfice était laissée à l'entreprise, le reste étant pour le budget de l'État qui au nom du peuple le redistribuera à la société et donc indirectement à l'entreprise contributrice.

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 (explications détaillées dans la section suivante).

### ***Les règles de répartition du profit***

La propriété collective des moyens de production confiée à l'État la responsabilité de fixer les règles de répartition du profit réalisé (net des prélèvements étatiques). Le tableau 6.13. 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).

**Tableau 6.13. : 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 ( $CR_r$ )	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	– <b>Prélèvements étatiques vers le budget de l'État déterminés à partir d'un <math>PEU_s</math></b>
<b>= Surplus net du profit accordé aux entreprises intégré dans le <math>PEU_r</math></b>	<b>= Surplus net des prélèvements étatiques</b> (dont le profit autorisé revenant de principe à l'entreprise inclus dans le $PEU_s$ )
<b>Prélèvements étatiques (PE) :</b> Rapatriement de ce surplus net au budget de l'État	<b>Répartition de ce surplus net des prélèvements étatiques entre l'entreprise et l'État</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cas idéal mais irréalisable Si <math>PEU_s = PEU_r</math> et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, <math>PE_s = PE_r</math></li> <li>• Cas problématique : baisse des recettes pour le budget de l'État Problème 1 : Si <math>PEU_s &lt; PEU_r</math> et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, <math>PE_s &gt; PE_r</math>    ► baisse des recettes</li> <li>Problème 2 : Si <math>PEU_s &lt; PEU_r</math> et les quantités vendues &lt; quotas prévisionnels alors, <math>PE_s &gt; PE_r</math>    ► catastrophe pour le budget</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cas satisfaisant : Recettes de l'État assurées <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le surplus net &gt; 0 Donc l'activité dégage un profit. Répartition de ce profit réalisé selon les règles fixées par l'État (1)</li> <li>- Le surplus net = 0 Donc l'activité dégage un surplus qui suffit pour payer les PE. Pourtant, il ne reste rien à l'entreprise.</li> </ul> </li> <li>• Cas problématique : Recettes de l'État en baisse Le surplus net &lt; 0 <u>Problème 1</u> : Si <math>CR_r \leq PEI_s</math> : l'entreprise ne peut payer les PE qu'à hauteur de ce que dégage comme surplus de ses ventes.</li> <li><u>Problème 2</u> : Si <math>PEI_s &lt; CR_r</math> : l'entreprise est dans l'impossibilité de payer les PE</li> </ul>

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.

Les objectifs de dépassement portaient sur les indicateurs suivants :

- dépassement des objectifs de la production principale (en quantités) destinée à répondre à la demande du plan global de l'État (en respectant les normes et caractéristiques de production) ;
- dépassement du niveau de profit à verser au budget de l'État.

Au cas où la compagnie s'engageait volontairement à soumettre des objectifs plus ambitieux que les objectifs standardisés, des mesures d'incitation étaient appliquées. Pour que ces dépassements puissent être appréciés, la compagnie devait inscrire ces objectifs de dépassement dans le plan annuel des objectifs prévisionnels pour une approbation préalable des instances de tutelle avant la mise en œuvre du plan (c'est la preuve que les dépassements

résultent effectivement de la détermination de la direction et du personnel et que ces dépassements n'étaient pas dus au hasard des circonstances ; cela permettra aussi aux autorités centrales de tenir compte de ces dépassements dans le plan prévisionnel au niveau national).

Dans ce cas, le profit réalisé était réparti comme suit :

- la part de profit planifié traditionnel réalisé sur la base des objectifs minimaux était régie par les taux de prélèvements de base ;

- la part de profit réalisé sur la quantité de dépassement de production par rapport aux objectifs normaux était soumise à des taux de prélèvements plus élevés que les taux de base.

Pour chaque pourcentage de dépassement de production réalisé sur un objectif d'engagement, la compagnie était autorisée à prélever sur la part de dépassement de profit 0,1% en plus pour chacun des deux fonds (fonds de promotion pour le développement de la production et fonds de bien-être du personnel et des primes), ce qui fait au total 0,2% en plus.

En ce qui concerne l'engagement de dépassement du profit, la compagnie sera autorisée à prélever 5% sur le dépassement de profit constaté pour renforcer ses deux fonds.

Dans les deux cas de figure (dépassement des objectifs de production ou dépassement des normes de profit), la compagnie était autorisée à faire des prélèvements supplémentaires pour renforcer le fonds pour la promotion et le développement de la production. Après avoir fait les prélèvements pour les trois fonds de la compagnie, le solde devait être versé en totalité au budget de l'État.

Des engagements volontaires sur des objectifs de profit sur une activité secondaire hors plan faisaient aussi l'objet d'octroi de part de profit incitative. Avec l'introduction du modèle du triple plan, les entreprises faisant des efforts pour recycler les rebus et en faire une source de matières premières pour la production bénéficiaient en plus d'une part des bénéfices en provenance de cette activité dite secondaire selon les règles de partage suivantes :

"(...)

- versements au budget de l'État : 20%

- prélèvements pour le fonds pour la promotion et le développement de la production : 40%

- prélèvements pour le fonds pour les primes : 20%

- prélèvements pour le fonds pour le bien-être du personnel : 20%"

L'esprit d'incitation qui animait les règles de répartition faisait que tout surplus dégagé sans l'effort du personnel revenait d'office au budget de l'État.

*(...)Cependant, si en cours d'année, il y a eu des hausses de prix d'échange ou de vente et donc une hausse des bénéfices, l'écart positif suite à cette hausse des prix revient en totalité au budget de l'État. Dans le cas contraire, si une baisse des prix entraîne une baisse des bénéfices de la compagnie et qu'il n'est pas possible de réviser à la baisse les prélèvements sur les compagnies étatiques (en vietnamien Thu quốc doanh), l'écart sera déduit du profit planifié."*

*("Histoire des politiques financières de l'État", 1995, tome II, pp. 266 - 268)*

La part de bénéfice laissée à l'entreprise était destinée principalement à la création des fonds pour l'entreprise. Même si ces fonds étaient réservés au personnel, la répartition de la part de bénéfice qui revenait à l'entreprise dans les trois fonds n'appartenait pas à l'entreprise.

Les trois fonds principaux pour l'entreprise sont :

- "fonds pour la promotion et le développement de la production" : **FPDP** est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ khuyến khích phát triển sản xuất*
- "fonds pour les primes" : **FPR** est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ khen thưởng*
- "fonds pour le bien-être du personnel" : **FBEP** est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ phúc lợi* (*"Histoire des politiques financières Vietnamiennes"*, tome II, 1995, p. 266)

Le tableau 6.14. résume les différents cas de figure où les entreprises étaient autorisées à garder une part du bénéfice réalisée pour constituer des fonds de développement ou de primes. Les taux de répartition dans les trois fonds ainsi que l'utilisation de ces trois fonds étaient régis par des règlements financiers homogènes pour toutes les entreprises étatiques. Par exemple la politique de distribution des primes provenait des ministères spécialisés et du ministère de l'emploi.

**Tableau 6.14. : Tableau de synthèse des règles de répartition du profit entre l'entreprise et l'État (1975 – 1980)**

Engagements de l'entreprise sur	Part de profit reversée à l'entreprise				Versements au Budget
	FPDP <sup>134</sup>	FPR <sup>135</sup> + FBEP <sup>136</sup>	Autres prélèvements autorisés	Total profit revenant à l'entreprise	
	(1)	(2)	(3)	(4)	
1. Réalisation des objectifs légaux en quantités de production du Plan	$\Sigma$ Fonds fixes x $t\Phi_s$	Moyenne $\Sigma$ Masse salariale x $t\Phi_s$	• Possibilité de renforcement des fonds fixes ou fonds circulants selon approbation plan annuel	(1) + (2) + (3)	$\Pi_r - (4)$
2. Réalisation du point 1 et la liste des normes "globales" (techniques et qualité des produits)	$\Sigma$ Fonds fixes x $t\Phi_s$	Moyenne $\Sigma$ Masse salariale x ( $t\Phi_s + t\Delta_s$ )	Idem	(1) + (2) + (3)	$\Pi_r - (4)$
3. Dépassements volontaires des objectifs du plan avec engagements formels dans les plans prévisionnels	$\Sigma$ Fonds fixes x $t\Phi_s$  • Autorisation de prélèvement complémentaire sur la part de dépassement du profit (jusqu'à 40% de la part de profit de dépassement)	Moyenne $\Sigma$ Masse salariale x ( $t\Phi_s + t\Delta_s$ )	Idem	(1) + (2) + (3)	$\Pi_r - (4)$

(D'après "Histoire des politiques financières de l'État", Tome II, 1995)

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

$\Pi_r$  : Montant du profit net réel  
 $t\Phi_s$  : taux de versement standard  
 $t\Delta_s$  : taux de versement supplémentaire  
 Fonds fixes : actifs fixes

<sup>134</sup> La constitution des fonds pour la compagnie est dictée par la circulaire n° 13-TC/CNXD du 30/07/1976 du ministère des finances.

"Le fonds pour la promotion et le développement de la production (FPDP) est constitué à partir de la part de bénéfiques que l'État accorde aux compagnies. Il est destiné à la rationalisation de la chaîne de production, à la modernisation des équipements. Les travaux suivants sont financés par le FPDP :

- moderniser une partie des machines et des équipements, renouveler les équipements ou acquérir de nouveaux, moderniser la technologie, restructurer la chaîne de production etc.
- acquérir, remplacer ou construire des pièces des équipements ou des parties des travaux ; payer les frais liés à la recherche pour mettre en place un prototype de produit nouveau (frais d'achat de matières premières, de matériel et salaires pour les ingénieurs) ou pour créer des produits finis utilisant les rebus de matières premières.
- acquérir, remplacer ou construire des parties des équipements ou des parties de travaux en vue d'améliorer les conditions de travail du personnel et d'assurer la sécurité dans le travail.

(...)Un taux de base est appliqué à toutes les formes de compagnies ou d'unités de production dans les différents secteurs tels que l'industrie, la distribution et les services sur le montant total des biens fixes installés dans la compagnie. (...) Les taux varient entre 0,4% et 1,2% en fonction des secteurs d'activité "

<sup>135</sup> "fonds pour les primes" : FPR est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ khen thưởng*

"(...)Dans le respect de la politique de prime de l'État, la compagnie doit consacrer la majorité du FPR (minimum 90%) pour distribuer des primes de réalisation des objectifs du Plan.

Les 10% restants seront utilisés pour récompenser les travailleurs qui se démarquent par leur implication dans les campagnes d'amélioration de la production lancées par la direction."

<sup>136</sup> "fonds pour le bien-être du personnel" : FBEP est la traduction de l'intitulé vietnamien *Quỹ phúc lợi* ("Histoire des politiques financières Vietnamiennes", tome II, 1995, p. 266)

Néanmoins, la vie réelle de l'économie ne suit jamais une trajectoire préétablie. Un chef comptable nous a raconté que pour entretenir de bonnes relations avec le service de la fiscalité, il était récurrent que ce dernier demandât aux entreprises performantes des versements au-delà des prévisions, versements qui étaient déduits de ceux convenant l'année suivante et ce afin que les recettes fiscales prévisionnelles de l'année concernée soient atteintes.

### ***Les règles de sanction en cas de manquement aux engagements***

Dans le cas où la compagnie ne réussissait pas à réaliser les objectifs du plan, des sanctions étaient appliquées sous forme de réduction des taux de prélèvements :

- si les objectifs réalisés étaient de 1% à 10% en dessous des objectifs principaux, à chaque pourcentage en moins, la compagnie devra réduire de 2,5% les prélèvements théoriques qui lui revenaient selon le taux de prélèvement de base (comme il y a deux objectifs principaux : production et profit : pour le manquement à ces deux objectifs, la compagnie perdait 5% sur les prélèvements autorisés dans les conditions normales).
- si les objectifs réalisés descendaient en dessous de plus de 10% par rapport aux objectifs principaux, à chaque pourcentage en moins, la compagnie devait réduire de 3% les prélèvements théoriques selon le taux de prélèvement de base (comme il y avait deux objectifs principaux : production et profit : pour le manquement à ces deux objectifs, la compagnie perdait 6% sur les prélèvements autorisés dans les conditions normales).

Afin de renforcer l'esprit de responsabilité collective et de respect de la législation socialiste, si une compagnie violait les régimes de gestion financière de l'État, à chaque manquement ci-dessous listé et en fonction de l'importance du délit, une diminution de 2% à 5% sur les prélèvements de base pour chaque fonds était appliquée :

- préjudice ou perte causée aux biens, matériels et fonds de la compagnie ;
- manquement dans la gestion ou de responsabilité entraînant des accidents mortels ;
- violation des contrats économiques, des régimes d'approvisionnement, d'achat et des prix de l'État ;
- violation des régimes de publication des comptes et des rapports statistiques et de versements au budget de l'État.

## 6.2.6. La politique sur les biens fixes et les amortissements

### *La définition d'un bien fixe*

La définition d'un bien fixe met en évidence deux caractéristiques générales mentionnées dans la circulaire n°260-TTg publiée le 20/07/1977 :

– les moyens de production d'une compagnie étatique satisfaisant conjointement aux deux conditions suivantes sont définis comme des biens fixes :

- un prix unitaire minimal de 500 dông (valeur monétaire en 1977) [cette valeur varie en fonction des périodes économiques et des campagnes nationales d'inventaire et de réévaluation des biens dans les entreprises étatiques] ;
- une durée d'utilisation supérieure à un an.

S'il manquait l'une des deux conditions, un moyen de production pouvait être reclassé en biens dits circulants.

– afin de répondre aux exigences de gestion des moyens de production dans différents secteurs, certaines exceptions ont été étudiées. Un moyen de production dont la valeur comptable est inférieure à 500 dông pouvait être considéré comme un bien fixe si et seulement si la compagnie détentrice a obtenu un accord préalable de la part du ministère des finances, des ministères ou des compagnies générales de tutelle.

– pour les provinces du sud, les compagnies utilisaient comme références les valeurs comptabilisées dans les livres approuvées lors des campagnes nationales d'inventaire général et de réévaluation des biens et équipements dans les entreprises étatiques sur décision du gouvernement.

Un bien fixe est un moyen de production. Il n'est pas un actif – dans le sens occidental du terme – un investissement susceptible de dégager de la richesse. Les concepts d'appauvrissement ou d'enrichissement ne s'appliquent pas en comptabilité communiste, du moins dans la comptabilisation des entreprises. Un bien fixe a une valeur initiale inscrite au bilan du côté de l'actif en valeur brute au coût historique. La part de consommation de la machine est un élément de coût direct dans le calcul complet de production des produits. C'est pourquoi, même si la valeur historique du bien est totalement amorti et le bien est encore opérationnel, l'entreprise doit continuer à calculer les amortissements pour ne pas fausser le calcul du coût de revient.

Le jour où l'État retire le bien fixe pour le donner à une autre compagnie, elle solde le compte biens fixes au coût historique initial et le transfert de l'équipement se fait avec les amortissements enregistrés jusqu'à ce moment et la compagnie réceptrice va continuer le

calcul des amortissements pour les imputer dans le calcul du coût de revient des produits qui vont être fabriqués sur cet équipement sans tenant compte de son "état réel".

***Les modalités de calcul des amortissements sur les biens fixes productifs***

Tous les biens fixes mis à la disposition des compagnies étatiques devraient théoriquement être exploités dans la réalisation du plan annuel de production et donc amortis. Si une compagnie disposait de biens fixes qu'elle n'utilisait pas, ou qu'elle n'utilisait pas encore, elle devait faire un inventaire et un rapport au ministère de tutelle (si celle-ci relève des autorités centrales) ou au service de représentation ministérielle (si celle-ci était gérée par les autorités locales ou municipales) pour voir comment traiter cet excédent de moyens de production. Dans le cas où il était demandé à la compagnie de garder ces biens non exploités dans ses dépôts, la compagnie n'était pas tenue de pratiquer un calcul d'amortissements sur ces biens non productifs. Ceci explique les sous comptes suivants du compte 01 biens fixes :

- Biens immobilisés non encore utilisés
- Biens immobilisés en attente de résolution
- Biens immobilisés non nécessaires
- Terrains et immobilisations non amortis

Les compagnies avaient l'obligation de verser au budget de l'État les amortissements calculés sur les biens fixes qui sont installés dans leurs locaux. Même si l'entreprise ne gérait pas directement ces sources de capitaux constituées par les annuités d'amortissements, elle avait la possibilité de les utiliser pour renouveler ses équipements, sous réserve de demande préalable auprès des instances de tutelle et d'inscription en l'inscrivant dans les plans prévisionnels annuels.

Il y avait deux types d'amortissements (circulaire n° 11-TC/ CÐKT du 08/11/1977 du ministère des finances) :

- les amortissements fondamentaux ;
- et les amortissements pour les grandes réparations des biens.

Les amortissements sur les biens fixes, selon la réglementation des amortissements, étaient calculés selon des taux qui sont fixés par des circulaires du MOF et qui varient énormément avec l'évolution des politiques financières de l'État. Nous cherchons à comprendre comment les amortissements sur les biens fixes étaient traités et comptabilisés dans le calcul du coût de revient des produits.

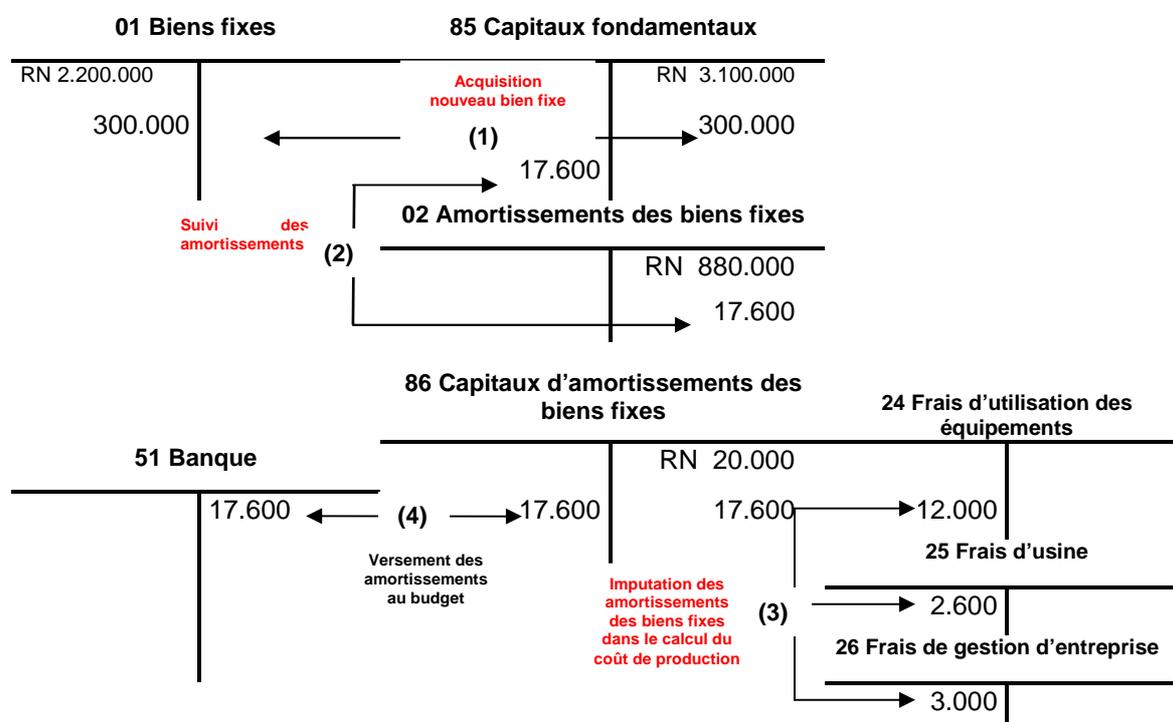
### *Les écritures comptables des amortissements sur les biens fixes productifs*

– Tout bien fixe mis en exploitation dans la production est soumis aux amortissements.

La spécificité dans la comptabilisation des biens fixes et les amortissements sur les biens fixes dans le système économique communiste vietnamien renforce l'aspect d'inventaire de la comptabilité communiste.

Les amortissements sont inscrits au passif en complément du compte "Sources de capitaux fondamentaux" pour contrebalancer les biens fixes en actif comptabilisés en leur valeur brute. Le compte de passif de la classe IX sources des capitaux (le compte 86 intitulé "[Sources de] capitaux d'amortissements") est doté de deux missions : d'une part, être un compte réfléchi pour imputer les mensualités d'amortissements dans les coûts de production, d'autre part servir de compte de suivi et de contrôle des prélèvements et reversements des mensualités au budget de l'État. Il vise donc à surveiller les sources de fonds en provenance des amortissements sur les biens productifs.

#### **Schéma 6.2. : Écritures comptables de comptabilisation des amortissements des biens fixes productifs**



L'enregistrement des amortissements des biens fixes est réalisé en deux écritures comptables : écriture (2) et (3) :

L'écriture (2) consiste à diminuer la valeur du passif et augmenter les amortissements (compte de passif). Puis l'écriture (3) traduit l'imputation analytique des amortissements dans les différents récipients de consommation des biens (section fabrication industrielle, section usine, section administrative, etc.).

Quand l'entreprise reverse les mensualités d'amortissements au budget de l'État conformément à la réglementation financière, elle doit passer l'écriture (4).

Ces écritures expliquent les raisons pour lesquelles le solde des comptes 86 (86.1 capitaux d'amortissements fondamentaux, 86.2 capitaux d'amortissements pour les grandes réparations) est mentionné séparément dans le bilan communiste. Par ailleurs, les capitaux d'amortissements pour les grandes réparations ne pouvaient pas, selon la politique financière de l'État, être mutés d'une entreprise à une autre. Les autorités de tutelle devraient donc les laisser à l'entreprise, bloqués dans un compte spécifique sous la surveillance des banques. L'entreprise ne pouvait les utiliser que sur présentation d'un projet de grande réparation dans les plans prévisionnels, et suite à l'obtention d'une approbation préalable des instances de tutelle (illustration dans le tableau récapitulatif des biens de la cimenterie en 1976 – tableau 6.8. ci-dessus).

*– Pour un bien dont le coût historique est totalement amorti mais qui est toujours exploitable* et continue à être utilisé dans la production, l'écriture (3) d'imputation des amortissements dans les comptes de production doit être maintenue car les amortissements sont une composante importante dans le calcul du coût de revient complet. En revanche, l'écriture d'usure de l'équipement amortissement (2) n'a plus de raison d'être (d'après S.U.C 1975, p.22).

Pendant la période 1976 – 1980, les compagnies n'étaient pas obligées de verser la totalité des amortissements au budget de l'État (comme c'était le cas dans les années 1970 - 1975). Leur utilisation a été aussi pensée dans le cadre de la planification annuelle telle que nous avons pu le lire dans l'ouvrage sur les politiques financières de l'État (1995).

*"Les modalités d'utilisation des sources de fonds d'amortissements pendant la période 1976 – 1980 :*

*– 20 à 30% des amortissements fondamentaux devaient être remis au budget de l'État pour financer la construction de nouveaux travaux d'infrastructure ;*

*– 30 à 40 % des amortissements fondamentaux devaient être remis au ministère de tutelle pour financer la construction des travaux d'infrastructure selon le Plan. L'État utilisera cette source*

*de fonds pour aider les compagnies en difficulté qui ont besoin de financements afin de renouveler d'urgence leurs équipements ;*

*– 30 à 40 % des amortissements fondamentaux étaient laissés aux compagnies pour alimenter les "fonds d'encouragement" qui sont destinés à développer la production ou à agrandir la compagnie dans les limites autorisées. Le taux précis pour chaque compagnie est fixé par l'institution de tutelle sur la base des taux indicateurs de l'État et en fonction des besoins de renouvellement ou de modernisation des équipements de la compagnie concernée." ("Histoire des politiques financières de l'État", 1995, Tome II, p. 280, notre traduction).*

Les biens fixes sont définis comme des moyens de production dont dispose de l'entreprise pour assurer la production. La gestion des biens fixes nécessite un suivi ininterrompu des mouvements des biens, des augmentations, des diminutions et de leur exploitation afin de les préserver en tant que biens physiques, mais aussi de mesurer leur usure. La gestion des amortissements est strictement liée à la gestion des biens physiques et de leurs sources de financements les capitaux fondamentaux.

### **6.2.7. Les rapports comptables et les destinataires**

Dans une économie régie par un plan global unique décliné en objectifs pour les compagnies, la phase de soumission des plans prévisionnels constitue l'étape stratégique parfois polémique en période de pénurie de ressources, comme c'est presque toujours le cas pour les économies centralisées et planifiées. Pour que les autorités centrales puissent procéder à l'examen des dossiers de demande de budgets, on demande aux compagnies d'élaborer un dossier bien argumenté avec des séries d'indicateurs.

#### ***Les rapports prévisionnels***

La comptabilité d'entreprise communiste fournit au service du plan des compagnies les références chiffrées pour élaborer les plans prévisionnels.

*"Question : Comment fonctionnait une compagnie d'État 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 leur 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 du nom de "service du plan et d'approvisionnement en matières premières". Pourquoi ces deux fonctions sont 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; et 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 (pour 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 (1ère 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 plupart du temps, est une approbation. A partir de ce moment là, la compagnie va rédiger le plan définitif pour le soumettre à nouveau (2è montée) puis l'État répondra sous forme d'objectifs annuels officiels à la compagnie (descente)." (RC 3, chef comptable, retraité)*

La liste suivante des 38 formulaires de rapports prévisionnels exigibles pour les compagnies étatiques industrielles vietnamiennes (tableau 6.15.) nous donne une idée globale des indicateurs sur lesquels se basent les procédures d'examen des plans et d'allocation des budgets aux compagnies étatiques. Toutefois, il faudrait aussi souligner que seules les compagnies dotées des services du plan et de comptabilité compétents et organisés peuvent répondre à ces exigences. Ce qui n'est pas le cas de toutes les compagnies étatiques d'où des dispositions forfaitaires pour celles qui ne sont pas capables de répondre aux exigences des autorités de tutelle.

**Tableau 6.15. : Système des formulaires et des indicateurs pour les plans de production, technique et financier applicables à toutes les entreprises étatiques industrielles et leurs destinataires**

N°	Intitulé des objectifs	Code du formulaire	Instance supérieure de gestion directe	Comité du Plan de la ville ou de la province	Service local ou Bureau ou antenne du Ministère des	Agence bancaire locale	Agence des statistiques locale	Comité des prix de la ville ou de la province	Service des sciences de la ville ou de la province	Compagnie des matières premières	Service ou Bureau de l'emploi et du travail
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
1	Les objectifs essentiels du plan de production, technique et financier	TH-KH/CN	X	X	X	X	X	X			
<b>I. Plan de production et de vente</b>											
2	Valeur de la production totale	1-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
3	Production et commercialisation des produits	2-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
4	Qualité des produits	3-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
5	Capacité de production	4-KH / CN	X	X	X	X	X	X	X		
<b>II. Plan scientifique, technique et objectifs économiques et techniques essentiels</b>											
6	Recherche scientifique et technique	5-KH / CN	X	X	X	X			X		
7	Progrès technique	6-KH / CN	X	X	X	X		X	X		
8	Construction, innovation et mise en application des critères réglementés	7-KH / CN	X	X	X				X		
9	Audit des équipements de mesure	8-KH / CN	X	X					X		
10	Objectifs économiques et techniques essentiels	9-KH / CN	X	X	X		X	X	X		
<b>III. Plan des constructions primaires et des grandes réparations</b>											
11	Constructions primaires	10-KH / CN	X	X	X	X	X				
12	Grandes réparations	11-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
<b>IV. Plan des matières premières et matériels</b>											
13	Utilisation des équipements et machines	12-KH / CN	X	X	X	X	X	X		X	
14	Besoins en équipements et machines	13-KH / CN	X	X	X	X	X			X	
15	Besoins en matières premières	14-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
16	Valeur des matières premières participant dans la production des produits principaux	15-KH / CN	X	X	X	X		X		X	
17	Besoins en électricité, eau et gaz	16-KH / CN	X	X	X						
<b>V. Plan des emplois et des salaires</b>											
18	Emplois	17-KH / CN	X	X	X	X	X	X			X
19	Répartition équilibrée des emplois	18-KH / CN	X	X	X						X
20	Productivité des travailleurs	19-KH / CN	X	X	X	X	X	X			X
21	Utilisation de travail de chaque ouvrier dans la production industrielle	20-KH / CN	X	X	X		X	X			X
22	Salaires	21-KH / CN	X	X	X	X	X	X			X
23	Formation des ouvriers industriels	22-KH / CN	X	X	X						X
24	Répartition des ouvriers industriels	23-KH / CN	X		X						X
25	Sécurité du travail	24-Kh / CN	X	X	X	X					X
<b>VI. Plan du coût de revient</b>											
26	Coûts de production	25-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
27	Coût de revient de la totalité de la production détaillé par lignes de coût	26-KH / CN	X	X	X	X	X	X			

N°	Intitulé des objectifs	Code du formulaire	Instance supérieure de gestion directe	Comité du Plan de la ville ou de la province	Service local ou Bureau ou antenne du Ministère des	Agence bancaire locale	Agence des statistiques locale	Comité des prix de la ville ou de la province	Service des sciences de la ville ou de la province	Compagnie des matières premières	Service ou Bureau de l'emploi et du travail
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
28	Coût de revient unitaire des produits principaux détaillé par lignes de coût	27-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
29	Coûts de gestion	28-KH / CN	X	X	X		X	X			
30	Augmentation ou réduction des coûts de revient entre les produits comparables	29-KH / CN	X	X	X		X	X			
31	Mesures de réduction du coût de revient	30-KH / CN	X	X	X	X	X	X			
<b>VII. Plan des finances et des crédits</b>											
32	Tableau d'équilibre entre recettes et dépenses	31-KH / CN	X	X	X	X	X				
33	Amortissements des biens fixes	32-KH / CN	X	X	X	X	X	X	X		
34	Normes des fonds circulants	33-KH / CN	X	X	X	X	X	X	X		
35	Accumulation et répartition du profit	34-KH / CN	X	X	X		X	X			
36	Profit (pertes) provenant de la commercialisation de la production	35-KH / CN	X	X	X		X				
37	Prélèvements et constitution des fonds d'incitation économique	36-KH / CN	X	X	X	X	X				
38	Emprunts court terme	37-KH / CN	X	X		X	X				

Source : Document publié par la commission du plan, Viêt-nam, 1976.

### *La liste des rapports comptables périodiques par les entreprises*

La fréquence de remise des rapports est trimestrielle, semestrielle et annuelle. Pour la période entre 1976 et 1980, il y a au moins treize formulaires de rapports comptables annuels (obligatoires) à remplir dont :

(1) Catégorie 1 des rapports comptables relatant les capitaux et les sources de capitaux. Il y a **3** formulaires :

- Code **23 CN** : Tableau de récapitulation des biens (traduction en annexe)
- Code **24 CN** : Augmentation ou diminution des biens fixes
- Code **25 CN** : Augmentation ou diminution des sources de capitaux fondamentaux

(2) Catégorie 2 des rapports comptables relatant les coûts de production et le coût de revient. Il y a **5** formulaires :

- Code **26 CN** : Frais de services et de gestion de la production
- Code **27 CN** : Coûts de production par type de composantes
- Code **28 CN** : Coût de revient comparable et total des coûts de production par poste
- Code **29 CN** : Coût de revient unitaire des produits principaux
- Code **30 CN** : Facteurs augmentant ou diminuant le coût de revient

(3) Catégorie 3 des rapports comptables relatant les ventes des produits, les bénéfices et les pertes. Il y a **2** formulaires :

- Code **31 CN** : Ventes
- Code **32 CN** Bénéfices, pertes et les versements au budget de l'État (traduction en annexe)

(4) Catégorie 4 des rapports comptables relatant les fonds pour l'entreprise, les liquidités et les dettes. Il y a **3** formulaires :

- Code **33 CN** : Augmentation et diminution des fonds pour l'entreprise (traduction en annexe)
- Code **34 CN** : Encaissements et décaissements
- Code **35 CN** : Dettes et créances à régler

### *Les destinataires des rapports comptables des entreprises*

Les rapports comptables étaient destinés exclusivement aux instances gouvernementales. Les destinataires principaux en étaient la direction des impôts, la direction des statistiques, la banque qui hébergeaient les comptes de l'entreprise, les services des finances d'État au niveau local ou central, le ministère de tutelle, les bureaux de représentation de la commission nationale des prix, les bureaux de représentation de la commission du plan, l'union sectorielle si la compagnie concernée dépendait de l'une d'entre elles et les services financiers des comités populaires dans la localité où était localisée l'entreprise. Même au sein de la compagnie, l'accès à l'information comptable était strictement réglementé. Ceci est l'illustration du contrôle centralisé de l'économie par les instances étatiques en économie communiste. Les règlements à propos des archives pendant cette période post réunification n'étaient pas encore institutionnalisés. Et la tenue des livres restait encore relativement rudimentaire. L'informatisation de la comptabilité ne venait que tardivement soit dans les années 1995, sauf pour quelques entreprises dans le sud déjà informatisées avant 1995 telles que la cimenterie ou la société générale de distribution des produits pétroliers.

### **6.2.8. Le système de contrôle et d'examen des comptes annuels des compagnies étatiques**

Étant donnée la complexité de l'organisation de la méga - entreprise nationale que représente une économie communiste, il serait simpliste de croire que la surveillance s'exerce seulement au travers d'un système de rapports, les plus détaillés soient-ils. En effet, un corps de

fonctionnaires de l'administration des impôts est très peu mentionné, quoique ces fonctionnaires aient joué un rôle non négligeable dans la gestion des actifs de l'État communiste dispersés dans des milliers de compagnies étatiques. Nous avons découvert leur existence au cours de nos entretiens : il s'agit d'un poste de fonctionnaire que nous traduisons par Gestionnaire Spécialisé de l'État (G.S.E)<sup>137</sup> qui relève de l'administration fiscale, dont le travail peut être assimilé à un directeur financier dans une entreprise occidentale au service de l'actionnaire unique des compagnies étatiques communistes – l'État.

### ***Un suivi régulier par le corps des Gestionnaires Spécialisés de l'État***

Qui sont les G.S.E et quelles sont leurs responsabilités ? L'extrait du récit d'un cadre des impôts nous donne la description vivante de ces envoyés de l'État dans les compagnies étatiques vietnamiennes dont l'existence nous dévoile un appareil de contrôle étatique subtil et pas aussi laxiste que semblent révéler les études sur les économies centralisées et planifiées.

*"Question : Je suis toujours curieuse de comprendre pourquoi l'information comptable des compagnies et plus particulièrement des compagnies d'État doit être gardée confidentielle et comment se réalise le contrôle de l'État ?*

*Réponse : Bien sûr il y a des raisons pour cela. Primo, parce que l'information comptable, en économie centralisée et planifiée, était destinée quasi exclusivement aux organismes de contrôle de l'État : nous !*

*A l'époque, au sein de notre administration il y a des gestionnaires d'État experts dans un secteur précis et/ou responsables d'un certain nombre de compagnies d'État. On les appelle des GESTIONNAIRES SPECIALISES DE L'ÉTAT - GSE (en vietnamien : Cán bộ chuyên quản). Un gestionnaire spécialisé a dans son portefeuille 5 ou 6 compagnies d'État. Sa fonction lui permet d'avoir une observation participante. Il a le statut de cadre de notre administration, mais fait partie de l'effectif de la compagnie. Il organise régulièrement des visites et connaît en profondeur la situation des finances des compagnies dans son sa girond. Cette connaissance approfondie de la compagnie lui permet de mener correctement son travail de contrôleur. J'aimerais vous dire tout de suite qu'un G.S.E n'est pas un FLIC ! Il surveille pour éviter les abus, mais il est là aussi pour aider les compagnies en difficulté en les appuyant dans leur dossier de demande de budgets supplémentaires. De plus, comme il s'y rend souvent, une relation de confiance s'établit entre lui et ses interlocuteurs. Dans une économie dirigée par le plan, je dois vous avouer que ce système de contrôleur spécialisé me paraît tout à fait pertinent, voire même excellent. Aujourd'hui avec l'ouverture et l'évolution économique, ce profil n'est plus adapté. Nos agents parlent encore de cette époque révolue avec beaucoup de nostalgie. Un G.S.E est un vrai contrôleur qui connaît bien son objet de contrôle. Les problèmes concernant les recettes, les dépenses, les ressources des compagnies suivies par un G.S.E passent toujours par celui-ci. Quand il y a un changement de directeur ou de chef comptable, la personne à qui ces nouveaux promus doivent s'adresser en premier lieu pour avoir des connaissances fiables*

---

<sup>137</sup> Nous n'arrivons pas à trouver le texte officiel qui a créé ce poste de fonctionnaire des impôts qui existait pendant la période dite d'économie de subventions (1975 – 1990). De même, nous ne savons pas exactement quand ce profil a disparu. Ces GSE ont été par la suite, nous semble-t-il, reconvertis soit en cadres de gestion des actifs de l'État dans les entreprises, soit en cadres des services des impôts. À défaut d'archives, nous ne pouvons donner plus de détails.

sur la compagnie, est le G.S.E. Nos G.S.E détiennent toute l'information quantitative et qualitative des compagnies de l'État. Parfois les compagnies ne peuvent plus retrouver les rapports comptables ou les documents qu'elles ont publiés et remis aux G.S.E. ; celles-ci se retournent vers les G.S.E pour les lui re-emprunter. Ces contrôleurs ont une forte crédibilité auprès des ministères de tutelles pour appuyer un dossier de demande de nouveaux budgets.

Le rôle des G.S.E était parfois critique : vous vous rappelez de l'incendie criminel qui a ravagé totalement l'immeuble de .... A l'époque, on parlait de crime pour effacer les traces des malversations (du moins c'est ce que disaient les rumeurs). Parmi les dossiers qui ont été brûlés, il y a le dossier sur une commande d'un plan de production B de lait concentré ou de production de cigarettes (je ne me rappelle pas très bien !) Un contrat multipartite entre les partenaires concernant les investissements dans une chaîne de production de bière. Après l'incendie, le dossier était détruit et les partenaires ne disposaient plus de support pour travailler. Les dossiers ont été échangés entre les directeurs, mais ils restaient introuvables ! Que faire ? Les chefs comptables sont allés voir leur G.S.E pour essayer de rassembler les morceaux du puzzle !

Ceci pour vous dire qu'un G.S.E connaît bien la compagnie qu'il contrôle et cette connaissance approfondie permet un contrôle plus réaliste. Pourquoi ai-je dit que ce profil n'est plus approprié aujourd'hui ? Avant 1986, la mission de contrôle et d'audit des comptes relevait des compétences interministérielles. Chaque année, une grande délégation composée des représentants du ministère des finances, des Impôts, de la normalisation comptable, et des représentants de tous les ministères, de la banque, du syndicat etc. allait faire une tournée dans toutes les compagnies d'État pour auditer et contrôler les comptes. Le G.S.E n'est qu'un membre au sein d'un mini gouvernement. Il n'y a pas de risque d'abus de pouvoir et de corruption. Aujourd'hui, ceci n'est plus possible parce que l'audit des comptes est fait par un ou des agents des impôts. Le métier de G.S.E n'a complètement disparu qu'en 1995-1996.

Depuis 1996, il y a deux types de fonction pour les agents des impôts : gestionnaire (assurer le suivi) ou contrôle. C'est pourquoi je vous ai dit que j'ai l'impression que nous sommes en train de restituer la répartition d'avant 1975." (RC 6, responsable d'un département de la direction des impôts de Hồ Chí Minh Ville)

### ***L'examen et l'approbation des comptes annuels des compagnies étatiques***

"(...) Sous le régime de l'économie centralisée et planifiée, l'unique service d'une compagnie d'État qui doit subir un réel contrôle physique par des instances externes, est le service de comptabilité. Chaque année, après la clôture des livres et l'établissement des rapports de synthèse comptables, la journée d'audit des comptes de l'entreprise (parfois plusieurs jours s'il y a des points nécessitant des clarifications !) (en vietnamien : duyết quyết toán) est le moment le plus angoissant pour la direction et surtout pour le chef comptable. Le jour J, un "mini gouvernement" regroupant tous les représentants des ministères (une vingtaine de personnes) débarque dans la compagnie pour contrôler les rapports et documents comptables et prononcer son verdict – verdict qui peut impliquer des demandes de modification des écritures comptables ou des commentaires et suggestions. Or, seul l'expert de la direction des impôts au sein du ministère des finances dont le titre officiel est CADRE GESTIONNAIRE SPECIALISE de l'État<sup>138</sup> (G.S.E) (en vietnamien : Cán bộ chuyên quản) sait lire et a un vrai intérêt pour décortiquer ces rapports. Il n'est pas rare que les membres de ce mini gouvernement émettent des points de vue complètement divergents. L'agent des impôts est régi par des objectifs de collecte d'impôts donc il faut qu'il dépouille tout ce qui est exploitable. Les autres (les instances de tutelle – qui doivent certainement défendre leurs enfants) veulent que leurs enfants continuent de vivre, de se développer ; donc l'objectif de leur visite est d'encourager et d'applaudir leurs efforts voire leur dépassement des objectifs prévisionnels.

<sup>138</sup> C'est le même GSE décrit dans le récit précédent par l'interviewé RC 6.

*Une petite parenthèse : avant 1987, notre compagnie était sous la surveillance de 4 CADRES GESTIONNAIRES SPECIALISES (G.S.E) qui ne ménageaient pas leurs efforts et venaient nous visiter régulièrement – une fois par mois. Ils disposaient d'une autorisation des instances gouvernementales pour tout consulter. Pourquoi 4 ? Parce que nous sommes importants ; nous avons au moins une cinquantaine d'unités de gestion (plus de 50 hôtels grands et petits). Ils ne venaient pas seulement au siège, ils pouvaient accéder directement à nos hôtels. Ce système de contrôle était par nature un système de suivi en profondeur. Je pense qu'un auditeur externe indépendant aujourd'hui ne peut pas se comparer à ces missionnaires du fisc de l'époque. Ils avaient connaissance de tout. Encore une fois, la comptabilité est une technique neutre. Elle est comme elle doit être. Ce qui est critiquable vient des hommes qui l'utilisent." (RC 3, chef comptable, retraité)*

L'analyse des archives documentaires et des récits des vétérans comptables vietnamiens fait apparaître les formes comptables traduisant les caractéristiques économiques du Viêt-nam de la période du communisme classique qui nous permettent de comprendre le comportement des différents agents économiques – entreprises, travailleurs, instances gouvernementales – et aussi de percevoir, rétrospectivement, les enjeux et les dilemmes qui ont animé cette période de l'histoire économique de ce pays.

L'uniformisation de la comptabilité s'impose comme la condition *sine qua non* de la planification. La volonté de contrôle sur l'économie et sur les entreprises étatiques de l'État se révèle clairement dans la conception des outils comptables et des formulaires des rapports comptables.

La valeur monétaire souvent attribuée au prix dans les systèmes économiques de type capitaliste est ici utilisée pour répondre aux exigences de calcul des agrégats et des mesures de rentabilité et de productivité car, contrairement à ce que la critique pourrait faire à l'encontre des prix administrés communistes, ceux-ci n'excluent pas la notion de profit. La différence pourrait s'interpréter au niveau de son contenu et des règles de répartition.

En reprenant le tableau 5.11. du chapitre 5 synthétisant les caractéristiques économiques vietnamiennes (1976 – 1979), nous allons le compléter avec les formes comptables d'une comptabilité de type communiste qui incarnent les représentations l'économie vietnamienne du même type communiste. Comme nous l'avons signalé dans l'introduction, la périodisation de la transition économique et comptable entre 1976 et 1995 n'est pas toujours très claire car les politiques économiques et comptables sont plus ou moins imbriquées les unes dans les autres et ne sont pas distinctement parallèles.

Pour cette étape 1 qualifiée de communisme classique, nous allons proposer une synthèse avec les caractéristiques économiques du Viêt-nam de 1979 et les formes comptables

vietnamiennes de type communiste telles qu'elles sont décrites dans les textes officiels entre 1976 et 1986.

Le tableau 6.16. ci-dessous nous donne une synthèse des caractéristiques économiques et comptables vietnamiennes qui typifient ce que nous qualifions de communisme.

Les colonnes 1 et 2 du tableau 6.16. sont reprises du tableau 5.11. (chapitre 5), et la colonne 3 résume les thèmes de discussions dans cette section § 6.2. Les caractéristiques économiques globales dans les trois premières lignes du tableau 6.16. reprennent celles proposées par Paquet (2004) dans son ouvrage sur la transition économique *évolutionnaire* vietnamienne.

**Tableau 6.16. : Notre synthèse des caractéristiques de l'économie et de la comptabilité d'entreprise vietnamienne en 1986**

	<b>Caractéristiques économiques</b>	<b>Formes de la comptabilité d'entreprise</b>
<b>Régime politique en 1986</b>	<i>Totalitarisme (Idéologie classique)</i>	
<b>Formes de propriété</b>	<i>Domination des propriétés étatiques</i>	
<b>Mixte de coordination</b>	<i>Domination de la coordination par le plan</i>	- Information comptable : références pour l'élaboration des plans financiers prévisionnels
<b>1. Politique économique du PCV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Renforcer la construction du socialisme dans le nord</li> <li>- Achever les fondements pour la transformation socialiste dans le sud</li> <li>- Rénover et développer les ressources existantes et construire de nouvelles entités de production dans l'industrie lourde</li> <li>- Réorganiser et améliorer la gestion de l'économie nationale (secteur étatique)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Traduction des politiques financières et fiscales dans la politique comptable</li> <li>- Monopole des instances gouvernementales dans la normalisation comptable</li> <li>- Rôle du département de normalisation comptable</li> </ul>
<b>2. Degré d'ouverture des marchés</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Centralisation des marchés : le plan se substitue aux marchés</li> <li>- Économie marchande informelle non comptabilisée</li> <li>- Pas de marchés financiers</li> </ul>	- Pas de compte spécifique pour regrouper les ventes. Détermination du CA périodique hors livres des comptes
<b>3. Forme dominante des prix</b>	- Prix fixés par la commission nationale des prix et imposés aux agents économiques	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pas de compte spécifique pour relater les ventes</li> <li>- Informations inscrites dans le document "Bénéfices, pertes et obligations dues au budget de l'État" fournissent les raisons des bénéfices et les causes des pertes.</li> <li>- Importance accordée au calcul du coût de revient complet des produits.</li> <li>- Part de bénéfice incluse dans le prix : marge de sécurité pour absorber les dépassements des coûts standards.</li> </ul>
<b>4. Forme dominante de gouvernement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nature et caractéristiques des produits fixées par les instances de tutelle</li> <li>- Destinataires de la production prédéterminés par le Plan national</li> <li>- Approvisionnements assurés par les organes habilités de l'administration</li> <li>- Réalisation des objectifs quantitatifs de production en contrepartie des allocations en ressources budgétaires</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Compte consommations</i></li> <li>- <i>Format de présentation des documents comptables avec colonnes plan et réalisé pour analyse comparative</i></li> <li>- Bénéfice : indicateur du respect des standards de production – mesure des efforts du collectif dans la réalisation des objectifs de production et les standards quantitatifs de production.</li> <li>- Non importance de la mesure de la profitabilité des sources de capitaux investis</li> </ul>
<b>5. Forme dominante de financement des entreprises</b>	- Budgets étatiques sur approbation des plans de production	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Comptabilité d'inventaire</i> : format du tableau récapitulatif des biens</li> <li>- Surveillance des variations des sources de capitaux fondamentaux ou budgétaires</li> </ul>
<b>6. Forme dominante de propriété des entreprises</b>	- Compagnies industrielles étatiques (sigle SOE)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Uniformisation de la comptabilité S.U.C. 1975</i></li> <li>- Comptabilités sectorielles</li> <li>- Formulaires pré formatés par la direction des statistiques</li> <li>- Reversement total des amortissements</li> </ul>
<b>7. Forme dominante de répartition du profit</b>	- Système de prélèvements étatiques ( <i>approfondissement dans le chapitre 6 sur les modes de comptabilisation des entreprises</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Résultat global des activités de l'entreprise inscrit dans le tableau récapitulatif des biens : <b>résultat calculé net des prélèvements étatiques</b></li> <li>- Profit : résultat net des prélèvements étatiques réparti entre deux partenaires principaux : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Budget État</li> <li>• 3 Fonds pour l'entreprise dont utilisation réglementée</li> </ul> </li> </ul>
<b>Qualification de l'idéal-type</b>	<b>Système économique : Communisme</b>	<b>Comptabilité de type communiste</b>

La période qui suit l'année 1986 (année marquée par la proclamation de la politique *Đổi mới*) a été le témoin des changements profonds dans la société économique et sociale vietnamienne. Dès 1987, l'État a décidé d'octroyer de l'autonomie financière aux compagnies étatiques pour les inciter à être plus dynamiques et plus performantes. La politique de subventions étatiques a été supprimée. Une réforme en profondeur sur le plan macroéconomique fut lancée dans le domaine des prix, des salaires et de la gestion monétaire. L'émergence de nouvelles formes d'entreprise a exigé un cadre juridique pour définir l'entreprise et plus spécifiquement l'entreprise étatique. Pour faire face à ces changements, un renforcement réglementaire de la comptabilité d'entreprise, dont la comptabilité destinée aux entreprises étatiques qui occupaient toujours la place dominante dans l'économie nationale.

Si nous nous basons sur les dates clés de publication des textes de normalisation comptable, nous pouvons dire que la première étape de la réforme comptable, ou plus exactement de renforcement du cadre juridique comptable, a été entamée en 1988 avec la publication du premier texte cadre "ordonnance sur la comptabilité et les statistiques" (1988) accompagné du système unifié des comptes en 1989. La deuxième étape de la réforme, qui consiste à édifier un nouveau régime comptable destiné à toutes les formes d'entreprise, avec la publication du "régime de comptabilité d'entreprise" (R.C.E. 1995) a été menée en 1995. Cette année 1995 est charnière dans le processus de transition économique, parce que, d'une part elle marque le point de non retour de la sortie du communisme vietnamien sur le plan économique (avec la reconnaissance de la propriété privée, l'*actionnarisation* des anciennes entreprises étatiques, la libéralisation des marchés sur les produits non stratégiques etc.), et, d'autre part apparaissent des formes comptables traduisant les caractéristiques du capitalisme dans les textes de normalisation ; ainsi, par exemple, l'introduction du coût du capital via les prélèvements sur les fonds étatiques, le principe de l'entité comptable, la distinction entre les sources de capitaux de propriété (terminologie utilisée dans le R.C.E. (1995)), le principe de prudence, la notion de revenus individuels différents de celle incarné par le terme salaire en comptabilité de type communiste (qui ne relate que le montant monétaire figurant dans la fiche de paie de l'entreprise, or celui-ci ne relate qu'une partie des revenus comptabilisables d'un travailleur), la notion de profit net distribuable, la référence aux prix de marché dans l'évaluation des actifs etc.

La section (6.3.) sera consacrée aux modifications de la comptabilité de la première vague et la section (6.4.) aux transformations et l'introduction de ces nouvelles formes comptables.

### ***6.3. La consolidation de la comptabilité communiste et l'autonomie financière des entreprises étatiques (1986 – 1994)***

Nous avons constaté qu'il y a toujours des décalages chronologiques entre les changements économiques et comptables au Viêt-nam. Ceci pourrait être expliqué par deux raisons :

- D'une part les changements économiques entrepris ne remettent pas en cause le mécanisme de la planification, mais cherchent à pallier les dysfonctionnements opérationnels : tel était le cas des ajustements économiques entrepris au début des années 1980. Ce sont des mesures ponctuelles qui ne remettent en cause ni le mode de coordination par le plan, ni l'entreprise étatique. Des changements sont observés dans le secteur des entreprises étatiques. On assiste à un début de décentralisation des marchés. Les entreprises sont encouragées à faire preuve d'initiative pour s'approvisionner auprès des circuits marchands non étatiques afin de faire tourner les usines de production, rentabiliser les moyens de production alloués par l'État ;
- De l'autre, la trajectoire de la transition n'a pas toujours adopté une courbe linéaire ascendante. Des avancées et des reculs ont été relatés dans les ouvrages de synthèse. Si les ajustements politiques et économiques pouvaient être décidés rapidement, les transformations comptables quant à elles prenaient plus de temps, temps pour la production des textes réglementaires et temps pour leur mise en application.

C'est la raison pour laquelle les premières modifications de la comptabilité d'entreprise au Viêt-nam ont été entamées seulement vers les années 1987, 1988 après la proclamation de la nouvelle politique économique *Đổi mới* en 1986.

L'un des textes clés, concrétisant la politique du renouveau concernant les entreprises étatiques est la décision gouvernementale n°217-HĐBT du conseil des ministres du 14 novembre 1987<sup>139</sup>.

---

<sup>139</sup> *"L'autonomie financière accordée aux compagnies étatiques repose sur un principe fondamental selon lequel celles-ci doivent assurer la préservation des fonds initialement mis à leur disposition. Elles doivent les utiliser d'une manière efficace en vue non seulement de les préserver, mais aussi de les augmenter par l'accumulation du surplus dégagé de leur exploitation afin d'améliorer les versements au budget de l'État et les revenus des travailleurs.*

*Pour ce faire, il est demandé aux compagnies de refaire l'inventaire des éléments de leur patrimoine, de les réévaluer afin de trouver des solutions appropriés pour les biens ou les matières premières ou marchandises non utilisés bloqués en stocks. Elles doivent aussi trouver des solutions aux problèmes de créances difficilement récupérables et de dettes vis-à-vis de l'État. L'une des priorités est le renforcement des services de comptabilité, de statistiques, de finances et d'information économique dans les compagnies car ce sont les outils d'enregistrement et de représentation des activités des compagnies." ("Histoire des politiques financières de l'État", 1995, tome II, p. 280, notre traduction).*

Elle met fin au système des subsides d'État et préconise la réforme sur les prix, les salaires et la monnaie. Celle-ci marque un tournant dans la gestion des entreprises étatiques et redéfinit le rôle de l'État vis-à-vis des entreprises étatiques.

En 1987, le gouvernement vietnamien décide d'accorder l'autonomie financière aux entreprises étatiques (SOE) et en même temps d'introduire la notion de rentabilité économique sur les sources de capitaux étatiques investis pour responsabiliser les dirigeants de ces entreprises.

Les années 1989 - 1990 sont les deux dernières années du plan quinquennal 1986 – 1990 et correspondent à la phase introductive de la politique de renouveau avec la marchandisation des relations économiques dont celle des salaires, l'abolition du système des rationnements alimentaires et des produits de première nécessité, la suppression des barrières à la circulation des marchandises et la naissance des marchés sur des produits qui étaient auparavant commercialisés exclusivement au sein du système de distribution étatique.

Comme nous l'avons souligné, le renouveau économique vietnamien lancé par le PCV en 1986 vise à remédier aux dysfonctionnements du mécanisme de la planification centralisée afin de revitaliser, voire de renforcer, le secteur étatique. Il est explicitement affirmé dans le discours politique que le renouveau économique repose sur le secteur étatique qui constitue toujours le pilier de l'économie vietnamienne. La loi sur les entreprises étatiques a été publiée en 1995 pour les doter d'un cadre juridique après la reconnaissance de la propriété privée dans la nouvelle constitution de 1992.

Pour que le secteur étatique puisse assurer pleinement son rôle de pilier dans l'économie nationale, le conseil des ministres a dicté la décision 315-HĐBT du 01/09/1990 qui applique les trois mesures nouvelles suivantes à la restructuration du secteur étatique.

***" 1. Nouveauté 1 : audit global des compagnies étatiques***

*– procéder à un état des lieux des activités économiques de chaque entité afin de mieux octroyer l'autonomie financière tout en assurant un contrôle efficace de l'État selon l'esprit de la loi ;*

*– procéder à un état des lieux des différents paramètres de la compagnie : marché, technique et technologie, organisation du travail, organisation de l'encadrement et les cadres. Une analyse détaillée de chacun des paramètres pour cerner les dysfonctionnements afin de responsabiliser les parties prenantes (compagnie, instance de tutelle etc.)*

*– procéder à un état des lieux de la situation financière des compagnies étatiques.*

***2. Nouveauté 2 : Dissolution des compagnies insolubles***

*– Les compagnies qui ont enregistré des pertes sur plusieurs années consécutives seront listées, soumises aux autorités de tutelle afin de trouver des mesures de sauvetage telles que apport en*

*fonds, fusion avec d'autres entités ou transformation de structure. Si aucune solution ne se révèle pas viable, et si la compagnie est devenue totalement insolvable, la dissolution est la solution envisageable et envisagée : c'est la première fois que la notion de dissolution est mentionnée (Décision n°315-HDBT). D'où la publication de la circulaire n° 54/TC-CN le 13/11/1990 ministère des finances sur les procédures comptables pour une dissolution d'une compagnie étatique.*

**3. Nouveauté 3 : Essai du transfert du droit d'usage des fonds de l'État et de la responsabilité de préservation des fonds aux membres de l'encadrement des compagnies étatiques** (directive n° 316/CT du conseil des ministres (en vietnamien *chỉ thị*) signé le 1<sup>er</sup> septembre 1990 par le président du conseil des ministres)

*La circulaire n°41/TC-VKH signée le 18/09/1990 donne des instructions sur le choix des compagnies pilotes pour mettre en application la directive n°316/CT : le transfert du droit d'usage des fonds et ses procédures, dont la constitution d'un conseil de transfert des fonds, les documents requis et les méthodes de détermination du montant des fonds dans le processus de transfert.*

*Vient ensuite le 27 octobre 1990 la circulaire n° 51/TC-VKH du MOF, précisant les méthodes de détermination du montant total des fonds délégués à la compagnie, la distinction des fonds budgétaires et des fonds de renforcement." ("Histoire des politiques financières de l'État", tome II, 1995, p. 345, notre traduction, mise en gras par nous).*

Nous allons essayer dans cette section, non seulement d'identifier les changements des formes comptables qui ont eu lieu pendant la période 1988 – 1994, tels que le plan des comptes, les formats de présentation du tableau récapitulatif des biens, le tableau des bénéfices, pertes et obligations envers l'État, les méthodes d'évaluation, les modalités sur les amortissements, la détermination du résultat comptable et ses règles de répartition, mais aussi d'en proposer des interprétations économiques en les réinscrivant dans le contexte social et économique de cette période.

Sur le plan comptable, l'année 1989 est marquée par la publication de deux textes de normalisation comptable d'importance juridique inédite jusqu'alors :

- l'"**ordonnance sur la comptabilité et les statistiques**" – publiée le 20/05/1988,
- et le décret (décret n°26/HĐBT du 18/03/1989) intitulé "**règlements sur la fonction de chef comptable dans les compagnies étatiques**" (en vietnamien *Điều lệ Kế toán trưởng xí nghiệp quốc doanh*) qui définit les critères d'éligibilité, les devoirs et les responsabilités d'un chef comptable dans les entreprises étatiques.

### 6.3.1. Le renforcement du cadre de normalisation comptable et l'octroi d'autonomie financière aux compagnies étatiques

La volonté de responsabiliser les compagnies étatiques semble ferme dans le discours politique. Il faut que celles-ci soient plus dynamiques. Elles doivent prendre des initiatives pour faire face aux difficultés et non les subir. La solution est de leur donner de l'autonomie. Toutefois, se pose la question de la nature et des limites de cette autonomie. Serait-il faisable d'accorder une délégation totale quand le droit de propriété des biens relève toujours de l'État ? Ces interrogations restent éludées pendant un certain temps jusqu'en 1995.

L'autonomie financière aux entreprises étatiques<sup>140</sup> (SOE) selon l'esprit de la décision n°217-HDBT (1987) du conseil des ministres vietnamien, se traduit principalement par une plus grande flexibilité dans l'utilisation des fonds disponibles dans l'entreprise pour répondre aux besoins en fonds circulants, qui représentent l'une des difficultés majeures dans les finances des SOE :

- une utilisation souple des fonds tels que les fonds circulants, fonds propres pour les constructions primaires, les fonds d'amortissement pour les grandes réparations et les fonds de la compagnie pour répondre aux besoins de la production *selon le principe d'emprunt provisoire d'un fonds pour combler le manque d'un autre fonds, mais avec remboursement au fonds prêteur*. Les enveloppes des budgets ne sont plus totalement séparées les unes des autres. Toutefois, l'ordre doit être rétabli une fois les urgences réglées.
- les fonds circulants standardisés financés par le budget de l'État au moment de la création ne peuvent être décaissés qu'au fur et à mesure de l'approbation du dossier d'étude technique et économique soumis par la compagnie aux instances de tutelle.
- la compagnie a la possibilité de renforcer ses fonds circulants chaque année avec les sources de fonds suivants :
  - le fonds pour la promotion et le développement de la production (FPDP) constitué avec les prélèvements sur les bénéfices réalisés ;
  - les emprunts bancaires ;

---

<sup>140</sup> Circulaire n°78 TC/CN le 31/12/1987 pour concrétiser la politique d'octroi d'autonomie financière aux compagnies étatiques selon l'esprit de la décision du conseil des ministres n°217/HDBT.

- les dettes standardisées et les autres sources de fonds (mobilisés auprès du personnel, des emprunts auprès des associations au sein de la compagnie, les sources de fonds étrangères via les formes de joint venture ou de coopération etc...)

Une compagnie qui existe depuis longtemps et qui vient d'avoir ses standards en fonds circulants redéfinis en fonction de nouveaux prix, pourrait avoir recours à d'autres sources pour renforcer ses besoins complémentaires en fonds circulants tels que :

- les fonds en provenance des écarts des prix de matières premières et des marchandises après inventaire ;
- les fonds propres tels que le FPDP ;
- les stocks de matières premières non consommées ;
- l'appel à l'aide auprès des instances de tutelle qui peuvent retirer des fonds oisifs dans d'autres compagnies pour venir en aide à celles en difficultés.

Toutefois, l'État ne pouvait pas totalement abandonner ses enfants. Une clause de réserve pour les compagnies en difficulté *réelle* prédit que :

*"(...) si une compagnie étatique, après avoir mobilisé toutes les sources de fonds possibles et disponibles pour renforcer ses fonds circulants n'arrive pas atteindre les standards prescrits, celle-ci pourra bénéficier un nouvel apport de la part de l'État via son ministère de tutelle"* (*"Histoire des politiques financières de l'État"*, tome II, 1995, p. 324)

La lecture des textes et l'analyse des mesures mises en œuvre pour octroyer l'autonomie aux compagnies étatiques dévoilent une forme d'autonomie relativement *encadrée* de la part des instances gouvernementales, qui veulent en prévenir les abus pouvant mettre en danger la solvabilité et donc la vie de ces entreprises.

C'est la raison pour laquelle l'État veut maintenir une surveillance continue, mais indirecte sur les décisions de l'encadrement des compagnies étatiques via des indicateurs comptables et financiers. L'importance du secteur étatique et le souci d'avoir un système d'informations uniforme sur l'ensemble de l'économie nationale sont les raisons qui expliquent la publication de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques en 1988 qui dote la comptabilité de type communiste adoptée dans le Viêt-nam réunifié depuis 1975 d'un texte cadre en comptabilité pour les différentes formes d'entreprise. L'intitulé de l'ordonnance (recouvrant les statistiques et la comptabilité d'entreprise) souligne l'une des caractéristiques des comptabilités dans les systèmes économiques de type communiste : l'unicité des comptabilités, dont la comptabilité d'entreprise dans un système intégré.

L'octroi d'autonomie est synonyme de délégation. Pourtant, les dérapages antérieurs appellent l'État à plus de prudence. Pour limiter les abus de la part des compagnies et obliger les instances de tutelle à être plus vigilantes dans leur gestion, surtout celle sur les biens alloués dans les compagnies, un mécanisme de délégation via un système d'informations centralisé (dont la comptabilité) est mis en place. L'État veille aussi à une meilleure délimitation des responsabilités de la compagnie dans ses activités de production et de commercialisation de ses produits, dans l'utilisation des biens fixes dont celles-ci disposent car, juridiquement, l'État reste le propriétaire ultime de tous les moyens de production installés dans les compagnies et les usines étatiques.

Quant aux dirigeants de ces compagnies étatiques, le directeur et le chef comptable sont les mandataires à qui l'État délègue le pouvoir d'usage des fonds et des biens. C'est ainsi qu'à partir des années 1990 est né dans le lexique des affaires vietnamiennes le mot "*Doanh nghiệp Nhà nước*" (que nous traduisons en "entreprise étatique") pour remplacer l'ancienne appellation "*Xí nghiệp quốc doanh*" (compagnie du secteur économique étatique, notre traduction). D'après notre compréhension, le mot "*Doanh nghiệp*" évoque à la fois la notion d'indépendance de l'entité et l'esprit d'entrepreneur. Le changement terminologique contribue à changer la vision de l'entreprise dans le discours officiel.

La décision de déléguer la gestion des fonds de production et de commercialisation aux entreprises entraîne une réflexion sur les frontières de l'espace de délégation qui est qualifié par les auteurs vietnamiens de ***droit de propriété de l'État***<sup>141</sup> sur les sources de capitaux investis dans les entreprises étatiques. Quels sont les partenaires dans ce pacte de délégation ?

*"Le ministère de tutelle est la personne qui octroie le droit d'usage des fonds à la compagnie, le ministère des Finances siège en tant que président du conseil de transfert ou de délégation des fonds de l'État aux entreprises. Du côté de l'entreprise, le directeur et le chef comptable représentent l'entreprise pour recevoir le droit d'usage des fonds sous le témoignage de l'agence de notariat d'État ou d'arbitrage de l'État, les représentants du syndicat et le personnel. Les procédures d'octroi et de réception des sources de capitaux doivent être réalisées en la présence du public et des arbitres de l'État, le président du syndicat de l'entreprise et les organismes de tutelle de l'entreprise. Les valeurs des sources de capitaux remises à la gestion de l'entreprise doivent être annoncées dans toute transparence en la présence de tout le personnel de l'entreprise."* ("Histoire des politiques financières de l'État", 1995, p. 348, notre traduction, mise en gras par nous).

Les auteurs (dans la citation ci-dessous) ont utilisé le mot ***droit de propriété de l'État*** dans leur analyse de la politique d'octroi d'autonomie financière préconisée par les dirigeants

<sup>141</sup> "Thực hiện việc giao vốn sản xuất kinh doanh cho các doanh nghiệp để nâng cao tính pháp chế, khẳng định vai trò chủ sở hữu của Nhà Nước" ("Histoire des politiques financières de l'État", tome II, 1995, p. 348, notre traduction)

vietnamiens en 1987. Ce changement de vocabulaire ne nous paraît pas anodin, car depuis toujours l'État est considéré comme le délégué ultime du peuple pour gérer les moyens de production qui appartiennent à ce dernier. L'autonomie financière invoque la notion de droit et de responsabilité. Il nous semble que le concept de maître collectif, utilisé jusqu'à cette date, comme slogan pour exhorter les travailleurs à faire preuve de responsabilité n'avait plus d'effet. La responsabilité collective est synonyme d'irresponsabilité. Maintenant, pour responsabiliser les entreprises, il faut des personnes, des noms et des rapports de force. Donc, l'État se repositionne en tant que propriétaire à qui les dirigeants des entreprises rendent des comptes. De plus, la naissance des entreprises privées est un autre facteur qui exige une clarification sur le statut des entreprises étatiques face aux entreprises nouvellement créées.

*"(...)Ces procédures sont des mesures **pour légaliser le droit de propriété de l'État** [face au droit de propriété des biens privés.*

*(...)La compagnie a comme obligation : la préservation du patrimoine délégué en devises et en monnaie locale selon les parités de change réels de l'État. **Cette mesure vise à empêcher les compagnies à tricher sur les écarts dus aux différences des taux de change pour afficher des bénéfices factices !** (en vietnamien *lòi giã lổ thậ* )." ("Histoire des politiques financières de l'État", 1995, p. 348, notre traduction, mise en gras par nous).*

Nous allons dans cette section (§ 6.3.) repérer les changements comptables qui traduisent la nouvelle politique financière, la redéfinition de l'entreprise étatique et la décentralisation de certains marchés.

La réduction du nombre des objectifs sur lesquels les entreprises doivent rendre compte aux instances gouvernementales est l'une des illustrations de la redéfinition des relations entre les entreprises étatiques et les institutions étatiques. Ces objectifs sont passés de 38 à 3 pour le secteur industriel :

- (1) – la quantité et la qualité de la production principale vendue aux destinataires prédéterminés par l'État dont la part destinée à la défense et à l'exportation (s'il y en a).
- (2) – la valeur de la production réalisée dont celle destinée à l'exportation (s'il y en a).
- (3) – les versements au budget de l'État.

Pour les entités des secteurs autres que l'industrie telles que les compagnies de construction, de transport ou de commerce, les trois objectifs sont un peu différents :

- (1) – la liste des travaux réalisés et remis aux clients ; la valeur des travaux publics achevés et acceptés (compagnies de travaux publics).
- (2) – le volume de marchandises transportées ou le volume de kilomètres parcourus (compagnies de transport).

(3) – les versements au budget de l'État.

Pour les compagnies de restauration, l'État ne demande qu'un seul objectif : les versements au budget de l'État.

***La publication de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques (1988)***

Dans ce contexte *d'ouverture et desserrement sur le plan économique*, l'achèvement et la publication de l'"*ordonnance sur la comptabilité et les statistiques*" (en vietnamien *Pháp lệnh kế toán và Thống kê*) – Ordre n°06 LCP/HĐNN du **20/05/1988**, qui renforce le cadre de la *comptabilité d'entreprise de type communiste* (deux ans après le lancement de la politique *Đổi mới*) nous paraît relativement paradoxal. Est-ce un débouché technique tardif d'un processus d'élaboration de texte ou est-ce une réponse des modes de représentation comptable à une évolution de l'environnement économique ?

Nous pensons que la publication de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques de 1988 répond à une exigence de l'évolution économique où d'autres formes de propriété émergent au côté de la forme de propriété dominante étatique. L'ordonnance est le premier document cadre en comptabilité qui se veut général en prenant en compte de toutes les formes d'entreprises (sauf les entreprises ayant des participations étrangères qui, elles, sont soumises à la loi sur les investissements étrangers au Viêt-nam publié en 1987).

L'ordonnance de 1988 fournit un cadre institutionnel comptable pour les différentes compagnies dont les entreprises étatiques. La publication de ce document cadre comptable s'est accompagnée des modifications des textes existants. Ce qui explique le foisonnement de nouveaux textes réglementaires en comptabilité d'une manière générale et plus précisément en comptabilité d'entreprise, par exemple :

- Règlements sur l'organisation de la comptabilité de l'État (en vietnamien *Điều lệ Tổ chức Kế toán Nhà nước*) – Décret n°25/HĐBT du 18/03/1989.
- Système unifié des comptes de comptabilité (en vietnamien *Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất*) – Décision n° 212 QĐ/CĐKT ngày 15/02/1989.
- Régime de rapports comptables périodiques appliqués aux compagnies étatiques (en vietnamien *Chế độ Báo cáo kế toán định kỳ áp dụng cho xí nghiệp quốc doanh*) – Décision n°224 QĐ/CĐKT du 18/04/1990.

Elle réaffirme l'objectif principal de contrôle<sup>142</sup> de la comptabilité de l'État sur l'économie nationale donc sur les entreprises étatiques et privées.

Toutefois, nous pouvons aussi constater une volonté des instances gouvernementales d'harmoniser pour mieux gérer. Des dispositions réglementaires sur la tenue des livres sont imposées aux organisations lucratives et non lucratives :

– Système des régimes d'enregistrements préliminaires (en vietnamien *Hệ thống chế độ ghi chép ban đầu*) – Décision n°90 QĐ/CĐKT du 19/05/1990.

– Régime de comptabilité pour les institutions de l'administration (en vietnamien *Chế độ Kế toán Hành chính sự nghiệp*) – Décision n°257 QĐ/CĐKT ngày 01/06/1990.

La publication du "régime de comptabilité pour les entités de production hors secteur étatique" (en vietnamien *Chế độ Kế toán sản xuất kinh doanh ngoài quốc doanh*) sur décision n°598 QĐ/CĐKT du 08/12/1990 marque les débuts de la transformation de l'économie vietnamienne où les activités hors secteur étatiques sont acceptées et reconnues comme légales (d'après "*45 ans d'existence du département de normalisation comptable. Croissance et développement*", MOF, 12/2001, p.12).

---

<sup>142</sup> "En vue des objectifs qui consistent à :

– renforcer la gestion économique et financière aux différents échelons administratifs, au sein des secteurs d'activité, réaliser les inventaires, **assurer le contrôle de l'État sur les activités de production, de commerce des différentes formes économiques et exploiter les potentiels du pays,**

– répondre aux besoins de rénovation du mécanisme de gestion économique, fournir les informations quantitatives complètes, exactes, homogènes (uniformes) et à temps à chaque échelon administratif, au sein de chaque secteur d'activité et au niveau national.

Vu l'article 100 de la constitution de la République socialiste du Viêt-nam (...) l'ordonnance définit le régime de comptabilité et des statistiques dans l'économie nationale." (Introduction de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques, 20/05/1988, notre traduction, mise en gras par nous).

### *Le système unifié des comptes de 1989*

Publié par le ministère des finances en application du décret 196-HDBT promulgué le 11 décembre 1989 par le conseil des ministres sur les pouvoirs et les responsabilités des ministères dans la gestion de l'État et de l'acte législatif sur la comptabilité et les statistiques publié par le conseil d'État, le système unifié des comptes (S.U.C. 1989), à l'instar du S.U.C. (1975), possède un caractère réglementaire. Il s'applique à l'ensemble des entreprises sur tout le territoire de la République socialiste du Viêt-nam. Ses objectifs revêtent un caractère d'intérêt public : dans le chapitre 2, il est mentionné qu'il a pour but de satisfaire les besoins publics de développement des potentiels économiques du pays afin d'élever le niveau de vie national.

Certes, les besoins des entreprises sont pris en considération, mais le S.U.C 1989 reflète également la volonté des pouvoirs publics de pratiquer un suivi et un contrôle strict sur les activités et les résultats des agents économiques et des entreprises. L'expression des besoins que l'on trouve dans ce document répond bien à ceux d'un système de comptabilité nationale qui doit reposer en tout premier lieu sur des comptes d'entreprises fiables et homogènes.

Les dirigeants des entreprises sont responsables de l'application du système comptable dicté par les instances gouvernementales et sont soumis à des sanctions de type pénal.

Le système unifié des comptes (S.U.C, 1989) comprend 5 chapitres qui abordent les principes essentiels de la comptabilité vietnamienne et des annexes :

– l'annexe 1 sur les documents servant de base à l'enregistrement des écritures comptables de toutes les entreprises,

– les annexes 3,4 et 5 s'appliquent aux entreprises privées, aux coopératives et aux "établissements économiques collectifs" dont :

- l'annexe 3 constitue le plan des comptes proprement dit,
- l'annexe 4 porte sur les livres comptables ;
- l'annexe 5 vise les rapports comptables (bilan, compte de résultat et inventaire des matériels, produits et marchandises en stock).

### *Le plan des comptes du système unifié des comptes de 1989*

Le plan des comptes de 1989 diffère peu de celui de 1975. Il est composé de 41 comptes (premier niveau) codés en deux chiffres et des sous-comptes (second niveau) codés à trois chiffres répartis en neuf classes et 8 comptes dits hors liste. La classe VIII des comptes de biens non inventoriés dans l'ancien S.U.C (1975) a été supprimée.

Les comptes hors bilan enregistrent les biens gardés ou utilisés par l'entreprise, sans être sa propriété. Ils prennent également en compte les opérations déjà inscrites dans les comptes de bilan comme les contributions concernant les associations économiques, les devises étrangères etc.

Nous assistons d'une part à la suppression des comptes qui n'ont plus de raison d'être tels que :

- les comptes de subventions pour les pertes,
- les comptes de subventions pour les écarts de prix,
- les comptes sur les prélèvements étatiques,
- et les comptes séparés pour les différents types de dépôts bancaires,

et de l'autre à la création de nouveaux comptes pour relater des objets comptables inexistants auparavant tels que :

- les comptes de capitaux de participation dans les joint-ventures
- les comptes d'emprunts bancaires en devises étrangères,
- les comptes sur les écarts de taux de change,
- les comptes de taxes :
  - taxes sur l'utilisation des fonds budgétaires,
  - taxes sur le chiffre d'affaires (à partir de 1990),
  - impôts sur les bénéfices (suppression de la taxe des prélèvements étatiques),
  - taxes sur l'utilisation des terrains etc.

Le tableau 6.17. nous donne la décomposition du nouveau plan de comptes en fonction de leur contenu économique, et le tableau 6.16. avec la présentation parallèle des deux plans des comptes 1975 et 1989 fait ressortir les similitudes et les différences entre la nouvelle structure du plan des comptes et son antécédent.

**Tableau 6.17. : Schématisation du Plan des comptes du S.U.C (1989) en fonction des phases de production et des classes des comptes (présentation comparative avec le plan de 1975)**

Catégorie	Phase du cycle de production	S.U.C. 1975	S.U.C. 1989
		Numéro et intitulé des classes du plan des comptes 1975	Numéro et intitulé des classes du plan des comptes 1989
Catégorie des comptes reflétant les capitaux d'exploitation	Acquisition des biens fixes	Classe I : Comptes de <i>biens fixes</i>	Classe I : Comptes de <i>biens fixes</i>
	Processus de production	Classe II : Comptes de <i>stocks pour la production</i>	Classe II : Comptes de <i>stocks (réserves) pour la production et le commerce</i>
		Classe III : Comptes de <i>coûts de production</i>	Classe III : Comptes de <i>charges</i>
	Distribution	Classe IV : Comptes de <i>produits finis et de consommations des produits finis</i>	Classe IV : Comptes de <i>consommations et de résultat</i>
	Règlements	Classe V : Comptes de <i>capitaux en numéraires</i>	Classe V : Comptes de <i>Liquidités</i>
Classe VI : Comptes de <i>règlements</i>		Classe VI : Comptes de <i>règlements</i>	
		Classe VII : Comptes de <i>capitaux prélevés</i>	Classe VII : Comptes de <i>revenus (et répartition des revenus)</i>
		Classe VIII : Comptes de <i>biens non inventoriés</i>	
Catégorie des comptes reflétant les sources de capitaux d'exploitation	Sources de capitaux	Classe IX : Comptes de <i>sources de capitaux</i>	Classe VIII : Comptes de <i>sources de capitaux</i>
	Sources de crédits	Classe X : Comptes de <i>crédits bancaires et allocations budgétaires</i>	Classe IX : Comptes de <i>crédits bancaires</i>
		Classe XI : <i>résultat financier (Compte de bénéfices et pertes)</i>	
		<i>Comptes hors bilan</i>	<i>Comptes hors bilan</i>

Note : traduction du plan des comptes du S.U.C de 1989 en détails avec tous les comptes numéro et intitulé (en annexe)

Tableau 6.18. : Schématisation de la classification du plan des comptes 1989 en fonction du contenu économique des comptes

Catégorie de compte en fonction de leur contenu	Classe	Intitulé de la classe de comptes	Numéro du compte	Intitulé du compte
Catégorie des comptes relatant les capitaux d'exploitation	Classe I	<i>Comptes de biens fixes</i>	10	Compte biens fixes
			11	Compte amortissements des biens fixes
	Classe II	<i>Comptes de stocks pour la production</i>	21	Compte matières premières
			22	Compte outillages de production
			23	Compte marchandises
			24	Compte produits finis
			25	Compte produits consignés pour vente
	Classe V	<i>Comptes liquidités</i>	50	Compte caisse
			51	Compte banques
			52	Compte liquidités en cours d'acheminement
	Classe VI	<i>Comptes de règlement</i>	60	Compte règlements avec les fournisseurs
			61	Compte règlements avec les clients
			62	Compte avances et acomptes
			64	Compte règlements vis-à-vis du budget de l'État
Catégorie des comptes reflétant les sources de capitaux d'exploitation	Classe VIII	<i>Comptes sources de capitaux</i>	80	Compte sources de fonds fixes
			81	Compte sources de fonds circulants
			82	Compte sources de fonds pour les constructions
			83	Comptes fonds de l'entreprise
	Classe IX	<i>Comptes de sources de crédits</i>	93	Compte emprunts bancaires court terme
			94	Compte emprunts bancaires long terme
	Classe VI	<i>Classe des comptes de règlements</i>	60	Compte règlements avec les fournisseurs
			61	Compte règlements avec les clients
			62	Compte avances et acomptes
			64	Compte règlements vis-à-vis du budget de l'État
	Classe VII	<i>Comptes de Revenus</i>	70	Compte Revenus
71			Comptes Répartition des revenus	
Catégorie des comptes reflétant le processus et le résultat d'exploitation	Classe II	<i>Comptes du processus et du résultat de l'approvisionnement</i>	20	Compte achats des marchandises (Coûts d'acquisition, d'entreposage des marchandises)
	Classe III	<i>Comptes de charges</i>	30	Compte production principale
			31	Compte production secondaire
			32	Compte charges de gestion des usines
			33	Compte charges de gestion de l'entreprise
	Classe IV	<i>Comptes de consommations et de résultat</i>	40	Compte consommations et résultats

Le plan des comptes de 1989 est la version retravaillé de celui de 1975. Il conserve le principe calqué sur le cycle de production. Un progrès dans la numérotation des comptes permet le rapprochement des comptes de leur classe d'appartenance, qui permet une meilleure lisibilité des comptes de synthèse et des rapports comptables.

### **6.3.2. Les modifications dans la présentation du tableau récapitulatif des biens**

Le modèle du triple plan (cf. chapitre 5) et l'octroi d'autonomie financière aux entreprises vise à encourager ces dernières à faire preuve d'initiative et à améliorer la rentabilité des moyens de production mis à leur disposition. La présentation du bilan communiste du S.U.C. 1989 a été reformatée pour refléter la nouvelle conception de l'entreprise étatique qui est passée d'une vision passive, consommations des entrants pour réaliser une quantité de produits finis selon les critères prédéterminés, à une vision plus dynamique et autonome. La concrétisation de cette dynamique est décryptée au travers de la présentation des sources de fonds destinées aux activités de l'entreprise étatique qui sont aussi plus diversifiées dont l'activité financière, une activité non autorisée auparavant.

#### ***La perméabilité des sources de capitaux fixes et circulants***

La présentation des postes du passif du tableau récapitulatif des biens de 1989 illustre bien la perméabilité entre les différentes sources de capitaux disponibles dans les compagnies étatiques. Si le principe de concordance entre les actifs et les sources de capitaux (passifs) est encore maintenu dans la présentation du bilan communiste vietnamien de 1989 les frontières strictes entre les différents blocs s'estompent fortement.

Dans la présentation du bilan de 1989 (tableau 6.18.), les postes du passif sont divisés en deux grandes catégories de passifs. Viennent en haut du passif les sources de capitaux de nature durable, tels que les capitaux dits légaux (ou d'origine budgétaire), les sources de capitaux d'autofinancement de l'entreprise, des sources d'investissements (apports dans le cadre d'une joint-venture). Ils sont suivis du groupe de sources de capitaux que nous qualifions de temporaires telles que les emprunts ou les crédits bancaires. La nouveauté réside dans la variété des sources de capitaux mobilisables. Pour financer les capitaux circulants, une entreprise peut mobiliser les capitaux légaux (fonds budgétaires) ou des sources de crédits, voire même les sources d'autofinancement telles que les fonds pour l'entreprise.

**Tableau 6.19. : Présentation simplifiée d'un tableau d'équilibre comptable d'une compagnie étatique industrielle vietnamienne en 1990**

Entreprise : Cimenterie

**TABLEAU D'ÉQUILIBRE COMPTABLE**

Au 31 décembre 1990

Unité : đồng

ACTIF Intitulé	SI	SF	PASSIF	SI	SF
<b>A/. BIENS IMMOBILISÉS ET INVESTISSEMENTS EN CONSTRUCTION</b>	<b>123 309 391 038</b>	<b>74 091 845 123</b>	<b>A/. SOURCES DE CAPITAUX</b>	<b>145 623 673 009</b>	<b>125 957 047 365</b>
<b>01. Biens immobilisés</b>	<b>124 985 388 001</b>	<b>133 362 618 937</b>	<b>1. Sources de capitaux fixes</b>	<b>122 755 956 001</b>	<b>73 584 729 926</b>
Dont :			a. Sources de capitaux légaux (1)		66 450 895 431
- Biens immobilisés pour la production			b. Sources de capitaux par autofinancement (2)		7 133 834 495
- Biens immobilisés pour les œuvres sociales			c. Sources de capitaux des joint-ventures (3)		
- Biens immobilisés en attente de résolution					
<b>02. Amortissements des biens immobilisés</b>	<b>- 2 229 432 000</b>	<b>- 59 777 889 011</b>			
<b>03. Investissements dans les travaux de construction en cours</b>	<b>553 435 037</b>	<b>507 115 197</b>			
<b>B/. BIENS CIRCULANTS</b>	<b>25 735 012 283</b>	<b>55 457 859 132</b>	<b>2. Sources de capitaux circulants</b>	<b>10 821 207 747</b>	<b>37 059 367 329</b>
<b>I. Biens en stocks (réserves)</b>	<b>16 500 009 193</b>	<b>43 959 273 436</b>	a. Sources de capitaux légaux		33 524 041 484
01. Matières premières	18 188 009 193	44 784 391 200	b. Sources de capitaux par autofinancement		3 535 325 845
02. Outillages	139 534 420	181 684 260	c. Sources de capitaux des Joint-ventures		
03. Marchandises					
04. Produits finis	17 762 333	116 099 211	<b>3. Sources de capitaux pour les constructions</b>	<b>3 245 927 891</b>	<b>5 811 130 737</b>
05. Marchandises achetées non encore livrées			dont sources de capitaux par autofinancement	3 245 927 891	5 811 130 737
06. Produits consignés pour vente					
07. En-cours	1 704 809 125	3 627 465 562	<b>4. Fonds pour l'entreprise</b>	<b>2 681 793 716</b>	<b>5 694 741 143</b>
dont en-cours de l'activité principale	1 334 144 230	2 292 458 411	a) Fonds pour le développement de l'activité de l'entreprise	596 307 188	2 131 574 430
08. Charges prévisionnelles	<b>- 3 549 125 073</b>	<b>- 4 750 454 378</b>	b) Fonds pour les provisions financières		
09. Charges de distribution des produits en stocks		87 580	c) Fonds pour les primes	1 101 552 734	1 774 769 336
10. Charges en provenance des allocations budgétaires			d) Fonds pour les œuvres sociales	983 933 794	1 788 397 377
<b>II. Capitaux en numéraires</b>	<b>9 234 022 285</b>	<b>11 498 585 696</b>	<b>5. Sources d'allocations budgétaires</b>	<b>3 060 974</b>	<b>13 060 974</b>
01. 1. Liquidités en caisse	241 726 309	450 480 796			
a) VN Dong	241 726 309	450 480 796			
b) Or et titres			<b>6. Revenus non encore distribués</b>	<b>6 115 726 680</b>	<b>3 794 017 256</b>
c) Devises étrangères			a) l'année précédente	6 115 726 680	
02. Liquidités en comptes bancaires	8 992 295 976	11 628 974 900	b) l'année en cours		<b>3 794 017 256</b>
dont en VN Dong	2 555 571 858	3 322 307 560			
03. Liquidités en cours d'acheminement		- 580 870 000			

ACTIF Intitulé	SI	SF	PASSIF	SI	SF
<b>C/. BIENS DE REGLEMENT</b>	<b>12 543 601 184</b>	<b>19 596 799 959</b>	<b>B/. SOURCES DE CREDITS</b>		
<b>I. Biens dans les joint-ventures</b>		<b>580 000 000</b>	<b>1. Emprunts bancaires à court terme</b>		
dont : Participation en capitaux dans les joint-ventures		580 000 000	dont en devises étrangères		
			<b>2. Emprunts bancaires à long terme</b>		
			dont en devises étrangères		
<b>II. Montants à récupérer</b>	<b>12 540 442 354</b>	<b>19 016 799 959</b>	<b>3. Emprunts auprès d'autres établissements de crédits</b>		
01. Acomptes payés aux fournisseurs	2 834 749 416	11 782 185 675	dont en devises étrangères		
02. Crédits clients à collecter	3 130 464 629	6 960 625 242			
03. Avances à récupérer	112 210 428	178 116 652			
04. Montants à collecter auprès des unités en interne	6 425 246 283				
04. Montants à collecter auprès des unités en interne	6 425 246 283		<b>C/. SOURCES DE REGLEMENT</b>	<b>15 964 331 496</b>	<b>23 189 456 848</b>
05. Avoir sur les prélèvements d'État ou sur les taxes	37 771 598	95 872 390	<b>I. Dettes à payer</b>	<b>15 958 399 344</b>	<b>23 189 456 848</b>
06. Autres montants à collecter			1. Dettes envers les fournisseurs	7 3290 391 115	17 309 179 953
07. Ecart dus aux différences de taux de change et des indices de prix			2. Acomptes des clients	8 857 335	102 908 719
			3. Dettes en interne	5 482 451 716	4 124 380 045
			4. Dettes envers le budget de l'État	2 599 388 005	432 097 309
			a) Impôts	1 798 755 216	422 334 055
			b) Amortissements fondamentaux	748 954 047	45 954
			c) Autres dettes envers l'État	51 678 742	9 717 300
			5. Cotisations sociales non encore payées	161 777 711	138 267 507
			6. Dettes envers les salariés	376 533 462	578 211 527
			7. Autres dettes à régler		504 411 788
			8. Ecart de taux de change et d'indices de prix non encore résolus		
<b>III. Biens manquants en attente de résolution</b>	<b>3 158 830</b>		<b>II. Biens en excédent en attente de résolution</b>	<b>5 932 152</b>	
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>161 588 004 505</b>	<b>149 146 504 213</b>	<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>161 588 004 505</b>	<b>149 146 504 213</b>

Source : Traduction du tableau de récapitulation des biens d'une compagnie industrielle étatique dans le sud du Viêt-nam en 1990 (version détaillée en annexe).

Note :

- (1) « **Sources de capitaux légaux** » : cette ligne accueille le solde créditeur du sous-compte 801 pour relater les sources de capitaux octroyés par le Budget étatique ou par les instances de tutelle.
- (2) « **Sources de capitaux par autofinancement** » : cette ligne accueille le solde créditeur du sous-compte 802 pour relater les sources de capitaux constituées par la part du résultat de l'activité économique et autres sources propres de l'entreprise.
- (2) « **Sources de capitaux des Joint-ventures** » : cette ligne accueille le solde créditeur du sous-compte 803 pour relater les sources de capitaux apportées par un investisseur individuel ou institutionnel sous forme de biens fixes ou des investissements dans les constructions fondamentales achevées.

### *Le droit de propriété sur les sources de capitaux étatiques et sa traduction comptable*

Le regroupement dans l'espace du haut du tableau récapitulatif de toutes les sources de capitaux de nature durable de la compagnie vise à mettre en relief le patrimoine de la compagnie ou les ressources sur lesquelles sera exercée l'autonomie financière. En donnant à

la compagnie étatique la possibilité d'accueillir d'autres sources de capitaux en dehors des sources de capitaux d'origine budgétaire, la nécessité de révéler leurs origines s'imposent dans la présentation du bilan communiste 1989.

Le changement fondamental est l'inscription des amortissements en valeur négative à l'actif du bilan. Ceci s'explique par le fait que les entreprises sont appelées à répondre sur la rentabilité des sources de fonds qui leur sont délégués. Pour mesurer la rentabilité des sources de capitaux délégués, la comptabilisation des biens fixes en valeur nette nous paraît plus équitable. À partir de 1975, il est demandé aux entreprises de décaisser une partie importante des amortissements pour la verser au budget de l'État. Cependant, ceci représente une étape transitoire avant l'introduction en 1991 d'une taxe intitulée "prélèvements sur l'utilisation des fonds étatiques".

L'analyse de la structure du tableau récapitulatif des biens montre un changement de classification des sources de capitaux (les passifs). À l'intérieur de chaque catégorie de nature de sources de fonds fixes, des subdivisions identifient les propriétaires des contributions. Par exemple, les sources de fonds fixes sont constituées par un apport de l'État, par un apport de la compagnie elle-même avec ses propres fonds, et par un apport des tiers, par exemple un investisseur étranger.

– Les sources de fonds qualifiés de fonds budgétaires sont les allocations de fonds fixes, de fonds circulants, de fonds pour les constructions primaires, ou fonds ayant une origine budgétaire, tels que les écarts de prix, les fonds destinés au budget, mais laissés à la compagnie, les amortissements fondamentaux sur les biens fixes financés par le budget de l'État laissés à la compagnie, les fonds en provenance des aides, des dons, ou des fonds hérités de l'ancien régime.

– Les sources de fonds qualifiés d'apports complémentaires de la compagnie sont constitués à partir des bénéfices redistribués par l'État et les écarts de prix qui ne sont pas remis à l'État ou des dettes (dont les remboursements et les intérêts sont acquittés), le FPDP (en vietnamien *Vốn xí nghiệp bổ sung*). Les sources de fonds d'apports complémentaires de la compagnie viennent renforcer les fonds fixes, les fonds circulants, les fonds pour les constructions primaires.

– Les sources de capitaux en provenance des joint-ventures

– Les sources de capitaux de crédits dont les emprunts bancaires à court terme, à long terme, et les emprunts à des personnes physiques ou morales locales et étrangères

L'expression "*sources de capitaux propres ou quasi-propres*" dans l'ancien bilan est supprimée et remplacée par les intitulés sources de capitaux avec désignation de leur propriétaire. La notion de propriété sur les sources de capitaux est effectivement prise en compte dans la présentation comptable du tableau de récapitulation des biens d'une entreprise.

La politique d'octroi d'autonomie financière est animée par des objectifs de rentabilité. L'entreprise qui bénéficie de l'indépendance dans la prise des décisions concernant l'utilisation des sources de capitaux de l'État a comme obligation de dégager un profit sur les capitaux investis. Ce droit d'utilisation est accordé en contre-partie d'une taxe appelée prélèvements sur les sources de capitaux étatiques ou fonds budgétaires. La distinction entre sources de capitaux alloués durablement et des dettes est une forme de distinction entre les capitaux propres de l'entreprise et des dettes qui doivent être remboursées à échéance moyennant des frais d'agios. Elle est traduite dans la présentation du nouveau bilan communiste 1989. Cette présentation rappelle la distinction entre capitaux propres et dettes d'un bilan de type capitaliste. Ici, l'ensemble des sources de capitaux (durables) relaté dans la rubrique (A) du côté du passif regroupe les sources de capitaux qui appartiennent à l'entreprise communiste : les sources de capitaux légaux, les sources de capitaux par auto-financement (la part de bénéfice laissée à l'entreprise), les apports en capitaux par l'entreprise dans les joint ventures, les revenus non encore distribués. En un mot les sources de capitaux sur lesquels l'entreprise reçoit la délégation de l'État.

### **6.3.3. Les modifications dans la politique des biens fixes et des amortissements**

L'évolution de l'économie vietnamienne est ponctuée par des campagnes d'inventaire qualifiées d'"*inventaire général des biens dans les compagnies étatiques et réévaluation des biens*"<sup>143</sup> en 1957, 1985, 1990 et 1999. L'objectif des initiatives du gouvernement était de faire un état des lieux des moyens de production étatiques dispersés dans les différentes compagnies et localités. À ces occasions, les valeurs historiques inscrites dans les livres comptables des entreprises ont été aussi révisées. Nous tenons à souligner que cette réévaluation traduisait un souci à *réactualiser* les coûts historiques des biens fixes en leur attribuant *une valeur plus proche de la réalité*, en tenant compte des nouveaux paramètres dans l'économie nationale, mais ce ne sont pas des valeurs de marché pour la simple raison que les marchés étaient inexistantes à l'époque.

---

<sup>143</sup> Voir le tableau 5.14. : Dates et décisions des campagnes nationales d'inventaire et de réévaluation des biens dans les compagnies étatiques (chapitre 5)

Ce furent les campagnes de grande envergure qui mobilisaient les fonctionnaires dans les ministères et les comptables dans les compagnies et les entités économiques aux différents échelons.

*"(...) A l'époque c'étaient la direction des statistiques et le ministère des finances (MOF) C'était une campagne co-dirigée par ces deux institutions. La direction des statistiques avait comme responsabilité l'élaboration des formulaires et le ministère des finances s'occupait de la question de la réévaluation. Le MOF a publié un document d'instruction pour aider les secteurs concernés par cette campagne. Au début, il avait été prévu que la durée de la campagne serait d'un mois. Mais, in fine, elle nous a pris plusieurs mois. Parce que l'inventaire et la réévaluation faite par les gens du terrain devaient être soumis à approbation au niveau central.*

*Question : J'ai ouï dire qu'auparavant, il existait une encyclopédie des prix des biens fixes publiée par la commission nationale des prix. Et c'était le manuel de référence des comptables pour l'évaluation des biens fixes n'est – ce – pas ? Pouvez-vous m'en dire plus sur l'évaluation des biens fixes ?*

*Oui, la dernière fois, qu'on s'est rencontré, je vous ai dit que le 31 août 1957, une vaste campagne d'inventaire et de réévaluation des biens au niveau national était organisée (dans le nord seulement, dans la République démocratique du Vietnam). C'était une opération interministérielle avec la participation de la direction nationale des statistiques, la direction nationale d'évaluation des biens et le ministère des finances. A l'époque le Directeur de la direction des statistiques était M. Hung, et M. Hoang Anh était ministre des finances. Je dirais que lors de cette campagne de taille 80 % des biens dans les entreprises étatiques ont été inventoriés et réévalués. Vous pouvez deviner qu'il était impossible pour les cadres de ces ministères rassemblés de faire un inventaire exhaustif de tous les biens. 80 % était déjà un taux satisfaisant. A l'époque, les machines dans les entreprises étatiques venaient de différents pays car c'étaient des dons des pays frères. Nous recevions des dons de l'URSS, de la Chine, de la Pologne, de la Tchécoslovaquie, de la RDA.*

*Traditionnellement, la valeur d'un bien était référencée dans un livre. Le livre recensait tous les types de biens qui étaient importés ou offerts par les pays frères sous forme d'aide et qui étaient alloués dans les différentes compagnies étatiques ou entités économiques. Les biens pouvaient aussi venir d'une autre compagnie. C'était le dictionnaire des biens fixes (parce que la quasi-totalité des machines et équipements venaient de l'étranger). Y figuraient tous les biens qui étaient en circulation, le nom du bien, ses caractéristiques techniques, le pays de production d'origine et la valeur qui était le coût historique inscrit dans le compte « biens fixes ». Nous appelions cela les barèmes de biens fixes. Les biens dans les compagnies pouvaient provenir de différentes sources : attribution d'une machine neuve, un transfert en provenance d'une autre compagnie sur décision du ministère. Pour connaître la valeur résiduelle d'un bien, on prenait le coût d'acquisition (historique) diminué des annuités d'amortissements en fonction du nombre d'années d'exploitation (le taux d'amortissement et la durée de vie du bien étaient prédéterminés). Dans le processus de recensement et de réévaluation, en principe tous les biens devaient être recensés et les valeurs qui figuraient dans les fiches des biens devaient être révisées. Mais comme je vous l'ai expliqué, il était impossible de faire un recensement exhaustif. Je pense que si 80% étaient recensés, c'était déjà un exploit.*

*Une fois le bien recensé, les cadres participant à la campagne se réfèrent au livre des prix pour connaître le nouveau prix. Puis ils recalculent la valeur résiduelle en se basant sur le nouveau prix de référence. Par exemple, nous avons une machine de décorticage en provenance de la*

*Chine. Le prix fixé par l'État est de 100 000 VNDong. Vous savez cette somme était énorme à l'époque car on parlait en centimes. La machine est ancienne et sa valeur résiduelle n'est plus que 20%. Donc la valeur résiduelle est de 20 000 VNDong. Nous sortons alors la fiche du bien et nous inscrivons la nouvelle valeur avec comme explication de cette réévaluation : nouvelle évaluation sur décision du gouvernement concernant le recensement et la gestion des biens fixes." (RC 7, ancien chef comptable, cadre d'un département de normalisation comptable au sein d'un ministère spécialisé, retraité)*

### ***La réévaluation des biens fixes sur décision gouvernementale***

Dans la recherche d'un calcul fiable pour déterminer un coût de revient *raisonnable* permettant de fixer des prix d'échange susceptibles de couvrir toutes les consommations engendrées, la valeur des biens fixes est une préoccupation prioritaire du ministère des équipements vietnamien chargé de l'acquisition et de l'allocation des biens dans les compagnies étatiques.

Afin de déterminer la responsabilité, et donc l'autonomie des compagnies étatiques, le travail de recensement des biens à leur disposition s'impose à la fois pour l'État et pour les compagnies qui doivent savoir sur quelle base elles sont responsables.

Avant de déléguer la gestion des sources de fonds, le 1<sup>er</sup> janvier 1990, une campagne d'"Inventaire général des biens dans les entreprises étatiques et de réévaluation des fonds pour la production et le commerce" (décision n° 101-HDBT du Conseil des Ministres du 01/06/1989) est lancée pour recenser tous les biens à la disposition des entreprises et réviser leurs valeurs comptables.

– Les biens qui dataient de la période antérieure à la date du 1<sup>er</sup> janvier 1990 (date de la campagne nationale d'inventaire des biens fixes dans les compagnies étatiques) sont réévalués selon les barèmes fixés dans les différentes décisions de la commission nationale des prix en conformité avec la décision n° 40/VGNN le 06 octobre 1989, la circulaire n°668/VGNN du 17 novembre 1990 et autres circulaires d'instruction.

– Les biens fixes acquis après la date du 1<sup>er</sup> janvier 1990 sont évalués sur la base du coût d'achat réel majoré des frais d'installation et de garantie (s'il y en a).

Ces textes ont aussi rappelé que les biens fixes acquis à partir des fonds d'amortissements fondamentaux laissés à la compagnie ne peuvent pas être considérés comme des biens fixes financés par les fonds de renforcement parce que ***les fonds d'amortissements fondamentaux appartiennent aux fonds budgétaires***. Nous pouvons discerner au travers des dispositions

réglementaires que l'État prend soin d'affirmer la propriété des différentes sources de fonds soumises à l'autonomie de l'entreprise communiste.

### *Les modifications dans le régime des amortissements des biens fixes*

Tous les biens présents dans la compagnie doivent être amortis selon les taux réglementaires en vigueur et imputés dans le coût de revient des produits. Ces taux peuvent être ceux fixés par le MOF pour les catégories de biens spécifiques pour chaque secteur ou ceux fixés par les ministères sectoriels et approuvés par le MOF.

Le poste des amortissements est l'un des postes stratégiques au regard du ministère des finances, parce qu'il impacte directement la politique de préservation des sources de capitaux alloués par l'État. C'est la raison pour laquelle la politique des amortissements tout au long de l'histoire économique est celle qui a connu le plus de modifications.

Nous allons ici relater les deux étapes de changement principales :

#### *La reconsidération de la politique des biens et des amortissements suite aux ajustements économiques entre 1981 et 1985*

Les biens fixes représentent la part des actifs la plus importante dans les compagnies industrielles car ce sont les machines et les équipements - moyens de production qui participent directement à la production. L'une des préoccupations des instances de tutelle est l'amélioration du rendement d'exploitation des biens fixes.

*"(...)pour pouvoir mesurer le rendement des biens fixes il fallait connaître les valeurs " justes"<sup>144</sup> des biens fixes installés dans les compagnies étatiques. La plupart des biens fixes ne sont pas évalués à leur juste valeur car ils proviennent de différents canaux. **Jusqu'en 1981 après les campagnes nationales d'inventaire et de re-évaluation des biens fixes dans la grande majorité des compagnies étatiques la valeur des biens fixes dans les livres a été triplée , mais leurs valeurs re-évaluées ne reflètent toujours pas la juste valeur de consommation des biens dans la production.***

*Concernant les amortissements, l'État aurait souhaité appliquer des taux plus élevés afin de raccourcir la durée d'amortissement , mais cela s'avérait difficile pour les raisons suivantes :*

*– l'exploitation des machines et équipements reste faible, la production et la productivité de l'industrie vietnamienne augmente très lentement, les coûts d'acquisition des matières premières sont volatiles. C'est la raison pour laquelle le coût de revient est élevé. Les re-évaluations effectuées sur les biens fixes lors des campagnes d'inventaire ne sont que des réajustements de valeurs , mais ces dernières ne reflètent toujours pas la valeur " juste"de ces biens fixes et les taux d'amortissements bas. Les amortissements n'arrivent pas à constituer les sources de fonds*

<sup>144</sup> Notre traduction du vietnamien "giá trị đầy đủ của tài sản"

*fixes nécessaires pour le renouvellement. De plus, à cause des dysfonctionnements d'ordre conjoncturel dans l'approvisionnement en matières premières, en énergie, en matériel des compagnies, l'État est dans l'obligation de maintenir le système d'amortissement en fonction de l'exploitation des machines et équipements qui ne fonctionnent qu'à hauteur de 50% à 60% de leur capacité théorique, ce qui signifie que les taux d'amortissement déjà bas se voient diminuer de 40% à 50%."* ("*Histoire des politiques financières de l'État*", tome II, 1995, p.281-282, notre traduction, mise en gras par nous)

Lors du 6<sup>e</sup> plénum du comité central du PCV (1984), des propositions importantes à propos de l'utilisation des sources de fonds en provenance des amortissements fondamentaux dans l'industrie ont été formulées et inscrites dans sa décision. Suite à la publication de cette décision, les compagnies ont été autorisées à garder une partie ou la totalité des amortissements fondamentaux en fonction du plan de construction approuvé comme sources de fonds d'investissement. Les fonds d'amortissement non utilisés sont versés au budget de l'État.

Le pourcentage des amortissements laissés à la disposition des compagnies dépend des caractéristiques économiques de chaque branche d'activité et des sources de fonds qui ont financé les biens fixes. Le plus élevé est celui du secteur industriel de l'énergie (par exemple les compagnies d'exploitation de houille, de tri et de transformation de la houille, les compagnies d'exploitation et de transformation du pétrole et du gaz naturel). Ces compagnies sont autorisées à garder 100% des amortissements comptabilisés au cours de l'exercice car le rythme d'usure des équipements dans ce secteur est très élevé ainsi que les besoins de renouvellement et de modernisation des équipements.

Pour les autres branches d'activité de l'industrie, le pourcentage des amortissements laissés à la disposition de la compagnie est plus bas, comme dans l'industrie de la construction, de l'exploitation forestière, de transport du bois, l'industrie de fabrication des produits à partir du bambou, du rotin. Dans ces domaines, les compagnies ne sont autorisées à garder que 50% des amortissements comptabilisés au cours de l'année.

Si la compagnie dispose de biens fixes financés par des crédits bancaires, elle a le droit de garder la totalité des sources de fonds d'amortissement pour rembourser les dettes. Après avoir remboursé les dettes, si l'équipement fonctionne toujours, la compagnie continuera à comptabiliser les amortissements qui contribueront à constituer des sources de fonds propres pour les investissements dans les travaux de "*construction primaire*" pour la compagnie.

Si les biens fixes de la compagnie ont été acquis avec les sources de fonds propres auto-constitués de celle-ci, elle a le droit de garder pour elle la totalité des amortissements calculés pour renforcer ses sources de fonds propres.

L'État encourage les compagnies à exploiter avec efficacité les biens fixes disponibles. C'est pourquoi si les biens fixes totalement amortis fonctionnent encore correctement, les entreprises doivent continuer à comptabiliser les amortissements et les imputer dans le calcul du coût de revient. Mais ces amortissements seront débités directement dans les fonds pour la promotion et le développement de la production. Pour les biens fixes qui ne sont pas encore totalement amortis, mais qui sont hors de service, les compagnies doivent continuer à comptabiliser les amortissements, mais ils ne sont pas imputés dans le calcul du coût de revient. Cette charge d'amortissements devrait être absorbée par le profit la compagnie.

Pour les biens fixes qui arrivent à échéance pour les grandes réparations, la compagnie a le droit d'utiliser les sources de fonds d'amortissement pour les grandes réparations pour renforcer les sources de fonds propres pour les investissements dans les travaux de «*construction primaire*» de la compagnie s'il est jugé que les grandes réparations ne sont pas aussi rentables que le renouvellement par des machines plus modernes (après accord préalable des instances de tutelle).

*L'introduction de la notion de valeur économique dans l'évaluation des biens et le calcul des amortissements à partir de 1986*

– La nouveauté réside dans l'introduction *de la notion de valeur résiduelle* des biens totalement amortis. Quand un bien est totalement amorti et est encore opérationnel, les amortissements doivent être maintenus. Cependant, les amortissements sont calculés sur la base d'une *valeur résiduelle* du bien et non pas sur la valeur historique initiale comme auparavant. Comment cette valeur résiduelle sera-t-elle estimée ? Nous ne saurions y répondre d'une manière exacte. Ce que nous pouvons dire c'est que ce travail ne pourrait pas se faire sans concertation avec les instances gouvernementales. Le concept de valeur résiduelle introduit une prise de conscience de la *valeur économique* des biens dans le calcul du coût de revient.

– L'autonomie financière signifie aussi l'autonomie dans les décisions d'investissements. L'entreprise a la possibilité d'acquérir certains biens fixes. Pour pouvoir le faire, elle doit disposer de ressources. De nouvelles dispositions réglementaires concernant les traitements des amortissements sont introduites à partir de 1990.

- Auparavant, les amortissements fondamentaux devaient être reversés en totalité au budget. Avec la politique d'octroi de l'autonomie financière, les amortissements prélevés sur les biens fixes financés par le budget de l'État doivent être versés seulement à hauteur de 50% au budget. Les compagnies nouvellement créées doivent

verser 70% des amortissements sur les biens fixes au budget de l'État au cours des trois premières années après leur ouverture. Le reste des amortissements laissés à l'entreprise doit être comptabilisé dans le compte des fonds circulants pour les investissements en constructions primaires.

En fonction des caractéristiques de certains secteurs, l'État laisse aux compagnies la totalité des amortissements, mais ces sommes sont bloquées dans un compte à part en banque réservé, aux constructions primaires. Les compagnies en fonction des plans prévisionnels annuels en investissements et constructions approuvés, ont le droit de débloquer ces fonds.

La nouveauté réside dans la flexibilité d'usage de ces fonds. Les compagnies peuvent aussi utiliser une partie des fonds d'amortissements réservés aux grandes réparations pour alimenter les fonds circulants pour les constructions primaires.

- Pour les biens fixes (sans distinction de source de financement) s'ils sont totalement amortis, la recette de vente de ce bien sera versée en totalité au FPDP. En d'autres termes, ce produit revient en totalité à l'entreprise.
- Les biens qui sont totalement amortis, mais qui peuvent encore fonctionner *seront réévalués* et continueront à être amortis et imputés dans le coût de revient. Les montants d'amortissements seront versés dans le FPDP.
- Les biens fixes qui ne sont pas encore totalement amortis, mais qui sont hors de service devront être éliminés des biens de la compagnie. Celle-ci exécute une procédure d'élimination du bien en question, mais elle doit compenser les mensualités amortissements manquantes avec le fonds FPDP.

– Les taux d'amortissements sont pour la plupart fixés comme auparavant. Ils sont déterminés par les ministères de tutelle en concertation avec le ministère des finances :

- les biens fixes financés par les sources de fonds d'investissement (comprenant les fonds budgétaires alloués par l'État, les fonds de renforcement, les fonds de crédits, les emprunts, les apports dans le cadre des joints venture) qui sont des biens utilisés traditionnellement dans les différents secteurs d'activité économique et technique sont soumis aux taux d'amortissements uniformes précisés dans le décret n° 507/TC-DT du 22 juin 1987 du ministère des finances.
- les biens fixes de production qui ne figurent pas dans la nomenclature des biens fixes du ministère des finances sont soumis aux taux d'amortissements fixés par

l'instance de tutelle direct après concertation avec le ministère des finances. Les taux d'amortissements sont déterminés en fonction du rythme d'usure réel des biens.

– Les amortissements pour les grandes réparations

– en fonction des besoins de réparations périodiques de chaque type de bien fixe mentionnés dans le plan prévisionnel annuel, la compagnie détermine le taux d'amortissement pour les grandes réparations et impute ces amortissements pour les grandes réparations dans le coût de revient des produits.

Néanmoins, à la différence de la période antérieure, les taux d'amortissements fixés dans la décision 507/TC-DT de 1987 sont les taux de référence indiquant des seuils minimaux. Une plus grande flexibilité en termes de taux d'amortissement est aussi accordée en fonction de l'exploitation réelle du bien ou le rythme d'obsolescence de la technologie de certains types de biens. Les compagnies qui arrivent à augmenter le rendement d'exploitation des machines et par conséquent à augmenter la production générale et les bénéfices ont le droit de majorer le taux d'amortissement fondamental pour réduire le temps de retour sur investissement. Toutefois, des mesures de prudence sont prises pour éviter une augmentation trop brutale du coût de revient des produits ou des pertes en fin de période.

Nous allons dans le tableau 6.20. ci-dessous faire une synthèse des politiques sur les biens fixes (implicitement corporels, tangibles) financés principalement par les sources de capitaux étatiques ou quasi étatiques et les politiques d'amortissements appliquées à ces biens fixes. Nous privilégions les aspects principiels aux aspects quantitatifs concernant les taux afin de montrer comment la représentation de l'entreprise et des biens a évolué au travers des représentations comptables telles que les méthodes d'évaluation et les modalités de traitements des amortissements.

**Tableau 6.20. : Récapitulatif des politiques sur les méthodes d'évaluation des biens fixes et des amortissements sur les biens fixes entre les différentes périodes 1976 -1996**

Période	1976 – 1980	1981 – 1986	1986 – 1990	1991 - 1996
<i>Campagne d'inventaire et de réévaluation sur décision gouvernementale</i>			<i>01/04/1985</i>	<i>01/01/1990</i>
Méthode d'évaluation	Coût historique (soit $V_h$ )	Coût historique (soit $V_h$ )	Coût historique (réévalué par l'État) Notion de valeur résiduelle	Coût historique (réévalué par l'État) Notion de valeur résiduelle
<b>Biens productifs en exploitation</b>				
• 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
• Amortissements pour les grandes réparations	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s$ - Dépôt en compte bancaire bloqué	- Obligatoire $V_h \times tAmort_s \times$ niveau d'exploitation réel des biens - 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 référentiels
<b>Biens productifs totalement amortis encore exploitables</b>				
• 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
<b>Biens productifs non utilisés</b>	Pas d'amortissement	Pas d'amortissement		
<b>Terrains et immobilisations non assujettis aux amortissements</b>	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

#### 6.3.4. L'autonomie financière et les prélèvements sur les fonds budgétaires

Comme la compagnie est devenue autonome, il lui revient de 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<sup>145</sup> alloués à l'entreprise.

<sup>145</sup> "Selon la définition proposée par le collectif auteur de "Sozialistische Betriebswirtschaft", **la redevance sur les fonds productifs** est :

"une ponction sur le bénéfice destiné à l'État qui est prélevée sur la base d'un pourcentage déterminé s'appliquant à la valeur moyenne des fonds productifs requis par l'entreprise. C'est une norme étatique de calcul économique qui apparaît comme une exigence minimale sociale de revenu net exigée des entreprises compte tenu de l'importance des fonds matériels mis à leur disposition(...)

Elle stimule :

- une utilisation rationnelle des investissements et des augmentations d'actifs circulants,
- une allocation optimale des fonds matériels disponibles,
- l'élimination des fonds fixes inutiles et la réduction des moyens circulants superflus" (Richard, thèse de doctorat, 1980, p.304).

*"(...) 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)*

La comptabilité d'entreprise fournit les données comptables et financières de référence pour le calcul de la fiscalité. C'est la raison pour laquelle les règles de répartition du profit des compagnies sont fortement conditionnées par la politique fiscale qui dicte les règles de répartition du profit. Jusqu'aujourd'hui, la direction générale des impôts occupe toujours une place de première importance au sein du ministère vietnamien des finances.

### **6.3.5. L'introduction de la notion de revenus et la nouvelle présentation du document résultat économique**

La classe XI des comptes pertes et bénéfiques dans le S.U.C. 1975 est remplacée par la classe VII composée des comptes 70 "revenus" et des comptes 71 "répartition des revenus". Quels enseignements pouvons-nous tirer de ces changements comptables ? La détermination des revenus se fait en deux étapes via deux classes de comptes : les comptes de la classe IV intitulée "consommations et résultat" et les comptes de la classe VII intitulée "revenus et répartition des revenus". Le compte de synthèse publié par l'entreprise dans les années 1990 est intitulé "Rapport du résultat économique" est la synthèse des soldes des deux classes des comptes : les comptes 40 "consommations et résultats" et les comptes 70 "revenus" et 71 "répartition des revenus".

#### ***Les comptes de la classe IV "consommations et résultat"***

Ainsi, après la classe III qui sert à déterminer le coût de revient de la production, la classe IV permet de dégager :

- la marge limite réalisée sur les ventes
- le résultat financier
- le résultat des participations
- le résultat des opérations diverses.

Les comptes 40 intitulés de "consommations et résultat" pourraient être considérés comme la fusion des deux comptes du plan 1975, le compte 46 "consommations" et le compte 99 "bénéfices et pertes".

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des Sous Comptes	
(1)		(2)	(3)	
<b>Classe IV</b>	<b>CONSOMMATIONS ET RESULTAT</b>			
	17. Consommations et résultat	<b>40</b>	<b>401</b>	Production principale
			<b>402</b>	Production secondaire
			<b>403</b>	Activité en joint venture
			<b>404</b>	Activités financières
			<b>405</b>	Autres résultats

Le compte 40 "consommations et résultat" enregistre dans une classe unique les dépenses et les recettes provenant de la vente des produits finis et des marchandises, de la cession d'immobilisations ainsi que toutes autres formes de dépenses et de recettes de l'entreprise.

Il est débité de tous les articles destinés à être écoulés, des dépenses affectées à ces articles, des frais exceptionnels non compris dans les dépenses de production et de commerce, des prélèvements étatiques (qui sont remplacés en 1990 par l'impôt sur le chiffre d'affaires). Il est crédité du produit de l'écoulement des articles mis en vente, des produits financiers, des autres recettes notamment du résultat des joint-ventures auxquelles participe l'entreprise.

Le compte 40 est soldé par le débit du compte 70 "revenus et distribution des revenus". Solde débiteur en cas de perte et solde créditeur en cas de bénéfice.

### *Les comptes de la classe VII "revenus et répartition des revenus"*

La nouveauté réside dans la création de la classe VII avec deux comptes : le compte 70 "revenus" et le compte 71 "répartition des revenus".

La classe VII "revenus et répartition des revenus" fonctionne tout d'abord comme un compte d'enregistrement des résultats. Le compte 40 (Classe IV) est soldé par le débit du compte 70 pour déterminer les revenus. Le terme "revenus" choisi exprès pour désigner le solde du compte 40. Le mot "revenus" désigne le résultat après déduction des coûts de production, des taxes et prélèvements étatiques obligatoires des produits des ventes réalisées ou des produits en provenance d'autres activités. Le concept de revenus ici n'a pas la même signification que le résultat en comptabilité de type capitaliste.

Le compte 70 enregistre en premier lieu :

- le résultat du compte 40 "consommations et résultat"
- l'impôt sur les bénéfices (un impôt créé en 1990 en plus de l'impôt sur le chiffre d'affaires qui est le substitut de l'ancienne taxe prélèvements étatiques)

Il fait également apparaître la distribution de bénéfices aux associés, le comblement des pertes et les prélèvements destinés aux fonds de réserves.

Au plan comptable, il semble possible de s'interroger sur l'existence d'une coupure entre la constatation du résultat et son affectation. Ce compte est divisé en 4 sous-comptes :

- Sous-compte 701 : Revenus en provenance de l'activité principale
- Sous-compte 702 : Revenus en provenance de l'activité secondaire
- Sous-compte 703 : Revenus de l'activité des joint-ventures
- Sous-compte 704 : Revenus financiers
- Sous-compte 705 : Autres revenus.

Si nous analysons les sous comptes du compte 71, les personnes qui sont éligibles dans la répartition de ces revenus sont de différents profils : 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).

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des Sous Comptes	
(1)		(2)	(3)	
<b>Classe VII</b>	<b>REVENUS</b>			
	31. Revenus	<b>70</b>	<b>701</b>	Revenus en provenance de l'activité principale
			<b>702</b>	Revenus en provenance de l'activité secondaire
			<b>703</b>	Revenus en provenance de l'activité des joint venture
			<b>704</b>	Revenus financiers
			<b>705</b>	Autres revenus
	32. Répartition des revenus	<b>71</b>	<b>711</b>	Contributions au budget d'État
			<b>712</b>	Part de revenus des joint venture
			<b>713</b>	Financement des fonds de l'entreprise
			<b>714</b>	Répartition sous forme de rétribution
			<b>715</b>	Autres répartitions

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.***

Le solde du comptes 70 "revenus" relatent les résultats globaux émanant des différentes activités de l'entreprise n'a pas pour objectif de mesurer la rentabilité financière des capitaux investis comme le concept de résultat dans les comptabilités de type capitaliste. 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. 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 nous semble important parce 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)*

En reprenant le tableau classification des comptes de résultat typiques des différents systèmes économiques (Richard, 2000) (tableau 6.21.) : compte de résultat américain (système économique capitaliste), soviétique (système économique communiste) et yougoslave (système économique autogestionnaire) tels qu'ils se présentaient vers 1980, nous essayons de proposer une présentation évolutionnaire des différents comptes de résultat qui retrace la transition comptable post-communiste.

**Tableau 6.21. : Les différents comptes de résultat (d'après Richard, 2000)**

Produits	Compte de résultat américain	Compte de résultat soviétique	Compte de résultat yougoslave
	VENTES	VENTES	VENTES
C H A R G E S	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- <b>charges de personnel</b></li> <li>- charges d'amortissement</li> <li>- <b>charges d'intérêts</b></li> <li>- <b>charges d'impôts</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- <b>charges de personnel</b></li> <li>- charges d'amortissement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- charges d'amortissement</li> <li>- <b>charges d'intérêts</b></li> <li>- charges d'impôts</li> </ul>
	= résultat	= résultat	= résultat

Source : Richard et Colette, 2000, p. 13

Si nous essayons de reclasser les comptes de résultats selon la logique de la transition comptable post-communiste au Vietnam, nous proposons la présentation des comptes de résultat selon l'ordre d'évolution du communisme vers le capitalisme comme suit en tenant compte de la période transitoire mixte plan et marché (tableau 6.22.)

**Tableau 6.22. : Évolution des différents comptes de résultat dans un processus de transition post-communiste**

Produits	Compte de résultat soviétique	Compte de résultat yougoslave	Compte de revenus Vietnamiens de 1989 Système économique mixte plan marché	Compte de résultat américain
	VENTES	VENTES	VENTES	VENTES
C H A R G E S	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- <b>charges de personnel</b></li> <li>- charges d'amortissement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- charges d'amortissement</li> <li>- <b>charges d'intérêts</b></li> <li>- charges d'impôts</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>charges de matières</b></li> <li>- <b>charges de services</b></li> <li>- <b>charges de consommations de la main d'œuvre selon normes</b></li> <li>- <b>charges d'amortissement</b></li> <li>- <b>charges d'intérêts</b></li> <li>- <b>charges d'impôts</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- charges de matières</li> <li>- charges de services</li> <li>- <b>charges de personnel</b></li> <li>- charges d'amortissement</li> <li>- <b>charges d'intérêts</b></li> <li>- charges d'impôts</li> </ul>
	= résultat	= résultat	= <b>revenus</b> dont une partie sera redistribuée aux travailleurs comme rémunérations sur la production hors-plan	= résultat
Transition vietnamienne	Étape 1 Communisme classique		Étape 2 : Économie mixte plan et marché	Étape 3 Économie de type capitaliste

Le concept de revenus comptable du Viêt-nam selon le S.U.C. 1989 qui traduit le mixte plan et marché de l'économie vietnamienne aux débuts des années 1990 incarne à la fois l'esprit auto-gestionnaire du compte de résultat yougoslave et l'esprit de la recherche de la rentabilité des capitaux investis des systèmes économiques de type capitaliste, une partie du compte de résultat yougoslave de type autogestionnaire et une partie de la comptabilité dans le processus de la transition vers une comptabilité de type capitaliste.

En effet, le compte 714 montre la part de rétribution supplémentaire distribuée aux travailleurs (dont nous n'arrivons pas à retrouver les textes ou les archives nous aidant à en comprendre les modalités) quand les comptes annuels de l'entreprise sont approuvés – en d'autres termes, après vérification par les autorités financières et fiscales que les revenus sont réels et corrects. 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 que 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 la 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".

Le document comptable intitulé "résultat économique" (formulaire n° 02-BCKT) – l'équivalent du compte de résultat est un document de synthèse qui reproduit les agrégats en provenance des trois comptes 40, 70 et 71.

Nous allons reproduire ci-dessous la traduction du rapport Résultat économique de la cimenterie de 1990 (tableau 6.23.) pour montrer les changements et les non changements par rapport à 1975.

**Tableau 6.23. : 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
<b>I. Coûts de l'activité principale de production</b>		<b>76 440 312 071</b>	<b>180 568 919 239</b>	<b>I. Revenus de l'activité principale de production</b>			
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				
<b>II. Coûts de l'activité secondaire de production</b>		<b>331 112 003</b>	<b>1 347 311 101</b>	<b>II. Revenus de l'activité secondaire de production</b>			
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				
<b>III. Coûts liés à l'activité des J.V</b>				<b>III. Revenus en provenance de l'activité des J.V</b>			
1.				1.			
2.				2.			
3.				3.			
<b>IV. Coûts liés à l'activité financière</b>				<b>IV. Revenus en provenance de l'activité financière</b>			
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.			
<b>V. Autres coûts</b>				<b>V. Autres revenus</b>			
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
<b>VI. Résultat sur les revenus</b>		<b>3 249 681 911</b>	<b>12 522 493 918</b>	<b>VI. Distribution du résultat</b>		<b>2 188 397 285</b>	<b>8 728 476 662</b>
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			
				<b>VII. Revenus non encore distribués</b>		<b>1 061 284 6265</b>	<b>3 794 017 256</b>

## 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
<b>I. Taxes, impôts et profits</b>				
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
<b>II. Amortissements fondamentaux</b>		2 822 000 000	5 021 000 000	5 020 954 046
<b>III. Autres contributions</b>	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.				
<b>Total I + II + III</b>	<b>10 945 079 272</b>	<b>17 469 852 992</b>	<b>40 425 742 019</b>	<b>39 694 041 578</b>

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 6.23. 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 6.23.). 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.

***La suppression des prélèvements étatiques et la réforme de la fiscalité d'entreprise***

Les prélèvements étatiques qui étaient conçus sur la base des prix administrés ne sont plus adaptés avec l'introduction des prix de marchés. C'est pourquoi, en 1990, les prélèvements furent supprimés et remplacés par un impôt du nom d'impôt sur le chiffre d'affaires. Toutefois, les prélèvements étatiques depuis 1981 ont été réadaptés et modifiés à plusieurs reprises entre 1981 et 1990.

À partir de 1990, la fiscalité d'entreprise a connu une première étape de réforme qui entraîna la suppression des prélèvements étatiques qui dataient depuis 1961 et qui donna naissance à deux types de taxes et impôts sur les entreprises :

- la taxe sur le chiffre d'affaires réalisé, créée en 1990 (remplaçant la taxe des prélèvements étatiques), considérée comme une charge obligatoire déduite des ventes avant le calcul du résultat imposable;
- et l'impôt sur les bénéfices, créé parallèlement à l'impôt sur le chiffre d'affaires, est un impôt qui est prélevé en aval après la détermination du résultat imposable net de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

À partir de 1991, à ces deux taxes s'ajoute une troisième qui est la taxe appelée "prélèvements sur l'utilisation des sources de capitaux étatiques" (notre traduction).

Nous pouvons dire que l'entreprise étatique n'a pas encore réellement un statut d'entité indépendante. Elle est encore considérée comme une source de recettes pour le budget de l'État et ne dispose que d'une autonomie partielle limitée. L'entreprise a l'autonomie pour faire fructifier les capitaux investis, mais n'en a aucun pouvoir sur la façon dont les revenus dégagés seront utilisés.

Le tableau 6.24. suivant nous donne une synthèse des modes de prélèvements de l'État sur le surplus de l'entreprise entre 1961 (année de création des prélèvements étatiques) et 1990 (année de suppression des prélèvements étatiques).

**Tableau 6.24. : Synthèse des méthodes de prélèvements par l'État sur les entreprises étatiques (1961 – 1990)**

Prélèvements étatiques en RDV (Nord) (1961 – 1975)	Prélèvements étatiques en RSVN (Viêt-nam réunifié) (1975 – 1980)	Prélèvements étatiques évolués (1981 – 1990) <sup>146</sup>
Valeur totale des ventes (PEI <sub>s</sub> ) PEI <sub>s</sub> x Qté <sub>r</sub> – Valeur totale des coûts de revient réels (CR <sub>r</sub> )	Valeur totale des ventes (PEI <sub>s</sub> ) PEI <sub>s</sub> x Qté <sub>r</sub> – Valeur totale des coûts de revient réels (CR <sub>r</sub> )	Valeur totale des ventes (PEI <sub>s</sub> ) PEI <sub>s</sub> x Qté <sub>r</sub> – <b>Prélèvements étatiques calculés sur la valeur des ventes</b> (en fonction du PEI <sub>s</sub> ) <b>PE<sub>r</sub> = (PEI<sub>s</sub> x Qté<sub>r</sub>) x tPE<sub>s</sub></b>
– Part de profit accordé à l'entreprise CR <sub>r</sub> x taux de profit standard	– <b>Prélèvements étatiques vers le budget de l'État déterminés à partir d'un PEU<sub>s</sub></b>	– Valeur totale des coûts de revient réels (CR <sub>r</sub> )
<b>= Surplus net du profit (accordé aux entreprises intégré dans le PEU<sub>r</sub>)</b>	<b>= Surplus net des prélèvements étatiques (dont le profit autorisé revenant de principe à l'entreprise inclus dans le PEU<sub>s</sub>)</b>	<b>= Surplus net des PE réalisé par l'entreprise</b> <b>Π<sub>r</sub> = CA – PE<sub>r</sub> – CR<sub>r</sub></b>
<b>Prélèvements étatiques (PE) :</b> Rapatriement de ce surplus net au budget de l'État	<b>Répartition de ce surplus net des prélèvements étatiques entre l'entreprise et l'État</b>	<b>Répartition de ce surplus net des prélèvements étatiques entre l'entreprise et l'État</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cas idéal mais irréalisable Si PEU<sub>s</sub> = PEU<sub>r</sub> et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, PE<sub>s</sub> = PE<sub>r</sub></li> <li>• Cas problématique : baisse des recettes pour le budget de l'État <b>Problème 1</b> : Si PEU<sub>s</sub> &lt; PEU<sub>r</sub> et les quantités vendues = quotas prévisionnels alors, PE<sub>s</sub> &gt; PE<sub>r</sub>    ► baisse des recettes</li> <li><b>Problème 2</b> : Si PEU<sub>s</sub> &lt; PEU<sub>r</sub> et les quantités vendues &lt; quotas prévisionnels alors, PE<sub>s</sub> &gt; PE<sub>r</sub>    ► catastrophe pour le budget</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cas satisfaisant : Recettes de l'État assurées - Le surplus net &gt; 0 Donc l'activité dégage un profit. Répartition de ce profit réalisé selon les règles fixées par l'État.</li> <li>- Le surplus net = 0 Donc l'activité dégage un surplus qui suffit pour payer les PE. Pourtant, il ne reste plus rien à l'entreprise.</li> <li>• Cas problématique : Recettes de l'État en baisse <b>Le surplus net &lt; 0</b> <b>Problème 1</b> : Si CR<sub>r</sub> ≤ PEI<sub>s</sub> : l'entreprise ne peut payer les PE qu'à hauteur de ce que dégage comme surplus de ses ventes.</li> <li><b>Problème 2</b> : Si PEI<sub>s</sub> &lt; CR<sub>r</sub> : l'entreprise est dans l'impossibilité de payer les PE</li> </ul>	<p><b>Changement principal du mécanisme des PE :</b></p> <p>Les instances financières et comptables vietnamiennes dans les années 1980 ont renforcé le système de calcul des coûts standards. D'où possibilité de calcul d'un CR<sub>s</sub> et donc détermination du profit standard :</p> $\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$ <p>Les nouvelles règles de répartition à partir de 1981 sont les suivantes :</p> <p><b>Si Π<sub>r</sub> &gt; Π<sub>s</sub></b> <b>Alors, l'entreprise doit payer, en plus des PE, la différence à l'État : Π<sub>r</sub> - Π<sub>s</sub></b></p>

<sup>146</sup> L'étape 3 souligne une révision profonde des méthodes de détermination des prélèvements étatiques (PE) (1981 – 1990) sur les entreprises étatiques. Toutefois, nous ne disposons pas d'explication explicite sur les sanctions réglementaires en cas de non paiement des PE. Cette étape peut être interprétée comme une phase préparatoire pour l'introduction de la taxe sur le chiffre d'affaires en 1990 qui remplaçait les PE.

### 6.3.6. Une reconnaissance institutionnelle pour le poste de chef comptable

Compte tenu de l'importance accordée au poste de chef comptable, un décret gouvernemental est publié pour déterminer les caractéristiques, les droits et les devoirs du poste de chef comptable. Il fait partie du personnel d'encadrement et représente les instances supérieures pour veiller au respect et à la mise en application de la législation comptable, financière et statistique au sein de l'entreprise, plus spécifiquement l'entreprise étatique. Le chef comptable représente indirectement les autorités de normalisation comptable au niveau de l'entreprise et assure des responsabilités à la fois opérationnelle et *politique*. A l'instar du poste de directeur, celui du chef comptable est nommé par les instances de tutelle. C'est pourquoi la nomination ou la révocation d'un Chef Comptable ne relève pas du pouvoir du Dirigeant de l'entreprise.

*"La nomination<sup>147</sup>, la destitution<sup>148</sup>, la mutation<sup>149</sup>, l'application d'une sanction vis-à-vis d'un chef comptable d'une compagnie est faite par décision de l'instance hiérarchique habilitée sur proposition du directeur de la compagnie et après concertation avec la hiérarchie supérieure du poste de chef comptable concernée et avec l'institution des finances de l'échelon hiérarchique équivalent." (Article 4, décret n° 26-HDBT)<sup>150</sup>*

*"Le chef comptable a comme fonction d'assister le directeur de la compagnie dans l'organisation, la direction et la réalisation de la comptabilité et des statistiques, des informations économiques et la comptabilisation de l'activité économique de la compagnie selon le nouveau mécanisme de gestion. En même temps, celui-ci doit assurer la mission de contrôleur économique et financier de l'État au sein de la compagnie." (Article 2, *ibid.*)*

Les personnes qui sont éligibles au poste de chef comptable doivent répondre aux critères suivants :

- avoir les qualités de déontologie, être sincère et intègre, avoir l'esprit du respect de la loi, avoir la conscience de faire respecter les principes, les politiques et les régimes économiques et financières et les lois promulguées par l'État.
- avoir les compétences professionnelles en comptabilité et une ancienneté dans la profession conformément aux dispositions réglementaires établie par le ministère des finances.

<sup>147</sup> "Nomination" est la traduction du mot vietnamien *BỔ NHIỆM*

<sup>148</sup> "Destitution" est la traduction du mot vietnamienne *MIỄN NHIỆM*

<sup>149</sup> "Mutation" est la traduction du mot vietnamien *THUYỀN CHUYỂN CÔNG TÁC*

<sup>150</sup> Décret n° 26-HDBT le 18/03/1989 du conseil des ministres concernant la publication du règlement sur la fonction chef comptable dans les compagnies étatiques.

- avoir participé à un cours de formation pour devenir chef comptable selon le programme élaboré par le ministère des finances et être titulaire d'un certificat à l'issue de cette formation.

Et en même temps, il est sous la direction du Directeur (article 3, *ibid.*). Ce qui ne facilite pas toujours le travail du chef comptable qui est plus ou moins *contraint* entre ces deux formes de pouvoir. C'est pourquoi, l'harmonie est loin d'être acquise au quotidien. Parfois, le chef comptable est dans l'obligation de se préserver contre certains risques, d'où la confession suivante de la part d'un des vétérans dans le métier pour nous expliquer l'*ingratitude* du métier de comptable.

*"(...) Au Vietnam, les "enveloppes" sont la condition première pour toute démarche faite par les compagnies, qu'elles soient étatiques ou privées, auprès des instances gouvernementales ou ministérielles. Ceci est devenu monnaie courante et n'est plus un sujet inconnu. Loin de là, il est interprété aujourd'hui comme un art de faire les affaires au Vietnam. Ces dépenses sont devenues indispensables pour le bon fonctionnement de la compagnie mais elles n'ont pas de facture en contrepartie comme justificatif. Il incombe donc au 'bon' chef comptable de trouver la solution originale et intelligente pour régulariser ces dépenses en vue de l'intérêt général de la compagnie, du personnel tout en sachant se prémunir des risques de délit financier. Un chef comptable 'vétéran' doit savoir lire entre les lignes de la réglementation pour la réadapter en faveur de sa compagnie et négocier avec les instances de normalisation comptable. Pour pouvoir assumer la lourde responsabilité de chef comptable dans une compagnie étatique l'expérience professionnelle est indispensable. Comme la formation dispensée à l'école est très technique et scolaire, un jeune diplômé ne pourrait pas être promu au poste de chef comptable sans une période d'immersion relativement longue lui permettant d'acquérir les connaissances approfondies de l'activité de sa compagnie et de prouver ses capacités de démineur de pièges.*

*Un chef comptable expérimenté doit savoir expliquer et argumenter, mais aussi faire des compromis tout en semant des clous sur son chemin pour se préserver (...)(vous comprenez ce que je voulais dire ?)"* (extrait des échanges avec un chef comptable, directeur financier d'une entreprise industrielle, retraité)

Il persiste, pourtant des écarts importants entre ce qui est prescrit dans le décret et la réalité vécue des chefs comptables.

*"Question : D'après ce qu'on m'a dit un chef comptable est nommé par l'État, n'est-ce pas ?*

*L'instance qui nomme le directeur, nommera le chef comptable. Prenons le cas de la Sté X.. X dépend directement de la ville de Hồ Chí Minh. Donc la direction des ressources humaines de la cellule du parti communiste de la ville nomme le directeur et le chef comptable. Très souvent, le nom du chef comptable est suggéré et la décision est prise en accord avec celui ou celle qui va être promu(e) au poste de chef comptable. En principe, le directeur n'a pas le droit de révoquer le chef comptable. En cas de conflit, il a la possibilité de soumettre des propositions pour changer de chef comptable. Un chef comptable qui est refusé par un directeur aura mauvaise réputation, effraiera les directeurs d'autres compagnies et aura du mal à se faire affecter."* (RC 3. chef comptable, retraité)

L'institutionnalisation du poste de chef comptable à travers la publication du règlement sur la fonction de chef comptable dans les compagnies étatiques est renforcée par *la création de la première association professionnelle* qu'est *le club des chefs comptables des compagnies étatiques (fondée le 1<sup>er</sup> juin 1989)* – antécédente du futur club des chefs comptables vietnamiens et de l'Association vietnamienne de comptabilité (V.A.A.) en 1994.

Le poste de chef comptable, qui était considérée auparavant comme une fonction plutôt politique, est devenu un poste fonctionnel important au sein des entreprises étatiques avec les transformations du secteur étatique qui implique une plus grande autonomie accordée aux entreprises et donc une surveillance moins directe de l'actionnaire État. De plus, les critères de compétences et d'expériences professionnelles sont explicitement requis pour être promu à ce poste.

À l'instar de son prédécesseur, le S.U.C. 1989 revêt aussi un caractère pédagogique accentué. Il fournit des listes complètes et claires des documents, livres et comptes à utiliser. Un modèle de chaque document est fourni avec les explications nécessaires pour les établir et pour remplir chaque rubrique dans les documents. Sur le plan du contenu, le S.U.C 1989 marque une avancée dans la rationalisation du plan des comptes (structure et numérotation) et un allègement du nombre d'états comptables et financiers à remplir. Sa conception reste encore fortement orientée par le calcul du coût de revient complet. L'élément qui reste inchangé est l'emprise de l'État dans la conception de la comptabilité qui, en dépit du discours politique sert en premier lieu les objectifs de suivi et de contrôle des institutions étatiques.

La politique qui consiste à accorder de l'autonomie financière aux entreprises étatiques redéfinit les champs d'action de ces dernières et les relations qu'elles entretiennent avec les instances gouvernementales. En effet, l'autonomie financière accompagnée de la décentralisation des marchés introduisent la notion de valeur économique dans la pensée des gens – dirigeants politiques, entreprises, travailleurs, clients, créanciers, fournisseurs, partenaires etc. Le résultat comptable n'est donc plus un indicateur qui n'intéresse que les autorités financières du gouvernement. Il incarne des messages en interne comme en externe. Les travailleurs sont devenus plus sensibles aux indicateurs comptables, tel que le résultat, parce qu'ils sont conscients que leur contribution à le faire augmenter leur permet d'en bénéficier d'une partie. Les partenaires extérieurs interprètent les revenus de l'entreprise comme un signal de santé financière garantie et de potentiel de développement.

L'État est rassuré de voir les sources de capitaux s'accumuler. Les modifications apportées à la comptabilité d'entreprise vietnamienne au début des années 1990 sont certes influencées

par la redéfinition de la politique financière de l'État vis-à-vis des entreprises étatiques. Les nouvelles formes comptables liées au marché traduisent une nouvelle conception de l'entreprise et les relations qui se créent entre l'entreprise et ses parties prenantes. Nous avons pu constater jusqu'ici que la notion de résultat est éloquentement révélatrice des rapports de forces entre l'État et les entreprises dans le processus de désétatisation. Cependant, elle est aussi un indicateur de motivation et de responsabilisation des partenaires de l'entreprise dont le personnel. Les formes comptables traduisent les caractéristiques d'un système économique et participent aussi indirectement à le transformer.

En présentant en parallèle les changements des formes comptables et les mutations économiques, nous essayons de proposer un résumé synthétique des interdépendances observables entre les caractéristiques économiques et leur traduction dans les formes comptables au Viêt-nam en 1994 (tableau 6.25.).

Nous avons repris le tableau de synthèse 5.20. (chapitre 5), et nous l'avons complété avec les formes comptables qui traduisent les changements économiques au cours de cette étape 2 mixte plan et marché. La colonne 3 du tableau 6.25. ci-dessous résume les thèmes de discussions dans cette section § 6.3. Les caractéristiques économiques globales dans les trois premières lignes du tableau 6.25. sont celles proposées par Paquet (2004) dans son ouvrage sur la transition économique *évolutionnaire* vietnamienne.

L'année 1995 marque un tournant décisif dans le domaine de la comptabilité d'entreprise au Viêt-nam avec la publication d'un nouveau texte réglementaire qui contient des changements fondamentaux tant en termes de principes qu'en termes de conception. La normalisation comptable évolue avec le cadre juridique et légal des entreprises et la forte décentralisation des marchés ainsi que l'émergence du secteur privé.

Cette période fera l'objet d'étude de la section suivante (§ 6.4).

**Tableau 6.25. : Notre synthèse des caractéristiques de l'économie vietnamienne et de la comptabilité d'entreprise en 1994**

	<b>Caractéristiques économiques</b>	<b>Formes de la comptabilité d'entreprise</b>
<b>Régime politique en 1994</b>	<i>Autoritarisme (Idéologie réformatrice défendant la coordination par le marché et des formes variées de propriété)</i>	
<b>Formes de propriété</b>	<i>Formes de propriété variées avec légère domination de la propriété non-étatique</i>	
<b>Mixte de coordination</b>	<i>Coordination dominante par le marché</i>	
<b>1. Politique économique du PCV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Politique <i>đôi mới</i> (rénovation) économique : rénover l'organisation de l'économie, rénover les façons de penser, spécialement la façon de penser l'économie, rénover la façon de travailler, rénover l'organisation des cadres</li> <li>- Produire suffisamment pour répondre à la demande des consommations et constituer des réserves pour renforcer la construction du socialisme</li> <li>- Créer un nouveau système de gestion économique en considérant la planification comme le maillon central tout en respectant la comptabilisation économique socialiste conformément au principe de <i>démocratie centralisée</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomie financière et perméabilité des sources de fonds dans le respect du principe : <i>emprunt provisoire d'un fonds pour combler le manque d'un autre fonds mais avec remboursement dès que possible au fonds prêteur</i></li> <li>- Une normalisation comptable spécifique pour les joint ventures.</li> <li>- Ordonnance sur la comptabilité et les statistiques de 1988 : texte cadre pour toutes les formes d'organisation, dont les entreprises étatiques</li> </ul>
<b>2. Degré d'ouverture des marchés</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Libéralisation des marchés sur des produits non stratégiques</i></li> <li>- <i>Pas encore de marchés financiers</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Biens ou marchandises acquis sur les marchés sont évalués aux prix de marché</i></li> </ul>
<b>3. Forme dominante des prix</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Prix de marché sous surveillance des instances étatiques</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Compte 40 pour relater les ventes et les charges induites dans la production des produits vendus</i></li> <li>- <i>Redistribution partielle du profit net aux travailleurs</i></li> </ul>
<b>4. Forme dominante de gouvernement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Autonomie financière aux entreprises étatiques</i></li> <li>- <i>Recherche de maximisation de l'utilisation des capitaux investis</i></li> <li>- <i>Objectif de volume de production et de rentabilité économique</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Importance du CA réalisé et création de la taxe sur le CA</i></li> <li>- <i>Rétribution complémentaire des travailleurs avec une part des revenus</i></li> <li>- <i>Importance du poste de chef comptable</i></li> </ul>
<b>5. Forme dominante de financement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Ouverture du capital des anciennes entreprises aux cadres et personnel et à des investisseurs extérieurs. Mais l'État reste actionnaire</i></li> <li>- <i>Sources de capitaux privés (individuels) ou crédits bancaires (pas encore de marchés boursiers)</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Présentation des sources de capitaux avec précision des origines :</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Sources de capitaux légaux</i></li> <li>• <i>Sources de capitaux par autofinancement</i></li> <li>• <i>Sources de capitaux des partenaires dans une joint venture</i></li> </ul> </li> </ul>
<b>6. Forme dominante de propriété des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Transformation du secteur étatique via les fusions, les actionnarisation des anciennes SOE</i></li> <li>- <i>Renforcement du cadre juridique sur les sociétés : loi sur les entreprises privées, loi sur les compagnies, loi sur la faillite, loi sur les SOE</i></li> <li>- <i>Intégration d'une grande partie de l'économie informelle</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Introduction de la notion du coût du capital avec les prélèvements sur les fonds étatiques</i></li> <li>- <i>Reversements partiels des amortissements au budget</i></li> </ul>
<b>7. Forme dominante de répartition du profit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Système de prélèvements étatiques (approfondissement dans le chapitre 6 sur les modes de comptabilisation des entreprises)</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Comptes 70 Revenus</i></li> <li>- <i>Diversité des sources générant les revenus</i></li> <li>- <i>Bénéfices inscrits dans le bilan : revenus non encore distribués</i></li> <li>- <i>Règles de répartition dictées par l'État</i></li> <li>- <i>Profit distribuable : résultat net des charges des taxes et des coûts des capitaux</i></li> <li>- <i>Une liste de bénéficiaires élargie : Budget État, entreprise, partenaire J.V et travailleurs</i></li> </ul>
<b>Idéaltype de système économique</b>	<b>Formes émergentes d'un système économique de type capitaliste</b>	<b>Émergence des formes de comptabilité de type capitaliste</b>

#### **6.4. Vers une comptabilité modernisée à l'internationale sous l'égide de l'État (1995 – 2003)**

La décennie 1990 est une période chargée d'événements importants sur les plans politique et économique tant au niveau national qu'international pour le Viêt-nam.

*"Avec l'aide du Japon et de la France, le Vietnam a réglé ses arriérés au FMI en 1993, lui permettant de réintégrer les principales agences financières et de bénéficier des aides : Banque asiatique de développement (ADB), Banque mondiale, Société financière internationale. Le levée de l'embargo américain en 1994 a effacé les dernières barrières politiques au développement de son commerce extérieur tandis que son entrée dans l'ANSEA (25/07/1995) et sa demande d'ouverture de procédures d'intégration à l'Organisation Mondiale du Commerce la même année sanctionnaient sa volonté de jouer à part entière le jeu du commerce international. Ces engagements, tout comme l'accord bilatéral avec les États-Unis (USBTA), obligent le Vietnam à poursuivre la libéralisation de son économie. Bien que peu visibles pour la majorité des acteurs locaux, ils sont déterminants en termes d'exposition à la concurrence et d'exigence de compétitivité. Ils sont aussi naturellement un signe pour la communauté internationale de la détermination du Vietnam à continuer les réformes vers une harmonisation progressive des règles du jeu pour tous les acteurs." (extrait des travaux de Christophe Feuché – travaux inédits, 2004)*

Ce qui est le plus important en termes économiques est la manière dont tout cela a été perçu par les agents. À compter de 1992, cette perception a changé. Les Vietnamiens ont pris conscience que l'État n'avait plus les moyens ni la volonté de monopoliser l'économie. Il est de nouveau respectable d'être riche. L'ouverture du capital des entreprises étatiques se révèle la solution rationnelle pour résoudre les problèmes endémiques du secteur étatique : pénurie en sources de capitaux pour le développement, problèmes de gouvernance des entreprises étatiques et mauvaise performance économique.

L'amorce du processus d'*actionnarisation* des anciennes entreprises étatiques (SOEs) dès 1992 (en d'autres termes leur mise en vente, principalement aux cadres et travailleurs ou des actionnaires institutionnels vietnamiens) est la concrétisation de la reconnaissance du droit de propriété stipulée dans la nouvelle constitution vietnamienne (1992).

Le projet d'*actionnarisation* fait surgir la problématique de l'évaluation, non seulement des actifs, mais celle des entreprises. L'État propriétaire devenu État actionnaire s'interroge sur les dispositifs à mettre en place pour rapatrier la part de richesse dégagée par ses investissements dans les entreprises d'une manière générale et plus spécifiquement dans celles ayant une structure de financement multipartite telles que les sociétés par actions ou anciennes entreprises étatiques *actionnalisées*. Un autre souci (implicite, mais d'importance

majeure) incombe aux institutions gouvernementales est celui de veiller à la préservation des investissements d'origine étatique aujourd'hui gérés par un conseil d'administration ou une Direction "*indépendante de l'État*" - (élue par les actionnaires) (à lire traduction en annexe 1 du décret gouvernemental n°: 64/2002/ND-CP sur les *actionnarisations*)

Le Viêt-nam est passé du tout État à un État pilote. Cette mutation touche tous les domaines de la société tels que les entreprises, l'administration, la comptabilité, la fiscalité etc. La transformation du monde des entreprises avec le renforcement du cadre juridique<sup>151</sup>, l'évolution des formes de représentation comptable des activités économiques et la réforme fiscale sur les entreprises ont ponctué cette phase cruciale de la sortie du communisme à partir de 1995.

La politique qui prévalait était celle de la gestion centralisée des ressources, peu importait l'efficacité économique. Dès 1995, l'État vietnamien s'est doté d'instruments institutionnels encourageant le développement des activités économiques et la création de surplus dont une partie sera destinée à orienter la croissance par la redistribution et l'investissement.

La politique financière de l'État est réétudiée et explicitée dans le décret n°59/CP<sup>152</sup> du gouvernement publié le 03/10/1996. La publication du nouveau règlement joint à ce décret détermine en détails les principes et modalités de la comptabilité pour les entreprises étatiques devenues des personnes morales et juridiques avec une autonomie financière plus importante que celle prescrite dans les textes au début des années 1990.

---

<sup>151</sup> La publication de la loi sur les entreprises étatiques (SOE) en 1995 qui est remplacée par la loi sur les sociétés en 1999 et amendée en 2005 confère à ces dernières un statut juridique et légal de Société à responsabilité limitée.

<sup>152</sup> Ce décret est signé par le vice premier ministre vietnamien Phan Văn Khải le 03/10/1996. Sa publication est accompagnée du "**règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques**" (en vietnamien *Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với Doanh nghiệp nhà nước*). Il est composé de six chapitres et 40 articles. Ce texte définit les modalités de gestion financière et de la comptabilité d'entreprise pour les entreprises étatiques. Ces six chapitres sont intitulés comme suit :

Chapitre I : Dispositions générales

Chapitre II : Gestion des capitaux et des biens (actifs)

Chapitre III : Produits, charges et résultat économique

Chapitre IV : Répartition du profit

Chapitre V : Régime de comptabilité, statistiques et audit

Chapitre VI : responsabilités du conseil d'administration, du directeur général, des directeurs et des institutions de gestion de l'État dans la gestion financière des entreprises étatiques

Le nouveau règlement annule tous les textes concernant la gestion financière des entreprises étatiques qui ont suivi la publication de la décision n° 217/HDBT du 14/11/1987 du conseil des ministres sur les politiques de rénovation des mécanismes de comptabilisation pour les compagnies étatiques.

*"Article 4 : Au cours de son existence, l'entreprise peut bénéficier des apports complémentaires de la part de l'État pour que celle-ci puisse réaliser les objectifs complémentaires mandatés par l'État. En cas de modification des montants des capitaux règlementaires, l'entreprise concernée doit publier et diffuser les nouveaux capitaux règlementaires selon les instructions du MOF. Si les capitaux règlementaires de l'entreprise sont inférieurs au seuil des capitaux fixés pour le(s) secteur(s) d'activité dans lesquelles elle travaille, l'instance de tutelle qui a créé cette entreprise doit lui apporter la différence manquante en termes de capitaux légaux ou réduire le champ d'activité de l'entreprise ou déclarer la faillite de celle-ci en conformité avec la loi sur la faillite.*

*En dehors des capitaux légaux initiaux, l'entreprise peut prendre l'initiative de mobiliser d'autres sources de capitaux afin de développer ses activités et elle doit être responsable de ces sources de capitaux mobilisées. L'entreprise étatique a comme obligation de recevoir, gérer et utiliser avec efficacité les capitaux et les ressources allouées par l'État. **Elle doit assurer une croissance continue de ces capitaux et de ces ressources selon le principe de préservation et de développement des capitaux investis.***

***L'entreprise a une responsabilité limitée civile vis-à-vis des activités économiques devant la justice dans les limites de ses capitaux dont ceux alloués par l'État.***

*("Règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques", 1987, article 4, notre traduction, mise en gras par nous).*

La réforme comptable est concrétisée au travers du nouveau régime de comptabilité d'entreprise (R.C.E.1995) – une nouvelle normalisation inspirée des comptabilités de type capitaliste.

*"A vrai dire, ce changement résulte du changement du mécanisme de l'économie nationale. Quand l'économie change, la comptabilité doit la suivre. Certaines critiques disaient que la bouteille est nouvelle, mais le vin n'a pas changé. Je dirais que ce n'était pas exact. Si c'était le cas, c'est-à-dire que nous prenions l'ancien système et nous le versions dans une nouvelle bouteille, les praticiens seraient les premiers à réagir. Vous savez très bien que les Vietnamiens ne sont pas des gens passifs. Ils manifesteraient s'ils n'étaient pas d'accord. Les changements dans la comptabilité sont imposés par les changements de l'économie. Comme l'économie a changé, les méthodes de comptabilisation doivent la suivre sinon on ne pourrait pas faire les analyses des activités économiques." (RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)*

*"(...) Sur le plan comptabilité d'entreprise, je dirais que la comptabilité vietnamienne en vigueur aujourd'hui est très proche de la comptabilité internationale. Les méthodes de comptabilisation chez nous ne diffèrent pas de celles appliquées dans les autres pays. Ce qui est différent réside dans la réglementation comptable et l'existence d'une nomenclature de comptes. La réglementation comptable vietnamienne est très contraignante. Elle fait fonction de loi et les entreprises n'ont pas d'options sous-jacentes." (RC 5, directeur financier d'une ancienne entreprise étatiques actionnarisée)*

Dès les années 1990, le Viêt-nam commence à se doter d'un cadre juridique et légal pour les entreprises de différentes formes de propriété et sur d'autres aspects économiques et fiscaux : y contribuent la loi sur la faillite, la loi foncière, la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, la loi

sur les revenus des entreprises etc. Le renforcement du cadre juridique et légal est une forme d'institutionnalisation des changements acquis sur le plan économique. L'économie vietnamienne est diversifiée avec un tissu composé d'un secteur étatique toujours dominant avec les entreprises dans les domaines d'activités dits stratégiques et d'un secteur privé en forte progression.

Dans cette section, nous allons continuer à tracer l'évolution des formes comptables existantes et présenter les nouvelles formes dans le cadre de la transition de l'économie vietnamienne vers une économie de marché et les projets d'intégration régionale et internationale du pays.

#### **6.4.1. Le renforcement du droit des affaires et le régime de comptabilité d'entreprise (1995)**

En 1995, à côté des lois sur les entreprises privées et les compagnies, une loi sur les entreprises étatiques a été promulguée. Les entreprises étatiques sont devenues des personnes juridiques et morales à part entière, ce qui leur confère le droit de propriété sur les sources de capitaux leur appartenant de droit. Pour gérer les sources de capitaux en provenance de l'État dispersées dans les différents types d'entreprises étatiques, sociétés Joint Ventures, sociétés avec participation de capitaux privés, le gouvernement a décidé de créer une institution appelée "direction générale de gestion des capitaux et des biens de l'État dans les entreprises" (en vietnamien *Tổng cục quản lý vốn và tài sản nhà nước tại doanh nghiệp*) qui relève directement du ministère des finances pour veiller sur ce qui s'apparente aux participations de l'État. Les entreprises purement étatiques deviendront à partir de 1999 "**société à responsabilité limitée à un seul associé ou actionnaire**".<sup>153</sup>

Malgré le nouveau statut juridique fixé par la loi, les entreprises étatiques ne sont pas aussi indépendantes qu'on pourrait le penser. La création de cette institution dont les responsabilités sont décrites dans l'extrait ci-dessous montre que l'État, par voie indirecte, continue d'exercer un contrôle centralisé, du moins de forme, sur le secteur étatique.

*"La "Direction Générale des gestion des actifs de l'État dans les entreprises" a comme responsabilité de gérer les sources de capitaux de l'État. Sa mission principale consiste à représenter le propriétaire État pour veiller sur les biens et les capitaux appartenant à l'État investis dans les entreprises. Cette direction s'occupe des capitaux étatiques. Elle est le gestionnaire mandaté par l'État pour surveiller les capitaux de l'État dans les entreprises. Cette institution a une fonction plus financière que comptable. Elle doit veiller à la préservation des capitaux et à leur usage. Elle participe aussi à la fixation des règles de répartition des bénéfices*

<sup>153</sup> Notre traduction de "*Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên*" (loi sur les sociétés, 1999, puis 2005)

*dégagés de ces capitaux ou aux prélèvements des rentes sur les capitaux investis. Tous les problèmes concernant les capitaux, par exemple la faillite ou le cas des entreprises étatiques "en agonie" dans l'attente d'une actionnarisation relèvent directement des compétences de cette direction. Les questions sur la comptabilité sont dans notre champ d'intervention. Il y a une répartition nette entre les questions financières des entreprises et les questions comptables."* ((RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)

Sur le plan réglementaire dans le domaine de la comptabilité, *l'"ordonnance sur la comptabilité et les statistiques"* de 1988 est toujours considérée comme le texte officiel, hiérarchiquement le plus important, pour toute la période entre 1995 et 2003 (date de publication de la première loi sur la comptabilité).

Toutefois, le nouveau régime de comptabilité d'entreprise en 1995 est interprété comme un tournant décisif dans la comptabilité d'entreprise vietnamienne. Ce régime est destiné à toutes les formes d'entreprise étatique, privée et/ou mixte et sa conception est inspirée des normes internationales de comptabilité (cela sera officiellement le cas plus tardivement dans la loi sur la comptabilité promulguée en 2003).

*"Question : Quand vous mentionnez tout à l'heure l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques, pouvez me dire qui rédige ce texte ? Est-ce que c'est le ministère des finances et donc les experts de votre département ?*

*(...)Exact, parce que c'est le domaine de compétence du MOF. Tout projet concernant les finances revient à notre ministère. Le MOF a comme responsabilité d'élaborer les projets de texte. Mais si le texte est de nature législative, à ce moment-là le MOF doit constituer un comité élargi réunissant les experts d'autres ministères voire même les représentants du comité central du parti communiste.*

*Des textes de cette ampleur ne peuvent pas être le travail d'une seule institution. C'est presque toujours un travail collégial au sein des comités de rédaction qui regroupent les experts de différents ministères dont le ministère des finances. Le ministère des finances est un ministère permanent chargé de suivi du dossier parce qu'il est le conseiller technique du premier ministre sur les questions liées à la macroéconomie et à la microéconomie dont la finance et la comptabilité. Une fois que le projet de texte est achevé, avant que le projet soit soumis au conseil des ministres pour étude et approbation. Aujourd'hui ces projets passent devant les députés de l'assemblée nationale. Le gouvernement donne son verdict et une décision est signée.*

*Avant il y avait même un ministère dont la vocation était d'élaborer les politiques gouvernementales. C'était le ministère des politiques (en vietnamien "Bộ Chính sách").*

*Question : Et la première loi sur la comptabilité en 2003 suit aussi cette procédure ?*

*Oui, mon département constitue un groupe de travail permanent. Mais il faut savoir que la décision de faire une loi sur la comptabilité ne venait pas du département de normalisation comptable. Elle résulte d'une décision gouvernementale, donc c'est un projet commun qui nécessite la participation de tous les ministères tels que le ministère de la justice, le MOF, les ministères sectoriels etc. Tous les ministères qui ont des responsabilités touchant à la comptabilité envoient leurs experts participer à ce comité interministériel. Une fois le projet de texte est achevé, il est révisé par les experts de ce comité avant de le soumettre au gouvernement*

*qui est l'instance d'approbation officielle.*" ((RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)

Le département de normalisation de comptabilité (DNC) continue de détenir le monopole en matière de normalisation comptable même si les méthodes de travail semblent changer selon un principe de concertation collégiale avec d'autres partenaires concernés par la comptabilité d'entreprise tels que la direction générale des impôts, la direction générale de gestion des actifs de l'État dans les entreprises, les ministères sectoriels.

Nous allons maintenant étudier les changements et les nouveautés du R.C.E 1995 par rapport à l'ancien S.U.C. 1989.

### ***Les principes d'élaboration du Régime de Comptabilité d'Entreprise***

Le texte cadre qui englobe la réglementation comptable reste toujours l'Ordonnance sur la comptabilité et les statistiques (1988). Si les principes d'élaboration sont plus explicites et nous donnent l'impression d'une rénovation de la normalisation comptable pour les entreprises, le processus de conception du nouveau règlement relève toujours exclusivement du département de normalisation comptable du MOF et les objectifs de la comptabilité d'entreprise n'ont pas réellement changé.

Le R.C.E. (1995) est élaboré selon les principes suivants :

*"– Principe d'efficacité (en vietnamien Nguyễn tắc hiệu quả)*

*Le R.C.E 1995 se fixe aussi comme objectifs une plus grande simplicité des méthodes de comptabilisation, une meilleure lisibilité des documents comptables et une transparence croissante en termes d'information comptable pour répondre aux attentes des utilisateurs plus divers et non plus d'un utilisateur gouvernemental comme auparavant.*

*– Principe de contrôle (en vietnamien Nguyễn tắc kiểm soát)*

*Le principe de contrôle repose sur la technique en parties doubles qui régit la technique d'enregistrement comptable. Néanmoins, il a été expliqué par les normalisateurs que la simplicité prime et donc les écritures comptables mobilisant plusieurs débits et plusieurs crédits sont évitées.*

*– Principe d'adaptation, d'homogénéité (en vietnamien Tính thích ứng, đồng bộ)*

*La conception du R.C.E. (1995) est réalisée en tenant compte des traditions et standards comptables internationaux. Néanmoins, s'inspirer ne signifie pas copier. Les concepteurs ont souligné que ce régime résulte d'un harmonieux amalgame entre les expériences internationales et les caractéristiques de l'économie vietnamienne en transition.*

*– Principe de flexibilité (en vietnamien Tính linh hoạt, mở)*

*Le R.C.E. (1995) propose aux compagnies différentes options en termes de méthodes d'évaluation, de méthodes de comptabilisation qui soient adaptées aux activités de celles-ci.*

*– Principe d'uniformité (en vietnamien Tính thống nhất )*

*A l'instar des anciens S.U.C 1975, 1989, le R.C.E. (1995) est doté d'un plan unifié des comptes applicables à toutes entités économiques vietnamiennes." (R.C.E. 1995, notre traduction)*

### *Les nouveautés du régime de comptabilité d'entreprise*

À l'instar des précédents textes règlementaires en comptabilité, le R.C.E 1995 est promulguée par décision gouvernementale<sup>154</sup>. Bien que la structure et l'organisation du R.C.E 1995 diffère peu du S.U.C. de 1989, le contenu des différentes parties comporte des changements de fonds importants.

Le régime de comptabilité d'entreprise (R.C.E, 1995) est composé de quatre parties :

- le système des comptes d'entreprise et les explications détaillées sur le contenu et les méthodes d'enregistrement ;
- le système des rapports comptables et leurs formulaires ;
- le régime des justificatifs et bordereaux comptables ;
- le régime des livres comptables pour les entreprises.

### Les modifications principales portent sur les points suivants :

- le premier changement concerne le plan des comptes qui est reconstruit sur la base de l'adéquation : Actif = Dettes + "**Capitaux de droit de propriété**" ;
- l'introduction du principe d'entité et de la notion de droit de propriété à travers la classe IV : "**capitaux de droit de propriété**"<sup>155</sup> (tableau 6.26.)

La classe IV peut être rapproché de la classe 1 des capitaux propres du plan comptable général français. Les comptes de la classe IV relatent les sources de capitaux propres à la disposition de la personne morale et juridique qu'est l'entreprise.

La classe IV distingue les capitaux propres appartenant à l'entreprise avec les dettes qui sont relatées dans les comptes de la classe III.

---

<sup>154</sup> Décision ministérielle n° 1141-TC-QD-CDKT signée et publiée le 1<sup>er</sup> novembre 1995 du ministre des finances pour publication du régime de comptabilité d'entreprise (R.C.E, 1995) (en vietnamien *Chế độ Kế toán doanh nghiệp*) qui entre en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1996 et qui remplace le S.U.C de 1989, les anciens régimes des formulaires de rapports comptables, le régime de la comptabilité des entités de production et de commerce hors secteur étatique. Notre choix du mot "régime" pour traduire le mot vietnamien *Chế độ*, vise à souligner le caractère obligatoire du régime pour toutes les entreprises concernées (source : Monographie "*Système des textes sur la législation en comptabilité et en statistiques*", Ed. Nhà Xuất bản thống kê, Hà Nội, 1995, 431 pages).

<sup>155</sup> Notre traduction du vietnamien "*Vốn chủ sở hữu*". Nous avons intentionnellement fait une traduction textuellement de l'intitulé vietnamien pour montrer l'introduction de la notion de possession des capitaux par l'entreprise.

**Tableau 6.26. : Liste des comptes de capitaux de droit de propriété (classe IV du R.C.E. 1995)**

<b>CLASSE IV : SOURCES DE CAPITAUX DE DROIT DE PROPRIÉTÉ</b>		
<b>411</b>		<b>Sources de capitaux d'exploitation</b>
<b>412</b>		<b>Ecart de ré-évaluation des biens</b>
<b>413</b>		<b>Ecart de change</b>
<b>414</b>		<b>Fonds d'investissement et de développement</b>
	4141	Fonds de développement
	4142	Fonds de recherche et de formation
<b>415</b>		<b>Fonds de réserves financières</b>
<b>416</b>		<b>Fonds de réserves pour les indemnités de licenciement</b>
<b>421</b>		<b>Revenus non encore distribués</b>
	4211	Revenus de l'année précédente
	4212	Revenus de l'année en cours
<b>431</b>		<b>Fonds pour les primes et les œuvres sociales</b>
	4311	Fonds pour les primes
	4312	Fonds pour les œuvres sociales
	4313	Fonds pour la création d'une immobilisation
<b>441</b>		<b>Sources de fonds pour les constructions</b>

- l'émergence des comptes de provisions et l'introduction du principe de prudence dans la comptabilité ;
- l'introduction des principes comptables internationaux par exemple le principe des "accruals" (en vietnamien *dôn tích*)
- une plus grande souplesse dans le calcul des amortissements et le choix des taux d'amortissements. Les entreprises ont la liberté de choisir (sous réserve d'informer les institutions habilitées dont les impôts) la durée des amortissements en fonction de la réalité de l'exploitation des biens ;
- la non imputation des frais de gestion dans le coût de revient des produits ;
- une reconnaissance des différentes activités et donc des différentes sources de création de richesse dont celle de l'activité principale, de l'activité financière et de l'activité d'investissement ;
- une plus grande flexibilité avec des options pour l'évaluation des stocks et des méthodes d'inventaire ;
- un système de rapports comptables plus riches en information qui tient compte des attentes des utilisateurs autres que les instances gouvernementales.

Nous allons dans les sections suivantes procéder à l'analyse de ces nouveautés et essayer de voir comment ces changements se traduisent dans les circulaires et guides d'application.

### *Le Plan des comptes du régime de comptabilité d'entreprise*

L'utilisation d'un plan des comptes uniforme pour toutes les entreprises est maintenue, mais la structure du plan et la liste des comptes ont connu des changements importants.

Les nouveaux objectifs de la comptabilité vietnamienne selon le nouveau régime de normalisation se dévoilent au travers de la conception des classes dans le plan des comptes. Si, auparavant, le contrôle des sources de capitaux (passifs) et des capitaux (actifs) accordait une place particulièrement importante aux classes des comptes du bilan, le plan des comptes de 1995 est doté d'une priorité double, le suivi des stocks des biens fixes et circulants de l'entreprise, mais le rythme de rotation des stocks de biens. Nous retrouvons dans le plan des comptes du R.C.E. 1995 l'allure de la nomenclature des comptes du plan comptable français. Est-ce un phénomène de mimétisme ? Les normalisateurs vietnamiens ne nient pas que la réforme de la comptabilité d'entreprise vietnamienne s'est inspirée des comptabilités des pays développés, mais nous pensons que la nouvelle structure du plan des comptes de 1995 est un choix qui privilégie la publication des comptes de synthèse qui sont le bilan et le compte de résultat. C'est ce que Richard (1995) qualifie de "*principe de classification en fonction du bilan et du résultat*" ou "*classification en fonction des états financiers condensés*" (p. 88). En effet, l'information comptable ne peut plus être un secret de l'État quand les sources de financement ne proviennent plus exclusivement de l'État.

Le tableau (6.27.) nous donne une vision évolutionnaire des plans des comptes vietnamiens qui ont été adoptés.

Tableau 6.27. : Représentations des plans des comptes par classes (1975 – 1995)

Catégorie	Phase du cycle de production	S.U.C. 1975	S.U.C. 1989	R.C.E. 1995	
		Classes du Plan des comptes 1975	Classes du Plan des comptes 1989	Classes du Plan des comptes 1995	
Catégorie des comptes reflétant les capitaux d'exploitation	Acquisition des biens fixes	Classe I : Comptes de <b>biens fixes</b>	Classe I : Comptes de <b>biens fixes</b>	Classe II : <b>Biens fixes</b>	<b>Classes des Comptes de BILAN</b>
	Processus de production	Classe II : Comptes de <b>stocks pour la production</b> Classe III : Comptes de <b>coûts de production</b>	Classe II : Comptes de <b>stocks (réserves) pour la production et le commerce</b> Classe III : Comptes de <b>charges</b>	Classe I : <b>Biens circulants</b>	
	Distribution	Classe IV : Comptes de <b>produits finis et de consommations des produits finis</b>	Classe IV : Comptes de <b>consommations et de résultat</b>		
	Règlements	Classe V : Comptes de <b>capitaux numéraires</b>	Classe V : Comptes de <b>Liquidités</b>		
		Classe VI : Comptes de <b>règlements</b>	Classe VI : Comptes de <b>Règlements</b>		
	Classe VII : Comptes de <b>capitaux prélevés</b>	Classe VII : Comptes de <b>Revenus</b> (et répartition des revenus)			
		Classe VIII : Comptes de <b>biens non inventoriés</b>			
Catégorie des comptes reflétant les sources de capitaux d'exploitation	Sources de capitaux	Classe IX : Comptes de <b>sources de capitaux</b>	Classe VIII : Comptes de <b>sources de capitaux</b>	Classe IV : <b>Capitaux de droit de propriété</b>	<b>N</b>
	Sources de crédits	Classe X : Comptes de <b>crédits bancaires et allocations budgétaires</b>	Classe IX : Comptes de <b>crédits bancaires</b>	Classe III : <b>Dettes</b>	
		Classe XI : <b>résultat financier</b> (Compte de Bénéfices et Pertes)		Classe V : <b>Produits</b> Classe VI : <b>Charges</b> Classe VII : <b>Produits en provenance d'autres activités</b> Classe VIII : <b>Charges d'autres activités</b> Classe IX : <b>Détermination du résultat</b>	<b>Classes des comptes de RÉSULTAT</b>
		<b>Comptes hors bilan</b>	<b>Comptes hors bilan</b>		

Note : traduction du Plan des Comptes du R.C.E de 1995 en détails avec tous les comptes numéro et intitulé (en annexe)

Les changements de nature pour certains comptes tels que :

– Les comptes d’amortissements : selon le S.U.C. (1989) l’enregistrement des amortissements se fait via deux comptes :

- le compte 11 qui relate le montant d’usure des biens dans la production
- le compte 82 qui relate les sources de capitaux pour les constructions fondamentales

Dans le nouveau R.C.E 1995, ces deux comptes sont remplacés par un seul le compte 214 intitulé "amortissements des immobilisations". C’est la raison pour laquelle la comptabilisation des amortissements se fait désormais uniquement par une seule écriture comptable, au lieu de deux auparavant, et les immobilisations sont présentées dans le bilan en valeur nette des amortissements.

– Le compte "sources de capitaux pour les constructions fondamentales" n’accueille pas les mensualités d’amortissement des constructions fondamentales en exploitation. Celui-ci est créé pour accueillir une part de reversement complémentaire des bénéfices (s’il y en a lieu) ou pour réceptionner les transferts de fonds en provenance des fonds pour l’entreprise, par exemple des fonds en provenance du fonds pour le développement de la production.

– L’appellation sources de capitaux propres est supprimée. Les sources de capitaux fixes et circulants sont, dans le S.U.C. 1995, réunies sous l’intitulé capitaux d’exploitation (en vietnamien *Vốn kinh doanh*)

La séparation des comptes de charges et de produits:

– Les comptes charges et revenus sont séparés en deux classes :

Classe V : Produits	Classe VI : Charges pour l’activité de production ou de commerce
Classe VII : Produits en provenance d’autres activités	Classe VIII : Charges pour d’autres activités

– La séparation de l’ancien compte des charges prévisionnelles en deux comptes : compte charges payés d’avance (142) et compte charges à payer (335).

– La distinction des fonds pour l’entreprise à travers la séparation des comptes : compte de réserves (415), compte pour le fonds d’investissement pour le développement (414), compte pour le fonds pour les primes et les œuvres sociales (431).

Les comptes appartenant à une même classe peuvent être opposés en termes de contenu. Le numéro de ces comptes se termine par le chiffre 9.

Exemple : classe 1 des comptes de biens circulants

Compte 156 : Stocks de marchandises

Compte 159 : Provisions sur perte de valeur des stocks de marchandises

#### La distinction entre charges directes et charges de période

– Une redéfinition du coût de revient et des charges imputables dans le coût de revient. Seules les charges de production suivantes sont prises en compte dans le calcul du coût de revient unitaire des produits – unité d'évaluation des stocks de produits semi-finis ou finis :

- Charges directes de consommation des matières premières
- Charges directes de la main d'œuvre
- Charges communes ou générales

Cette distinction répond au souci du calcul d'un résultat économique qui permet de mesurer la rentabilité des actifs et la rentabilité financière des sources de capitaux investis.

#### Des options dans la comptabilisation des stocks

Les entreprises en fonction de leur activité économique peuvent choisir soit la méthode de l'inventaire permanent soit celle de l'inventaire intermittent.

### **6.4.2. Le principe d'entité comptable et la nouvelle présentation du bilan comptable**

Sur le plan administratif, la tradition communiste, dans la conception de la comptabilité d'entreprise, fait que la normalisation comptable vietnamienne relève toujours des compétences du département de normalisation comptable et qu'elle reste largement tributaire des politiques financières de l'État. C'est pourquoi il nous semble nécessaire de rappeler les particularités des politiques financières de l'État pendant cette période 1996-2000.

Ces politiques, dans cette période, prennent en compte toutes les formes d'entreprise, mais des régimes de gestion financière spécialisés sont élaborés pour chaque forme d'entreprise. Le régime de gestion financière pour les entreprises avec participation étrangère est régi par la loi sur les investissements étrangers au Viêt-nam. En ce qui concerne les entreprises privées, les sociétés par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les règles de gestion financière sont

fixées par la loi sur les entreprises privées et celle sur les sociétés par actions. Quant aux entreprises étatiques, celles-ci sont soumises à la loi sur les entreprises étatiques.

Toutefois, les changements fondamentaux observés touchent principalement le secteur étatique. Après la publication de la loi sur les entreprises étatiques au mois d'avril 1995, des régimes spécifiques concernant la gestion sont étudiés et publiés. Ces textes portent sur les conditions de fonctionnement des entreprises étatiques, la restructuration du secteur étatique et la transformation des droits de propriété. Les nouveautés en termes de gestion financière sur les entreprises étatiques pendant cette période (1996 – 2000) sont :

– la gestion des sources de capitaux et des biens

Cet aspect est régi par le décret gouvernemental n°59-CP du 03/10/1996 qui préconise que les sources de capitaux investies par l'État dans ces entreprises sont constituées par des sources de capitaux initiales (au moment de la fondation) et des sources de capitaux complémentaires (la part de bénéfices que l'État autorise à laisser à l'entreprise). L'entreprise bénéficiaire a comme obligation de gérer toutes les sources de capitaux allouées, de les utiliser efficacement et de les préserver. Les sources de capitaux en provenance de l'État regroupent les deux natures de capitaux, celles allouées initialement et celles constituées à partir des bénéfices laissés à l'entreprise étatique. L'évaluation des sources de capitaux initiales figure dans les décisions d'octroi gouvernementales ou ministérielles. Mais les deux natures de sources de capitaux considérées toutes comme en provenance de l'actionnaire État sont relatés dans les comptes de la classe IV "*capitaux de droit de propriété*". La distinction entre sources de capitaux budgétaires et sources de capitaux par autofinancement représentée dans les comptes de synthèse avant 1995 est dès lors supprimée.

Ces changements sont traduits en partie au travers de la nouvelle présentation du bilan selon le R.C.E (1995). Celle-ci est construite sur la base de l'équation (tableau 6.28. ci-dessous) :

$$\text{Actif} = \text{Dettes} + \text{Capitaux de droit de propriété}$$

En dehors des sources de capitaux alloués par l'État, l'entreprise (étatique ou non étatiques) a le droit de mobiliser d'autres sources de capitaux auprès d'autres personnes sous différentes formes autorisées par la loi, telles que les emprunts, l'émission des obligations, ou des actions etc.

*"(...)L'entreprise a la flexibilité dans l'utilisation des sources de capitaux et peut modifier la structure de financement de l'entreprise et la structure de l'actif. Elle a le droit de mettre en location, d'hypothéquer, de céder, de liquider les biens en sa disposition et en sa possession sauf sur sa chaîne technologique principale qui nécessite une approbation en amont de l'institution qui a signé l'acte de fondation de l'entreprise.*

*L'entreprise a aussi le droit de faire des investissements vers l'extérieur sous des formes autorisées par la loi dans le respect du principe de préservation et d'augmentation des sources de capitaux investis. Elle est responsable de la rentabilité sur les sources de capitaux investis à l'extérieur." ("Histoire des politiques financières de l'État", travaux non édités du MOF)*

**Tableau 6.28. : Forme de présentation d'un bilan en liste (R.C.E 1995)**

Entité :		Formulaire B01-DN	
<b>BILAN<sup>156</sup></b>			
<b>au ....mois .... année</b>			
Unité :.....			
<b>ACTIF</b>	<b>SI</b>	<b>SF</b>	
<b>A. BIENS CIRCULANTS ET INVESTISSEMENTS À LONG TERME</b>			
I- Liquidités			
II- Investissements financiers court terme			
III- Montants à recevoir			
IV- Stocks			
<b>B. BIENS FIXES ET INVESTISSEMENTS À LONG TERME</b>			
I- Biens fixes			
II- Investissements financiers à long terme			
III- Coûts des constructions fondamentales en cours			
IV- Dépôts provisoires et nantissements long terme			
Total ACTIF			
<b>PASSIF</b>			
<b>A. DETTES</b>			
I- Liquidités			
II- Dettes à long terme			
III- Autres dettes			
<b>B. SOURCES DE CAPITAUX DE DROIT DE PROPRIÉTÉ</b>			
I- Sources de capitaux et Fonds			
II- Sources de capitaux budgétaires			
Total Passif			

Le R.C.E (1995) propose une présentation en liste du bilan (tableau 6.28.) , mais dans la pratique les compagnies peuvent aussi adopter une présentation en compte T. Les postes de l'actif et du passif sont listés en fonction du degré de liquidité par ordre décroissant. La présentation du bilan vietnamien (version de 1995) ressemble à celle d'un bilan anglo-saxon.

<sup>156</sup> "Bilan" est la traduction du mot vietnamien *BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN*

Cependant ce qui nous intéresse dans cette version du bilan 1995 (tableau 6.28.) est la distinction claire dans le côté du passif entre les sources de capitaux de dettes / crédits et les sources de capitaux qualifiés de droit de propriété. L'espace en bas du bilan pourrait être rapproché aux capitaux propres (en anglais *Equity*) dans les bilans occidentaux. Cette rubrique s'intitule "sources de capitaux de droit de propriété" et regroupe toutes les sources de capitaux qui appartiennent à la personne juridique et morale représentée par l'entreprise. La terminologie employée souligne la distinction entre les sources de capitaux de droit de propriété et les dettes. Les sources de capitaux de droit de propriété regroupent celles d'origine étatique, les sources de capitaux venant des investisseurs externes ou des sources de fonds *auto constituées* par les entreprises composées des parts de bénéfices laissées à l'entreprise. Cette rubrique trace les frontières du droit de propriété incarné par la personne juridique et morale de l'entreprise. En référence à la loi sur les sociétés étatiques (1995), les entreprises étatiques ont le statut de société à responsabilité limitée – statut juridique qui leur confère des droits et des obligations sur les sources de capitaux dits de droit de propriété. L'État en tant qu'institution administrative n'a plus de responsabilité sur les entreprises étatiques. Selon nous, l'appellation de la classe IV comptes "*capitaux de droit de propriété*" et la présentation du bilan peuvent être interprétées comme des formes de représentation du principe d'entité comptable qui sera défini clairement dans la loi sur la comptabilité promulguée en 2003. Elle révèle un changement dans le positionnement de l'État dans l'économie nationale et vis-à-vis des entreprises étatiques.

### **6.4.3. La nouvelle forme de l'actif**

Nous nous permettons, à partir de 1995, d'élargir notre vocabulaire "biens", "actif" pour traduire le terme vietnamien *tài sản* car celui-ci désigne une plus grande variété d'objets comptables. Si auparavant, le terme vietnamien *tài sản* désignait principalement les biens physiques visibles, tangibles, aujourd'hui, le même mot permet de désigner, non seulement des objets physiques, mais aussi des objets intangibles tels que les droits d'usage du terrain<sup>157</sup>, les titres de participation, le fonds commercial, les activités de recherche et de développement etc.

Le bilan du R.C.E (1995) incorpore des actifs qui n'étaient pas dans le S.U.C (1989). Des nouveautés émanant des pratiques d'affaires sont aussi traduites dans la comptabilité, telles

---

<sup>157</sup> Le gouvernement vietnamien garde toujours le droit d'abus – le droit de disposition absolue – du terrain qui est toujours considéré comme le patrimoine collectif du peuple.

que les biens en crédit-bail (un compte d'actif : immobilisations en crédit bail à long terme), les participations dans d'autres entreprises.

Nous assistons aussi à l'apparition de la notion de biens incorporels.

– Les actifs corporels

Une nouvelle définition inspirée des standards internationaux en comptabilité est donnée dans le standard comptable vietnamien sur les biens fixes corporels :

*"VAS 03 biens fixes corporels publié le 31/12/2001*

*06. Les critères pour enregistrer un bien fixe en bien fixe corporel*

*Les biens qui sont enregistrés en Biens fixes corporels doivent répondre à quatre (4) critères suivants :*

*(a) d'être sûr d'obtenir des intérêts économiques dans l'avenir à partir de l'utilisation du bien enregistré ;*

*(b) la valeur historique du bien doit être déterminée d'une manière fiable ;*

*(c) la durée d'usage estimée du bien est plus d'un an ;(d) la valeur du bien doit être conforme aux dispositions réglementaires en vigueur." (notre traduction, mise en gras par nous)*

Par rapport aux anciennes définitions, **le premier critère du VAS 03 introduit la poursuite de la rentabilité des actifs**. Cette nouvelle conception de l'actif a induit des modifications importantes dans la représentation de l'entreprise et les objectifs de la comptabilité d'entreprise. La politique d'amortissements est directement impactée. C'est la première fois qu'il est clairement indiqué que les amortissements d'un bien fixe doivent recouvrir la totalité de la valeur comptable historique du bien. Auparavant, il était demandé aux entreprises étatiques de passer des écritures d'amortissements et de reverser ces amortissements au budget de l'État, mais seulement sur les biens fixes qui sont productifs.

Pendant la période dite du communisme classique (1975 – 1986) les cas de non utilisation d'un bien dans la production, de perte, de vol ou de mise hors fonction étaient exemptés d'amortissements ; c'est pour cette raison il s'avérait quasi impossible de surveiller la rentabilité réelle des moyens de production disponibles dans une compagnie étatique.

Selon le VAS 03, le principe du coût historique est maintenu pour l'évaluation des biens fixes corporels pour toutes les formes d'entreprise, mais le travail de réévaluation doit tenir compte des valeurs de référence du marché.

La notion de valeur de marché des biens devient réellement un sujet de débat au moment où l'État vietnamien décide de vendre les anciennes entreprises étatiques ou *plus politiquement correcte* de les transformer en *sociétés par actions*, via le projet pilote d'*actionnarisation* en 1992.

La notion de valeur d'un bien est au cœur de ce projet. La valeur des biens fixes a été l'objet d'un règlement gouvernemental de 1996<sup>158</sup>.

L'autonomie financière accordée aux entreprises étatiques s'est traduite au travers des droits d'usage et de prise de décision sur l'utilisation des biens ou sources de capitaux allouées par l'État. Les entreprises peuvent les céder, les louer, les utiliser comme apports dans des projets d'investissement avec un partenaire extérieur, voire les hypothéquer pour obtenir des emprunts auprès des établissements de crédits<sup>159</sup>.

Néanmoins, une clause de sécurité est insérée concernant l'utilisation des biens d'origine étatique comme apports d'investissements dans le secteur privé pour prévoir des cas d'abus<sup>160</sup>.

Selon le nouveau règlement, les entreprises sont encouragées à raccourcir la durée des amortissements pour avoir la possibilité de moderniser plus rapidement les équipements, mais

---

<sup>158</sup> "Article 14 :

1. *L'entreprise étatique doit réévaluer les biens dans les cas suivants :*

a) *Inventaire et réévaluation des biens sur décision gouvernementale :*

b) **Processus d'actionnarisation ou de diversification de la structure de propriété de l'entreprise ;**

c) *Utiliser les biens comme apports dans une joint-venture (au moment de sortir le bien pour investir et au moment de retirer du projet de joint-venture et le réincorporer dans le patrimoine de l'entreprise).*

2. *L'inventaire et la réévaluation des biens doivent respecter les prescriptions étatiques à cet effet. Les écarts positifs ou négatifs lors de l'inventaire et de la réévaluation des biens doivent être comptabilisés comme une augmentation ou une réduction des capitaux de l'État dans l'entreprise."*

("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).

<sup>159</sup> "Article 17 :

1. *L'entreprise étatique a le droit de louer, d'hypothéquer les biens sous sa gestion selon le principe d'efficacité, de préservation et de développement des capitaux tout en respectant les règlements de l'État.*

2. *La location des biens, la mise en hypothèque doit respecter les prescriptions du droit civil et autres prescriptions de l'État.*

3. *En ce qui concerne les biens étatiques gérés par l'entreprise qui représentent une partie ou la totalité de la chaîne de technologie principale de l'entreprise, les biens ayant une grande valeur, selon les règlements du MOF, l'entreprise ne peut les louer, les mettre en hypothèque que sur décision de l'instance qui a créé l'entreprise après examen du dossier par l'institution des finances de l'État.*

Article 18 :

1. *L'entreprise a le droit de revendre des biens pour récupérer des capitaux afin de les investir dans ses activités économiques et d'améliorer la rentabilité des capitaux investis. En ce qui concerne des biens stipulés dans le point 3 de l'article 17 de ce décret, si les biens sont vendus aux personnes étrangères, l'acte de vente doit obtenir une autorisation du Premier Ministre.*

2. *Lors de la revente des biens, l'entreprise doit fixer le prix de vente et procède par appel d'offres conformément aux règlements de l'État.*

3. *L'écart entre les recettes de vente et la valeur résiduelle du bien mis en vente et les frais induits de l'acte de vente doivent être comptabilisés dans le compte de résultat de l'entreprise."*

("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, mise en gras par nous).

<sup>160</sup> "Article 10 :

(...).3. *Les entreprises étatiques n'ont pas le droit d'investir dans des entreprises hors secteur étatique dont le gérant ou le propriétaire de cette entreprise privée est le conjoint, un parent proche du Président du Conseil d'administration, du Directeur général ou des directeurs de l'entreprise étatique."*

la méthode linéaire est recommandée en référence à la politique fiscale qui préfère assurer des recettes fiscales relativement régulières d'une année sur l'autre<sup>161</sup>.

– Les actifs circulants

Pour les actifs dits circulants, tels que les stocks, les méthodes d'évaluation sur la base des coûts de production sont toujours en vigueur ; mais le coût de revient unitaire utilisé dans le calcul des stocks des produits finis ou le coût de production pour la valorisation des en-cours ne sont pas les coûts complets appliqués pendant les années 1980. Ces coûts complets qui servaient à contrôler les consommations budgétaires et estimer les prélèvements étatiques en fonction du niveau de production.

Dans le souci de déterminer le résultat économique de l'activité de l'entreprise, les frais de gestion ne sont plus imputés dans le calcul du coût de revient unitaire utilisé dans l'évaluation des en-cours ou des produits finis. La catégorie charges de l'exercice est créée pour comptabiliser les charges indirectes liées à l'exercice selon le principe de rattachement des charges aux produits. Ces charges d'exercice sont directement prises en compte dans le compte de résultat pour déterminer le résultat de l'entreprise. Les politiques financières et comptables influencent fortement le comportement des entreprises dont les cadres dirigeants. Il semblerait que, depuis que les entreprises étatiques sont soumises au régime de prélèvements sur les fonds budgétaires (régime mis en place en 1991 suite à la politique d'octroi d'autonomie financière aux entreprises étatiques), celles-ci essaient de se déposséder des actifs dont elles n'ont pas besoin pour leurs activités pour alléger la base de calcul des taxes sur l'usage des fonds étatiques. Dès lors que les moyens de production ne sont plus gratuits, elles ne témoignent plus d'autant de ferveur pour les obtenir. Un bien alloué par l'État n'est plus considéré comme un moyen de production mis à la disposition de l'entreprise sans contrepartie, comme dans les années de l'économie de subventions. Aujourd'hui, le propriétaire État exige une rente pour l'utilisation de ces moyens et ressources au travers

---

<sup>161</sup> "Article 16 : *L'entreprise étatique doit pratiquer des amortissements sur les biens fixes selon le principe de recouvrement des consommations, usures pour les biens corporels et incorporels. Le Ministère des Finances fixera le régime des amortissements en encourageant les entreprises à amortir le plus rapidement possible pour que les entreprises puissent moderniser et renouveler les technologies.*

*L'entreprise a le droit d'utiliser les amortissements pour réinvestir, remplacer et renouveler les biens fixes ou pour d'autres objectifs d'exploitation selon les règlements de l'État."*

("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, mise en gras par nous).

d'une taxe du nom de prélèvements sur fonds budgétaires. Sa mise en place a modifié le comportement des entreprises.

#### **6.4.4. Les problématiques des charges déductibles dans le calcul du résultat comptable**

Depuis les années 1990, les entreprises ont plus de liberté de fixer les 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 autorisés. Les instances étatiques acceptent les coûts réels de production des entreprises étatiques à la condition que les normes de coûts soient publiées. La fixation de la durée et du taux d'amortissement dans la fourchette des taux autorisés par l'État relève des décisions des entreprises, même pour les entreprises étatiques. Dans les textes réglementaires, les critères définissant une charge comptabilisable sont aussi assouplis, avec la prise en compte des réalités de l'évolution de la société économique vietnamienne. Les charges qui étaient, auparavant, considérées comme non conformes à la réglementation comptable sont aujourd'hui acceptées, à condition qu'elles soient conformes aux nouveaux critères réglementaires, par exemple l'octroi de commissions dans les transactions, ou des dépenses ne faisant pas objet de facture officielle, etc.

Les critères d'acceptation d'une dépense comme charge déductible sont établis comme suit dans les textes :

*"(...)Une dépense est acceptée comme une charge à deux conditions : conforme à la réglementation et conforme à l'activité de l'entreprise<sup>162</sup>." (R.C.E. 1995)*

Or comme la politique fiscale conditionne fortement la normalisation comptable, des incohérences persistent. Très souvent, la réglementation fiscale vient resserrer les critères ou les conditions assouplies mentionnées dans les textes sur la réglementation financière et comptable, voire les contredire.

*"(...) Je parlerai plutôt d'obstacle : la définition d'une charge. Une dépense ne pouvant être acceptée comme charge que si elle répond aux deux conditions suivantes : conforme à la réglementation (en vietnamien : HỘP LỆ) et conforme à l'activité de la compagnie (en vietnamien : HỘP LÝ), la législation fiscale en matière d'impôt sur le résultat de l'entreprise dispose de conditions très contraignantes en ce qui concerne les charges déductibles pour les entreprises. Ceci s'explique par le fait que les compagnies d'État sont considérées comme les sources de recettes principales pour le budget. Cela ne veut pas dire que les entreprises privées*

<sup>162</sup> Notre traduction du vietnamien "Hợp lý và hợp lệ"

*sont épargnées par les impôts sur le résultat , mais les caractéristiques et/ou les seuils sont toujours moins contraignants que ceux des compagnies d'État.*

*Les entreprises privées réalisant des chiffres d'affaires importants sont régies par le même système d'imposition que nous, c'est-à-dire l'impôt sur le résultat. Par contre, les petites entreprises sont assujetties à un système d'imposition forfaitaire (en valeur absolue).*

*La polémique réside dans les contradictions de la réglementation fiscale. Les petites entreprises sont très nombreuses. Ces entreprises sont, pour la plupart, dans le service et leurs clients sont les entreprises d'État et privées. Comme elles bénéficient d'un système fiscal forfaitaire, elles n'ont pas intérêt à fournir des factures 'rouges' (ce sont les fameuses factures imprimées par les organismes du fisc permettant aux consommateurs institutionnels de récupérer la TVA). Une dépense n'ayant pas comme justificatif une facture 'rouge' est considérée comme **NON CONFORME A LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE DONC NON DÉDUCTIBLE POUR LES IMPÔTS !***

*La réglementation comptable qui ne tient pas compte de cette hétérogénéité de développement de la société économique vietnamienne constitue des obstacles pour notre travail de comptable. L'une des compétences requises, pour un comptable, dans le contexte économique actuel du Vietnam, est sa capacité de lire entre les lignes les textes réglementaires comptables (qui sont épars et nombreux) et de faire preuve d'imagination pour trouver des solutions ingénieuses et légales afin de contourner ces obstacles d'ordre réglementaire ! " (RC 3, chef comptable, retraité)*

Le témoignage ci-dessus d'une chef comptable vétérane nous dévoile les difficultés et les subtilités dans l'interprétation des textes. Nous allons maintenant le comparer avec la version fournie par une personne de l'administration.

*"Question : Les comptables avec lesquels j'ai parlé ont tous évoqué la difficulté concernant la définition fiscale et comptable d'une charge. Les trois expressions qualitatives suivantes sont systématiquement citées comme critères de jugement si une dépense pouvait être acceptée comme charge comptabilisable ou non : conforme à la législation (en vietnamien HỘP PHÁP) et conforme à la logique (en vietnamien HỘP LÝ) et conforme aux procédures (en vietnamien HỘP LỆ). Pouvez-vous m'expliquer ce que cela veut dire ?*

- *Que signifie conforme à la législation (en vietnamien HỘP PHÁP) ?*  
*L'objet de la transaction relaté dans le justificatif doit être conforme aux principes et conditions fixées par la législation comptable pour que la transaction soit conforme à la loi.*

- *On met souvent en opposition l'aspect conforme à la législation et celui conforme à la logique. Paradoxalement, certaines transactions peuvent être conformes à la législation sans être conformes à la logique (en vietnamien HỘP LÝ).*

*Prenons un exemple : le directeur de l'entreprise conclut un contrat de réparation d'une voiture appartenant à l'entreprise selon le principe forfaitaire. Ce contrat est tout à fait conforme à la loi parce qu'il porte la signature du directeur de l'entreprise. Le montant du contrat s'élève à 10 millions de VNDong (soit 10 fois le salaire mensuel d'un ouvrier). Au moment du règlement du contrat, le service de comptabilité va vérifier si ce contrat conforme à la loi est conforme à la logique. Le service de comptabilité, avant de payer le contrat, doit vérifier si le contrat a été effectivement réalisé et si les clauses du contrat répondent aux normes de conformité d'une charge. Le travail de vérification de conformité est la responsabilité du comptable. S'il ne le fait pas, ultérieurement, il sera obligé de faire face aux agents de la fiscalité. Les comptables en*

fonction de leur ancienneté dans le métier ont leur façon de vérifier ou de dépister des situations non - conformes.

Dans cet exemple, le comptable chargé des règlements pourrait poser deux questions telles que :

Question : Avez-vous effectué des remplacements de pièces de rechange ?

Réponse : Non.

Question : Combien de personnes ont réparé la voiture ? Et combien de jours la réparation a-t-elle duré ?

Réponse : Deux hommes ont travaillé pendant deux jours.

Le comptable va faire un calcul : 4 journée hommes de travail de réparation pour un montant de 10 millions de VNDong. Ce qui revient à 2,5 millions /journée homme. Ce n'est pas logique !

Dans cet exemple la charge est conforme à la loi , mais elle ne l'est pas selon la logique. Donc, dans ce cas le chef comptable devrait exiger des explications plus convaincantes avant de décider de payer ou de ne pas payer.

Je vais prendre un exemple inverse. Une cimenterie mobilise des ouvriers manuels pour le déchargement des sacs de ciment. Les tarifs officiels sont de 10 000 VNDong / tonne. Il est 19h : un camion chargé de 30 tonnes vient d'arriver et une tempête s'annonce. Le directeur ne veut pas laisser les sacs de ciment sous la pluie pendant la nuit. Il va proposer aux ouvriers d'exécuter le déchargement tout de suite en leur proposant un tarif de 50 000 VNDong / tonne. Cette dépense est illégale car le tarif unitaire est trop élevé en référence aux tarifs officiels. Mais il est conforme à la logique. Alors le comptable doit notifier les éléments contextuels du contrat avec la signature du directeur qui a pris la décision. C'est le directeur qui doit prendre la responsabilité. Lors de la séance de vérification annuelle des comptes de l'entreprise, le directeur et le chef comptable auront comme argument d'avoir voulu protéger les marchandises de l'entreprise pour étayer le montant de la charge.

• J'en viens maintenant à l'expression conforme aux procédures (en vietnamien HỘP LỆ). Quels sont les critères de conformité aux procédures ? Ce sont les 8 points fondamentaux du contrôle d'un justificatif : date, nom de la société d'émission, nature de la transaction, quantités, prix unitaire, montant, signature des parties et cachet de la société émettrice, signature et cachet de l'entreprise cliente. Si tous ces détails sont réunis, le justificatif est considéré comme conforme aux procédures.

Je confirme que ces trois critères constituent la définition d'une charge en comptabilité. Tout le monde sait pertinemment qu'une telle définition n'est pas cohérente avec la réalité économique , mais tant que ceci est prescrit dans la réglementation, il faut le respecter. Comment peut-on exiger une facture d'un paysan ou des travailleurs dans la rue ?

Cette incohérence entre les textes et la réalité quotidienne des entreprises est la cause de cette méfiance entre les entreprises et la fiscalité.

Depuis la création de la TVA, une exigence complémentaire la facture avec la TVA (ce fameux exemplaire rouge de la facture).

Au Vietnam, nous n'avons pas encore informatisé le système de paiement pour les transactions. Tout se fait encore principalement à la main. C'est pourquoi l'obligation de ne fournir comme justificatif que des factures avec TVA représente un vrai défi pour les entreprises. Je partage les difficultés évoquées par les entreprises. Les entreprises considèrent que si une facture n'est pas conforme, elle ne sera pas prise en compte dans le calcul du coût de revient et ceci constitue une pénalité pour elles. En effet, les charges déductibles diminuent et, par conséquent, le résultat sera majoré. Elles seront amenées à payer plus d'impôts. Dans ce cas, les entreprises sont lésées par la législation fiscale. Je comprends qu'il est normal que les entreprises cherchent à défendre leurs intérêts financiers. Toutefois, nous avons rappelé plusieurs fois que le résultat fiscal et le résultat économique calculé par l'entreprise sont deux mesures différentes, ce qui explique l'écart, mais elles font la sourde oreille et ne veulent pas comprendre. C'est pourquoi je dirais que la vision de la fiscalité et celle des entreprises sont des vecteurs de sens opposés.

Pourtant il faut aussi reconnaître que le comportement de certains agents de la fiscalité est un peu trop exagéré et engendre des interprétations erronées au sein des entreprises qui voient, de la part du fisc, une forme de menace. La fiscalité, par ce fait, perd toute sa signification positive comme contribution. Elle est devenue une source de pression et un fardeau qui pèse sur les

*entreprises et les comptables responsables du calcul du résultat imposable.*" (RC 8, chef comptable, membre de direction de l'Association nationale de la comptabilité, retraité)

Il paraît que les difficultés dues aux incohérences des textes ne sont pas totalement méconnues de l'administration. Nous pouvons lire au travers des mécontentements émis par les entreprises un intérêt croissant pour cet agrégat qu'est le résultat. Nous allons maintenant cibler les charges les plus exposées aux changements afin de voir comment ceux-ci impactent la notion de résultat.

### ***Les charges d'amortissements sur les biens fixes corporels***

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/TTg<sup>163</sup> – 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).

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 6.29.).

---

<sup>163</sup> 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".

**Tableau 6.29. : 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
<b>Biens productifs en exploitation</b>					
• 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
<b>Biens productifs totalement amortis encore exploitables</b>					
• 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>
<b>Biens productifs non utilisés</b>	Pas d'amortissement	Pas d'amortissement			<i>Cette catégorie de biens n'existe plus</i>
<b>Terrains et immobilisations non assujettis aux amortissements</b>	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 :

V<sub>h</sub> : Valeur historique

tAmort : taux d'amortissement

tAmort<sub>s</sub> : taux d'amortissement standard

### *Les changements dans la comptabilisation 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 6.30. 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.

**Tableau 6.30. : 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 – Total des charges d'exploitation</i>	<i>Total des produits – Total des charges d'exploitation</i>
<i>– Prélèvements sur les fonds budgétaires (obligatoires indépendamment du résultat de l'exercice) (1)</i>	
<i>= Résultat réalisé de l'exercice imposable</i>	<i>= Résultat réalisé de l'exercice imposable</i>
<i>– Impôts sur les entreprises fixés par la loi</i>	<i>– Impôts sur les entreprises fixés par la loi</i>
<i>= Résultat net après impôts</i>	<i>= Résultat net après impôts</i>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si Résultat net après impôts &lt; 0 Pas de prélèvements sur les fonds budgétaires</li> <li>• Si Résultat net après impôts ≥ Prélèvements – Prélèvements sur les fonds budgétaires (2)</li> <li>• Si Résultat net après impôts &lt; Prélèvements – Montant des prélèvements à hauteur du résultat net après impôts</li> </ul>

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 provisions pour risque de perte de valeur future sur les actifs***

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 provisions<sup>164</sup> pour les risques de perte de valeur sont introduites dans le "règlement sur la

<sup>164</sup> "Article 13 : L'entreprise étatique a la responsabilité de préserver les capitaux alloués par l'État selon les règlements suivants :

gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques" dès 1996. Comme l'a signalé un dirigeant politique de l'époque :

*"(...)les bénéfiques de nos entreprises doivent être étudiés avec précaution parce que beaucoup d'entre elles affichent des bénéfiques, 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 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,*

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).

*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 finances<sup>165</sup> (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

<sup>165</sup> 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.

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.

#### **6.4.5. La notion de profit et les règles de répartition**

##### ***La notion de profit***

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.

Toutefois, l'économie vietnamienne est devenue moins homogène avec l'émergence de nouvelles formes d'organisations, la décentralisation des marchés et la diversité des sources de financements pour les entreprises. Le changement du format de présentation du compte de résultat est indiscutable (cf. annexe). Cependant, l'analyse des composantes pour déterminer le résultat comptable nous semble plus intéressante dans la mesure où ces composantes révèlent, d'une part la signification de cet agrégat et, de l'autre, la représentation de l'activité lucrative représentée par l'entreprise.

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.

Le profit de l'entreprise après les règlements des impôts est consacré prioritairement à compenser les pertes de l'année précédente. Puis en seconde priorité ce sont les versements

dans les fonds pour l'entreprise dans le respect du principe de préservation des sources de capitaux alloués par l'État.

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.

*"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.

### ***Les politiques fiscales et les règles de répartition du résultat***

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 6.31. 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 fiscales<sup>166</sup>. Un certain pourcentage du résultat distribuable sera utilisé pour alimenter les fonds qui existent depuis la période dite

---

<sup>166</sup> "**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 au 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).

communiste sous le nom de "fonds pour l'entreprise". Aujourd'hui, des plafonds réglementaires sont fixés. Au-delà de ces plafonds, les entreprises ne sont plus obligées d'en faire des versements.

Au début des années 1990, les fonds sont au nombre de quatre :

- fonds pour le développement,
- fonds pour les primes,
- fonds pour les œuvres sociales et le bien être du personnel,
- et fonds pour les indemnités de perte d'emploi (ce quatrième fonds est nouveau parce qu'il n'existait pas avant pour la simple raison que le licenciement était très peu utilisé dans la gestion des entreprises étatiques).

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.

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 6.31. 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 6.31., 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. Nous pouvons constater que le résultat imposable et ses règles de répartition (qui étaient et restent toujours fortement influencées par la réglementation financière, comptable et fiscale de l'État) sont les plus exposés tout au long du processus de la transition économique.

**Tableau 6.31. : 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 <b>Amortissements (reversés à 100% au budget de l'État)</b>  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 <b>Provisions pour risques</b>  Taxes spécifiques et professionnelles	MP MOD Energie Amortissements  Frais financiers <b>Provisions pour risques</b> 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 : <u>forme dividendes</u> à actionnaire État	
<u>Signification du Profit net distribuable</u>	(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 <b>3 trois fonds pour l'entreprise</b>  (2) Le reste revient au budget de l'État	(1) Prélèvements une partie du profit net pour alimenter les <b>3 trois fonds pour l'entreprise</b> avec des taux incitatifs (2) <b>Rétributions supplémentaires aux travailleurs</b> (3) Le reste revient au budget de l'État	(1) Prélèvements une partie du profit net pour alimenter les <b>3 trois fonds pour l'entreprise</b> avec des taux incitatifs (2) <b>Partenaires, investisseurs</b> (3) Le reste revient au budget de l'État	(1) Prélèvements une partie du profit net pour alimenter <b>quatre</b> <sup>167</sup> <b>fonds pour l'entreprise</b> avec des taux incitatifs (2) <b>Dividendes</b> (3) <b>Fonds de réserves financières</b> (4) Le reste revient à l'entreprise

<sup>167</sup> 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 attendant 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 Hồ Chí Minh Ville )*

#### 6.4.6. La modernité à l'occidentale et les standards comptables vietnamiens

L'une des manifestations de la modernité de la comptabilité vietnamienne est, nous semble-t-il, la création des standards comptables vietnamiens (VAS : *Vietnamese Accounting Standards*) et des standards d'audit comptable en s'inspirant des standards comptables internationaux (IAS). Les explications suivantes recueillies auprès d'une fonctionnaire du MOF nous donnent le point de vue des autorités gouvernementales quant à la question du pourquoi de la création des VAS.

*(...) Quand nous avons décidé d'ouvrir notre économie pour accueillir les investisseurs étrangers, nous avons été obligés de nous doter de normes standards. Notre pays, en intégrant les organisations régionales et internationales, a besoin de mesures qui sont compréhensibles par ses partenaires. Nous ne subissons aucune pression de l'extérieur. Nous ne craignons rien. C'est pour nos propres intérêts et l'intérêt de nos entreprises que nous avons décidé de créer les normes standards. Comme nos outils de mesure ne sont plus performants dans le nouveau contexte, si nous nous obstinons à les maintenir, nous serions les perdants parce que les investisseurs étrangers ne vont pas nous inciter à parfaire notre système de mesure pour pouvoir en profiter. La nouvelle donne de l'économie vietnamienne nous oblige à réfléchir et à décider de nous moderniser afin de pouvoir dialoguer avec nos partenaires.*

*En parallèle avec le régime de comptabilité d'entreprise, une série de 26 standards comptables vietnamiens (VAS) inspirés des standards comptables internationaux (IAS) sont publiés entre 2001 et 2005. La conception des VAS est assurée par le département de normalisation comptable du ministère des finances.*

*(...) Non. Nous ne prenons pas toutes les normes IAS, mais ne créons que 26 VAS en nous inspirant des normes IAS.*

*(...) Pourquoi ? Tout simplement, nous ne créons que les normes qui répondent aux besoins de l'économie vietnamienne. Par exemple, quand j'étudiais les IAS sur les produits financiers, je ne comprenais rien parce que dans notre économie il n'existait pas ces montages financiers. Nous bâtissons des normes pour qu'elles soient utilisées, tu es d'accord avec moi ? Si ces normes ne sont pas applicables au Vietnam, à quoi sert de les créer !*

*Ou bien on parle beaucoup de structure mère - fille des entreprises et les comptes consolidés. Pour appliquer une norme, il faudrait déjà savoir définir ce qu'est une société mère, ce qu'est une société fille. Or aujourd'hui, quand on demande à une fille qui est sa mère, elle va te donner une liste. Tu vois, on ne pouvait pas encore délimiter les contours de ces organisations complexes, comment peut-on parler de consolidation ?. Tant qu'il n'y a pas encore de besoins concrets, je ne pense pas qu'il est nécessaire de sortir les normes.*

*Puis dans le plan des comptes il y a le compte 622 pour les fusions. Je t'assure que ce compte est très peu utilisé parce que les fusions sont très peu pratiquées au Vietnam.*

*C'est pourquoi quand nous travaillons sur les normes vietnamiennes (VAS), nous ne sélectionnons que celles qui répondent aux besoins réels de notre économie. J'aimerais bien te préciser que ce n'est pas parce que nous avons seulement la capacité de publier 20 normes qu'il y a 20 normes sorties. Non. Si notre direction pense qu'il en faut 30, nous ne ménagerons aucun effort pour travailler sur les 30. Donc c'est à partir des besoins de l'économie. Pour tout te dire,*

*je ne sais pas si les professionnels aujourd'hui arrivent à digérer toutes ces nouveautés. J'estime qu'au niveau du calendrier d'avancement nous avons respecté le rythme. Juste après la publication de la loi comptable, nous avons au fur et à mesure publié les VAS.*

*Nous recevons aussi de l'assistance des organisations internationales et nous sommes francs. Ce que nous estimons faisable, nous l'incluons dans notre programme de travail, nous le respectons. Si nous estimons que nous ne pouvons pas le faire nous leur disons en toute franchise. De plus nous avons des contraintes en termes de moyens, d'hommes. En dehors de ce grand projet de formation financé par l'UE, nous travaillons avec les moyens du bord. Tu sais maintenant que nous sommes en plein dans l'élaboration des VAS, nous souhaitons pouvoir dialoguer avec les experts du monde occidental, mais il n'y a plus de budget. Or en 1992, ce n'était qu'une mission d'initiation.*

*(...) Non, nous nous inspirons des normes internationales IAS. Mais tu sais les normes IAS ne sont pas très différentes de celles des USA (...)*

*(...) En réalité, les gens parlent beaucoup de la comptabilité américaine, mais personne ne la connaît réellement ! Nous, au MOF, n'avions jamais eu l'occasion de lire un manuel de comptabilité américaine. Nous n'avions jamais eu de contact avec la comptabilité américaine. Chez nous, il y a juste un livre sur la comptabilité américaine traduit par M. Phan Van Duoc. Au niveau diplomatique, pendant très longtemps nous n'avions pas eu de relations avec le gouvernement américain, ni avec les associations professionnelles comptables américaines. Nous ne pouvons pas adopter une comptabilité que nous ne connaissons pas ! Et les USA ne cherchent pas non plus à faire de la publicité sur leur comptabilité. Les manuels de comptabilité occidentale dont nous disposons viennent de l'Union Européenne. De plus pour comprendre ces comptabilités nous avons aussi besoin d'avoir des contacts avec les professionnels de ces pays là.*

*Même avec les normes IAS, ce n'est pas du tout simple. Sans l'intervention des experts internationaux, il nous est impossible de saisir l'esprit des ces normes IAS. Tu sais que les normes comptables sont des principes globaux de la superstructure d'une société dont l'économie et l'enseignement. En lisant les normes nous effleurons la partie émergente de l'iceberg. Or l'infrastructure qui les sous tend n'est pas facile à appréhender." (RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)*

À défaut de travaux sur la mise en application des VAS par les entreprises vietnamiennes, les échanges que nous avons eu avec nos interviewés nous donnent l'impression que ce projet de modernisation s'apparente plus à une forme de *mimétisme institutionnel coercitif* qu'à des besoins réels des entreprises. Cependant, les comptables sont unanimes pour dire qu'il n'est pas facile de choisir entre les deux types de sources réglementaires qui ne sont pas tout à fait compatibles en termes de principe. D'un côté, le R.C.E 1995 incarne l'esprit obligatoire des régimes réglementaires étatiques, car qui dit régime dit application à la lettre, et, de l'autre, les VAS sont par définition des options proposées aux praticiens qui peuvent décider lesquelles choisir en fonction de la façon dont ils veulent représenter les activités de leur entreprise.

Or les perceptions des changements comptables sont loin d'être convergentes entre les différents profils de comptable, normalisateur, agent de la fiscalité, comptable, professeur, auditeur etc.

*"(...) Ceci pour vous expliquer que les chiffres fournis par le chef comptable ne correspondent pas toujours à ceux calculés par les agents des impôts. Ce n'est pas le cas non plus entre les auditeurs d'État et les auditeurs indépendants. **Par contre, on constate plus de convergence de point de vue dans l'interprétation et les commentaires des auditeurs d'État et ceux des agents des impôts.** Les interprétations divergentes des textes réglementaires comptables entre les auditeurs indépendants et les auditeurs des cabinets d'audit d'État s'expliquent par le manque de cohérence entre les textes réglementaires fiscaux et la réglementation comptable tel était le cas avant la publication des normes VAS (Vietnamese Accounting Standards).*

*Selon les principes, nous sommes unanimement d'accord sur le fait que l'entreprise doit relater objectivement toutes les transactions qui ont eu lieu au cours de l'exercice comptable. Partons du postulat que le comptable est un honnête homme ; son travail consiste à enregistrer toutes les dépenses et à dégager le résultat de l'activité économique de l'entreprise : résultat = ventes – charges. La question est de savoir ce que comprennent les ventes et les charges ?*

*Ce résultat comptable sera certainement modifié sous l'angle de la fiscalité. Le calcul des impôts est régi par une autre logique : les obligations de la compagnie vis-à-vis de l'État (obligation institutionnelle). Donc selon moi, il est normal que le résultat comptable diffère du résultat fiscal." (RC 6, responsable d'un département de la direction des impôts de Hồ Chí Minh Ville, mise en gras par nous)*

Les discussions que nous avons eues avec les comptables semblent sous entendre que la mise en application du R.C.E. 1995 (version nouvelle de 2006) est fortement conseillée. Quant aux VAS (cf. liste des VAS en annexe1) ils sont plutôt des options de dérogation en cas de nécessité. Les VAS pourraient donc être interprétés comme des dispositifs réglementaires d'assouplissement. Les entreprises, quelles que soient leurs choix de réglementation, R.C.E. ou normes VAS, doivent tenir compte des injonctions fiscales pour éviter un trop grand écart entre le résultat selon la réglementation comptable et celui calculé dans le respect des réglementations fiscales.

Selon nous, cet état de fait résulte d'une longue période de *passivité comptable* où le respect à la lettre de la normalisation constituait l'une des qualités professionnelles requises des comptables. D'où une certaine réticence de leur part de profiter des options que la nouvelle réglementation leur offre afin d'éviter des ennuis au moment de la remise de la liasse fiscale.

La raison moins explicite et plus profonde réside, selon nous, dans l'interrogation sur l'utilité des données comptables. Le monopole de l'État en matière de normalisation comptable fausse l'interprétation de l'information comptable émanant des entreprises et renforce l'impression

que la comptabilité sert principalement l'administration fiscale. Qu'en est-il de la profession comptable et du rôle de la profession dans le passage vers le capitalisme ?

#### **6.4.7. La création des associations professionnelles de comptabilité**

Dès 1996, l'intégration internationale du Viêt-nam est entamée avec le projet EURO TAPVIET dans les deux domaines de la comptabilité d'entreprise et de l'audit – une forme d'assistance en formation financée par l'Union européenne. Ce projet d'assistance initie le Viêt-nam aux principes et connaissances fondamentales sur les comptabilités occidentales et l'activité d'audit – éléments de réflexion pour la deuxième phase de la réforme comptable et d'audit du pays.

L'Association professionnelle de comptabilité du Viêt-nam (V.A.A.) fondée en 1994 est devenue le 130<sup>e</sup> membre de la Fédération internationale de la comptabilité (IFAC) et le 7<sup>e</sup> membre de la Fédération de la comptabilité de l'ANSEA – AFA.

La fondation du Conseil National de Comptabilité du Vietnam<sup>168</sup>, par décision ministérielle, vient compléter la gamme des institutions professionnelles sur le modèle des pays occidentaux. L'influence des associations au sein de la population des comptables reste mitigée et la carte de membre est parfois jugée inintéressante. En effet, ces associations fonctionnent plus comme des institutions étatiques que des organisations indépendantes.

*"Question : Tout à l'heure vous avez dit que les associations professionnelles n'ont pas les conditions pour se développer et assurer leur mission. Cette faiblesse vient-elle du fait que ces associations sont encore fragiles, petites, qu'elles n'ont pas d'expérience ou est-ce que cela vient du fait qu'on ne leur ait pas fourni les moyens pour se développer ?*

*En réalité au Vietnam, nous sommes en train de passer le flambeau aux associations professionnelles. Mais pour parler d'indépendance il faut regarder comment ces associations fonctionnent. Notre direction qui assume une large part du travail d'une association professionnelle pourrait devenir un jour une association professionnelle dans le sens réel du terme. Mais aujourd'hui elle est financée à 100% par le budget de l'État. Les cadres de la direction pour se déplacer à l'étranger ont besoin de demander de l'argent à l'État. Le budget pour notre activité professionnelle comme l'impression des documents ou les financements pour les projets d'études vient exclusivement du budget étatique. Nous n'avons aucun revenu.*

*Il faudrait reconnaître que sur des projets de réforme comptable de grande envergure, nous bénéficions des aides internationales dans le cadre d'assistance ou de coopération internationale. Par exemple le projet EUROTAPVIET en 1992 a été financé par l'Union*

---

<sup>168</sup> Fondation du CONSEIL NATIONAL DE COMPTABILITÉ DU VIETNAM selon la décision ministérielle n°92/1999/QD-BTC du 16/08/1999 du ministère des finances.

*européenne, mais en dehors de ça nous sommes tributaires financièrement de l'État et nous sommes des fonctionnaires. Pour répondre à ta question, si nous nous détachons pour adopter le statut d'association professionnelle, où pourrions-nous trouver de l'argent pour fonctionner ?*

*Tu es d'accord avec moi que si nous devenions une association professionnelle à part entière, il ne serait plus possible d'attendre de l'aide de l'État.*

*Les associations professionnelles dans les autres pays ont des budgets en provenance des cotisations des membres ou des revenus en provenance des services fournis à la communauté professionnelle. Chez nous, les entreprises ne sont pas encore nombreuses et elles sont de taille modeste. Et surtout les entreprises ont l'habitude d'être conseillées sans frais. La notion de service sous forme de conseil reste encore étrangère à notre société.*

*Moi-même parfois je dois me déplacer dans les entreprises pour leur dispenser des explications ou de conseils en tant que cadre du MOF. Je t'assure que les gens en entreprise ne sont pas conscients de la chance qu'ils ont. (l'interviewée disait en riant : "je leur expliquais et je leur donnais une masse d'informations qui leur coûterait la peau des fesses si cela venait d'un consultant privé. Il y avait des jours où je suis rentré chez moi lessivé, la gorge complètement séchée à force de parler. Mais pour les entreprises, c'est notre boulot ! ") Je me suis dit que le jour où les entreprises devraient acheter ces services, elles s'en rendraient compte ! Pour le moment, elles n'en sont pas conscientes. Il faut encore attendre le jour où les entreprises sauront que l'information ou la formation ont un prix et que sans ces services, cela leur reviendra très cher, à ce moment là nous pourrions envisager les activités professionnelles des associations.*

*La deuxième raison qui n'est pas moins importante est que les praticiens et les entreprises ont l'habitude de se référer aux textes ayant un statut juridique c'est-à-dire publiés par les institutions gouvernementales. L'esprit est le même dans les pays développés parce que la comptabilité est réglementée, mais la réflexion et la résolution des problématiques est le travail des associations qui proposent au gouvernement pour être légiféré. La question dans le cas du Viêt-nam est de savoir qui peut assumer le rôle d'une association professionnelle à l'occidentale. Il faut que cette association ait des expériences et une existence longue pour assurer ce travail. Donc dans le domaine de la comptabilité, il n'y a que notre direction qui dispose effectivement des compétences pour ce travail de réflexion et de conseiller." (RC 9, cadre du département de normalisation comptable du ministère vietnamien des finances)*

Le récit recueilli ci-dessus confirme notre hypothèse selon laquelle la création de ces institutions résulte plutôt d'un phénomène de mimétisme coercitif institutionnel visant à faciliter le processus d'intégration du Vietnam dans la communauté internationale que de répondre à des affinités associatives professionnelles. La tradition d'une comptabilité régie par des décrets et des circulaires continue à faire autorité et explique l'effacement voire la désertion des associations existantes et de leurs membres face à la légitimité institutionnelle du département de normalisation comptable et d'audit comptable (DNCA). C'est pourquoi les associations ne peuvent pas réellement manifester au nom des professionnels et discuter avec l'administration sur des sujets spécifiques du métier.

Le discours suivant d'un des représentants de la V.A.A. est plus que révélateur :

*"(...) La fiscalité (...) est devenue une source de pression et un fardeau qui pèse sur les entreprises et les comptables responsables du calcul du résultat imposable.*

*Question : Dans ce type de problème, quel est le rôle que peut jouer l'association vietnamienne de la comptabilité pour aider les entreprises ?*

*En principe, dans ce type de problématique, une association comme la nôtre a son rôle à jouer. Pour le moment, notre rôle au sein de la profession est relativement faible parce que nous n'avons pas une activité fonctionnelle développée, à défaut d'effectifs. Vous êtes dans nos locaux et vous constatez que nous ne sommes que trois personnes. L'association a un comité exécutif composé de plusieurs personnes. Les membres permanents ne viennent que pour les réunions. Le personnel opérationnel est composé seulement de trois personnes : moi-même, Y chargé du secrétariat et X, interprète. Nous avons un service qui est responsable de la revue, un autre groupe chargé de l'institut de formation et une branche qui est le club des chefs comptables. Le manque de budget de fonctionnement est la deuxième raison de notre faible contribution.*

*Troisièmement, les critères d'évaluation de la performance du comptable et de la profession comptable de la part des entreprises sont axés sur les capacités à faire face au contrôle, à la fiscalité. Un bon comptable, pour la direction d'une entreprise, est une personne capable de trouver les solutions aux questions d'ordre financier et fiscal. Que le comptable maîtrise ou non la réglementation, cela ne compte pas. Ce qu'on attend d'un bon comptable dans une entreprise, ce sont ses relations personnelles et son esprit de débrouillardise pour trouver les sources de financements pour l'entreprise, pour faire face au contrôle, à la fiscalité etc. Tel est, aujourd'hui, le profil du comptable selon la vision du monde des entreprises.*

*Question : La caricature du comptable que vous venez de décrire nécessite une étude sociologique. Est-ce qu'au sein du club des chefs comptables on en discute ?*

*Non, le club des chefs comptables organise des réunions, mais ce n'est pas un forum de discussion pour les praticiens comme vous le pensez. Ce que je viens de vous dire est la perception personnelle de ce que j'ai pu entendre et observer, mais les chefs comptables semblent accepter leur sort. Les chefs comptables, membres du club se réunissent seulement pour discuter des textes réglementaires qui viennent de sortir, des projets de textes réglementaires ou pour apporter leur avis sur le pré projet de loi comptable." (RC 8, chef comptable, membre de direction de l'Association nationale de la comptabilité, retraité)*

#### **6.4.8. L'émergence de l'activité d'audit comptable indépendant**

L'activité d'audit externe indépendant est née le 13/05/1991 date de création des deux premières sociétés de services en comptabilité et en audit, VACO et AASC, par le ministre des finances et sous l'égide du département de normalisation comptable qui a envoyé ses cadres les plus expérimentés à la direction de ces deux sociétés.

L'activité d'audit externe indépendant est renforcée par la publication des standards d'audit à partir de 1999 (décision n°120/1999/QĐ-BTC datée du 27/09/1999).

Le marché de l'activité d'audit externe indépendant se construit au fur et à mesure avec l'arrivée des cabinets d'audit internationaux et l'émergence des cabinets d'audit locaux.

Le règlement sur l'activité d'audit interne pour les compagnies générales étatiques ou les groupes est aussi institutionnalisé en 1999 par la décision n°832-QD/CDKT du 28/10/1999.

D'une manière générale, pour les chefs comptables travaillant dans les entreprises étatiques ou privées, l'examen des comptes annuels de l'entreprise par les agents de la fiscalité est l'étape cruciale car il faut reconnaître que le premier destinataire des rapports comptables émis par les entreprises est la direction des impôts. Les notions de résultat économique et de résultat fiscal n'ont pas de réelle signification pour les entreprises vietnamiennes dont le vœu le plus cher est de réussir à l'examen des agents de la fiscalité. La sanction la plus faible et presque inévitable pour toutes les entreprises est une *petite* amende (équivalent à un mois de salaire d'un ouvrier non qualifié) pour des omissions d'ordre administratif, le manque d'un tampon sur un justificatif ou une erreur d'écriture comptable.

#### **6.4.9. L'harmonisation avec les normes comptables internationales et la loi sur la comptabilité (2003)**

La publication de la loi sur la comptabilité en 2003 (traduction en annexe) pourrait être considérée comme l'aboutissement de la deuxième phase de la réforme<sup>169</sup> de la comptabilité d'entreprise au Viêt-nam. Elle pose le cadre général de la comptabilité d'entreprise à partir duquel s'appliqueront le régime de comptabilité d'entreprise et/ou les VAS. Elle concrétise la volonté des dirigeants vietnamiens de s'aligner sur les pratiques internationales en matière de comptabilité d'entreprise, nous semble-t-il dans un but économique.

L'absence des principes fondamentaux de la comptabilité d'entreprise de l'article 7 de la loi nous semble une omission volontaire des législateurs vietnamiens car ces principes figurent déjà dans le VAS 01 "Framework" (cadre général) publié le 31/12/2002.

La nouveauté dans la loi sur la comptabilité (2003) est la prise en compte des standards comptables internationaux dans l'élaboration de la réglementation de la comptabilité d'entreprise vietnamienne. Elle confirme la volonté d'intégration régionale et internationale du Viêt-nam.

*"Article 3 : Mise en application des conventions internationales"*

---

<sup>169</sup> La première phase de la réforme comptable vietnamienne fut entamée par la publication du S.U.C 1989 et la seconde phase fut marquée par la publication du R.C.E. 1995.

*Dans le cadre des engagements de la République Socialiste du Viêt-nam au sein des conventions internationales concernant la comptabilité, les dispositions comptables des textes internationaux priment sur celles de cette loi s'il y a divergence entre la loi vietnamienne et les conventions internationales." (loi sur le comptabilité, 2003, notre traduction, mise en gras par nous)*

La publication de ce texte de loi est suivie de la publication en 2006 d'un nouveau régime de comptabilité d'entreprise (décision ministérielle n°15/2006/QD-BTC signée et publiée le 20 mars 2006) qui annule les R.C.E précédents (RCE 1995 et ses amendements).

Le R.C.E 2006 résulte du regroupement de la nouvelle décision ministérielle et des circulaires de mise en application des standards comptables vietnamiens. Le R.C.E 2006 ne diffère pas de beaucoup du R.C.E 1995 en termes de principes. Les principes fondamentaux qui régissent l'ancien R.C.E 1995 sont maintenus. Les nouveautés concernent principalement le plan des comptes qui est complété et élargi afin de fournir aux entreprises des catégories plus diversifiées pour relater leurs activités économiques et la prise en compte des options de comptabilisation fixées dans les VAS.

Nous n'entrerons pas dans l'analyse du R.C.E. 2006 car il ne fait pas partie de notre champ d'étude chronologique.

La présentation des comptes consolidés des groupes est mentionnée et régie par le VAS 25 (30/12/2003). Selon nos interviewés, la publication des comptes consolidés est pratiquée par un nombre très limité d'entreprises avant la publication du VAS 25 et en se basant aussi sur les normes comptables internationales. En 2003, la consolidation des comptes de groupe n'est pratiquée principalement que par les grands groupes ou les entreprises ayant des participations de capitaux étrangers pour deux raisons principales. D'une part, il n'est pas facile de déterminer la structure mère - fille au sein d'un groupe, plus particulièrement dans les compagnies générales étatiques – une forme de conglomérat créé par rassemblement de plusieurs compagnies étatiques relevant d'un même secteur. De l'autre, il n'y a pas d'obligation réglementaire.

Nous pourrions dire que la loi sur la comptabilité vietnamienne (2003) est l'institutionnalisation des transformations de la comptabilité d'entreprise vietnamienne mises en œuvre entre 1995 et 2003.

### ***La possibilité d'externalisation du service de comptabilité***

Avec la possibilité d'externalisation du service de comptabilité de l'entreprise (article 56, loi sur la comptabilité 2003), le mythe du secret de l'information comptable et financière semble s'estomper. En effet, il est mentionné dans la loi sur la comptabilité (2003) que les entreprises ont l'obligation de diffuser leur information comptable et financière et de fournir des explications sur les données publiées aux utilisateurs. Cependant, la loi omet de fournir la liste des utilisateurs qui peuvent avoir accès à ce type d'information. En l'absence d'organismes gouvernementaux et/ou indépendants chargés de fournir l'information comptable et financière des entreprises comme le tribunal de commerce en France, l'accès à ce type d'information dépend de la stratégie de communication des entreprises qui, selon nos expériences sur le terrain, se révèlent réticentes vis-à-vis des gens de l'extérieur. Ce qui représente l'un des obstacles parfois insurmontables pour les "*intéressés*" extérieurs à l'entreprise tels que les chercheurs. La transparence préconisée dans le discours réglementaire n'est pas encore traduite dans la pratique. Une exception est, pourtant, observée en ce qui concerne les entreprises cotées sur les places boursières vietnamiennes qui sont plus ou moins *obligées* de diffuser l'information financière et comptable pour attirer les investisseurs potentiels. Les sociétés à responsabilité limitée à un seul associé (dont les anciennes entreprises étatiques qui ont connu seulement la transformation de statut juridique, mais qui sont toujours financées à 100% par des sources de capitaux étatiques) semblent être épargnées par ce principe de transparence.

Il incombe au DNC une nouvelle mission qui est la création du cadre réglementaire de la nouvelle activité d'audit indépendant. Le département de normalisation comptable est devenu le département de normalisation comptable et d'audit (DNCA).

### ***L'émergence de la notion d'indépendance de la fonction de chef comptable***

La situation *inconfortable* du chef comptable, dans les années 1990, censé représenter les autorités financières étatiques pour faire respecter la réglementation comptable à la Direction de l'entreprise, tout en étant soumis à celle-ci, est transformée avec la publication de la Loi sur la comptabilité qui lui confère une indépendance dans l'exercice de sa fonction.

Auparavant, le chef comptable était coincé entre les deux forces de pouvoir, d'un côté l'administration verticale des finances et de l'autre celui du Directeur, très souvent, non initié à la comptabilité :

*"Article 3 : Le chef comptable est sous la direction directe du directeur de la compagnie et simultanément sous la direction et la surveillance sur le plan professionnel du chef comptable du niveau supérieur et des institutions des finances et des statistiques du même échelon hiérarchique." ("Règlement sur la fonction de chef comptable dans les compagnies étatiques", 1989, article 3, notre traduction).*

Aujourd'hui, la fonction de chef comptable est, selon la loi sur la comptabilité (2003), un poste d'encadrement. Son niveau de salaire s'aligne sur celui d'un directeur adjoint <sup>170</sup>.

Les droits et les responsabilités de ce poste sont explicites dans l'article 54 de la loi.

*"Article 54: Les responsabilités et les droits du chef comptable*

*1. Le chef comptable a la responsabilité de :*

- a) de mettre en pratique les dispositions légales en comptabilité et en finance au sein de l'entité comptable ;*
- b) d'organiser et de gérer le service de comptabilité conformément à cette loi ;*
- c) d'établir des rapports financiers.*

*2. Le chef comptable est indépendant dans l'exercice de sa fonction.*

*3. Le chef comptable d'un organisme étatique, d'une entité à but non lucratif, d'une organisation bénéficiant des allocations budgétaires ou n'en bénéficiant pas, d'une entreprise étatique dispose des droits mentionnés dans le point 2 de cet article et d'autres droits tels que :*

- a) Il peut soumettre ses opinions sous forme de lettre officielle dédiée au responsable officiel de l'entité comptable sur le recrutement, la mobilité, l'augmentation des salaires, les promotions et primes ainsi que les cas de discipline sur le personnel du service de la comptabilité, les comptables, les gardiens des stocks et le trésorier ;*
- b) Il peut demander aux autres services de l'entreprise de lui faire parvenir en temps et en heure les données et les documents dont le service de comptabilité a besoin et dont lui a besoin pour assurer le contrôle financier sur toute l'entité comptable.*
- c) Il peut maintenir sa position et ses opinions sous forme de lettre officielle si les siennes ne convergent pas avec les opinions des décideurs de l'entité comptable.*
- d) Il a comme responsabilité d'informer le représentant officiel de l'entité comptable des violations à la loi comptable sous forme de lettre officielle. Si il n'obtient pas de réponse ou de décision qu'il attend, il peut avoir recours à la personne qui est le supérieur direct du responsable de son entité comptable ou aux instances habilitées de l'État pour pouvoir se préserver de toute responsabilité en ce qui concerne les résultats qui résultent de la mise en*

---

<sup>170</sup> ***"V. Rémunérations pour le chef comptable, le responsable de la comptabilité***

***1/. Pour les compagnies étatiques*** définies au point 1 de la section I de cette circulaire, le chef comptable se voit attribuer un salaire de fonction par type d'entreprise défini dans la grille de salaires pour les directeurs généraux, les directeurs, les directeurs adjoints et les chefs comptables publiée conjointement avec le décret n° 205/2004/ND-CP du 14/12/2004 du gouvernement.

*Si les compagnies susmentionnées nomment des responsables de la comptabilité, ces derniers bénéficient des salaires équivalents à ceux des chefs de service de même niveau défini dans le point 6 de l'article 3 du décret n° 205/2004/ND-CP du 14/12/2004 du gouvernement.*

***2/. Pour les organisations commerciales*** définies aux points 2, 3, 4, 5 et 7 de la section I de cette circulaire les salaires du chef comptable ou du responsable de la comptabilité résultent des négociations entre la personne concernée et l'organisation et figurent dans le contrat de travail selon la grille de salaires établie par l'entreprise ou la coopérative.

***3/. Pour les organisations commerciales*** définies aux points 6 et 8 de la section I de cette circulaire, si un chef comptable ou un responsable de la comptabilité est nommé, ses salaires résultent des négociations entre les personnes concernées." (Extrait de la circulaire interministérielle "Guide sur les critères, les conditions, les procédures de nomination, de destitution et d'attribution des salaires au chef comptable, au responsable de la comptabilité dans les organisations commerciales", Circulaire n°13/2005/TTLT-BTC-BLDTBXH, Hà Nội le 07/02/2005)

*pratique de la décision qu'il trouve infondée de la part du responsable de son entité comptable."*  
(extrait de la loi sur la comptabilité, 2003, notre traduction, mise en gras par nous)

Pour résumer cette étape 3 qui marque un tournant décisif dans le processus de la transition vers un système économique de type capitaliste, nous allons procéder comme avec l'étape 1 et 2. En reprenant le tableau 5.32. du chapitre 5 avec les caractéristiques économiques de cette période 3 de la transition, nous allons le compléter avec les formes comptables d'une comptabilité de type capitaliste qui se sont concrétisées à partir de 1995.

Le tableau 6.32. ci-dessous nous donne une synthèse des caractéristiques économiques et comptables vietnamiennes qui typifient ce que nous qualifions de Capitalisme.

Les colonnes 1 et 2 du tableau 6.32. sont reprises du tableau 5.32. (chapitre 5), et la colonne 3 résume les thèmes de discussions dans cette section § 6.4. Les caractéristiques économiques globales dans les trois premières lignes du tableau 6.32. reprennent celles proposées par Paquet (2004) dans son ouvrage sur la transition économique *évolutionnaire* vietnamienne.

**Tableau 6.32. : Notre synthèse des caractéristiques de l'économie vietnamienne et de la comptabilité d'entreprise en 2003**

	<b>Caractéristiques économiques</b>	<b>Formes de la comptabilité d'entreprise</b>
<i>Régime politique en 2003</i>	Autoritarisme (Idéologie réformatrice défendant la coordination par le marché et des formes variées de propriété)	
<i>Formes de propriété</i>	<i>Formes de propriété variées avec domination de la propriété non-étatique</i>	
<i>Mixte de coordination</i>	<i>Coordination dominante par le marché</i>	
<b>1. Politique économique du PCV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Libéralisation des secteurs non stratégiques et ouverture économique à l'international</li> <li>- Mise en place d'une économie de marché</li> <li>- Candidature à l'organisation mondiale du commerce</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Une normalisation comptable pour toutes les formes d'entreprise</li> <li>- <i>Loi sur la comptabilité d'entreprises</i></li> <li>- <i>Prise en compte des normalisations comptables internationales</i></li> <li>- <i>Institutionnalisation des associations professionnelles</i></li> </ul>
<b>2. Degré d'ouverture des marchés</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Libéralisation des marchés sur des produits non stratégiques</li> </ul>	
<b>3. Forme dominante des prix</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prix de marché avec des systèmes de régulation (en cas de nécessité)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Référence aux prix de marché</li> <li>- <i>Options de calcul des amortissements en fonction de l'exploitation des biens mais aussi en fonction de l'évolution des marchés de ces biens fixes</i></li> </ul>
<b>4. Forme dominante de gouvernement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomie financière aux entreprises étatiques</li> <li>- Recherche de la maximisation de l'utilisation des capitaux investis</li> <li>- Objectif de part de marché et de rentabilité économique</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Plan des comptes selon le principe de classification en fonction des états financiers Bilan et Compte de résultat</li> <li>- <i>Variété de source de création de revenus</i></li> <li>- <i>Principe de prudence : provisions pour risques</i></li> <li>- <i>Fonds de réserves financières</i></li> </ul>
<b>5. Forme dominante de financement des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Capitaux étatiques pour les entreprises étatiques, JV et participation de l'État dans les autres formes d'entreprise</li> <li>- Capitaux privés des locaux et Capitaux privés étrangers (JV)</li> <li>- Crédits bancaires (<i>réglementés</i>)</li> <li>- Ouverture des bourses de valeurs à Hô Chí Minh Ville et à la capitale Hà nội (mais encore peu développées)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Abandon du système de reversements des amortissements</li> </ul>
<b>6. Forme dominante de propriété des entreprises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Généralisation des <i>actionnarisation</i>s des anciennes SOE</li> <li>- Création des "<i>General Corporations</i>" étatiques pour renforcer le secteur étatique dans les domaines jugés stratégiques</li> <li>- Développement du secteur privé en termes de quantités et de capitaux investis et de contribution dans la production sociale nationale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Bilan avec distinction au passif Capitaux de droit de propriété et dettes</i></li> <li>- Le principe de l'entité comptable délimite les frontières de l'entreprise et concrétise la séparation du capital investi dans l'entreprise et le patrimoine personnel des propriétaires</li> <li>- Abandon du système des prélèvements sur l'utilisation des fonds étatiques</li> </ul>
<b>7. Forme dominante de répartition du profit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les règles de répartition du profit des entreprises sont conditionnées par la réglementation financière et fiscale de l'État (cf. Chapitre 6 : Histoire de la comptabilité)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Le profit est la résultante de tous les revenus nets de toutes les charges et obligations vis-à-vis des tiers</i></li> <li>- <i>Le principe de déversement automatique du résultat dans le bilan</i></li> <li>- <i>Système de dividendes</i></li> <li>- <i>Fonds de primes pour les dirigeants</i></li> <li>- Fonds pour l'entreprise au profit du personnel</li> </ul>
<b>Idéal-type de système économique</b>	<b>Système économique de type capitaliste</b>	<b>Comptabilité de type capitaliste</b>

## ***Conclusion – Résumé du chapitre 6***

En guise de conclusion de ce chapitre 6 sur le panorama historique de l'évolution historique des formes comptables qui sont exposées aux transformations pour incarner des formes d'une comptabilité de type capitaliste, nous allons reprendre les deux bornes idéaltypiques des deux comptabilités, celle de type communiste et celle de type capitaliste comme cadre de la transition comptable. Puis nous insérons entre ces deux bornes les différentes étapes de la transition comptable vietnamienne en soulignant l'évolution des différentes formes comptables au cours du temps et leur degré de transformation en référence aux caractéristiques des idéaux-types de comptabilité de départ et d'arrivée.

Le tableau de synthèse des différentes périodes de transformations de la comptabilité vietnamienne entre 1976 et 2003 (tableau 6.33.) nous permet, dans un premier temps, d'avoir une vision longitudinale de la trajectoire de la transition comptable vietnamienne (tableau 6.32.).

La première colonne du tableau 6.32. est la reproduction de l'encadré 1.4. (chapitre 1) et la dernière est celle de l'encadré 2.2. (chapitre 2). Les colonnes qui relatent les différentes étapes de la transition comptable vietnamienne sont des extraits des tableaux de synthèse 6.16., 6.25. et 6.32.

Tableau 6.33. : Tableau de synthèse des différentes périodes de la transition comptable vietnamienne (1976 – 2003)

Idéal-type de la comptabilité communiste	TRANSITION COMPTABLE VIETNAMIENNE (1976 – 2003 )			Idéal-type de la comptabilité capitaliste
	Généralisation de la comptabilité de type communiste dans le RSVN (1976 – 1986 )	Première réforme : Émergence des formes comptables de type capitaliste (1986 – 1994 )	Deuxième réforme : Comptabilité de type capitaliste (1995 – 2003)	
<p>1.CC</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Enregistrement en valeur monétaire basé sur de nombreuses normes en quantités</li> <li>- Objectifs de la comptabilité: outil de contrôle de la réalisation du Plan</li> <li>- Plan de comptes unique par secteur</li> <li>- Un seul profil d'utilisateur : les instances gouvernementales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Comptabilité d'inventaire</b> : format du tableau récapitulatif des biens</li> <li>- Surveillance des variations des sources de capitaux fondamentaux ou budgétaires</li> <li>- Compte Consommations</li> <li>- Format de présentation des documents comptables avec colonnes Plan et Réalisé pour analyse comparative</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Présentation des sources de capitaux avec précision des origines : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sources de capitaux légaux</li> <li>• Sources de capitaux par autofinancement</li> <li>• Sources de capitaux des partenaires dans une Joint Venture</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Plan des comptes selon le principe de classification en fonction des états financiers Bilan et Compte de résultat</li> <li>- Variété de source de création de revenus</li> <li>- Principe de prudence : provisions pour risques</li> <li>- Fonds de réserves financières</li> </ul>	<p>1.CK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le calcul en capital basé sur les valeurs monétaires.</li> <li>- L'importance du compte Capital pour refléter l'ensemble des choses de nature diverse injectées dans le circuit de production en vue de mesurer le surplus dégagé.</li> <li>- La présentation économique du bilan avec la distinction du capital fixe et circulant.</li> </ul>
<p>2.CC</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Importance du Bilan pour recenser les ressources allouées</li> <li>- Correspondance entre fonds et sources de fonds classés par type d'emplois</li> <li>- Un format spécifique du compte de résultat communiste permettant de mesurer les écarts entre le résultat planifié et le résultat réalisé</li> <li>- Distinction entre deux formes d'actif : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Actif pour la production</li> <li>• Actif hors-production</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bénéfice : indicateur du respect des standards de production – mesure des efforts du collectif dans la réalisation des objectifs de production et les standards quantitatifs de production.</li> <li>- Non importance de la mesure de la profitabilité des sources de capitaux investis</li> <li>- Reversement total des amortissements</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Importance du CA réalisé et création de la taxe sur le CA</li> <li>- Introduction de la notion du coût du capital avec les prélèvements sur les fonds étatiques</li> <li>- Reversements partiels des amortissements au budget</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le profit est la résultante de tous les revenus nets de toutes les charges et obligations vis-à-vis des tiers</li> <li>- Le principe de déversement automatique du résultat dans le bilan</li> <li>- Système de dividendes</li> <li>- Fonds de primes pour les dirigeants</li> <li>- Fonds pour l'entreprise au profit du personnel</li> <li>- Abandon du système de reversements des amortissements au Budget</li> <li>- Abandon du système des prélèvements sur l'utilisation des fonds étatiques</li> </ul>	<p>2. CK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- L'actif est défini comme une ressource destinée à participer au processus de création de richesse.</li> <li>- La boucle entre le Compte de résultat et Bilan décrit le circuit ininterrompu du capital, le résultat est destiné à être réinjecté dans la roue d'auto expansion du circuit.</li> </ul>

Idéal-type de la comptabilité communiste	TRANSITION COMPTABLE VIETNAMIENNE (1976 – 2003 )			Idéal-type de la comptabilité capitaliste
	Généralisation de la comptabilité de type communiste dans le RSVN (1976 – 1986 )	Première réforme : Émergence des formes comptables de type capitaliste (1986 – 1995 )	Deuxième réforme : Comptabilité de type capitaliste (1995 – 2003)	
<p>3.CC</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pas de distinction entre les origines des différentes sources de fonds</li> <li>- Pas de compte Capitaux propres identifiant une catégorie spécifique d'apporteurs de fonds</li> <li>- L'entité comptable n'est pas autonome et ne dispose pas de ses emplois de fonds comme elle l'entend.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Uniformisation de la comptabilité S.U.C. 1975</li> <li>- Comptabilités sectorielles</li> <li>- Formulaire pré formatés par la Direction des statistiques</li> <li>- Résultat global des activités de l'entreprise inscrit dans le tableau récapitulatif des biens : résultat calculé net des prélèvements étatiques</li> <li>- Profit : résultat net des prélèvements étatiques réparti entre deux partenaires principaux : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Budget État</li> <li>• 3 Fonds pour l'entreprise dont utilisation réglementée</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comptes 70 Revenus</li> <li>- Diversité des sources générant les revenus</li> <li>- Bénéfices inscrits dans le bilan : revenus non encore distribués</li> <li>- Règles de répartition dictées par l'État</li> <li>- Profit distribuable : résultat net des charges des taxes et des coûts des capitaux</li> <li>- Une liste de bénéficiaires élargie : Budget État, Entreprise, Partenaire J.V et travailleurs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bilan avec distinction au passif Capitaux de droit de propriété et dettes</li> <li>- Le principe de l'entité comptable délimite les frontières de l'entreprise et concrétise la séparation du capital investi dans l'entreprise et le patrimoine personnel des propriétaires</li> <li>- Le profit est la résultante de tous les revenus nets de toutes les charges et obligations vis-à-vis des tiers</li> <li>- Le principe de déversement automatique du résultat dans le bilan</li> </ul>	<p>3.CK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le principe de l'entité en comptabilité délimite les frontières de la firme capitaliste et concrétise la séparation juridique du capital de la firme et le patrimoine personnel des propriétaires du capital investi.</li> <li>- Le mécanisme de déversement <i>automatique</i> du résultat dans les capitaux propres.</li> <li>- le surplus est le résultat net de toutes les charges de consommations et de toutes les obligations vis-à-vis des tiers.</li> </ul>
<p>4.CC</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- La charge salaire comptable n'est pas le prix d'échange du travail vendu par le salarié. Elle est un élément de coût dans la formule du coût complet de production : coût de consommation de la main d'œuvre</li> <li>- Existence de coûts liés aux services sociaux : ressources et emplois spécifiques inscrits au bilan</li> </ul>	<p>Notion de revenu au niveau macroéconomique :</p> <p>Source de revenus : le travail</p> <p>Le revenu d'un travailleur est composé de :</p> <p>(1) salaire (charge dépensée par l'entreprise en contrepartie des heures de travail fournies imputée dans le coût complet de production</p> <p>Et</p> <p>(2) les avantages sociaux gratuits ou aux prix subventionnés : forme de partage de la richesse globale de la société</p>	<p>Abolition du système de subsides de l'État, suppression du système des coupons pour les denrées de première nécessité</p>	<p>Sources de revenus : toutes formes de capital dont le travail</p>	<p>4.CK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Les charges salariales représentent les coûts d'acquisition de la main d'œuvre</li> <li>- Les travailleurs salariés n'ont pas droit d'accès au surplus dégagé par l'entreprise : c'est un trait <i>idéaltypique</i> (dans la réalité, la situation est plus nuancée, certains pays disposent de réglementation qui permet aux salariés de bénéficier une partie du profit net dégagé par l'entreprise).</li> </ul>

Idéal-type de la comptabilité communiste	TRANSITION COMPTABLE VIETNAMIENNE (1976 – 2003 )			Idéal-type de la comptabilité capitaliste
	Généralisation de la comptabilité de type communiste dans le RSVN (1976 – 1986 )	Première réforme : Émergence des formes comptables de type capitaliste (1986 – 1995 )	Deuxième réforme : Comptabilité de type capitaliste (1995 – 2003)	
<p>5.CC</p> <p>– <b>Méthodes d'évaluation uniformes : coût historique, coût complet de fabrication</b></p> <p>– Le concept de charge n'inclut aucun coût calculé – non réel et exclut les intérêts bancaires</p> <p>– Le résultat vise à mesurer les écarts entre les indicateurs de consommation standards et les réalisations</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pas de compte spécifique pour regrouper les ventes. Détermination du CA périodique hors livres des comptes</li> <li>- Informations inscrites dans le document "Bénéfices, pertes et obligations dues au budget de l'État" fournissent les raisons des bénéfices et les causes des pertes.</li> <li>- Importance accordée au calcul du coût de revient complet des produits.</li> <li>- Part de bénéfice incluse dans le prix : marge de sécurité pour absorber les dépassements des coûts standards.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Biens ou marchandises acquis sur les marchés sont évalués aux prix de marché</li> <li>- Compte 40 pour relater les ventes et les charges induites dans la production des produits vendus</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Référence aux prix de marché</li> <li>- Options de calcul des amortissements en fonction de l'exploitation des biens mais aussi en fonction de l'évolution des marchés de ces biens fixes</li> <li>- Variété de source de création de revenus</li> <li>- Principe de prudence : provisions pour risques</li> <li>- Fonds de réserves financières</li> </ul>	<p>5.CK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Des options de calcul des amortissements en fonction de l'exploitation des immobilisations mais aussi en fonction de l'évolution des marchés de ces immobilisations.</li> <li>– Des options de méthodes d'inventaire : intermittent ou permanent</li> <li>– Le principe de prudence et les charges calculées dans la détermination du résultat économique : les provisions pour risques et charges potentielles (ne sont pas pris les gains potentiels).</li> </ul>
<p>6.CC</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Une seule source de réglementation comptable : administration centrale, Ministère des Finances</li> <li>– Inexistence d'une profession comptable autonome ; absence d'associations professionnelles en comptabilité</li> <li>– Inexistence d'une profession d'audit externe mais existence de contrôleur d'État. Rôle spécifique du Chef Comptable.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Traduction des politiques financières et fiscales dans la politique comptable</li> <li>- Monopole des instances gouvernementales dans la normalisation comptable</li> <li>- Rôle du Département de Normalisation Comptable</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ordonnance sur la comptabilité et les statistiques de 1988 : texte cadre pour toutes les formes d'organisation, dont les entreprises étatiques</li> <li>- Autonomie financière et perméabilité des sources de fonds dans le respect du principe : emprunt provisoire d'un fonds pour combler le manque d'un autre fonds mais avec remboursement dès que possible au fonds prêteur</li> <li>- Une normalisation comptable spécifique pour les joint ventures</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Une normalisation comptable pour toutes les formes d'entreprise</li> <li>- Loi sur la comptabilité d'entreprises</li> <li>- Prise en compte des normalisations comptables internationales</li> <li>- Institutionnalisation des associations professionnelles</li> </ul>	<p>6.CK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Existence des institutions représentatives de la profession comptable.</li> <li>– Des mécanismes de dialogue entre la profession et les instances gouvernementales dans l'élaboration de la réglementation comptable.</li> </ul>

L'analyse des modifications successives des formes comptables vietnamiennes au cours de ces trente dernières années permet de distinguer trois types d'observations :

- des formes comptables relativement stables voire inchangées en dépit des mutations du contexte économique, social et politique,
- des formes comptables dictées par un mimétisme institutionnel,
- et des formes comptables qui concrétisent le passage du communisme vers le capitalisme.

Une des formes comptables qui reste inchangée et réaffirmée dans la loi est le rôle de l'État<sup>171</sup> dont celui du ministère des finances qui est toujours le maître d'œuvre de la conception de la législation et de la réglementation comptable. Cette situation s'explique par le fait qu'en dépit d'un discours politique qui se veut plus libéral, le gouvernement continue à mener la politique de régulation. La stabilité économique au niveau national impose la vigilance et un encadrement réglementaire.

---

171 Loi comptable du Viêt-nam (Loi n° 03/2003-QH11) votée par l'Assemblée Nationale le 17 juin 2003 – dont la date d'entrée en vigueur est à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004

**"Chapitre V : La gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité**

**Article 59 : Le contenu de la gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité**

*La gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité consiste à :*

1. élaborer, diriger et mettre en œuvre les stratégies, les plans et les projets de développement de la comptabilité ;
2. publier, diffuser, diriger et organiser la mise en pratique des textes législatifs en comptabilité ;
3. vérifier la comptabilité ; vérifier les activités des services comptables ;
4. guider l'exercice de la profession comptable, organiser les concours, délivrer et retirer les certificats d'aptitude à la profession comptable ;
5. guider et organiser la formation professionnelle en comptabilité ;
6. organiser et gérer les activités de recherche en comptabilité et l'application des technologies de l'information dans l'activité comptable ;
7. gérer les relations de coopération en comptabilité à l'internationale ;
8. résoudre les différends, les réclamations, les procès et les cas de violation à l'encontre de la loi sur la comptabilité.

**Article 60 : L'organisme de gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité**

1. Le gouvernement est l'institution au niveau central pour la gestion étatique dans le domaine de la comptabilité.
  2. Le ministère des finances est responsable devant le gouvernement pour exercer la gestion étatique dans le domaine de la comptabilité.
  3. Les ministères, les institutions équivalentes des ministères dans leur domaine de compétence et leur domaine de responsabilité exercent la gestion étatique sur la comptabilité dans leur secteur d'activité spécifique.
  4. Les comités populaires des provinces, des villes relevant des autorités centrales dans leur domaine de compétence et leur domaine de responsabilité exerce la gestion étatique sur la comptabilité au niveau local."
- (loi sur la comptabilité du Viêt-nam, Ed. Nhà Xuất bản chính trị quốc gia, p. 53, notre traduction)

La seconde forme qui persiste depuis les années 1970 est le maintien d'un plan des comptes uniforme pour toutes les entreprises. Un travail de rationalisation dans la classification des comptes a été fait au travers des différents plans des comptes 1975, 1989, 1995, mais le maintien d'un seul plan des comptes uniforme est directement lié au modèle de normalisation par les instances gouvernementales.

Les nouvelles formes comptables que nous qualifions de mimétisme institutionnel concernent les différentes associations professionnelles qui sont, toutes, fondées par décret gouvernemental et dont les activités restent encore fortement restreintes pour des raisons de ressources et/ou de reconnaissance au sein de la profession.

Le troisième groupe d'observations est celui qui concerne directement notre problématique de recherche. Ce sont les formes comptables qui nous permettent d'interpréter le processus évolutif de la transition économique vietnamienne entre 1976 et 2003.

Les institutions réglementaires, les organisations professionnelles, les destinataires et les formes comptables qui ont évolué ou qui émergent tout au long du processus de la transition économique seront présentées en les mettant en correspondance avec les transformations de la société économique vietnamienne dans le tableau de synthèse suivant (tableau 6.34.).

Pour des raisons de lisibilité, le tableau de synthèse (6.34.) présente les formes comptables d'arrivée vietnamiennes en 2003 en correspondance avec les caractéristiques économiques de l'économie vietnamienne.

**Tableau 6.34. : Matrice de synthèse des caractéristiques économiques de l'économie vietnamienne en 2003 et leurs traductions comptables**

Formes comptables finales observées en 2003 à l'issue du tournant décisif de 1995	De la propriété collective vers la propriété privée	Du mécanisme de salaire et subventions vers le système de revenus individuels	Coordination par le plan vers la coordination via les marchés (nationaux et internationaux)	Rapport avec l'État
<b>1. Objectifs de la comptabilité</b>	- Suivi de l'accumulation du capital		- Solvabilité de l'entreprise	- Importance de la pérennité de l'entreprise
<b>2. Concept de capital</b>	- Distinction entre capitaux de propriété et dettes dans la présentation du bilan		- Calcul en capital (en valeurs monétaires)	- Principe de l'entité (droit des entreprises et loi sur la comptabilité) - Loi sur la faillite
<b>3. Concept d'actif</b>	- Source de création de richesse de l'entreprise - Suppression compte Actifs non productifs - Droit d'usage du terrain	- Fonds (partie de bénéfice redistribuée) pour le personnel l'entreprise	- Références d'évaluation : prix de marché - Création du compte " <i>Immobilisations incorporelles</i> "	- Principe du coût historique pour l'évaluation des biens fixes - Référence aux prix de marché pour les autres poste d'actif
<b>4. Concept charge</b>		- Rémunérations et primes	- Consommations évaluées au prix réel du marché - Charges financières - Dotations aux amortissements en fonction des conditions d'usage des biens et de l'évolution des marchés - Dotations aux provisions pour risques	- Émergence de la catégorie " <i>Charges d'exercice</i> " - Principe de prudence (réglementation comptable) - Principe de rattachement des charges aux produits
<b>5. Concept de résultat</b>	- Présentation de l'actif en valeur nette dans le bilan - Résultat net = revenus nets de toutes les obligations vis-à-vis des tiers - Mesure de la rentabilité des capitaux investis		- Prix de vente réel réalisé - Mesure de la performance économique de l'entité comptable	- Résultat fiscal versus résultat économique - Fonds de réserves obligatoires
<b>6. Concept de revenus</b>	- Dividendes	- Dividendes ( <i>si actionnaires de l'entreprise</i> )		- Fiscalité
<b>7. Institutions</b>				
7.1. Organisations réglementaires et professionnelles liées à la comptabilité	- Auditeurs externes indépendants - Associations professionnelles		- Auditeurs externes indépendants - Associations professionnelles	- DNC / MOF - Auditeurs internes ou externes
7.2. Utilisateurs	- Obligation d'information comptable et financière à l'égard des actionnaires		- Obligation d'information comptable et financière pour les tiers	- Obligation d'information comptable et financière pour l'État

L'analyse du tableau de synthèse des formes comptables nous permet de constater que la comptabilité d'entreprise vietnamienne selon l'esprit de la loi (2003) peut être décrite au travers des caractéristiques principales suivantes :

- la délimitation des frontières de l'entreprise au travers des limites de l'entité comptable,
- le calcul en capital en valeurs monétaires,
- la poursuite de l'accumulation du capital investi via la boucle du compte de résultat et le bilan,
- le calcul d'un résultat économique qui mesure le plus *justement* possible la part de richesse dégagée par les activités économiques de l'entreprise,
- une comptabilité en harmonie avec le développement de la société avec des options dans les méthodes d'évaluation, les modalités d'amortissements, l'identification des charges induites aux activités économiques spécifiques de l'entreprise,
- la distinction des sources de capitaux de droit de propriété et des sources de crédits auprès des créanciers,
- la transparence de l'information comptable au profit des utilisateurs.

À l'issue de cette étude longitudinale sur l'évolution des formes comptables vietnamiennes tout au long du passage d'une économie de type communiste vers une économie de type capitaliste suite au lancement de la politique du Renouveau en 1986, nous pouvons dire que les caractéristiques de la comptabilité d'entreprise vietnamienne concrétisées dans la Loi sur la comptabilité de 2003 nous permettent de conclure que la comptabilité vietnamienne d'aujourd'hui s'apparente fortement à une comptabilité de type capitaliste.

Les changements prescrits dans les textes semblent traduire une conversion quasi achevée de la comptabilité communiste vers une comptabilité de type capitaliste, mais les perceptions de ces changements ne semblent pas faire l'unanimité chez les personnes que nous avons rencontrées. Étant donné l'omniprésence de l'État dans l'élaboration de la réglementation comptable et fiscale et que le secteur étatique représente encore une partie importante dans l'économie nationale, les contraintes fiscales et financières semblent encore peser lourdement sur la mentalité des entreprises et donc de leurs dirigeants et leurs comptables. Les statistiques nationales sur la part de contribution des différentes formes de propriété dans le PIB semblent montrer une forte tendance de l'État à se retirer de la sphère économique. Toutefois, la société économique vietnamienne reste une forme hybride où se côtoient la planification et la

coordination par les marchés avec une dominance croissante des marchés. C'est une économie à deux vitesses où les secteurs non stratégiques sont quasi libéralisés et financés par les capitaux privés, hors étatiques, tandis que les secteurs dits stratégiques constituent le secteur public. En outre, le droit des affaires est loin d'être achevé et ancré dans la mentalité des gens. Ce qui explique parfois l'ambiguïté entre le secteur public et le secteur privé et donc leur mode de représentation comptable.

Ce constat nous oblige à relativiser les déductions émanant de la recherche documentaire et à nous poser la question de savoir comment ces changements ont été perçus par les Comptables. En partant de la littérature et en référence aux changements identifiés dans notre étude, nous avons élaboré nos propres hypothèses de changement. Celles-ci nous ont servi à élaborer un questionnaire visant à collecter les perceptions des comptables sur les changements comptables. La date 1995 a été retenue comme le cap des changements.

L'analyse des perceptions des changements des formes comptables fournies par les réponses au questionnaire est l'objet du chapitre suivant (Chapitre 7).

# **Chapitre 7**

## **Perceptions des transformations de la comptabilité vietnamienne**

### **Introduction**

#### **7.1. Données du questionnaire**

- 7.1.1. Nature des données du questionnaire
- 7.1.2. Traitements statistiques sur les binômes de réponses

#### **7.2. Description de l'échantillon**

- 7.2.1. Description de l'identité des répondants
- 7.2.2. Description des entreprises de l'échantillon
- 7.2.3. Profils des répondants de l'échantillon

#### **7.3. Perceptions des transformations comptables**

- 7.3.1. Objectifs de la comptabilité
- 7.3.2. Concept de capital
- 7.3.3. Concept d'actif
- 7.3.4. Concept de résultat
- 7.3.5. Concept de charge
- 7.3.6. Principe de prudence

#### **7.4. Perceptions des transformations des institutions réglementaires et organisations professionnelles comptables**

- 7.4.1. Hypothèses de non changement de la forme "Sources comptables"
- 7.4.2. Émergence de la profession d'audit comptable indépendant
- 7.4.3. Émergence des associations professionnelles comptables

### **Conclusion – Résumé du chapitre 7**



## Chapitre 7. Perceptions des transformations de la comptabilité vietnamienne

### *Introduction*

Dans les deux chapitres précédents (5 et 6), nous avons procédé en dynamique sous forme de récit historique pour relater les transformations successives du système économique et de la comptabilité au Viêt-nam au cours du temps. Nous essayons dans ce chapitre de faire un zoom sur les traits *idéaltypiques* qui s'avèrent déterminants dans le passage d'une comptabilité de type communiste vers une comptabilité de type capitaliste.

Les transformations des formes et des institutions comptables présentées en perspective avec les réformes économiques vietnamiennes dans la matrice de synthèse (tableau 6.34.), à la fin du chapitre 6, ont été identifiées principalement à partir de l'analyse de la documentation. Ces premiers résultats nous offrent une représentation officielle de la comptabilité des entreprises au Viêt-nam. Nous avons donc voulu savoir dans quelle mesure les formes comptables transformées suite aux changements économiques dictés par la politique du Renouveau sont perçues par les Comptables. Pour ce faire, nous avons eu recours à la méthode de collecte de données par questionnaire avec des questions fermées.

Le questionnaire que nous avons conçu est centré sur ce qui nous est apparu comme les chantiers principaux des réformes comptables accompagnant le processus de transition économique. Il a été élaboré à partir d'hypothèses résultant de la littérature et de l'analyse documentaire. Ceci veut dire que nous avons des *réponses hypothétiques* pour ces questions. Nous qualifions ces *réponses hypothétiques*, incarnant les perceptions du chercheur que nous sommes, de *réponses benchmarks* parce que celles-ci nous ont servi de référence pour interpréter les réponses fournies par les répondants. Nous ne voulons pas dire que nos réponses sont justes ou exactes. Elles résultent d'une synthèse analytique des différentes sources de données sur lesquelles nous nous sommes basée. Elles servent de références de comparaison, de point de départ, pour déterminer les hypothèses d'un changement ou d'un non changement selon les données officielles dont nous disposons.

L'objectif du questionnaire est de capter les perceptions sur les changements et non changements dans le domaine de la comptabilité auprès des Comptables. Qui dit changement dit écart entre deux situations, deux images, deux formes avant et après l'enclenchement de la réforme (ici nous nous focalisons sur la réforme comptable de 1995).

La période que nous avons étudiée s'étend de 1976 date de la réunification politique et économique des deux Viêt-nam donnant naissance à la République Socialiste du Viêt-nam (RSVN) jusqu'à 2003 date de la diffusion du questionnaire. Cette période est marquée sur le sujet qui est le nôtre par la promulgation, en 1995 d'un nouveau régime comptable (RCE 1995) ; et, en 2003 de la première Loi sur la Comptabilité en RSVN.

Nous présentons dans la section suivante (§ 7.1.) d'une manière synthétique les données du questionnaire et les traitements statistiques qui ont été utilisés (pour les statistiques détaillées cf. annexe 3.).

Dans la section 7.2., nous présentons les répondants dans notre échantillon. La section 7.3. est consacrée aux interprétations des résultats des questions portant sur les formes comptables et sur les institutions réglementaires et les organisations professionnelles. L'intérêt du questionnaire ne consiste pas simplement à valider ou invalider nos hypothèses. La méthode de collecte par questionnaire, nous permet surtout de détecter les formes comptables dont les transformations engendrent des perceptions mitigées voire problématiques et de trouver des explications aux irrégularités constatées par rapport à nos hypothèses ou aux divergences critiques au sein même de l'échantillon. Nous sommes donc aussi à la recherche de résultats *insolites* dans le questionnaire. Les distributions irrégulières font l'objet d'analyse complémentaire *ad hoc*.

Le tableau suivant (7.1.) présente les trois décennies de notre étude en trois phases relatives à l'évolution économique du pays et désigne les populations censées en avoir été témoins :

**Tableau 7.1. : Le processus de la transition économique du Viêt-nam et les générations**

Année de naissance	1975 – 1986 Généralisation du système économique de type communiste		1986 Déclaration de la politique <i>Đổi Mới</i> <b>Témoin</b>	1986-1995 Mixte plan marché		1995 –2003 Économie de type capitaliste	
	Âge	Témoin		Âge	Témoin	Âge	Témoin
Avant 1945	Plus de 30 ans	Oui	<b>Oui</b>	Plus de 45 ans	Oui	Plus de 50 ans	Oui
1945-1955	20ans – 30ans	Oui	<b>Oui</b>	35ans – 45 ans	Oui	40ans – 50ans	Oui
1955-1965	10ans – 20ans	Non	<b>Oui</b>	25ans – 35 ans	Oui	30ans – 40ans	Oui
<b>Après 1965</b>	<b>Moins de 10ans</b>	<b>Non</b>	<b>Non</b>	<b>Moins de 25ans</b>	<b>Non</b>	Moins de 30 ans	Oui

Ce découpage temporel désigne les répondants cibles que nous souhaitons interroger. La population qui peut être considérée comme des témoins du processus global de la transition économique vietnamienne sont nés avant 1965. Tandis que celles nées après 1965 n'ont pas de vécu en tant que membre actif de la société communiste. En effet, ces jeunes ont entamé leur activité professionnelle au moment où le modèle d'économie de marché commence à s'installer. D'où deux sous populations se dessinent : la première ayant plus ou moins connu les trois phases sera appelée "la sous population communisme" (ou les vétérans nés avant 1965), et la deuxième, "la sous population capitalisme" (ou les jeunes nés après 1965). Une variable *ad hoc* dichotomique a été créée pour différencier ces deux sous populations, la première nommée "*Communisme*" réunit les Vétérans nés avant 1965 et celle du nom de "*Capitalisme*" les Jeunes nés après 1965. Comme il était déjà très difficile de trouver des personnes acceptant de remplir un questionnaire, nous n'avons pas pu n'administrer le questionnaire qu'à des vétérans comme nous le souhaitons.

### ***7.1. Données du questionnaire***

Le questionnaire est composé de 49 questions. Après dépouillement, nous avons décidé d'en éliminer 9 qui ne sont pas parlantes pour notre problématique (cf. Chapitre 4, §4.2.3.). La base de réponses finalisée est composée de 115 individus et de 169 variables. Les questions cherchent à saisir les changements de forme comptable ou institutionnels qui ont accompagné la transition. Afin de capter ces changements deux questions quasi identiques ont été posées, la première portant sur la période communiste (codée A / 75 pour désigner l'avant 1995) et la deuxième sur la période capitaliste (codée P / 95 pour désigner l'après 1995). Il nous semble nécessaire de signaler que pour des raisons de commodité pour les répondants les variables n'étaient pas présentées dans le questionnaire par binôme mais en fonction de la période. Les questions ont été ensuite groupées par paires.

#### ***Pourquoi avons-nous choisi l'année 1995 comme point tournant dans la réforme de la comptabilité au Viêt-nam ?***

Rappelons que l'initiative d'une réforme de la comptabilité vietnamienne et plus d'entreprise est entamée dès 1989 suite à la proclamation de la politique *Đổi mới* (1986) mais les changements en profondeur dans ce domaine ne se sont réellement concrétisés qu'en 1995 avec la publication du document intitulé "régime de comptabilité d'entreprise" (RCE 1995)

avec un nouveau plan unifié des comptes applicables *de principe* à toutes les formes d'entreprise et tout le corpus réglementaire d'application qui y est afférent.

Cette date de 1995 a suscité beaucoup de critique car elle a semé un certain embarras chez les répondants. Cependant, le choix d'un "*point tournant*" était nécessaire et la date de 1995 s'est imposée.

### 7.1.1. Nature des données du questionnaire

Un changement étudié dans le domaine de la comptabilité d'entreprise fait l'objet d'une paire de questions dont l'énoncé fait référence à l'ancienne forme comptable, celle d'avant 1995 c'est-à-dire à la forme comptable communiste. La décision de nous référer à l'époque communiste pour formuler nos questions est conforme à notre problématique initiale qui consiste à étudier la transformation de la comptabilité de type communiste vers une comptabilité de type capitaliste en contexte de transition économique. L'énoncé des questions relate des faits ou des représentations véhiculées soit par le discours officiel soit par la littérature académique. L'élément discriminant dans les paires de questions est l'expression désignant le temps : avant 1995 (codée A / 75) ou après 1995(codée P / 95).

Le choix d'appliquer une échelle de réponses multiples (4 niveaux) dans la version originale du questionnaire administré trouve son explication dans le mode de fonctionnement de nos répondants. Comme les répondants vietnamiens n'ont pas l'habitude ni l'envie de se soumettre à ce type d'exercice à la fois pénible et "*risqué*", nous avons opté pour une échelle à 4 niveaux permettant d'exprimer l'incertitude ou le doute. (cf. annexe 3.)

**Tableau 7.2. : Modalités de réponse selon la version originale du questionnaire**

Code initial	Intitulé initial
4	Totalement d'accord
3	D'accord
2	Peu d'accord
1	Pas d'accord

Nous avons également suggéré à nos répondants de laisser les cases vides en cas de doute. L'absence de réponse dans notre questionnaire est donc interprétée comme une réponse «**Je ne sais pas**» (codée NSP) et peut être un indicateur d'explication de certains résultats. Comme nous avons suggéré aux répondants de laisser les cases vides s'ils ne veulent pas ou

ne peuvent pas répondre, les valeurs manquantes sont récurrentes dans notre base de données. Un comptage brut des réponses et des valeurs manquantes par variable montre que les valeurs manquantes tombent principalement sur les questions concernant la période communiste avant 1995 (cf. annexe 3.). Les répondants qui ont laissé en blanc les questions avant 1995 sont principalement les Jeunes de la sous population Capitalisme (nés après 1965). Ces résultats nous semblent parfaitement conformes à une interprétation de valeur manquante comme une méconnaissance. L'absence de réponse de la part des Jeunes apparaît comme un signe rassurant quant à la fiabilité des réponses obtenues.

Un premier travail de tri à plat par comptage brut des réponses montre que celles-ci ont tendance à se grouper soit autour des réponses codées 4 ou 3, soit autour de celles codées 1 ou 2. L'importance des valeurs manquantes dans notre cas présente néanmoins une contrainte d'ordre technique car nous avons recours à un logiciel statistique pour l'analyse des données. (cf. annexe 3.)

Nous avons décidé de regrouper les réponses pour obtenir des réponses dichotomiques (1,0) et de considérer la valeur manquante comme une modalité de réponse afin de répondre aux exigences du nombre minimal de données pour certains tests.

Exemples : Extraits d'une paire de variables sur une forme comptable telles qu'elles sont présentées dans le questionnaire.

8. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>AVANT 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>
8.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

***Après retraitement, les réponses par question n'auront plus que trois modalités :***

8. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>AVANT 1995</b>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NSP</b> <i>Je ne sais pas</i>
8.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Case vide

Nous maintenons les trois modalités de réponses pour les traitements statistiques plus avancées :

**Oui** signifie « *Je suis d'accord avec la formulation donnée dans la question* »

**NON** signifie « *Je ne suis pas d'accord avec la formulation donnée dans la question* »

Absence de réponse (case vide) signifie « *Je ne sais pas* »

Les éléments nouveaux qui ne faisaient pas partie de la comptabilité communiste comme la transparence de l'information comptable, l'activité d'audit externe indépendant ou certaines nouvelles formes comptables, par exemple le terrain comme actif, n'ont pas l'objet de question en double formulation.

Afin de faciliter l'exploitation du questionnaire, nous avons réparti les paires de questions et les questions indépendantes dans des blocs. Et à l'intérieur de chaque bloc, les paires de questions (ou couples de variables) retenues ont ensuite été regroupées par thème.

Les 169 variables retenus du questionnaire sont réparties en trois blocs (cf. tableau 4.13.) :

- Bloc 1 regroupe 83 variables sur les institutions comptables ;
- Bloc 2 regroupe 76 variables sur les formes comptables ;
- Bloc 3 regroupe 10 variables liées au profil du répondant et de son entreprise.

Nous comptons au total 61 paires de variables (constituées d'une question portant sur avant 1995 et l'autre sur après 1995) dont 6 paires sur les sources réglementaires, 14 paires sur les utilisateurs internes, 9 paires sur les utilisateurs externes et 32 paires sur les différentes formes comptables telles que les objectifs, le concept de capital, le concept d'actif, le concept de résultat, le concept de charge et le principe de prudence. Les autres sont des variables qui portent sur les faits ou pratiques de la période après 1995.

La matrice de synthèse suivante (tableau 7.3.) est la reprise du tableau 6.34. dans la conclusion du chapitre précédent (chapitre 6.) en y ajoutant une nouvelle colonne – la dernière intitulée "N° de paire de questions". Cette dernière sert à indiquer les paires de question du questionnaire dont le contenu correspond aux formes comptables étudiées. Seules les formes comptables mises en gras ont fait l'objet de paires de questions. Pour faciliter le suivi des traitements et la lecture des interprétations, nous avons joint dans l'annexe 3, la décomposition du questionnaire sous forme de paires de questions accompagnées de réponses benchmarks – nos réponses hypothétiques.

**Tableau 7.3. : Matrice de synthèse de la transition économique et de la transition comptable au Viêt-nam et répartition des paires de questions du questionnaire en fonction des thèmes**

Formes comptables finales observées en 2003 à l'issue du tournant décisif de 1995	De la propriété collective vers la propriété privée	Du mécanisme de salaire et subventions vers le système de revenus individuels	Coordination par le plan vers la coordination via les marchés (nationaux et internationaux)	Rapport avec l'État	N° de paire de questions
<b>1. Objectifs de la comptabilité</b>	- <b>Objectifs de gestion de l'entreprise</b> - Suivi de l'accumulation du capital		- Solvabilité de l'entreprise	- Importance de la pérennité de l'entreprise	<b>5 ; 6</b>
<b>2. Concept de capital</b>	- Distinction entre capitaux de propriété et dettes dans la présentation du bilan - <b>Compte Capital</b>		- Calcul en capital (en valeurs monétaires)	- Principe de l'entité (Droit des entreprises et Loi sur la comptabilité) - Loi sur la faillite	<b>17 ; 18 ; 19 ; 20</b>
<b>3. Concept d'actif</b>	- Source de création de richesse de l'entreprise - Suppression compte Actifs non productifs - Droit d'usage du terrain	- Fonds (partie de bénéfice redistribuée) pour le personnel l'entreprise	- Références d'évaluation : prix de marché - Création du compte " <i>Immobilisations incorporelles</i> "	- <b>Principe du coût historique pour l'évaluation des biens fixes</b> - Référence aux prix de marché pour l'autre poste d'actif	<b>21 ; 22</b>
<b>4. Concept charge</b>		- Rémunérations et primes	- Consommations évaluées au prix réel du marché - Charges financières - <b>Dotations aux amortissements en fonction des conditions d'usage des biens et de l'évolution des marchés</b> - <b>Dotations aux provisions pour risques</b>	- Émergence de la catégorie " <i>Charges d'exercice</i> " - <b>Principe de prudence (réglementation comptable)</b> - Principe de rattachement des charges aux produits	<b>27 ; 29 ; 30 ; 31 ; 32</b>
<b>5. Concept de résultat</b>	- Présentation de l'actif en valeur nette dans le bilan - Résultat net = revenus nets de toutes les obligations vis-à-vis des tiers - Mesure de la rentabilité des capitaux investis		- Prix de vente réel réalisé - Mesure de la performance économique de l'entité comptable	- <b>Résultat fiscal versus résultat économique</b> - Fonds de réserves obligatoires	<b>23 ; 24 ; 25 ; 26 28 ; 34</b>
<b>6. Concept de revenus</b>	- Dividendes	- Dividendes ( <i>si actionnaires de l'entreprise</i> )		- Fiscalité	
<b>7. Institutions</b>					
7.1. Organisations réglementaires et professionnelles	- <b>Auditeurs externes indépendants</b> - <b>Associations professionnelles</b>		- <b>Auditeurs externes indépendants</b> - <b>Associations professionnelles</b>	- <b>DNC / MOF</b> - <b>Auditeurs internes ou externes</b>	<b>33 ; 37 ; 38</b>
7.2. Utilisateurs	- <b>Obligation d'information comptable et financière à l'égard des actionnaires</b>		- <b>Obligation d'information comptable et financière pour les tiers</b>	- <b>Obligation d'information comptable et financière pour l'État</b>	<b>4 ; 12 ; 13 ; 14 ; 15 ; 16</b>

Note:

Seules les caractéristiques mises en gras et les paires de questions correspondantes font l'objet des analyses de ce chapitre 7. Les autres caractéristiques ont été analysées et illustrées dans le chapitre 6.

Chaque paire de questions a un numéro. Par exemple sur le principe de prudence nous avons constitué 4 paires de questions numérotées de P. 23 à P. 26 (mais le numéro de paire n'est pas celui des questions telle que celles-ci figuraient dans la version diffusée du questionnaire) (cf. liste des questions présentées par paire en annexe 3).

Dans ce chapitre, nous nous focalisons principalement sur les perceptions des caractéristiques comptables (mises en gras dans le tableau 7.3.) dont les transformations suscitent des discussions moins consensuelles lors de nos entretiens avec les différents acteurs ou sur lesquelles les textes officiels traduisent certaines ambiguïtés telles que les formes comptables du concept de charge, de la notion de provisions et ses méthodes de calcul, du résultat et ses règles de répartition etc.

### **7.1.2. Traitements statistiques sur les binômes de réponses**

La méthode statistique principale utilisée est celle du tableau croisé pour faire émerger des binômes composés de deux réponses sur deux périodes avant 1995 et après 1995 sur une hypothèse de changement ou de non changement. Comme les personnes ne répondent pas systématiquement à toutes les questions, différents profils de répondants se dessinent au travers des binômes de réponses. Il est donc intéressant d'analyser les différentes combinaisons de modalités de réponses sur chaque paire de questions afin d'analyser les perceptions des répondants.

#### ***Typologie des binômes de réponses par tableau croisé***

Avec trois modalités de réponse possibles pour chaque variable, en croisant deux variables sur une hypothèse de changement ou de non changement nous pouvons attendre à neuf types de binômes tels qu'ils sont présentés dans le schéma suivant (schéma 7.1.) :

Chaque paire de questions sur une forme comptable ou sur une institution est associée, en fonction de nos réponses benchmarks soit à une hypothèse de changement, soit à une hypothèse de non changement.

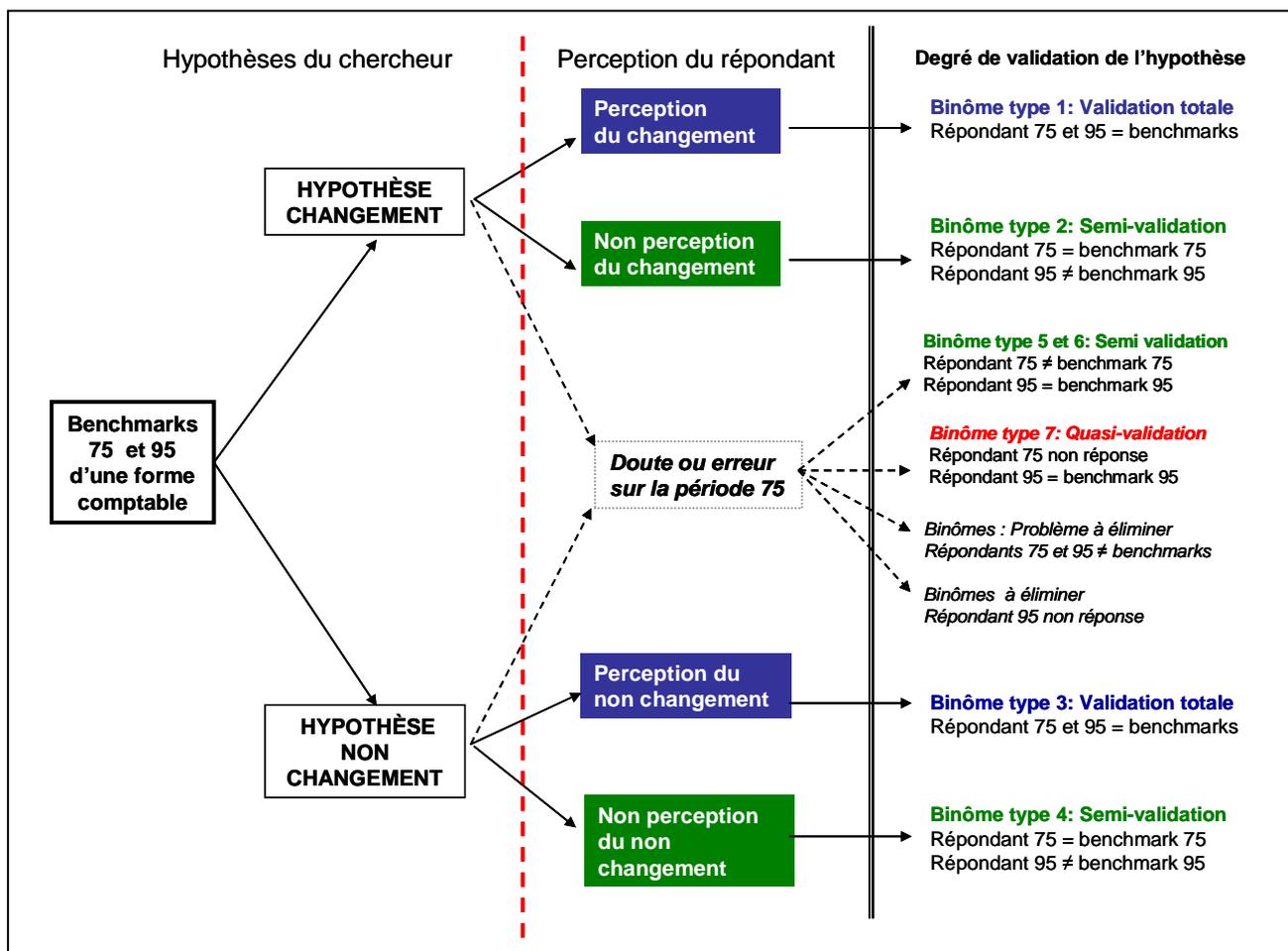
Schéma 7.1. : Schéma d'un tableau croisé de deux variables avant 1995 et après 1995

Variable avant 1995 Codée A / 75	Variable après 95 Codée P / 95		
	NON	OUI	NSP <sup>1</sup>
NON	NON , NON	NON , OUI	NON , NSP
OUI	OUI , NON	OUI , OUI	OUI , NSP
NSP	NSP , NON	NSP , OUI	NSP , NSP

<sup>1</sup> : NSP : Case vide qui signifie « Ne sais pas »

Le schéma de synthèse (schéma 7.2.) résume les combinaisons de binômes qui peuvent émerger des traitements statistiques selon que l'on est sur un binôme associé à une hypothèse de changement ou de non changement.

Schéma 7.2. : Interprétations possibles des binômes de réponses



À partir de ce schéma synthétique, nous construisons deux tableaux d'interprétation des réponses selon que le binôme étudié est associé dans notre esprit à une hypothèse de changement ou à une hypothèse de non changement.

**Schéma 7.3. : Interprétations des binômes dans l'hypothèse d'un changement de forme comptable**

Changement		Perception 95		
		Correcte	Erronée	Non connue
Perception 75	Correcte <sup>1</sup>	Perception correcte d'un changement B 1 : PCC	Non perception d'un changement B 2 : NPC	B 9 A IGNORER
	Erronée <sup>2</sup>	Perception erronée d'un non changement B 5 : PENC	B 8 Problème Non validation totale de l'hypothèse	B 9 A IGNORER
	Non connue <sup>3</sup>	Méconnaissance du passé B 7 : MPASS	B 8 Problème Non validation totale de l'hypothèse	B 0 A ÉLIMINER

Note :

<sup>1</sup> Correcte : conforme à la réponse benchmark de la période étudiée

<sup>2</sup> Erronée : non conforme à la réponse benchmark de la période étudiée

<sup>3</sup> Non connue : absence de réponse

**Schéma 7.4. : Interprétations des binômes dans l'hypothèse d'un non changement de forme comptable**

Non changement		Perception 95		
		Correcte	Erronée	Non connue
Perception 75	Correcte <sup>1</sup>	Perception correcte d'un non changement B 3 : PCNC	Non perception d'un non changement B 4 : NPNC	B 9 A IGNORER
	Erronée <sup>2</sup>	Perception erronée d'un changement B 6 : PEC	B 8 Problème Non validation totale de l'hypothèse	B 9 A IGNORER
	Non connue <sup>3</sup>	Méconnaissance du passé B 7 : MPASS	B 8 Problème Non validation totale de l'hypothèse	B 0 A ELIMINER

Note :

<sup>1</sup> Correcte : conforme à la réponse benchmark de la période étudiée

<sup>2</sup> Erronée : non conforme à la réponse benchmark de la période étudiée

<sup>3</sup> Non connue : absence de réponse

Dans notre étude, les binômes ayant une valeur de validation totale de nos hypothèses sont les plus souhaités mais nous sommes aussi consciente que ces résultats confirmatoires ne pouvaient pas se produire sur toutes les paires de questions. L'objet d'étude que sont les perceptions des changements fait que l'intérêt de nos résultats émane plutôt des types de binômes qui reflètent une semi-validation (binôme de type B2, B4, B5 et B6) ou une quasi-validation (binôme de type B7) qui nécessitent parfois des analyses complémentaires *ad hoc* pour pouvoir les interpréter. Les cas problématiques de non validation de nos hypothèses pouvaient être aussi révélateurs de choses intéressantes. C'est la raison pour laquelle, si les fréquences paraissent inhabituellement élevées, il sera nécessaire de les inspecter afin de comprendre le décalage entre le discours officiel et/ou idéologique et la réalité économique véhiculée à travers les perceptions du monde professionnel.

Les binômes qui attirent en premier lieu notre intérêt dans les tableaux croisés statistiques et qui sont susceptibles d'être interprétés peuvent être présentés sous forme de grille de lecture que nous allons appliquer dans le décodage des résultats statistiques des tableaux croisés.

**Schéma 7.5. : Grille de lecture des binômes dans l'hypothèse d'un changement d'une forme comptable**

Point de départ Benchmark 75	Validation totale Binôme type B1 PCC	Semi-validation Binôme type B2 NPC	Semi-validation Binôme type B5 PENC	Quasi-validation Binôme type B7 MPASS
Modalités de réponse 75	Jugement conforme à la réponse benchmark 75		Jugement non conforme à 75	Absence de réponse 75
OUI	OUI , NON	OUI , OUI	NON , NON	NSP, NON
NON	NON , OUI	NON , NON	OUI , OUI	NSP, OUI
Interprétation	Perception correcte d'un changement	Non perception d'un changement	Perception erronée d'un non changement	Méconnaissance du passé (mais pertinence sur le présent)

**Schéma 7.6. : Grille de lecture des binômes dans l'hypothèse d'un non changement d'une forme comptable**

Point de départ Benchmark 75	Validation totale Binôme type B3 PCNC	Semi-validation Binôme type B4 NPNC	Semi-validation Binôme type B6 PEC	Quasi-validation Binôme type B7 MPASS
Modalités de réponse 75	Jugement conforme à la réponse benchmark 75		Jugement non conforme à 75	Absence de réponse 75
OUI	OUI, OUI	OUI, NON	NON , OUI	NSP, OUI
NON	NON, NON	NON, OUI	OUI , NON	NSP, NON
Interprétation	Perception correcte d'un non changement	Non perception d'un non changement	Perception erronée d'un changement	Méconnaissance du passé (mais pertinence sur le présent)

Comme nous l'avons signalé précédemment, le fait d'être Vétéran ou Jeune n'a pas d'influence significative sur la perception générale. Toutefois, les statistiques descriptives révèlent des différences dans la façon de réagir des individus face aux questions. Les Jeunes (nés après 1965) ont une tendance à ne pas répondre quand ils ont un doute sur le passé mais ils sont, dans la majorité des cas, pertinents sur le présent. Les Vétéranes (nés avant 1965), forts de leur vécu et de leur connaissance, sont plus complets au niveau des réponses fournies mais donnent plus souvent des réponses surprenantes par rapport à nos hypothèses dont certaines sont aussi selon nous des erreurs dus au défaut de connaissance ou de mémoire.

Conceptuellement, les nouvelles formes comptables stipulées et prescrites dans la nouvelle réglementation vont s'implanter au fur et à mesure dans le cadre des transformations de l'environnement économique via des réformes dans des domaines contingents comme l'économie, le droit des entreprises, le droit fiscal etc. Néanmoins, leur ancrage dans la mentalité des gens n'est pas un processus linéaire ; le processus suit une trajectoire complexe et progressive transformant les anciennes en de nouvelles ou en introduisant de nouvelles.

Les paires de questions sur les hypothèses de changement ou de non changement sont traitées paire par paire et leurs résultats statistiques sont présentés en annexe (cf. annexe 3).

## ***7.2. Description de l'échantillon***

La réalisation de l'enquête par questionnaire s'est déroulée par la mobilisation de notre réseau de relations personnelles et familiales : les ami(e)s des membres de la grande famille, les ami(e)s des ami(e)s qui sont pour la plupart de la même promotion universitaire (d'où des pics sur certains âges), les participants des programmes de renforcement de comptabilité ou de préparation au Diplôme de Chef Comptable (via les enseignants), la Chambre de Commerce du Viêt-nam, les dirigeants des entreprises (qui reçoivent les questionnaires pour les redonner au service de comptabilité) etc.

Si notre échantillon n'est pas représentatif au sens où il est issu d'un tirage au sort, en revanche sa variété en termes d'âge, de genre, de répartition géographique, de postes occupés, de statut juridique des entreprises est importante ce qui lui confère une certaine validité. Certaines variables du bloc 3 sur la profession ou sur l'entreprise seront mobilisées comme des variables contextuelles dans l'analyse des binômes.

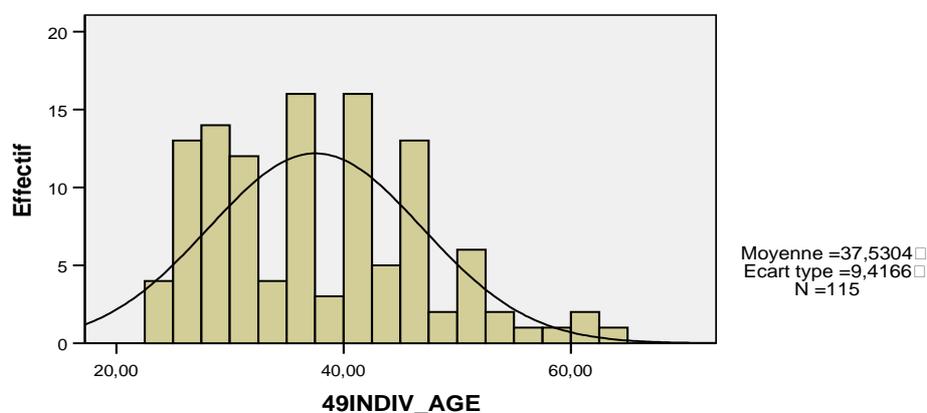
Dans un premier temps, nous allons faire une description de l'échantillon en fonction des variables prises séparément. Ensuite, avec la technique d'analyse factorielle des correspondances multiples, nous allons faire émerger des profils de répondants qui constituent notre échantillon.

### **7.2.1. Description de l'identité des répondants**

#### ***Âge des répondants***

L'échantillon est composé de 115 répondants ayant un savoir ou une activité en comptabilité d'entreprise entre la période de 1975 et 2003 (date d'administration du questionnaire). L'âge des répondants est compris entre 23 ans et 64 ans et l'âge moyen est aux alentours de 37,5 ans.

**Figure 7.1. : Histogramme des âges des individus de l'échantillon**



Cependant, la répartition des âges des répondants n'est pas régulière n'empruntant pas la forme d'une courbe de distribution normale et la médiane des âges se situe au niveau de la ligne des 36 ans. Par conséquent, la proportion des jeunes est légèrement plus élevée (57% des répondants compris entre 23 ans et 38 ans) que celle des vétérans (43% des répondants compris entre 39ans et 64ans).

L'irrégularité de la répartition des âges trouve une explication dans les caractéristiques du terrain.

– Premièrement, il ne fut pas facile de trouver des répondants d'une manière totalement aléatoire pour administrer un questionnaire car cet exercice n'est pas une pratique courante.

– Deuxièmement, nous ne sommes pas arrivées à mettre en œuvre notre vœu initial quant au choix des répondants. Le public que nous ciblions initialement devrait non seulement connaître la comptabilité mais aussi être né avant 1965, ce qui s'est avéré trop limitatif.

– Troisièmement, il est apparu très difficile de trouver des personnes qui acceptent plus généralement de répondre à un questionnaire (quitte de ne pas répondre à toutes les questions car une partie d'entre elles concernent des périodes dites révolues nécessitant un effort de mémoire). Le taux de réponse faible (147 de réponses / 1450 questionnaires envoyés soit 10%) et surtout un taux d'élimination de 21% (32 réponses inexploitable à écarter des 147 réponses reçues) – qui ramène le nombre de réponses constituant notre échantillon à 115 réponses soit un taux de réponse effectif de 7,9 % – en témoignent. Pourtant le questionnaire s'est avéré très utile sur un terrain opaque et fermé comme le Viêt-nam. Même si les réponses apportées peuvent être critiquables et biaisées, celles-ci sont d'autant plus précieuses que les éléments de preuve tangibles sont rares.

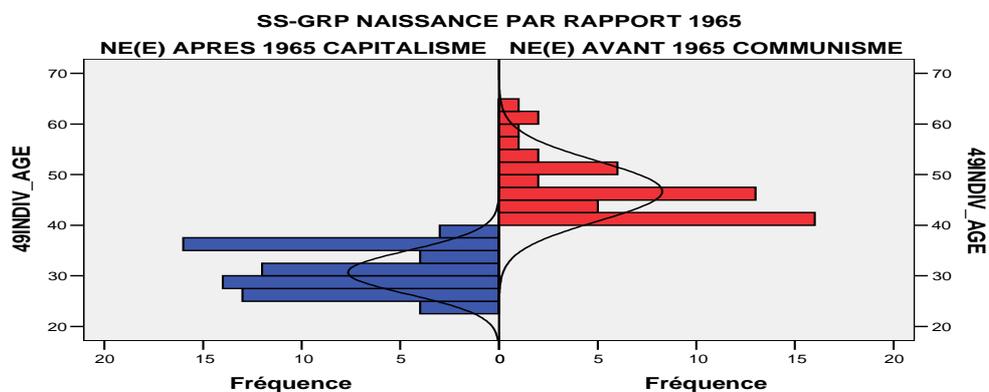
En reprenant le tableau des populations cibles (tableau 7.1.) pour le questionnaire, nous avons la répartition suivante de notre échantillon (tableau 7.4.).

**Tableau 7.4. : Répartition des répondants au questionnaire en fonction de leur année de naissance**

Année de naissance	1975 – 1986 Généralisation de l'économie de type communiste			1986 Déclaration de la politique Đổi mới		1986-1995 Mixte plan et marché			1995 – 2003 Système économie de type capitaliste		
	Âge	Témoin	Effectif	Témoin	Effectif	Âge	Témoin	Effectif	Âge	Témoin	Effectif
Avant 1945	Plus de 30 ans	OUI	2	OUI	2	Plus de 45 ans	OUI	2	Plus de 50 ans	OUI	2
1945-1955	20ans – 30ans	OUI	11	OUI	11	35ans – 45 ans	OUI	11	40ans – 50ans	OUI	11
1955-1965	10ans – 20ans	NON		OUI	36	25ans – 35 ans	OUI	36	30ans – 40ans	OUI	36
Après 1965	Moins de 10ans	NON		NON		Moins de 25ans	NON		Moins de 30 ans	OUI	66
Total témoins de chaque période			13		49			49			115

Ceci explique aussi la pyramide des âges de notre échantillon.

**Figure 7.2. : Pyramide des répondants en sous-groupe communisme naissance avant 1965 et capitalisme naissance après 1965**



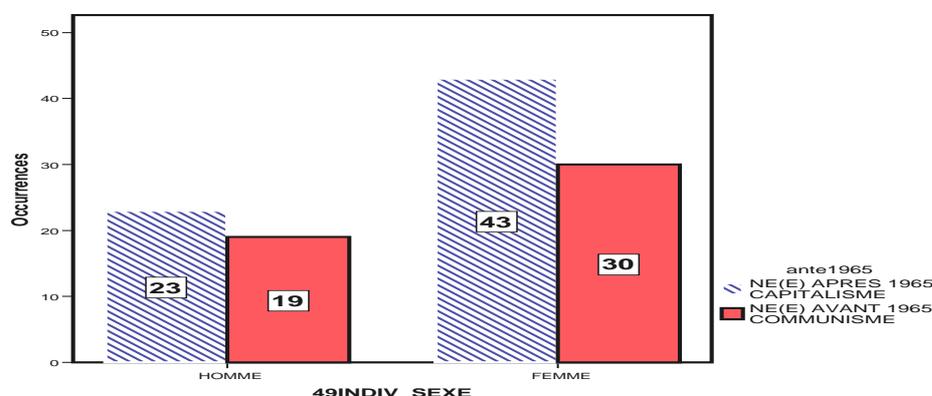
Ces statistiques soulèvent une interrogation à propos de l'impact de l'âge des répondants. Les réponses données par les Vétérans nés avant 1965 qui, par principe, disposent de plus de vécu sont-elles différentes de celles des jeunes ?

Les tests sur des sous échantillons indépendants (d'une part, le sous échantillon des Vétérans nés avant 1965, et d'autre part le sous échantillon des Jeunes nés après 1965) pour chaque item de réponse (variable) ont montré que la variable âge n'a pas d'influence significative dans le choix des réponses (pour les statistiques détaillées cf. annexe 3.).

### *Genre des répondants*

La composition à domination féminine de l'échantillon, 42 hommes contre 73 femmes, est homogène chez les Vétérans et chez les Jeunes et semble conforter la tendance observée dans les écoles et dans les entreprises. Ne disposant pas de statistiques nationales sur ce corps de métier, nous nous garderons de tirer une déduction. Néanmoins, ce que nous pouvons observer sur le terrain semble confirmer la prédominance des femmes dans la profession comptable.

**Figure 7.3. : Répartition des individus en fonction du genre et de l'âge**



### *Étude et formation des répondants*

Le niveau d'étude de la majorité (90%) de l'échantillon est celui de la licence en comptabilité ou en sciences économiques.

La durée moyenne des études supérieures – formation régulière et formation continue confondue – est de 4,5 années.

Il ne nous est pas possible de faire la part des diplômés issus de l'enseignement supérieur normal avec les autres types de formation. Il nous semble que le diplôme déclaré dans le questionnaire par les répondants de l'ancienne génération résulte plus souvent de la formation continue ou de la

formation en alternance que de celui des jeunes. L'obtention d'un diplôme universitaire est devenue plus nécessaire avec la réforme économique et a obligé les praticiens à reprendre des formations diplômantes dans les cours du soir. Nous ne disposons pas de statistiques des programmes et des institutions dispensant de la formation continue en comptabilité pour étayer notre hypothèse mais on note un foisonnement de l'activité de formation et de remise à niveau (celui-ci représente une activité lucrative non négligeable pour les antennes de l'Association Vietnamiennne de la Comptabilité qui détient presque le monopole de ce marché de formation).

### *Région d'origine des répondants*

Avant 1975, il existait deux Viêt-nam. Au Nord, la République Démocratique du Viêt-nam adoptait le modèle économique centralisé et planifié à la soviétique. Tandis qu'au Sud, c'était une version de modèle de marché entretenue par les aides américaines.

Cet élément historique et politique du Viêt-nam fait émerger deux profils identitaires théoriques de répondant :

- les originaires du Nord qui ont travaillé avec la comptabilité communiste passeraient pour la première fois à la comptabilité capitaliste suite à la politique *Đổi mới* en 1986 ;
- les originaires du Sud, quant à eux, feraient plutôt un retour à la comptabilité capitaliste. En effet, ces derniers avaient connu, avant 1975, une version de la comptabilité dite capitaliste. Entre 1975 à 1986, ils ont été obligés de se convertir à la comptabilité communiste après la réunification du pays. Cette expérience capitaliste fait d'ailleurs que la ville d'Hồ Chí Minh (ex-capitale du Viêt-nam Sud) a été choisie comme terrain de test pour certaines réformes économiques telles que l'*actionnarisation* des anciennes SOE ou l'ouverture de la première bourse de valeurs.

En partant du postulat que les Vietnamiens sont attachés à leur terre natale et que la mobilité professionnelle n'est pas une pratique courante, nous avons pensé pouvoir capter à travers la question sur le lieu de naissance du répondant (Q.49.8) l'origine de la connaissance de la comptabilité d'entreprise.

Étant donné la distribution des âges de l'échantillon, l'information sur la ville de naissance ne s'avère cependant pas très fiable pour élaborer une typologie des profils de comptables en fonction de leur formation initiale. Les événements politiques qui ont marqué l'histoire contemporaine du Viêt-nam tels que les vagues d'immigration de la population nord-sud ou sud-nord avant 1975, la réunification politique 1976 devraient être pris en compte afin de d'établir la typologie basée sur l'origine des connaissances avant la transition. Or nous ne disposons pas de toutes ces données. Ce qui ne nous permet pas de faire cette distinction dans notre échantillon. Cependant, d'après le discours tenu par certains cadres du sud reconvertis, nous avons eu l'impression que la

connaissance de la comptabilité capitaliste pourrait être un avantage facilitant le retour sur le plan technique. Cependant, après plus de 20 ans d'immersion dans la comptabilité communiste et l'esprit de l'économie centralisée et planifiée, le processus d'apprentissage de l'esprit du capitalisme à travers la comptabilité reste délicat pour les uns comme pour les autres. L'information sur le nom du village natal combinée avec celle sur l'adresse des entreprises nous donne une cartographie relativement diversifiée de nos répondants, ce qui est un point positif dans notre démarche.

Nous avons des répondants des différentes régions du Viêt-nam, du nord (31,3% de l'échantillon), du centre (12,2%) et du sud (56,5%). Le taux de réponse le plus important provient du Sud et plus particulièrement de la ville d'Hồ Chí Minh. Cela s'explique d'une part par le fait que nous sommes originaire de cette ville et de l'autre par une plus grande ouverture aux affaires du fait de son histoire. C'est aussi la plus grande ville du Viêt-nam en termes de croissance et de développement économique avec les provinces du delta du Mékong. Les difficultés pour aborder les comptables en activité s'expliquent aussi par le fait qu'au Viêt-nam la diffusion de l'information comptable et financière est une obligation seulement vis-à-vis de certains destinataires. La notion de transparence à l'occidentale n'existe pas dans le sens où l'information comptable des entreprises n'est pas destinée à n'importe qui. Pour cette raison, l'information comptable incarne une forme de secret de l'entreprise, un secret qui ne peut pas être divulgué sans une autorisation préalable du Directeur sauf aux destinataires qui figurent dans les textes réglementaires comptables comme l'administration centrale dont la Direction des Statistiques, la Direction de gestion des actifs de l'État, la Direction des impôts, la Direction ministérielle de tutelle, les banques etc.

Les réponses à la question (Q.30) sur la transparence de l'information comptable révèlent une certaine disposition favorable à plus de transparence et à une diffusion élargie de l'information comptable mais les avis restent mitigés car les raisons avancées par les défenseurs du Non sont les suivantes : absence de réglementation institutionnalisant la diffusion au public et risque de dévoiler les secrets commerciaux à travers les données comptables.

### *Membre du Parti communiste vietnamien*

L'un des critères de sélection et de nomination aux deux postes de responsabilité stratégiques dans une entreprise étatique (notée SOE) que sont les postes de Directeur et de Chef Comptable étaient pendant la période communiste le fait d'être membre du Parti Communiste. Nous avons donc inséré une question sur l'appartenance politique du répondant. Tout en ayant conscience de la sensibilité d'une telle question, nous avons été surpris de voir que le taux de réponses manquantes est relativement faible 8/115 soit moins de 10%.

### **Statistiques SPSS 7.1. : Classification des répondants par sous-groupes d'âges et selon le critère membre du Parti Communiste Vietnamien**

SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	49INDIV_Membre du PCV	Nombre d'individus	% of Total N
<b>NE(E) APRES 1965 CAPITALISME</b>	Non membre du PCV	50	46,7%
	Membre du PCV	<b>10</b>	<b>9,3%</b>
	Total	60	56,1%
<b>NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME</b>	Non membre du PCV	22	20,6%
	Membre du PCV	<b>25</b>	<b>23,4%</b>
	Total	47	43,9%
Total	Non membre du PCV	72	67,3%
	Membre du PCV	<b>35</b>	<b>32,7%</b>
	Total	107	100,0%

Sur cet aspect il y a une différence nette entre les deux sous-groupes d'âge : chez les Vétérans 55% sont membres du PCV contre 16% chez des Jeunes.

La carte du Parti est-elle entrain de perdre de sa valeur dans le processus promotionnel au poste de Chef Comptable ?

Voici ce que nous disait un de nos interviewés sur le critère de membre du Parti communiste dans les nominations des Chefs comptables.

*"Question : Est-ce qu'il est obligatoire d'être membre du parti communiste pour être promu au poste de chef comptable ?*

*Non, ce n'était pas nécessaire. Oui, il y avait cette tendance au tout début. On considérait les adhérents du parti communiste comme des élites, qui étaient imprégnés de l'idéologie du parti donc fidèles au parti et aux politiques préconisées par le gouvernement. De plus, les membres du parti n'étaient pas des gens malhonnêtes. Il faut reconnaître que cette qualité humaine incarnée par les révolutionnaires communistes était appréciée et reconnue pendant la guerre et pendant un certain temps après (...)*

*(...) Si vous étiez adhérent du parti communiste, le processus se faisait plus rapidement. Par exemple le premier chef comptable avec qui je travaillais était membre du parti communiste. Le*

*second ne l'était pas mais sur le plan professionnel il était très bon.*" (RC 7, ancien Chef Comptable, ancien cadre d'un département de normalisation comptable d'un ministère spécialisé, retraité, mise en gras par nous)

### ***Poste professionnel occupé par les répondants***

Sur l'échantillon total, nous avons 36 agents comptables (31,6%), 12 comptables de synthèse (10,5%), 44 Chefs Comptables (38,6%), 3 Chefs de services ou Managers (2,6%), 8 Directeurs (7%), 3 Professeurs de comptabilité (2,6%) et 8 auditeurs internes et indépendants externes (7%).

### **7.2.2. Description des entreprises de l'échantillon**

Parmi les variables concernant le profil des répondants, certaines concernent le contexte économique de l'interviewé, qui selon notre approche de la comptabilité devrait avoir des liens avec les variables sur les formes comptables.

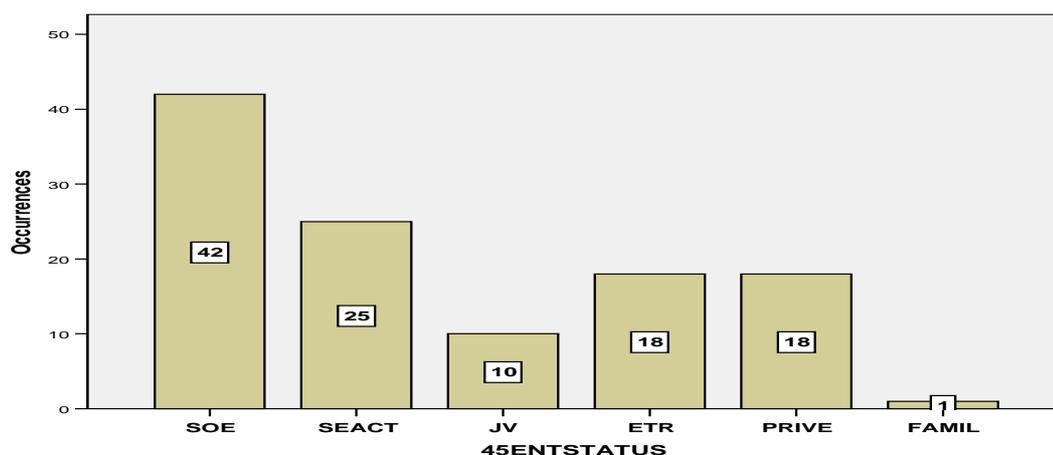
La question Q.45 nous renseigne sur le statut juridique de l'entreprise où travaille le répondant et qui est codé comme suit :

<b>Q.45</b>	<b>Compagnie d'État</b>	<b>Sté mixte État et privé</b>	<b>Société par actions</b>	<b>Joint Venture</b>	<b>Compagnie à 100% capitaux étrangers</b>	<b>PME privée</b>	<b>Entité familiale de commerce</b>
<b>Abbréviation</b>	<b>SOE</b>		<b>SEACT</b>	<b>JV</b>	<b>ETR</b>	<b>PRIVE</b>	<b>FAMIL</b>
<b>Code</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>

Dans notre étude, elle est une variable contextuelle explicative parce qu'elle est révélatrice des origines des capitaux investis dans l'entreprise.

Les entreprises où travaillent les répondants de notre échantillon appartiennent à différentes catégories juridiques dont la majorité est des compagnies d'État (SOE).

**Figure 7.4. : Graphique des entreprises en fonction de leur statut juridique**



Note :  
 SOE : Société financée et dirigée par l'état  
 SEACT : Société d'État *actionnarisée*  
 JV : Joint Venture<sup>172</sup>  
 ETR : Société à 100% de capitaux étrangers  
 PRIVE : Société privée  
 FAMIL : Entité de négoce familiale

Nous identifions 42 compagnies d'état ; 25 sociétés par actions (qui sont des anciennes SOE transformées en sociétés par actions via un mécanisme appelé "*actionnarisation*" qui ne devrait pas assimilé à la privatisation à l'occidentale – ce terme est évité dans les discours officiels) ; 10 Joint-ventures qui sont des entreprises d'économie mixte entre un partenaire étatique vietnamien et un investisseur étranger ; 18 sociétés à 100% de capitaux étrangers, 18 PME privées vietnamiennes et 1 entité de négoce familiale (petite structure d'entreprise privée). Aucune entreprise en catégorie Société mixte état privé (code 2) n'a été enregistrée, mais cette structure est en voie disparition avec la création de la catégorie PME privée.

### ***Taille des entreprises de l'échantillon***

Il n'est pas facile de trouver des critères généraux pour mesurer la taille des entreprises vietnamiennes car celles-ci varient beaucoup d'un secteur d'activité à un autre. Par exemple, la compagnie générale vietnamienne de production de thé dans notre échantillon qui compte sur tout le Vietnam plus de 50 000 salariés réalise un chiffre d'affaires mensuel équivalent à celui d'une compagnie de construction ayant un personnel de 1000 personnes. C'est pour cette raison la

<sup>172</sup>Une joint venture, selon le décret n° 24/2000/ND-CP du 31 juillet 2000 du gouvernement concernant la mise en application de la Loi sur les investissements étrangers au Viêt-nam, chapitre II (Les formes d'investissement), article 11 (Joint-ventures), est définie comme suit :

Une joint venture est une société ayant un statut juridique de société à responsabilité limitée. Elle résulte d'un mariage entre un partenaire étatique ou privé vietnamien et un partenaire étranger (étatique ou privé) (notre interprétation et notre traduction).

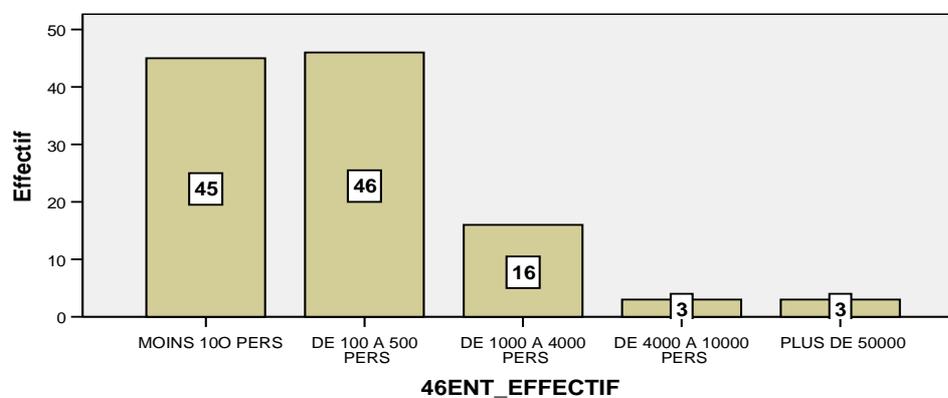
distribution des entreprises de notre échantillon en termes d'effectifs est moins régulière comparée à celle basée sur la variable chiffre d'affaires.

*Taille en termes d'effectif*

**Statistiques SPSS 7.2. : Statistiques descriptives des entreprises en fonction de l'effectif du personnel**

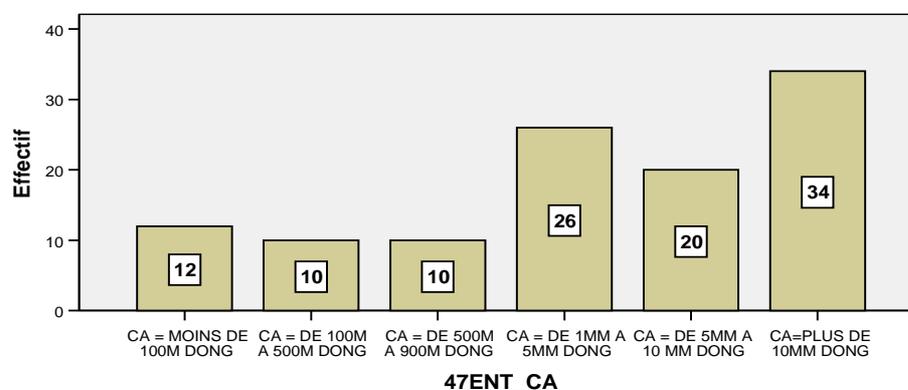
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	MOINS 100 PERS	45	39,1	39,8	39,8
	DE 100 A 500 PERS	46	40,0	40,7	80,5
	DE 1000 A 4000 PERS	16	13,9	14,2	94,7
	DE 4000 A 10000 PERS	3	2,6	2,7	97,3
	PLUS DE 50000 PERS	3	2,6	2,7	100,0
	<b>Total</b>	<b>113</b>	<b>98,3</b>	<b>100,0</b>	
Manquante		2	1,7		
Total		115	100,0		

Figure 7.5. : Histogramme des entreprises de l'échantillon en fonction de l'effectif des entreprises



Taille en termes de chiffre d'affaires mensuel

**Figure 7.6. : Histogramme des entreprises de l'échantillon en fonction du chiffre d'affaires mensuel**



Note : M = million, MM=milliard

\* Pour information : taux de change approximatif 1euro  $\cong$  20.000 VN Dông

La taille en termes de chiffre d'affaires est plutôt la mesure des entreprises étatiques car celles-ci détiennent encore une place de quasi monopole dans des secteurs économiques dits stratégiques comme les télécommunications, les services d'exportation, le secteur bancaire etc. Viennent ensuite les entreprises avec des participations de capitaux étrangers comme les Joint-ventures (JV) ou les sociétés à 100% de capitaux étrangers (ETR).

**Statistiques SPSS 7.3. : Statistiques descriptives selon la forme juridique de l'entreprise**

		47ENT_CA						Total
		CA = MOINS DE 100M DONG	CA = DE 100M A 500M DONG	CA = DE 500M A 900M DONG	CA = DE 1MM A 5MM DONG	CA = DE 5MM A 10 MM DONG	CA= PLUS DE 10MM DONG	
45ENT STATUS	SOE	4	2	2	9	7	17	41
	SEACT	4	0	3	6	5	7	25
	JV	1	0	0	2	2	4	9
	ETR	0	2	4	3	5	4	18
	PRIVE	3	6	1	6	0	2	18
	FAMIL	0	0	0	0	1	0	1
<b>Total</b>		<b>12</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>26</b>	<b>20</b>	<b>34</b>	<b>112</b>

Note : M = million, MM = milliard \* Pour information : taux de change approximatif 1euro  $\cong$  20.000 VN Dông

SOE : Société financée et dirigée par l'état

SEACT : Société d'État actionnarisée

JV : Joint Venture

ETR : Société à 100% de capitaux étrangers

PRIVE : Société privée

FAMIL : Entité de négoce familiale

### ***Secteur d'activité des entreprises de l'échantillon***

Une répartition en trois groupes des secteurs d'activité (agricole, industriel et service) en fonction des descriptions données par les répondants révèle une forte majorité dans le secteur tertiaire (61/109) suivie par le secteur secondaire (46/109) mais une très faible représentation du secteur primaire (2/109) dans notre échantillon.

### **Statistiques SPSS 7.4. : Statistiques descriptives de l'échantillon selon le secteur d'activité**

Tableau croisé 49ENT\_SECTEUR \* 45ENTSTATUS

Effectif		45ENTSTATUS						Total
		SOE	SEACT	JV	ETR	PRIVE	FAMIL	
49ENT_SECTEUR	AGRICOLE	1	0	0	0	0	1	2
	INDUSTRIE	7	18	7	8	6	0	46
	SERVICE	31	7	3	8	12	0	61
Total		39	25	10	16	18	1	109

### **7.2.3. Profils des répondants de l'échantillon**

Nous menons maintenant une analyse factorielle des correspondances multiples sur les variables identitaires principales retenues afin de faire émerger différents types de profil de répondant de notre échantillon.

Comme nous voulons capter les perceptions de nos répondants face aux changements et non changements des institutions et des formes comptables dans le passage du communisme vers le capitalisme nous avons décidé de sélectionner comme variables actives (c'est-à-dire celles qui décrivent le mieux un profil de comptable) les quatre suivantes : le fait d'être vétéran ou jeune par rapport au processus de transition économique vietnamienne, la fonction occupée, le statut de l'entreprise et l'appartenance ou non au Parti communiste vietnamien.

Les variables illustratives sont celles qui qualifient les individus projetés sur l'espace vectoriel construit à partir des variables actives.

L'analyse factorielle des correspondances multiples est une technique statistique utilisée pour mettre en évidence des correspondances entre des variables qualitatives décrivant une population. Ces correspondances font ressortir des "facteurs latents" indépendants qui nous renseignent sur les liens de convergence ou d'opposition entre les modalités des différentes variables actives qui participent à la construction de ces facteurs ou axes. L'analyse et l'interprétation de ces facteurs

nous donnent une vision globale structurante de la base de données. Les variables sur le profil des répondants retenues pour l'analyse factorielle des composantes multiples sont :

#### Variables actives

- 1 – Variable sous groupe de naissance ante 1965
- 2 – Fonction occupée
- 3 – Statut de l'entreprise
- 4 – Membre du Parti communiste

#### Variables illustratives

- 1 – Sexe
- 2 – Village natal
- 3 – Taille en CA
- 4 – Revenus mensuels

#### Qualité de l'analyse factorielle

**Tableau 7.5. : Tableau des valeurs propres**

**Trace de la matrice : 3.25000**

Numéro	Valeur propre	Pourcentage	Pourcentage cumulé
<b>1</b>	0,5208	<b>16,03</b>	16,03
<b>2</b>	0,3372	<b>10,37</b>	<b>26,40</b>
<b>3</b>	0,3067	<b>9,44</b>	<b>35,84</b>
4	0,2965	9,12	44,96
5	0,2831	8,71	53,67
6	0,2636	8,11	61,78
7	0,2457	7,56	69,34
8	0,2175	6,69	76,03
9	0,1992	6,13	82,16
10	0,1904	5,86	88,02
11	0,1601	4,92	92,94
12	0,1236	3,80	96,75
13	0,1057	3,25	100,00

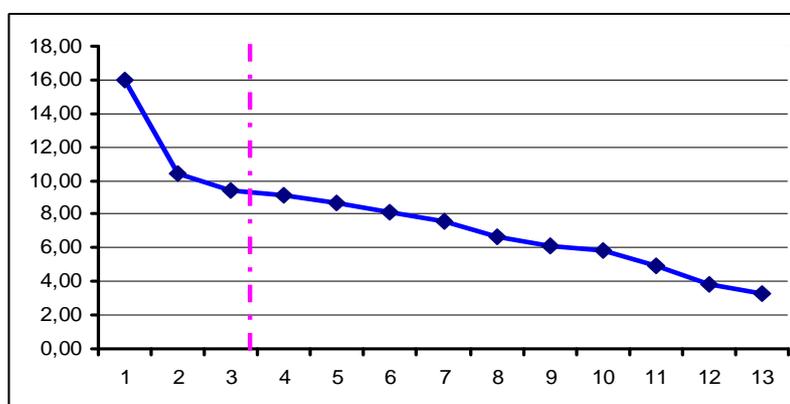
Le premier axe factoriel dégagé explique 16,03 % de la variance totale ; le second axe en explique 10,37 %, le troisième 9,44 %.

Si on applique la règle heuristique selon laquelle on retient tous les axes factoriels expliquant une part de la variance totale supérieure à  $1/n$  (nombre d'axes), les facteurs dont la valeur propre est supérieure à  $1/13$  (soit 7,7%), on est amené à retenir 6 axes. Ce qui nous a conduit à retenir un nombre d'axe trop important, compliquant inutilement l'analyse étant donné l'apport marginal de certains axes.

Nous allons procéder à une méthode pour déterminer le nombre d'axes minimal que nous pourrions retenir. Le graphique ci-dessous qui représente la courbe des contributions des axes nous

permet de décider d'éliminer les axes dont le niveau de contribution devient faiblement marginalement.

**Figure 7.7. : Graphique des valeurs propres**



Cette règle nous conduit ainsi à retenir les 3 premiers axes factoriels pour la suite de notre analyse parce qu'à partir de l'axe 3, la courbe commence à fléchir. Ces trois axes expliquent 35,84% de la variance des données initiales. Il y a donc une assez grande perte d'information lorsqu'on se contente que de trois. Toutefois, il est difficilement envisageable d'en retenir plus, d'autant que chaque axe supplémentaire a un apport marginal d'information relativement faible par rapport aux deux premiers (cf. figure 7.7.).

#### Interprétation des axes

En nous basant sur les valeurs-tests des modalités actives, nous pouvons avoir une vue assez précise des modalités significativement liées sur chaque axe retenu qui nous permettent par la suite d'entreprendre une analyse des graphiques.

À la lecture du tableau des valeurs tests des modalités actives et illustratives (tableau 7.6.), nous pouvons constater que les valeurs tests sur l'axe 1 sont les plus nombreuses. L'axe 2 vient compléter l'axe 1 et l'axe 3 apporte des attributs complémentaires aux deux axes précédents. C'est la raison pour laquelle nous allons nous focaliser sur les deux premiers axes 1 et 2 qui constitueront l'espace binaire de représentation des variables actives et illustratives des profils identitaires de nos répondants.

**Tableau 7.6. : Valeurs-Tests des modalités actives et illustratives**

Libellé	Effectif	Poids absolu	Distance à l'origine	Axe 1	Axe 2	Axe 3	Axe 4
<b>Antérieur à 1965</b>							
ANTE 65	49	49,00	1,34694	-8,10	0,63	2,85	-0,89
POST 65	66	66,00	0,74242	8,10	-0,63	-2,85	0,89
<b>Statut de l'Entreprise</b>							
SOE	42	42,00	1,73810	-5,93	-0,14	-4,19	1,15
SEP	0	0,00	0,00000	0,00	0,00	0,00	0,00
SEACT	25	25,00	3,60000	-0,64	-1,79	7,72	-1,22
JV	10	10,00	10,50000	2,49	5,89	0,66	5,63
ETR	18	18,00	5,38889	3,12	3,46	-1,04	-6,07
PRIVE	18	18,00	5,38889	3,55	-6,03	-2,28	2,19
FAMILLE	1	1,00	114,00000	-0,60	-0,07	0,28	-0,06
Statut Ent =	1	1,00	114,00000	0,54	0,88	-1,85	-2,38
<b>Fonction Occupée</b>							
Technicien Comptable	36	36,00	2,19444	3,94	-1,91	0,98	0,28
Comptable Synthèse	12	12,00	8,58333	2,79	-4,83	0,59	-1,38
Chef Comptable	44	44,00	1,61364	-5,01	0,93	-4,33	0,01
Manager	3	3,00	37,33330	-1,65	0,82	3,10	-4,49
Directeur	8	8,00	13,37500	-2,62	-0,38	5,47	4,23
Professeur	3	3,00	37,33330	-1,15	1,10	-3,04	-2,86
Auditeur	8	8,00	13,37500	3,80	6,97	0,37	1,58
Poste Occupé =	1	1,00	114,00000	-1,03	-0,80	-0,26	-0,21
<b>Membre du Parti Communiste</b>							
Membre PCV +	35	35,00	2,28571	-8,23	1,09	-1,72	0,49
Membre PCV -	72	72,00	0,59722	6,37	-2,10	0,14	1,60
Membre PCV =	8	8,00	13,37500	2,77	2,02	2,85	-3,92
<b>Taille CA</b>							
TCA -100M	12	12,00	8,58333	1,02	-1,25	0,18	0,38
TCA 100M-500M	10	10,00	10,50000	2,22	-2,31	-1,90	-0,09
TCA 500M-900M	10	10,00	10,50000	0,80	-0,51	0,61	-2,46
TCA 1MM-5MM	26	26,00	3,42308	-0,71	-1,26	-0,20	0,28
TCA 5MM-10MM	20	20,00	4,75000	-1,15	1,24	0,24	-0,35
TCA +10MM	34	34,00	2,38235	-1,12	2,32	1,14	1,48
TCA =	3	3,00	37,33330	0,50	1,09	-1,36	-0,36
<b>Sexe</b>							
Homme	42	42,00	1,73810	-1,51	1,38	-1,48	0,94
Femme	73	73,00	0,57534	1,51	-1,38	1,48	-0,94
<b>Village natal</b>							
NORD	36	36,00	2,19444	-3,92	-0,44	1,70	0,26
CENTRE	14	14,00	7,21429	1,36	-0,61	-1,24	-1,47
SUD	65	65,00	0,76923	2,77	0,82	-0,77	0,73
<b>Revenus mensuels</b>							
REV -3M	71	71,00	0,61972	-1,74	-3,82	-1,75	-0,40
REV 4M-5M	26	26,00	3,42308	-0,14	2,29	2,13	1,26
REV 6M-8M	12	12,00	8,58333	1,61	1,40	0,60	0,32
REV +8M	6	6,00	18,16670	1,86	2,13	-1,01	-1,93

Les modalités significatives pour chaque axe sont celles dont la valeur absolue de la valeur test est strictement supérieure à 2 (en orange : V-test < -2 ; en vert : V-Test > 2).

- Analyse de l'axe 1

- **Variables actives**

L'axe 1 associe de manière significative les modalités « Vétéran né avant 1965 », « SOE » (une SOE est compagnie financée par les fonds budgétaires étatiques), « chef comptable », « directeur », « membre du parti communiste », et les oppose aux modalités « Jeune né après 1965 », « JV », « société à 100% capitaux étrangers », « société privée », « technicien comptable », « comptable de synthèse », « auditeur », « non membre du parti communiste ».

L'axe 1 permettrait ainsi de distinguer deux profils d'identité de répondant, le premier décrit des personnes âgées ayant des éléments d'ancrage personnel et professionnel de longue durée avec la société communiste (du Nord) tandis que le deuxième nous donne le profil type des jeunes formés plutôt à la nouvelle société post - communiste.

- **Variables illustratives**

Si nous regardons les variables illustratives, l'axe 1 semble nettement opposer les gens originaires du nord aux gens originaires du sud.

**Profils dégagés à partir de l'axe 1 :**

– Les Vétérans communistes : ce sont des personnes âgées originaires du nord, occupant des postes de responsabilités tels que chef comptable, directeur et adhérent du Parti Communiste (il est compréhensible dans la société vietnamienne où la sagesse est attribuée au vécu et à l'expérience, il est rare de voir un Jeune diplômé même très brillant nommé rapidement à un poste de responsabilité).

– Les Jeunes capitalistes : ce sont des jeunes qui ne sont pas membres du Parti communiste, qui travaillent principalement dans des sociétés privées ou des joint-ventures et qui occupent des postes moins importants que les vétérans dans les entreprises.

- Analyse de l'axe 2

- **Variables actives**

L'axe 2 associe les modalités « comptable de synthèse », « entreprise privée » et « non membre du Parti communiste » et les oppose aux modalités « joint-venture », « entreprise à 100% de capitaux privés », « auditeur ». L'axe 2 fait la distinction entre d'une part les sociétés privées avec capitaux étrangers et celles privées avec les capitaux locaux.

### — Variables illustratives

Si nous regardons les variables illustratives, l'axe 2 semble nettement opposer les entreprises privées de petite taille en termes de chiffre d'affaires (TCA = 100M – 500M) à celles financées avec des capitaux privés de grande taille (TCA > 10MM). Les deux critères d'opposition sur la taille de l'entreprise sont le chiffre d'affaires et les revenus des comptables.

### Profils dégagés à partir de l'axe 2 :

Nous avons une variable qui informe sur le métier du répondant ou le poste qu'il occupe au sein de son entreprise.

Fonction occupée dans l'entreprise ou autre profession	Nombre de répondants
Technicien Comptable	36
Comptable Synthèse	12
Chef Comptable	44
Manager	3
Directeur	8
Professeur	3
Auditeur (interne)	8
Poste occupé non déclaré	1

L'axe 2 oppose aussi la variable fonction occupée et statut juridique de l'entreprise du répondant.

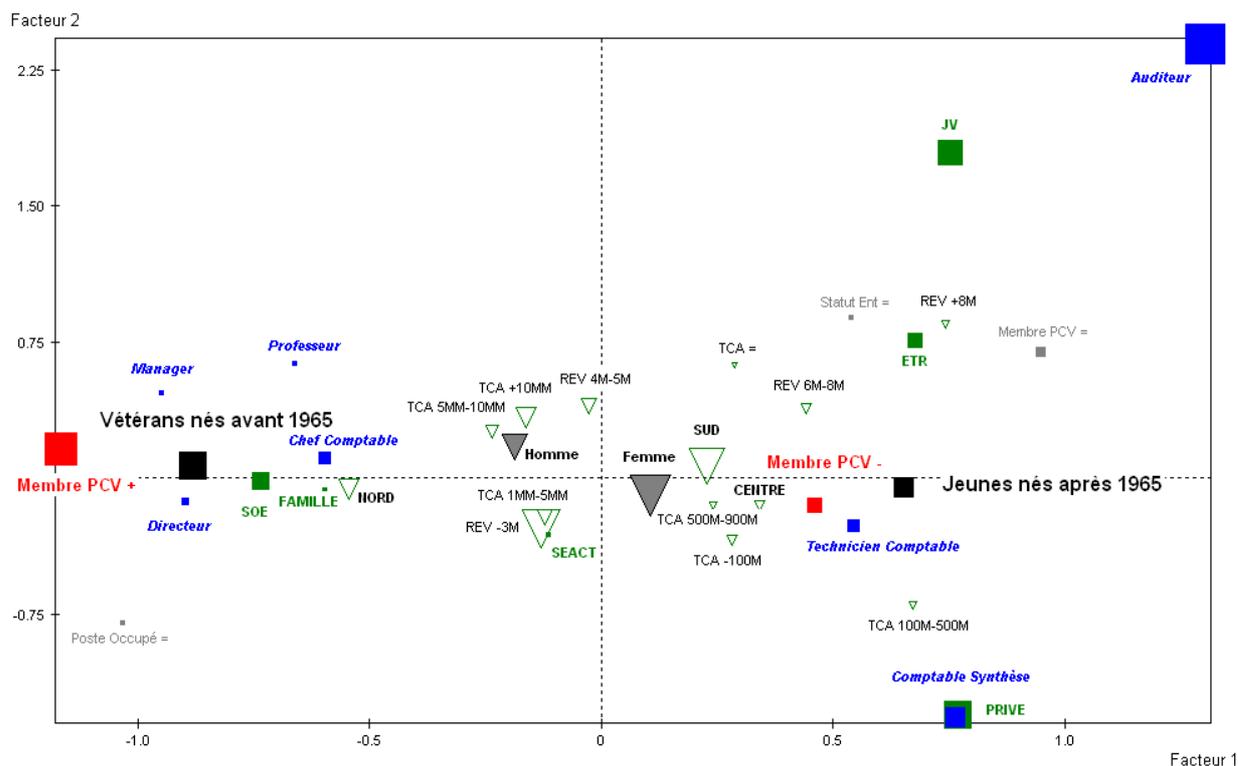
— Les répondants de notre échantillon travaillant dans les entreprises privées vietnamiennes occupent dans la plupart des cas le poste de comptable de synthèse

— Les répondants qui occupent le poste d'auditeur interne travaillent majoritairement dans les JV et les entreprises à 100% de capitaux privés.

Nous pouvons aussi voir des disparités en termes de rémunération sur l'axe 2. Le niveau de rémunération des répondants travaillant dans des JV ou des entreprises à 100% de capitaux privés est plus élevé que les entreprises étatiques.

La représentation graphique (Figure 7.8.) confirme les analyses que nous avons menées sur les axes et les variables.

Figure 7.8. : Plan formé par les axes 1 & 2 – contributions



Note :

Les carrés pleins représentent les variables actives qui contribuent à construire les deux axes.

Les triangles vides représentent les variables illustratives en termes de poids (effectif par variable illustrative).

Le signe + est la représentation de la réponse Oui ; le signe - : réponse Non ; et, le signe = : absence de réponse.

L'axe 1 distingue nettement les Vétérans nés avant 1965 des Jeunes nés après 1965 et leur orientation politique. L'axe 2 participe à affiner ce découpage en y ajoutant la distinction en termes de caractéristiques du travail et du type d'entreprise. Les Vétérans occupent des postes de responsabilités (Directeur, Manager, Chef comptable) dans les sociétés purement étatiques (SOE) tandis que les Jeunes sont plus présents dans les nouvelles formes de sociétés et surtout dans la nouvelle profession qui a vu le jour avec l'introduction de l'économie de marché qu'est l'audit.

Pour voir comment les modalités des variables sont représentées sur le plan formé par les deux premiers axes, nous pouvons adopter la représentation avec les modalités en cosinus carrés mais dans notre cas nous ne la reproduisons pas car les deux modes de représentation ont peu de différences.

### Constitution des classes de profils identitaires des répondants

La représentation en dendrogramme permet de dégager des sous-groupes d'individus au sein de l'échantillon en fonction des variables actives et illustratives sélectionnées. Cette méthode a fait émerger six classes d'individus ou six profils de répondants au sein de notre échantillon. Les individus de chaque classe sont liés par une ou plusieurs caractéristiques (variables) communes. La combinaison des variables constitue une classe d'individus – ou un profil identitaire. Le tableau 7.7. relate les six classes et les variables principales communes qui caractérisent les individus au sein de chacune d'entre elles.

**Tableau 7.7. : Classes d'individus par méthode du dendrogramme**

Classe	Effectif	Variabes identifiant la classe
Classe 1	7	Directeur, Né avant 1965
<b>Classe 2</b>	<b>17</b>	<b>Comptable, Ancienne compagnie étatique «actionnarisée» (SEACT)</b>
Classe 3	15	Comptable, Entreprise Multinationale
<b>Classe 4</b>	<b>25</b>	<b>Comptable, Entreprise privée, Né après 1965</b>
Classe 5	13	Auditeur interne, Joint venture
<b>Classe 6</b>	<b>38</b>	<b>Chef comptable, Entreprise étatique, Membre du PCV, Né avant 1965</b>

La distinction en classes d'individus constituant des profils identitaires nous donne une carte globale de profils identitaires qui peuvent par la suite participer aux interprétations des résultats du questionnaire sur les perceptions des transformations comptables.

### ***7.3. Perceptions des transformations comptables***

Dans cette section 7.3., nous analysons les réponses aux paires de questions portant sur les formes comptables exposées au processus de la transition pour essayer de voir comment leurs transformations sont traduites dans la perception des Comptables.

Le questionnaire est décomposé en paires de questions qui sont construites en fonction des thèmes étudiées (tableau 7.8.).

**Tableau 7.8. : Répartition des paires de questions par thèmes**

<b>Bloc 2 : N° des paires de questions</b>	<b>Thème</b>	<b>Nombre total variables</b>	<b>Nombre de paires questions</b>	<b>Variables avant 1995</b>	<b>Variables après 1995</b>
Paires 1 - 16	<b>FC 1_OBJECTIF</b>	<b>40</b>	<b>16</b>	17	23
Paires 17 - 20	<b>FC 2_CAPITAL</b>	<b>08</b>	<b>04</b>	04	04
Paires 21 - 22	<b>FC 3_ACTIF</b>	<b>05</b>	<b>02</b>	02	03
Paires 23 - 26	<b>FC 4_RESULTAT</b>	<b>10</b>	<b>04</b>	04	06
Paires 27 - 28	<b>FC 5_CHARGE</b>	<b>05</b>	<b>02</b>	02	03
Paires 29 - 32	<b>FC 6_PRUDENCE</b>	<b>08</b>	<b>04</b>	04	04
<i>Sous-total bloc 2</i>		<b>76</b>	<b>32</b>	<b>33</b>	<b>43</b>

Les 32 paires de questions sur les formes comptables (tableau 7.8.) sont réparties en 6 thèmes et numérotés de la paire n°1 à la paire n° 32 (cf. annexe 3.). Les questions indépendantes relevant des différents thèmes sont traitées séparément et présentées dans les différentes sections si elles apportent des éléments de compréhension à notre problématique (pour les statistiques détaillées cf. annexe 3.).

Six thèmes sont traités successivement dans les sections suivantes :

- la section 7.3.1. est destinée à l’analyse des perceptions des transformations des objectifs de la comptabilité (FC 1\_OBJECTIF),
- la section 7.3.2. présente les perceptions sur les transformations du concept de capital (FC 2\_CAPITAL),
- la section 7.3.3. révèle le peu de changement perçu dans le concept d’actif (FC 3\_ACTIF),
- la section 7.3.4. souligne l’ambiguïté que posent les transformations du concept de résultat comptable (FC 4\_RESULTAT) au sein de notre échantillon qui regroupe des Comptables travaillant dans des entreprises appartenant au secteur étatique (encore soumis aux règlements gouvernementaux) mais aussi au secteur non étatique ou *hybride* (par exemple les anciennes sociétés *actionnarisées* (SEACT)) ,
- la section 7.3.5. montre un rapport de force ressenti entre l’État et les entreprises dans la définition de ce qu’est une charge (FC 5\_CHARGE),
- enfin, la section 7.3.6. est consacrée aux discussions sur le principe de prudence (FC 6\_PRUDENCE) qui introduit la notion des coûts calculés et leur calcul en comptabilité.

Chaque paire de question est soumise aux différentes statistiques descriptives préliminaires<sup>173</sup> (pour les statistiques détaillées cf. annexe 3.).

---

<sup>173</sup> Rappel des statistiques descriptives préliminaires sur les questions (cf. annexe 3 pour les résultats statistiques détaillés) :

**1. Calcul de la proportion des réponses OUI sur le total des réponses (absence de réponse code NSP exclues)**

Comme les réponses sont codées Oui = 1 et NON = 0, le calcul des moyennes sur les réponses fournies nous permet de recueillir les perceptions générales de Oui de l'échantillon (moyennes calculées sans compter les valeurs manquantes ou non réponses codées « NSP ») sur les institutions ou les formes comptables concernant les deux périodes avant 1995 et après 1995 d'une manière séparée – perceptions qui se révèlent à travers les estimations des proportions des réponses OUI sur le nombre total des réponses fournies par l'échantillon.

**2. Détermination de l'intervalle de confiance de la proportion observée**

L'étape suivante est de vérifier si la proportion observée sur l'échantillon pourrait être imputable à la population hypothétique. En fixant un seuil d'erreur de  $\alpha = 0,05$ , le logiciel SPSS nous aide à déterminer un intervalle de confiance qui devrait contenir la proportion de la population hypothétique qui n'était pas accessible à l'étude. Cet intervalle de confiance est formé par deux valeurs de proportion, une borne inférieure et une borne supérieure, qui pourraient être interprétées comme suit : dans 95% des cas, la proportion de OUI dans la population hypothétique pourrait être comprise entre les deux bornes de l'intervalle de confiance calculé.

Ce travail est effectué sur toutes les variables des formes comptables et des institutions.

En quoi les valeurs de l'intervalle de confiance de la proportion calculée sont utiles à l'interprétation des résultats ? Pour l'interprétation de la moyenne calculée sur l'échantillon (proportion des réponses OUI sur le total des réponses remplies), nous nous sommes fixé arbitrairement le seuil de 0,5 (nous considérons que si le pourcentage de OUI dépasse le seuil de 50%, le OUI est considéré comme majoritaire). Les résultats peuvent être dans l'un des trois cas suivants :

(1) Domination OUI échantillon : la tendance du OUI de l'échantillon est imputable sur la population hypothétique :

– si la moyenne de l'échantillon est  $> 0,5$  et que la borne inférieure de l'intervalle de confiance est  $> 0,5$ .

(2) Domination NON échantillon: le pourcentage des OUI est faible face aux NON, nous pouvons déduire que c'est le NON dominant sur l'échantillon qui est imputable sur la population hypothétique :

– si la moyenne de l'échantillon est  $< 0,5$  et que la borne supérieure de l'intervalle de confiance est  $< 0,5$ .

(3) *Ambiguïté sur l'échantillon difficilement interprétable :*

– si la moyenne de l'échantillon est  $>$  de 0,5 et que la borne inférieure est  $< 0,5$  ;

– ou si la moyenne de l'échantillon est  $<$  de 0,5 et que la borne supérieure est  $> 0,5$ .

3. Une fois la tendance générale de la population soit déduite, vient ensuite l'étape de comparaison entre la tendance générale de la population et l'hypothèse du chercheur (réponse benchmark). Notre souhait serait que notre réponse benchmark soit convergente avec la perception générale de notre échantillon. Toutefois, il y a trois scénarios possibles :

► Scénario de convergence entre la perception générale de l'échantillon et la réponse benchmark du chercheur si nous avons les éléments suivants :

– soit la domination OUI échantillon et la réponse benchmark OUI ;

– soit la domination NON échantillon et la réponse benchmark NON.

► Scénario de non convergence entre la perception générale de l'échantillon et la réponse benchmark du chercheur si nous avons les éléments suivants :

– soit la domination OUI échantillon et la réponse benchmark NON ;

– soit la domination NON échantillon et la réponse benchmark OUI.

► *Scénario d'ambiguïté* : ces résultats inattendus nécessitent des analyses *ad hoc* pour détecter les problèmes tels que : incohérence entre réglementation et pratique, impact des variables identitaires sur le choix des réponses, maladresse de formulation et/ou problème de clarté de la question, cas d'anachronisme etc.

### 7.3.1. Objectifs de la comptabilité

Sur les 16 paires portant sur les objectifs de la comptabilité, 12 font l'objet d'une hypothèse de non changement et 4 d'une hypothèse de changement. La méthode du tableau croisé statistique est utilisée pour déterminer la distribution des différents types de binômes que nous avons explicités précédemment. Chaque paire est traitée statistiquement sous forme de tableau croisé pour donner une distribution des différents types de binômes selon une hypothèse de changement ou de non changement. Ces binômes sont présentées dans des "Grilles de lecture des binômes" (schémas 7.5. et 7.6.) pour les interprétations.

Avant de continuer avec les interprétations des réponses, nous aimerions souligner encore une fois que les deux qualificatifs « *correct* » et « *erroné* » que nous avons adoptés dans la présentation des résultats ne sont pas des jugements de valeurs portés sur les réponses fournies par les répondants. « *Correct* » est utilisé pour désigner une réponse du questionnaire conforme à notre réponse benchmark et « *erronée* » pour désigner une réponse différente ou divergente à notre réponse benchmark. Cette dichotomie nous fournit des étiquettes attribuées au codage statistique des réponses.

Toutes les paires de questions ont été traitées selon la procédure que nous venons de décrire. Le travail d'analyse et d'interprétation des résultats du questionnaire se fait quant à lui par un va-et-vient permanent entre les résultats statistiques et la littérature ou les *récits de pratiques*.

#### ***Objectifs comptables selon l'hypothèse de non changement***

Les douze paires de questions basées sur une hypothèse de non changement portent sur des objectifs relativement traditionnels inhérents à toute comptabilité. Ce sont des questions simples parfois évidentes au regard des répondants. Dans l'hypothèse d'un non changement, les deux types de binômes qui nous intéressent sont B3 (conforme à nos benchmark avant et après 1995) et B7 (absence de réponse avant 1995 mais avec une réponse conforme à nos benchmarks après 1995). Le tableau 7.9. présente le degré de validation de l'hypothèse que nous avons déduit à partir des fréquences des binômes type B3 et B7 pour chaque paire. Un pourcentage du nombre de binômes de type B3 et B7 est calculé pour mesurer la part de réponses exploitables par rapport au nombre total de réponses (les binômes B0 vides sont exclues).

**Tableau 7.9. : Degré de validation de l'hypothèse de non changement (NC) sur les paires de questions du thème Objectifs de la comptabilité**

Paire	NC <sup>1</sup>	Formulation de notre hypothèse	Degré de validation de l'hypothèse
		<b>FC 1_ OBJECTIF</b>	
1	NC	L'information comptable sert de mémoire des transactions	- Hypothèse significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 90 / 109, soit 82%)
2	NC	La comptabilité d'entreprise sert à planifier la production	- Hypothèse significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 86 / 112, soit 76%)
3	NC	La comptabilité d'entreprise sert à calculer les coûts de production	- Hypothèse significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 94 / 109, soit 86%)
4	NC	La comptabilité d'entreprise sert à calculer les impôts, taxes et prélèvements	- Hypothèse significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 99 / 112, soit 88%)
7	NC	<b>La comptabilité d'entreprise sert à fixer le prix de vente</b>	- Hypothèse validée, perception d'un non changement avec une majorité relative (B3 + B7 = 68 / 108, soit 62%) - <b>Il est à souligner que 20% des répondants adhèrent à la littérature critique à l'encontre de la comptabilité communiste en soulignant que celle-ci n'a pas d'utilité économique et n'était pas la référence pour la fixation du prix de vente.</b>
8	NC	La comptabilité d'entreprise sert à contrôler les charges	- Hypothèse significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 87 / 111, soit 78%)
9	NC	La comptabilité d'entreprise sert à préserver le patrimoine de l'entreprise	- Hypothèse significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 84 / 111, soit 75%)
10	NC	L'information comptable sert à répondre aux obligations de réédition des comptes	- Hypothèse très significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 99 / 110, soit 90%)
11	NC	L'information comptable sert de référence pour élaborer le Plan de l'année suivante et outil de négociation avec l'Etat	- Hypothèse très significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 91 / 109, soit 83%)
13	NC	La comptabilité d'entreprise sert à informer les banques	- Hypothèse validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 76 / 108, soit 70%)
15	NC	<b>La comptabilité d'entreprise ne sert pas à informer les fournisseurs</b>	- Hypothèse faiblement validée avec une majorité minimale ayant perçu un non changement (B3 + B7 = 45 / 90, soit 50%) - <b>Il est à noter une situation qualifiée de « non perception d'un non changement » qui selon notre hypothèse, pourrait être considérée comme un processus de mutation avec 45% de binômes problématiques dont la modalité de réponse sur la période capitaliste 95 est non conforme à l'hypothèse de 95 (B4 + B8 = 41 / 90, soit 45%).</b>
16	NC	La comptabilité d'entreprise sert à informer les Ministères et l'Etat	- Hypothèse significativement validée, perception d'un non changement (B3 + B7 = 84 / 104, soit 80%)

<sup>1</sup> NC : hypothèse de non changement

Dans le cas d'une hypothèse de non changement, les binômes de type B3 signifient que les répondants ont la même perception que nous sur cette paire de questions. D'une manière générale, la distribution des binômes corrobore nos hypothèses de non changement selon lesquelles la comptabilité avant comme après 1995 sert les principaux objectifs classiques de la comptabilité tels que mémoire des transactions, référence pour la planification de la production, base de calcul des impôts et obligations à l'égard de l'État, système d'information vis-à-vis des tiers, etc. (pour les statistiques détaillées cf. annexe 3.)

Parmi les 12 paires sur les objectifs comptables avec une hypothèse de non changement (tableau 7.9.), deux paires (n° 7 et n° 15) suscitent des explications complémentaires.

**La paire n°7** s'interroge sur l'utilisation de l'information comptable comme référence dans la fixation du prix de vente. Selon notre hypothèse, la comptabilité depuis toujours, sous l'économie communiste ou aujourd'hui dans un système d'économie dit de marché, sert de référence dans la fixation des prix de vente (sans tenir compte de la personne ou de l'institution qui assure cette responsabilité).

#### Formulation des questions de la paire n°7 et les réponses benchmarks :

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
18.7 Fixer le prix de vente.	<b>Benchmark : X</b>	
Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>		
19.7 Fixer le prix de vente.	<b>Benchmark : X</b>	

La distribution des binômes dans le tableau Statistiques SPSS 7.6. souligne un taux d'absence de réponse important sur la période avant 1995 (43 / 115).

Comme les jeunes ne répondent pas habituellement quand ils ne sont pas sûrs, les réponses non conformes à notre benchmark proviennent principalement des vétérans. Or nous ne pensons pas que cette divergence vient d'un défaut de mémoire. L'ambiguïté serait due à la formulation de la question car nous constatons un taux élevé de binômes de type B7 (absence de réponse sur la période avant 1995, 31/108 soit 28,7%). En effet, la différence dans le mécanisme de fixation des prix peut être appréhendée sous l'angle des institutions ou sous l'angle des méthodes de calculs.

Notre hypothèse repose sur la deuxième approche (cf. annexe 4. sur l'histoire de la fiscalité vietnamienne).

### Statistiques SPSS 7.5. : Grille de lecture de la forme Objectif (Paire n° 7)

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B3+B4+B6+B7) sur total (B0 exclus)	B 3	B 4	B 6	B 7
				PCNC	NPNC	PEC	MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
		Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95		
		(1)	(2)	(3)	(4)		
<b>Paire n°7</b> 18OBJGES T_75PV	<b>Q.18.7.</b> <b>A</b>	Avant 1995, elle sert à fixer le prix de vente					
19OBJGES T_95PV	<b>Q.19.7.</b> <b>P</b>	Après 1995 elle sert à fixer le prix de vente	90% 97/108	37	7	22	31

### Statistiques SPSS 7.6. : Distribution des binômes de la paire n°7

NON CHANGEMENT OBJECTIF FIXATION PRIX DE VENTE		Paire n°7	19OBJGEST_95PV			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_75PV	"Erronée" NON	Effectif	5	<b>B6</b> 22	0	27
		% dans 19OBJGEST_95PV	29,4%	24,4%	,0%	23,5%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 7	<b>B3</b> 37	1	45
		% dans 19OBJGEST_95PV	41,2%	41,1%	12,5%	39,1%
	NSP Manquante	Effectif	5	<b>B7</b> 31	7	43
		% dans 19OBJGEST_95PV	29,4%	34,4%	87,5%	37,4%
Total		Effectif	17	90	8	115
		% dans 19OBJGEST_95PV	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Mais cette différence peut s'expliquer aussi par la nature de l'institution à qui revient le pouvoir de décision du prix de vente. En effet, dans le système communiste, la fixation des prix est centralisée et relève des compétences des institutions gouvernementales centrales c'est-à-dire de la "commission des prix de l'État" (en vietnamien "*Ủy Ban Vật giá nhà nước*"). Avec la transition économique, une décentralisation de la fixation du prix de vente vers les entreprises a été réalisée.

Ce changement de mécanisme de fixation des prix de vente a semé une certaine confusion dans l'interprétation des questions et a été, selon nous, à l'origine :

- d'un taux d'erreur important sur la question avant 1995 (23%) et un taux de non réponses très élevé (44%) ;
- du faible taux de fréquences des binômes de type B3 « perception correcte d'un non changement » (37 sur 108 binômes étudiés, soit 34%) qui affirment qu'il n'y a pas de changement par rapport à avant 1995 ;
- et, de l'apparition en assez grand nombre de binôme de type B6. Le message véhiculé par les binômes de type B6 est le suivant : l'information comptable n'était pas utilisée dans la fixation des prix de vente en économie communiste (réponse non-conforme à la réponse benchmark) mais elle l'est aujourd'hui. Le point de vue des personnes de binôme type B 6 rejoint en partie ce que dit la littérature critique à l'encontre du modèle d'économie dirigée par le plan qui récuse l'utilité et l'utilisation de l'information comptable dans l'économie.

**La paire n°15** introduit un nouveau destinataire de l'information comptable que sont les fournisseurs. Selon notre hypothèse, les entreprises, avant comme aujourd'hui, n'ont pas d'obligation de fournir de l'information comptable et financière à leurs fournisseurs.

#### **Formulation des questions de la paire n°15 et les réponses benchmarks :**

	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>		
20.6 Informer les fournisseurs		<b>Benchmark : X</b>
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>		
21.6 Informer les fournisseurs		<b>Benchmark : X</b>

**Statistiques SPSS 7.7. : Distribution des binômes de la paire n° 15**

NON CHANGEMENT OBJECTIF INFORMATIONFOURNISSEURS		Paire n° 15	21OBJTIERS_95FOURN			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	Manquante	
20OBJTIERS_ 75FOURN	Benchmark NON	Effectif	<b>B3</b> <b>29</b>	B4    13	1	43
		% dans 21OBJTIERS_95F OURN	60,4%	31,7%	3,8%	37,4%
	"Erronée" OUI	Effectif	<b>B6</b> <b>1</b>	B8    12	0	13
		% dans 21OBJTIERS_95F OURN	2,1%	29,3%	,0%	11,3%
	Manquante	Effectif	<b>B7</b> <b>18</b>	B8    16	25	59
		% dans 21OBJTIERS_95F OURN	37,5%	39,0%	96,2%	51,3%
Total		Effectif	48	41	26	115
		% dans 21OBJTIERS_95F OURN	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Les résultats (Statistiques SPSS 7.7.) révèlent un début de changement avec des fréquences de binôme de type B4 qui représentent 30% des réponses correctes sur la période avant 1995 (13/43). Les binômes de type B4 sont composés d'une réponse convergente sur la période avant 1995 et une réponse différente de la benchmark sur la période d'après 1995. Sur cette paire n°15, les binômes de type B4 pourraient être interprétés comme un reflet de la réalité en mutation. De nouvelles pratiques sont entrain de se construire plus particulièrement les relations entre entreprises et fournisseurs. Ceci nous semble logique compte tenu de l'état de développement des marchés au Viêt-nam où participent non seulement des acteurs locaux mais aussi des acteurs internationaux qui constituent l'un des canaux d'intégration des pratiques internationales. Les exigences de double assurance sur les contrats d'importation importants de la part des fournisseurs étrangers sont une explication possible des binômes de type B4 (13 binômes sur les 90 étudiés soit 14%) selon lesquels un changement dans les relations entreprises / fournisseurs est entrain de se produire.

***Objectifs comptables selon l'hypothèse de changement***

À côté des objectifs traditionnels, nous observons des changements importants en termes d'objectifs. Certains anciens objectifs sont en train de changer. De nouveaux sont en cours d'implantation. Le tableau (7.10.) présente la synthèse du degré de validation sur les 4 paires de questions du thème objectif de la comptabilité avec une hypothèse de changement.

Sur les hypothèses de changement, les distributions des binômes sont moins homogènes, c'est pourquoi elles requièrent une lecture plus attentive et parfois des traitements *ad hoc* pour essayer de les analyser.

**Tableau 7.10. : Degré de validation de l'hypothèse de changement (C) sur les paires du thème objectif**

Paire		Formulation de notre hypothèse	Degré de validation de l'hypothèse
		FC 1_ OBJECTIF	
5	C <sup>2</sup>	Avant 1995, la comptabilité d'entreprise ne sert pas à améliorer la productivité de l'entreprise <b>Mais</b> Après 1995, elle sert à améliorer la productivité de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hypothèse d'un changement semi-validée avec 50% (B1 + B7 = 51/102) de perception du changement de l'objectif de la comptabilité dans l'amélioration de la productivité de l'entreprise.</li> <li>- Pourtant, il y a 29% des répondants (30/102) qui ont une perception «erronée» d'un non changement en récusant l'hypothèse communiste (codée 75). Les vétérans chefs comptables, travaillant dans les compagnies étatiques pensent que la comptabilité communiste servait effectivement une référence pour améliorer la productivité de l'entreprise. (tableau Statistiques SPSS 7.24.)</li> </ul>
6	C	Avant 1995, la comptabilité d'entreprise ne sert pas à prendre des décisions d'investissement <b>Mais</b> Après 1995 elle sert à prendre des décisions d'investissement	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hypothèse d'un changement semi-validée avec 57% de perception d'un changement (B1 + B7 = 63/110)</li> <li>- Contre 34% des répondants qui ont une perception «erronée» d'un non changement parce que l'autonomie financière a été accordée aux entreprises bien avant la date de 1995. Aucun test <i>ad hoc</i> n'a permis d'expliquer cet écart entre l'hypothèse et la perception des répondants. Le non changement dans cette paire de question s'avère une forme de confirmation de l'hypothèse capitaliste après 1995. L'ancrage du nouvel objectif semble s'imposer et influencer la modalité de réponse sur la période communiste révolue. (signification du test <math>\chi^2 = 0,079</math>).</li> </ul>
12	C	Avant 1995, la comptabilité d'entreprise ne sert pas à Informer les actionnaires <b>Mais</b> Après 1995, elle sert à informer les actionnaires	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hypothèse d'un changement quasi-validée avec (B1 + B7 = 70/110) soit 63% de perception d'un changement.</li> <li>- Contre 29% des répondants ayant une perception «erronée» d'un non changement en récusant l'hypothèse communiste (codée 75). Une certaine confusion dans les réponses parce que la question porte sur une nouveauté non existante dans l'économie dirigée communiste</li> </ul>
14	C	Avant 1995, la comptabilité d'entreprise ne sert pas à informer les marchés financiers <b>Mais</b> Après 1995, elle sert à informer les marchés financiers	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hypothèse d'un changement quasi-validée avec (B1 + B7 = 60/95) soit 63% de perception d'un changement.</li> <li>- Contre 20% (B5) des répondants ayant une perception «erronée» d'un non changement en récusant l'hypothèse de 75. La notion de bourse de valeurs est une nouveauté et ne représente pas encore une option de financement préférée des entreprises vietnamiennes.</li> </ul>

<sup>2</sup>C : Changement

Hypothèse de changement dans l'objectif d'amélioration de la production de l'entreprise

Selon les analystes critiques de l'économie centralisée et planifiée, la situation de pénurie qui pénalisait le modèle d'économie centralisée et planifiée était causée par la mauvaise productivité des entreprises étatiques. La réforme économique (à laquelle appartient la réforme comptable) a pour objectif premier de remédier à cette situation. La faible rentabilité des ressources octroyées peut donc être considérée comme l'un des déclencheurs du processus de réforme économique dans les anciens pays communistes. La réorientation économique dans les pays qui maintiennent un régime politique communiste tout en adoptant un modèle d'économie de marché, tel est le cas du Viêt-nam, permet de soutenir cette thèse. La comptabilité communiste visant à évaluer une entreprise sur son efficacité principalement en quantités produites et non en rentabilité des actifs alloués ne sensibilisait pas les entreprises aux coûts de la rareté des ressources. Ce phénomène généralisé de ressources budgétaires non payantes est considéré par certains comme l'origine de l'échec du système.

C'est à partir de cette littérature critique que nous avons construit les questions de la paire n°5.

**Formulation des questions de la paire n°5 et les réponses benchmarks :**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995</i> ?	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
18.5 Améliorer la productivité de l'entreprise.		<b>Benchmark : X</b>
Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995</i> ?		
19.5 Améliorer la productivité de l'entreprise.	<b>Benchmark : X</b>	

Une première lecture des résultats oppose les binômes de type B1 « perception correcte d'un changement » (codé PCC) et ceux de type B 5 « perception erronée d'un non changement » (PENC).

La distribution des binômes de réponses ne renforce pas notre hypothèse qui postule un changement dans le rôle que joue la comptabilité dans l'amélioration de la productivité des entreprises (Statistiques SPSS 7.8.).

### Statistiques SPSS 7.8. : Grille de lecture de la forme objectif (Paire n° 5)

aire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
<b>Paire n°5</b> 18OBJG EST_75P RODTE	<b>Q.18.5.</b> <b>A</b>	Avant 1995, elle ne sert pas à améliorer la productivité de l'entreprise					
19OBJG EST_95P RODTE	<b>Q.19.5.</b> <b>P</b>	Après 1995, elle sert à améliorer la productivité de l'entreprise	88% 90/102	21	9	30	30

Ces résultats montrent que le changement selon notre hypothèse sur l'objectif de gestion interne de la comptabilité contribuant à améliorer la productivité de l'entreprise est loin de faire l'unanimité. Nous assistons à une situation de semi-validation de l'hypothèse avec 21/102 de binômes de type B1 (soit 21%) qui corroborent notre hypothèse de changement contre 30/102 de binômes de type B5 (soit 29%) qui est constituée de personnes ne voyant pas de changement dans la comptabilité car selon eux aujourd'hui comme avant la comptabilité a toujours servi à améliorer la productivité de l'entreprise.

Une majorité dominante confirmant la réponse benchmark après 1995 (B1+B5+B7) conforte notre hypothèse sur la période après 1995 (81/115). Pourtant, la case des binômes de type B5 (non conforme sur la période avant 1995 et conforme sur la période après) nous laisse perplexe parce qu'ils sont relativement nombreux. Le test d'indépendance *ad hoc* entre la question sur la période avant 1995 et la variable sous groupe âge réaffirme les deux modes de comportement de nos répondants face aux questions (Statistiques SPSS 7.9.). Les jeunes déclarent massivement qu'ils ne savent pas (absence de réponse), tandis que les réponses qui sont divergentes par rapport à notre hypothèse proviennent des Vétérans.

**Statistiques SPSS 7.9. : Test *ad hoc* sur la paire n°5**

Test Khi-deux entre la question avant 1995 comptabilité pour amélioration productivité et ss groupe âge		Paire n°5	SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		Total	
			NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME		
18OBJGEST _75PRODTE	<b>Benchmark NON</b>	Effectif	16	15	31	
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	24,2%	30,6%	27,0%	
		Résidu ajusté	-,8	,8		
	<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif	8	<b>23</b>	31	
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	12,1%	46,9%	27,0%	
		Résidu ajusté	-4,2	4,2		
	<b>NSP Manquante</b>	Effectif	<b>42</b>	11	53	
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	63,6%	22,4%	46,1%	
		Résidu ajusté	4,4	-4,4		
	<b>Total</b>		Effectif	66	49	115
			% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	100,0%	100,0%	100,0%

Test *ad hoc* sur paire n°05, valeur du Khi-deux de Pearson est de 23,421 et la valeur de signification du test est de **0,000\*\*\*** avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0.05$ .

Sur cette paire n° 5, le choix de la modalité de réponse non conforme à la réponse benchmark sur la période avant 1995 traduit, selon nous, la conviction ancrée chez les vétérans en ce qui concerne le rôle de la comptabilité sous la période communiste. Ceux-ci, à travers leur choix de réponse, défendent l'idée que l'un des objectifs de la comptabilité consistait à améliorer la productivité de l'entreprise sans distinction de système économique.

Le test d'indépendance en cascade entre la question sur la période avant 1995 et les deux variables sous groupe d'âge et le poste occupé du répondant (Statistiques SPSS 7.10.) révèle des relations significatives entre la modalité de réponse « Oui » avant 1995 - selon laquelle la comptabilité communiste avait comme objectif l'amélioration de la productivité de l'entreprise et la variable - poste chef comptable - combinée avec la caractéristique « Vétéran, né avant 1965 ».

## Statistiques SPSS 7.10. : Test ad hoc sur la paire n°5

Tableau croisé 18OBJGEST\_75PRODTE \* SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965 \* 49INDIV\_POSTE Test d'indépendance entre question avant 1995 sur comptabilité amélioration productivité et variables sous groupe âge et poste occupé

Test ad hoc	Test Khi-deux entre question avant 1995 et variables sous-groupe âge et poste occupé	Paire n°5	SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		Total	
			NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME		
Technicien comptable	18OBJGEST_75PRODTE	Benchmark NON	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	6 22,2%	2 22,2%	8 22,2%
		<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	3 11,1%	3 33,3%	6 16,7%
			Manquante % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	18 66,7%	4 44,4%	22 61,1%
		Total	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	27 100,0%	9 100,0%	36 100,0%
		Comptable synthèse	18OBJGEST_75PRODTE	Benchmark NON	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	1 10,0%
<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965			2 20,0%	2 100,0%	4 33,3%
	Manquante % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965			7 70,0%	0 ,0%	7 58,3%
Total	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965			10 100,0%	2 100,0%	12 100,0%
Chef comptable	18OBJGEST_75PRODTE			Benchmark NON	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	8 40,0%
		<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	1 5,0%	11 45,8%	12 27,3%
			Manquante % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	11 55,0%	6 25,0%	17 38,6%
		Total	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	20 100,0%	24 100,0%	44 100,0%
		Chef service	18OBJGEST_75PRODTE	Benchmark NON	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	
<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965				2 66,7%	2 66,7%
	Total			Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		3 100,0%
Directeur	18OBJGEST_75PRODTE			Benchmark NON	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	0 ,0%
		<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	0 ,0%	2 28,6%	2 25,0%
			Manquante % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	1 100,0%	1 14,3%	2 25,0%
		Total	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	1 100,0%	7 100,0%	8 100,0%
		Professeur	18OBJGEST_75PRODTE	Benchmark NON	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	0 ,0%
<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965			0 ,0%	1 50,0%	1 33,3%
	Manquante % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965			1 100,0%	0 ,0%	1 33,3%
Total	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965			1 100,0%	2 100,0%	3 100,0%
Auditeur	18OBJGEST_75PRODTE			Benchmark NON	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	1 14,3%
		<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	2 28,6%	1 100,0%	3 37,5%
			Manquante % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	4 57,1%	0 ,0%	4 50,0%
		Total	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	7 100,0%	1 100,0%	8 100,0%
		Manquante	18OBJGEST_75PRODTE	<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	
Total	Effectif % dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965					1 100,0%

Tests du Khi-deux entre question avant 1995 comptabilité amélioration productivité et ss groupe âge et poste occupé

Test ad hoc sur question avant 1995 paire n°5		Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Technicien comptable	Khi-deux de Pearson	2,545 <sup>a</sup>	2	,280
	Rapport de vraisemblance	2,311	2	,315
	Association linéaire par linéaire	1,181	1	,277
	Nombre d'observations valides	36		
Comptable synthèse	Khi-deux de Pearson	4,800 <sup>b</sup>	2	,091
	Rapport de vraisemblance	5,268	2	,072
	Association linéaire par linéaire	2,816	1	,093
	Nombre d'observations valides	12		
<b>Chef comptable</b>	Khi-deux de Pearson	<b>9,586<sup>c</sup></b>	2	<b>,008</b>
	Rapport de vraisemblance	10,947	2	,004
	Association linéaire par linéaire	3,198	1	,074
	Nombre d'observations valides	44		
Chef service	Khi-deux de Pearson	. <sup>d</sup>		
	Nombre d'observations valides	3		
Directeur	Khi-deux de Pearson	3,429 <sup>e</sup>	2	,180
	Rapport de vraisemblance	3,256	2	,196
	Association linéaire par linéaire	2,965	1	,085
	Nombre d'observations valides	8		
Professeur	Khi-deux de Pearson	3,000 <sup>f</sup>	2	,223
	Rapport de vraisemblance	3,819	2	,148
	Association linéaire par linéaire	1,979	1	,159
	Nombre d'observations valides	3		
Auditeur	Khi-deux de Pearson	1,905 <sup>g</sup>	2	,386
	Rapport de vraisemblance	2,209	2	,331
	Association linéaire par linéaire	,878	1	,349
	Nombre d'observations valides	8		
Manquante	Khi-deux de Pearson	. <sup>h</sup>		
	Nombre d'observations valides	1		

a. 3 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,50.

b. 5 cellules (83,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,17.

c. 0 cellules (,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 5,45.

d. Aucune statistique n'est calculée car SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965 est une constante.

e. 6 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,25.

f. 6 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,33.

g. 6 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,13.

h. Aucune statistique n'est calculée car 18OBJGEST\_75PRODTE et SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965 sont des constantes.

La valeur du test d'indépendance n'est relativement significative que sur le sous échantillon « chef comptable » nés avant 1995 ( $p = 0,008$ , au risque d'erreur de  $\alpha = 0,05$ ).

Nous avons pu constater qu'au sein du sous-échantillon « Chef comptable » plus de 45% de vétérans (nés avant 1995) ont choisi la modalité de réponse « Oui », c'est-à-dire que ceux-ci récusent notre hypothèse sur la non utilité de la comptabilité dans l'amélioration de la productivité de l'entreprise. *La position ferme des Vétérans chefs comptables de notre échantillon est d'autant plus révélatrice d'une vision de la comptabilité communiste qu'elle véhicule la perception des comptables qui l'ont pratiquée.*

La position des vétérans chefs comptables de notre échantillon sur l'objectif d'amélioration de la productivité de l'entreprise grâce à la comptabilité soulève une réalité plus mitigée que celle mise en scène dans la littérature critique. En référence à notre recherche documentaire, la position des chefs comptables reflète exactement l'esprit des politiques financières et comptables vietnamiennes

dont l'objectif ultime était l'utilisation efficace et rentable des moyens de production pour produire à moindre coût afin de répondre aux besoins de la société. Si les consommations ne dépassaient pas les standards fixés, les travailleurs auraient droit à des primes. L'extrait suivant illustre cette représentation de l'efficacité collective au travers du mécanisme d'incitation en vigueur au Viêt-nam avant 1986.

*"(...) À propos des salaires, il est nécessaire de préciser qu'en dehors du salaire (= ce qu'un travailleur reçoit directement de la compagnie pour laquelle il travaille), celui-ci bénéficie d'autres subventions en nature sous forme de bons d'achats à prix subventionné (très bas) pour les denrées alimentaires de première nécessité comme le riz, la viande, le poisson, le sucre, l'huile ou les combustibles, les détergents etc. (vous l'avez certainement connu : Ché đô tem phiêu). Avant, en économie subventionnée, l'un des objectifs fixés, pour les compagnies d'État, parmi une dizaine d'objectifs, est la masse salariale.*

*(...) Pourquoi je parle de masse salariale ? parce qu'à l'époque, l'une de nos responsabilités était de calculer (nous sommes obligés de faire travailler nos méninges) pour trouver d'autres sources de revenus pour le personnel le salaire n'étant pas suffisant.*

*(...) Par exemple : Masse salariale autorisée / CA = 10%. (...) Si le CA annuel prévisionnel est de 1 milliard, la masse salariale prévisionnelle sera de 100 millions. Si, à la fin de l'exercice, les charges salariales réalisées sont de 80 millions, le solde de 20 millions non utilisé sera réparti comme suit : la compagnie a la possibilité de retenir 7% sur ces 20 millions comme réserves pour charges salariales pour l'année suivante, le reste sera distribué sous forme de prime aux salariés. En quelle année êtes-vous entré à (...) ? En 1983, vous receviez régulièrement des primes trimestrielles, des récompenses à l'occasion de la Fête Nationale, du Nouvel An traditionnel et un 13<sup>ème</sup> mois de salaire. Donc, grâce à cette marge prévisionnelle que nous avons calculée au moment de la soumission et de la négociation des objectifs annuels, nous avons un peu de réserves pour les revenus complémentaires que nous appelons primes." (RC 3, chef comptable retraité, mise en gras par nous)*

### Hypothèse de changement concernant l'utilisation de la comptabilité dans les prises de décisions d'investissement

#### Formulation des questions de la paire n° 6 et les réponses benchmarks :

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
18.6 Prendre des décisions d'investissement.		<b>Benchmark : X</b>
Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>		
19.6 Prendre des décisions d'investissement.	<b>Benchmark : X</b>	

La distribution des binômes de réponses ne renforce pas notre hypothèse qui postule un changement dans le rôle que joue la comptabilité dans les prises de décisions d'investissement.

### Statistiques SPSS 7.11. : Grille de lecture de la forme objectif (Paire n° 6)

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n°6</b> 18OBJG EST_75I NVEST	<b>Q.18.6.</b> <b>A</b>	Avant 1995, elle ne sert pas à prendre des décisions d'investissement					
19OBJG EST_95I NVEST	<b>Q.19.6.</b> <b>P</b>	Après 1995 elle sert à prendre des décisions d'investissement	95% 105/110	<b>24</b>	<b>4</b>	<b>38</b>	<b>39</b>

\*\*\* le test du Khi-deux d'indépendance entre les deux variables étudiés est très significatif, on peut prendre la décision de rejet  $H_0$  avec un risque  $\alpha = 0,05$

À l'instar de la paire n°5, le changement sur la paire n°6 n'est que semi-validé (Statistiques SPSS 7.11.). Seulement 21% des personnes qui ont répondu aux questions de la paire n°6 (24/110) sont en accord avec notre hypothèse. Tandis que 38 sur les 110 (soit 35%) (binômes de type B5) pensent que de tout temps la comptabilité a servi à la prise de décisions d'investissement.

En économie centralisée et planifiée, les entreprises étatiques ne faisaient jamais l'exercice de prise de décision sur les investissements. Elles avaient l'obligation de soumettre leurs prévisions de besoins en fonds et sources de fonds aux autorités centrales dans le cadre du plan global national qui prenaient ce type de décision à la place de l'entreprise.

L'octroi de l'autonomie financière entraîne inévitablement un changement de principe profond. Les dirigeants seraient amenés à assumer une nouvelle responsabilité dans les décisions sur les investissements.

En conclusion, sur cette paire n°6, nous assistons à une semi-validation de notre hypothèse. Seule une minorité a perçu le changement. La majorité confirme notre vision post communiste mais refuse de répondre ou est en désaccord avec nous sur la période communiste. Pour eux la comptabilité servait de référence dans les prises de décisions d'investissement. ***Le changement n'est pas net dans la représentation de nos répondants.***

*Hypothèse de changement dans l'objectif d'information pour les actionnaires*

**Formulation des questions de la paire n° 12 et les réponses benchmarks :**

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
20.3 Informer les actionnaires de la situation financière de l'entreprise.		<b>Benchmark : X</b>
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>		
21.3 Informer les actionnaires de la situation financière de l'entreprise.	<b>Benchmark : X</b>	

La distribution des binômes de réponses ne renforce pas notre hypothèse.

**Statistiques SPSS 7.12. : Grille de lecture de la forme objectif (Paire n° 12)**

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1	B 2	B 5	B 7
				PCC	NPC	PENC	MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n°12</b> 20OBJTI ERS_75 SHARE	<b>Q.20.3.</b> <b>A</b>	Avant 1995, elle ne sert pas à Informer les actionnaires					
21OBJTI ERS_95 SHARE	<b>Q.21.3.</b> <b>P</b>	Après 1995, elle sert à informer les actionnaires	94% 103/110	<b>27</b>	<b>1</b>	<b>32</b>	<b>43</b>

Le test du Khi-deux d'indépendance entre les deux variables étudiés ici n'est pas est significatif avec un risque  $\alpha = 0,05$ , on ne peut rejeter l'hypothèse nulle.

Sur cette paire de questions n° 12, nous assistons à la même situation que celle vue précédemment : une situation de non convergence entre les répondants et nos benchmarks et beaucoup d'absences de réponses sur la période avant 1995. Cependant, nous avons reçu une adhésion massive à notre hypothèse sur la période après 1995 (102/115 conformes à la benchmark 95 contre seulement 5/115 non-conformes à la benchmark 95). Nous pensons que cette situation est due à un phénomène d'anachronisme car le terme actionnaire désigne un profil qui émerge récemment dans l'économie vietnamienne suite à l'ouverture des marchés boursiers et l'émergence des sociétés privées.

*Hypothèse de changement dans l'objectif d'information pour les marchés boursiers*

**Formulation des questions de la paire n° 14 et les réponses benchmarks :**

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
20.5 Répondre à la demande d'information des marchés boursiers sur la situation financière de l'entreprise ( <i>pour les entreprises cotées en bourse</i> ).		<b>Benchmark : X</b>
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>		
21.5 Répondre à la demande d'information des marchés boursiers sur la situation financière de l'entreprise ( <i>pour les entreprises cotées en bourse</i> ).	<b>Benchmark : X</b>	

Sur cette paire (n°14) les réponses confirment la réalité d'aujourd'hui sur les bourses de valeur avec un taux élevé de réponses conformes à notre hypothèse. En revanche, poser la même question sur la période communiste semble perturber les répondants qui ne répondaient pas ou qui fournissent une réponse non conforme à notre réponse benchmark. Cette paire de questions enregistre le plus fort taux de non réponses sur la période communiste avant 1995 (soit 62/115 soit 53,9%) (Statistiques SPSS 7.13). Ceci reproduit le même scénario que la paire n°12.

**Statistiques SPSS 7.13. : Grille de lecture de la forme objectif (Paire n°14)**

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1	B 2	B 5	B 7
				PCC	NPC	PENC	MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n°14</b> 20OBJTI ERS_75 BOURSE	<b>Q.20.5.</b> <b>A</b>	Avant 1995, elle ne sert pas à informer les marchés financiers					
21OBJTI ERS_95 BOURSE	<b>Q.21.5.</b> <b>P</b>	Après 1995, elle sert à informer les marchés financiers	91% 86/95	<b>26</b>	<b>7</b>	<b>19</b>	<b>34</b>

La méconnaissance de la création des deux bourses de valeurs vietnamiennes à Hà Nội et à Hồ Chí Minh ville<sup>174</sup> s'explique d'une part par le fait que celles-ci sont des institutions récemment créées, et de l'autre que leurs activités restent encore très limitées. Les anciennes entreprises étatiques aujourd'hui ayant le statut juridique de *Société à associé unique* (loi sur les sociétés version 2005), ne sont pas concernées par les bourses de valeurs et le nombre de sociétés *actionnarisées* qui sont cotées ne représente qu'une minorité des sociétés en bourse.

Comme les sources de financement principales des entreprises privées vietnamiennes sont de l'argent privé ou des crédits bancaires, la bourse de valeurs reste encore une source de financement peu familière aux entreprises vietnamiennes.

### **Conclusion générale sur les hypothèses de changement ou de non changement des objectifs de la comptabilité**

– Sur les hypothèses de non changement, nous pourrions dire que d'une manière générale, les résultats corroborent nos hypothèses. Les objectifs traditionnels de la comptabilité n'ont pas connu de changement important dans le passage vers le capitalisme.

– C'est au niveau des hypothèses de changement que les résultats s'avèrent plus mitigés et discutables. Les résultats reflètent des divergences de perception chez les répondants dont les perceptions sont conditionnées par leur environnement social et professionnel. L'exemple de la paire n°5 sur l'objectif d'amélioration de la productivité est une illustration éloquent de l'influence du discours politique et les modes de représentation sociale sur la perception des répondants. La classe des Vétérans ayant travaillé pendant longtemps sous l'économie dirigée et dans des entreprises étatiques (tableau 7.7.) témoignait d'une forte tendance à défendre l'ancien système. Il nous paraît compréhensible que les Vétérans imprégnés du discours de leur époque sont convaincus que la comptabilité qu'ils pratiquaient était utile à leur entreprise et que celle était destinée à améliorer la production donc la productivité. Quant aux nouveaux objectifs concernant les différentes parties prenantes telles que les actionnaires et les marchés boursiers, les réponses sont influencées par l'environnement professionnel et la forme juridique de l'entreprise du répondant.

Nous allons dans la section suivante étudier l'une des formes comptables qui figurent parmi les premières à être transformées dans le passage vers le capitalisme.

---

<sup>174</sup> Création des bourses de valeurs au Viêt-nam : Décision gouvernementale n° 127/1998/QĐ-TTg du 11/07/1998

### 7.3.2. Concept de capital

Quatre paires de questions (paires de n°17 à n°20, Statistiques SPSS 7.14.) ciblent d'une part les comptes destinés à accueillir des capitaux et leur évaluation (paires n° 17 et 19) et d'autre part la notion du droit et plus explicitement le droit d'action sur les capitaux investis dans l'entreprise (paires n° 18 et 20).

Le concept de capital est un point clé du processus de transition économique et comptable. Les représentations comptables du concept de capital ne sont pas pour autant facile à cerner. La transformation la plus probante est celle du format du bilan que nous avons discuté en profondeur dans le chapitre 6.

Le changement des comptes « Sources de capitaux » traduit l'un des changements économiques fondamentaux qu'est la reconnaissance des capitaux en provenance d'autres origines que l'État. En effet, suite à la décision de retrait de l'État de la sphère économique, les fonds en provenance du budget de l'État sont progressivement remplacés par d'autres sources de financement telles que les capitaux privés locaux et/ou étrangers avec l'émergence de nouvelles formes d'organisation et le développement progressif du secteur privé (cf. Chapitre 5).

Les réponses à la paire de questions (paire n°17) sur le compte intitulé « Sources de capitaux » et les méthodes de détermination de la valeur de l'entreprise s'alignent sur nos hypothèses (la proportion observée de OUI sur l'échantillon est convergente avec notre réponse benchmark ) (cf. tableau SPSS 7.14.).

## Statistiques SPSS 7.14. : Benchmarks et proportions observées sur les paires de la forme capital

Code question	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Hypothèse Benchmark 75	Hypothèse Benchmark 95	Décision Changement ou Non changement à partir des 2 benchmarks	Proportion observée échantillon	Intervalle de confiance 95% de la proportion	
							Inférieure	Supérieure
Paire n° 17 8CC_75 CP	Q.8.1. A	Avant 1995, les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat	Oui			0,64	0,5346	0,7548
9CC_95 CP	Q.9.1. P	Après 1995, les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent pas que l'argent alloué l'Etat		NON	C <sup>2</sup>	0,15	0,0851	0,2212
Paire n° 18 8CC_75 DROITP ROPRI ET	Q.8.6. A	Avant 1995, il n'y a pas de notion de « droit de propriété » en comptabilité	Oui			0,65	0,5373	0,7600
9CC_95 DROITP ROPRI ET	Q.9.2. P	Après 1995, il apparaît un nouveau compte « SOURCES DE CAPITAUX APPARTENANT À DES PROPRIETAIRES » et le droit de propriété est clairement défini dans le Droit des sociétés et dans le Droit Civil		NON	C	0,54 <sup>175</sup>	0,4410	0,6359
Paire n° 19 10EVAL _75ENT	Q.10.5 .A	Avant 1995, Il n'existe pas de méthode de calcul ou d'instruction pour déterminer la valeur de l'entreprise	Oui			0,74	0,6401	0,8404
11EVAL _95ENT	Q.11.5 .P	Après 1995, Il n'existe pas de méthode de calcul explicite pour déterminer la valeur de l'entreprise		Oui	NC <sup>1</sup>	0,48 <sup>176</sup>	0,3857	0,5772
Paire n° 20 22DIF_ 75NOA UTONO	Q.22.4 .A	Avant 1995, l'entreprise n'a aucun droit de décision sur l'argent alloué par l'Etat	Oui			0,76	0,6514	0,8637
23DIF_ 95NOA UTONO	Q.23.4 .P	Après 1995, l'entreprise a de l'autonomie financière dans la gestion de l'entreprise et dispose du plein pouvoir dans les décisions d'investissement		NON	C	0,49	0,3860	0,5843

<sup>1</sup> NC : Non changement

<sup>2</sup> C : Changement

XXX : il y a un écart entre la réponse benchmark selon l'hypothèse du chercheur et la proportion observée sur l'échantillon global (hors NSP = valeurs manquantes).

<sup>175</sup> Scénario de non convergence entre la perception générale de l'échantillon et la réponse benchmark du chercheur car :

– domination OUI échantillon et réponse benchmark NON.

<sup>176</sup> Scénario de non convergence entre la perception générale de l'échantillon et la réponse benchmark du chercheur car :

– domination NON échantillon et réponse benchmark OUI.

Les résultats sur la paire de question n° 18 révèlent une tendance des perceptions de notre échantillon divergente à notre hypothèse de changement. Les résultats de la paire n°18 montrent que la notion de droit de propriété introduit dans le compte capital ne marque pas pour autant la mentalité les comptables de notre échantillon (Statistiques SPSS 7.14.).

Sur la période avant 1995, 65% des réponses fournies sont conformes avec notre hypothèse selon laquelle avant 1995 la notion de droit propriété n'existait pas en comptabilité, tandis que sur la période après 1995, 54% maintiennent qu'il n'y a toujours pas de notion de droit de propriété en comptabilité. Nous assistons ici à une situation de non convergence entre notre hypothèse (réponse benchmark : Non) et la proportion de Oui (54%) observée sur l'échantillon global concernant la période après 1995 (Statistiques SPSS 7.14.). Or selon nous après 1995, un nouveau cadre juridique et légal a été créé. Plusieurs textes de loi sur les sociétés ont été votés plus spécifiquement les lois sur les sociétés privés.

Face à des résultats difficiles à trancher, nous nous sommes demandée s'il n'existe pas un écart entre les moyennes calculées sur l'échantillon global et celles calculées seulement sur le sous échantillon regroupant des personnes ayant répondu aux deux questions de cette paire n°18 (exclusion des répondants n'ayant pas répondu sur l'une des deux périodes). En ciblant les répondants ayant répondu aux deux questions, les réponses sur les deux périodes avant 1995 et après 1995 données par les mêmes répondants constituent ce que nous qualifions des échantillons appariés de réponses.

En pratiquant un test de comparaison sur échantillons appariés de réponses au niveau des moyennes, nous obtenons les moyennes suivantes sur les deux périodes avant et après 1995. Dans le sous échantillon des personnes ayant répondu aux deux questions de la paire n°18 (dont 66 personnes), nous avons obtenu une majorité de Oui (62%) sur la période avant 1995 et une minorité de Oui (47%) sur la période après 1995.

**Statistiques pour échantillons appariés**

		Moyenne	N	Ecart-type	Erreur standard moyenne
<b>Paire 18</b>	8CC_75DROITPROPRIET	<b>,62</b>	66	,48880	,06017
	9CC_95DROITPROPRIET	<b>,47</b>	66	,50291	,06190

Note : les chiffres dans la colonne Moyenne (0,62 et 0,47) sont les proportions de OUI sur chacune des deux questions de la paire n°18.

## Test échantillons appariés

		Différences appariées					t	ddl	Sig. (bilatérale)
		Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence				
					Inférieure	Supérieure			
Paire 18	8CC_ 75DROITPROPRIET - 9CC_ 95DROITPROPRIET	,15152	,58815	,07240	,00693	,29610	2,093	65	,040

Le test d'hypothèse de comparaison entre ces deux échantillons appariés au niveau des moyennes nous dit que sur cette population centrée seulement sur les répondants ayant rempli les deux questions, la valeur du test d'hypothèse des moyennes est significative  $p = 0,04$  au seuil d'erreur de  $\alpha = 0,05$ . Ce qui nous a permis d'interpréter que les moyennes observées sur les deux périodes sont significativement différentes. Ce test corrobore notre hypothèse sur un changement dans l'introduction de la notion de droit de propriété en comptabilité après 1995 par rapport à la période avant 1995.

Nous allons pouvoir maintenant étudier la distribution des binômes sur la paire n°18 (Statistiques SPSS 7.15.)

**Statistiques SPSS 7.15. : Distribution des binômes de la paire n°18**

CHANGEMENT AVEC EMERGENCE DE LA NOTION DE DROIT DE PROPRIÉTÉ		Paire n°18		9CC_95DROITPROPRIET			Total
				Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
8CC_75DROIT PROPRIET	"Erronée" NON	Effectif		<b>B5</b> 18	7	1	26
		% dans 9CC_95DROITPROPRIET		37,5%	12,5%	9,1%	22,6%
	Benchmark OUI	Effectif		<b>B1</b> 17	<b>B2</b> 24	7	48
		% dans 9CC_95DROITPROPRIET		35,4%	42,9%	63,6%	41,7%
	NSP Manquante	Effectif		<b>B7</b> 13	<b>B8</b> 25	<b>3</b>	41
	% dans 9CC_95DROITPROPRIET		27,1%	44,6%	27,3%	35,7%	
Total		Effectif		48	56	11	115
		% dans 9CC_95DROITPROPRIET		100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

— Sur cette paire n°18, la case confirmatoire est relativement faible seulement 17 sur 112 binômes (total des binômes déduits des binômes vides) sont des binômes de type B1 (soit 15%). Ils reflètent une « perception correcte d'un changement » ;

- Les cas de semi-validation sur cette paire sont plus nombreux avec les binômes de type B2 « non perception d'un changement » (24/112) et B 5 « perception erronée d'un non changement » (18/112) qui regroupent 38% des binômes étudiés ;
- Le cas de non validation totale de l'hypothèse est inhabituellement élevé, les binômes de type B8 (25 / 112) représentent 22% des binômes étudiés.

Nous allons maintenant essayer de donner une interprétation aux binômes en fonction de notre hypothèse qui repose sur le fait que la notion de droit de propriété privée a été incorporée dans la comptabilité d'entreprise dans le processus de la transition économique. L'hypothèse formulée à travers la paire de questions n° 18 est une suite logique de l'hypothèse de la paire n° 17.

Au regard des fréquences (Statistiques SPSS 7.15.) des binômes B1 « perception correcte d'un changement (17 sur 112) et B2 (24 sur 112) « non perception d'un changement », nous pouvons dire que la perception de cette nouveauté ne paraît pas aussi concrète et affirmée comme nous l'avions souhaité. Les binômes de type B2 montrent que la notion de droit de propriété semble inexistante dans la comptabilité, avant comme après 1995. Cette méconnaissance peut être interprétée comme une certaine indifférence au droit des sociétés et des affaires de la part des comptables. Ces derniers s'intéressent principalement à la réglementation comptable et fiscale plutôt qu'au droit des sociétés dans leur travail au quotidien.

Pourtant, dans cette paire de questions n°18, le nombre de réponses non-conformes à notre hypothèse sur la période après 1995 est relativement inquiétant, il atteint 50% de l'échantillon (56/115). Ces éléments nous ont incitée à poursuivre notre analyse pour essayer de comprendre ces résultats surprenants. Comme le droit de propriété privé est directement lié aux capitaux privés, nous avons pensé que le statut juridique de l'entreprise pourrait nous renseigner sur ces divergences de perception par rapport à notre hypothèse.

Nous avons donc décidé de faire un test d'indépendance du Khi-deux entre l'origine des capitaux investis dans les entreprises et la question sur la notion de droit de propriété privée après 1995 pour voir si les origines des capitaux avaient un impact sur le choix des réponses. Nous avons créé une variable *ad hoc* dichotomique (Variable V45ENTRE\_STATUSSOEETSEACT, codée (1,0) visant à classer d'une part les entreprises ayant reçu des capitaux en provenance de l'actionnaire État comme les entreprises à 100% de financement étatique (SOE) et les anciennes compagnies étatiques *actionnarisées* (SEACT) ; et de l'autre toutes les autres formes d'entreprise telles que les

Joint-Ventures, les sociétés privées vietnamiennes ou les sociétés à capitaux étrangers (Statistiques SPSS 7.16.).

### **Statistiques SPSS 7.16. : Test ad hoc sur la paire n°18**

		Test ad hoc Paire n° 18	45ENTRE_STATUSSOEETSEACT			Total
			AUTRES	SOE ET SEACTION NARISEE	NSP Manquante	
9CC_95DROIT PROPRIET	<b>Benchmark NON</b>	Effectif	24	24	0	48
		% dans 45ENTRE_STATUSSOEET SEACT	51,1%	35,8%	,0%	41,7%
		Résidu ajusté	1,7	-1,5	-,9	
	<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif	17	<b>39</b>	0	56
		% dans 45ENTRE_STATUSSOEET SEACT	36,2%	58,2%	,0%	48,7%
		Résidu ajusté	-2,2	2,4	-1,0	
	<b>NSP Manquante</b>	Effectif	6	4	1	11
		% dans 45ENTRE_STATUSSOEET SEACT	12,8%	6,0%	100,0%	9,6%
	Résidu ajusté	1,0	-1,5	3,1		
<b>Total</b>		Effectif	47	67	1	115
		% dans 45ENTRE_STATUSSOEET SEACT	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Test ad hoc sur paire n°18, valeur du Khi-deux de Pearson est de 15,164 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,004\*\*\*** avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0.05$ .

Les résultats du test confirment notre intuition (Statistiques SPSS 7.16.). Les non conformités avec nos hypothèses proviennent principalement des personnes qui travaillent dans des entreprises qui sont restées dans le giron étatique (même *actionnalisées*). Ceux ou celles qui travaillent dans les autres formes d'organisation fournissent des réponses plus conformes à nos hypothèses. Le fait que les personnes ne soient pas concernées par la notion du droit dans la comptabilité s'explique par leur milieu de travail. En effet, une majorité de personnes n'ayant pas constaté de changement dans le domaine du droit des sociétés travaillent dans des entreprises étatiques ou quasi-étatiques (les anciennes entreprises d'État *actionnalisées*) (Statistiques SPSS 7.16.)

En conclusion, l'hypothèse de la paire n°18 n'est pas vérifiée par le terrain. La notion de droit de propriété privée ne semble pas marquer la perception de nos répondants comme un changement important du point de vue de la comptabilité.

Parlant du concept de capital et du droit de propriété privée, il est impensable de ne pas évoquer la problématique de la valeur de l'entreprise (paire n°19). Dans tout processus de la transition, la privatisation ou l'*actionnalisation* (méthode vietnamienne) des anciennes entreprises étatiques

constitue en effet l'un des chantiers de réformes économiques incontournables. Or dans les systèmes d'économie centralisée et planifiée le marché des entreprises était inexistant.

Rappelons ce qui s'est passé au Viêt-nam lorsque l'État a décidé de céder une partie du capital des anciennes entreprises étatiques en les transformant en société par actions : la fixation du prix de vente est incombée à des comités spécialisés de l'État. Les méthodes d'évaluation ont certes beaucoup évolué depuis 1992 (date du programme pilote d'*actionnarisation*). Néanmoins, selon notre hypothèse, la question des méthodes de détermination de la valeur d'une entreprise après 1995 soulève encore beaucoup de polémique. Sur la période avant 1995, 74% des réponses fournies par notre échantillon sont d'accord qu'avant 1995 il n'existait pas de méthodes de calcul pour déterminer la valeur des entreprises. 48% continuent d'affirmer qu'il n'existe toujours pas de méthode de calcul pour déterminer la valeur des entreprises sur la période après 1995 (Statistiques SPSS 7.14.). Ce qui revient à dire que 62 % des répondants pensent qu'aujourd'hui il existe effectivement des méthodes d'évaluation des entreprises. Ce qui revient à dire qu'une partie de nos répondants ont perçu une évolution entre avant et après 1995 en ce qui concerne les méthodes d'évaluation des entreprises. Ceci est fort divergent par rapport à nos hypothèses. Nous nous sommes demandée si les résultats diffèrent entre les personnes qui répondent aux deux questions et celles qui ne répondent qu'à l'une des deux ou à aucune des deux.

A l'instar de la paire n° 18, nous avons fait un test de comparaison entre deux échantillons appariés de réponses au niveau des moyennes pour voir si les moyennes sur la population ciblée sur les répondants ayant répondu aux deux questions sont différentes de celles sur l'échantillon global.

Sur cette paire de question, les résultats sur les échantillons appariés montrent un renforcement des tendances observées sur l'échantillon global<sup>177</sup>. Les répondants au questionnaire semblent donc affirmer un changement dans les méthodes de détermination de la valeur d'une entreprise.

---

<sup>177</sup> Sur les 76 personnes qui ont répondu simultanément aux questions de la paire n°19, 74 % ont affirmé qu'avant 1995 il n'existe pas de méthode de calcul de la valeur d'une entreprise, par contre sur la période après 1995, seulement 45% maintiennent la réponse Oui (Statistiques SPSS 7.17.)

### Statistiques SPSS 7.17. : Test ad hoc sur la paire n°19

Statistiques pour échantillons appariés paire n°19

		Moyenne	N	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Paire 19	10EVAL_75ENT	,74	76	,44327	,05085
	11EVAL_95ENT	,45	76	,50053	,05741

Test échantillons appariés paire n°19 Introduction des méthodes de calcul de la valeur de l'entreprise

Paire n°19		Différences appariées				t	ddl	Sig. (bilatérale)	
		Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence				
					Inférieure				Supérieure
Paire 19	10EVAL_75ENT - 11EVAL_95ENT	,28947	,53705	,06160	,16675	,41219	4,699	75	,000

L'étude de la répartition des binômes de réponses décrit une situation d'ambiguïté (Statistiques SPSS 7.18.). Si les binômes de type B3 « perception correcte d'un non changement » représentent 28% (31/109), les binômes de type B4 « non perception d'un non changement » sont relativement nombreux soit 23% (25/109).

### Statistiques SPSS 7.18. : Distribution des binômes de la paire n°19

NON CHANGEMENT ABSENCE METHODE CALCUL VALEUR ENTREPRISE		Paire n°19		11EVAL_95ENT			Total
				"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
10EVAL_75ENT	"Erronée" NON	Effectif	B8 17	B6 3	0	20	
		% dans 11EVAL_95ENT	30,4%	5,8%	,0%	17,4%	
	Benchmark OUI	Effectif	B4 25	B3 31	1	57	
		% dans 11EVAL_95ENT	44,6%	59,6%	14,3%	49,6%	
NSP Manquante	Effectif	14	B7 18	6	38		
	% dans 11EVAL_95ENT	25,0%	34,6%	85,7%	33,0%		
Total		Effectif	56	52	7	115	
		% dans 11EVAL_95ENT	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

La case la plus délicate à interpréter est celle qui représente les binômes de type B8 qualifiés de non validation totale de l'hypothèse avec des réponses « erronées » à la fois sur la période avant 1995 et après 1995.

### Formulation des questions de la paire n° 19 et les réponses benchmarks :

Q.10 Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
10.5 Il n'existait pas de méthode de calcul ou d'instruction pour déterminer la valeur de l'entreprise.	<b>Benchmark : X</b>	
11. Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>		
11.5 Il n'existe pas de méthode de calcul explicite pour déterminer la valeur de l'entreprise.	<b>Benchmark : X</b>	

Les quatre cases principales du tableau croisé sur la paire n°19 (Statistiques SPSS 7.18.) dévoilent une situation mitigée quant à l'affirmation d'un changement ou d'un non changement sur la valorisation des entreprises. Si nous nous référons à l'esprit de la politique *Đổi Mới* lancée par les dirigeants politiques vietnamiens en 1986 et la jeunesse des bourses de valeurs vietnamiennes, nous pouvons, pour l'heure, dire que le marché des entreprises reste encore un chantier de réforme très surveillé. Une certaine réticence à propos du mot "*privatisation*" de la part des dirigeants politiques précisant que l'*actionnarisation* est un processus qui ne vise pas à transférer le patrimoine du peuple aux mains des capitalistes dont l'objectif ultime n'est que la recherche du profit. Le contrôle de l'État dans le processus d'*actionnarisation* apporte des compléments d'explication aux résultats obtenus sur cette paire de question n° 19 à propos des méthodes de fixation des prix de vente des entreprises. Il faut bien reconnaître que ce ne sont pas les méthodes de calcul qui manquent. La complexité réside aussi dans la sélection des instances à qui est conférée la responsabilité et les compétences de ce travail de détermination de la valeur des entreprises. Il nous semble qu'aujourd'hui, au Viêt-nam, les agents privés et les marchés financiers n'ont toujours pas d'influence notable dans ce processus de fixation des valeurs des entreprises.

L'autonomie financière des entreprises (paire n° 20) a été la première réforme des entreprises dans le processus de transition. Cette notion concerne principalement les anciennes entreprises étatiques qui étaient le secteur prédominant de l'économie vietnamienne avant 1986. Le retrait de l'État implique une responsabilisation de l'entreprise et une décentralisation de l'autonomie financière. Dans un premier temps, l'autonomie financière est synonyme de suppression du système des subsides de l'État. L'entreprise doit être capable de générer de la richesse pour continuer à payer la

main d'œuvre, à s'approvisionner et à se développer. Dans un deuxième temps, l'autonomie financière implique de pouvoir décider pour les investissements et d'élaborer la stratégie de production et de commercialisation afin d'assurer un développement pérenne de l'activité économique de l'entreprise.

Les proportions observées sur l'échantillon global (paire n°20) mettent en avant un changement dans le pouvoir de prise des décisions en matière d'investissement avant et après 1995. Pourtant la distribution des binômes du tableau croisé de cette paire montre que ce phénomène n'est pas perçu comme une pratique courante dans le monde des entreprises (Statistiques SPSS 7.19.)

### Formulation des questions de la paire n° 20 et les réponses benchmarks :

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
22.4 L'entreprise n'a aucun droit de décision sur l'argent alloué par l'Etat.	<b>Benchmark : X</b>	
Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien après l'ouverture économique du pays en 1995:		
23.4 L'entreprise a de l'autonomie financière dans la gestion de l'entreprise mais ne dispose pas du plein pouvoir dans les décisions d'investissement.		<b>Benchmark : X</b>

### Statistiques SPSS 7.19. : Grille de lecture de la forme capital (Paire n°20)

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1	B 2	B 5	B 7
				PCC	NPC	PENC	MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n° 20</b> 22DIF_75NOA_UTONO	<b>Q.22.4</b> .A	Avant 1995, l'entreprise n'a aucun droit de décision sur l'argent alloué par l'Etat					
23DIF_95NOA_UTONO	<b>Q.23.4</b> .P	Après 1995, l'entreprise a de l'autonomie financière dans la gestion de l'entreprise et dispose du plein pouvoir dans les décisions d'investissement	75% 79/106	<b>20</b>	<b>27</b>	<b>11</b>	<b>21</b>

Une première analyse des résultats des binômes montre que seulement 19% (soit 20 sur 106) des binômes de type B1 sont totalement conformes à notre hypothèse d'un changement dans l'autonomie financière des entreprises contre 25% (27/106) qui n'a pas perçu le changement (binômes de type B2) (Statistiques SPSS 7.20.)

**Statistiques SPSS 7.20. : Distribution des binômes de la paire n° 20**

CHANGEMENT INTRODUCTION AUTONOMIE FINANCIERE		Paire n° 20	23DIF_95NOAUTONO			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
22DIF_75NO AUTONO	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 11	3	2	16
		% dans 23DIF_95NOAUTONO	21,2%	6,1%	14,3%	13,9%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 20	<b>B2</b> 27	3	50
		% dans 23DIF_95NOAUTONO	38,5%	55,1%	21,4%	43,5%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 21	<b>B8</b> 19	9	49
		% dans 23DIF_95NOAUTONO	40,4%	38,8%	64,3%	42,6%
Total		Effectif	52	49	14	115
		% dans 23DIF_95NOAUTONO	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Comme dans les autres paires de questions, nous assistons aussi à des cas de résultats surprenants. Selon notre hypothèse, en référence au discours officiel, les compagnies étatiques se voient accorder une autonomie financière quasi-totale après 1995.

La case qui nous interpelle dans le tableau croisé (Statistiques SPSS 7.20.) est celle qui contient des binômes de type B8, non validation totale de l'hypothèse avec l'absence de réponse sur la période avant 1995 et une réponse "erronée" sur la période après 1995. Nous avons essayé à travers des tests d'indépendance entre la question après 1995 et les variables d'identité des répondants de comprendre pourquoi la politique d'octroi de l'autonomie financière aux entreprises, qui était considérée, au début 1990, comme le fer de lance de la réforme économique du gouvernement vietnamien n'a pas été perçue par notre échantillon. Les résultats ne sont pas significatifs. Ce qui nous amène à déduire que la réalité telle qu'elle est perçue par les répondants n'est pas celle véhiculée par le discours ambiant.

L'hypothèse formulée à travers la paire de questions n° 20 n'est pas entérinée dans les pratiques au Viêt-nam. La notion d'autonomie financière apparaît plutôt comme un slogan qu'une pratique dans la société. Même si l'autonomie financière est stipulée dans la réforme des entreprises, sa mise en application semble évasive. L'ambiguïté des réponses de l'échantillon est révélatrice d'une incertitude qui a été constatée dans beaucoup d'économies en transition concernant ce que recouvre réellement l'autonomie financière. La littérature souligne l'absence d'autonomie de la part des entreprises parce que celles-ci n'ont pas les moyens institutionnels pour utiliser cette autonomie qui leur a été octroyée officiellement (Mihaylova, 2000).

En conclusion, en dehors du fait que les entreprises accueillent des sources de capitaux autres que ceux en provenance de l'État qui se traduit au travers de la création de la nouvelle catégorie comptable pour accueillir différentes sources de capital, les résultats sont rarement d'accord avec nos hypothèses. En ce qui concerne les autres aspects liés au capital privé les perceptions ne sont pas totalement tranchées. Les résultats obtenus peuvent s'expliquer par la co-existence de deux formes d'économie aussi importante l'une que l'autre et complémentaires : un secteur étatique regroupant des entreprises dans les secteurs stratégiques et un secteur hors étatique fort, dynamique et en pleine expansion.

### 7.3.3. Concept d'actif

Le mot que nous avons utilisé dans la formulation des questions est le mot bien fixe parce qu'il est lié au vocabulaire comptable de la période dite de communisme. Il n'existait pas de définition juridique d'un actif en comptabilité communiste. Un actif pouvait être compris comme un moyen de production physique alloué par l'État à une compagnie communiste. Dans la réglementation financière et comptable vietnamienne, seules étaient stipulées des conditions requises pour classer un bien en "bien fixe" ou en "bien peu de valeur et facilement cassable"<sup>178</sup>. La loi sur la comptabilité votée le 17 juin 2003, entrant en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004 où est stipulée une définition de l'actif s'inspirant des normes internationales de comptabilité n'a pas été prise en compte dans ce questionnaire (qui a été administré avant).

---

<sup>178</sup> Un bien classé en "bien peu de valeur et facilement cassable" (en vietnamien *vật rẽ tiền mau hỏng*) est un bien dont la valeur comptable inscrite dans les livres est inférieure d'un certain montant (ce montant varie avec le temps et d'un texte à un autre); et, dont la durée de vie n'excède pas un an. Cette définition de l'actif qui était adoptée depuis l'époque de l'économie dirigée pose aujourd'hui un problème de classification pour les entreprises. Par exemple un téléphone portable de dernière génération pour le directeur général dont le prix est parfois l'équivalent d'une ancienne machine de production dans l'entreprise doit être considéré comme un "bien fixe" ou un "bien facilement cassable" ?

## Statistiques SPSS 7.21. : Benchmarks et proportions observées sur les paires de la forme actif

Code question	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Hypothèse Benchmark 75	Hypothèse Benchmark 95	Décision Changement ou Non changement	Proportion Oui observée échantillon	Intervalle de confiance 95% de la proportion	
							Inférieure	Supérieure
Paire n° 21 8CC_75 BIENFI X	Q.8.3. A	Avant 1995, le concept de BIEN FIXE est clairement défini	<b>NON</b>			<b>0,53</b> (3)	0,4198	0,6419
	9CC_95 BIENFI X	Q.9.5. P	Après 1995, le concept de BIEN FIXE est clairement défini	<b>NON</b>	NC <sup>1</sup>	0,37	0,2809	0,4645
Paire n° 22 10EVAL _75BIE NFX	Q.10.2 .A	Avant 1995, l'évaluation ou la réévaluation des biens fixes est faite par les experts du Comité national des Prix, du Comité National du Plan, du Ministère des Finances	Oui			0,74	0,6355	0,8381
	11EVAL _95BIE NFX	Q.11.2 .P	Après 1995, les méthodes d'évaluation ou de réévaluation des immobilisations ne sont pas clairement définies		Oui	0,60	0,5037	0,6925

<sup>1</sup> NC : Non changement

<sup>2</sup> C : Changement

XXX : il y a un écart entre la réponse benchmark selon l'hypothèse du chercheur et la proportion observée sur l'échantillon global (hors NSP = valeurs manquantes).

(3) : Nous assistons ici à un cas *difficilement interprétable* concernant la proportion observée sur l'échantillon de la paire n° 21. En quoi les valeurs de l'intervalle de confiance de la proportion calculée sont utiles à l'interprétation des résultats ? Pour l'interprétation de la moyenne calculée sur l'échantillon (proportion des réponses OUI sur le total des réponses remplies), nous nous sommes fixé arbitrairement le seuil de 0,5 (nous considérons que si le pourcentage de OUI dépasse le seuil de 50%, le OUI est considéré comme majoritaire). Ici c'est *un scénario d'ambiguïté* difficile à interpréter car :

– la moyenne de l'échantillon est > de 0,5 (0, 53) et que la borne inférieure est < 0,5 (0,41).

Les paires de questions sur le concept d'actif sont axés sur la problématique qu'induit la définition réglementaire d'un bien fixe. Nous avons conçu deux paires de questions (Statistiques SPSS 7.22.)

La paire de questions n°21 sur le concept d'actif est conceptuelle parce qu'elle est construite en référence aux idéaux types de la comptabilité. La formulation des questions (ciblées sur la définition réglementaire de la notion de bien fixe) a engendré des réponses inattendues.

### Statistiques SPSS 7.22. : Grille de lecture de la forme actif (Paire n°21 )

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B3+B4+B6+B7) sur total (B0 exclus)	B 3 PCNC	B 4 NPNC	B 6 PEC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n° 21</b> 8CC_75BI ENFIX	<b>Q.8.3.</b> <b>A</b>	Avant 1995, le concept de BiEN FIXE est clairement défini					
9CC_95BI ENFIX	<b>Q.9.5.</b> <b>P</b>	Après 1995, le concept de BiEN FIXE est clairement défini	69% 76/110	<b>31</b>	<b>7</b>	<b>19</b>	<b>19</b>

La proportion de réponse Oui sur la question portant sur la période communiste avant 1995 montre une non convergence entre l'hypothèse (réponse benchmark « Non » avant 1995) et la perception globale de l'échantillon. 53% des personnes ont répondu Oui. Ils sont d'accord avec la formulation du questionnaire en affirmant que le concept de « bien fixe n'est pas clairement défini ». Or des caractéristiques explicites du mot « bien fixe » figurent dans les documents réglementaires. Nous n'avons obtenu qu'une faible concentration dans la case des binômes de type B3 « perception correcte d'un non changement », seulement 28% des binômes (31/110). Les binômes de type B3 défendent la perception d'un non changement dans la définition du concept de bien fixe selon laquelle celle-ci est clairement définie avant comme après 1995 (Statistiques SPSS 7.22.).

À l'opposé de cet avis, les tenants des binômes de type B8 non validation totale de notre hypothèse qui représentent 22% des binômes étudiés (24/110), affirment un non changement dans leur perception mais c'est un non changement où le concept de bien fixe n'est pas clairement défini avant comme après 1995.

**Statistiques SPSS 7.23. : Distribution des binômes de la paire n° 21**

NON CHANGEMENT ACTIF BIEN FIXE		Paire n° 21		9CC_95BIENFIX			Total
				Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
8CC_75BIENFIX	Benchmark NON	Effectif		<b>B3</b> <b>31</b>	<b>B4</b> <b>7</b>	0	38
		% dans 9CC_95BIENFIX		44,9%	17,1%	,0%	33,0%
	"Erronée" OUI	Effectif		<b>B6</b> <b>19</b>	<b>B8</b> <b>24</b>	0	43
		% dans 9CC_95BIENFIX		27,5%	58,5%	,0%	37,4%
	NSP Manquante	Effectif		<b>B7</b> <b>19</b>	10	5	34
		% dans 9CC_95BIENFIX		27,5%	24,4%	100,0%	29,6%
Total		Effectif		69	41	5	115
		% dans 9CC_95BIENFIX		100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Nous assistons avec la distribution des binômes à deux tendances : pour les uns la réglementation n'est pas claire (B8 : 24/110), pour les autres elle est explicite (B3 : 31/110). Toutefois, ces deux sous groupes sont unanimement d'accord que le contenu réglementaire n'a pas évolué, donc un non changement (SPSS 7.23.).

Nous avons décidé de continuer avec un traitement *ad hoc* en faisant un croisement entre la question sur la définition du concept « bien fixe » avant 1995 et la variable poste occupé. Ce traitement dévoile deux formes d'interprétation des textes (Statistiques SPSS 7.24.). D'un côté, les praticiens (techniciens comptable, comptables de synthèse, chefs comptables) qui sont les utilisateurs directs trouvent que les dispositions réglementaires ne sont pas claires, de l'autre les non pratiquants tels que les directeurs, les professeurs, les auditeurs s'alignent sur notre interprétation (Statistiques SPSS 7.24.)

### Statistiques SPSS 7.24. : Test ad hoc sur la paire n°21

Test d'indépendance entre perception concept bien fixe et poste occupé		Test ad hoc sur paire n°21	49INDIV_POSTE								Total
			Technicien comptable	Comptable synthèse	Chef comptable	Chef service	Directeur	Professeur	Auditeur	Manquante	
8CC_75 BIENFIX	<b>Benchmark NON</b>	Effectif	5	2	18	1	5	2	4	1	38
		% dans 49INDIV_POSTE	13,9%	16,7%	40,9%	33,3%	<b>62,5%</b>	<b>66,7%</b>	<b>50,0%</b>	100,0%	33,0%
		Résidu ajusté	-2,9	-1,3	1,4	,0	1,8	1,3	1,1	1,4	
	<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif	13	5	19	2	2	1	1	0	43
		% dans 49INDIV_POSTE	<b>36,1%</b>	<b>41,7%</b>	<b>43,2%</b>	<b>66,7%</b>	25,0%	33,3%	12,5%	,0%	37,4%
		Résidu ajusté	-2	,3	1,0	1,1	-8	-,1	-1,5	-8	
	<b>Manquante</b>	Effectif	18	5	7	0	1	0	3	0	34
	% dans 49INDIV_POSTE	50,0%	41,7%	15,9%	,0%	12,5%	,0%	37,5%	,0%	29,6%	
	Résidu ajusté	3,2	1,0	-2,5	-1,1	-1,1	-1,1	,5	-7		
<b>Total</b>		Effectif	36	12	44	3	8	3	8	1	115
		% dans 49INDIV_POSTE	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Test ad hoc sur paire n°21, valeur du Khi-deux de Pearson est de 25,655 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,029\*\*\*** avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0,05$ .

Nous avons répliqué le même test avec la question après 1995, mais le test s'avère non significatif car la nouvelle définition du concept de bien fixe stipulé dans la réglementation paraît claire pour la majorité des répondants sans distinction (Statistiques SPSS 7.25.)

### Statistiques SPSS 7.25. : Test ad hoc sur la paire n°21

Test Khi-deux entre concept bien fixe après 1995 et poste occupé		Test ad hoc sur paire n°21	49INDIV_POSTE								Total
			Technicien comptable	Comptable synthèse	Chef comptable	Chef service	Directeur	Professeur	Auditeur	Manquante	
9CC_95 BIENFIX	<b>Benchmark NON</b>	Effectif	22	8	26	1	5	3	3	1	69
		% dans 49INDIV_PO STE	<b>61,1%</b>	<b>66,7%</b>	<b>59,1%</b>	33,3%	<b>61,1%</b>	<b>66,7%</b>	<b>59,1%</b>	33,3%	62,5%
		Résidu ajusté	,2	,5	-,2	-1,0	,1	1,4	-1,3	,8	
	<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif	12	4	16	2	2	0	5	0	41
		% dans 49INDIV_PO STE	33,3%	33,3%	36,4%	66,7%	25,0%	,0%	62,5%	,0%	35,7%
		Résidu ajusté	-,4	-,2	,1	1,1	-,7	-1,3	1,6	-,7	
	<b>Manquante</b>	Effectif	2	0	2	0	1	0	0	0	5
		% dans 49INDIV_PO STE	5,6%	,0%	4,5%	,0%	12,5%	,0%	,0%	,0%	4,3%
	Résidu ajusté	,4	-,8	,1	-,4	1,2	-,4	-,6	-,2		
<b>Total</b>		Effectif	36	12	44	3	8	3	8	1	115
		% dans 49INDIV_PO STE	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Test ad hoc sur paire n°21, valeur du Khi-deux de Pearson est de 8,916 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,836** avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0.05$ . Le test n'est pas significatif. Nous ne pouvons pas prendre la décision de rejeter  $H_0$  et de considérer son alternative selon laquelle la variable poste occupé et le choix des modalités de réponse sur la question après 1995 sont totalement indépendantes.

En conclusion, nous pourrions dire que sur la paire n°21 il y a une certaine divergence d'interprétation des documents réglementaires entre le chercheur et l'échantillon.

La deuxième paire de questions porte sur les méthodes d'évaluation des actifs. Sur l'échantillon global, notre hypothèse d'un non changement sur les méthodes d'évaluation des biens fixes est acceptée avec une affirmation faible sur la période avant 1995 (60%) et une proportion de Oui dominante de 86% sur la période après 1995. Toutefois, ce non changement n'apparaît pas comme une situation de statu quo à travers les proportions observées sur les deux périodes.

### Statistiques SPSS 7.26. : Grille de lecture de la forme actif (Paire n°22)

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B3+B4+B6+B7) sur total (B0 exclus)	B 3 PCNC	B 4 NPNC	B 6 PEC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
Paire n° 22 10EVAL _75BIE NFX	Q.10.2 .A	Avant 1995, l'évaluation ou la réévaluation des biens fixes est faite par les experts du Comité national des Prix, du Comité National du Plan, du Ministère des Finances					
11EVAL _95BIE NFX	Q.11.2 .P	Après 1995, les méthodes d'évaluation ou de réévaluation des immobilisations ne sont pas clairement définies	79% 85/107	35	21	10	19

La première lecture pourrait nous permettre de dire que l'hypothèse de non changement dans l'évaluation des biens semble validée pour 32% des réponses (35/107) (Statistiques SPSS 7.26.).

Toutefois, les binômes de type B4 (21/107, soit 19%) révèlent des changements qui sont en train de s'installer dans le mécanisme de détermination des valeurs des biens fixes. Sur la période après 1995, presque la moitié des personnes ont donné une réponse non conforme à notre benchmark. Pour ces derniers, les méthodes d'évaluation ou de réévaluation des biens fixes sont aujourd'hui clairement définies. Ceci est tout à fait défendable compte tenu du rythme de développement et surtout de transformation de l'économie vietnamienne au cours de ces 10 dernières années. Dans les économies en transition, les changements dans les pratiques des affaires peuvent être introduits par décret mais aussi par intégration des nouveautés à travers les échanges internationaux et se réalisent en tâche d'huile et donc parfois difficilement perceptibles.

Les tests d'indépendance de la question sur la période après 1995 avec les variables d'identité des répondants telles que l'âge, le statut de l'entreprise et le poste occupé s'avèrent non significatifs (cf. annexe n°3). Avec les données dont nous disposons nous ne pouvons pas établir une explication plausible de ces perceptions contrastées de notre échantillon, mais les résultats affichés nous permettent de déduire que notre hypothèse sur une situation de non changement concernant les mécanismes et les méthodes d'évaluation et de réévaluation des biens fixes n'est qu'à moitié étayée par les perceptions des répondants. Une évolution dans ce domaine a été certainement entamée et donc perceptible par les praticiens.

En conclusion, si la définition du concept de bien fixe n'a pas réellement évoluée, les méthodes d'évaluation appliquées à cette forme comptable semblent en pleine transformation suite à la libéralisation des marchés.

### 7.3.4. Concept de résultat

Les hypothèses sur le concept de résultat comptable sont toutes des hypothèses de changement. Elles sont au nombre de quatre (paire n°23 à la paire n°26) et deux questions indépendantes sur la période après 1995. Le tableau Statistiques SPSS 7.27. rend compte des quatre paires de questions sur le concept de résultat.

#### **Statistiques SPSS 7.27. : Benchmarks et proportions observées sur les paires de la forme résultat**

Code question	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Hypothèse Benchmark 75	Hypothèse Benchmark 95	Décision Changement ou Non changement à partir des 2 benchmarks	Proportion de Oui observée échantillon	Intervalle de confiance 95% de la proportion	
							Inférieure	Supérieure
Paire n° 23 8CC_75 PROFIT	Q.8.5. A	Avant 1995, la décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat	Oui			0,85	0,7728	0,9309
	Q.9.7. P	Après 1995, la décision et la formule de répartition du résultat ne relève plus de l'Etat		NON	C <sup>2</sup>	0,34	0,2429	0,4304
Paire n° 24 10EVAL_75AM OR	Q.10.1 .A	Avant 1995, il n'existe qu'une seule méthode de calcul des amortissements	Oui			0,85	0,7672	0,9290
	Q.11.1 .P	Après 1995, l'entreprise peut choisir une parmi les méthodes de calcul des amortissements		NON	C	0,23	0,1477	0,3068
Paire n° 25 10EVAL_75CRe vient	Q.10.4 .A	Avant 1995, le coût de revient d'un produit n'intègre pas tous les coûts constituant du produit	Oui			0,67	0,5630	0,7791
	Q.11.4 .P	Après 1995, le coût de revient d'un produit intègre tous les coûts constituant du produit		NON	C	0,46	0,3620	0,5539

Code question	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Hypothèse Benchmark 75	Hypothèse Benchmark 95	Décision Changement ou Non changement à partir des 2 benchmarks	Proportion de Oui observée échantillon	Intervalle de confiance 95% de la proportion	
							Inférieure	Supérieure
<b>Paire n° 26</b> 22DIF_75PERF	<b>Q.22.6</b> .A	Avant 1995, les chiffres calculés par le service de comptabilité <b>ne permettent pas</b> de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise	<b>Oui</b>			<b>0.37</b> (3)	0.2543	0.4920
23DIF_95PERF	<b>Q.23.5</b> .P	Après 1995, les chiffres calculés par le service de comptabilité permettent de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise		<b>NON</b>	<b>C</b>	0,18	0,1040	0,2512

<sup>1</sup> NC : Non changement

<sup>2</sup> C : Changement

**XXX** : il y a un écart entre la réponse benchmark selon l'hypothèse de la doctorante et la proportion observée sur l'échantillon global (hors NSP = valeurs manquantes).

(3) Scénario de non convergence entre la perception générale de l'échantillon et la réponse benchmark du chercheur car :

- domination NON échantillon et réponse benchmark OUI.

### Hypothèse de changement sur la fixation et la répartition du profit de l'entreprise

#### Formulation des questions de la paire n°23 et les réponses benchmarks :

Q.8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
8.5 La décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat	<b>Benchmark : X</b>	
Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>		
9.7 La décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat		<b>Benchmark : X</b>

La distribution des binômes sur la paire de questions (n°23) nous donne une vision mitigée sur le changement du rôle de l'État dans la fixation des règles de calcul et de répartition du résultat. Les binômes de type B1 « perception correcte d'un changement » (33 sur les 69 qui ont fourni une réponse correcte sur la période avant 1995) et ceux de type B2 « non perception d'un changement » sont à égalité (32 sur les 69) (Statistiques 7.28.).

**Statistiques SPSS 7.28. : Grille de lecture de la forme résultat (Paire n° 23)**

G Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
Paire n° 23 8CC_75 PROFIT 8CC_75 PROFIT	Q.8.5. A	Avant 1995, la décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat					
9CC_95 PROFIT	Q.9.7. P	Après 1995, la décision et la formule de répartition du résultat ne relève plus de l'Etat	92% 99/107	33	32	10	24

La perception d'un changement ne semble pas faire le consensus au sein de notre échantillon. Comme il y a un nombre important de réponses non-conformes à la réponse benchmark sur la période après 1995, il nous semble nécessaire de connaître le profil des auteurs de ce choix. Conceptuellement le concept de résultat est étroitement lié aux origines des capitaux, ce qui nous suggère d'entamer un autre test d'hypothèse d'indépendance entre une variable *ad hoc* sur les origines des capitaux et la variable concept de résultat après 1995 (9CC\_95PROFIT) afin de mieux cerner cette situation. Pour faire la distinction entre deux origines principales des fonds investis dans les entreprises, nous avons créé une variable intermédiaire dichotomique discriminante (V45ENTSTATUS\_SOE) pour distinguer les sociétés étatiques (SOE) des non étatiques (NON SOE).

### Statistiques SPSS 7.29. : Test ad hoc sur la paire n°23

Test Khi-deux entre "Etre SOE" et rôle de l'état dans la détermination du résultat après 1995		Test <i>ad hoc</i> Paire n°23	45ENTSTATUS_SOE			Total	
			AUTRE HORS SOE	SOE	NSP Manquante		
9CC_95 PROFIT	<b>Benchmark NON</b>	Effectif	<b>48</b>	18	1	67	
		% dans 45ENTSTATUS_SO E	66,7%	42,9%	100,0%	58,3%	
		Résidu ajusté	2,4	-2,5	,9		
	<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif	<b>15</b>	<b>19</b>	0	34	
		% dans 45ENTSTATUS_SO E	20,8%	45,2%	,0%	29,6%	
		Résidu ajusté	-2,7	2,8	-,7		
	<b>NSP Manquante</b>	Effectif	9	5	0	14	
		% dans 45ENTSTATUS_SO E	12,5%	11,9%	,0%	12,2%	
		Résidu ajusté	,1	-,1	-,4		
	<b>Total</b>		Effectif	72	42	1	115
			% dans 45ENTSTATUS_SO E	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Test *ad hoc* sur paire n°23, valeur du Khi-deux de Pearson est de 8,655 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,070** avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0,05$ .

Au regard des résultats du tableau croisé (Statistiques SPSS 7.29.), plus de 58% (67 / 115) de l'échantillon global adhèrent à notre hypothèse selon laquelle «Après 1995, la décision et la formule de répartition du résultat **ne** relève **plus** de l'État». La majorité des tenants du NON (72% des réponses NON, soit 48 sur 67) travaillent dans les entreprises financées par les capitaux privées comme les anciennes sociétés *actionnarisées* (SEACT), les Joint-Ventures (JV), les sociétés étrangères (ETR) etc.

Au regard de la signification du test du Khi - deux d'indépendance ( $p = 0,070$ ), nous pouvons déduire que le milieu institutionnel de l'entreprise influence fortement le choix de réponse sur les règles de répartition du résultat de l'entreprise après 1995. Ces liens montrent que les gens qui travaillent dans les entreprises hors secteur étatique ont une forte tendance de répondre qu'aujourd'hui l'intervention de l'état dans les règles de calcul et de répartition du résultat est moins importante qu'auparavant.

Plus de 71% (48/67) des répondants affirmant une plus grande autonomie de l'entreprise dans la décision concernant le résultat dégagé (notre réponse benchmark pour la période après 1995) travaillent dans les entreprises hors secteur étatique (non SOE) contre seulement 27% (18/67) des répondants relevant du secteur étatique (Statistiques SPSS 7.29.).

L'interprétation que nous pouvons tirer à partir de ces binômes de réponses est qu'aujourd'hui coexistent dans l'économie vietnamienne deux façons de concevoir le résultat comptable de l'entreprise. Les entreprises du secteur étatique continuent à respecter les méthodes de calcul et de répartition dictées par l'administration centrale - leur investisseur principal.

Tandis que les entreprises hors secteur étatique disposent de plus de liberté et d'autonomie quant au calcul et à la répartition de leur résultat comptable.

En conclusion, notre hypothèse sur la paire n°23 n'est que semi-validée. En effet, le concept de résultat comptable a connu des transformations au niveau de ses composants mais ce changement n'est pas perçu par la majorité car ce concept est étroitement lié aux origines des capitaux investis dans les entreprises. La nouvelle forme du concept de résultat (incluant un calcul et des modes de répartition selon l'esprit de l'économie de marché) n'est pas encore celle qui prévaut au Viêt-nam car les entreprises étatiques continuent à assurer le rôle de pilier de l'économie nationale comme il a été stipulé dans les politiques de développement économique de ce pays.

### Hypothèse de changement sur les méthodes de calcul des amortissements

#### **Formulation des questions de la paire n°24 et les réponses benchmarks :**

Q.10 Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
10.1 Il n'existait qu'une seule méthode de calcul des amortissements : application des taux d'amortissements prédéterminés par le règlement.	<b>Benchmark : X</b>	
11. Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>		
11.1 L'entreprise n'a pas le droit de choisir une parmi les méthodes de calcul des amortissements.		<b>Benchmark : X</b>

La paire n°24 présente une distribution des binômes qui corrobore notre hypothèse. La case des binômes de type B1 « perception correcte d'un changement » est largement majoritaire et les cases problématiques ont des effectifs réduits (Statistiques SPSS 7.30.).

### Statistiques SPSS 7.30. : Distribution des binômes de la paire n° 24

CHANGEMENT RESULTAT CALCUL DES AMORTISSEMENTS		Paire n° 24	11EVAL_95AMOR			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
10EVAL_75 AMOR	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 11	1	0	12
		% dans 11EVAL_95AMOR	12,9%	4,0%	,0%	10,4%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 50	<b>B2</b> 17	0	67
		% dans 11EVAL_95AMOR	58,8%	68,0%	,0%	58,3%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 24	7	5	36
		% dans 11EVAL_95AMOR	28,2%	28,0%	100,0%	31,3%
Total		Effectif	85	25	5	115
		% dans 11EVAL_95AMOR	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Il y a quasi consensus sur le changement de la forme comptable amortissement. Les non réponses sur la période avant 1995 peuvent être considérées comme normales par rapport à nos attentes (Statistiques SPSS 7.31.).

### Statistiques SPSS 7.31. : Grille de lecture de la forme résultat (Paire n° 24)

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n° 24</b> 8CC_75PRO FIT 10EVAL_75A MOR	<b>Q.10.1</b> <b>.A</b>	Avant 1995, il n'existe qu'une seule méthode de calcul des amortissements					
11EVAL_95A MOR	<b>Q.11.1</b> <b>.P</b>	Après 1995, l'entreprise peut choisir une parmi les méthodes de calcul des amortissements	92% 102/110	<b>50</b>	<b>17</b>	<b>11</b>	24

La distribution des binômes dans cette paire n° 24 sur le changement des méthodes de calcul des amortissements nous permet de déduire que le changement est confirmé et il est perçu par la majorité des répondants via des fréquences dominantes des binômes de type B1 « perception correcte d'un changement » (50 sur les 67 ayant donné une réponse correcte sur la période avant 1995). Les binômes de type B2 « non perception d'un changement » et ceux de type B5 « perception erronée d'un non changement » pourraient être interprétés comme une continuité dans la pratique du calcul des amortissements pratiqués par les entreprises de ces répondants parce que la notion d'amortissements a été révisée très tôt dans le processus de réforme de la comptabilité d'entreprise (cf. chapitre 6).

Hypothèse de changement sur le calcul du coût de revient

**Formulation des questions de la paire n°25 et les réponses benchmarks :**

Q.10 Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
10.4 .Le coût de revient d'un produit n'intègre pas tous les coûts constituant du produit.	<b>Benchmark : X</b>	
11. Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
11.4 Le coût de revient d'un produit n'intègre pas tous les coûts constituant du produit.		<b>Benchmark : X</b>

Cette paire de questions a été pensée à partir de la littérature critique et de l'autocritique vietnamienne sur les méfaits des méthodes de calcul du coût complet de production socialiste appliquée au Viêt-nam.

Nous sommes sur cette paire de questions dans un scénario de convergence entre les hypothèses (réponses benchmark) et les perceptions globales de l'échantillon. Le changement dans le calcul du coût de revient est effectif (67% de Oui sur la période avant 1995 contre 46% de Oui seulement sur la période après 1995) (Statistiques SPSS 7.27.).

Comment ce changement est-il perçu par les agents économiques ? La distribution très éparse des binômes dans presque toutes les cases du tableau croisé traduit une confusion chez les répondants de notre échantillon. Le taux de réponses manquantes élevé et le taux de réponse non conformes à la réponse benchmark sur la période après 1995 soulèvent une interrogation de notre part quant à la clarté des questions (Statistiques SPSS 7.32.).

**Statistiques SPSS 7.32. : Distribution des binômes de la paire n°25**

CHANGEMENT RESULTAT CALCUL COUT DE REVIENT		Paire n° 25	11EVAL_95CRevient			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
10EVAL_75 CRevient	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 22	3	0	25
		% dans 11EVAL_95CRevie nt	37,9%	6,1%	,0%	21,7%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 20	<b>B2</b> 31	0	51
		% dans 11EVAL_95CRevie nt	34,5%	63,3%	,0%	44,3%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 16	<b>B8</b> 15	8	39
		% dans 11EVAL_95CRevie nt	27,6%	30,6%	100,0%	33,9%
Total		Effectif	58	49	8	115
		% dans 11EVAL_95CRevie nt	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Nous avons constaté, *a posteriori*, que la formulation des questions de la paire n°25 est problématique car la question concernant les coûts complets de production est un sujet d'actualité même dans les économies occidentales. Si nous avions à refaire, ces questions ne seraient pas intégrées.

La conception de cette paire de questions n° 25 émane d'un constat que les coûts pris en compte dans le calcul du coût complet des produits en économie dirigée n'ont pas la même signification que ceux dans la comptabilité de type capitaliste. Par exemple, le coût de la main d'œuvre – le salaire – imputé dans le coût complet du produit ne représente pas ce qu'on peut appeler dans les économies de marché les revenus des travailleurs parce que ceux-ci bénéficient de beaucoup d'autres avantages sociaux qui ne sont pas comptabilisés dans le salaire, et surtout parce que les montants en valeurs monétaires ne relatent pas les valeurs réelles des consommations dus aux prix artificiellement fixés par les autorités centrales.

Les deux cases qui attirent notre attention sont (Statistiques SPSS 7.32.) :

- la case des binômes de type B2 « non perception d'un changement » (soit 31 sur 51 personnes ayant fourni une réponse conforme avec la réponse benchmark avant 1995, 61%),
- et la case des binômes de type B5 « perception erronée d'un non changement » (soit 22 sur les 58 qui ont choisi la modalité de réponse conforme à la réponse benchmark, 38%).

Nous distinguons à travers ces deux types de binômes une perception d'un non changement concernant l'évolution du coût de revient comptable. Les tenants des binômes de type B2 « non perception d'un changement » pensent que avant 1995 comme aujourd'hui, le coût de revient n'intègre pas tous les éléments de consommation qui participent à la production d'un produit. A l'opposé, les tenants des binômes de types B5 « perception erronée d'un non changement » pensent que le coût de revient avant 1995 comme aujourd'hui intègre tous les éléments de coûts qui participent à la fabrication.

Les fréquences importantes de ces deux positions d'un non changement remettent en cause notre hypothèse sur un changement du coût de revient dans le passage au capitalisme.

Le test d'indépendance entre la variable sous groupe d'âge et la question sur la période avant 1995 (Statistiques SPSS 7.33.) renvoie à notre analyse sur le comportement des répondants de notre échantillon face aux questions. Les erreurs dans les réponses fournies retombent sur les Vétérans et les absences de réponses sur les Jeunes.

**Statistiques SPSS 7.33. : Test ad hoc sur la paire n°25**

Test Khi-deux Sous groupe âge et calcul du coût de revient		Test <i>ad hoc</i> Paire n°25	SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		Total
			NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	
10EVAL_75 CRevient	"Erronée" NON	Effectif	9	<b>16</b>	25
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	13,6%	32,7%	21,7%
		Résidu ajusté	-2,4	2,4	
	Benchmark OUI	Effectif	<b>21</b>	<b>30</b>	51
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	31,8%	61,2%	44,3%
		Résidu ajusté	-3,1	3,1	
	NSP Manquante	Effectif	<b>36</b>	3	39
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	54,5%	6,1%	33,9%
	Résidu ajusté	5,4	-5,4		
Total		Effectif	66	49	115
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	100,0%	100,0%	100,0%

Test *ad hoc* sur paire n°25, valeur du Khi-deux de Pearson est de 29,605 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,000\*\*\***avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0,05$ .

Les tests d'indépendance pour rechercher les liens entre la question avant 1995 et les variables contextuelles telles que le statut de l'entreprise ou le poste occupé par le répondant s'avèrent non significatifs.

En conclusion, l'hypothèse d'un changement sur la paire n°25 n'est que semi-validée par l'échantillon. Si le changement du coût de revient est entrain de se faire, il ne paraît pas comme l'une des modifications marquantes dans la représentation des répondants. La confusion se traduit à travers une distribution non regroupée des binômes et le taux élevé de non réponses.

Hypothèse de changement sur le concept de résultat comptable

**Formulation des questions de la paire n°26 et les réponses benchmarks :**

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous aviez rencontrées dans le travail de comptable au quotidien <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)</i> :	<b>Oui,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
22.6. Les chiffres calculés par le service de comptabilité en application de la réglementation ne permettaient pas de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise.	<b>Benchmark : X</b>	
Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de comptable au quotidien <i>après l'ouverture économique du pays en 1995</i> :		
23.5 Les chiffres calculés par le service de comptabilité en application de la réglementation ne permettaient pas de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise.		<b>Benchmark : X</b>

Sur cette paire de question n° 26, nous assistons à *un scénario de non convergence* entre nos hypothèses et la perception globale de l'échantillon.

Sur la période communiste (avant 1995), selon notre hypothèse guidée par la littérature critique sur la transition économique, la réponse devrait être « **Oui**, les chiffres calculés par le service de comptabilité en application de la réglementation **ne** permettent **pas** de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise ».

**Statistiques SPSS 7.34. : Benchmarks et proportions observées sur la paire n°26 de la forme résultat**

Code question	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Hypothèse Benchmark 75	Hypothèse Benchmark 95	Décision Changement ou Non changement à partir des 2 benchmarks	Proportion de Oui observée échantillon	Intervalle de confiance 95% de la proportion	
							Inférieure	Supérieure
Paire n° 26 22DIF_75PERF	Q.22.6 .A	Avant 1995, les chiffres calculés par le service de comptabilité <b>ne permettent pas</b> de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise	<b>Oui</b>			<b>0,37</b> (1)	0,2543	0,4920
23DIF_95PERF	Q.23.5 .P	Après 1995, les chiffres calculés par le service de comptabilité permettent de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise		<b>NON</b>	<b>C</b>	0,18	0,1040	0,2512

(1) Scénario de non convergence entre la perception générale de l'échantillon et la réponse benchmark du chercheur car :

- domination NON échantillon (seulement 0,37 de OUI, donc le NON est dominant) et réponse benchmark OUI.

Or sur l'échantillon, nous avons obtenu seulement 37% de réponse Oui sur les réponses données (Statistiques SPSS 7.34.). Ce qui explique la distribution inattendue des binômes dans les cases du tableau croisé.

### Statistiques SPSS 7.35. : Distribution des binômes de la paire n° 26

CHANGEMENT RESULTAT MESURE EFFICACITE ECONOMIQUE		Paire n° 26	23DIF_95PERF			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
22DIF_75PERF	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 39	3	0	42
		% dans 23DIF_95PERF	44,3%	15,8%	,0%	36,5%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 13	<b>B2</b> 10	2	25
		% dans 23DIF_95PERF	14,8%	52,6%	25,0%	21,7%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 36	6	6	48
		% dans 23DIF_95PERF	40,9%	31,6%	75,0%	<b>41,7%</b>
Total		Effectif	88	19	8	115
		% dans 23DIF_95PERF	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Le taux de réponses manquantes sur la question portant que la période avant 1995 de cette paire représente 41,7% de l'échantillon total. Sur les 25 personnes ayant fourni une réponse avant 1995 conforme à la réponse benchmark, seulement 50% de ces 25 (soit 13) ont constaté un changement. Les autres perçoivent un non changement (Statistiques SPSS 7.35.).

### Statistiques SPSS 7.36. : Grille de lecture de la forme résultat (Paire n° 26)

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1	B 2	B 5	B 7
				PCC	NPC	PENC	MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75	Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75	
				Conforme Benchmark 95	Non conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
				(1)	(2)	(3)	(4)
Paire n° 26 22DIF_75PERF	Q.22.6 .A	Avant 1995, les chiffres calculés par le service de comptabilité ne permettent pas de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise					
23DIF_95PERF	Q.23.5 .P	Après 1995, les chiffres calculés par le service de comptabilité permettent de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise	89% 98/109	13	10	39	36

La case qui attire particulièrement notre attention est celle des binômes de type B5 « perception erronée d'un non changement » avec le taux de fréquence le plus élevé, 36% des binômes étudiés (39/107) (Statistiques SPSS 7.36.).

Les tenants des binômes de type B5 sont ceux qui défendent l'hypothèse que les chiffres issus de la comptabilité qu'elle soit communiste ou capitaliste est l'une des mesures de l'efficacité économique de l'activité de l'entreprise. Ce qui est contradictoire avec la littérature critique à l'encontre du modèle d'économie planifiée et centralisée et par conséquent de la comptabilité communiste.

Nous sommes curieuse de savoir qui sont ces défenseurs de la comptabilité communiste en essayant de rapprocher les modalités de réponse de la question sur la période avant 1995 et la variable sous groupe d'âge.

### **Statistiques SPSS 7.37. : Test ad hoc sur la paire n°26**

Question sur la comptabilité avant 1995, mesure de l'efficacité économique de l'entreprise		Test <i>ad hoc</i> sur question avant 1995 de la paire n°26	SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		Total
			NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	
22DIF_75PERF	<b>"Erronée" NON</b>	Effectif	13	<b>29</b>	42
		% dans 22DIF_75PERF	31,0%	69,0%	100,0%
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	19,7%	59,2%	36,5%
		Résidu ajusté	-4,3	<b>4,3</b>	
	<b>Benchmark OUI</b>	Effectif	11	14	25
		% dans 22DIF_75PERF	44,0%	56,0%	100,0%
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	16,7%	28,6%	21,7%
		Résidu ajusté	-1,5	1,5	
	<b>NSP Manquante</b>	Effectif	42	6	48
		% dans 22DIF_75PERF	87,5%	12,5%	100,0%
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	63,6%	12,2%	41,7%
		Résidu ajusté	5,5	-5,5	
<b>Total</b>		Effectif	66	49	115
		% dans 22DIF_75PERF	57,4%	42,6%	100,0%
		% dans SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	100,0%	100,0%	100,0%

Test *ad hoc* sur paire n°26, valeur du Khi-deux de Pearson est de 31,633 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,000\*\*\*** avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0,05$ .

Les résultats confirment notre intuition. La majorité des personnes qui ont donné une réponse non conforme à notre hypothèse sur la période avant 1995 sont les individus de la sous population des Vétérans nés avant 1995 (soit 69% des réponses non conformes à nos hypothèses (29/42) (Statistiques SPSS 7.37.).

Nous nous sommes demandée pourquoi ces vétérans sont aussi nombreux dans le choix de la réponse non conforme à notre hypothèse. Est-ce que le choix prédominant du Non chez les vétérans ne traduit-il pas une perception spécifique face à la comptabilité communiste ? Il nous semble intéressant d'avoir plus de détails sur ces vétérans fervents défenseurs de la comptabilité communiste. Pour ce faire, nous avons rapproché la variable poste occupé et la question sur la période avant 1995.

Les résultats que nous avons trouvés sont très révélateurs. Nous pouvons constater que 50% des réponses non-conformes à la réponse benchmark proviennent principalement des personnes en poste de responsabilité tels que les chefs comptables (soit 47,7 % du sous échantillon « Chefs comptables »), les chefs des services (soit 100% du sous échantillon « Chefs services »), les directeurs (soit 62,5%) du sous échantillon « Directeurs »).

### **Statistiques SPSS 7.38. : Test ad hoc sur la paire n°26**

Question sur la comptabilité avant 1995, mesure de l'efficacité économique	Test ad hoc sur question avant 1995 de la paire n°26	49INDIV_POSTE								Total	
		Technicien comptable	Comptable synthèse	Chef comptable	Chef service	Directeur	Professeur	Auditeur	Manquante		
22DIF_75 PERF	<b>"Erronée" NON</b>	Effectif	7	4	<b>21</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	0	2	0	42
		% dans 49INDIV_POSTE	19,4%	33,3%	<b>47,7%</b>	<b>100,0%</b>	<b>62,5%</b>	,0%	25,0%	,0%	36,5%
		Résidu ajusté	-2,6	-,2	2,0	2,3	1,6	-1,3	-,7	-,8	
<b>Benchmark OUI</b>	<b>Benchmark OUI</b>	Effectif	3	1	14	0	2	2	2	1	25
		% dans 49INDIV_POSTE	8,3%	8,3%	31,8%	,0%	25,0%	66,7%	25,0%	100,0%	21,7%
		Résidu ajusté	-2,4	-1,2	2,1	-,9	-,2	1,9	,2	1,9	
NSP Manquante	NSP Manquante	Effectif	26	7	9	0	1	1	4	0	48
		% dans 49INDIV_POSTE	72,2%	58,3%	20,5%	,0%	12,5%	33,3%	50,0%	,0%	41,7%
		Résidu ajusté	4,5	1,2	-3,6	-1,5	-1,7	-,3	,5	-,9	
Total		Effectif	36	12	44	3	8	3	8	1	115
		% dans 49INDIV_POSTE	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Test ad hoc sur paire n°26, valeur du Khi-deux de Pearson est de 40,390 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,000\*\*\***avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0,05$ .

Le sous échantillon des chefs comptables pourrait être considéré comme les chefs de file regroupant 50% des réponses NON sur la question avant 1995. En effet, pour eux, la comptabilité

communiste comme son homologue capitaliste fournit des indicateurs financiers contribuant à la gestion interne de l'entreprise dont l'amélioration de la productivité (Statistiques 7.38.).

Toutefois, nous pouvons constater qu'au niveau des réponses conformes à la réponse benchmark, les chefs comptables sont aussi représentatifs à hauteur de 56%. Nous pensons que les avis favorables vis-à-vis de la comptabilité communiste ne pourraient venir que de la part des personnes qui l'ont pratiqué. Dans notre cas, ce seraient des chefs comptables vétérans. C'est pourquoi nous avons décidé d'affiner notre analyse avec une combinaison des deux variables sous groupe d'âge et poste occupé (Statistiques SPSS 7.39.).

### Statistiques SPSS 7.39. : Test ad hoc sur la paire n°26

Tableau croisé 22DIF\_75PERF \* 49INDIV\_POSTE \* SS-GRP\_NAISSANCE PAR RAPPORT 1965 Test d'indépendance sur les liens entre la variable poste occupé et la question avant 1995 sur le mesure de l'efficacité économique de la comptabilité

SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		Test ad hoc sur question avant 1995 de la paire n°26		49INDIV_POSTE						Total		
				Technicien comptable	Comptable synthèse	Chef comptable	Chef service	Directeur	Professeur		Auditeur	Manquante
NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	22DIF_75 PERF	<b>"Erronée" NON</b>	Effectif	2	2	<b>8</b>		0	0	1	13	
			% dans 22DIF_75PERF	15,4%	15,4%	61,5%		,0%	,0%	7,7%	100,0%	
			Résidu ajusté	-2,1	,0	2,7		-,5	-,5	-,4		
	Benchmark OUI	Effectif	3	1	5		0	0	2	11		
		% dans 22DIF_75PERF	27,3%	9,1%	45,5%		,0%	,0%	18,2%	100,0%		
		Résidu ajusté	-1,0	-,6	1,2		-,5	-,5	,9			
	NSP Manquante	Effectif	22	7	7		1	1	4	42		
		% dans 22DIF_75PERF	52,4%	16,7%	16,7%		2,4%	2,4%	9,5%	100,0%		
		Résidu ajusté	2,5	,5	-3,2		,8	,8	-,4			
	Total		Effectif	27	10	20		1	1	7	66	
		% dans 22DIF_75PERF	40,9%	15,2%	30,3%		1,5%	1,5%	10,6%	100,0%		
NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	22DIF_75 PERF	<b>"Erronée" NON</b>	Effectif	5	2	<b>13</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	0	1	0	29
			% dans 22DIF_75PERF	17,2%	6,9%	44,8%	10,3%	17,2%	,0%	3,4%	,0%	100,0%
			Résidu ajusté	-,2	1,2	-,7	1,5	,7	-1,7	,8	-1,2	
	Benchmark OUI	Effectif	0	0	9	0	2	2	0	1	14	
		% dans 22DIF_75PERF	,0%	,0%	64,3%	,0%	14,3%	14,3%	,0%	7,1%	100,0%	
		Résidu ajusté	-2,1	-,9	1,4	-1,1	,0	2,3	-,6	1,6		
	NSP Manquante	Effectif	4	0	2	0	0	0	0	0	6	
		% dans 22DIF_75PERF	66,7%	,0%	33,3%	,0%	,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%	
		Résidu ajusté	3,3	-,5	-,8	-,7	-1,1	-,5	-,4	-,4		
	Total		Effectif	9	2	24	3	7	2	1	1	49
		% dans 22DIF_75PERF	18,4%	4,1%	49,0%	6,1%	14,3%	4,1%	2,0%	2,0%	100,0%	

Tests du Khi-deux entre la question sur la capacité de mesure de l'efficacité économique de la comptabilité avant 1995 et la variable poste occupé

SS-GRP_NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	Khi-deux de Pearson	13,737 <sup>a</sup>	10	,185
	Rapport de vraisemblance	14,385	10	,156
	Association linéaire par linéaire	1,891	1	,169
	Nombre d'observations valides	66		
NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	Khi-deux de Pearson	23,956 <sup>b</sup>	14	,046
	Rapport de vraisemblance	26,424	14	,023
	Association linéaire par linéaire	4,786	1	,029
	Nombre d'observations valides	49		

a. 14 cellules (77,8%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,17.

b. 21 cellules (87,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,12.

Le test du Khi-deux sur le sous échantillon né avant 1965 ou Communisme (valeur de signification du test,  $p < 0,05$ ) est très significatif. Ce qui nous permet de déduire que le choix de la modalité de

réponse NON qui défend la fiabilité et l'utilité des données comptables de type communiste comme indicateurs de mesure de la performance économique est significativement influencée par les variables personnelles du répondant telles que son âge et son activité professionnelle. Tandis que sur le sous échantillon né après 1965, la valeur de la signification du test d'indépendance n'est pas significative. Nous ne pouvons pas rejeter l'hypothèse d'indépendance entre les deux variables et partant il ne serait pas possible d'interpréter les résultats.

Les résultats du tableau croisé en cascade ci-dessus (Statistiques SPSS 7.39.) semblent confirmer notre intuition. Les fervents défenseurs de la pertinence du système de comptabilité communiste sont les vétérans ayant des postes de responsabilité au sein des entreprises (Chef comptable, chef de service et directeur).

La conviction traduite par les binômes au sein de la population des vétérans s'est fait aussi sentir à travers nos entretiens. La confiance récurrente que nous obtenons dans les entretiens est la suivante :

*"(...)la comptabilité socialiste et capitaliste ne se diffèrent pas de beaucoup. La comptabilité est innocente. Ce sont les hommes qui la pratiquent qui sont fautifs en la déformant. L'une des qualités requises dans le métier de comptable est l'intégrité(...)"*

Ceci nous semble tout à fait logique compte tenu de la composition de notre échantillon. La majorité des chefs comptables dans notre échantillon sont des personnes de la sous population nés avant 1965 et travaillent dans les entreprises totalement financées par les fonds de l'État (SOE) (tableau 7.7.). Le débat sur la fiabilité des données comptables en système communiste ne concerne pas notre problématique. La prédominance des binômes de type B5 « perception erronée d'un non changement » émanant de notre échantillon révèle une réalité qui ne corrobore pas les critiques émises par les experts en économies en transition et la littérature sur les remaniements de la comptabilité communiste dans le passage vers l'économie de marché. En effet, ces derniers sont unanimes de dire que les chiffres dans les livres des comptes d'une entreprise communiste ne permettent pas de mesurer son efficacité économique. Les personnes qui l'ont pratiquée ne sont pas aussi rapides à la condamner visiblement.

Question indépendante sur le dilemme résultat économique et résultat fiscal

Nous avons élaboré deux questions sur le concept de résultat comptable économique et le résultat fiscal car il nous semble que la différence entre les deux est actuellement au cœur des préoccupations des entreprises et des responsables de la comptabilité traditionnellement chargés de préparer les données pour la déclaration fiscale.

**Statistiques SPSS 7.40. :**

Code question	N° question	Formulation de la réponse	Tendance échantillon	Proportion Oui observée échantillon
28RESULT ECONOVFISC	Q.28.7	Aujourd'hui, le résultat calculé par l'entreprise et le résultat fiscal ne sont pas les mêmes	NON	0,12
28RESULT	Q.28.8	Aujourd'hui, le résultat calculé par l'entreprise reflète le mieux le résultat économique de l'entreprise que le résultat fiscal	Oui	0,61

La réponse sur la différence entre le résultat économique et le résultat fiscal (Statistiques SPSS 7.40.) confirme les changements mentionnés dans les paires 24, 25, 26. Aujourd'hui, il existe deux concepts de résultat : résultat économique calculé par l'entreprise et résultat fiscal (résultat après l'approbation de l'agence de fiscalité).

Pour l'heure, la comptabilité d'entreprise est la base de calcul de la fiscalité. C'est la raison pour laquelle les responsables des entreprises étatiques comme privées ne font pas réellement de différenciation entre les deux concepts résultat comptable et résultat fiscal. La longue tradition qui obligeait les entreprises de reverser le surplus dégagé au budget de l'État avait faussé la signification du résultat comptable. Le résultat comptable était, pendant la période l'économie dirigée, la base de calcul des obligations vis-à-vis du budget. C'est pourquoi les responsables comptables dans les entreprises et notamment les entreprises étatiques ne veulent pas avoir des problèmes avec la direction des impôts en essayant de calculer un résultat comptable économique le plus proche si possible égal au résultat fiscal. Ceci est très perceptible dans les interviews où les interviewés se plaignent des incohérences entre les textes législatifs fiscaux et les textes réglementaires comptables. L'un des objets de discorde est la définition de ce qu'est une charge déductible fiscalement.

Conclusion générale sur le concept de résultat : le concept de résultat est au cœur de la réforme comptable comme processus d'accompagnement du passage vers le capitalisme. Des modifications visant à mieux refléter les coûts réalisés et l'introduction de la notion de risque via les coûts

calculés construisent une nouvelle forme du concept de résultat. Toutefois, le contexte économique et institutionnel de l'entreprise est un des paramètres importants dans la transformation du concept de résultat. L'évolution du concept de résultat est la résultante de l'évolution du cadre légal du monde des entreprises. La nouvelle forme comptable se construit au fur et à mesure de l'évolution du contexte économique dans lequel évolue l'entreprise. La forme du concept de résultat est indissociable de la vision de l'entreprise.

### **7.3.5. Concept de charge**

Pour la forme comptable "charge", nous avons conçu 02 paires de question (paires n°27 et n°28) et une question indépendante pour le période après 1995. Comme nous l'avons signalé précédemment la notion de charge est réduite à la différence constatée entre la définition d'une charge selon le point de vue de la fiscalité et celui de la normalisation comptable. Nous n'attardons pas sur le concept de charge car les questions ne sont pas assez pertinentes et les réponses n'apportent pas d'éclairage supplémentaire sur notre questionnement (pour les statistiques détaillées, cf. annexe 3.)

### **7.3.6. Principe de prudence**

Pour la forme comptable "principe de prudence", nous avons conçu 04 paires de questions (de la paire n°29 à la paire n°32). Le principe de prudence est une nouveauté qui a été introduite avec la décentralisation des marchés. Pourtant nous avons conçu des questions sur le principe de prudence en comptabilité avec des hypothèses de changement avant et après 1995 pour deux raisons. Premièrement, la notion de prudence semble exister depuis toujours dans la vie des entreprises qu'elles soient en économie dirigée ou en économie libérale. Mais celle-ci pouvait se traduire différemment. La notion de prudence est en effet directement liée aux imprévus auxquels devrait faire face toute forme d'entreprise. Deuxièmement, au Viêt-nam, la réforme économique et la libéralisation des marchés ont été entamée progressivement bien avant la date de 1995.

Le tableau (Statistiques SPSS 7.41.) présente les paires de questions avec leurs réponses benchmarks et la formulation de la réponse benchmark ainsi que les proportions de Oui observées sur l'échantillon global (les non réponses non incluses).

### Statistiques SPSS 7.41. : Benchmarks et proportions observées sur les paires de la forme principe de prudence

Code question	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Hypothèse Benchmark 75	Hypothèse Benchmark 95	Décision Changement ou Non changement à partir des 2 benchmarks	Proportion de Oui observée échantillon	Intervalle de confiance 95% de la proportion	
							Inférieure	Supérieure
<b>Paire n° 29</b> 8CC_75 PROVIS	<b>Q.8.4.</b> <b>A</b>	Avant 1995, l'entreprise ne peut pas faire des provisions	<b>Oui</b>			0,66	0,5537	0,7634
9CC_95 PROVIS	<b>Q.9.6.</b> <b>P</b>	Après 1995, l'entreprise peut faire des provisions		<b>NON</b>	<b>C</b> <sup>2</sup>	0,10	0,0426	0,1556
<b>Paire n° 30</b> 10EVAL_75PR OVIS	<b>Q.10.3</b> <b>.A</b>	Avant 1995, les méthodes d'évaluation des provisions et des risques n'existent pas	<b>Oui</b>			0,84	0,7549	0,9201
11EVAL_95PR OVIS	<b>Q.11.3</b> <b>.P</b>	Après 1995, les méthodes d'évaluation des provisions et risque <b>sont clairement définies</b>		<b>NON</b>	<b>C</b>	<b>0,66 (1)</b>	0,5739	0,7533
<b>Paire n° 31</b> 22DIF_75CRE ANCES	<b>Q.22.7</b> <b>.A</b>	Avant 1995, il n'existe pas de règlement à propos des créances difficilement récupérables	<b>Oui</b>			0,64	0,5134	0,7723
23DIF_95CRE ANCES	<b>Q.23.6</b> <b>.P</b>	Après 1995, il <b>existe</b> des règlements à propos des créances difficilement récupérables		<b>NON</b>	<b>C</b>	0,36	0,2588	0,4586
<b>Paire n° 32</b> 22DIF_75PRO VIS	<b>Q.22.8</b> <b>.A</b>	Avant 1995, il n'existe pas de circulaire concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses	<b>Oui</b>			0,72	0,6056	0,8427
23DIF_95PRO VIS	<b>Q.23.7</b> <b>.P</b>	Après 1995, il <b>existe</b> des textes concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses		<b>NON</b>	<b>C</b>	0,26	0,1675	0,3487

<sup>1</sup> NC : Non changement

<sup>2</sup> C : Changement

**XXX** : il y a un écart entre la réponse benchmark selon l'hypothèse du chercheur et la proportion observée sur l'échantillon global (hors NSP = valeurs manquantes).

(1) Scénario de non convergence entre la perception générale de l'échantillon et la réponse benchmark du chercheur car :

– domination OUI échantillon et réponse benchmark NON.

#### Hypothèse de changement sur les provisions comptables

Notre hypothèse sur la période après 1995, selon laquelle l'entreprise peut faire des provisions, est massivement confirmée par notre échantillon (plus de 90% sur la question Q.9.6 P Statistiques SPSS 7.50.). Par contre il y a moins de consensus sur la période avant 1995. La distribution des

binômes renforce néanmoins notre hypothèse à propos d'un changement sur la forme comptable *Provisions*.

La case de type B1 « perception correcte d'un changement » regroupe la majorité des binômes (47/112 soit 42%). Nous pouvons déduire que cette nouvelle pratique comptable s'est effectivement installée et est fortement perçue par nos répondants (Statistiques SPSS 7.42.).

La comptabilisation des provisions dans les comptes s'affirme fortement avec les fréquences des binômes de type B5 et de type B7 qui apportent une confirmation forte sur la période capitaliste.

### **Statistiques SPSS 7.42. : Grille de lecture de la forme principe de prudence (Paire n°29)**

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n° 29</b> 8CC_75 PROVIS	<b>Q.8.4.</b> <b>A</b>	Avant 1995, l'entreprise ne peut pas faire des provisions					
9CC_95 PROVIS	<b>Q.9.6.</b> <b>P</b>	Après 1995, l'entreprise peut faire des provisions	95% 106/112	47	6	24	29

### Hypothèse de changement sur les méthodes d'évaluation des dépréciations

#### **Formulation des questions de la paire n°30 et les réponses benchmarks :**

	<b>OUI,</b> <i>Je suis d'accord avec la formulation dans la question</i>	<b>NON,</b> <i>Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question</i>
Q.10 Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>		
10.3 Les méthodes d'évaluation des dépréciations n'existaient pas.	<b>Benchmark : X</b>	
11. Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>		
11.3 Les méthodes d'évaluation des dépréciations pour risque n'ont pas été clairement définies.		<b>Benchmark : X</b>

La paire n°30 discute de l'introduction du concept de dépréciation. Nous assistons, dans cette paire sur la deuxième question portant sur la période après 1995, à un scénario de non convergence entre notre hypothèse (réponse benchmark est la modalité NON) selon laquelle aujourd'hui, des

méthodes d'évaluation des provisions et risque sont définies dans les textes réglementaires et la perception de l'échantillon dont 66% pense le contraire (en choisissant la modalité OUI) (Statistiques SPSS 7.43.)

**Statistiques SPSS 7.43. : Benchmarks et proportions observées sur la forme principe de prudence (Paire n°30)**

Code question	N° question	Formulation de la benchmark	Benchmark 75 communiste	Benchmark 95 capitaliste	Décision Changement ou Non changement	Proportion observée échantillon	Intervalle de confiance 95% de la proportion	
							Inférieure	Supérieure
Paire n° 30 10EVAL_75PR_OVIS	Q.10.3 .A	Avant 1995, les méthodes d'évaluation des provisions et des risques n'existent pas	Oui			0,84	0,7549	0,9201
11EVAL_95PR_OVIS	Q.11.3 .P	Après 1995, les méthodes d'évaluation des provisions et risque sont clairement définies		<b>NON</b>	<b>C</b>	<b>0,66</b>	0,5739	0,7533

**Statistiques SPSS 7.44. : Grille de lecture de la forme principe de prudence (Paire n° 30)**

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
Paire n° 30 10EVAL_75PR_OVIS	Q.10.3 .A	Avant 1995, les méthodes d'évaluation des provisions et des risques n'existent pas					
11EVAL_95PR_OVIS	Q.11.3 .P	Après 1995, les méthodes d'évaluation des provisions et risque sont clairement définies	71% 79/111	24	42	6	7

La divergence entre notre hypothèse et l'échantillon explique la distribution des binômes du tableau croisé (Statistiques SPSS 7.44.). Une minorité de l'échantillon a perçu le changement hypothétique. La majorité pense que les méthodes d'évaluation pour dépréciations et provisions ne sont pas clairement définies alors que notre recherche documentaire confirme que les méthodes d'évaluation des provisions et des dépréciations sont bien stipulées dans des circulaires sur la comptabilité d'entreprise.

**Statistiques SPSS 7.45. : Distribution des binômes de la paire n° 30**

CHANGEMENT PRUDENCE EVALUATION PROVISIONS		Paire n° 30	11EVAL_95PROVIS			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
10EVAL_75 PROVIS	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 6	7	0	13
		% dans 11EVAL_95PROVIS	16,2%	9,6%	,0%	11,3%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 24	<b>B2</b> 42	1	67
		% dans 11EVAL_95PROVIS	64,9%	57,5%	20,0%	58,3%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 7	<b>B8</b> 24	4	35
		% dans 11EVAL_95PROVIS	18,9%	32,9%	80,0%	30,4%
Total		Effectif	37	<b>73</b>	5	115
		% dans 11EVAL_95PROVIS	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

La case qui accueille le plus de binômes dans le tableau croisé de cette paire est celle intitulé binôme de type B2 « non perception d'un changement » (Statistiques SPSS 7.44.)

Cet écart important entre les textes réglementaires (notre hypothèse : 24/111 soit 22%) et la connaissance des personnes (la perception des répondants : 42/111 soit 38%) qui sont censées les appliquer nous paraît inhabituel (Statistiques SPSS 7.45.)

C'est pourquoi nous avons décidé de continuer nos analyses statistiques pour essayer de comprendre cette divergence.

En menant un test d'indépendance entre la variable statut de l'entreprise et la question sur la période après 1995, nous obtenons des résultats au risque d'erreur de  $\alpha=0.20$  (Statistiques SPSS 7.46.) Si nous décidons à ce niveau de risque de rejeter l'hypothèse nulle et à poursuivre notre analyse sur l'influence de l'environnement économique où travaille le répondant et le choix de sa modalité de réponse sur la question après 1995, nous pourrions nous permettre de faire le constat suivant : il apparaît, à travers les réponses de notre échantillon, un décalage dans la pratique entre d'une part les entreprises de gouvernance vietnamienne et celles de gouvernance internationale. Les répondants travaillant dans les sociétés à 100% de capitaux étrangers, donc de nationalité étrangère semblent maîtriser mieux les textes sur les méthodes de calcul des provisions et des dépréciations que celles, que nous qualifierons, de mode de gouvernance plus à la vietnamienne telles que les entreprises étatiques, les anciennes filiales étatiques *actionnalisées*, les Joint-ventures

qui sont une forme d'entreprise mixte entre un partenaire étatique et un partenaire étranger (Statistiques SPSS 7.46.).

### **Statistiques SPSS 7.46. : Test ad hoc sur la paire n° 30**

Test d'indépendance entre méthodes évaluation provisions et statut entreprise		Test <i>ad hoc</i> sur paire 30	45ENTSTATUS							Total
			SOE	SEACT	JV	ETR	PRIVE	FAMIL	Manquante	
11EVAL_95 PROVIS	<b>Benchmark NON</b>	Effectif	16	3	3	9	5	0	1	37
		% dans 45ENTSTATUS	38,1%	12,0%	30,0%	<b>50,0%</b>	27,8%	,0%	100,0%	32,2%
	<b>"Erronée" OUI</b>	Effectif	26	21	6	7	12	1	0	73
		% dans 45ENTSTATUS	<b>61,9%</b>	<b>84,0%</b>	<b>60,0%</b>	38,9%	<b>66,7%</b>	100,0%	,0%	63,5%
	NSP Manquante	Effectif	0	1	1	2	1	0	0	5
		% dans 45ENTSTATUS	,0%	4,0%	10,0%	11,1%	5,6%	,0%	,0%	4,3%
Total		Effectif	42	25	10	18	18	1	1	115
		% dans 45ENTSTATUS	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Test *ad hoc* sur paire n°30, valeur du Khi-deux de Pearson est de 16,163 et la valeur de signification du test du Khi-deux est de **0,184** avec un risque d'erreur de  $\alpha = 0,05$ .

Ces résultats nous semblent compréhensibles car les provisions sont étroitement liées au concept de risque qui semble être plus ancré dans les entreprises internationales ayant plus d'expérience dans des environnements économiques plus mouvementés que l'économie vietnamienne.

En conclusion, en combinant les résultats de la paire n° 29 et ceux de la paire n° 30, nous pouvons déduire que la notion de risque est aujourd'hui présente, elle a été traduite dans la réglementation comptable mais la connaissance de ces textes n'est pas encore répandue semble-t-il dans le monde des praticiens comptables. La question est de savoir pourquoi. Le questionnaire ne nous permet pas d'en proposer une explication. Toutefois, nous pensons que les éléments inhibant la comptabilisation des provisions viennent principalement de la législation fiscale des entreprises. Et de plus l'économie vietnamienne reste encore une économie contrôlée et régulée par les autorités gouvernementales. L'hypothèse formulée à travers la paire n°30 concernant un changement dans les méthodes d'évaluation du risque et des dépréciations est non validée par le terrain.

### **Hypothèse de changement sur le règlement des créances douteuses**

Avec la paire de questions concernant les difficultés rencontrées dans la mise en application de la réglementation comptable, les répondants sont d'accord sur le fait que les créances douteuses constituent une préoccupation majeure dans leur travail. Au niveau de l'échantillon global, un

changement dans la réglementation a été confirmé. La distribution des binômes dans le tableau croisé semble confirmer la tendance générale. Mais les fréquences dans la case des binômes de type B1 « perception correcte d'un changement » (22/94 soit 23%) ne sont pas assez nombreuses pour nous permettre de déduire que le changement sur ce sujet est fortement perçu par la communauté des comptables et des entreprises (Statistiques SPSS 7.47.)

**Statistiques SPSS 7.47. : Grille de lecture de la forme principe de prudence (Paire n°31)**

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non-conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n°31</b> 22DIF_75CR EANCES	<b>Q.22.7</b> .A	Avant 1995, il n'existe pas de règlement à propos des créances difficilement récupérables					
23DIF_95CR EANCES	<b>Q.23.6</b> .P	Après 1995, il existe des règlements à propos des créances difficilement récupérables	76% 71/94	22	12	17	20

Nous avons pu constater qu'à l'instar des paires de changement impliquant l'introduction d'un nouveau concept ou d'une nouvelle pratique qui n'existait pas dans l'économie communiste, les perceptions des répondants sont loin d'être convergentes. Le taux de réponses non conformes à la réponse benchmark est relativement élevé. Sur cette paire de questions n° 31 qui concerne les règlements des créances douteuses le taux de non conformité est particulièrement élevé sur la période après 1995. Or les créances douteuses n'étaient pas une problématique caractéristique de l'économie communiste. Elles sont fréquentes dans toute société marchande. Dans l'économie centralisée et planifiée le débiteur et le créancier sont de la même famille, si bien ces créances ne semblent pas représenter un risque pour l'entreprise. Dans un système d'économie où chaque entreprise est responsable individuellement de ses engagements envers ses partenaires, les aléas sont inévitables et les entreprises doivent tenir compte, par exemple du risque en provenance des créances douteuses, des pénalités imprévues etc.

*Hypothèse de changement sur la réglementation du calcul des dépréciations*

La paire de questions n° 32 vise à vérifier si les difficultés dans l'introduction de la notion de risque dans la comptabilité d'entreprise sous forme de provisions, de dépréciation sont dues à l'absence ou à un manque de clarté du corpus réglementaire.

### Statistiques SPSS 7.48. : Grille de lecture sur la forme principe de prudence (Paire n°32)

Paire de variables	N° question	Formulation de la réponse benchmark / réponse selon hypothèse du chercheur	Pourcentage binômes interprétables (B1+B2+B5+B7) sur total (B0 exclus)	B 1 PCC	B 2 NPC	B 5 PENC	B 7 MPASS
				Jugement conforme à benchmark 75		Jugement non-conforme à benchmark 75	Absence de réponse 75
				Conforme Benchmark 95	Non conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95	Conforme Benchmark 95
			(5)	(1)	(2)	(3)	(4)
<b>Paire n° 32</b> 22DIF_75PRO_VIS	<b>Q.22.8 .A</b>	Avant 1995, il n'existe pas de circulaire concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses					
23DIF_95PRO_VIS	<b>Q.23.7 .P</b>	Après 1995, il existe des textes concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses	84% 79/94	32	10	13	24

La distribution des binômes principaux (Statistiques SPSS 7.48.), nous a permis de déduire que le changement dans les documents comptables sur les concepts de provision et de dépréciation ont été perçus par notre échantillon. Les binômes de type B1 « perception correcte d'un changement » représente 34% (32 / 94) des binômes. Si nous ajoutons les binômes de type B7 ayant une valeur de quasi de validation de l'hypothèse aux binômes de type B1, nous pourrions déduire que l'hypothèse de changement est validée à hauteur de 59% des binômes étudiés.

Une analyse plus fine des résultats du tableau croisé (Statistiques SPSS 7.48) apporte une information rassurante car le taux de non-conformité sur la période après 1995 n'est pas très important. Les binômes de type B2 « non perception d'un changement » n'est que minoritaire par rapport à la case B1.

La nature de la question qui est une forme de test de connaissance des textes réglementaires est sans doute la raison du taux de non réponse particulièrement élevé sur les deux périodes (50% sur la période 75 communiste et 20% sur la période 95 capitaliste).

**Statistiques SPSS 7.49. : Distribution des binômes de la paire n° 32**

CHANGEMENT PRUDENCE CIRCULAIRE DEPRECIATION ET CREANCES DOUTEUSES		Paire n° 32	23DIF_95PROVIS			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
22DIF_75 PROVIS	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 13	2	1	16
		% dans 23DIF_95PROVIS	18,8%	8,3%	4,5%	13,9%
		Résidu ajusté	1,9	-,9	-1,4	
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 32	<b>B2</b> 10	0	42
		% dans 23DIF_95PROVIS	46,4%	41,7%	,0%	36,5%
		Résidu ajusté	2,7	,6	-4,0	
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 24	<b>B8</b> 12	21	57
		% dans 23DIF_95PROVIS	34,8%	50,0%	95,5%	49,6%
		Résidu ajusté	-3,9	,0	4,8	
Total		Effectif	69	24	22	115
		% dans 23DIF_95PROVIS	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

En conclusion, le principe de prudence a été concrètement traduit dans la réglementation mais les résultats du questionnaire donnent l'impression que l'introduction de ce principe de prudence n'a pas été réellement perçue comme une révolution dans la nouvelle comptabilité. Nous pensons que ce constat trouve ses explications d'une part dans les contraintes réglementaires concernant les formules de calcul des montants de provisions, et d'autre part dans le niveau de développement du secteur privé et des marchés.

#### ***7.4. Perceptions des transformations des institutions réglementaires et organisations professionnelles comptables***

Nous avons pu constater dans le chapitre 6 que les institutions gouvernementales telles le ministère des finances (dont le département de normalisation comptable), les commissions du plan et des prix, l'agence de gestion des actifs de l'État dans les entreprises, le fisc exercent encore une influence importante sur l'économie nationale. Dans notre questionnaire, nous cherchons à décrypter les relations entre le monde des Comptables et ces instances afin de voir comment ces relations se traduisent dans l'évolution de la profession comptable au Viêt-nam.

Les questions portant sur les institutions couvrent quatre thèmes principaux présentés dans le tableau (7.11.).

**Tableau 7.11. : Tableau synthèse du groupe de questions « Institutions comptables »**

Bloc	Thème	Nombre de variables par thème	Variables réparties en période avant 1995 et après 1995		
			Nombre de paires	Variables avant 1995	Variables après 1995
	INST 1_SOURCES	24	6	11	13
	INST 2_ASSOCIATION	03	0		03
	INST 3_AUDIT	10	0		10
	INST 4_UTILISATEURS INTERNES	28	14	14	14
	INST 5_UTILISATEURS EXTERNES	18	09	09	09
<i>Sous-total bloc 1</i>		83	29	34	49

Notes :

Pour chaque question il y a trois modalités de réponses possibles

**Oui** signifie « Je suis d'accord avec la formulation donnée dans la question »

**NON** signifie « Je ne suis pas d'accord avec la formulation donnée dans la question »

**Absence de réponse (case vide)** signifie « Je ne sais pas »

Sur les 5 thèmes, deux ne font pas l'objet d'analyse comparative entre la période communiste (avant 1995) et capitaliste (après 1995) parce qu'ils portent sur des nouveautés récemment introduites (création des associations professionnelles et développement de l'activité d'audit externe privé).

Les statistiques descriptives des questions de ce groupe sont présentées en annexe. Dans cette section (7.4.), nous nous focalisons nos discussions sur les résultats des transformations qui apportent des éclairages sur le processus de la transition comptable et/ou économique.

#### **7.4.1. Hypothèses de non changement de la forme "Sources comptables"**

Les hypothèses de non changement sur la forme «Sources comptable»<sup>179</sup> sont totalement validées. Au Vietnam, les processus et les organes chargés d'élaborer la réglementation et les normes de la comptabilité d'entreprise restent inchangés. C'est depuis toujours un organisme au sein du ministère des finances qui assure la rédaction des textes. L'approche des utilisateurs de ces textes règlementaires de la part des utilisateurs institutionnels ou individuels ne diffère pas de la période communiste. Comme l'État se désengage en principe de la gouvernance des entreprises, une nouvelle forme d'institution de surveillance et de contrôle émerge. C'est l'activité d'audit comptable interne ou externe.

#### **7.4.2. Émergence de la profession d'audit comptable indépendant**

La différence qui attire notre attention sur l'émergence de cette nouvelle activité réside dans le processus de création des organisations chargées de l'audit comptable. Au Viêt-nam, la naissance des cabinets d'audit comptable n'émane pas du monde des affaires comme dans le monde occidental. Ces organisations manifestent des ambiguïtés pour se définir et de s'imposer comme une activité de service indépendante de toute emprise de l'administration gouvernementale.

Une très forte majorité des entreprises qui ont déclaré que leurs comptes sont audités ont recours à des prestations des cabinets d'audit fondés et financés par les capitaux de l'État via le ministère des finances (MOF).

L'appellation Audit est le terme désignant une activité nouvellement née suite à la diversification des origines de capitaux investis dans les entreprises. Comme nous l'avons souligné dans le chapitre 2, nous ne considérons pas l'activité d'audit comptable comme une nouveauté liée à l'émergence du capitalisme mais plutôt une transformation d'un mode de contrôle des entreprises par l'État par d'autres types de contrôle.

---

<sup>179</sup> Les "sources comptables" dans notre questionnaire concernent : les caractéristiques du processus de production de l'information comptable : processus de publication des textes réglementaires, leur mise en application par les entreprises, la responsabilité des différentes personnes qui les appliquent, les associations professionnelles.

La question 29 a été conçue pour collecter l'information concernant le choix des auditeurs externes indépendants.

29. Qui est mandaté pour auditer les comptes de votre entreprise ?

29.1 Service AUDIT INTERNE de l'entreprise	<input type="checkbox"/>
29.2 Compagnie d'audit de l'Etat	<input type="checkbox"/>
29.3 Auditeur indépendant	<input type="checkbox"/>
29.4 Cabinet d'audit international	<input type="checkbox"/>

Il existe au Vietnam quatre catégories d'auditeur :

- les auditeurs internes,
- les cabinets d'audit fondés par le Ministère Vietnamien des Finances mais qui ont le statut de société à responsabilité limitée (donc société de droit privé),
- les cabinets d'audit créés par des personnes ayant un diplôme d'audit et qui répondent aux conditions de création d'un cabinet d'audit <sup>180</sup>.
- les cabinets internationaux dont trois des Big 4 que sont les cabinets KPMG, Ernst & Young, Price Waterhouse et un cabinet étranger Grant Thornton. Le cabinet d'audit Deloitte était présent et a fondé une joint-venture avec un partenaire étatique vietnamien qui est aujourd'hui un cabinet affilié au groupe Deloitte mais Deloitte en tant que tel n'y est plus.

Les réponses du questionnaire nous dévoilent une réalité *informelle* qui n'est pas décrite dans les textes officiels ni reconnue par les professionnels du métier. Un croisement des données de choix d'auditeurs avec la forme statutaire de l'entreprise montre une stratification du marché d'audit. Les entreprises financées par les fonds de l'État ont plus tendance à choisir un auditeur du ministère des finances si elles ont besoin de faire auditer leurs comptes (soit 37% du total des réponses, et plus de 50% des réponses en provenance du sous échantillon entreprises étatiques). Tandis que les sociétés qui accueillent des capitaux d'origine étrangère et des capitaux locaux préfèrent des co-auditeurs composés d'un Big 4 et d'un auditeur local.

Le tableau croisé entre la question 29 et le statut de l'entreprise des répondants nous donne les résultats dans le tableau Statistiques SPSS 7.50. suivant :

<sup>180</sup> Circulaire n° 60/2006/TT-BTC datée du 28 juin 2006, "Guide sur les critères, conditions de création et d'activité pour une entreprise d'audit " (en vietnamien *Thông tư Hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán*) signée par le Vice Ministre des Finances Trần Xuân Hà

**Statistiques SPSS 7.50. : Statistiques descriptives de la question 29 par type de société**

45ENTSTATUS	Code SPSS	29TOUSAUDITS	N	% de N total
<b>Société étatique</b>	SOE	Non audit	1	1,2%
		Audit interne (1)	5	6,2%
		Cabinet audit du MOF (2)	15	18,5%
		Cabinet audit indépendant VN (3)	2	2,5%
		Big 4 (4)	2	2,5%
		Choix mixte (1) et (2)	3	3,7%
		Choix de 2 externes (3) et (4)	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>35,8%</b>
<b>Société actionnarisée</b>	SEACT	Audit interne	3	3,7%
		Cabinet audit du MOF	6	7,4%
		Cabinet audit indépendant VN	1	1,2%
		Big 4	3	3,7%
		Choix mixte (1) et (4)	1	1,2%
		Choix de 2 externes (2) et (3)	1	1,2%
		Choix de 2 externes (3) et (4)	2	2,5%
		<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>21,0%</b>
<b>Joint Venture</b>	JV	Cabinet audit du MOF	1	1,2%
		Cabinet audit indépendant VN	1	1,2%
		Big 4	5	6,2%
		Choix mixte (1) et (4)	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>9,9%</b>
<b>Société à 100% de capitaux étrangers</b>	ETR	Audit interne	1	1,2%
		Cabinet audit du MOF	4	4,9%
		Cabinet audit indépendant VN	1	1,2%
		Big 4	5	6,2%
		Choix mixte (1) et (4)	2	2,5%
		<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>16,0%</b>
<b>Société à capitaux privés vietnamiens</b>	PRIVE	Audit interne	3	3,7%
		Cabinet audit du MOF	4	4,9%
		Cabinet audit indépendant VN	3	3,7%
		Big 4	2	2,5%
		Choix mixte (1) et (4)	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>16,0%</b>
<b>Entité familiale</b>	FAMIL	Big 4	1	1,2%
		<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1,2%</b>
<b>Total</b>		Non audit	1	1,2%
		Audit interne	12	14,8%
		Cabinet audit du MOF	30	37,0%
		Cabinet audit indépendant VN	8	9,9%
		Big 4	18	22,2%
		Choix mixte (1) et (2)	3	3,7%
		Choix mixte (1) et (4)	5	6,2%
		Choix de 2 externes (2) et (3)	1	1,2%
		Choix de 2 externes (3) et (4)	3	3,7%
		<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>100,0%</b>

Comment expliquer ce phénomène ? Est-ce une question de prix ? Est-ce un choix des sociétés ou est-ce une manifestation d'un phénomène de la transition post-communiste ? Le choix d'avoir deux auditeurs externes par exemple un auditeur externe indépendant vietnamien et un Big 4, ou un cabinet d'audit comptable indépendant (dont l'actionnaire principal est le Ministère des finances) et une société d'audit privé totalement indépendante comme nous l'avons observé dans les cas où il y a deux auditeurs externes 4,9% des cas de l'échantillon (Statistiques SPSS 7.50.), n'est pas dicté par une obligation légale.

Quelles sont les raisons sous jacentes de cette politique de double auditeur ? Il n'est pas facile d'en trouver des explications.

Par déduction indirecte à travers nos discussions avec les cadres du service des impôts, nous avons recueilli la réflexion personnelle suivante auprès de l'un des agents de l'hôtel des impôts :

*"(...)la signature d'un cabinet d'audit rattaché au ministère des finances nous inspirerait plus de confiance car leur façon de lire et d'interpréter les textes officiels est plus proche de la nôtre(...)"*

L'audit réalisé par un auditeur d'origine étatique pourrait épargner à l'entreprise des surprises désagréables dues aux écarts d'interprétation car, selon les agents du fisc, les autres auditeurs dits externes indépendants sont plus enclins à privilégier les intérêts de l'entreprise au détriment de l'intérêt général (sous entendu les impôts).

### **Qu'en est-il des auditeurs internes ?**

La création des services d'audit interne est née avec la concentration et la formation de grands consortiums étatiques appelés "Compagnie générale" ou encore dans le jargon des législateurs des sociétés : "Compagnie générale type 90" ou "Compagnie générale type 91" (car ces entreprises ont été créées suite à la publication des décisions 90 et 91 <sup>181</sup>).

Si l'on observe des disparités en termes de rémunération entre le secteur étatique ou quasi étatique et le secteur privé au niveau des postes traditionnels tels qu'agent comptable, comptable de synthèse, chef comptable voire directeur, une tendance plus harmonieuse (niveau de rémunération 3) est observée quant au poste d'auditeur interne. Un auditeur interne dans une SOE ou dans une SEActionnarisée ou une entreprise à capital étranger bénéficie d'une rémunération relativement plus élevée que les autres postes en comptabilité soit entre 4 Millions et 6 Millions de VNDông (§ 7.2.). Ceci s'explique par le fait que les postes d'auditeur interne dans les entreprises et

---

<sup>181</sup> Explication détaillée donnée dans le récit de pratiques (RC 8) recueilli auprès du Secrétaire permanent de l'Association Nationale de la Comptabilité du Vietnam (en annexe).

spécifiquement dans les entreprises étatiques résultent du processus de promotion interne. Le vivier en interne est le service de comptabilité. Les deux auditeurs responsables du service d'audit interne (RC 17 et RC 18) que nous avons interviewés ont occupé des postes importants dans le service de comptabilité dont celui de Chef comptable. La maîtrise de l'organisation de la comptabilité de l'entreprise et l'ancienneté au sein de la société s'avèrent les critères implicites de promotion au service d'audit interne dont la mission principale est de veiller au respect des lois et des normes comptables et financières.

La profession d'audit comptable au Vietnam s'impose comme une alternative à l'ancien modèle de surveillance et de contrôle de l'État sur la régularité de la tenue des comptes par les entreprises. On peut faire l'hypothèse que cette pratique volontaire de certification avec deux signatures, dont la deuxième sert de garantie du respect de l'esprit des règlements va de pair avec le processus de transition du contrôle direct de l'État vers une autre forme de surveillance indirecte. Une étude comparative sur cette pratique d'audit comptable à double signature (l'une privée et l'autre quasi étatique) et de répartition des tâches entre les deux auditeurs dans l'audit des comptes d'une même entreprise dans plusieurs pays en transition pourrait nous aider à mieux comprendre ce phénomène. D'après ce que nous avons pu recueillir auprès d'un auditeur d'un cabinet Big 4, la proposition d'un contrat avec deux auditeurs dont le deuxième sera un cabinet du Ministère des finances est un élément de marketing auprès des entreprises de type joint venture ayant reçu des capitaux d'origine vietnamienne et étrangère. Celles-ci préfèrent cette modalité à double signature. La recherche du partenaire vietnamien relève de la compétence du cabinet Big 4. Comment ces deux auditeurs se répartissent-ils le travail ? On nous a expliqué que l'audit des postes sensibles du compte de résultat comme les charges, les provisions incombe au partenaire vietnamien (nous ne disposons pas d'élément de preuve plus tangible), les postes dits moins sensibles au regard de la réglementation fiscale reviennent au partenaire étranger. La répartition du montant du contrat est non divulguée. Si notre hypothèse était vérifiée, ce phénomène serait une piste intéressante de recherche sur le rôle de l'audit et la notion d'indépendance de l'audit en contexte de transition économique post-communiste.

Quant aux utilisateurs de l'information comptable, la nouvelle loi sur la comptabilité a précisé que les entreprises doivent faire preuve de transparence en termes d'information financière. Toutefois, le destinataire principal et stipulé dans la loi est l'administration fiscale et financière étatique ; les autres destinataires n'y figurent pas explicitement.

Bien que la transparence sur l'information comptable soit mentionnée dans la nouvelle loi, il n'existe toujours pas d'institution qui regroupe ce type d'information au service du public.

Les résultats du questionnaire confirment que les quatre utilisateurs externes qui dataient de l'époque communiste continuent d'être les destinataires prioritaires des rapports comptables des entreprises : la direction des taxes et des impôts, le ministère de tutelle, le ministère des finances et les banques. A cette liste de l'époque communiste, viennent s'ajouter les nouveaux utilisateurs externes qui résultent de l'ouverture du capital des entreprises : les actionnaires et les marchés boursiers. Cependant, il nous semble que cette pratique est loin d'être généralisée au sein de l'économie vietnamienne.

### 7.4.3. Émergence des associations professionnelles comptables

Sur le plan institutionnel, trois organismes professionnels ont vu le jour après la réforme comptable au Vietnam par ordre chronologique de création :

- le club des chefs comptables (codé ClubCC) créé en 1989 (Décision 79/TC-CDKT) ;
- le Conseil national de la comptabilité (codé CNC) créé en 1999 (Décision 92-1999/QD-BTC le 16 août 1999) ;
- L'Association Vietnamienne de la Comptabilité (VAA : Vietnamese Accounting Association créée en 1994 (Décret n°7-CP, daté du 29 janvier 1994) et devenue membre de l'IFAC en juin 1998.

#### **Statistiques SPSS 7.51. : Statistiques descriptives des adhésions aux associations professionnelles comptables**

Code question	N° question	Formulation de la réponse	Proportion OUI observée échantillon
17ASSOMEM_CNC	Q.17	Oui, je suis membre du Conseil National Vietnamien de la Comptabilité (CNC)	0,1518
17ASSOMEMB_VAA	Q.17	Oui je suis membre de l'Association Vietnamienne de la Comptabilité (VAA)	0,0089

Le faible taux d'adhésion aux associations professionnelles (Statistiques SPSS 7.51.) révèlent des réalités divergentes par rapport aux discours officiels et interpellent le rôle effectif de ces institutions dans la réforme de la comptabilité au Vietnam. Seulement 15% de l'échantillon, toutes générations confondues, déclarent être membre d'une association professionnelle comptable. Cette information est, selon nous, un indicateur intéressant qui dévoile un certain manque d'intérêt de la

part des praticiens vis-à-vis des organisations professionnelles. Ceci remet en cause le rôle que celles-ci jouent au sein de la profession comptable et indirectement dans le monde des affaires au Vietnam. Les entretiens que nous avons eus avec les praticiens et l'un des représentants exécutifs du Conseil National Vietnamien de la Comptabilité fait état d'un manque de moyens et de financement pour un fonctionnement indépendant de cet organisme qui fut créé par décision gouvernementale, et qui est financé par les fonds budgétaires du ministère vietnamien des finances (il bénéficie de moyens appartenant au ministère et mis à la disposition de l'association tels que les locaux, une voiture de service etc.)

La répartition en fonction d'autres variables comme la variable de sous-groupe d'âge montre une différence importante entre les deux générations. L'indifférence à l'égard des organismes professionnels semble plus accentuée chez les jeunes. La plupart des personnes ayant déclaré membre d'une association (17/18) sont membres du CNC. Or pour le nombre de membres du CNC est limité et ils sont nommés sur recommandation du Département de normalisation comptable et de l'Association Vietnamienne de Comptables.

**Statistiques SPSS 7.52. : Statistiques descriptives sur la participation aux associations professionnelles de la comptabilité**

SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965		N	% de N total
NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	NON MEMBRE	57	51,4%
	MEMBRE CNC	6	5,4%
	<b>Total</b>	<b>63</b>	<b>56,8%</b>
NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	NONMEMBRE	36	32,4%
	MEMBRE CNC	11	9,9%
	ADHÉRENT VAA	1	,9%
	<b>Total</b>	<b>48</b>	<b>43,2%</b>
Total	NONMEMBRE	93	83,8%
	MEMBRE CNC	17	15,3%
	ADHÉRENT VAA	1	,9%
	<b>Total</b>	<b>111</b>	<b>100,0%</b>

**Statistiques SPSS 7.53. : Statistiques sur la participation aux associations professionnelles comptables et critère membre du Parti communiste vietnamien**

49INDIV_Membre du PCV		N	% de N total
Non Membre DU PCV	NON MEMBRE	59	57,3%
	MEMBRE CNC	8	7,8%
	ADHÉRENT VAA	1	1,0%
	<b>Total</b>	<b>68</b>	<b>66,0%</b>
Membre du PCV	NON MEMBRE	28	27,2%
	MEMBRE CNC	7	6,8%
	<b>Total</b>	<b>35</b>	<b>34,0%</b>
Total	NON MEMBRE	87	84,5%
	MEMBRE CNC	15	14,6%
	ADHÉRENT VAA	1	1,0%
	<b>Total</b>	<b>103</b>	<b>100,0%</b>

Les Statistiques SPSS 7.52 et 7.53. ont montré qu'une majorité des membres du CNC sont des personnes ayant des expériences (11/ 17 sont nés avant 1965) avec en plus la carte de membre du Parti communiste (7/ 17 sont membres du PCV).

Le prestige du CNC<sup>182</sup> provient principalement de son statut d'organisme gouvernemental affilié au ministère des finances mais celui-ci ne dispose pas réellement d'une autorité opérationnelle au sein de la profession car ce pouvoir relève encore de la direction de normalisation et d'audit comptable (DNAC). À côté de cet organisme, l'Association Vietnamienne de la Comptabilité (VAA) est créée pour jouer le rôle d'interlocuteur officiel de la profession comptable vietnamienne face aux organisations internationales de la comptabilité comme l'IFAC dont elle est membre. Mais celle-ci est aussi une institution dépendante des autorités centrales qui, notamment, l'aident à payer les cotisations annuelles à l'IFAC.

*"Quel est le rôle exact de l'Association dans l'élaboration des normes ?*

*Apporter nos opinions. Mais, in fine, le Ministère des Finances décide et promulgue le texte (...) Au niveau national, il n'y a qu'une seule association de comptabilité : la nôtre. Le nom exact est : ASSOCIATION GÉNÉRALE DE COMPTABILITÉ. Elle a été fondée il y a 10 ans. Dans chaque grande ville ou province, existe une annexe de notre association. Pour adhérer à notre association, il faut que la personne ait une activité dans le domaine comptable ou l'audit (...)L'association se subdivise en groupes dans les échelons inférieurs. Dans notre association, les groupes s'organisent en fonction des secteurs d'activité : groupe des comptables du secteur industriel ; groupe des comptables du secteur tertiaire ; groupe des comptables du secteur des transports etc...*

***Nous avons trois sources de financement principales : les cotisations des US\$4 /personne/an mais les membres ne sont pas très assidus dans le règlement des cotisations. Parallèlement, nous avons l'autorisation du Ministère des Finances d'organiser des formations en comptabilité. Et nous avons***

<sup>182</sup> Les membres du CNC sont nommés par l'État sur recommandation du DNC et de la VAA. Le président du CNC est, selon la décision de création du CNC, le directeur du DNC.

*une revue mensuelle intitulée Ké toán (traduction : Comptabilité). Il faut aussi souligner que nous bénéficions également de l'aide du Ministère. Une villa nous a été prêtée par le Ministère des Finances, une voiture de service aussi.*

*C'est aussi le Ministère des Finances qui règle les cotisations aux associations internationales. **Notre Association est, par nature, une institution gouvernementale et non pas une organisation indépendante.**" (RC 1, professeur de comptabilité retraité, cadre de l'Association nationale de la comptabilité vietnamienne)*

L'ouverture du Vietnam à l'international et sa démarche d'intégration régionale (Membre de l'Association des Nations du Sud Est Asiatique, ANSEA) et mondiale (Organisation Mondiale du Commerce, OMC) est sans doute à la source de ce mimétisme organisationnel qui s'accompagne néanmoins d'un certain désintérêt de la part des acteurs locaux. Toutefois, ceci prépare un forum de débat et de discussions entre les normalisateurs, les praticiens et les entreprises. Il faut peut être laisser le temps faire les choses. L'influence des organismes internationaux professionnels se fera sans doute aussi sentir dans la construction d'un corps de métier reconnu internationalement avec l'introduction de diplômes professionnels de reconnaissance internationale.

### *Conclusion – Résumé du chapitre 7*

Les perceptions sur les transformations comptables recueillies à travers le questionnaire nous donnent un tableau plus nuancé de la transition comptable vietnamienne. Le questionnaire révèle un contexte en mutation où les anciennes et les nouvelles formes comptables co-existent. En effet, aux questions concernant les anciens objectifs de la comptabilité (mémoire des transactions, réédition des comptes, base de calcul des impôts, élaborer les plans prévisionnels etc...) nous avons pu constater un certain consensus au sein de notre échantillon.

Les questions qui divisent les opinions sont celles portant sur de nouvelles pratiques comptables telles que la notion de risque, la notion de droit de propriété, le principe de prudence et les coûts calculés liés à la notion de risque. Parmi les formes comptables que nous avons étudiées, la notion de résultat et le principe de prudence sont celles qui engendrent des divergences de perception importante entre nos répondants et nous. Nous sommes consciente des limites de la méthode d'enquête par questionnaire. Les résultats non conformes peuvent aussi résulter d'autres causes. Par exemple, les changements que nous avons constaté dans les textes réglementaires ne sont pas encore connus par les comptables. Il se peut aussi que nous n'avons pas la même perception du système d'économie dirigée et sa comptabilité. Dans ce cas nous pouvons être biaisée par la littérature critique et nous en sommes consciente. Et de l'autre côté, nos répondants peuvent aussi être biaisés par le discours ambiant car la comptabilité est une forme d'expression des politiques économiques et financières.

En reprenant le tableau 7.3. au début de ce chapitre, nous proposons une synthèse des perceptions sur les transformations des formes comptables, des institutions et des organisations professionnelles comptables au Viêt-nam dans les années 2003 – 2005 (date de diffusion du questionnaire) (tableau 7.12).

Les éléments mis en gras sont les points sur lesquels nous observons une convergence entre nos hypothèses et les perceptions des répondants. Les éléments soulignés sont les cas de non convergence.

Tableau 7.12. : Synthèse des perceptions des transformations comptables avant 1995 et après 1995 chez les Comptables vietnamiens

Formes comptables finales observées en 2003 à l'issue du tournant décisif de 1995	Formes comptables étudiées dans le questionnaire	N° de paire de questions	Interprétations des résultats du questionnaire	Facteurs contextuels comme variables explicatives des cas de non-conformité aux hypothèses
<b>1. Objectifs de la comptabilité</b>	- Objectifs de gestion de l'entreprise	5 ; 6	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Les objectifs traditionnels d'un système d'information comptable sont reconnus.</b></li> <li>• <u>L'objectif d'amélioration de la productivité</u> de l'entreprise n'est pas perçu comme une nouveauté par les Comptables Vétérans</li> <li>• <u>L'utilité de la comptabilité dans les décisions d'investissement</u> n'est pas clairement perçue</li> </ul>	◀ La perception d'un changement dépend des facteurs contextuels et identitaires (forme juridique de l'entreprise, donc des origines des capitaux, poste occupée, âge)
<b>2. Concept de capital</b>	- Compte de Capital	17 ; 18 ; 19 ; 20	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Les changements concernant le nouveau compte capital sont bien perçus</b></li> <li>• <u>Le changement dans la notion de droit de propriété</u> liée à la notion de capital n'est pas perçu par les Comptables</li> </ul>	
<b>3. Concept d'actif</b>	- Méthode d'évaluation des biens fixes	21 ; 22	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Les changements dans les méthodes d'évaluation</u> des biens fixes ne sont pas nettement perçus par les répondants bien qu'une partie de l'échantillon constate une amélioration dans la fixation des méthodes d'évaluation des biens fixes</li> </ul>	
<b>4. Concept charge</b>	- Dotations aux amortissements en fonction des conditions d'usage des biens et de l'évolution des marchés - Dotations aux provisions pour risques - Principe de prudence (réglementation comptable)	27  29 ; 30 ; 31 ; 32	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Les réponses sur la forme du concept de charge ne sont pas exploitables</i></li> <li>• <b>Les changements concernant les méthodes de calcul des amortissements sont fortement perçus.</b></li> <li>• <b>La notion de provisions introduite par le principe de prudence est fortement perçue. Mais les perceptions concernant les règles de détermination des provisions sont plus mitigées.</b></li> </ul>	
<b>5. Concept de résultat</b>	- Résultat fiscal versus résultat économique	23 ; 24 ; 25 ; 26 ; 28 ; 34	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Les changements dans les modes de détermination du résultat</u> ne sont pas clairement perçus par les répondants</li> <li>• <u>La notion de résultat avant 1995 et après 1995 n'a pas changé</u> selon les répondants . Pour eux, avant comme après 1995 le résultat est un indicateur de mesure de l'efficacité économique de l'entreprise. <u>Notre hypothèse d'un changement dans la notion de résultat entre l'avant et l'après 1995 (inspirée de la littérature critique) est invalidée.</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◀ Les règles fiscales influencent les perceptions de la notion de résultat</li> <li>◀ Les perceptions sont influencées par le poste de responsabilité du répondant.</li> </ul>

Formes comptables finales observées en 2003 à l'issue du tournant décisif de 1995	Formes comptables étudiées dans le questionnaire	N° de paire de questions	Interprétations des résultats du questionnaire	Facteurs contextuels comme variables explicatives des cas de non-conformité aux hypothèses
<b>6. Concept de revenus</b>	<i>Non traité dans le questionnaire</i>			
<b>7. Institutions</b>				
7.1. Organisations réglementaires et professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>- DNC / MOF</li> <li>- Auditeurs externes indépendants</li> <li>- Associations professionnelles</li> </ul>	33 ; 37 ; 38	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MOF et DNC détiennent toujours le monopole de la création réglementaire comptable vietnamienne</li> <li>• Émergence de l'activité d'audit externe indépendante mais les objectifs de l'audit restent discutables</li> <li>• Les associations professionnelles sont reconnues mais c'est plutôt une forme de bureaucratie professionnelle</li> </ul>	
7.2. Utilisateurs	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obligation d'information comptable et financière pour l'État</li> <li>- Obligation d'information comptable et financière à l'égard des actionnaires</li> </ul>	4 ; 12 ; 13 ; 14 ; 15 ; 16	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les obligations de rendre des comptes envers les instances gouvernementales sont confirmées par une forte majorité : État, Fisc, Banque</li> <li>• Les obligations envers les autres destinataires sont moins clairement perçues</li> </ul>	

En guise de conclusion de ce chapitre, nous pouvons dire que les perceptions obtenues par le questionnaire diffèrent de peu des interprétations que nous avons faites à partir de la documentation et des récits de pratiques. Sur certaines paires de questions, nous avons pu déduire l'influence des variables contextuelles (telles que la forme juridique de l'entreprise, la fonction occupée, la taille de l'entreprise) sur les perceptions des changements comptables chez les répondants.

La société économique vietnamienne en mutation au début des années 2000 présente un amalgame subtil entre les règles propres aux marchés et une forme de régulation étatique au nom de la stabilité politique, sociale pour un développement économique durable et stable. Les entreprises cotées s'habituent également peu à peu à la nouvelle donne.

*"(...) 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 de fonds pour réagir aux fluctuations des cours boursiers.*

***Quand le prix des actions baissent, nous prenons l'initiative de diffuser des informations complémentaires non réglementées, donc non obligatoires, sur notre plan de développement, via les canaux d'information de la place boursière. Au sein de la société, nous avons un service (porte parole officiel) chargé de réagir en diffusant de l'information. Nous organisons alors le contrepoint informationnel face aux journalistes qui par leur information donne des visions erronées sur la société. C'est d'ailleurs pourquoi les entreprises cotées comme la nôtre sont méfiantes à l'égard des gens de l'extérieur qui peuvent être des journaliste déguisés en ....chercheur ... par exemple (...)** (sourire).*" (RC 5, directeur financier d'une ancienne entreprise étatique actionnarisée, mise en gras par nous)

Écoutons un vétéran, ancien révolutionnaire, membre du PCV, aujourd'hui Directeur général d'une ancienne société étatique *actionnarisée* qui tient toujours un discours humaniste préoccupé de la survie de l'entreprise et le bien être du personnel mais désormais fortement teinté de *l'esprit d'accumulation capitaliste*.

*"(...) Le profit. Nous avons une obligation de résultat envers nos actionnaires. **Il faut au moins que le résultat soit supérieur au taux sans risque des banques, sinon les actionnaires ne sont pas contents.** Et moi en tant que PDG je suis la personne qui doit, au nom du conseil d'administration, fournir les explications.*

*Non, je suis une personne ayant un sens fort des responsabilités. Directeur d'une compagnie d'État ou aujourd'hui PDG d'une compagnie actionnarisée, je m'investis totalement dans ma fonction. Mais auparavant, nous n'étions qu'une branche d'un grand arbre, nous apportons nos*

*contributions pour avoir de quoi payer nos ouvriers et de plus la production était déjà destinée à un ou des consommateurs institutionnels.*

*Aujourd'hui, nous sommes livrés à nous-mêmes et devons survivre avec les moyens du bord. Le Conseil d'administration a certes les pleins pouvoirs de décision mais il doit rendre des comptes aux actionnaires et surtout **répondre à leurs attentes de retour sur investissement.**" (RC, 4, directeur d'une ancienne entreprise étatique *actionnarisée*, mise en gras par nous).*

Ces propos dévoilent l'aspect "dual" de la transition économique vietnamienne que nous souhaitons capter au travers des perceptions recueillies par le questionnaire. Toutefois, nous sommes consciente que l'objectif souhaité n'a pas été atteint. Si les réponses au questionnaire ne sont pas toutes exploitables, les cas de non-conformité à nos hypothèses sont intéressants par le fait qu'ils sont souvent surprenants et nous poussent à affiner nos interprétations par des analyses *ad hoc*. Ils nous ont montré que la comptabilité est la traduction d'une mentalité, d'un mode de raisonnement économique qui ne peut pas être changée sans que le contexte social, économique et politique ait effectivement évolué et qui ne peut pas être changée rapidement.



## **CONCLUSION GÉNÉRALE**

## Conclusion générale

Dans cette conclusion générale, nous avons décidé de ne pas reprendre les résumés des chapitres précédents car chacun se trouve à chaque fois synthétisé. Notre choix fut de présenter les faits agencés dans un récit en procession continue. Nous avons visé à montrer l'"*interpénétration entre la comptabilité et son environnement social*" (Burchell et al., 1985). Le choix du terrain Viêt-nam, en dehors de ses affinités avec notre thème de recherche est en lui-même doublement intéressant. D'une part, c'est peut être la première fois qu'un récit (en français) aussi détaillé et documenté sur le processus de transition économique de ce pays est réalisé ; et, d'autre part, la prudence de la part des dirigeants politiques qui retardent le processus de transition de ce pays fait de lui un terrain particulièrement intéressant au moment de notre étude. En effet, il n'est pas encore totalement "*absorbé*" par le capitalisme et les traces de l'économie dirigée restent perceptibles. La démarche historique que nous avons adoptée dans notre étude empirique a cherché à capter le processus de transformation des *formes comptables* accompagnant le processus de transition économique vietnamienne. Les contraintes méthodologiques de la recherche historique (disponibilité des archives) font que cette méthodologie reste encore peu utilisée dans la recherche comptable (Lemarchand et Nikintin, 2005) et encore moins dans la recherche sur les pays en transition. Notre choix pour la recherche historique peut être interprété comme une démarche audacieuse mais aussi risquée face à un terrain encore opaque comme le Viêt-nam. Toutefois, la démarche historique s'est avérée l'approche la plus à même de mettre en relief cet ancrage de la transition comptable dans la transition économique qui est le cœur même de notre problématique.

En quoi notre travail peut-il contribuer à la littérature actuelle sur la transition post communiste ? Au-delà du cas national vietnamien et du contexte de transition économique post-communiste, comment pouvons-nous replacer les résultats de notre travail dans la perspective de la recherche comptable et plus spécifiquement dans l'étude des changements comptables ?

Nous avons, en traitant notre question de recherche tout au long de la thèse, proposé en partie des réponses à ces interrogations élargies. Nous estimons que nous avons réalisé un travail à la fois de synthèse et d'approfondissement. Les idéaux-types de système économique et de comptabilité type permettent de cibler les caractéristiques fondamentales qui tracent la

trajectoire *idéaltypique* de la transition vers le capitalisme. Ces caractéristiques *idéaltypiques* ont été ensuite soumises à des analyses historiques approfondies.

Nous sommes consciente que tout travail de recherche est perfectible. Avec un regard autocritique, nous discutons maintenant nos imperfections et faiblesses en essayant d'apporter des explications ou des propositions de solution. Nous faisons part aussi de nos limites – ce que nous avons *rêvé* faire – mais que finalement nous n'avons pas été en mesure de mettre en œuvre dans notre thèse.

### *Une recherche historique : intérêts et limites*

La première critique qu'on peut adresser à l'encontre de notre travail porte sur la validité des résultats issus d'un cas unique. Ici c'est le cas du Viêt-nam. Le choix d'un cas national dans notre travail est dicté par notre objet d'étude – la transformation d'un système comptable dans un processus de transition. Nous ne revenons pas sur le cas spécifique du Viêt-nam (chapitre 4). Ce choix est directement lié à l'approche historique que nous avons adoptée. L'individualité d'un cas unique et l'histoire comme science "*idiographique*"<sup>183</sup> sont déterminées par notre question de recherche. Nous ne cherchons pas à répondre à la question *qui*, que ou *quoi* mais à la question *comment* est traduite la transition économique dans les formes comptables. Nous racontons l'événement *transition économique vietnamienne* en faisant comprendre comment les deux processus – transition économique et transition comptable – sur le terrain vietnamien ont été menés au gré des réformes et comment ils s'interpénètrent l'un l'autre dans leur déroulement. Nous espérons que nous avons, du moins, contribué à faire partager à nos lecteurs, au travers de notre récit historique sur la transition comptable et économique vietnamienne, ces relations intimes et interactives soulignées par les auteurs qui défendent l'idée selon laquelle la comptabilité ne peut pas être étudiée déconnectée de son environnement social. Et la démarche historique s'impose de fait.

La deuxième critique porte sur la généralisabilité des études historiques car l'histoire par définition ne se répète pas. Toutefois, selon Veyne (1971), le débat sur la dichotomie individuel versus universel concernant les études historiques, n'est qu'un vain débat. La

---

<sup>183</sup> "On peut adopter provisoirement la distinction de Dilthey et Windelband<sup>183</sup> : d'un côté, il y a les sciences nomographiques, qui se donnent pour but d'établir des lois ou des types, et de l'autre les sciences idiographiques, qui s'intéressent à l'individuel ; la physique ou l'économie sont nomographiques et l'histoire est idiographique (...)" (Veyne, 1971, p.19)

différence réside dans le but que se fixe chaque domaine de la science. A la question sur ce qui individualise les événements historiques, Veyne (1971) explique :

*"(...) Ce n'est pas leur différence dans le détail, leur "matière", ce qu'ils sont en eux-mêmes, mais le fait qu'ils arrivent, c'est-à-dire qu'ils arrivent à un moment donné; l'histoire ne se répéterait jamais, même s'il lui arrivait de redire la même chose. Si nous nous intéressions à un événement pour lui-même, hors du temps, comme à une sorte de bibelot, nous aurions beau, en esthètes du passé, nous délecter à ce qu'il aurait d'inimitable, l'événement n'en serait pas moins un "échantillon" d'historicité, sans attaches dans le temps. Deux passages de Jean sans Terre ne sont pas un échantillon de pèlerinage que l'historien aurait en double, car l'historien ne trouverait pas indifférent que ce prince, qui a déjà eu tant de malheurs avec la méthodologie de l'histoire, ait eu le malheur supplémentaire de devoir repasser par où il était déjà passé; à l'annonce du second passage, il ne dirait pas "je connais", comme fait le naturaliste quand on lui apporte un insecte qu'il a déjà vu. Ce qui n'implique pas que l'histoire ne pense pas par concepts, comme tout le monde (il parle bien de "passage"), ni que l'explication historique ne doive pas recourir à des types, comme le "despotisme éclairé" (la chose a été soutenue)(...)L'histoire est un tissu de processus et la science ne fait qu'expliquer des processus(...)" (Veyne, 1971, pp. 20-21, mise en gras par nous)*

A l'issue de cette analyse, l'auteur déduit que :

*"L'histoire devrait devenir généralisante, élaborer des types et recourir à eux pour interpréter les faits individuels ? On mesure la vacuité de ce langage scientifique quand on voit à quoi il se ramène pratiquement."*

*"(...) L'histoire généralisante ne fait rien de plus que ce que fait l'histoire tout court : comprendre et faire comprendre; il est vrai qu'on sent aussi chez elle le ferme propos de pousser la compréhension des faits plus loin que ce dont se contenterait une historiographie plus traditionnelle : "histoire généralisante" doit être le nom allemand de ce que les Français appellent plutôt histoire structurelle ou non-événementielle. Enfin, où commence le typique ? Si la monarchie éclairée est un type, n'en sera-t-il pas de même de la monarchie tout court ? Tout ne sera-t-il pas typique dans l'histoire et la typologie ne se confondra-t-elle pas avec le dictionnaire ? Il en est bien ainsi : les types ne sont pas autre chose que des concepts." (Veyne, 1971, pp.167-168, mise en gras par nous)*

En effet, pour raconter l'histoire de la transition économique et comptable vietnamienne, nous avons commencé par nous doter de concepts – des *idéaux-types*, d'une part des systèmes économiques de type communiste et capitaliste et, d'autre part des systèmes comptables qui leur sont associés (chapitres 1 et 2). Ce travail conceptuel n'est pas dédié exclusivement au cas vietnamien mais peut être utilisé dans d'autres études portant sur les systèmes économiques et comptables de type communiste ou de type capitaliste.

L'intérêt des études historiques est parfois freiné par les difficultés d'accès aux sources – les archives. A quoi s'ajoutent les risques techniques inhérents de cette méthodologie.

*"(...) s'il est largement admis que l'objectivité est illusoire, il est bon de mettre en garde contre la tentation du relativisme et de rappeler que l'histoire est quête de vérité et que l'historien se doit tout mettre en œuvre pour tenter de démêler le vrai du faux. C'est le difficile exercice de la critique des documents, des confrontations et recoupements. Le référencement précis des sources mobilisées est alors une obligation." (Lemarchand et Nikitin, 1999, p. 127)*

En effet, la question de la validité des sources relève des règles de discipline du métier – la critique historique. Les sources sont telles qu'elles sont, la responsabilité revient à l'historien d'en faire usage dans son travail (Veyne, 1971 ; Farge, 1989 ; Prost, 1996).

Compte tenu de la richesse des études historiques, celles-ci commencent à intéresser de plus en plus les chercheurs dans d'autres domaines des sciences sociales dont celui de la comptabilité.

*"(...) Autre élément particulièrement important à nos yeux, **la recherche historique est de plus en plus souvent considérée comme une méthode à part entière, destinée à éclairer puissamment la question posée et les problématiques abordées.**" (Lemarchand et Nikintin, 2005, p.11, mise en gras par nous)*

La réalisation d'une thèse en France dans le domaine de la comptabilité selon une méthode de recherche historique, s'inscrit dans la lignée de recherche comptable historique initiée en France au début des années 1990 par Nikitin (1992) et Lemarchand (1993). Les travaux des auteurs précurseurs dans ce domaine nous ont facilité l'accès aux textes des anciens auteurs. Nous pensons aux travaux de traduction des textes de Sombart réalisées par Nikitin (1992) ou aux travaux sur les comptabilités soviétique et allemande de Richard (1980). Notre travail peut être considéré comme une contribution à promouvoir la perspective historique dans les recherches en gestion.

### ***Une contribution à la littérature***

La démarche historique, avec ses caractéristiques, distingue notre travail des autres travaux portant sur les réformes comptables dans les pays en transition. D'une part, nous avons sélectionné les formes comptables qui sont considérées comme incontournables pour le passage d'un système économique de type communiste vers un système économique de type capitaliste; et, de l'autre nous avons réussi en décrivant l'évolution de ces formes comptables dans leur contexte social, économique et politique montrer que la comptabilité n'est pas un simple instrument de gestion. Elle prend corps dans les politiques économiques et sociales. A

chaque remaniement de la politique économique ou financière, la comptabilité est "*affectée*" parmi les premières. L'étude de la transition vietnamienne est l'illustration vivante de cette imbrication des politiques économiques, financières, comptables et fiscales. Et pour reprendre le terme de Robson (1991), la comptabilité est le "*site de problématisation*" des nœuds dans les interprétations et la traduction des intérêts des parties prenantes et c'est aussi au travers des changements de formes comptables que ces nœuds se résolvent et font avancer les choses.

Ce faisant, nous avons essayé de relier le niveau macroéconomique – les politiques économiques, financières – et le niveau microéconomique – les changements du monde des entreprises et la comptabilité.

La transition économique post-communiste, n'était pas réellement un choix de notre part, mais une opportunité inédite que nous avons su accueillir à temps. Elle s'est présentée comme une situation idéale voire "*pure*" pour analyser les liens indéfectibles entre la comptabilité et son contexte. En quoi est-elle "*pure*" ?

La transition est un contexte pur et idéal par son extrême parce que dans un système économique de type communiste, les relations *d'interpénétration entre la comptabilité et son environnement social* sont fortement perceptibles au travers des rôles de l'État dans l'économie nationale. En effet, il détient le monopole de l'économie qui se traduit au travers de liens quasi exclusifs entre les politiques économiques, financières et comptables. La fusion de l'État en tant qu'institution politique avec l'économie et le monde des entreprises fait que la comptabilité est au cœur de ce réseau complexe des politiques économiques, financières, comptables, fiscales. L'étude de la transition post communiste consiste à analyser le passage d'un système unipolaire où tout est centralisé entre les mains d'un seul acteur – l'État – vers un système multipolaire où d'autres acteurs entrent en jeu. Il s'agit donc de suivre l'évolution de cet acteur principal qu'est l'État au travers de la ré-forme de la comptabilité.

L'histoire que nous avons restituée dans la thèse ne se limite pas à l'histoire de la comptabilité. Elle propose une vision plus large de la comptabilité et apporte une illustration vivante des relations consubstantielles entre la comptabilité et le contexte social, économique et politique. Nous avons tâché de montrer que la comptabilité est une composante indispensable de l'économie politique au travers de cette étude de la transition d'une économie dirigée vers une économie capitaliste. Dans cette optique, notre démarche de travail

peut être répliquée dans d'autres contextes. Les travaux du courant de recherche qui étudie les changements comptables dans leur contexte social en sont témoins. Cependant, un contexte capitaliste appellerait à une prise en compte de l'évolution d'une multitude d'acteurs et une fusion de relations plus complexes que celles étudiées mettant toutes plus ou moins en action l'État. Burchell et al. (1985) qualifient ces éléments de "*constellation d'arènes*".

### ***Un travail sur les mentalités calculatoires encore à faire***

Initialement, nous avons fait un rapprochement conceptuel entre la définition de la comptabilité de Miller (1994) et la notion de "*fait social*" chez Durkheim (1988) :

***"La préoccupation permanente réside dans le fait dont la comptabilité s'est insérée dans de nombreux domaines de la vie sociale et économique. Et depuis l'accent a toujours été mis sur la comptabilité en tant que pratique, concept suivant lequel la comptabilité est, avant tout, une façon d'intervenir, d'agir sur les individus, sur les organisations et sur les modes de pensée et d'action afin de les transformer, et d'atteindre les objectifs recherchés. Dans cette perspective, la comptabilité ne peut plus être considérée comme un outil neutre consistant simplement à documenter et à relater les faits de l'activité économique.***

***La comptabilité peut désormais être vue comme un ensemble de pratiques qui affectent le type de monde où nous vivons, le type de réalité sociale au sein de laquelle nous cohabitons, la manière dont nous comprenons les choix disponibles pour entreprendre les affaires et les individus, la façon dont nous gérons et organisons différents types d'activités et de processus et la façon dont nous gérons les vies des autres ou celle de nous-mêmes. Considérer la comptabilité de cette façon revient à prendre en compte le jeu interactif complexe entre les différentes manières de calculs et de gestion de la vie sociale et organisationnelle.***<sup>184</sup> (Miller, 1994, p.1, notre traduction, mise en gras par nous)

***" Un fait social est un ensemble de manières d'agir, de penser et de sentir qui présentent cette remarquable propriété qu'elles existent en dehors des consciences individuelles. Non seulement ce type de conduite ou de pensée sont extérieurs à l'individu, mais ils sont doués d'une puissance impérative et coercitive en vertu de laquelle ils s'imposent à l'individu, qu'il le veuille ou non. (...) Mais la coercition n'en est pas moins un caractère intrinsèque de ces faits sociaux et la preuve, c'est qu'elle s'affirme dès que je tente de résister."*** (Durkheim, 1988, p. 96)

---

<sup>184</sup> "The manner in which accounting has become embedded in so many areas of social and economic life has been a continuing concern. And the focus throughout has been on accounting as a practice, a view that accounting is, above all, an attempt to intervene, to act upon individuals, entities and processes to transform them and to achieve specific ends. From such a perspective, accounting is no longer to be regarded as a neutral device that merely documents and reports "the facts" of economic activity. Accounting can now be seen as a set of practices that affects the type of world we live in, the type of social reality we inhabit, the way in which we understand the choices open to business undertakings and individuals, the way in which we manage and organize activities and processes of diverse types, and the way in which we administer the lives of others and ourselves. To view accounting in this way is to attend to the complex interplay between ways of calculating and ways of managing social and organizational life." (Miller, 1994, p.1)

Les réflexions émises par les deux auteurs concernant les interactions entre le contexte social et les comportements des individus nous ont amenée à faire le rapprochement entre la comptabilité et le *fait social* selon Durkheim (1988). En effet, la comptabilité telle qu'elle est décrite par Miller (1994) pourrait s'apparenter aux formes de "*représentations sociales et collectives*"<sup>185</sup> de Durkheim (1898).

En la définissant ainsi, nous préconisons que la comptabilité en formatant la réalité économique dans les états comptables et financiers, dans les agrégats qu'elle calcule et présente, contribue à la création des moules cognitifs – *représentations socialement et collectivement partagées* – guidant et conditionnant le comportement de ses utilisateurs (Hopwood, 1983, 1994 ; Burchell et al., 1985 ; Robson, 1991, 1992 ; Klamer et al., 1992 ; Capron, 1993 ; Miller, 1994 ; Eyraud, 2003).

L'angle d'approche de la comptabilité vue comme des formes de représentations collectives et sociales pouvait être une piste intéressante pour étudier les transformations de la comptabilité en contexte de transition économique. Cependant, ceci présuppose un travail de traitement du langage utilisé dans les discours pour retracer le processus d'émergence de nouveaux concepts comptables de type capitaliste et/ou les transformations de forme des concepts comptables de type communiste et leur processus d'encastrement pour devenir des pratiques largement utilisées.

---

<sup>185</sup> "*La vie collective comme la vie mentale de l'individu, est faite de représentations ; il est donc présumable que représentations individuelles et représentations sociales sont, en quelque manière, comparables. Nous allons, en effet, essayer de montrer que les unes et les autres soutiennent la même relation avec leur substrat respectif. Mais ce rapprochement, loin de justifier la conception qui réduit la sociologie à n'être qu'un corollaire de la psychologie individuelle, mettra, au contraire, en relief l'indépendance relative de ces deux mondes et de ces deux sciences (p.274). (...) Si l'on peut dire, à certains égards, que les représentations collectives sont extérieures aux consciences individuelles, c'est qu'elles ne dérivent pas des individus pris isolément, mais de leur concours ; ce qui est bien différent. Sans doute, dans l'élaboration du résultat commun, chacun apporte sa quote-part ; mais les sentiments privés ne deviennent pas sociaux qu'en se combinant sous l'action des forces qui génèrent et développent l'association ; par suite de ces combinaisons et des altérations mutuelles qui en résultent, ils deviennent autre chose. Une synthèse chimique se produit qui concentre, unifie les éléments synthétisés et par cela même, les transforme. Puisque cette synthèse est l'œuvre du tout, c'est le tout qu'elle a pour théâtre. La résultante qui s'en dégage déborde donc chaque esprit individuel, comme le tout déborde la partie. Elle est dans l'ensemble, de même qu'elle est par l'ensemble. Voilà en quel sens elle est extérieure aux particuliers. Sans doute, chacun en contient quelque chose ; mais elle n'est tout entière chez aucun. Pour savoir ce qu'elle est vraiment, c'est l'agrégat dans sa totalité qu'il faut prendre en considération.*" (Durkheim, 1898, p. 274 et 295)

Or nous n'avions pas mené une enquête qui permettrait de capter l'évolution des mentalités – des représentations socialement partagées. Les méthodes d'enquête que nous avons mises en œuvre (interviews, questionnaires) n'avaient pas permis l'opérationnalisation de ce concept.

L'outil méthodologique le plus adapté, nous semble-t-il pour capter ces mentalités, serait l'observation participante. Nous aurions aimé pouvoir nous faire accepter comme chercheur – observatrice indépendante – au sein des arcades de l'administration vietnamienne (Ministère des finances, Département de normalisation comptable, Associations professionnelles, Forums de discussions des projets de normes comptables), de pouvoir observer *in vivo* les différents acteurs en action dans les processus de négociation et d'avoir accès aux archives officielles. En d'autres termes, nous pourrions envisager de mettre en pratique la méthode *latourienne* de la sociologie de la traduction (Latour, 1989) afin de capter le processus en action de la création des normes et de pouvoir constater tout l'arbitraire de ce processus. Ce projet de recherche aurait été une autre thèse encore plus longue. Ces objectifs manqués représentent autant de chantiers de travail porteurs pour la suite.

En guise de conclusion, nous nous sommes réjouie de l'opportunité que représente le terrain Viêt-nam en pleine ouverture au cours de la dernière décennie du XX<sup>e</sup> siècle pour mettre en œuvre cette démarche. En dépit des aspects discutables du résultat et de notre approche méthodologique, nous sommes convaincue que notre travail a contribué à préserver une partie de la mémoire vivante de l'histoire comptable et économique du Viêt-nam.



## Bibliographie

- Abric, J. C. (1994). *Pratiques sociales et représentations*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Akimov, A., & Dollery, B. (2008). Financial policy in transition economies: architecture, pace, and sequencing. *Problems of economic transition*, 50(9), 6-26.
- Akrich, M., Callon, M., & Latour, B. (2006). *Sociologie de la traduction*. Paris: Presses de l'École des mines.
- Albert, M. (1991). *Capitalisme contre capitalisme*. Paris: Le Seuil.
- Aleonard, A. (1997). Systems of accounting in Vietnam. In *Accounting in the Asia-Pacific region* (pp. 378-399).
- Amblard, M. (1998). La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? *Actes du XIXe Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, 1017-1030.
- Anderson, S. W., & Lanen, W. N. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 24, pp. 379-412): Pergamon Press.
- 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.
- Andreff, W. (2002b). Le pluralisme des analyses économiques de la transition. In *Analyses économiques de la transition post-socialiste* (pp. 269-334). 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.
- Barker, J. R. (1993). Tightening the iron cage: concertive control in self-management team. *Administrative Science Quarterly*(38), 408-437.
- Beaud, S., & Weber, F. (1997). *L'enquête de terrain. Produire et analyser des données ethnographiques* Paris: La Découverte.
- Belkaoui, A. R. (1984). *Théorie comptable* (2ème édition ed.). Québec: Presses de l'Université du Québec.
- Belkaoui, A. R. (1992). *Accounting theory* (Third edition ed.). London: Harcourt Brace Jovanovich, Publishers.
- Beraud, A., & Faccarello, G. (2000). Des institutionnalistes à la période contemporaine. In *Nouvelle histoire de la pensée économique* (Vol. 3). Paris: La Découverte.
- Beresford, M. (1988). *Vietnam : politics, economics and society*. Londres: Pinter.
- Beresford, M. (1989). *National unification and economic development in Vietnam*. Basingstoke: Macmillan Press.
- Beresford, M. (1995). The North Vietnamese state-owned industrial sector : continuity and change. *Journal of Communist Studies and Transition Politics, mars, vol. 11*(1), 56-76.
- Beresford, M., & A., F. (1997). A methodology of analysing the process of economic reform in Vietnam : the case of domestic trade. *Journal of Communist Studies and Transition Politics, décembre, vol. 13*(4), 99-128.
- Beresford, M., & Dang, P. (2000). *Economic transition in Vietnam: Trade and aid in the demise of a centrally planned economy* Cheltenham: Elgar.
- Bergeret, P. (1994). *La politique foncière au Vietnam* Montpellier: CIRAD.
- Biencourt, O., Chaserant, C., & Rebérioux, A. (2001). L'économie des conventions : l'affirmation d'un programme de recherche In P. Batifoulier (Ed.), *Théorie des conventions* (pp. 193-218). Paris: Economica.
- Bloch, H., Chemama, R., & Gallo, A. e. a. (1997). *Grand dictionnaire de la psychologie*: Larousse.
- Bloch, M. (1960). *Apologie pour l'histoire ou métier d'historien* (1<sup>re</sup> éd. 1949) . Paris: Armand Colin.
- Bloch, M., & Febvre, L. (1994). *Correspondance. I. 1928-1933*. Paris: Fayard.
- Boismery, H. (1998). Ouverture et emploi dans une économie en transition : la situation du Viêt-nam *Revue économique janvier, vol. 49*(1), 277-289.
- Boisot, M. (1996). Institutionalizing the labour theory of value: some obstacles to the reform of state-owned enterprises in China and Vietnam. *Organization Studies, vol.17*(6), 909-928.

- Boltanski, L., & Chiapello, E. (1999). *Le nouvel esprit du capitalisme*. Paris: Gallimard.
- Borbély, K., & Evans, L. (2006). A matter of principle: Recent developments in Hungarian accounting thought and regulation. *European Accounting Review*, 15, 135-168.
- Borda, M. (1992). Hungary. In D. Alexander & S. Archer (Eds.), *The european accounting guide*: London: Academic Press.
- Borda, M., & McLeay, S. (1996). Accounting and economic transformation in Hungary. In *Accounting in transition* (pp. 116-140): Routledge, London and New York.
- Bornstein, M. (1966). A comparison of Soviet and United States national product. In M. a. F. Bornstein, D. R. (eds) (Ed.), *The Soviet economy: A book of readings*.
- Boross, Z., Clarkson, A. H., Fraser, M., & Weetman, P. (1995). Pressures and conflicts in moving towards harmonization of accounting practice: the Hungarian experience., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 713): The European Accounting Association.
- Bourmistrov, A. L., & Mellemvik, F. (1999). Accounting in EuropeRussian local governmental reforms: autonomy for accounting development? *European Accounting Review*, 8(4), 675-700.
- Boussard, V. (2001). Quand les règles s'incarnent. L'exemple des indicateurs prégnants. *Sociologie du Travail*, 43, 533-551.
- Braudel, F. (1979). *Civilisation matérielle, économie et capitalisme, XVe-XVIIIe siècle* (Vol. 2).
- Braudel, F. (1985). *La dynamique du capitalisme* (1985 ed.). Paris: Flammarion.
- Brenner, R. (1978). Dobb on the transition from feudalism to capitalism, *Cambridge Journal of Economics* (Vol. 2, pp. 121): Oxford University Press / UK.
- Briston, J. (1978). The evolution of accounting in developing countries. *International Journal of Accounting*, 105-120.
- Brocheux, P. (2000). *Du conflit d'Indochine aux conflits indochinois* Bruxelles Complexe.
- Broustail, J. (1999). Typologie des organisations. In *Manuel de gestion* Paris: Ellipses.
- Broustail, J. (2005). La formation des élites managériales en Asie du Sud Est de 1950 à nos jours : Cambodge, Laos, Thaïlande, Vietnam. In. Paris: Entreprises et Histoire.
- 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. (1993b). The late nineteenth-century revolution in financial reporting: Accounting for the rise of... *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 18, pp. 649): Pergamon Press.
- 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., Poitral, F.-D., & Salustro, E. (1998). *Comptabilité et droit comptable. L'intelligence des comptes et leur cadre légal* (1ere édition, 1998 ed.). Paris: Gualino.
- Cabagnols, P. (1996). Comptabilité et finances dans les pays de l'Est. *IFEC La Revue*(1996), 35.
- Campbell, R. W. (1963). *Accounting in Soviet planning and control*: Cambridge, Mass.
- Cannan, E. (1921). Notes and Memoranda. Early history of the term Capital, *Quarterly Journal of Economics* (Vol. 35, pp. 469-481): MIT Press.
- 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.
- Chan, M. W. L., & Rotenberg, W. (1999). Accounting, Accounting education and economic reforms in the People's Republic of China. *International Studies of Management and Organizations*, 29(3), 37-53.
- Chan, S., Duncan, R., & Doan, Q. (2001). The role of institutions in the development of Vietnam. *ASEAN Economic Bulletin, décembre, vol. 18*(3), 276-288.
- Charreaux, G. (2000). Gouvernement d'entreprise et comptabilité. In *Encyclopédie de comptabilité* (pp. 743). Paris: Economica.
- Chattopadhyay, P. (1994). *The Marxian Concept of Capital and the Soviet Experience*: Praeger Publishers.
- 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.
- Chee Yuen, N., Freeman, N., & Hiep Huynh, F. (1996). *State-owned enterprise reform in Vietnam. Lessons from Asia*. Singapour: Institute of Southeast Asia Studies.
- Chen, Y., & Jubb, P. (1997). Problems of accounting reform in the People's Republic of China. *International Journal of Accounting*, 32(2), 139-154.
- Chiapello, E. (1994). *Les modes de contrôle des organisations artistiques*. Unpublished Thèse de doctorat de troisième cycle en sciences de gestion pour l'obtention du titre de Docteur es Sciences de gestion Université Paris IX Dauphine, Paris.
- Chiapello, E. (2005a). Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose. In M. Capron (Ed.), *Les normes internationales, instruments du capitalisme financier* (pp. 49-87). Paris: La Découverte.
- Chiapello, E. (2005b). 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 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.
- Chow, L. M.-y., Chau, G. K.-k., & Gray, S. J. (1995). Accounting Reforms in China: Cultural Constraints on Implementation and Development. *Accounting and Business Research*, 26(1), 29-50.
- Churchman, C. W. (1968). *Qu'est-ce que l'analyse par les systèmes ?* (B. Leblanc & M.-A. Leblanc, Trans.). Paris: Dunod Entreprise.
- Colasse, B. (2000a). *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Economica.
- Colasse, B. (2000b). Harmonisation comptable internationale. In *Encyclopédie de comptabilité* (pp. 757). Paris: Economica.
- Colasse, B. (2005). *Comptabilité générale (PCG, IAS/IFRS et Enron)* (9ème édition ed.). Paris: Economica.
- Colasse, B. d. (2005). *Les grands auteurs en comptabilité*: EMS.

- Colette, C., & Richard, J. (2000). *Comptabilité générale. Les systèmes français et anglo-saxons* (2000 ed.). Paris: Dunod.
- Colwyn Jones, T., & Dugdale, D. (2001). The concept of an accounting regime *Critical Perspectives on Accounting*(12), 35-63.
- Concepts and Standards Research Study Committee. (1965). The entity concept. *The Accounting Review*, 40(2), 358-367.
- Craner, J., Krzywda, D., Novotny, J., & Schroeder, M. (2000). The Determination of a Group for Accounting Purposes in the UK, Poland and the Czech Republic in a Supranational Context., *International Journal of Accounting* (Vol. 35, pp. 355-398): Elsevier Science Publishing Company, Inc.
- Crosnier, M.-A., & Lhomel, E. (1991). Premier bilan des réformes économiques au Vietnam. *Revue d'Études comparatives Est-Ouest*, septembre, vol. 22(3), 59-68.
- Cu, H. (1999). *La privatisation au Vietnam* Université Paris IParis.
- Dang Duc, S., Neil, M., & Pru, M. (2006). Users' perceptions and uses of financial reports of small and medium companies (SMCs) in transitional economies. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 3(3), 218.
- De Ketele, J.-M., & Roegiers, X. (1991). *Méthodologie du recueil d'informations. Fondements des méthodes d'observation, de questionnaires, d'interviews et d'étude de documents* (1991 ed.). Bruxelles: DeBoeck-Wesmael.
- De Lestrangé, A., & Richet, X. (1998). Economic reform and behaviour of state-owned enterprises in Vietnam. *Moct-Most*, 8(4), 77-95.
- De Roover, R. (1955). New perspectives on the history of accounting. *Accounting Review*, 30(3), 405-420.
- De Vienne, M.-S. (1994). *L'économie du Vietnam (1955-1995) : bilan et prospective*. Paris: CHEAM.
- Delorme, R. (1996). *A l'Est du nouveau. Changement institutionnel et transformations économiques*. Paris: L'Harmattan.
- Deschepper, E. (1964). *L'histoire du mot capital et de ses dérivés*. Bruxelles: Philosophie Romane. Faculté de Philosophie et Lettres.
- Desrosières, A. (1985). Histoire des formes : statistiques et sciences sociales avant 1940. *Revue française de sociologie*, XXVI, 277-310.
- Desrosières, A., & Thévenot, L. (2000). Chapitre 2 : Représentation statistique et représentation politique des groupes professionnels. In *Les catégories socioprofessionnelles* (4<sup>e</sup> édition ed., pp. 30-35). Paris: La Découverte.
- Diamond, J. (2003). Budget System Reform in Transitional Economies. *Emerging Markets Finance and Trade*, 39(1), 8-23.
- Diehl, M. (1995). Structural change in the economic transformation process : Vietnam 1986-1993. *Economic systems*, juin, vol. 19(2), 147-182.
- 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.
- Dodsworth, J. (1996). Vietnam : transition to a market economy. *IMF Occasional Papers*(135).
- Douglas, M. (1999). *Comment pensent les institutions* (A. Abeillé, Trans. Edition originale : How institutions think, 1986 by Syracuse University Press, Syracuse, New York ed.). Paris: Editions La Découverte.
- Dufhues, T. (2003). Transformation of the Financial System in Vietnam and its Implications for the Rural Financial Market- an update, *Journal for Institutional Innovation, Development & Transition* (Vol. 7, pp. 29-41): Institute for Macroeconomic Analysis and Development.
- Durand, R., Nikitin, M., & Lemarchand, Y. (1992). *Werner Sombart, le capitalisme et la comptabilité* (Vol. ECM1992). Paris: Ordre des Experts Comptables.
- Durkheim, E. (1898). Représentations individuelles et représentations collectives. *Revue de métaphysique et de morale*.
- Durkheim, E. (1937a). *Les règles de la méthode sociologique* (1999 - 10<sup>e</sup> édition (1<sup>re</sup> éd. 1895) ed.). Paris: Presses Universitaires de France.
- Durkheim, E. (1937b). Qu'est-ce qu'un fait social ? In *Les règles de la méthode sociologique* (1999 - 10<sup>e</sup> édition ed., Vol. Chapitre 1, pp. 95-107). Paris: Presses Universitaires de France.
- 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.
- Esnault, B., & Hoarau, C. (1994). *Comptabilité financière*. Paris: PUF.
- Evraert, S., & Ding, Y. (2000). Comptabilité en Chine. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (2000 ed., pp. 291-300): Economica, Paris.
- Eymard-Duvernay, F., & Thévenot, L. (1982). L'économiste et son modèle. [Document I.N.S.E.E]. *Centre d'études de l'emploi*, 129-150.
- Eymard-Duvernay, F., & Thévenot, L. (1983). Investissements spécifiques et concurrence sur un marché. [Document I.N.S.E.E]. *Département "Entreprises", Division "Étude des entreprises"*(n° 144/EE), 1-42.
- 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).
- Fetter, F. A. (1937). Reformulation of the concepts of capital and income in economics and accounting, *Accounting Review* (Vol. 12, pp. 3-12): American Accounting Association.
- 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.
- Fforde, A., & Paine, S. (1987). *The limits of national liberation: problems of economic management in the Democratic Republic of Vietnam*. Londres: Croom Helm.
- Fontanel, A. (2001). Les fonctionnaires au Viêt Nam : une classe sociale en transition. *Raisons politiques, août-octobre*(3), 55-65.
- Fourastié, J. (1968). *La comptabilité* (1943, première édition ed. Vol. 11 eme édition). Paris: Presses universitaires de France.
- Fourniau, C. (1986). Vietnam : la construction du socialisme à l'heure de vérité. *Recherches internationales, 20*, 7-28.
- Frankfort-Nachmias, C., & Nachmias, D. (1992). *Research methods in the social sciences* (4<sup>e</sup> édition ed.). London, Melbourne, Auckland: Edward Arnold.
- Freeman, D. (1996). Doi moi policy and the small-enterprise boom in Ho Chi Minh City, Vietnam. *The geographical Review, avril, vol. 86*(2), 178-197.
- Freeman, N. (1996). The role of 'equitization' in Vietnam's reform of State-owned enterprises *Communist Economies and Economic Transformation, juin, vol. 8*(2), 217-235.
- Funnell, W. (2001). Distortions of History, Accounting and the Paradox of Werner Sombart, *Abacus* (Vol. 37, pp. 55-78): Blackwell Publishing Limited.
- Gainsborough, M. (2002). Beneath the veneer reform : The politics of economic liberalization in Vietnam. *Communist Economies and Post-Communist Studies, septembre, vol. 35*(3), 353-368.
- Garrod, N., & McLeay, S. (1996). The accounting implications of political and economic reform in central Europe. In *Accounting in transition* (pp. 1-11): Routledge, London and New York.
- Garrod, N., & McLeay, S. (1996). *Accounting in transition. The implications of political and economic reform in central Europe*. London and New York: Routledge.
- Gates, C. (1995). Enterprise reform and Vietnam's transformation to a market-oriented economy. *ASEAN Economic Bulletin, juillet, vol. 12*(1), 29-52.
- Gephart, R. P. J. (1993). The textual approach: Risk and blame in disaster sensemaking. *Academy of Management Journal, 36*(6), 1465-1515.

- Gervais, M. (1993). L'évolution de la comptabilité chinoise. *Revue française de la comptabilité*(246), 93-98.
- Gervais, M. (1996, 1996-09-00). La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2, 93.
- Gervais, M., & Wang, H. T. (1992). Les principes de la comptabilité chinoise. *Cahier de recherche LARGOR, URA-CNRS 1418 - Laboratoire de stratégie et contrôle*(34), 1.
- Gervais, M., & Zheng, C. (1994). Les problèmes rencontrés par la mise en application des nouvelles normes comptables en Chine. *Cahier de recherche LARGOR, URA-CNRS 1418 - Laboratoire de stratégie et contrôle*, 54, 1.
- Gilbert, P. (1998). *L'instrumentation de gestion la technologie de gestion, science humaine ?* Paris: Economica.
- Gilbert, P. (2005). *Organisations et comportements*. Paris: Dunod.
- Gilling, D. M. (1976). Accounting and social change. *International journal of accounting, Spring 1976*, 59-71.
- Gironde, C., & Maurer, J.-L. (2004). *Le Vietnam à l'aube du XXIe siècle : Bilan et perspectives politiques, économiques et sociales*. Paris, Karthala / Genève: Institut d'études du développement / Centre de recherche sur l'Asie Moderne (IUHEI/IUÉD).
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory. Strategies for qualitative research* (1967 ed.). Chicago: Aldine.
- Gorelik, G. (1974). Soviet accounting, Planning and Control. *Abacus*, 10(1), 13-25.
- Gorelyi, V. S. (1988). Accounting in Cuba. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 4, pp. 59-75.). London and New York: Routledge.
- Grawitz, M. (2001). *Méthodes des sciences sociales* (11<sup>e</sup> édition ed.). Paris: Dalloz.
- 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.
- Griffin, K. (1998). The management of structural adjustment and macroeconomic... [Article]. *Human Systems Management*, 17(1), 29-37.
- Guesnerie, R. (1996). *L' économie de marché*. France: Flammarion.
- Guitton, H., & Vitry, D. (1978). *Économie politique. Introduction générale. Analyse micro économique Analyse macro économique*. Paris: Dalloz.
- Heilbroner, R. L. (1986). *Le capitalisme Nature et Logique* (H. Bernard & P. h. a. C. d. E. S. d. Banque, Trans.). Paris, France: Atlas/Economica.
- Hellström, K. (2006). The value relevance of financial accounting information in a transition economy: The case of the Czech Republic. *European Accounting Review*, 15(3), 325-349.
- Hercok, A. V. V. (1988). Accounting in Czechoslovakia. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 5, pp. 76-93). London and New York: Routledge.

- Hicks, J. (1974). Capital Controversies: Ancient and Modern, *American Economic Review* (Vol. 64, pp. 307-316): American Economic Association.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 287-305.
- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- 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.
- Howell, D. C. (1998). *Méthodes statistiques en sciences humaines* (M. Rogier & R. s. p. V. Y. e. Y. Bestgen, Trans. 1998 ed.). Belgique: De Boeck Université.
- Hung Chan, K., Lin, K. Z., & Fang, Z. (2007). On the association between changes in corporate ownership and changes in auditor quality in a transitional economy. *Journal of International Accounting Research* 6(1), 19-36.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*. Sarasota, Florida: American Accounting Association.
- 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.
- Jaruga, A., & Szychta, A. (1997). The origin and evolution of charts of accounts in Poland. *European Accounting Review*, 6(3), 509-526.
- Jaruga, A. A. (1993). New accounting regulation in Poland. Current issues. *Research in Third World Accounting*, 2, 85-96.
- Jodelet, D. (1993). *Les représentations sociales* (mars 1989, 1ère édition ed.). Paris: Presses universitaires de France (PUF).
- Kam, V. (1986). *Accounting theory*. U.S.A Canada: John Wiley & Sons.
- Kamela-Sowinska, A. (1995). Goodwill in the process of privatization in Poland., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 765): The European Accounting Association.
- Kazenski, P. M., & Elaine Yin Ling Wong, P. M. (1994). Unifying Accounting in the People's Republic of China. *International Journal of Accounting*, 29(4), 352-363.

- King, N., Beattie, A., Cristescu, A.-M., & Weetman, P. (2001). Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience., *European Accounting Review* (Vol. 10, pp. 149-171): Routledge, Ltd.
- Klamer, A., & McCloskey, D. (1992). Accounting as the master metaphor of economics. *European Accounting Review*, 1(1), 145-160.
- Klonowski, D. (2005). The evolution of the venture capital industry in transition economies: The case of Poland. *Post-Communist Economies* 17(3), 331-348.
- Kolko, G. (1995). Vietnam since 1975 : winning a war and losing the peace. *Journal of Contemporary Asia*, 25(1), 3-49.
- 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. [Article]. *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.
- Krzywda, D., Bailey, D., & Schroeder, M. (1998). The development of the role of the statutory audit in the transitional Polish economy., *European Accounting Review* (Vol. 7, pp. 407-440): Routledge, Ltd.

- Lacourt, A., Verges, P., & Verges, P. (1974). Un essai d'analyse de discours. *Connexions*(n°12), 35-53.
- Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. (1998). International variations in the connections between tax and financial reporting., *Accounting & Business Research* (Vol. 28, pp. 173): Croner.CCH Group Limited.
- Lande, E. (2000). Comptabilité de l'Etat. In B. Colasse (Ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 193-218). Paris: Économica.
- Lassègue, P. (1996). *Gestion de l'entreprise et comptabilité*. Paris: Dalloz.
- Latour, B. (1989). *La science en action* (M. Biezunski, Trans.). Paris: La Découverte.
- Lauzel, P., & Prost, A. (1987). *Le nouveau plan comptable français: Que sais-je ?*, n°1157, PUF.
- Lavigne, M. (1979). *Les économies socialistes soviétique et est-européennes* (3<sup>e</sup> édition et mise à jour ed.). Paris: Armand Colin.
- Lavigne, M. (1981). *Travail et monnaie en système socialiste*. Paris: Economica.
- Lavigne, M. (1985). *Economie internationale des pays socialistes*. Armand Colin, Paris.
- Lavigne, M. (1999). *Economie du Vietnam. Réforme, ouverture et développement*. Paris: L'Harmattan.
- Lavigne, M., & Lambert, D. (1991). *International political economy and socialism* (T. d. E. i. d. p. s. Bibliogr & R. L. B. p. é. l. é. e. français, Trans.). New York: Cambridge University Press.
- Le Goff, B., & Nora, P. d. (1974). *Faire de l'histoire, I. Nouveaux Problèmes, II. Nouvelles Approches, III. Nouveaux Objets*. Paris: Gallimard.
- Lê Van, C., & Mazier, J. (1998). *L'économie vietnamienne en transition. Les facteurs de réussite*. Paris: L'Harmattan.
- Lemarchand, Y. (1993). *Du dépérissement à l'amortissement : enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*: Ouest-Éditions.
- 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.
- Lemarchand, Y., & Nikitin, M. (2005). Dix ans déjà ! Propos d'étape. *Comptabilité - Contrôle - Audit, Numéro thématique, juillet 2005* (juillet 2005), 7-14.
- Littleton, A. C. (1933). *Accounting evolution to 1990*  
New York New York: American Institute Publishing Company.
- Lowe, E. A., & Tinker, A. M. (1977). Siting the accounting problematic, *Journal of Business Finance & Accounting* (Vol. 4, pp. 263): Blackwell Publishing Limited.
- Mackevicius, J., Aliukonis, J., & Bailey, D. (1996). The reconstruction of national accounting rules in Lithuania. In N. Garrod & S. McLeay (Eds.), *Accounting in transition* (1996, First edition ed., Vol. Chapitre 4, pp. 43-60.). London and New York: Routledge.
- Majidul, I., & Jeffrey, K. (2005). The development of quality management accounting practices in China. *Managerial Auditing Journal*, 20(7), 707.

- Makarov, V. L. (1988). On the strategy for implementing economic reform in the USSR. *American Economic Review*, 78(2), 457-462.
- Mangenot, M. (1976). *La comptabilité au service du capital*: Delarge.
- Marquès, E. (1995). *Comptabilité générale : analyse comptable et financière*. Paris: Nathan.
- Marx, K. (1867). La formule générale du travail. In *Le capital* (pp. 114-121). Paris.
- Marx, K. (1990). *Capital. A critique of political economy*. London: Penguin Classics (new left review).
- Merino, B. D., & Neimark, M. D. (1982). Disclosure regulation and public policy. A sociohistorical reappraisal. *Journal of Accounting & Public Policy*, 1, 33-57.
- Meyer, M. A. (1990). Introduction à la comptabilité d'entreprise en Union Soviétique. *La Revue Française de Comptabilité*(211), 93-99.
- Meyer, M. A. (1992). Le dernier plan comptable soviétique premier plan russe et le plan comptable général français 1982. *Revue française de la comptabilité*, 237, 67-74.
- 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.
- Miller, P. (1994). Accounting as social and institutional practice: an introduction. In A. G. Hopwood & P. Miller (Eds.), *Accounting as social and institutional practice* (pp. 1-39). Cambridge: Cambridge University Press.
- Moscovici, S. (1984). *Psychologie sociale*. Paris: Presses universitaires de France.
- Most, K. S. (1972). Sombart's Proposition Revisited, *Accounting Review* (Vol. 47, pp. 722-734): American Accounting Association.
- Most, K. S. (1981). *Accounting theory* (1982, Second edition ed.). Columbus, Ohio, U.S.A: Grid Publishing, Inc. Columbus, Ohio.
- Mouchot, C. (1986). *Introduction aux sciences sociales et à leurs méthodes* (1986 ed.). Lyon: Presses Universitaires de Lyon.
- Mueller, G. G. (1967). *International Accounting*. New York: Macmillan.
- Mueller, G. G. (1968). Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere. *International Journal of Accounting Education and Research*.
- Nair, R. D., & Frank, W. G. (1981). The harmonization of international accounting standards. *International Journal of Accounting Education and Research*.
- Napier, C. J. (1996). Academic disdain ? Economics and accounting in Britain, 1850 - 1950. *Accounting, Business and Financial History*, 6(3), 427-450.
- Napier, C. J. (2001). Accounting history and accounting progress. *Accounting history*.
- Nguyễn Đức, N. (1982). Les contradictions de l'organisation scientifique de l'espace et du travail agricoles au Nord-Vietnam - 1954 - 1981. *L'espace géographique*, 11(2), 81-94.

- Nguyễn Đức, N., Võ Nhân, T., Autret, M., & al., e. (1987). *Le Vietnam post-révolutionnaire : population, économie, société 1975-1985*. Paris: L'harmattan.
- Nguyễn, K. V. (2004). *Vietnam une longue histoire* (1ère édition 1987 ed.). Hà nội: Thế giới.
- Nguyễn Phú, T., Trần Đình, N., & Vũ, H. (1995). *Vietnam from 1986*. Hanoi: Thế Gioi Publishers.
- Nguyễn Tiến Hưng, G. (1987). *Economic development of Socialist Vietnam 1955-1980*. New York / Londres: Praeger Publishers.
- Nguyễn Văn Bru, E. (1998). Les constitutions du Vietnam. *Revue de la recherche juridique. Droit prospectif*, 23<sup>e</sup> année(173), 655-746.
- Nikitin, M. (1992). *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Unpublished Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine, Paris.
- Nikitin, M. (1997). La naissance de la comptabilité publique moderne au début du XIX<sup>e</sup> siècle. *Gestion et media, Actes des 6<sup>e</sup> rencontres de l'ESUG, Presses de l'Université des Sciences sociales de Toulouse*.
- 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. (2002). An Analysis of the International Development of the Equity Method., *Abacus* (Vol. 38, pp. 16): 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. (1983). A judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal of Business and Accounting*.
- Nobes, C. W. (1984). *International classification of financial reporting*: Beckenham Kent: Croom Helm.
- Nove, A. (1981). *L'économie soviétique*. Paris: Economica.
- Orssatto, R. J., & Clegg, S. R. (1999). The Political Ecology of Organizations: Toward a Framework for Analyzing Business-Environment Relationships, *Organization & Environment* (Vol. 12, pp. 263): Sage Publications Inc.
- 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.
- Paul, J. H. (2007). Accounting and financial system reform in a transition economy, a case study of Russia. *Journal of International Accounting Research*, 6(1), 84-85.
- Perera, M. H. B. (1975). Accounting and its environment in Sri Lanka. *Abacus*.
- Perera, M. H. B. (1980). *Accounting for State industrial and commercial enterprises in a developing country*. New York: Arno Press.

- Perera, M. H. B. (1989). Accounting in developing countries: a case for localised uniformity. *British Accounting Review*(21), 141-158.
- Pérochon, C. (1983). *Présentation du Plan comptable français (PCG, 1982)*: Foucher.
- Perroux, F. (1996). Le problème de profit. In (1926, première édition ed.). Grenoble, France: Presses universitaires de Grenoble.
- Petrovic, M., & Turk, I. (1995). History, theory and practice of accounting in Yugoslavia., *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 809): The European Accounting Association.
- Power, M. (1992). The politics of brand accounting in the United Kingdom., *European Accounting Review* (Vol. 1, pp. 29): Routledge, Ltd.
- Power, M. (1997). *The audit society. Rituals of verification*. Oxford: University Press.
- Prost, A. (1996). *Douze leçons sur l'histoire* (1996 ed.). Paris: Editions du Seuil.
- Proudhon, P.-J. (1840). *Qu'est-ce que la propriété ?* (1966 ed.). Paris: Garnier-Flammarion.
- Quairel, F. (2000). Représentations financières et comptables du bilan. In B. Colasse (Ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris: Economica.
- Raffournier, B., Haller, A., & Walton, P. (1997). *Comptabilité internationale*. Paris: Vuibert.
- Rask, K. J., Chu, D. K. W., & Gottschang, T. R. (1998). Institutional Change in Transitional Economies: The Case of Accounting in China, *Comparative Economic Studies* (Vol. 40, pp. 76): Palgrave Macmillan Ltd.
- Reinecke, G. (1988). Accounting in the GDR. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 6, pp. 94-106). London and New York: Routledge.
- Richard, J. (1980a). *Comptabilité et systèmes économiques*. Université Paris I - La Sorbonne, Paris.
- Richard, J. (1980b). *Etude comparative des méthodes d'analyse de la gestion des entreprises industrielles dans quatre pays appartenant à des systèmes économiques et politiques différents: Etats-Unis, France, R.D.A, URSS*. Unpublished Doctorat de III<sup>è</sup> cycle, Université Paris I - Panthéon-Sorbonne, Paris - France.
- Richard, J. (1995). The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945. *European Accounting Review*, 4(1), 87-124.
- Richard, J. (1995a). The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system, *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 305): The European Accounting Association.
- Richard, J. (1995b). General Introduction, *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 81-86): Routledge, Ltd.
- 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<sup>è</sup> 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.
- Rose, N., & Miller, P. (1992). Political power beyond the state: problematics of government. *British Journal of Sociology*, 43(2), 173-205.
- Saghroun, J., & Simon, C. (1999). Primauté du bilan ou du compte de résultat, le principe du pendule. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1(5), 59-76.
- Sapir, J. (1990). *L'économie mobilisée. Essai sur les économies de type soviétique*. Paris: La Découverte.
- Schmalenbach, E. (1961). *Le bilan dynamique* (F. Bruck, Trans.). Paris: Dunod.
- 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.
- Schuldners, G. (1995). Transition économique vietnamienne. *Chroniques économiques Sedeis*, 44(10), 337-386.
- Schumpeter, J. A. (1942). *Capitalisme, socialisme et démocratie* (G. Fain, Trans.): Petite Bibliothèque Payot.
- Seal, W., Sucher, P., & Zelenka, I. (1995). The changing organization of Czech accounting, *European Accounting Review* (Vol. 4, pp. 659): Routledge, Ltd.
- Seignobos, C. (1881). L'enseignement de l'histoire dans les universités allemandes. *Revue internationale de l'enseignement*, 563-600.
- Seignobos, C. (1901). *La méthode historique appliquée aux sciences sociales*. Paris: F. Alcan.
- Shama, A., & McMahan, C. G. (1990). Perestroika and Soviet Accounting: From a planned to a market economy. *International Journal of Accounting*, 25(3), 155-.
- Simon, Y., & Joffre, P. (Eds.). (1997). *Encyclopédie de gestion* (Vol. 2). Paris: Economica.
- Smith, A. (1776). La richesse des nations. In.
- Smith, R. (1996). Vietnam from the 1890s to the 1990s: continuity and change in the longer perspective *South East Asia Research septembre, vol. 4(2)*, 197-224.
- Sombart, W. (1992). L'entreprise comme unité comptable (M. Nikitin, Trans.). In *Der moderne Kapitalismus. München (1916-1927). Tome II. Livre 1. 2e section. 10e chapitre. Paragraphe III* (Editions Comptables Malesherbes ed., pp. 110-125 (traduction par Marc Nikitin)). Paris: Cahier de l'histoire de la comptabilité n°2. Ordre des experts comptables.
- 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.
- Sotto, R. (1983). Scientific Utopia and Accounting, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 8, pp. 57): Pergamon Press.

- Standish, P. E. M. (1990). Origins of the *plan comptable général*: a study in cultural intrusion and reaction. *Accounting and Business Research*.
- Standish, P. E. M. (1995). Financial reporting in France. In C. W. Nobes & R. H. Parker (Eds.), *Comparative International Accounting*. Chapter 11: Prentice-Hall.
- Stark, D. (1996). Recombinant Property in East European Capitalism. *AJS*, 101(4), 993-1027.
- Stark, D., & Nee, V. (1989). Toward an institutional analysis of State Socialism.
- Stiglitz, J. E. (1994). *Whither socialism?* Cambridge Massachusetts. London, England: The MIT Press.
- Stiglitz, J. E. (2003). *Quand le capitalisme perd la tête* (P. Chemla, Trans.). France: Fayard.
- Strauss, A. L. (1987). *Qualitative analysis for social scientists*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Sucher, P., & Jindrichovska, I. (2004). Implementing IFRS: A case study of the Czech Republic. *Accounting in Europe*, 1(2004), 109-141.
- Sucher, P., Kosmala, K., & Jindrichovska, I. (2005). Introduction: Transitional economies and changing notions of accounting and accountability. *European Accounting Review*, 14(3), 571-577.
- Sucher, P., Seal, W., & Zelenka, I. (1996). True and fair in the Czech Republic: a note on local perceptions., *European Accounting Review* (Vol. 5, pp. 545): Routledge, Ltd.
- Sudar, P., & Pitt, D. (2004). An analysis of the choice of accounting in a transitional economy. A contingency-based approach applied to the experience of Albania. *Working paper*.
- Swedberg, R. (1994). *Une histoire de la sociologie économique* (I. This, Trans. Edition française - 1994 ed.): Desclée de Brouwer, Paris.
- 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.
- Tenenhaus, M. (1994). *Méthodes statistiques en gestion* (1996 ed.). Paris: Dunod.
- Thévenot, L. (1983). L'économie du codage social. *Critiques de l'économie politique*, avril 1983(23-24), 188-222.
- Thévenot, L. (1984). Rules and implements: investment in forms. *Social Science Information sur les sciences sociales*, 23(1), 1-45.
- Thévenot, L. (1986). Les investissements de forme. In CEE (Ed.), *Conventions économiques* (pp. 21-71): PUF, Paris.
- Thévenot, L. (1988). *Les catégories socio-professionnelles*. Paris: La Découverte.
- Thielland, J. (1954). *Traité de comptabilité Technique, Juridique, Economique*. Paris: Chez L'auteur.
- Thiétart, R.-A. e. c. (2007). *Méthodes de recherche en management* (3<sup>e</sup> édition ed.). Paris: Dunod.
- Tinker, A. (1984). Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory, *Journal of Accounting & Public Policy* (Vol. 3, pp. 55): Elsevier Science Publishing Company, Inc.

- Tinker, A. M. (1980). Towards a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies, *Accounting, Organizations & Society* (Vol. 5, pp. 147-160): Pergamon Press - An Imprint of Elsevier Science.
- Tinker, A. M., Merino, B. D., & Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167-200.
- Tournier, J.-C. (2000). *La révolution comptable Du coût historique à la juste valeur Un aperçu complet des méthodes et pratiques nouvelles de la comptabilité*. Paris: Editions d'Organisations.
- Trân, Q. P. (1997). Le développement économique du Viêt-nam : succès passés et défis actuels *Caisse des dépôts et consignations*.
- Turk, I. (1988). Accounting in Yugoslavia. In D. Bailey (Ed.), *Accounting in socialist countries* (1988, First edition ed., Vol. Chapter 10, pp. 157-172). London and New York: Routledge.
- Turk, I., & Garrod, N. (1996). The adaptation of international accounting rules. Lessons from Slovenia. In *Accounting in transition* (pp. 141-162): Routledge, London and New York.
- Van der Stede, W., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research : the case of survey studies, *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 655-684.
- Vellam, I. (2004). Implementation of international accounting standards in Poland: Can True convergence be achieved in practice? *Accounting in Europe*, 1, 143-167.
- Venard, B. (1996). Système D comme distribution, le cas du Vietnam. *Revue française du Marketing*(157-158), 204-222.
- Verges, P. (1984). Une possible méthodologie pour l'approche des représentations économiques. *Communication information*, V. VI(n° 2/3), 375-396.
- Verges, P. (1993). Représentations sociales de l'économie : une forme de connaissance. In *Les représentations sociales* (1ère édition - mars 1989 ed., pp. 387-405): Presses universitaires de France.
- Veyne, P. (1971). *Comment on écrit l'histoire* (1971 ed.). Paris: Editions du Seuil.
- Vigour, C. (2005). *La comparaison dans les sciences sociales*. Paris: La Découverte.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris: Economica.
- 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.
- Wang, Y., & Chang, C. (1998). Economic transition under a semifederalist government: The experience of China, *China Economic Review* (Vol. 9, pp. 1): Elsevier Science Publishing Company, Inc.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *Accounting Review* (Vol. 53, pp. 112): American Accounting Association.

- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1979). The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *Accounting Review* (Vol. 54, pp. 273-306): American Accounting Association.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: A ten year perspective, *Accounting Review* (Vol. 65, pp. 131-157): American Accounting Association.
- Weber, M. (1967). *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. (1971). *Economie et société* (J. Chavy & E. d. Dampierre, Trans. Vol. 1). Paris: Plon.
- Weber, M. (1991). *Histoire économique Esquisse d'une histoire universelle de l'économie et de la société* (C. Bouchindhomme, Trans.). Paris: Gallimard.
- Weber, M., & Freund, J. (1965). *Essais sur la théorie de la science* (1965 ed.). Paris: Plon.
- White, C. (1985). Agriculture planning, pricing policy and co-operatives in Vietnam. *World Development*, 13(1), 97-114.
- Wild, G. (2001). *Économie en transition : le dossier* (Document de travail). Paris: Centre d'études prospectives et d'informations internationales.
- Winjum, J. O. (1971). Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View, *Journal of Accounting Research* (Vol. 9, pp. 333-350): Blackwell Publishing Limited.
- Winkle, G. M., Huss, H. F., & Xi-Zhu, C. (1994). Accounting standards in the People's Republic of China: responding to economic reforms. *Accounting Horizons*, 8(3), 48-57.
- Xiang, B. (1998). Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards, *Accounting Horizons* (Vol. 12, pp. 105): American Accounting Association.
- Xu-Dong, J. (2000). Evaluation of research on Chinese accounting issues. *Managerial Finance*, 26(5), 41-62.
- Yamey, B. S. (1964). Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart, *Journal of Accounting Research* (Vol. 2, pp. 117-137): Blackwell Publishing Limited.
- Yin, R. K. (1981). The case study crisis: some answers. *Administrative Science Quarterly* (26), 58-65.
- Yin, R. K. (1984). *Case study research. Design and methods*. Newbury Park: Sage.
- 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.
- Yu, B. (1994). Reform of economic systems and university accounting education in China. In *Accounting education for the twenty first century: the global challenges* (In J.O. Burns and B.E. Needles Jr. (eds) ed., pp. 51-57): New York: International Accounting Section of the American Accounting Research Association in association with the International Association for Accounting Education and Research.
- Yu, B. (1995). Success of accounting reform. Hinges on the human facteur. *Hebei Finance and Accounting*, 32-33.

Zelenka, I., Seal, W., & Sucher, P. (1996). The emerging institutional framework of accounting in the Czech and Slovak republics. In *Accounting in transition* (pp. 93-115): Routledge, London and New York.

Zysman, J. (1983). *Governments, markets and growth: Financial systems and the politics of industrial change*: Cornell University Press.

# Table des matières

**Introduction générale ..... 1**

**Première partie. Éléments conceptuels d'analyse de la transition économique et comptable..... 31**

**Chapitre 1. Système économique de type communiste et caractéristiques-types de la comptabilité communiste ..... 37**

Introduction ..... 39

**1.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de communistes .. 40**

1.1.1. Les définitions du communisme ..... 40

1.1.2. La propriété collective et les agents économiques dans le communisme ..... 45

1.1.3. La planification et les règles de fonctionnement du communisme ..... 49

**1.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité communiste ..... 59**

1.2.1. Origines et définition de la comptabilité communiste ..... 59

1.2.2. Les caractéristiques de la comptabilité d'entreprise communiste..... 62

Conclusion – Résumé du chapitre 1 ..... 73

Encadré 1.4.: Synthèse des idéaux-types économique et comptable communistes ..... 74

**Chapitre 2. Système économique de type capitaliste et caractéristiques-types de la comptabilité capitaliste..... 75**

Introduction ..... 77

**2.1. Caractéristiques typiques des systèmes économiques qualifiés de capitalistes ..... 77**

2.1.1. Le mot "capitalisme" ..... 78

2.1.2. Le concept de "capitalisme" ..... 82

2.1.3. Les caractéristiques typiques d'un système économique capitaliste ..... 84

2.1.4. Le capitalisme et l'économie de marché..... 96

2.1.5. Économie de marché et "économie libre" selon Kornai (1990)..... 100

**2.2. Caractéristiques typiques de la comptabilité capitaliste ..... 103**

2.2.1. Le concept de capital et ses formes comptables ..... 109

2.2.2. L'esprit d'accumulation du capital et ses formes comptables ..... 113

2.2.3. La notion de surplus et le concept de résultat comptable ..... 118

2.2.4. La relation entre le politique et l'économique à travers les formes comptables ..... 124

2.2.5. L'activité d'audit comptable indépendant .....	127
Conclusion – Résumé du chapitre 2 .....	128
Encadré 2.2.: Synthèse des idéaux-types économique et comptable capitalistes .....	129
<b>Chapitre 3. Comptabilité et transition économique : la littérature .....</b>	<b>131</b>
Introduction .....	133
<b>3.1. Les formes de description de la transition économique.....</b>	<b>138</b>
3.1.1. Capitaux privés, nouvelles sources de financement pour les entreprises .....	138
3.1.2. Coordination par les marchés, alternative de la planification centralisée.....	140
3.1.3. Indissociabilité entre économie et comptabilité, postulat général dans les études de la transition économique post-communiste .....	141
<b>3.2. Les cadres théoriques dans l'étude des réformes de la comptabilité dans les pays en transition .....</b>	<b>143</b>
3.2.1. Cadre théorique des idéaux-types de comptabilité pour les pays en transition européens (Krzywda, Bailey et al., 1995).....	143
3.2.2. Divergences des perceptions de changements chez les Comptables des pays en transition (Boross, Clarkson et al., 1995) .....	152
3.2.3. Diversité des modes de régulation comptable et axes de "changements névralgiques" dans les pays en transition d'Europe de l'Est (Richard, 1997, 2000) .....	153
3.2.4. Liens entre comptabilité et capitalisme : ébauche d'un idéal-type de la comptabilité capitaliste (Chiapello et Ding, 2004) .....	156
3.2.5. Impact de l'idéologie politique sur la réglementation comptable, évolution du concept de "prudence" en comptabilité chinoise (Ezzamel, Xiao et al., 2007).....	158
3.2.6. Comptabilités des pays occidentaux, alternative comptable pour les pays en transition..	164
<b>3.3. Les changements institutionnels de la comptabilité et la transition économique .....</b>	<b>170</b>
3.3.1. Les instances gouvernementales, maître d'œuvre des réformes comptables.....	170
3.3.2. L'adoption des normes internationales dans l'élaboration de la nouvelle législation comptable.....	174
3.3.3. D'un utilisateur unique à une pluralité d'utilisateurs de l'information comptable .....	179
3.3.4. L'émergence de la profession comptable et des associations professionnelles .....	181
3.3.5. La formation standardisée avec des programmes diplômants .....	185
3.3.6. Du contrôle de l'État à l'audit comptable externe et indépendant.....	187
<b>3.4. Les transformations de la comptabilité et la transition économique.....</b>	<b>191</b>
3.4.1. Création d'un cadre législatif pour la comptabilité d'entreprise .....	191
3.4.2. Plan uniforme de comptes réadapté à l'économie de marché.....	195
3.4.3. Adoption des principes des comptabilités de type capitaliste.....	197
3.4.4. Transformations des formes comptables .....	201
3.4.5. Transformations des états comptables .....	209
Conclusion – Résumé du chapitre 3 .....	212
Encadré 3.1.: Analyse comparative des transformations comptables dans la littérature et les "caractéristiques idéaltypiques" proposées nous .....	213

<b>Deuxième partie. Étude empirique du cas Viêt-nam.....</b>	<b>215</b>
<b>Chapitre 4. Méthodes d'enquête et présentation des sources de données .....</b>	<b>223</b>
Introduction .....	225
<b>4.1. Méthodes d'enquête .....</b>	<b>225</b>
4.1.1. Une recherche fondée sur les études historiques .....	226
4.1.2. Les méthodes d'analyse des données.....	251
4.1.3. Les critères de qualité des enquêtes .....	263
<b>4.2. Présentation des sources de données .....</b>	<b>267</b>
4.2.1. Les documents écrits officiels.....	267
4.2.2. Les récits de pratiques .....	279
4.2.3. Le questionnaire.....	283
Conclusion – Résumé du chapitre 4 .....	297
<b>Chapitre 5. Réformes et transition économique vietnamienne (1975 – 2003).....</b>	<b>301</b>
Introduction .....	303
<b>5.1. Caractéristiques de la situation économique des deux Viêt-nam (1954 – 1975)..</b>	<b>311</b>
5.1.1. La République démocratique du Viêt-nam et le modèle d'économie planifiée à la soviétique.....	311
5.1.2. La République du Viêt-nam et le modèle d'économie de marché .....	319
<b>5.2. La généralisation du socialisme "classique" du nord dans la République socialiste du Viêt-nam (1976-1979) .....</b>	<b>325</b>
5.2.1. L'implantation du modèle d'économie socialiste du nord dans le sud (2e plan quinquennal 1976 – 1980) .....	330
5.2.2. Le secteur étatique : pilier de l'économie socialiste .....	332
5.2.3. Les prix administrés.....	335
<b>5.3. Un système économique de type dual (1979 – 1995) .....</b>	<b>340</b>
5.3.1. La planification revisitée et le mixte plan hors plan (3e plan quinquennal 1981-1986)...	340
5.3.2. La politique Đổi mới et le mixte plan marché (4e plan quinquennal 1986- 1990).....	365
5.3.3. La restructuration du secteur étatique (5e plan quinquennal 1991- 1995).....	374
<b>5.4. Un système économique de type capitaliste (1995 – 2003).....</b>	<b>382</b>
5.4.1. Les différentes formes d'entreprise .....	382
5.4.2. Le renforcement du secteur étatique selon les règles du marché.....	384
5.4.3. La rénovation du secteur bancaire vietnamien .....	401
Conclusion – Résumé du chapitre 5 .....	404

## **Chapitre 6. Évolution des formes de la comptabilité d'entreprise vietnamienne du communisme vers le capitalisme (1975 – 2003)..... 407**

Introduction .....	409
<b>6.1. Les comptabilités d'entreprise dans les deux Viêt-nam entre 1954 et 1975.....</b>	<b>416</b>
6.1.1. La République démocratique du Viêt-nam (Nord) et l'adoption d'un système de comptabilité de type communiste .....	417
6.1.2. La République du Viêt-nam (Sud) et les comptabilités privées des entreprises (1956 – 1975).....	438
<b>6.2. Les formes de la comptabilité communiste vietnamienne (1976-1986) .....</b>	<b>441</b>
6.2.1. La définition de la comptabilité socialiste .....	442
6.2.2. La normalisation comptable, pierre angulaire de la planification centralisée.....	446
6.2.3. La normalisation comptable, procédé de contrôle de la gestion des entreprises .....	449
6.2.4. Le compte consommations et la détermination du bénéfice d'exploitation.....	475
6.2.5. Le compte bénéfices et pertes et la notion de profit .....	481
6.2.6. La politique sur les biens fixes et les amortissements .....	493
6.2.7. Les rapports comptables et les destinataires .....	497
6.2.8. Le système de contrôle et d'examen des comptes annuels des compagnies étatiques .....	501
<b>6.3. La consolidation de la comptabilité communiste et l'autonomie financière des entreprises étatiques (1986 – 1994) .....</b>	<b>508</b>
6.3.1. Le renforcement du cadre de normalisation comptable et l'octroi d'autonomie financière aux compagnies étatiques .....	511
6.3.2. Les modifications dans la présentation du tableau récapitulatif des biens .....	521
6.3.3. Les modifications dans la politique des biens fixes et des amortissements.....	525
6.3.4. L'autonomie financière et les prélèvements sur les fonds budgétaires.....	533
6.3.5. L'introduction de la notion de revenus et la nouvelle présentation du document résultat économique.....	534
6.3.6. Une reconnaissance institutionnelle pour le poste de chef comptable.....	545
<b>6.4. Vers une comptabilité modernisée à l'internationale sous l'égide de l'État (1995 – 2003).....</b>	<b>550</b>
6.4.1. Le renforcement du droit des affaires et le régime de comptabilité d'entreprise (1995)..	553
6.4.2. Le principe d'entité comptable et la nouvelle présentation du bilan comptable.....	561
6.4.3. La nouvelle forme de l'actif .....	564
6.4.4. Les problématiques des charges déductibles dans le calcul du résultat comptable .....	568
6.4.5. La notion de profit et les règles de répartition .....	576
6.4.6. La modernité à l'occidentale et les standards comptables vietnamiens.....	584
6.4.7. La création des associations professionnelles de comptabilité .....	587
6.4.8. L'émergence de l'activité d'audit comptable indépendant.....	589
6.4.9. L'harmonisation avec les normes comptables internationales et la loi sur la comptabilité (2003) .....	590
Conclusion – Résumé du chapitre 6.....	596

## **Chapitre 7. Perceptions des transformations de la comptabilité vietnamienne . 605**

Introduction .....	607
<b>7.1. Données du questionnaire.....</b>	<b>609</b>
7.1.1. Nature des données du questionnaire.....	610
7.1.2. Traitements statistiques sur les binômes de réponses .....	614
<b>7.2. Description de l'échantillon.....</b>	<b>619</b>
7.2.1. Description de l'identité des répondants.....	619
7.2.2. Description des entreprises de l'échantillon .....	626
7.2.3. Profils des répondants de l'échantillon.....	630
<b>7.3. Perceptions des transformations comptables .....</b>	<b>637</b>
7.3.1. Objectifs de la comptabilité .....	640
7.3.2. Concept de capital.....	657
7.3.3. Concept d'actif.....	668
7.3.4. Concept de résultat .....	675
7.3.5. Concept de charge.....	692
7.3.6. Principe de prudence.....	692
<b>7.4. Perceptions des transformations des institutions réglementaires et organisations professionnelles comptables.....</b>	<b>701</b>
7.4.1. Hypothèses de non changement de la forme "Sources comptables" .....	702
7.4.2. Émergence de la profession d'audit comptable indépendant.....	702
7.4.3. Émergence des associations professionnelles comptables.....	707
<b>Conclusion – Résumé du chapitre 7.....</b>	<b>711</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>717</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>727</b>

**Liste des figures, schémas et tableaux**

## **Liste des annexes (Tome 3/3)**

<b>Annexe 1 : Documentation écrite (avec traduction).....</b>	<b>747</b>
<b>Annexe 2 : Entretiens (avec traduction).....</b>	<b>929</b>
<b>Annexe 3 : Questionnaire et résultats des traitements statistiques.....</b>	<b>1037</b>
<b>Annexe 4 : Données <i>ad hoc</i> pour la thèse .....</b>	<b>1091</b>

## Liste des encadrés

Encadré 1.1.: Quelques définitions des économies communistes d'après Andreff (1993).....	41
Encadré 1.2. : Caractéristiques économiques typiques d'une économie communiste .....	58
Encadré 1.3. : Caractéristiques typiques de la comptabilité communiste .....	73
Encadré 1.4. : Synthèse des idéaux-types économique et comptable communistes .....	74
Encadré 2.1. : Caractéristiques économiques typiques d'une économie capitaliste .....	102
Encadré 2.2. : Synthèse des idéaux-types économique et comptable capitalistes.....	129
Encadré 3.1. : Analyse comparative des transformations comptables dans la littérature et les "caractéristiques idéaltypiques" proposées nous.....	213

## Liste des figures

Figure 0.1. : Schématisation du plan de thèse .....	29
Figure 0.2. : Schématisation de la première partie .....	35
Figure 0.3. : Schématisation de la seconde partie .....	218
Figure 7.1. : Histogramme des âges des individus de l'échantillon .....	620
Figure 7.2. : Pyramide des répondants en sous-groupe communisme naissance avant 1965 et capitalisme naissance après 1965 .....	621
Figure 7.3. : Répartition des individus en fonction du genre et de l'âge .....	622
Figure 7.4. : Graphique des entreprises en fonction de leur statut juridique.....	627
Figure 7.5. : Histogramme des entreprises de l'échantillon en fonction de l'effectif des entreprises .....	628
Figure 7.6. : Histogramme des entreprises de l'échantillon en fonction du chiffre d'affaires mensuel.....	629
Figure 7.7. : Graphique des valeurs propres.....	632
Figure 7.8. : Plan formé par les axes 1 & 2 – contributions.....	636

# Liste des schémas

Schéma 0.1. : Construction des idéaux-types économiques et comptables Communisme et Capitalisme .....	24
Schéma 0. 2. : Synthèse de la revue de la littérature sur les réformes de la comptabilité dans les pays en transition .....	24
Schéma 0.3. : Synthèse des trois chapitres de la première partie de la thèse .....	25
Schéma 0.4. : Représentation des transformations des caractéristiques et des formes comptables dans un processus de transition économique .....	27
Schéma 1.1.: La structure à trois niveaux d'une économie centralisée et planifiée de type soviétique .....	50
Schéma 1.2. : Schéma de la structure interne du prix d'un produit industriel dans les économies socialistes (d'après Lavigne, 1979, p. 288) .....	55
Schéma 1.3. : Organisation of Accounting in the Cuban Republic.....	61
Schéma 2.1. : Représentation comptable de la boucle d'auto-expansion du capital.....	115
Schéma 2.2. : Une classification des principaux systèmes nationaux de production des règles comptables.....	125
Schéma 4.1. : Schéma d'un tableau croisé de deux variables avant 1995 et après 1995.....	291
Schéma 6.1. : Décomposition théorique des prix d'échanges conçus dans les années 1970 .....	428
Schéma 6.2. : Écritures comptables de comptabilisation des amortissements des biens fixes productifs .....	495
Schéma 7.1. : Schéma d'un tableau croisé de deux variables avant 1995 et après 1995.....	615
Schéma 7.2. : Interprétations possibles des binômes de réponses .....	615
Schéma 7.3. : Interprétations des binômes dans l'hypothèse d'un changement de forme comptable .....	616
Schéma 7.4. : Interprétations des binômes dans l'hypothèse d'un non changement de forme comptable .....	616
Schéma 7.5. : Grille de lecture des binômes dans l'hypothèse d'un changement d'une forme comptable.....	617
Schéma 7.6. : Grille de lecture des binômes dans l'hypothèse d'un non changement d'une forme comptable .....	618

## Liste des tableaux

Tableau 1.1. : Les deux types "purs" d'entreprise et les types de contraintes.....	53
Tableau 1.2. : Caractéristiques essentielles du fonctionnement des entreprises communistes.....	54
Tableau 1.3. : Uniform chart of accounts in planned economies.....	65
Tableau 1.4. : Chart of Accounts in the former Socialist Czechoslovakia.....	65
Tableau 1.5. : Common format to the balance sheet for all industrial enterprises in planned economies.....	68
Tableau 1.6. : Balance sheet structure in a planned economy.....	69
Tableau 2.1. : Les formes historiques du mot "capital".....	79
Tableau 2.2. : Présentation juridique du bilan.....	113
Tableau 2.3. : Présentation économique du bilan.....	114
Tableau 2.4. : Caractéristiques des systèmes comptables dans les systèmes économiques capitalistes et soviétiques.....	120
Tableau 2.5. : Les différents éléments de calcul dans les formes de compte de résultat.....	121
Tableau 3.1. : Dénombrement des articles sur les réformes comptables dans les pays en transition par année et par pays.....	136
Tableau 3.2. : Modèles de tradition comptable incarnés par le Royaume Uni et l'Allemagne.....	146
Tableau 3.3. : Synthèse des différences entre l'économie de marché et l'économie dirigée.....	147
Tableau 3.4. : Caractéristiques de l'idéal-type d'une comptabilité capitaliste.....	157
Tableau 3.5. : Synthèse de l'impact des idéologies politiques Maoïsme et Dengisme sur la comptabilité et le principe de prudence comptable en Chine (construite à partir de l'article d'Ezzamel, Xiao et al., 2007).....	161
Tableau 3.6. : Thèmes étudiés dans les articles sur la réforme comptable.....	166
Tableau 3.7. : Matrice de synthèse des études sur les transformations de la comptabilité et la transition économique dans les pays en transition dans la littérature.....	168
Tableau 3.8. : Sources de la réglementation comptable dans les pays en transition.....	173
Tableau 3.9. : Quelques dates clés sur la réforme comptable des pays en transition relevées dans les articles publiés entre 1992 et 2004.....	177
Tableau 3.10. : Organisations professionnelles comptables nouvellement créées dans les pays en transition.....	184
Tableau 3.11. : Cadre légal et organisations professionnelles des auditeurs dans les pays en transition.....	189
Tableau 3.12. : Définitions comptables du concept de "Capital".....	202
Tableau 3.13. : Éléments d'actif en comptabilité communiste et capitaliste.....	204
Tableau 3.14. : Illustration de changement de format de présentation du Bilan.....	210

Tableau 4.1. :	Situations pertinentes pour les différentes stratégies de recherche .....	226
Tableau 4.2. :	Les trois séjours pour l'enquête terrain (2002 – 2004) .....	238
Tableau 4.3. :	Les différents types d'entretien (élaborés d'après Grawitz, 2001, p. 646) .....	242
Tableau 4.4. :	Liste des données disponibles .....	251
Tableau 4.5. :	Liste des données collectées en documentation écrite .....	270
Tableau 4.6. :	Tableau hiérarchique des textes législatifs et réglementaires au Vietnam .....	271
Tableau 4.7. :	Statistiques descriptives des textes réglementaires comptables (1960-2006).....	274
Tableau 4.8. :	Statistiques descriptives des textes réglementaires comptables par année de publication et par domaine de droit.....	275
Tableau 4.9. :	Statistiques descriptives des textes réglementaires comptables par type d'entreprise.....	278
Tableau 4.10. :	Décomposition de la population des interviewés en fonction de leur profession .....	279
Tableau 4.11. :	Répartition des interviewés en fonction de leur année de naissance.....	280
Tableau 4.12. :	Liste des interviewés .....	281
Tableau 4.13. :	Répartition et dénombrement des variables du questionnaire en blocs et en thèmes.....	285
Tableau 4.14. :	Synthèse et qualification des différents types de binômes de réponses au questionnaire.....	293
Tableau 5.1. :	Quelques dates clés de l'histoire du Viêt-nam de 938 à 1945.....	306
Tableau 5.2. :	Quelques dates clés de l'histoire contemporaine du Viêt-nam de 1945 à 1975 .....	308
Tableau 5.3. :	Structure du secteur de l'industrie étatique en 1960 en RDV .....	315
Tableau 5.4. :	Répartition du produit social brut et du revenu social de la RDV par secteur institutionnel, 1960-1975 .....	316
Tableau 5.5. :	Périodisation des réformes vietnamiennes, 1979-2002 (selon Paquet 2004, p. 59).....	324
Tableau 5.6. :	Dates des congrès du parti communiste vietnamien et des plans quinquennaux.....	327
Tableau 5.7. :	Nouvelle périodisation des réformes vietnamiennes selon notre découpage (1976 – 2003) et les différents congrès du parti communiste du Viêt-nam et les plans quinquennaux .....	328
Tableau 5.8. :	Production industrielle nationale (1976 - 1980).....	334
Tableau 5.9. :	Plan quinquennal 1976-1980, objectifs et réalisations.....	336
Tableau 5.10. :	Caractérisation du système économique vietnamien en 1979 selon Paquet (2004).....	338
Tableau 5.11. :	Notre synthèse des caractéristiques économiques de la période 1 (1976 – 1979) .....	339
Tableau 5.12. :	Production industrielle et nombre d'entreprises d'État (1980 – 1985) .....	346
Tableau 5.13. :	Synthèse des différences entre les plans dans le modèle du triple plan en 1981 .....	349
Tableau 5.14. :	Dates et décisions des campagnes nationales d'inventaire et de réévaluation des biens dans les compagnies étatiques entre 1957 et 1999 .....	357

Tableau 5.15. : Produit social brut 1976 – 1985 réparti en fonction des formes de propriétés (valeur en prix constant 1982).....	361
Tableau 5.16. : Nombre d'entités industrielles 1976 – 1985 réparties selon les formes de propriété.....	363
Tableau 5.17. : Production industrielle et nombre d'entités industrielles (1976 – 1986) .....	364
Tableau 5.18. : Production industrielle et nombre d'entités industrielles réparties par groupe et par forme de propriété (1976 – 1990).....	370
Tableau 5.19. : Caractérisation du système économique vietnamien en 1994 selon Paquet (2004).....	380
Tableau 5.20. : Notre synthèse des caractéristiques économiques de la période 2 (1979 – 1995) .....	381
Tableau 5.21. : Formes juridiques d'entreprise au Viêt-nam (1976 – 1998 ) .....	383
Tableau 5.22. : Nombre d'entreprises actionnarisées recensées (1993-2001) .....	387
Tableau 5.23. : Nombre d' <i>actionnarisations</i> par année d'actionnarisation et secteur d'activité.....	388
Tableau 5.24. : Nombre d'actionnarisations par année d'actionnarisation et hiérarchie de gestion.....	389
Tableau 5.25. : Répartition moyenne du capital des sociétés <i>actionnarisées</i> en fonction de l'année d'actionnarisation .....	390
Tableau 5.26. : Test d'égalité des moyennes de la part de capital détenue par les différents profils de l'actionnariat dans les entreprises relevant des autorités centrales versus locales .....	391
Tableau 5.27. : Nombre d'entités de production industrielle par forme économique (1995-2001).....	397
Tableau 5.28. : Valeur de production industrielle en fonction de la forme économique (base de calcul: prix de référence de 1994).....	399
Tableau 5.29. : Nombre d'entreprises de production et de commerce par forme économique et forme de propriété (2000-2003) .....	400
Tableau 5.30. : Caractérisation du système économique vietnamien en 2002 selon Paquet (2004).....	402
Tableau 5.31. : Notre synthèse des caractéristiques économiques de la période 3 (1995 – 2003) .....	403
Tableau 5.32. : Synthèse du processus de transition économique vietnamienne (1975 – 2003) .....	405
Tableau 6.1. : Correspondances des étapes clés de la transition économique et comptable vietnamienne 1976 – 2003.....	414
Tableau 6.2. : Structure des composantes des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques (1961 - 1975).....	432
Tableau 6.3. : Quelques dates clés sur les comptabilités dans les deux Viêt-nam (1954 – 1976).....	441
Tableau 6.4. : Schématisation du plan des comptes du S.U.C (1975) en fonction des classes .....	452
Tableau 6.5. : Schématisation de la classification du plan des comptes 1975 en fonction du contenu économique des comptes .....	455

Tableau 6.6. : Décomposition du Plan des comptes 1975 selon la présentation d'un tableau d'équilibre des comptes.....	457
Tableau 6.7. : La structure d'un tableau de récapitulation des biens .....	459
Tableau 6.8. : Traduction du tableau d'équilibre comptable d'une compagnie étatique industrielle vietnamienne en 1976.....	460
Tableau 6.9.: Décomposition du tableau de récapitulation des biens (6.8.) selon le principe d'adéquation entre les capitaux et les sources de capitaux .....	468
Tableau 6.10. : Traduction du formulaire comptable 25-CN "capitaux fondamentaux" d'une entreprise industrielle en 1976.....	474
Tableau 6.11. : Traduction du formulaire comptable n°31-CN de la cimenterie au 31 décembre 1976 Consommations .....	478
Tableau 6.12. : Modifications de la structure des composantes des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques sur la période (1975 - 1980) .....	485
Tableau 6.13. : Synthèse des modes évolutionnaires de prélèvements étatiques sur les entreprises étatiques entre la période avant 1975 et celle après 1975 .....	488
Tableau 6.14. : Tableau de synthèse des règles de répartition du profit entre l'entreprise et l'État (1975 – 1980) .....	491
Tableau 6.15. : Système des formulaires et des indicateurs pour les plans de production, technique et financier applicables à toutes les entreprises étatiques industrielles et leurs destinataires .....	499
Tableau 6.16. : Notre synthèse des caractéristiques de l'économie et de la comptabilité d'entreprise vietnamienne en 1986.....	506
Tableau 6.17. : Schématisation du Plan des comptes du S.U.C (1989) en fonction des phases de production et des classes des comptes (présentation comparative avec le plan de 1975) .....	519
Tableau 6.18. : Schématisation de la classification du plan des comptes 1989 en fonction du contenu économique des comptes.....	520
Tableau 6.19. : Présentation simplifiée d'un tableau d'équilibre comptable d'une compagnie étatique industrielle vietnamienne en 1990 .....	522
Tableau 6.20. : Récapitulatif des politiques sur les méthodes d'évaluation des biens fixes et des amortissements sur les biens fixes entre les différentes périodes 1976 -1996.....	533
Tableau 6.21. : Les différents comptes de résultat (d'après Richard, 2000).....	538
Tableau 6.22. : Évolution des différents comptes de résultat dans un processus de transition post-communiste .....	538
Tableau 6.23. : Traduction du rapport du résultat économique au 31 décembre 1990 de la cimenterie .....	541
Tableau 6.24. : Synthèse des méthodes de prélèvements par l'État sur les entreprises étatiques (1961 – 1990) .....	544

Tableau 6.25. : Notre synthèse des caractéristiques de l'économie vietnamienne et de la comptabilité d'entreprise en 1994.....	549
Tableau 6.26. : Liste des comptes de capitaux de droit de propriété (classe IV du R.C.E. 1995).....	557
Tableau 6.27. : Représentations des plans des comptes par classes (1975 – 1995).....	559
Tableau 6.28. : Forme de présentation d'un bilan en liste (R.C.E 1995).....	563
Tableau 6.29. : Récapitulatif des politiques sur les méthodes d'évaluation des biens fixes et des amortissements sur les biens fixes entre les différentes périodes 1976 -2002.....	572
Tableau 6.30. : Évolution du régime des prélèvements sur les fonds budgétaires dans les entreprises étatiques (1991 – 1999).....	573
Tableau 6.31. : Décomposition du calcul du résultat en fonction des changements réglementaires comptables et fiscaux concernant les entreprises étatiques (1975 – 1999).....	581
Tableau 6.32. : Notre synthèse des caractéristiques de l'économie vietnamienne et de la comptabilité d'entreprise en 2003.....	595
Tableau 6.33. : Tableau de synthèse des différentes périodes de la transition comptable vietnamienne (1976 – 2003).....	597
Tableau 6.34. : Matrice de synthèse des caractéristiques économiques de l'économie vietnamienne en 2003 et leurs traductions comptables.....	602
Tableau 7.1. : Le processus de la transition économique du Viêt-nam et les générations.....	608
Tableau 7.2. : Modalités de réponse selon la version originale du questionnaire.....	610
Tableau 7.3. : Matrice de synthèse de la transition économique et de la transition comptable au Viêt-nam et répartition des paires de questions du questionnaire en fonction des thèmes.....	613
Tableau 7.4. : Répartition des répondants au questionnaire en fonction de leur année de naissance.....	621
Tableau 7.5. : Tableau des valeurs propres.....	631
Tableau 7.6. : Valeurs-Tests des modalités actives et illustratives.....	633
Tableau 7.7. : Classes d'individus par méthode du dendrogramme.....	637
Tableau 7.8. : Répartition des paires de questions par thèmes.....	638
Tableau 7.9. : Degré de validation de l'hypothèse de non changement (NC) sur les paires de questions du thème Objectifs de la comptabilité.....	641
Tableau 7.10. : Degré de validation de l'hypothèse de changement (C) sur les paires du thème objectif.....	646
Tableau 7.11. : Tableau synthèse du groupe de questions « Institutions comptables ».....	701
Tableau 7.12. : Synthèse des perceptions des transformations comptables avant 1995 et après 1995 chez les Comptables vietnamiens.....	712



ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES DE PARIS

Ecole Doctorale « Sciences de la Décision et de l'Organisation » - ED 471  
Equipe de Recherche GREGHEC - UMR 2959

**ÉVOLUTION DES FORMES COMPTABLES EN CONTEXTE DE  
TRANSITION ÉCONOMIQUE  
LE CAS DU VIÊT NAM**

**TOME 3/3  
ANNEXES**

THESE  
présentée et soutenue publiquement le 16 juillet 2008  
en vue de l'obtention du  
DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION  
par

**Nhu Tuyên LÊ**

JURY

- Président du Jury :** **Monsieur Marc NIKITIN**  
Professeur  
Université d'Orléans – Faculté de Droit, Économie et Gestion
- Directeur de recherche :** **Madame Eve CHIAPELLO**  
Professeur  
École des Hautes Etudes Commerciales
- Rapporteurs :** **Monsieur Joël BROUSTAIL**  
Professeur des Universités  
Co-Directeur du Centre Franco Vietnamien de Gestion de HCMV
- Monsieur Jacques RICHARD**  
Professeur  
Université Paris IX Dauphine
- Suffragants :** **Monsieur Yuan DING**  
Professor of Accounting, China Europe International Business School  
CEIBS – SHANGHAI
- Monsieur Patrick GILBERT**  
Professeur  
I.A.E. de Paris, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne



## Table des annexes

<b>Annexe 1. Documentation écrite.....</b>	<b>747</b>
<b>Annexe 1.1. Recherche documentaire.....</b>	<b>749</b>
1.1.1. Liste des textes législatifs et réglementaires dans les domaines économique, financier, comptable, fiscal et d'audit.....	750
1.1.2. Composition de la base de textes législatifs et réglementaires.....	780
<b>Annexe 1.2. Traductions partielles des documents utilisés dans la thèse .....</b>	<b>799</b>
1.2.1. Traduction du plan des comptes de 1970.....	800
1.2.2. Traduction du plan des comptes de 1989.....	804
1.2.3. Traduction du plan des comptes de 1995.....	810
1.2.4. Traduction partielle de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques du 10/05/1988.....	815
1.2.5. Traduction partielle de la loi sur la comptabilité du Viêt-nam (2003) .....	818
1.2.6. Traduction partielle du règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques (1996).....	839
1.2.7. Traduction du décret gouvernemental sur la transformation des sociétés d'État en sociétés par actions (actionnarisation) (2002) .....	852
<b>Annexe 1.3. Liste des normes comptables vietnamiennes (Vietnamese Accounting Standards) .....</b>	<b>867</b>
<b>Annexe 1.4. Exemples de rapports comptables publiés par les entreprises étatiques.....</b>	<b>870</b>
1.4.1. Exemples de rapports comptables en 1976 .....	871
• Exemple de "tableau récapitulatif des biens" de 1976 (formulaire 23-CN) .....	871
• Traduction du "tableau récapitulatif des biens" de 1976 (formulaire 23-CN).....	879
• Exemple de tableau "Bénéfices, pertes et obligations envers l'État" en 1976 (formulaire 32-CN) .....	889
• Traduction du tableau "Bénéfices, pertes et obligations envers l'État" en 1976 (formulaire 32-CN) .....	891
• Exemple de "tableau des capitaux fondamentaux" de 1976 (formulaire 25-CN) .....	894
• Traduction du "tableau des capitaux fondamentaux" de 1976 (formulaire 25-CN).....	896
• Exemple de "tableau des consommations" de 1976 (formulaire 31-CN).....	899
• Traduction du "tableau des consommations" de 1976 (formulaire 31-CN) .....	901
1.4.2. Exemples de rapports comptables en 1990 .....	903
• Exemple de "tableau récapitulatif des biens" de 1990 (formulaire 01-BCKT) .....	904
• Traduction du "tableau récapitulatif des biens" de 1990 (formulaire 01-BCKT) .....	905
• Exemple de "rapport du résultat commercial " de 1990 (formulaire 02-BCKT) .....	911
• Traduction du "rapport du résultat commercial " de 1990 (formulaire 02-BCKT).....	913
1.4.3. Exemples de rapports comptables en 1997 .....	919
• Exemple de "bilan " de 1997 (formulaire B 01-DN).....	919
• Traduction d'un "bilan " de 1997 (formulaire B01 - DN).....	921
• Exemple de "rapport du résultat commercial " de 1997 (formulaire B 02-DN).....	924
• Traduction du "rapport du résultat commercial " de 1997 (formulaire B 02-DN) .....	926

## **Annexe 2. Exemples d'entretiens .....929**

<b>Annexe 2.1.</b> Professeur, membre permanent de l'association vietnamienne de la comptabilité, retraité (RC 1).....	931
<b>Annexe 2.2.</b> Chef comptable d'une entreprise étatique, retraité (RC 3).....	943
<b>Annexe 2.3.</b> Cadre de l'administration fiscale (RC 6).....	951
<b>Annexe 2.4.</b> Ancien chef comptable, cadre du département de normalisation comptable d'un ministère spécialisé, retraité (RC 7).....	978
<b>Annexe 2.5.</b> Cadre du département de normalisation comptable du ministère des finances (RC 9).....	1014

## **Annexe 3. Questionnaire et traitements statistiques.....1037**

<b>Annexe 3.1. Questionnaire et codage .....</b>	<b>1039</b>
3.1.1. Modalités de réponse du questionnaire .....	1040
3.1.2. Retraitement du système de codage .....	1041
3.1.3. Questionnaire et statistiques de fréquences brutes des réponses .....	1042
3.1.4. Présentation des 32 paires de questions sur les formes comptables .....	1061
<b>Annexe 3.2. Traitements statistiques et résultats .....</b>	<b>1077</b>
3.2.1. Test-t comparaison de deux échantillons indépendants au niveau des moyennes.....	1077
3.2.2. Calcul des intervalles de confiance .....	1079
3.2.2. Méthode statistique des tableaux croisés.....	1079

## **Annexe 4. Données ad hoc pour la thèse ..... 1091**

### **Annexe 4.1. Base de données ad hoc des anciennes compagnies étatiques actionnarisées..... 1093**

### **Annexe 4.2. Histoire de la fiscalité d'entreprise vietnamienne (1961 – 2000)..... 1127**

4.2.1. Abolition des taxes de l'époque coloniale et création d'un nouveau système de taxes et impôts pour les entreprises en République démocratique du Viêt-nam (1954 – 1975).....	1128
• Création du nouveau système fiscal en RDV (1951 – 1961) .....	1128
• Création d'une taxe sur les compagnies étatiques – prélèvements étatiques (1961 – 1965).....	1131
• L'amélioration du calcul du coût de revient et les prélèvements étatiques dans les prix d'échange (1966 – 1975).....	1137
4.2.2. La généralisation des régimes de taxes et impôts sur les entreprises du nord dans tout le pays réunifié (1975 – 1990).....	1138
• La généralisation du régime des prélèvements étatiques dans la République socialiste du Viêt-nam (1975 – 1980) .....	1138
• L'amélioration du régime des prélèvements étatiques (1981 – 1985) .....	1143
• La politique fiscale et la politique "đổi mới " du PCV (1986 – 1990).....	1147
4.2.3. La réforme fiscale vietnamienne et l'introduction de l'économie de marché (1990 – 2000).....	1149
• La première étape de la réforme fiscale vietnamienne (1990 – 1996) .....	1149
• La deuxième étape de la réforme fiscale vietnamienne (1997 – 2000).....	1158

# **Annexe 1**

## **Documentation écrite**

### **Annexe 1.1. Recherche documentaire**

- 1.1.1. Liste des textes législatifs et réglementaires dans les domaines économique, financier, comptable, fiscal et d'audit
- 1.1.2. Composition de la base de textes législatifs et réglementaires

### **Annexe 1.2. Traductions partielles des documents utilisés dans la thèse**

- 1.2.1. Traduction du plan des comptes de 1970
- 1.2.2. Traduction du plan des comptes de 1989
- 1.2.3. Traduction du plan des comptes de 1995
- 1.2.4. Traduction partielle de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques du 10/05/1988
- 1.2.5. Traduction partielle de la loi sur la comptabilité du Viêt-nam (2003)
- 1.2.6. Traduction partielle du règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques (1996)
- 1.2.7. Traduction du décret gouvernemental sur la transformation des sociétés d'État en sociétés par actions (actionnarisation) (2002)

### **Annexe 1.3. Liste des normes comptables vietnamiennes (*Vietnamese Accounting Standards*)**

### **Annexe 1.4. Exemples de rapports comptables publiés par les entreprises étatiques**

- 1.4.1. Exemples de rapports comptables en 1976
- 1.4.2. Exemples de rapports comptables en 1990
- 1.4.3. Exemples de rapports comptables en 1997

*Annexe 1.1. Recherche documentaire*

**1.1.1. Liste des textes législatifs et réglementaires dans les domaines économique, financier, comptable, fiscal et d'audit**

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
1	28-nov.-60	271-TC/CDKT - 1960	Thông tu huong dân kê toan công cu lao đông thuộc tai san luu đông trong cac xí nghiệp quốc doanh
2	23-août-62	529-TC/CDKT - 1962	Chê dô tam thoi ke toan kho hang hoa
3	10-mai-67	59-CP - 1967	Chê dô quan ly va su dung tai san cua nha nuoc
4	1-sept.-67	583/LP - 1967	Chê dô ghi chep ban đầu
5	28-juil.-72	11 TC/CĐKT - 1972	Quy định về cách thức áp dụng hình thức kế toán nhật ký chứng từ (NKCT) trong các ngành kinh tế quốc dân.
6	1-juil.-74	170-TTg - 1974	Ban hành chế độ và danh mục chỉ tiêu báo cáo thống nhất thống kê, kế toán định kỳ chính thức của các xí nghiệp xây lắp nhận thầu và các ban kiến thiết công trình xây dựng cơ bản
7	29-janv.-76	19-CP - 1976	Sap xep lai san xuat va doi moi quan ly nen kinh te quốc dân
8	7-juil.-76	302-TTg - 1976	Chế độ báo cáo kế hoạch sản xuất - kỹ thuật - tài chính hàng năm của các xí nghiệp công nghiệp quốc doanh
9	20-juil.-77	260-TTg - 1977	Tài sản cố định
10	8-nov.-77	11-TC - 1977	Tài sản cố định
11	16-janv.-79	03 /QLNS - 1979	Bổ sung chế độ kế toán Ngân sách thi hành ở các Tỉnh, Thành phố trực thuộc Trung ương
12	16-nov.-79	14 TC/CNB - 1979	Hướng dẫn về nguồn gốc và kế toán chi cho bữa ăn giữa ca
13	18-janv.-80	02-TC/VP - 1980	Quy định chế độ tài chính liên hiệp các xí nghiệp quốc doanh
14	2-oct.-80	215-TC/CĐKT - 1980	Chê dô khâu hao TSCD
15	10-oct.-80	222-TC/CĐKT - 1980	Quyết định ban hành chế độ kế toán tài sản cố định trong các xí nghiệp quốc doanh
16	13-oct.-80	11 - TC-CDKT - 1980	Huong dân kê toan công cu lao đông thuộc tai san luu đông trong cac xí nghiệp quốc doanh
17	10-mars-81	278 - TC-CDKT - 1981	Che dô ke toan kinh doanh cong thuong nghiep tu nhân
18	31-déc.-81	38 TC/NT - 1981	Hướng dẫn tạm thời về chế độ Tài chính đối với hoạt động xuất nhập khẩu của các địa phương
19	10-mars-82	06 TC/CĐKT - 1982	Hướng dẫn kế toán các khoản tiền vay, tiền gửi ngân hàng bằng ngoại tệ và quyền sử dụng ngoại tệ của các xí nghiệp quốc doanh
20	18-mai-82	217 - TC-CDKT - 1982	Chê dô kê toan lao đông tiền lương
21	18-juin-82	14 - TT/LB - 1982	(Quy định chế độ Tài chính gấn thu bù chi cho các đơn vị Sự nghiệp nông nghiệp).

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
22	23-oct.-82	25 - TC/CĐKT - 1982	Hướng dẫn một số điểm về kế toán, thi hành Quyết định số 146-hđbt ngày 25/8/1982 của Hội đồng Bộ trưởng
23	30-sept.-83	29 TC/HCVX - 1983	Hướng dẫn thực hiện chế độ trợ cấp nghỉ hè, dưỡng sức năm 1983 cho cán bộ, công nhân, viên chức khu vực hành chính sự nghiệp.
24	10-oct.-83	32 TC/NT - 1983	Sửa đổi chế độ chi tiêu đối với cán bộ đi công tác ngắn hạn được nước ngoài đài thọ mọi chi phí
25	5-nov.-83	35-TC/CĐKT - 1983	Thông tư hướng dẫn phương pháp kế toán ở đơn vị chủ đầu tư theo chế độ cấp phát, cho vay và thanh toán trong đầu tư xây dựng cơ bản
<b>26</b>	<b>14-janv.-84</b>	<b>33 - TC-CDKT - 1984</b>	<b>Chê dô kiem tra kê toan</b>
27	24-janv.-84	02 TC/NTNT/K - 1984	Quy định chế độ chi tiêu đối với cán bộ công nhân viên chức đi công tác ngắn hạn ở Campuchia (dưới 1 năm)
28	30-nov.-84	156 - HDBT - 1984	Trao quyền tu chu cho DNNN
29	1-janv.-85	52 TC/NT - 1985	Quy định chế độ chi tiêu đối với cán bộ được cử đi học, thực tập, khảo sát, dự các lớp huấn luyện được các nước và các tổ chức nước ngoài đài thọ mọi chi phí
30	14-mars-85	06 TC/KS - 1985	Qui định về chế độ quản lý tài chính đối với các Ban quản lý xổ số kiến thiết trong cả nước.
31	1-avr.-85	- - 1985	Tong kiem kê va danh gia lai tai san co dinh luc 0gio
32	28-mai-85	27-TC/CĐKT - 1985	Thông tư hướng dẫn kế toán kết quả tổng kiểm kê và đánh giá lại tài sản cố định 0 giờ ngày 1/10/1985
33	6-août-86	03/TK-TC/TT - 1986	Liên Bộ Tổng cục Thống kê - Bộ Tài chính hướng dẫn một số điểm về kế toán, thống kê và phương pháp tính toán thực hiện các chỉ tiêu pháp lệnh nhằm bảo đảm quyền tự chủ sản xuất, kinh doanh của các đơn vị kinh tế cơ sở quốc doanh
34	10-déc.-86	48 TC/TNVT - 1986	Hướng dẫn về chế độ tài chính đối với các đơn vị chuyên trách kinh doanh vật tư thứ liệu
35	14-nov.-87	217-HDBT - 1987	Ban hành các chính sách đổi mới kế hoạch hoá và hạch toán kinh doanh xã hội chủ nghĩa đối với xí nghiệp quốc doanh
<b>36</b>	<b>9-mars-88</b>	<b>27-HDBT - 1987</b>	<b>Chê dô kê toan don vi kinh tê ca thê-kinh tê tu doanh san xuat cong nghiệp, dich vu cong nghiệp, xay dung, van tai.</b>
37	24-mars-88	10 TC/NT - 1988	Chế độ tài chính đối với cán bộ đi công tác ngắn hạn, học tập, tham quan, khảo sát, dự các lớp huấn luyện được các nước và tổ chức nước ngoài đài thọ.
<b>38</b>	<b>20-mai-88</b>	<b>6 - LCT/HDNN - 1988</b>	<b>Phap lenh Kê toan va Thông Kê</b>

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
39	23-mai-88	18 TC/TNVT - 1988	Hướng dẫn công tác tài chính, kế toán đối với việc bàn giao Công ty vật tư tổng hợp thuộc Bộ Vật tư cho UBND tỉnh, thành phố, đặc khu trực thuộc trung ương (Thi hành quyết định số: 231 HĐBT ngày 31/12/1987 của Hội đồng Bộ trưởng)
<b>40</b>	<b>12-sept.-88</b>	<b>555/TCTK-PPCD - 1988</b>	<b>Thông tư hướng dẫn thi hành Pháp lệnh Kế toán và thống kê (Phần Thống kê)</b>
41	20-déc.-88	52 - TC/HCVX - 1988	Quy chế tạm thời chế độ tài chính đối với các đoàn thể, hội quần chúng
<b>42</b>	<b>18-mars-89</b>	<b>25 - HDBT - 1989</b>	<b>Điều lệ tổ chức kế toán nhà nước</b>
<b>43</b>	<b>18-mars-89</b>	<b>26 - HDBT - 1989</b>	<b>Điều lệ kế toán trưởng Xi nghiệp quốc doanh</b>
<b>44</b>	<b>23-avr.-89</b>	<b>475-TC/CĐKT - 1989</b>	<b>Công văn về việc triển khai thi hành Pháp lệnh kế toán và thống kê; Điều lệ Tổ chức kế toán Nhà nước và Điều lệ kế toán trưởng</b>
<b>45</b>	<b>16-mai-89</b>	<b>79 - TC/CDKT - 1989</b>	<b>V/v Thanh lập Câu lạc bộ kế toán trưởng xi nghiệp</b>
46	15-juil.-89	27 TC/ CĐKT - 1989	Hướng dẫn kế toán các nghiệp vụ kinh doanh lương thực theo cơ chế mới
47	31-juil.-89	403-KHTC - 1989	Công văn hướng dẫn tổ chức thực hiện và hạch toán thu viện phí
48	7-oct.-89	37 - TC / CĐKT - 1989	Hướng dẫn xử lý kết quả thừa, thiếu tài sản trong kiểm kê và kế toán kết quả KK và đánh giá lại vốn sản xuất kinh doanh theo quyết định 101/HĐBT của Hội đồng Bộ trưởng.
49	20-oct.-89	46-TC/CĐKT - 1989	Thông tư hướng dẫn thực hiện công tác kế toán đối với các xí nghiệp có vốn đầu tư của nước ngoài
<b>50</b>	<b>15-déc.-89</b>	<b>212 - TC/QD/CDKT - 1989</b>	<b>Chê đô hệ thống tài khoản kế toán thông nh</b>
<b>51</b>	<b>4-janv.-90</b>	<b>01-TC/CDKT - 1990</b>	<b>Huong dan chuyên so va so đô hạch toán trên tài khoản kế toán moi</b>
52	17-avr.-90	224-TC/CĐKT - 1990	Quyết định về chế độ báo cáo kế toán định kỳ áp dụng thống nhất cho các xí nghiệp công nghiệp quốc gia
<b>53</b>	<b>18-avr.-90</b>	<b>224 - QD-CDKT - 1990</b>	<b>Chê đô bao cao kế toán dinh ky ap dung cho Xi nghiệp cong nghiệp quoc doanh</b>
54	22-avr.-90	610/TC - 1990	Công văn về việc đăng ký và gửi báo cáo kế toán đối với xí nghiệp đầu tư nước ngoài
55	1-juin-90	257 - QD-CDKT - 1990	Chê đô kế toán hanh chanh su nghiệp
<b>56</b>	<b>26-juin-90</b>	<b>40-TC/CĐKT - 1990</b>	<b>Chu ky kế toán trưởng trong hop đồng kinh tê</b>
57	27-juil.-90	31 TC/CĐKT - 1990	Hướng dẫn xử lý tài sản thừa, thiếu trong kiểm kê; kế toán kết quả kiểm kê và đánh giá lại tài sản khu vực hành chính sự nghiệp 0h ngày 01/7/1990 theo Quyết định 160/HĐBT của Hội đồng Bộ trưởng.
<b>58</b>	<b>30-juil.-90</b>	<b>33-TC/CN - 1990</b>	<b>Thông tư quy định chế độ khấu hao tài sản cố định</b>

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
59	8-août-90	27b-NQ/HDNN8 - 1990	Luật thuế doanh thu
60	3-oct.-90	45-TC/TCT - 1990	Thông tư hướng dẫn thi hành Luật thuế doanh thu
61	19-oct.-90	50-TC/CĐKT - 1990	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế doanh thu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế lợi tức và các loại thuế khác ở các đơn vị kinh doanh
62	7-déc.-90	598-TC/CĐKT - 1990	Quyết định ban hành Chế độ kế toán sản xuất, kinh doanh ngoài quốc doanh
63	8-déc.-90	598 - QD-CDKT - 1990	Chê đô kê toan san xuất kinh doanh ngoài quốc doanh
64	1-janv.-91	48-LCT/HĐNN8 - 1991	Luật doanh nghiệp tư nhân
65	2-janv.-91	47-LCT/HDNN8 - 1991	Luật công ty
66	8-janv.-91	05-TC/CN - 1991	Thông tư hướng dẫn thi hành Chỉ thị số 408-CT ngày 20-11-1990 của Chủ tịch Hội đồng Bộ trưởng về chấn chỉnh công tác tài vụ kế toán và hoạch toán kinh tế của các xí nghiệp quốc doanh
67	6-févr.-91	07-TC/TCT - 1991	Thông tư hướng dẫn chi tiết thi hành Pháp lệnh của Hội đồng Nhà nước và Nghị định số 06-HĐBT ngày 7/1/1991 của Hội đồng Bộ trưởng về thuế tài nguyên
68	27-mai-91	31-TC/CN - 1991	Huong dân duyệt quyết toan va tinh hê so bao toan vốn
69	21-juin-91	38-TC/KBNN - 1991	Thông tư hướng dẫn hạch toán kế toán thu chi ngoại tệ qua Kho bạc Nhà nước
70	11-juil.-91	40-TC/CĐKT - 1991	Thông tư hướng dẫn kế toán các nghiệp vụ thu, chi bằng ngoại tệ
71	7-août-91	695-TC/TCT - 1991	Công văn về tính thuế doanh thu đối với các hoạt động kinh doanh ngành du lịch
72	14-août-91	46-TC/CĐKT - 1991	Thông tư hướng dẫn chế độ hạch toán kế toán tiền hàng viện trợ quốc tế
73	11-sept.-91	50 TC/KBNN - 1991	hướng dẫn bổ sung, sửa đổi tài khoản, tiểu khoản kế toán Kho bạc Nhà nước
74	20-nov.-91	90-TTg - 1991	Sap xếp lai Doanh nghiệp nhà nước (DNNN)
75	5-déc.-91	72-TT/LB - 1991	Thông tư hướng dẫn thực hiện chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư
76	16-déc.-91	77-TC/CĐKT - 1991	Thông tư hướng dẫn kế toán thanh toán nợ quá hạn giữa các đơn vị kinh tế quốc doanh
77	29-déc.-91	80-LB/TT - 1991	Thông tư hướng dẫn thực hiện chế độ kế toán SXKD ngoài quốc doanh áp dụng cho các HTX nông nghiệp
78	30-déc.-91	83/TC-CN - 1991	Thông tư hướng dẫn thực hiện những biện pháp giải quyết vốn lưu động của các doanh nghiệp Nhà nước
79	30-déc.-91	82/TC-CN - 1991	Thông tư hướng dẫn chế độ bảo toàn và phát triển vốn kinh doanh đối với các doanh nghiệp Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
80	8-juin-92	202 - CT - 1992	Thi diêm CPH DNNN
81	10-juin-92	04-TT/LB - 1992	Thông tư hướng dẫn bổ sung một số quy chế về thành lập và giải thể doanh nghiệp Nhà nước
82	8-oct.-92	8-TTg - 1992	Chỉ thị về việc khẩn trương hoàn thành công tác làm lại thủ tục thành lập và đăng ký doanh nghiệp Nhà nước theo Nghị định số 388-HĐBT ngày 20 tháng 11 năm 1991 của Hội đồng Bộ trưởng
83	14-oct.-92	58 - TC/TCT - 1992	Hướng dẫn thi hành các luật thuế, pháp lệnh thuế đối với các doanh nghiệp nông nghiệp, doanh nghiệp nông công nghiệp Nhà nước
84	25-oct.-92	62-TC/TCT - 1992	Thông tư hướng dẫn thu lệ phí cấp đăng ký kinh doanh
85	11-déc.-92	162-TTg - 1992	Quyết định về chế độ thông tin báo cáo
86	14-déc.-92	82-TC/HCVX - 1992	Thông tư hướng dẫn phương thức đóng và kế toán trích, nộp tiền bảo hiểm y tế đối với các doanh nghiệp, các đơn vị HCSN, tổ chức đoàn thể xã hội, hội quần chúng
87	21-déc.-92	179-TTg - 1992	<b>Quyết định về việc quản lý và sử dụng vốn khấu hao cơ bản</b>
88	1-janv.-93	87 /TT-LB - 1993	Hướng dẫn công tác tài chính kế toán đối với Tổng Công ty Thuốc lá Việt Nam.
89	4-janv.-93	2-CP - 1993	Nghị định về việc giải thể Tổng công ty du lịch Việt nam
90	3-mars-93	84-TTG - 1993	Chỉ thị về việc xúc tiến thực hiện thí điểm cổ phần hoá doanh nghiệp Nhà nước và các giải pháp đa dạng hoá hình thức sở hữu đối với các doanh nghiệp Nhà nước
91	3-mars-93	83-TTg - 1993	<b>Quyết định về việc thành lập Ban chỉ đạo Trung ương đổi mới doanh nghiệp</b>
92	5-mars-93	15-TC/CN - 1993	<b>Thông tư hướng dẫn thực hiện chế độ bảo toàn và phát triển vốn đến 01/01/1993 đối với các doanh nghiệp Nhà nước</b>
93	21-mars-93	23-TT/LB - 1993	Thông tư hướng dẫn thực hiện cơ chế quản lý các đơn vị kinh tế của Đảng Cộng sản Việt Nam và của các đoàn thể chính trị
94	29-mars-93	27-TC/HCVX - 1993	Thông tư hướng dẫn một số chính sách tài chính đối với các doanh nghiệp Nhà nước chuyên tổ chức biểu diễn nghệ thuật
95	6-mai-93	36-TC/CN - 1993	<b>Thông tư hướng dẫn những vấn đề tài chính trong việc thực hiện thí điểm cổ phần hoá các doanh nghiệp Nhà nước theo Quyết định số 202/CT ngày 8/6/1992 và Chỉ thị số 84/TTg ngày 4/3/1993 của Thủ tướng Chính phủ</b>
96	22-mai-93	26-CP - 1993	Nghị định quy định tạm thời chế độ tiền lương mới trong các doanh nghiệp
97	2-juin-93	08/BYT-TT - 1993	Thông tư hướng dẫn chế độ kiểm toán áp dụng cho các đơn vị bảo hiểm y tế

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
98	25-juin-93	157-TCTK-TTr - 1993	Thông tư hướng dẫn thực hiện Quy chế về tổ chức và hoạt động của Thanh tra Tổng cục Thống Kê
99	4-juil.-93	468-TC/QĐ/TCT - 1993	Quyết định về việc thí điểm thu thuế trị giá gia tăng (viết tắt là TVA)
100	22-août-93	424-TTg - 1993	Chỉ thị quy định một số điểm về việc phối hợp giữa các cơ quan bảo vệ pháp luật trong công tác thanh tra, kiểm tra đối với các doanh nghiệp
101	29-août-93	73A-TC/TCT - 1993	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 55-CP ngày 28/8/93 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế doanh thu và Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật thuế doanh thu
102	30-août-93	75A-TC/TCT - 1993	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 57-CP ngày 28/8/90 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế lợi tức và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế lợi tức
103	30-août-93	74A-TC/TCT - 1993	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 56-CP ngày 28/8/90 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt
104	10-nov.-93	95-TC/CN - 1993	Thông tư hướng dẫn bổ sung một số điểm về chế độ sử dụng vốn tại các doanh nghiệp Nhà nước
105	10-nov.-93	94-TC/CN - 1993	Thông tư hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng vốn KHCB tại các doanh nghiệp Nhà nước
106	9-janv.-94	30-L/CTN - 1994	Luật Phá sản doanh nghiệp
107	12-janv.-94	04 TC/ CĐKT - 1994	Huong dan kê toan mot so diem bo sung ve che do su dung von trong cac DNNN
<b>108</b>	<b>29-janv.-94</b>	<b>7-CP - 1994</b>	<b>Nghị định ban hành Quy chế về kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân</b>
109	4-févr.-94	9-CP - 1994	Nghị định về tổ chức và quản lý các doanh nghiệp du lịch
110	6-mars-94	90-TTg - 1994	Quyết định về việc tiếp tục sắp xếp doanh nghiệp Nhà nước
<b>111</b>	<b>18-mars-94</b>	<b>22-TC/CĐKT - 1994</b>	<b>Thông tư hướng dẫn việc thực hiện Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân ban hành kèm theo Nghị định số 7-CP ngày 29-1-1994 của Chính phủ</b>
<b>112</b>	<b>19-mars-94</b>	<b>237-TC/QĐ - 1994</b>	<b>Qui chế thi tuyển và cấp chung chỉ kiểm toán viên</b>
113	18-mai-94	40-CP - 1994	Nghị định ban hành Quy chế Đặt Văn phòng đại diện doanh nghiệp Việt nam ở nước ngoài
114	29-mai-94	46-TC/CĐTC - 1994	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 100/CP ngày 18/12/93 của Chính phủ về kinh doanh bảo hiểm

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
115	29-mai-94	45-TC/CDKT - 1994	Thông tư quy định chế độ quản lý tài chính đối với doanh nghiệp bảo hiểm
116	4-juil.-94	35-L/CTN - 1994	Luật sửa đổi một số điều của Luật Doanh nghiệp tư nhân
<b>117</b>	<b>10-juil.-94</b>	<b>70-CP - 1994</b>	<b>Nghị định về việc thành lập cơ quan Kiểm toán Nhà nước</b>
118	11-juil.-94	70 - CP - 1994	Về việc thanh lập cơ quan kiểm toán nhà nước
119	14-août-94	423-TTg - 1994	Quyết định về việc thay đổi Trưởng ban Ban chỉ đạo Trung ương đổi mới doanh nghiệp
120	16-sept.-94	120-CP - 1994	Nghị định ban hành Quy chế tạm thời về việc phát hành trái phiếu, cổ phiếu, cổ phiếu doanh nghiệp Nhà nước
121	25-oct.-94	617-TTg - 1994	Quyết định về việc ban hành Quy chế tạm thời về hoạt động tài chính của Tổng công ty Dầu khí Việt Nam
122	1-déc.-94	103/TT-LB - 1994	Thông tư hướng dẫn trích nộp kinh phí công đoàn
<b>123</b>	<b>14-déc.-94</b>	<b>1205-TC/CDKT - 1994</b>	<b>Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp</b>
<b>124</b>	<b>14-déc.-94</b>	<b>1206-TC/CDKT - 1994</b>	<b>Chế độ bao cao kế toán dinh ky áp dụng cho doanh nghiệp</b>
<b>125</b>	<b>14-déc.-94</b>	<b>113-TC/CDKT - 1994</b>	<b>Sơ đồ hạch toán kế toán và hướng dẫn chuyên sơ kế toán áp dụng cho doanh nghiệp</b>
126	3-janv.-95	01/CP - 1995	Nghị định ban hành bản Quy định về việc giao khoán đất sử dụng vào mục đích sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, nuôi trồng thủy sản trong các doanh nghiệp Nhà nước
127	6-janv.-95	07 TC/TCT - 1995	Thông tư hướng dẫn bổ sung Thông tư số 20 TC/TCT ngày 12 tháng 3 năm 1994 về việc giảm thuế doanh thu đối với doanh nghiệp kinh doanh trên địa bàn miền núi
128	20-janv.-95	51-TTg - 1995	Quyết định quy định chế độ khấu hao cơ bản tài sản cố định trong các doanh nghiệp Nhà nước
129	20-janv.-95	09/CP - 1995	Nghị định bổ sung Quy chế đặt Văn phòng Đại diện doanh nghiệp Việt Nam ở nước ngoài ban hành kèm theo Nghị định số 40/CP ngày 19-5-1994
130	23-janv.-95	61/TTg - 1995	Quyết định của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành Điều lệ tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước
131	15-févr.-95	124 tc/qđ/tccb - 1995	V/v giải thể Chi nhánh của Công ty dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán tại thành phố Hồ Chí Minh
132	15-févr.-95	125 tc/qđ/tccb - 1995	V/v giải thể Chi nhánh của Công ty dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán tại thành phố Đà Nẵng
133	10-mars-95	179 tc/qđ/tccb - 1995	V/v thành lập Hội đồng thi tuyển kiểm toán viên cấp nhà nước
134	11-avr.-95	30/TC/TCT - 1995	Thông tư hướng dẫn việc giảm thuế doanh thu năm 1995 đối với cơ sở kinh doanh trên địa bàn miền núi
135	26-avr.-95	36-TC/TCDN - 1995	Thông tư hướng dẫn chế độ khấu hao cơ bản tài sản cố định trong các doanh nghiệp Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
136	29-avr.-95	39-L/CTN - 1995	Luật Doanh nghiệp Nhà nước
137	1-mai-95	262/TTg - 1995	Chỉ thị về việc phân công chuẩn bị các văn bản hướng dẫn thi hành Luật doanh nghiệp Nhà nước
138	23-mai-95	305/TTg - 1995	Chỉ thị về việc tổng kết tình hình hoạt động của các loại hình doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế
<b>139</b>	<b>16-juin-95</b>	<b>625-TC/QĐ/CDKT - 1995</b>	<b>Chê đô kê toan ho gia đình</b>
140	23-juin-95	3429/KTTH - 1995	Công văn về việc phát triển ngành Bảo hiểm Việt Nam trong những năm trước mắt
141	11-juil.-95	413 KTNN/ĐB - 1995	Thông tư quy định đối tượng và nội dung của Kiểm toán Nhà nước đối với Bộ Quốc phòng
142	13-juil.-95	54-TC/TCCB - 1995	Thông tư hướng dẫn về nội dung công tác quản lý công sản của Sở tài chính - Vật giá tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương
143	27-juil.-95	61 TC/TCDN - 1995	Thông tư hướng dẫn việc chuyển giao nhiệm vụ quản lý vốn và tài sản thuộc sở hữu Nhà nước tại doanh nghiệp theo Quyết định số 397/TTg ngày 7/7/1995 của Thủ tướng Chính phủ
144	24-août-95	500/TTg - 1995	Chỉ thị về việc khẩn trương tổ chức, sắp xếp lại doanh nghiệp Nhà nước
<b>145</b>	<b>31-oct.-95</b>	<b>1141-TC/QĐ/CDKT - 1995</b>	<b>Quyết định về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp</b>
146	9-nov.-95	81-TC/CDKT - 1995	Thông tư hướng dẫn chuyển sổ khi áp dụng hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp
147	8-déc.-95	1235-TC/QĐ/TCNH - 1995	Quyết định về việc tái bảo hiểm bắt buộc
148	13-déc.-95	1271-TC/QĐ/CDKT - 1995	Quyết định ban hành chế độ kế toán hộ kinh doanh
149	18-déc.-95	92/CP - 1995	Nghị định về giải quyết quyền lợi của người lao động ở doanh nghiệp bị tuyên bố phá sản
150	29-déc.-95	96TC/TCT - 1995	Thông tư hướng dẫn thu thuế đối với các trường hợp chuyển nhượng vốn của các chủ đầu tư trong các doanh nghiệp được thành lập theo Luật công ty, Luật doanh nghiệp tư nhân, Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, Luật khuyến khích đầu tư trong
151	2-janv.-96	999TC/QĐ/CDKT - 1996	Chê đô kê toan hanh chanh su nghiệp
152	4-janv.-96	09/QĐ-NH5 - 1996	Quyết định về việc chấp thuận bổ nhiệm Công ty KPMG Peat Marwick làm kiểm toán cho Ngân hàng ANZ- Chi nhánh Hà Nội
153	16-janv.-96	20TC/KBNN - 1996	Quyết định về việc ban hành quy chế đấu thầu mua sắm đồ dùng, trang thiết bị, phương tiện làm việc đối với các cơ quan Nhà nước, lực lượng vũ trang, đoàn thể và doanh nghiệp Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
154	15-févr.-96	14TC/TCĐN - 1996	Thông tư quy định tạm thời chế độ tài chính đối với các thành viên gia đình đi theo cán bộ công nhân viên chức làm việc tại các cơ quan đại diện Việt Nam tại nước ngoài
155	10-mars-96	1085/KTTH - 1996	Công văn về việc điều chỉnh mức lương tối thiểu trong các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài
156	21-mars-96	19TC/TCĐN - 1996	Thông tư hướng dẫn quy trình và thủ tục thẩm tra phê duyệt quyết toán tài chính năm 1995 đối với các doanh nghiệp Nhà nước
157	27-mars-96	185/TTg - 1996	Quyết định về doanh nghiệp Nhà nước hạng đặc biệt
158	27-mars-96	186/TTg - 1996	Quyết định về danh sách các doanh nghiệp Nhà nước hạng đặc biệt
159	8-avr.-96	201/TTg - 1996	Quyết định về chế độ trợ cấp khó khăn năm 1996
160	6-mai-96	28/CP - 1996	Nghị định về chuyển một số doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần
161	16-mai-96	04/CT-NH3 - 1996	Chỉ thị tiếp tục tăng cường công tác thanh tra, kiểm soát và kiểm toán trong ngành ngân hàng
162	24-mai-96	27-TC/CSTC - 1996	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính đối với Công ty phát triển hạ tầng và Ban quản lý khu công nghiệp
163	16-juin-96	407/TTg - 1996	Quyết định về việc ký quyết định thành lập đơn vị thành viên của các Tổng công ty Nhà nước hoạt động theo Quyết định số 91/TTg ngày 07/03/1994 của Thủ tướng Chính phủ
164	12-août-96	548/TTg - 1996	Quyết định về việc thành lập các Ban chỉ đạo cổ phần hoá theo Nghị định số 28/CP ngày 07/5/1996 của Chính phủ
165	22-août-96	573/TTg - 1996	Chỉ thị về việc tạo điều kiện cho các tổng công ty Nhà nước do Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập sớm hoạt động ổn định
<b>166</b>	<b>27-août-96</b>	<b>50/CP - 1996</b>	<b>Nghị định về thành lập, tổ chức lại, giải thể và phá sản doanh nghiệp Nhà nước</b>
167	27-août-96	838-TC/QĐ/TCĐN - 1996	Quyết định về việc ban hành "Quy chế tài chính mẫu của Tổng công ty Nhà nước"
168	28-août-96	51/CP - 1996	Nghị định về việc giải quyết yêu cầu của tập thể lao động tại doanh nghiệp không được đình công
169	29-août-96	50-TC/TCĐN - 1996	Thông tư hướng dẫn những vấn đề tài chính, bán cổ phần và phát hành cổ phiếu trong việc chuyển một số doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần theo Nghị định 28/CP ngày 7/5/96 của Chính phủ
170	3-sept.-96	611/TTg - 1996	Quyết định về chế độ bồi dưỡng đối với công nhân, viên chức một số ngành, nghề đặc biệt trong các doanh nghiệp

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
171	12-sept.-96	657/TTg - 1996	Chỉ thị về tăng cường quản lý các cơ sở sản xuất, kinh doanh công thương nghiệp và dịch vụ ngoài quốc doanh
172	1-oct.-96	56/CP - 1996	Nghị định về doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích
<b>173</b>	<b>2-oct.-96</b>	<b>59/CP - 1996</b>	<b>Nghị định ban hành Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp Nhà nước</b>
174	7-oct.-96	745/TTg - 1996	Quyết định về việc xếp doanh nghiệp Nhà nước nước hạng đặc biệt
175	9-oct.-96	748/TTg - 1996	Chỉ thị về việc triển khai thực hiện Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp Nhà nước ban hành kèm theo Nghị định số 59/CP ngày 03/10/1996 của Chính phủ
176	20-oct.-96	3347/TCHQ-KTTT - 1996	Công văn về việc hồ sơ trích tiền trên số dư tài khoản của doanh nghiệp để nộp thuế xuất nhập khẩu
177	4-nov.-96	70-TC/TCĐN - 1996	Thông tư hướng dẫn chế độ phân phối lợi tức sau thuế và quản lý các quỹ của doanh nghiệp nhà nước
178	12-nov.-96	73 - TC/TCĐN - 1996	Hướng dẫn công tác lập, công bố công khai và kiểm tra BC Tài chính, Kiểm tra kê toán ĐNNN
179	14-nov.-96	1062 - TC/QĐ/CDKT - 1996	Khấu hao và khung thời gian khấu hao
180	14-nov.-96	76-TC/TCĐN - 1996	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý doanh thu, chi phí và giá thành sản phẩm, dịch vụ tại doanh nghiệp Nhà nước
181	20-nov.-96	1079-TC/QĐ/TCT - 1996	Quyết định về việc thu thuế đối với trái phiếu Chính phủ và các loại trái phiếu, cổ phiếu khác
182	12-déc.-96	1124 - TC/QĐ/CDKT - 1996	Chê đô kê toán bao hiểm xa hoi
<b>183</b>	<b>22-déc.-96</b>	<b>1177-TC/QĐ/CDKT - 1996</b>	<b>Quyết định ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ</b>
184	30-déc.-96	1296-TC/QĐ/CDKT - 1996	Quyết định về việc ban hành hệ thống chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp bảo hiểm
185	30-déc.-96	6755/KTTH - 1996	Công văn về việc tạm hoãn thi hành quy định về hạn mức vốn huy động của doanh nghiệp Nhà nước theo Điều 11 Nghị định 59/CP
186	21-févr.-97	108/TTg - 1997	Quyết định về việc cử Trưởng ban Chỉ đạo trung ương đổi mới doanh nghiệp và Trưởng ban Chỉ đạo cổ phần hoá doanh nghiệp Nhà nước
187	23-févr.-97	06-TC/TCĐN - 1997	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích
188	26-févr.-97	07-TC/TCĐN - 1997	Thông tư hướng dẫn công tác lập và kiểm tra báo cáo tài chính năm 1996 của doanh nghiệp Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
189	3-mars-97	135/TTg - 1997	Chỉ thị về việc xây dựng Quy chế hoạt động của Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát ở các tổng công ty Nhà nước và các doanh nghiệp Nhà nước có thành lập Hội đồng quản trị
190	9-mars-97	142/TTg - 1997	Quyết định về việc thành lập Trung tâm Khoa học và bồi dưỡng cán bộ trực thuộc Kiểm toán Nhà nước
191	25-mars-97	25/CP - 1997	Nghị định sửa đổi một số Điều của Nghị định số 28/CP ngày 7/5/96 về chuyển một số doanh nghiệp Nhà nước thành Công ty cổ phần
192	27-mars-97	28/CP - 1997	Nghị định về đổi mới quản lý tiền lương, thu nhập trong các doanh nghiệp Nhà nước
193	2-avr.-97	17-TC/TCDN - 1997	Thông tư hướng dẫn cơ chế quản lý tài chính đối với các dự án dân số-sức khỏe gia đình và hỗ trợ y tế quốc gia
194	23-avr.-97	1310-TC/TCDN - 1997	Công văn về việc cấp vốn lưu động năm 1997 cho các doanh nghiệp Nhà nước
195	23-avr.-97	36/CP - 1997	Nghị định về ban hành Quy chế khu công nghiệp, khu chế xuất, khu công nghệ cao
<b>196</b>	<b>27-avr.-97</b>	<b>38/CP - 1997</b>	<b>Nghị định về sửa đổi và bổ sung một số điều của Nghị định số 50/CP ngày 28/8/1996 của Chính phủ về thành lập, tổ chức lại, giải thể và phá sản doanh nghiệp Nhà nước</b>
197	10-mai-97	03/1997 - QH9 - 1997	Luật thuê thu nhập doanh nghiệp
198	10-mai-97	02/1997 - QH9 - 1997	Luật thuê GTGT
199	14-mai-97	25-TC/TCDN - 1997	Thông tư hướng dẫn trình tự, thủ tục, nguyên tắc xử lý tài chính khi giải thể doanh nghiệp Nhà nước
200	21-mai-97	57-L/CTN - 1997	Luật thuế thu nhập doanh nghiệp
201	21-mai-97	57-L/CTN - 1997	Luật thuế giá trị gia tăng
202	22-mai-97	58-L/CTN - 1997	Luật Thương mại
<b>203</b>	<b>22-mai-97</b>	<b>351-TC/QĐ/CDKT - 1997</b>	<b>Chê đô quan ly su dung tinh hao mon TSCD trong cac don vi hanh chinh su nghiêp</b>
204	10-juin-97	412-TC/QĐ/TCCB - 1997	Quyết định về nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức bộ máy của Cục Quản lý công sản
205	15-juin-97	33 - TC/TCT - 1997	Khoan thu su dung von ngan sach
206	25-juin-97	39-TC/TCT - 1997	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 5/CP ngày 20/1/1995 và Nghị định số 30/Cp ngày 5/4/1997 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Pháp lệnh Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao
207	2-juil.-97	487/TTg - 1997	Chỉ thị về tổ chức và hoạt động của Hội Cựu chiến binh trong cơ quan hành chính, sự nghiệp, doanh nghiệp Nhà nước
208	7-juil.-97	44-TC/TCDN - 1997	Thông tư hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá trong doanh nghiệp Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
209	10-juil.-97	2324-TC/TCDN - 1997	Công văn về việc bổ sung vốn lưu động
210	14-juil.-97	3506/KTTH - 1997	Công văn về việc xử lý Ngân hàng thanh toán thay các khoản nợ đến hạn mà Ngân hàng bảo lãnh vay vốn cho các doanh nghiệp
211	21-juil.-97	2454-TC/CDKT - 1997	Công văn về việc tổng kết đánh giá hệ thống chế độ kế toán doanh nghiệp sau hơn 1 năm triển khai thực hiện
212	21-juil.-97	3625/ĐMDN - 1997	Công văn về việc thực hiện Mẫu Điều lệ Công ty tài chính trong Tổng công ty Nhà nước
213	30-juil.-97	529-TC/QĐ/TCDN - 1997	Quyết định về việc lưu hành tờ cổ phiếu và ban hành quy chế tạm thời về việc mua tờ cổ phiếu trong các công ty cổ phần
214	19-août-97	658/TTg - 1997	Chi thị về việc thúc đẩy triển khai cổ phần hoá doanh nghiệp Nhà nước
215	21-août-97	57-TC/TCDN - 1997	Thông tư sửa đổi, bổ sung Thông tư số 76-TC/TCDN ngày 15/11/1996 của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn chế độ quản lý doanh thu, chi phí và giá thành sản phẩm, dịch vụ tại các doanh nghiệp Nhà nước
<b>216</b>	<b>31-août-97</b>	<b>60-TC/CDKT - 1997</b>	<b>Thông tư hướng dẫn thực hiện công tác kế toán và kiểm toán đối với các doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam</b>
217	14-sept.-97	64-TC/TCDN - 1997	Thông tư hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng công nợ khó đòi, dự phòng giảm giá chứng khoán tại doanh nghiệp Nhà nước
218	15-sept.-97	64 - TC/TCDN - 1997	Du phong giam gia hang hoa
219	24-sept.-97	66-TT/LT - 1997	Thông tư hướng dẫn thực hiện chuyển dư nợ cho vay ngắn hạn Ngân hàng thương mại quốc doanh thành vốn Ngân sách Nhà nước cấp cho các doanh nghiệp Nhà nước
220	24-sept.-97	68-TC/TCDN - 1997	Thông tư hướng dẫn việc quản lý sử dụng một số khoản hỗ trợ tài chính của Nhà nước đối với doanh nghiệp Nhà nước
221	2-oct.-97	326/QĐ-NH5 - 1997	Quyết định về việc thực hiện kiểm toán đối với các ngân hàng thương mại cổ phần
222	22-oct.-97	769-TC/QĐ/TCCB - 1997	Quyết định về việc ban hành Quy chế về tổ chức bồi dưỡng kế toán trưởng doanh nghiệp Nhà nước
<b>223</b>	<b>27-oct.-97</b>	<b>832-TC/QĐ/CDKT - 1997</b>	<b>Quyết định về việc ban hành Quy chế kiểm toán nội bộ</b>
224	30-nov.-97	1021/TTg - 1997	Quyết định về việc thành lập Tổ công tác sắp xếp doanh nghiệp Nhà nước trên địa bàn thành phố Hà Nội và thành phố Hồ Chí Minh
225	7-déc.-97	7902-BKH/KCN - 1997	Công văn về việc ban hành Điều lệ mẫu Khu công nghiệp
<b>226</b>	<b>12-déc.-97</b>	<b>1017-TC/QĐ/CDKT - 1997</b>	<b>Hệ thống kê toán hợp tác xa nông nghiệp</b>

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
227	14-déc.-97	1085/TTg - 1997	Quyết định về việc bổ sung thành viên tổ công tác sắp xếp doanh nghiệp Nhà nước trên địa bàn thành phố Hà Nội và thành phố Hồ Chí Minh
228	18-déc.-97	90/1997/TTLT/TC-NN - 1997	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích trong lĩnh vực khai thác và bảo vệ các công trình thủy lợi
229	22-déc.-97	423/1997/QĐ-NHNN5 - 1997	Quyết định ban hành Quy định tạm thời về việc tổ chức thực hiện kiểm toán đối với các ngân hàng thương mại cổ phần
230	24-déc.-97	92/1997/TT/BTC - 1997	Thông tư hướng dẫn sửa đổi, bổ sung Thông tư số 73-TC/TCT ngày 20 tháng 10 năm 1997 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ hoá đơn chứng từ đối với hàng hoá lưu thông trên thị trường
231	1-janv.-98	01/1998/QĐ/BTC - 1998	Quyết định về việc ban hành quy chế quản lý, sử dụng tiền bán cổ phần và lợi tức cổ phần Nhà nước
232	2-janv.-98	03/1998/QĐ-NHNN3 - 1998	Quyết định ban hành Quy chế mẫu về tổ chức và hoạt động kiểm tra, kiểm toán nội bộ trong các tổ chức tín dụng hoạt động tại Việt Nam
233	2-janv.-98	01/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thực hiện chi phí dịch vụ, hoa hồng môi giới trong doanh nghiệp Nhà nước
234	14-janv.-98	07/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định quy định chi tiết thi hành Luật khuyến khích đầu tư trong nước (sửa đổi)
235	14-janv.-98	08/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ Tài chính áp dụng thí điểm cho một số khu vực cửa khẩu Tỉnh Lạng Sơn.
236	15-janv.-98	147/TC/VI - 1998	Công văn về việc báo cáo quyết toán năm 1997 và triển khai thực hiện kế hoạch năm 1998
237	21-janv.-98	08/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định ban hành Quy chế thành lập Hiệp hội Doanh nghiệp Nhà nước tại Việt Nam
238	23-janv.-98	15/1998/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về việc chuyển Trung tâm quản lý bay dân dụng Việt Nam thành doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích
239	4-févr.-98	14/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với các doanh nghiệp Nhà nước hoạt động kiểm toán độc lập
<b>240</b>	<b>19-févr.-98</b>	<b>21/1998/TT-BTC - 1998</b>	<b>Thông tư hướng dẫn công tác lập và kiểm tra báo cáo tài chính năm 1997 của doanh nghiệp Nhà nước</b>
241	25-févr.-98	24/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý và sử dụng vốn đầu tư trong doanh nghiệp Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
242	1-mars-98	121/1998/CV-NHNN3 - 1998	Công văn hướng dẫn thực hiện Quy chế mẫu về tổ chức và hoạt động kiểm tra, kiểm toán nội bộ các TCTD hoạt động tại Việt Nam ban hành kèm theo Quyết định số 03/1998/QĐ-NHNN3 ngày 3/1/1998 của Thống đốc Ngân hàng Nhà nước
243	3-mars-98	26/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thủ tục cấp giấy chứng nhận đủ tiêu chuẩn và điều kiện hoạt động kinh doanh bảo hiểm
244	3-mars-98	27/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn hoạt động khai thác bảo hiểm và quản lý phí bảo hiểm
<b>245</b>	<b>16-mars-98</b>	<b>33/1998/TT/BTC - 1998</b>	<b>Thông tư hướng dẫn hạch toán trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá chứng khoán tại doanh nghiệp Nhà nước</b>
246	16-mars-98	32/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thực hiện chính sách thuế và các khoản thu ngân sách Nhà nước đối với doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích
247	30-mars-98	16/1998/CT-TTg - 1998	Chỉ thị về giải quyết những kiến nghị của các doanh nghiệp
248	10-avr.-98	48/1998/TT/BTC - 1998	Thông tư sửa đổi, bổ sung TT số 75A-TC/TCT ngày 31/8/1993 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 57/CP ngày 28/8/1993 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật Thuế lợi tức và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế lợi tức
249	14-avr.-98	83/1998/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về chế độ tiền lương và phụ cấp đối với các thành viên Hội đồng Quản trị Ban kiểm sát Tổng công ty Nhà nước và doanh nghiệp Nhà nước độc lập quy mô lớn
250	15-avr.-98	52/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp Nhà nước
251	20-avr.-98	20/1998/CT-TTg - 1998	Chỉ thị của Thủ Tướng Chính Phủ về đẩy mạnh sắp xếp và đổi mới doanh nghiệp nhà nước
252	6-mai-98	26/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định về việc điều chỉnh mức vốn pháp định đối với doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần
253	7-mai-98	28 - CP - 1998	Chuyên mot so DNNN thanh Cong ty Co Phan
254	10-mai-98	92/1998/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về việc thành lập Kiểm toán Nhà nước khu vực miền Tây Nam Bộ trực thuộc Kiểm toán Nhà nước
255	12-mai-98	30/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định quy định chi tiết thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp
256	17-mai-98	95/1998/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về xử lý thanh toán nợ giai đoạn II

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
257	24-mai-98	72/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn nội dung thu, chi của các tổ chức hội cựu chiến binh trong cơ quan hành chính, sự nghiệp, doanh nghiệp nhà nước.
258	26-mai-98	73/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với các doanh nghiệp Nhà nước trong các cơ sở đào tạo, cơ sở nghiên cứu
259	31-mai-98	05/1998/QH10 - 1998	Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt
260	4-juin-98	2037-TC/TCT - 1998	Công văn về việc tiền thuê đất của các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài
<b>261</b>	<b>5-juin-98</b>	<b>77/1998/TT/BTC - 1998</b>	<b>Thông tư hướng dẫn tỷ giá quy đổi ngoại tệ ra đồng Việt Nam sử dụng trong hạch toán kế toán ở doanh nghiệp</b>
262	8-juin-98	78/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư quy định về hoạt động kinh doanh bảo hiểm
263	18-juin-98	82/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng cho các khu công nghiệp, khu chế xuất, khu công nghệ cao
264	19-juin-98	681/CP-KTN - 1998	Công văn về việc định hướng chiến lược và chính sách phát triển các doanh nghiệp vừa và nhỏ
265	24-juin-98	87/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư quy định chế độ lập, gửi báo cáo tài chính và báo cáo tình hình hoạt động của các ngân hàng thương mại
266	26-juin-98	89/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 28/1998/NĐ-CP ngày 11/5/98 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế giá trị gia tăng (GTGT)
<b>267</b>	<b>28-juin-98</b>	<b>44/1998/NĐ-CP - 1998</b>	<b>Nghị định về chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành Công ty cổ phần</b>
268	28-juin-98	111/1998/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về việc thành lập Ban Đổi mới quản lý doanh nghiệp Trung ương
269	5-juil.-98	113/1998/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về việc chuyển các Cụm cảng Hàng không sân bay miền Bắc, miền Trung, miền Nam thành doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích
270	10-juil.-98	48/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định về chứng khoán và thị trường chứng khoán
271	13-juil.-98	99/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 30/1998/NĐ-CP ngày 13 tháng 5 năm 1998 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp
<b>272</b>	<b>15-juil.-98</b>	<b>100/1998 - TT-BTC - 1998</b>	<b>Hướng dẫn kê toan Thuế Giá trị gia tăng và Thuế thu nhập DN</b>
273	15-juil.-98	297/1998/TTLT-KTNN-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thực hiện chế độ trang phục đối với cán bộ thuộc hệ thống kiểm toán Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
274	17-juil.-98	102/1998/TTLT/BTC/NHNN - 1998	Thông tư hướng dẫn thực hiện Quyết định số 95/1998/QĐ-TTg ngày 18/5/1998 của Thủ tướng Chính phủ về xử lý thanh toán nợ giai đoạn II
275	17-juil.-98	104/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn những vấn đề tài chính khi chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần (Theo Nghị định số 44/1998/NĐ-CP ngày 29 tháng 6 năm 1998)
276	31-juil.-98	140/1998/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về việc phê duyệt danh sách các doanh nghiệp Nhà nước cổ phần hoá năm 1998
277	11-août-98	272/1998/QĐ-NHNN5 - 1998	Quyết định về việc thực hiện kiểm toán đối với các ngân hàng thương mại
278	12-août-98	703/QĐ-TTg - 1998	Quyết định về việc thành lập Tổ phối hợp công tác liên ngành xử lý vướng mắc và kiến nghị của các doanh nghiệp ở các tỉnh phía Nam
279	14-août-98	61/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định về công tác thanh tra, kiểm tra đối với doanh nghiệp
280	16-août-98	63/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định về quản lý ngoại hối
281	21-août-98	117/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thực hiện ưu đãi thuế và lệ phí trước bạ theo quy định tại Điều 13 Nghị định số 44/1998/NĐ-CP ngày 29/6/1998 về chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần
<b>282</b>	<b>10-sept.-98</b>	<b>111TC/CDKT - 1998</b>	<b>Huong dan hach toan ve phuong phap khai hao va su dung khai hao</b>
<b>283</b>	<b>15-sept.-98</b>	<b>3553/1998/CT-BTC - 1998</b>	<b>Trien khai che do ke toan ngan sach xa</b>
284	21-sept.-98	1265/QĐ-BTC - 1998	Quyết định về việc bổ sung môn học và ban hành đề cương môn học thuộc kế hoạch đào tạo trung học tài chính kế toán
285	29-sept.-98	130/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn việc bàn giao, tiếp nhận và xử lý các tồn tại về tài chính của doanh nghiệp Nhà nước khi sáp nhập, hợp nhất
286	18-oct.-98	137/1998/TT/BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn tạm thời việc nhập khẩu hàng hoá bằng nguồn tiền viện trợ cho các dự án do các doanh nghiệp Việt Nam thực hiện
287	19-oct.-98	1161/1998/QĐ/BTC - 1998	Quyết định việc xác định giá trị doanh nghiệp thực hiện cổ phần hoá
<b>288</b>	<b>22-oct.-98</b>	<b>1475/1998/QĐ-BTC - 1998</b>	<b>Quyết định về việc ban hành chế độ kế toán nghiệp vụ đầu tư phát triển và Quỹ hỗ trợ đầu tư quốc gia</b>
289	4-nov.-98	445/1998/QĐ-NHNN2 - 1998	Quyết định về việc bổ sung một số tài khoản vào hệ thống tài khoản kế toán các tổ chức tín dụng
290	6-nov.-98	90/1998/NĐ-CP - 1998	Nghị định ban hành Quy chế quản lý vay và trả nợ nước ngoài

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
291	11-nov.-98	1220/CV-KT-TC2 - 1998	Công văn về việc hướng dẫn nội dung quyết toán năm 1998
292	17-nov.-98	09/1998/TT-TCHQ - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định 28/1998/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế Giá trị gia tăng thực hiện đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu
293	8-déc.-98	155/1998/TT/BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn bổ sung một số điểm tại Thông tư số 60-TC/CKT ngày 1/9/1997 của Bộ Tài chính về công tác kế toán, kiểm toán đối với các doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài ở Việt Nam</b>
294	15-déc.-98	161/1998/TTLT/TC-GTVT - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính và chế độ cấp phát thanh toán đối với doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích trong lĩnh vực quản lý, sửa chữa cơ sở hạ tầng đường sắt
295	16-déc.-98	1846/1998/QĐ-BTC - 1998	<b>Ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp xây lắp</b>
296	16-déc.-98	162/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại khu vực cửa khẩu quốc tế Cầu Treo, tỉnh Hà Tĩnh
297	18-déc.-98	165/1998QĐ - 1998	<b>Hướng dẫn phương pháp hạch toán kế toán, kết quả kiểm kê và danh giá lại TSCĐ khu vực hành chính sự nghiệp lúc 0 giờ ngày 1/1/1998</b>
298	20-déc.-98	168/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 84/1998/NĐ-CP ngày 12/10/1998 của Chính phủ quy định chi tiết Luật thuế tiêu thụ đặc biệt
299	21-déc.-98	171/1998/TT-BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp Nhà nước</b>
300	21-déc.-98	172/1998/TT/BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành NĐ số 54/CP ngày 28/8/1993, số 94/1998/NĐ-CP ngày 17/11/1998 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và các loại luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu
301	21-déc.-98	170-1998/TT/BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn chuyển sổ khi áp dụng hệ thống tài khoản kế toán ngân sách xã đối với các đơn vị xã, phường, thị trấn</b>
302	23-déc.-98	175/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 102/1998/NĐ-CP ngày 21/12/1998 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 28/1998/NĐ-CP ngày 11/5/1998 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế giá trị gia tăng
303	25-déc.-98	178/1998/TT-BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng áp dụng cho Tổng công ty điện lực Việt Nam</b>
304	25-déc.-98	181/1998/TT-BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng đối với hoạt động dịch vụ bưu chính viễn thông</b>

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
305	25-déc.-98	180/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn bổ sung kế toán thuế giá trị gia tăng
306	25-déc.-98	179/1998/TT/BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng cho các doanh nghiệp hoạt động kinh doanh bảo hiểm
307	25-déc.-98	182/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp, tổ chức, cá nhân có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam thực hiện theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam và không theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam
308	27-déc.-98	186/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt
309	27-déc.-98	184/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán vật tư, hàng hoá tồn kho, giá trị khối lượng SCL, XDCB hoàn thành ở thời điểm cuối năm của các đơn vị HCSN
310	27-déc.-98	185/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập doanh nghiệp của đơn vị HCSN
311	30-déc.-98	191/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng đối với hoạt động xây dựng cơ bản, sản xuất, chế biến sản phẩm nông, lâm nghiệp
312	4-janv.-99	02/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại khu vực kinh tế cửa khẩu Mộc Bài, tỉnh Tây Ninh
313	2-févr.-99	13/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại khu vực cửa khẩu Hà Tiên tỉnh Kiên Giang
314	8-févr.-99	19/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại một số khu vực cửa khẩu tỉnh Cao Bằng
315	12-févr.-99	07/1999/NĐ-CP - 1999	Nghị định ban hành Quy chế thực hiện dân chủ ở doanh nghiệp Nhà nước
316	25-févr.-99	23/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn công tác lập và kiểm tra báo cáo tài chính năm 1998 của doanh nghiệp Nhà nước
317	10-mars-99	27/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với các cụm cảng hàng không (doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích)
318	31-mars-99	34/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn thực hiện Luật thuế giá trị gia tăng đối với các doanh nghiệp chế xuất
319	13-avr.-99	22/1999/NĐ-CP - 1999	Nghị định quy định về đầu tư nước ngoài của doanh nghiệp Việt Nam
320	19-avr.-99	27/1999/NĐ-CP - 1999	Nghị định sửa đổi, bổ sung Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp Nhà nước ban hành kèm theo Nghị định số 59/Cp ngày 03/10/1996 của Chính phủ

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
291	11-nov.-98	1220/CV-KT-TC2 - 1998	Công văn về việc hướng dẫn nội dung quyết toán năm 1998
292	17-nov.-98	09/1998/TT-TCHQ - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định 28/1998/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế Giá trị gia tăng thực hiện đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu
293	8-déc.-98	155/1998/TT/BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn bổ sung một số điểm tại Thông tư số 60-TC/CKT ngày 1/9/1997 của Bộ Tài chính về công tác kế toán, kiểm toán đối với các doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài ở Việt Nam</b>
294	15-déc.-98	161/1998/TTLT/TC-GTVT - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính và chế độ cấp phát thanh toán đối với doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích trong lĩnh vực quản lý, sửa chữa cơ sở hạ tầng đường sắt
295	16-déc.-98	1846/1998/QĐ-BTC - 1998	<b>Ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp xây lắp</b>
296	16-déc.-98	162/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại khu vực cửa khẩu quốc tế Cầu Treo, tỉnh Hà Tĩnh
297	18-déc.-98	165/1998QĐ - 1998	<b>Hướng dẫn phương pháp hạch toán kế toán, kết quả kiểm kê và danh giá lại TSCĐ khu vực hành chính sự nghiệp lúc 0 giờ ngày 1/1/1998</b>
298	20-déc.-98	168/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 84/1998/NĐ-CP ngày 12/10/1998 của Chính phủ quy định chi tiết Luật thuế tiêu thụ đặc biệt
299	21-déc.-98	171/1998/TT-BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp Nhà nước</b>
300	21-déc.-98	172/1998/TT/BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành NĐ số 54/CP ngày 28/8/1993, số 94/1998/NĐ-CP ngày 17/11/1998 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và các loại luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu
301	21-déc.-98	170-1998/TT/BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn chuyển sổ khi áp dụng hệ thống tài khoản kế toán ngân sách xã đối với các đơn vị xã, phường, thị trấn</b>
302	23-déc.-98	175/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 102/1998/NĐ-CP ngày 21/12/1998 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 28/1998/NĐ-CP ngày 11/5/1998 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế giá trị gia tăng
303	25-déc.-98	178/1998/TT-BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng áp dụng cho Tổng công ty điện lực Việt Nam</b>
304	25-déc.-98	181/1998/TT-BTC - 1998	<b>Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng đối với hoạt động dịch vụ bưu chính viễn thông</b>

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
305	25-déc.-98	180/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn bổ sung kế toán thuế giá trị gia tăng
306	25-déc.-98	179/1998/TT/BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng cho các doanh nghiệp hoạt động kinh doanh bảo hiểm
307	25-déc.-98	182/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp, tổ chức, cá nhân có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam thực hiện theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam và không theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam
308	27-déc.-98	186/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt
309	27-déc.-98	184/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán vật tư, hàng hoá tồn kho, giá trị khối lượng SCL, XDCB hoàn thành ở thời điểm cuối năm của các đơn vị HCSN
310	27-déc.-98	185/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập doanh nghiệp của đơn vị HCSN
311	30-déc.-98	191/1998/TT-BTC - 1998	Thông tư hướng dẫn kế toán thuế giá trị gia tăng đối với hoạt động xây dựng cơ bản, sản xuất, chế biến sản phẩm nông, lâm nghiệp
312	4-janv.-99	02/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại khu vực kinh tế cửa khẩu Mộc Bài, tỉnh Tây Ninh
313	2-févr.-99	13/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại khu vực cửa khẩu Hà Tiên tỉnh Kiên Giang
314	8-févr.-99	19/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng thí điểm tại một số khu vực cửa khẩu tỉnh Cao Bằng
315	12-févr.-99	07/1999/NĐ-CP - 1999	Nghị định ban hành Quy chế thực hiện dân chủ ở doanh nghiệp Nhà nước
316	25-févr.-99	23/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn công tác lập và kiểm tra báo cáo tài chính năm 1998 của doanh nghiệp Nhà nước
317	10-mars-99	27/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với các cụm cảng hàng không (doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích)
318	31-mars-99	34/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn thực hiện Luật thuế giá trị gia tăng đối với các doanh nghiệp chế xuất
319	13-avr.-99	22/1999/NĐ-CP - 1999	Nghị định quy định về đầu tư nước ngoài của doanh nghiệp Việt Nam
320	19-avr.-99	27/1999/NĐ-CP - 1999	Nghị định sửa đổi, bổ sung Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp Nhà nước ban hành kèm theo Nghị định số 59/Cp ngày 03/10/1996 của Chính phủ

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
340	13-sept.-99	322/1999/QĐ-NHNN5 - 1999	Quyết định của Thống đốc Ngân hàng Nhà nước về việc ban hành Quy chế tổ chức thực hiện kiểm toán độc lập đối với các Tổ chức tín dụng.
341	13-sept.-99	322/1999/QĐ-NHNN5 - 1999	Quyết định của Thống đốc Ngân hàng Nhà nước về việc ban hành Quy chế tổ chức thực hiện kiểm toán độc lập đối với các Tổ chức tín dụng.
342	17-sept.-99	119/1999/NĐ-CP - 1999	Nghị định về một số chính sách và cơ chế tài chính khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư vào hoạt động khoa học và công nghệ
343	27-sept.-99	120/1999/QĐ-BTC - 1999	Ban hành và công bố 4chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
344	27-sept.-99	117/1999/TT-BTC - 1999	Hướng dẫn chế độ tài chính đối với hoạt động thu thuế sử dụng đất nông nghiệp
345	29-sept.-99	118/1999/TT-BTC - 1999	Thông tư hướng dẫn thực hiện thuế giá trị gia tăng đối với doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích
346	28-oct.-99	832 - TC/QĐ-CDKT - 1999	Quy chế kiểm toán nội bộ
347	15-nov.-99	132/1999/TT-BTC - 1999	Hướng dẫn bán cổ phần cho nhà đầu tư nước ngoài
348	29-déc.-99	218-1999 - QĐ-BTC - 1999	Ban hành chế độ lưu trữ tài liệu kế toán
349	18-janv.-00	08/2000/TC-TCDN - 2000	Thông tư sửa đổi, bổ sung Thông tư số 63/1999/TT-BTC ngày 7/6/1999 của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn chế độ quản lý doanh thu, chi phí và giá thành sản phẩm, dịch vụ tại các doanh nghiệp Nhà nước
<b>350</b>	<b>2-févr.-00</b>	<b>03/2000/NĐ-CP - 2000</b>	<b>Nghị định hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Doanh nghiệp</b>
351	1-mars-00	18/2000/TT-BTC - 2000	Hướng dẫn một số điều của Nghị định số 73/NĐCP của Chính phủ ngày 19/8/1999 về chế độ tài chính khuyến khích đối với các cơ sở ngoài công lập trong lĩnh vực giáo dục, y tế, văn hoá, thể thao
352	13-mars-00	38/3000/QĐ-BTC - 2000	Quyết định về việc ban hành và công bố áp dụng Hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
<b>353</b>	<b>14-mars-00</b>	<b>38/2000/QĐ-BTC - 2000</b>	<b>Ban hành và công bố áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam</b>
354	26-mars-00	10/2000/NĐ-CP - 2000	Nghị định về việc quy định tiền lương tối thiểu trong các doanh nghiệp
355	4-mai-00	36/2000/TT-BTC - 2000	Bổ sung một số điểm quy định tại Thông tư số 42/99/TT-BTC ngày 20/4 của Bộ Tài chính hướng dẫn việc thực hiện chế độ tài chính, kế toán, thuế đối với các cửa hàng kinh doanh hàng miễn thuế tại Việt Nam
356	15-mai-00	03/2000/CT-NHNN4 - 2000	Chỉ thị về việc tăng cường công tác kiểm soát, kiểm toán nội bộ Ngân hàng Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
357	24-mai-00	47/2000/TT-BTC - 2000	Hướng dẫn những vấn đề về tài chính trong giao bán doanh nghiệp nhà nước
358	2-juin-00	51/2000/TT-BTC - 2000	Hướng dẫn những vấn đề về tài chính trong khoản kinh doanh cho thuê doanh nghiệp nhà nước theo quy định tại Nghị định số 103/99/NĐ-CP ngày 10/9/1999 của chính phủ
359	9-juin-00	95/2000/QĐ-BTC - 2000	Về việc ban hành quy chế, quản lý thu nộp và sử dụng quỹ hỗ trợ sắp xếp và cổ phần hoá doanh nghiệp nhà nước
360	13-juin-00	99/2000/QĐ-BTC - 2000	Về việc ban hành chế độ kế toán công ty chứng khoán
361	6-juil.-00	80/2000/QĐ-TTg - 2000	Quyết định về giao dịch cổ phần hoá và đa dạng hoá hình thức sở hữu doanh nghiệp Nhà nước (đợt 2) năm 2000
362	28-août-00	89/2000/TT-BTC - 2000	Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định 49/1999/N-CP của Chính phủ về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực kế toán
363	12-oct.-00	97/2000/TT-BTC - 2000	Hướng dẫn thực hiện chế độ tài chính đối với các quỹ tín dụng nhân dân cơ sở và quỹ tín dụng nhân dân khu vực
364	12-oct.-00	98/2000/TT-BTC - 2000	Hướng dẫn thực hiện chế độ tài chính đối với quỹ tín dụng nhân dân trung ương
365	17-oct.-00	101/2000/TT-BTC - 2000	Sửa đổi bổ sung thông tư số 44 - TC/TCdn ngày 08/7/1997 của Bộ tài chính hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá trong doanh nghiệp nhà nước
366	25-oct.-00	169/2000/QĐ-BTC - 2000	Về việc ban hành chế độ kế toán hộ kinh doanh
367	25-oct.-00	167/2000/QĐ-BTC - 2000	Về việc ban hành chế độ báo cáo tài chính doanh nghiệp
368	31-oct.-00	121/2000/QĐ-TTg - 2000	Quyết định về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, trách nhiệm và tổ chức bộ máy của Ban Chỉ đạo đổi mới và phát triển doanh nghiệp
369	14-nov.-00	110/2000/TT-BTC - 2000	Hướng dẫn quản lý và sử dụng vốn của doanh nghiệp nhà nước dành cho đầu tư và xây dựng
370	17-nov.-00	185/2000/QĐ-BTC - 2000	Ban hành chế độ thông tin báo cáo trong cơ quan bộ tài chính
371	27-nov.-00	113/2000/TT-BTC - 2000	Hướng dẫn tạm thời về chế độ và mức chi hoạt động thí điểm chương trình và sách giáo khoa trung học cơ sở thuộc Dự án phát triển giáo dục trung học cơ sở
372	4-déc.-00	499/2000/QĐ-NHNN5 - 2000	Quyết định sửa đổi, bổ sung một số điều của Quy chế tổ chức thực hiện kiểm toán độc lập đối với các tổ chức tín dụng ban hành kèm theo Quyết định số 322/1999/QĐ-NHNN5 ngày 14/9/1999 của Thống đốc Ngân hàng Nhà nước
373	5-déc.-00	5098-TC/NSNN - 2000	Công văn về việc hướng dẫn, bổ sung công tác khoá sổ cuối năm và lập TQT NSNN năm 2000

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
374	25-déc.-00	208/2000/QĐ-BTC - 2000	Về việc ban hành quy chế tổng hợp phân tích báo cáo tình hình tài chính doanh nghiệp nhà nước trên địa bàn
375	28-déc.-00	214/2000/QĐ-BTC - 2000	Về việc ban hành chế độ kế toán áp dụng cho đơn vị chủ đầu tư
376	29-déc.-00	218/2000/QĐ-BTC - 2000	về việc ban hành chế độ lưu trữ tài liệu kế toán
377	29-déc.-00	219/2000/QĐ-BTC - 2000	Về việc ban hành và công bố sáu (06) chuẩn mực kiểm toán việt nam (đợt 2)
378	10-janv.-01	03/2001/NĐ-CP - 2001	Nghị định sửa đổi, bổ sung một số điều của nghị định số 28/CP ngày 28/3/1997 của Chính phủ về đổi mới quản lý tiền lương, thu nhập trong các doanh nghiệp nhà nước
379	10-janv.-01	03/2001/NĐ-CP - 2001	Nghị định sửa đổi, bổ sung một số điều của nghị định số 28/CP ngày 28/3/1997 của Chính phủ về đổi mới quản lý tiền lương, thu nhập trong các doanh nghiệp nhà nước
380	13-mars-01	12/2001/QĐ-BTC - 2001	Về việc ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị ngoài công lập hoạt động trong lĩnh vực giáo dục, y tế, văn hoá, thể thao
381	8-avr.-01	3195/TC-TCDN - 2001	Công văn về việc xử lý lỗ của DNNN còn tồn đọng đến 31/12/1998
382	12-avr.-01	3410/TC/TCT - 2001	Công văn về việc thuế giá trị gia tăng đối với doanh nghiệp chế xuất
383	1-mai-01	350/CP-ĐMDN - 2001	Công văn của Chính phủ Số 350/CP-ĐMDN ngày 02 tháng 5 năm 2001 về việc tiếp tục đẩy mạnh sắp xếp và đổi mới DNNN.
384	2-mai-01	69/2001/QĐ-TTg - 2001	Quyết định về việc bán cổ phần ưu đãi tại các doanh nghiệp công nghiệp chế biến cho người trồng và người bán nguyên liệu
385	2-mai-01	39/2001/QĐ-BTC - 2001	Về việc sửa đổi bổ sung chế độ kế toán ngân sách xã ban hành theo quyết định 827/98/qđ-btc ngày 4/7/1998 của bộ trưởng bộ tài chính
386	22-mai-01	12/2001/CT-TTg - 2001	Chỉ thị về việc xử lý kết quả tổng kiểm kê tài sản và xác định lại giá trị tài sản doanh nghiệp nhà nước tại thời điểm 0 giờ ngày 1/1/2000
387	25-mai-01	47/2001/QĐ-BTC - 2001	Ban hành chỉ tiêu giám sát các doanh nghiệp nhà nước có số nợ lớn
388	28-mai-01	37/2001/TT-BTC - 2001	Bổ sung một số điểm quyết định tại thông tư số 42/1999/TT-BTC ngày 20/4/1999 của bộ tài chính hướng dẫn việc thực hiện chế độ tài chính, kế toán thuế đối với các cửa hàng kinh doanh hàng miễn thuế tại việt nam

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
389	3-juin-01	26/2001/NĐ-CP - 2001	Nghị định sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 30/1998/NĐ-CP ngày 13/5/1998 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp
390	5-juin-01	38/2001/TT-BTC - 2001	Sửa đổi bổ sung thông tư số 44 - TC/TCDN ngày 08/07/1997 của bộ tài chính, hướng dẫn xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá trong doanh nghiệp nhà nước
391	6-juil.-01	55/2001/TT-BTC - 2001	Bổ sung, sửa đổi thông tư số 110/2000/TT-BTC ngày 14/11/2000 hướng dẫn quản lý và sử dụng vốn của doanh nghiệp nhà nước dành cho đầu tư và xây dựng
392	10-août-01	7841/TC-TCDN - 2001	Công văn về việc xử lý những vấn đề về tài chính trước khi doanh nghiệp nhà nước chuyển sang công ty cổ phần
393	13-août-01	3138/TCT-NV5 - 2001	Công văn về việc tăng cường biện pháp chống chuyển giá
394	26-août-01	8131/TC-TCT - 2001	Công văn về việc hướng dẫn xử phạt chậm nộp
395	26-août-01	3317/TCT/CS - 2001	Công văn về việc giảm thuế thu nhập doanh nghiệp đối với DNNN hoạt động công ích
396	27-août-01	128/2001/QĐ-TTg - 2001	Quyết định về việc ban hành Quy chế tổ chức và hoạt động của Ban Chỉ đạo đổi mới và phát triển doanh nghiệp
397	28-août-01	71/2001/TT-BTC - 2001	Thng t hướng dẫn thi hnh Nghị định số 42/2001/N-CP ngy 1/8/2001 của Chnh phủ quy định chi tiết thi hnh một số điều của Luật kinh doanh bảo hiểm
398	28-août-01	72/2001/TT-BTC - 2001	Thông tu huong dan thuc hien Nghị định số 43/2001/N-CP ngày 1/8/2001 của Chnh phủ quy định chế độ tài chính đối với doanh nghiệp bảo hiểm và doanh nghiệp mọi giới bảo hiểm
399	6-sept.-01	1213/QĐ-TTg - 2001	Quyết định về việc hỗ trợ kinh phí để trả lương cho cán bộ công đoàn chuyên trách đang làm việc tại các doanh nghiệp ngoài quốc doanh
400	10-sept.-01	133/2001/QĐ-TTg - 2001	Quyết định về việc ban hành quy chế tín dụng hỗ trợ xuất khẩu
401	10-sept.-01	22/2001/CT-TTg - 2001	Chỉ thị về chấn chỉnh công tác thanh tra, kiểm tra doanh nghiệp
402	13-sept.-01	63/2001/NĐ-CP - 2001	Nghị định về chuyển đổi doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp của tổ chức chính trị, tổ chức chính trị xã hội thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên
403	20-sept.-01	91/2001/QĐ-BTC - 2001	Quyết định sửa đổi, bổ sung Quyết định số 47/2001/QĐ-BTC ngày 25/5/2001 ban hành chỉ tiêu giám sát các doanh nghiệp Nhà nước có số nợ lớn
404	3-oct.-01	4002/TCT/NV1 - 2001	Công văn về việc điều chỉnh hoá đơn đối với trường hợp ghi hoá đơn cao hơn số lượng thực xuất

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
405	4-oct.-01	73/2001/NĐ-CP - 2001	Nghị định về hoạt động và tổ chức lực lượng bảo vệ cơ quan, doanh nghiệp
406	8-oct.-01	153/2001/QĐ-TTg - 2001	Quyết định phê duyệt doanh nghiệp Nhà nước hạng đặc biệt
407	28-oct.-01	172/2001/QĐ-TTg - 2001	Quyết định về việc xử lý giãn nợ, khoan nợ, xoá nợ thuế và các khoản phải nộp ngân sách nhà nước đối với những doanh nghiệp, cơ sở sản xuất kinh doanh có khó khăn do nguyên nhân khách quan
408	30-oct.-01	4383/TCT/NV6 - 2001	Công văn về việc xử lý vi phạm chế độ hoá đơn, chứng từ
409	6-nov.-01	4479/TCT/NV6 - 2001	Công văn về việc chế độ kế toán
410	7-nov.-01	89/2001/TTLT-BTC-BCA - 2001	Thông tư hướng dẫn việc nộp, sử dụng và quyết toán tiền thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp Nhà nước hoạt động công ích thuộc Bộ Công an
411	21-nov.-01	27/2001/CT-TTg - 2001	Chỉ thị về việc triển khai thực hiện chuyển đổi doanh nghiệp Nhà nước, doanh nghiệp của các tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên
412	21-nov.-01	94/2001/TT-BTC - 2001	Thông tư hướng dẫn bổ sung quy định tại TT 121/2000/TT-BTC ngày 29/12/2000 của BTC hướng dẫn thực hiện đấu thầu mua sắm đồ dùng, vật tư, trang thiết bị, phương tiện làm việc đối với các cơ quan NN, lực lượng vũ trang đoàn thể và DNNN sử dụng nguồn NSNN
413	22-nov.-01	96/2001/TT-BTC - 2001	Thông tư hướng dẫn thực hiện Quyết định số 69/2001/QĐ-TTg ngày 3/5/2001 của Thủ tướng Chính phủ về việc bán cổ phần ưu đãi tại các doanh nghiệp công nghiệp chế biến cho người trồng và bán nguyên liệu
414	22-nov.-01	90/2001/NĐ-CP - 2001	Nghị định về trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa
415	27-nov.-01	28/2001/CT-TTg - 2001	Chỉ thị về việc tiếp tục tạo môi trường kinh doanh thuận lợi cho doanh nghiệp
416	4-déc.-01	98/2001/TT-BTC - 2001	Thông tư hướng dẫn kế toán phí xăng dầu
417	19-déc.-01	193/2001/QĐ-TTg - 2001	Quyết định về việc ban hành Quy chế thành lập, tổ chức và hoạt động của Quỹ bảo lãnh tín dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa
418	21-déc.-01	144/2001/QĐ-BTC - 2001	Về việc bổ sung, sửa đổi chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ ban hành theo Quyết định số 1177 TC/QĐ/CDKT ngày 23/12/1996
419	21-déc.-01	143/2001/QĐ-BTC - 2001	Về việc ban hành và công bố sáu chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 3)

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
420	26-déc.-01	147/2001/QĐ-BTC - 2001	Quyết định sửa đổi, bổ sung Quyết định số 101/1999/QĐ-BTC ngày 28/8/199 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành Quy chế quản lý, sử dụng phương tiện đi lại tại các cơ quan HCSN, DNNN
421	30-déc.-01	107/2001/TT-BTC - 2001	Thông tư hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, giảm giá chứng khoán đầu tư, dự phòng nợ khó đòi tại doanh nghiệp
422	30-déc.-01	108/2001/TT-BTC - 2001	Thông tư hướng dẫn kế toán hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu uỷ thác
423	30-déc.-01	6087/TCHQ-KTTT - 2001	Hướng dẫn thực hiện nội dung sửa đổi chế độ kế toán thuế xuất khẩu, nhập khẩu của Quyết định số 1632/QĐ-KTTT ngày 31/12/2001 của Tổng cục trưởng Tổng cục Hải quan
<b>424</b>	<b>31-déc.-01</b>	<b>149/2001/QĐ-BTC - 2001</b>	<b>Quyết định về việc ban hành và công bố bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1)</b>
425	3-janv.-02	01/2002/QĐ-TTg - 2002	Quyết định về việc thành lập Kiểm toán Nhà nước khu vực Bắc miền Trung trực thuộc Kiểm toán Nhà nước
426	3-janv.-02	03/2002/QĐ-TTg - 2002	Quyết định về việc Trung tâm tin học trực thuộc kiểm toán Nhà nước
<b>427</b>	<b>3-janv.-02</b>	<b>02/2002/QĐ-TTg - 2002</b>	<b>Quyết định về việc thành lập Vụ Tổ chức cán bộ và đào tạo trực thuộc Kiểm toán Nhà nước</b>
428	14-janv.-02	232/TCT/NV7 - 2002	Công văn về việc giải đáp vướng mắc của doanh nghiệp
429	15-janv.-02	499/TCDN - 2002	Công văn về việc quản lý hạch toán khoản thuế thu nhập doanh nghiệp được miễn giảm tại các doanh nghiệp Nhà nước thực hiện chuyển đổi sở hữu
430	15-janv.-02	10/2002/NĐ-CP - 2002	Nghị định về Chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu
431	22-janv.-02	757/TC/TCT - 2002	Công văn về việc thuế giá trị gia tăng đối với hàng bán cho doanh nghiệp chế xuất
<b>432</b>	<b>28-janv.-02</b>	<b>01/2002-TT/BTC - 2002</b>	<b>Qui trình chuyên đổi DNNN thành công ty TNHH 1 thành viên</b>
433	31-janv.-02	635/TCT?NV5 - 2002	Công văn về việc xét giảm thuế doanh thu của doanh nghiệp
434	7-févr.-02	04/2002/CT-TTg - 2002	Chỉ thị về việc tiếp tục sắp xếp, đổi mới, phát triển và nâng cao hiệu quả doanh nghiệp nhà nước
435	8-févr.-02	16/2002/TT-BTC - 2002	hướng dẫn chế độ tài chính áp dụng tại khu thương mại Lao bảo tỉnh quảng trị
436	26-févr.-02	1681/TCT/TCDN - 2002	Công văn về việc thu sử dụng vốn ở doanh nghiệp nhà nước thực hiện cổ phần hoá
437	4-mars-02	02/2002/CT-BTC - 2002	Chỉ thị về việc tổ chức triển khai thực hiện chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
438	12-mars-02	1123/TCT/CS - 2002	Công văn về việc miễn giảm thuế thu nhập doanh nghiệp cho doanh nghiệp nhà nước chuyển sang công ty cổ phần
439	13-mars-02	2178/TC/TCT - 2002	Công văn về việc tính thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung
440	20-mars-02	44/2002/QĐ-TTg - 2002	Quyết định về việc sử dụng chứng từ điện tử làm chứng từ kế toán để hạch toán và thanh toán vốn của các Tổ chức cung ứng dịch vụ thanh toán.
441	21-mars-02	27/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính đối với công ty quản lý nợ và khai thác tài sản trực thuộc ngân hàng thương mại
442	21-mars-02	25/2002/TT-BTC - 2002	Hướng dẫn thực hiện nghị định số 10/2002/NĐ-CP ngày 16/01/2002 của chính phủ về chế độ tài chính áp dụng cho đơn vị sự nghiệp có thu
<b>443</b>	<b>22-mars-02</b>	<b>26/2002/TT-BTC - 2002</b>	<b>Huong dan xu ly tai chinh khi chuyen doi DNNN, doanh nghiệp của to chuc chinh tri thanh cong ty huu han 1 thanh vien</b>
444	26-mars-02	29/2002/TT-BTC - 2002	Sửa đổi, bổ sung Thông tư số 111/1999/TT/BTC ngày 17/9/1999 hướng dẫn thực hiện chế độ tài chính đối với Ngân hàng Nhà nước Việt Nam
445	31-mars-02	271/2002/QĐ-NHNN - 2002	Quyết định ban hành quy định về việc cung cấp, khai thác và sử dụng tài liệu, thông tin báo cáo phục vụ công tác kiểm soát, kiểm toán nội bộ Ngân hàng Nhà nước.
446	9-avr.-02	1531/TCT/CS - 2002	Công văn về việc thuế thu nhập doanh nghiệp đối với doanh nghiệp hoạt động công ích
447	10-avr.-02	41/2002/NĐ-CP - 2002	Nghị định về chính sách đối với lao động dôi dư do sắp xếp lại doanh nghiệp nhà nước
448	10-avr.-02	32/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn thực hiện QĐ 172/2001/QĐ-TTG ngày 5/11/2001 của TTCP về việc xử lý giãn nợ, khoan nợ, xoá nợ thuế và các khoản phải nộp ngân sách nhà nước đối với những doanh nghiệp, cơ sở SXKD có khó khăn do nguyên nhân khách quan
<b>449</b>	<b>11-avr.-02</b>	<b>63/2002/NDCP - 2002</b>	<b>Chinh sach doi voi lao dong dôi dư do sắp xếp lại DNNN</b>
450	11-avr.-02	46/2002/QĐ-BTC - 2002	Quyết định danh sách giám sát nợ các doanh nghiệp có số nợ lớn
451	21-avr.-02	429/CP-ĐMDN - 2002	Công văn về việc uỷ quyền công bố danh mục ngành nghề người nước ngoài được mua cổ phần trong các doanh nghiệp ngoài quốc doanh
452	22-avr.-02	53/2002/QĐ-BTC - 2002	Quyết định ban hành Quy chế thi tuyển và cấp Chứng chỉ kiểm toán viên

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
453	23-avr.-02	49/2002/NĐ-CP - 2002	Nghị định sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 103/1999/NĐ-CP ngày 10/9/1999 của Chính phủ về giao, bán, khoán kinh doanh, cho thuê doanh nghiệp nhà nước
<b>454</b>	<b>25-avr.-02</b>	<b>58/2002/QĐ-TTg - 2002</b>	<b>Quyết định về ban hành tiêu chí, danh mục phân loại doanh nghiệp nhà nước và tổng công ty nhà nước</b>
455	6-mai-02	42/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn một số điểm quy chế thành lập, tổ chức và hoạt động của Quỹ bảo lãnh tín dụng cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa ban hành kèm theo Quyết định số 193/2001/QĐ-TTg ngày 20/12/2001 của Thủ tướng Chính phủ
456	2-juin-02	57/2002/NĐ-CP - 2002	Nghị định quy định chi tiết thi hành Pháp lệnh phí và lệ phí
<b>457</b>	<b>18-juin-02</b>	<b>64/2002/NĐ-CP - 2002</b>	<b>Nghị định về việc chuyển doanh nghiệp nhà nước thành công ty cổ phần</b>
458	25-juin-02	55/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam áp dụng cho doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam
459	25-juin-02	55/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam áp dụng cho doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam
460	27-juin-02	58/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn quy chế tài chính của công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên thuộc sở hữu nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội
<b>461</b>	<b>1-juil.-02</b>	<b>85/2002/NĐCP - 2002</b>	<b>Qui định về chức năng nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của BTC</b>
462	8-juil.-02	67/2002/NĐ-CP - 2002	Nghị định về việc sửa đổi, bổ sung Danh mục các doanh nghiệp không được đình công ban hành kèm theo Nghị định số 51/CP ngày 29/8/1996 của Chính phủ
<b>463</b>	<b>11-juil.-02</b>	<b>69/2002/NĐ-CP - 2002</b>	<b>Nghị định về quản lý và xử lý nợ tồn đọng đối với doanh nghiệp nhà nước</b>
464	31-juil.-02	2884/TCT/KH - 2002	Công văn về việc thực hiện chế độ kế toán thống kê thuế
465	1-août-02	17/2002/CT-TTg - 2002	Chỉ thị về việc đẩy mạnh thi hành Luật doanh nghiệp
466	5-août-02	66/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn trình tự, thủ tục, xử lý tài chính khi giải thể doanh nghiệp Nhà nước
467	8-sept.-02	76/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn những vấn đề về tài chính khi chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành Công ty cổ phần
468	8-sept.-02	74/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn việc đánh giá lại khoản nợ tồn đọng không có tài sản đảm bảo của Ngân hàng thương mại Nhà nước

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
469	8-sept.-02	75/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn thực hiện phương án tài chính cơ cấu, sắp xếp lại doanh nghiệp nhà nước và ngân hàng thương mại 2001-2003
470	11-sept.-02	80/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn bảo lãnh phát hành và bán đấu giá cổ phần ra bên ngoài của các doanh nghiệp nhà nước thực hiện cổ phần hoá
<b>471</b>	<b>12-sept.-02</b>	<b>79/2002/TT-BTC - 2002</b>	<b>Thông tư Hướng dẫn xác định giá trị doanh nghiệp khi chuyển doanh nghiệp nhà nước thành Công ty cổ phần (Theo Nghị định số 64/2002/NĐ-CP ngày 19 tháng 06 năm 2002)</b>
472	6-oct.-02	1214/CP-ĐMDN - 2002	Công văn về việc thành lập mới doanh nghiệp nhà nước
<b>473</b>	<b>9-oct.-02</b>	<b>89/2002/TT-BTC - 2002</b>	<b>Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (04) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC, ngày 31-12-2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính</b>
474	18-oct.-02	131/2002/QĐ-BTC - 2002	V/v sửa đổi, bổ sung Chế độ kế toán hộ kinh doanh
475	24-oct.-02	97/2002/TT-BTC - 2002	Hướng dẫn thực hiện nghĩa vụ thuế đối với doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài
476	6-nov.-02	152/2002/QĐ-TTg - 2002	Quyết định về việc phê duyệt Phương án tổng thể sắp xếp, đổi mới doanh nghiệp Nhà nước thuộc Bộ Thương mại giai đoạn 2002-2005
477	18-nov.-02	1102/QĐ-TTg - 2002	Quyết định của Thủ tướng Chính phủ về kinh phí để trả lương cho cán bộ công đoàn chuyên trách đang làm việc tại các doanh nghiệp ngoài quốc doanh
478	25-nov.-02	1520/CP-ĐMDN - 2002	Công văn về việc sắp xếp các doanh nghiệp nhà nước thành lập theo Quyết định số 68/1998/QĐ-TTg
479	17-déc.-02	4793/TCT/NV6 - 2002	Công văn về việc quản lý thuế ngoài quốc doanh năm 2003
480	18-déc.-02	1405/2002/QĐ-NHNN - 2002	Quyết định về việc sửa đổi, bổ sung một số chỉ tiêu trong bảng cân đối kế toán của Ngân hàng nhà nước tại Chế độ báo cáo tài chính của NHNN ban hành kèm theo Quyết định 1511/QĐ-NHNN ngày 30/11/2001 của Thống đốc Ngân hàng nhà nước
<b>481</b>	<b>30-déc.-02</b>	<b>165/2002/QĐ-BTC - 2002</b>	<b>Quyết định về việc ban hành và công bố sáu (06) chuẩn mực kế toán Việt Nam</b>
482	30-déc.-02	121/2002/TT-BTC - 2002	Thông tư hướng dẫn kế toán đơn vị sự nghiệp có thu
483	11-mars-03	36/2003/QĐ-TTg - 2003	Quyết định về việc ban hành Quy chế góp vốn, mua cổ phần của nhà đầu tư nước ngoài trong các doanh nghiệp Việt Nam
<b>484</b>	<b>13-mars-03</b>	<b>28/2003/QĐ-BTC - 2003</b>	<b>Quyết định về việc ban hành và công bố 05 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 4)</b>
485	20-mars-03	19/2003/TT-BTC - 2003	Hướng dẫn điều chỉnh tăng, giảm vốn điều lệ và quản lý cổ phiếu quỹ trong công ty cổ phần

N°	Date de publication	Numéro du document	Intitulé
486	3-avr.-03	08/2003/CT-TTg - 2003	Chỉ thị về nâng cao hiệu quả và sức cạnh tranh của doanh nghiệp
487	14-avr.-03	38/2003/NĐ-CP - 2003	Nghị định về việc chuyển đổi một số doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài sang hoạt động theo hình thức Công ty cổ phần
488	15-avr.-03	31/2003/TT-BTC - 2003	Thông tư hướng dẫn cơ chế tài chính thực hiện chương trình hành động quốc gia về du lịch giai đoạn 2002-2005
489	17-avr.-03	60/2003/QĐ-TTg - 2003	Quyết định về việc thí điểm Tổng công ty Công nghiệp tàu thủy Việt Nam sang hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con
490	15-mai-03	70/2003/QĐ-BTC - 2003	Quyết định của Bộ trưởng BTC V/v quy định thời hạn chấm dứt xử lý ghi thu, ghi chi ngân sách hỗ trợ vốn đầu tư cho Doanh nghiệp Nhà nước
491	28-mai-03	76/2003/QĐ-BTC - 2003	Quyết định của Bộ trưởng BTC về việc ban hành Quy chế quản lý và sử dụng Quỹ hỗ trợ sắp xếp và cổ phần hoá Doanh nghiệp Nhà nước
492	29-mai-03	78/2003/QĐ-BTC - 2003	Về việc ban hành Chế độ kế toán Quỹ Hỗ trợ phát triển
493	5-juin-03	109/2003/QĐ-TTg - 2003	Quyết định về việc thành lập Công ty mua, bán nợ và tài sản tồn đọng của doanh nghiệp
<b>494</b>	<b>17-juin-03</b>	<b>03/2003/QH11 - 2003</b>	<b>Luật Kế toán</b>
495	17-juil.-03	146/2003/QĐ-TTg - 2003	Quyết định về tỷ lệ tham gia của bên nước ngoài vào thị trường chứng khoán Việt Nam
496	31-juil.-03	73/2003/TT-BTC - 2003	Thông tư hướng dẫn thực hiện Quy chế góp vốn, mua cổ phần của nhà đầu tư nước ngoài trong doanh nghiệp Việt Nam
497	11-sept.-03	86/2003/TT-BTC - 2003	Thông tư hướng dẫn mẫu tờ cổ phiếu và sổ chứng nhận cổ đông trong các công ty cổ phần
498	10-oct.-03	95/2003/TT-BTC - 2003	Thông tư hướng dẫn chế độ tài chính đối với Cục Tần số Vô tuyến điện
499	29-juin-04	64/2004/TT-BTC - 2004	Thông tư hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập
500	31-oct.-05	133/2005/NĐ-CP - 2005	Nghị định về việc sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 về kiểm toán độc lập
<b>501</b>	<b>29-nov.-05</b>	<b>60/2005/QH11 - 2005</b>	<b>Luật doanh nghiệp</b>
502	27-févr.-06	13/2006/TT-BTC - 2006	Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp tại doanh nghiệp
<b>503</b>	<b>20-mars-06</b>	<b>15/2006/QĐ-BTC - 2006</b>	<b>Chế độ kế toán doanh nghiệp</b>

**Note :**

Les textes mis en gras sont ceux dont nous disposons la version intégrale. Ces textes sont par la suite soumis à une analyse de contenu pour l'élaboration des chapitres 5 et 6 de la thèse. En dehors de ces textes, nous nous sommes aussi appuyée sur des ouvrages de synthèse édités par les différents ministères ou instituts de recherche vietnamiens

### ***1.1.2. Composition de la base de textes législatifs et réglementaires***

L'objet de notre étude est le processus d'évolution de la comptabilité de type communiste vers la comptabilité de type capitaliste dans le cadre de la transition économique vietnamienne. Le mot transition économique dans notre travail ne désigne pas uniquement l'aboutissement du processus de transformation sur le capitalisme mais le processus global partant du système communiste et sa transformation au capitalisme. Les observations empiriques sur la transition économique vietnamienne portent à la fois sur la période dite d'économie communiste (à partir de 1975) jusqu'en 2003 date de notre travail sur le terrain, période qualifiée d'économie capitaliste, selon notre idéal-type, même si la transition est loin d'être achevée. La comptabilité définie comme des formes de représentation de la réalité économique socialement partagées ne pourraient pas être étudiées en dehors de leur contexte politico socio-économique. Reconstituer l'environnement social et économique des différentes phases du processus de la transition nous semble indispensable pour comprendre et interpréter les changements des formes comptables qui l'accompagnent. Cette réalité politique, sociale et économique, nous la reconstruisons à partir, d'une part, du discours officiel véhiculé à travers les documents émis par les institutions gouvernementales et/ou politiques telles que les résolutions du parti dirigeant – le Parti Communiste du Vietnam, les textes législatifs et réglementaires économiques et comptables, les manuels de comptabilité, les études réalisées par les instituts de recherche comme l'institut des études économiques à Hà Nội et à Hồ Chí Minh Ville ou celui du ministère des finances ; et, de l'autre, du discours social à travers des récits de vie recueillis auprès des Comptables vétérans retraités ou encore en activité qui sont des praticiens, des normalisateurs, des professeurs, des managers ou des auditeurs et des perceptions des changements comptables à travers un questionnaire.

Le travail de recherche documentaire sur les documents officiels et les textes législatifs et/ou réglementaires sur un terrain n'ayant pas de tradition d'archivage tel est notre cas avec le Vietnam ne pourrait pas prétendre à l'exhaustivité. L'une des difficultés dans notre travail de recherche documentaire vient de l'absence de centres d'archivage de l'État. Notre collecte

documentaire ne pourrait donc se faire que par compilation auprès des sources possibles telles que les bibliothèques nationales, les bibliothèques des instituts de recherche, des particuliers qui sont nos interviewé(e)s ou des personnes dans notre carnet d'adresses ou dans des bases de données en lignes des ministères par exemple le site du ministère des finances, le site de l'Assemblée nationale. Les longues années de guerre et le principe de substitution des anciens textes par des nouveaux sont les raisons principales de l'absence d'archivage au Viêt-nam. De ce fait, les bases de données sur les sites ministériels qui sont récemment créées sont loin d'être complètes.

Pour réaliser ce travail, nous avons procédé par une recherche dans les bibliothèques nationales à Hà nôï et à Hô Chi Minh Ville mais les documents officiels n'y sont pas archivés. Les textes sur le droit économique (une partie en version traduction française) nous ont été donnés par la Maison du droit franco-vietnamien attaché à la Faculté de droit de Hanoi. La totalité des textes en version intégrale (photocopies) dont nous disposons ont été obtenu grâce à des personnes dans notre carnet d'adresses qui sont les cadres au département de normalisation comptable, les anciens chefs comptables ou professeurs de comptabilité dans les universités. La recherche dans les bases des données sur les sites ministériels, par la technique des mots clés comptabilité, régime comptable, *actionnarisation*, compagnie étatique, audit, entreprise etc, tels que celui du ministère des finances ou celui de l'Assemblée Nationale du Vietnam nous donne la liste avec les intitulés des documents. Le téléchargement des textes en version intégrale n'est pas systématique pour des raisons techniques comme les caractères ne sont pas lisibles, le fichier n'est pas disponible. Cette liste est complétée par les références citées dans les ouvrages de synthèse comme ceux sur l'histoire de la politique des finances de l'État vietnamien ou sur l'histoire de la fiscalité vietnamienne édités par les instituts de recherche ou dans les monographies spécialisées. C'est la raison pour laquelle nous ne pouvons pas obtenir tous les textes dans notre base finale en version intégrale parce que même les Ministères émetteurs n'en disposent plus.

Le matériel collecté est rassemblé dans un fichier global qui est ensuite soumis à un travail de vérification et de consolidation afin de purger les doublons et les titres qui ne sont pas forcément concernés par notre problématique.

Une sélection d'une centaine de textes importants (et dont nous disposons de la version intégrale) concrétisant les changements dans les politiques économiques telle que la politique financière de l'État vis-à-vis des anciennes compagnies étatiques qui représentaient le tissu économique du système économique communiste, dans le domaine du droit concernant les entreprises et dans le domaine de la politique financière, d'*actionnarisation*, d'audit sont, par

la suite, soumis à une analyse de contenu qui alimentent les chapitres sur l'histoire de l'économie politique vietnamienne (Chapitre 5) et les réformes de la comptabilité d'entreprise entre 1976 et 2003 (Chapitre 6).

A l'issue du travail de tri des textes selon leur intitulé, nous avons constitué une base de données de 503 titres de textes (les monographies non incluses) qui sont de différentes natures et qui couvrent différents domaines du droit (dans le sens large du terme). Par nature, nous signifions l'appellation juridique du document. Les textes sont classés par importance selon la hiérarchie suivante par ordre décroissant.

**Tableau hiérarchique des textes législatifs et réglementaires au Vietnam**

N°	Nature du document	Institution d'émission habilitée ou Signataire	Appellation en vietnamien
1	Constitution	– Assemblée nationale	<i>Hiến pháp</i>
2	Loi	– Assemblée nationale	<i>Luật</i>
3	Résolution	– Comité permanent de l'Assemblée nationale – Gouvernement	<i>Nghị quyết</i>
4	Ordonnance	– Comité permanent de l'Assemblée nationale	<i>Pháp lệnh</i>
5	Ordre	– Président de la République	<i>Lệnh</i>
6	Décret	– Gouvernement	<i>Nghị định</i>
7	Décision	– Président de la République – Premier Ministre – Ministre ou Responsable d'une institution équivalente à un ministère, Magistrat de la Cour suprême	<i>Quyết định</i>
8	Directive	– Premier Ministre – Ministre ou Responsable d'une institution équivalente à un ministère, Magistrat de la Cour suprême	<i>Chỉ thị</i>
9	Circulaire	– Ministre ou Responsable d'une institution équivalente à un ministère, Magistrat de la Cour suprême	<i>Thông tư</i>

Les types de document de 1 à 4 dans le tableau ci-dessus pourraient être considérés comme des documents législatifs ayant valeur de loi. Ceux de 5 à 9 seraient pour nous des documents dits réglementaires qui, dans la majorité des cas, sont des dérivés ou des textes de mise en application des 4 premiers.

Les résolutions issues des congrès du Parti communiste vietnamien bien qu'elles soient considérées comme le manifeste de la politique économique du parti dirigeant ne figurent pas dans notre base de données car elles ont un statut spécial de nature plus politique

qu'économique. Toutefois, il faudrait reconnaître que ceux-ci sont les textes fondamentaux qui déterminent les grandes lignes de la politique de l'État et de la politique de développement économique du pays à partir desquels seront concrétisés les plans quinquennaux au niveau national.

Avant d'entamer le travail d'analyse du contenu des textes clés, nous allons, dans un premier temps, procéder à des traitements descriptifs statistiques de notre base de textes pour présenter la composition des sources qui sont, pour nous, les références officielles dans la reconstitution de l'histoire politico-économique et comptable du Vietnam entre 1976 et 2003. Toutefois, certains textes en application dans les années 1975 dataient des époques antérieures ou des amendements portés sur des textes déjà existants qui n'ont été faits que récemment. Ce qui explique les deux bornes temporelles de notre base de textes (1960, 2006).

### *Classification des textes*

Les textes dans notre base de recherche documentaire sont classés en fonction de 6 variables qualitatives nominales :

- (V1) Nature juridique du document,
- (V2) Domaine ou l'objet du droit stipulé dans le texte,
- (V3) Indicateur si le texte est destiné à une catégorie d'entreprise ou pas de précision d'une catégorie d'entreprise,
- (V4) Statut de l'entreprise (destinataire du texte),
- (V5) Secteur d'activité,
- (V6) Contenu du document.

### **Nature juridique du document**

Notre base est constituée de 8 natures de texte dont Loi, Résolution, Ordonnance, Décret, Décision, Directive, Circulaire et Note<sup>1</sup>. Une catégorie nommée « sans titre » accueille ceux qui n'ont pas de dénomination précise.

### **Domaine**

---

<sup>1</sup> Une note n'est pas un document juridique parce que celle-ci pourrait être émise par une division ou un département relevant d'un ministère et signée par le Responsable de ce niveau institutionnel.

La désignation « domaine » a été choisie pour qualifier l'objet du droit stipulé dans le texte. Afin de permettre une analyse fine et détaillée des textes, nous avons fixé 8 domaines ou thèmes.

Ces 8 domaines sont :

(D1) Comptabilité,

(D2) Audit,

(D3) «*Actionnarisation*» (la transformation des compagnies étatiques en sociétés par actions),

(D4) Autre droit sur les sociétés,

(D5) Politique financière de l'État (sur les compagnies étatiques et la politique générale d'investissements de l'État dans l'économie nationale),

(D6) Impôts dont les impôts sur les revenus des entreprises,

(D7) TVA (qui est une nouveauté en termes de fiscalité),

(D8) et, Autres taxes ou impôts auxquelles les entreprises sont assujetties.

### **Statut juridique de l'entreprise**

Comme tout système d'économie communiste, l'État vietnamien pendant très longtemps assure le rôle de propriétaire ultime des moyens de production qui appartiennent au Maître collectif qu'est le Peuple vietnamien, les textes juridiques portaient principalement sur les compagnies financées et gérées par l'État (SOE). La gestion et le contrôle de l'État sur l'économie et la vie des entreprises se traduit concrètement à travers le dispositif juridique. C'est pourquoi les textes réglementaires sont, pour la majorité, destinés à une catégorie précise d'entreprise par exemple les SOE. Cette tradition semble perdurer encore aujourd'hui même si le discours politique traduit un désengagement de principe des institutions étatiques par rapport à la vie des affaires. Néanmoins, la prédominance des capitaux de l'état dans les secteurs dits stratégiques et l'importance du secteur étatique ne semble pas réduire le contrôle de l'État pour autant. En effet, le statut de l'entreprise figure très souvent dans les intitulés des textes plus spécifiquement la catégorie *entreprise étatique - SOE* (en vietnamien *doanh nghiệp nhà nước*, néologisme créé en 1990 suite à la politique d'octroi d'autonomie financière aux SOE) au lieu de compagnie étatique (en vietnamien *xí nghiệp quốc doanh* qui datait des années 1960). Nous allons voir dans les sections suivantes comment cette gestion est maintenue à travers le temps par des institutions qui changent souvent de nom mais dont l'objectif de contrôle des moyens de production financés par les fonds budgétaires alloués

dans les entreprises étatiques reste quasi identique. Nous avons identifié 10 catégories de statut d'entreprise dont l'une intitulée «*Pas de précision statut entreprise*» est destinée à accueillir les textes qui ne concernent pas directement les entreprises et qui portent soit sur des institutions administratives soit sur des institutions professionnelles ou associatives (qui représente 15% de notre base).

(ST 0) Pas de précision statut entreprise

(ST 1) Bourse de valeurs

(ST 2) Entité familiale

(ST 3) Coopérative agricole

(ST 4) Joint Venture (JV) ou entreprise avec participation de capitaux étrangers

(ST 5) Entreprise privée (PME vietnamienne)

(ST 6) Ancienne compagnie d'État transformée en Société par actions (SOE actionnarisée)

(ST 7) Compagnie étatique (SOE)

(ST 8) Tous statuts

(ST 9) Statut non identifiable (il n'y a qu'un seul cas dans la base de données)

Les textes classés en catégorie «*Pas de précision statut entreprise*» portent :

– soit sur des aspects macro-économiques

- Ex :
- Résolution n° 19/CP (1976): Réorganisation de la production et rénovation de la gestion de l'économie nationale
  - Décision n°83-TTg (1993): Création du Comité Central de Direction de rénovation des entreprises

– soit sur des secteurs ou des thèmes spécifiques

- Ex :
- Circulaire n° 14-TT/LB (1982) : Réglementation de compensation des dépenses par des recettes pour les organisations administratives et agricoles
  - Décision n°79 TC/CDKT (1989) : Création du Club des Chefs Comptables des entreprises

### **Secteur d'activité**

Une classification par secteur a été envisagée parce que les textes proviennent de différentes institutions et donc de différents secteurs. En dehors des secteurs dits traditionnels tels que l'industrie, l'agriculture, le commerce et les services, nous avons pu constater que le secteur bancaire fait l'objet de corpus réglementaire séparé ainsi que l'activité de défense.

Nous avons déterminé 8 catégories de secteur qui sont :

- (SC 0) Secteur non précisé
- (SC 1) Agriculture
- (SC 2) Banque
- (SC 3) Défense
- (SC 4) Industrie
- (SC 5) Commerce et services
- (SC 6) Tous secteurs
- (SC 7) Autre

### **Contenu du texte**

Comme l'objet de notre étude est la comptabilité et plus spécifiquement la comptabilité d'entreprise, les critères de classification du contenu ciblent les contenus comptables dans les textes destinés principalement aux entreprises. Les 14 catégories suivantes sont choisies comme identificateurs du contenu des textes étudiés :

- (C 0) Autre contenu : Dans cette catégorie «*Autre contenu*» sont regroupés les textes sur la comptabilité pour les entités administratives non commerciales, les communes, sur les comptabilités dites spécialisées telles que la comptabilité des recettes douanières à l'importation et à l'exportation, la comptabilité des cotisations sociales, des hôpitaux etc., les mesures de réorganisation des entreprises, les réglementations sur les seuils de capitaux circulants, sur la création des associations professionnelles, sur le processus d'actionnarisation des anciennes sociétés étatiques, sur les maisons de titres et les marchés boursiers, sur les normes de la masse salariale minimale, sur les processus de vérification des comptes des entreprises par les instances gouvernementales, sur l'audit externe des comptes des entreprises etc.
- (C 1) Forme comptable Actif
- (C 2) Forme comptable Amortissements
- (C 3) Forme comptable Coût de revient
- (C 4) Forme comptable Tenue des livres
- (C 5) Forme comptable Dettes
- (C 6) Forme comptable Capital ou sources de fonds
- (C 7) Forme comptable Plan des comptes
- (C 8) Forme comptable Profit

(C 9) Forme comptable Provisions

(C 10) Normalisation et/ou Régime de traitement : dans cette catégorie sont classés les textes qui instruisent sur les méthodes de comptabilisation (si c'est un texte relevant du domaine de la comptabilité d'entreprise) des thèmes autres que ceux identifiés précédemment dans les formes comptables, par exemple la comptabilisation de la TVA, la comptabilisation des écarts de change, les amendes administratives dans le cas de non respect de la réglementation comptable, les normes d'un justificatif comptable, les déclarations pour les statistiques nationales, les règlements pour les inventaires, le régime comptable spécifique pour le Fonds national spécifique pour les investissements au développement, les règlements pour la création d'un département d'audit interne d'une compagnie générale étatique etc.

(C 11) Forme comptable «Reporting comptable» (édition des rapports de synthèse comptables)

(C 12) Forme comptable Normes standards comptables vietnamiens (VAS)

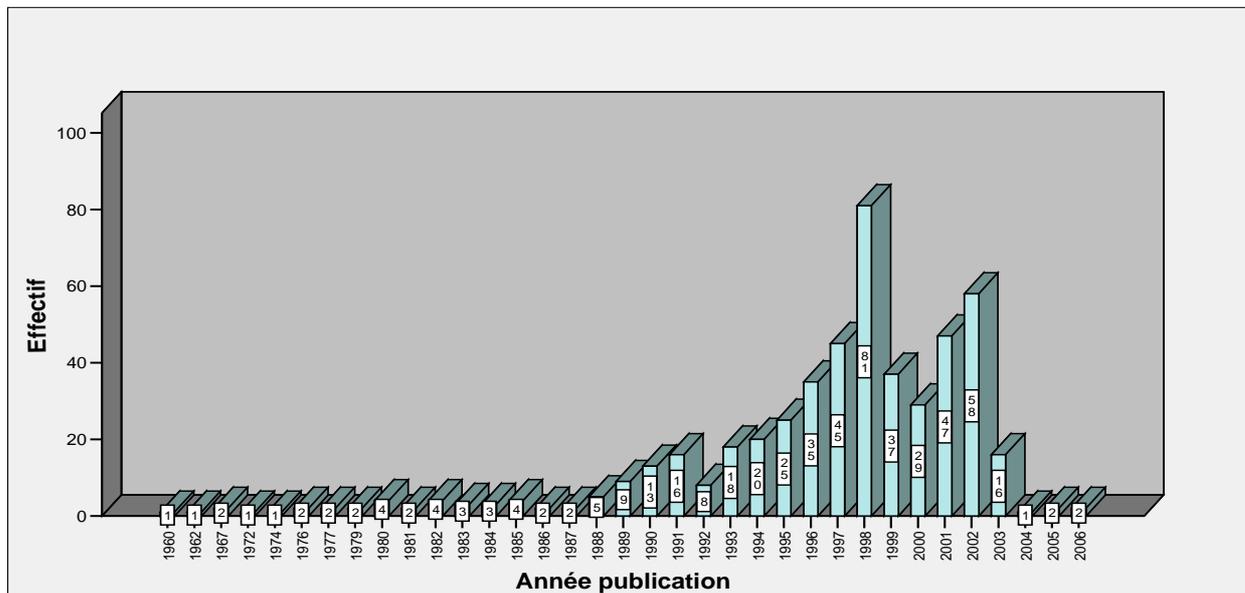
(C 13) Autre contenu lié au droit économique regroupe tous les textes juridiques concernant les entreprises telles la loi sur les compagnies étatiques, les entreprises privées, sur les sociétés, la loi sur la faillite, loi sur le secteur des assurances, loi des investissements au Vietnam etc.

### *Statistiques descriptives de la base des textes*

#### **Distribution des textes par année de publication**

Nous avons une base composée de 503 intitulés de textes législatifs et réglementaires publiés entre 1960 et 2006. La distribution des textes en fonction des années de publication montre une forte progression en termes de quantité dans la production des textes juridiques à partir des années 1990. Cette progression s'est accélérée pour atteindre son record en 1998. Même si notre base de textes n'est pas exhaustive, cette courbe de distribution semble corroborer les constats sur les réformes économiques « radicales » (adjectif utilisé par Emmanuelle Paquet en citant Chavance) entamées après le lancement de la politique *DOI MOI* en 1986 traduites à travers le renforcement du cadre juridique sur le plan économique, plus particulièrement le droit des sociétés, la politique financière de l'État et la normalisation de la comptabilité, notre objet d'étude.

### Nombre de textes législatifs et réglementaires économiques entre 1960 et 2006



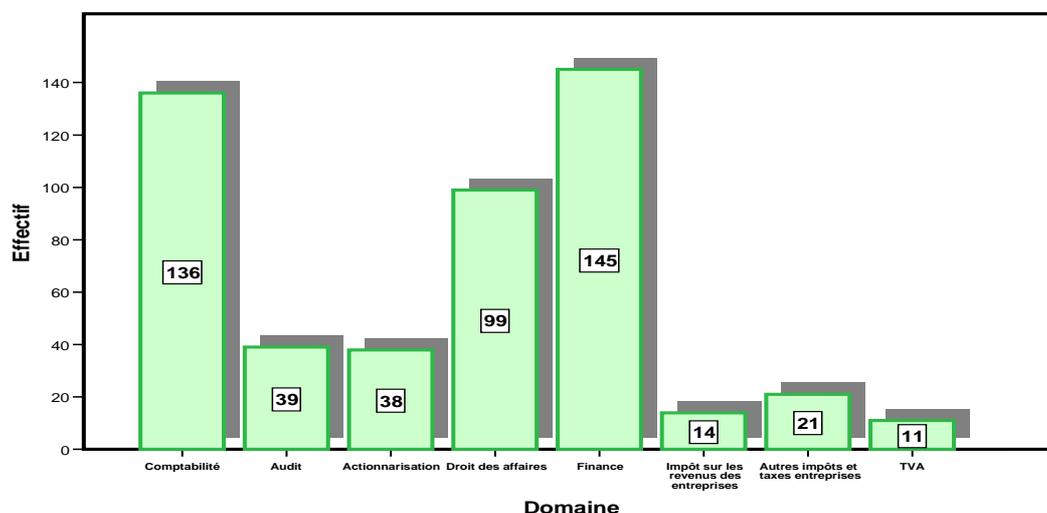
### Distribution des textes par domaine du droit

Les textes sont ensuite triés en fonction du domaine du droit dont ils font l'objet. Nous constatons une représentation dominante des textes dans le domaine de la comptabilité (136/503, soit 27%), de la politique financière de l'État (145/503, soit 29%) et du droit économique concernant les sociétés (99/503, soit 20%). Ce phénomène s'explique d'une part, par le fait que la comptabilité est directement liée et à la politique financière et au droit des sociétés, et de l'autre par la nouveauté que représentent les autres domaines tels que l'audit, l'*actionnarisation*, l'impôt sur les sociétés etc.

Distribution des textes législatifs et réglementaires par domaine (de la totalité de la base de données) publiés entre 1960 et 2006

Domaine	Effectifs		Pourcentage cumulé
	Effectifs	Pourcentage	
<b>Comptabilité</b>	<b>136</b>	27,0	27,0
Audit	39	7,8	34,8
Actionnarisation	38	7,6	42,3
Autre droit concernant les sociétés	99	19,7	62,0
<b>Politique financière de l'Etat</b>	<b>145</b>	28,8	90,9
Impôt sur revenus entreprise	14	2,8	93,6
Autres impôts, taxes	21	4,2	97,8
TVA	11	2,2	100,0
Total	503	100,0	

Nombre de textes législatifs et réglementaires par domaine entre 1960 et 2006



Le tableau ci-dessous montre une forte augmentation dans la production des textes et plus particulièrement dans les trois domaines de la politique financière de l'État, la comptabilité et le droit économique des sociétés à partir de 1990. Un certain ralentissement a été observé à partir de 2004. Toutefois, comme nous ne disposons pas de toutes les sources du droit, nous ne pourrions que dire que dans le domaine de la politique financière et dans celui de la comptabilité le cadre juridique est relativement constitué, ce qui explique cette chute en termes de production. Après une période chargée en termes de production, vient la phase de récapitulation et d'observation. En effet, lors de nos entretiens avec les responsables du département de normalisation comptable, il a été envisagé, d'ici 2010, une étude sur l'état des lieux à propos de la diffusion et de la mise en application des nouvelles normes comptables vietnamiens VAS inspirés des normes standards comptables internationaux, l'alternative aux régimes comptables préexistants.

## Distribution croisée des textes selon les deux critères Année publication \* Domaine (de la totalité de la base de do

Année publication	Domaine								Total
	Comptabilité	Audit	Actionnarisation	Autre droit concernant les sociétés	Politique financière de l'Etat	Impôt sur revenus entreprise	Autres impôts, taxes	TVA	
1960	1	0	0	0	0	0	0	0	1
1962	1	0	0	0	0	0	0	0	1
1967	1	0	0	0	1	0	0	0	2
1972	1	0	0	0	0	0	0	0	1
1974	1	0	0	0	0	0	0	0	1
1976	1	0	0	0	1	0	0	0	2
1977	2	0	0	0	0	0	0	0	2
1979	2	0	0	0	0	0	0	0	2
1980	3	0	0	0	1	0	0	0	4
1981	1	0	0	0	1	0	0	0	2
1982	3	0	0	0	1	0	0	0	4
1983	1	0	0	0	2	0	0	0	3
1984	1	0	0	1	1	0	0	0	3
1985	0	0	0	0	4	0	0	0	4
1986	0	0	0	0	2	0	0	0	2
1987	1	0	0	0	1	0	0	0	2
1988	2	0	0	0	3	0	0	0	5
1989	9	0	0	0	0	0	0	0	9
1990	11	0	0	1	0	0	1	0	13
1991	9	0	0	3	2	0	2	0	16
1992	2	0	1	2	1	0	2	0	8
1993	2	1	3	3	5	1	2	1	18
1994	4	5	2	6	3	0	0	0	20
1995	7	3	0	8	4	0	3	0	25
1996	6	2	3	12	10	0	2	0	35
1997	6	4	3	10	17	2	1	2	45
1998	22	7	8	14	17	4	5	4	81
1999	4	4	4	8	15	0	0	2	37
2000	8	4	2	1	14	0	0	0	29
2001	11	1	3	11	16	3	1	1	47
2002	9	5	6	12	19	4	2	1	58
2003	2	1	3	6	4	0	0	0	16
2004	0	1	0	0	0	0	0	0	1
2005	0	1	0	1	0	0	0	0	2
2006	2	0	0	0	0	0	0	0	2
<b>Total</b>	<b>136</b>	<b>39</b>	<b>38</b>	<b>99</b>	<b>145</b>	<b>14</b>	<b>21</b>	<b>11</b>	<b>503</b>

## Distribution des textes avec précision d'un statut d'entreprise

D'une manière générale, les textes dont l'intitulé porte une précision d'un statut d'entreprise occupent un pourcentage relativement élevé (336/503, soit 67% de notre base). La désignation du ou des catégories d'entreprise dans le corpus réglementaire comptable et financière est l'une des caractéristiques du mode de gouvernement des entreprises par l'État communiste au moyen des décrets ou des circulaires.

Pour illustrer, nous allons faire un décompte des textes dans le domaine de la politique financière. Parmi les 145 textes classés domaine « Politique financière de l'État », 99 (soit 68%) sont des textes conçus pour des statuts d'entreprise dont 53% pour les compagnies étatiques - SOE, 1% pour les PME, et le reste pour toutes les formes d'entreprise. À partir de 1995, le critère de distinction selon le statut juridique de l'entreprise n'est plus utilisé avec la nouvelle politique d'harmonisation des textes juridiques pour faciliter les pratiques des affaires.

Distribution croisée des textes selon deux critères Domaine \* Sujet document (de la totalité de la base de données)

Effectif			
Domaine	Sujet document		Total
	Pas précision statut entreprise	Avec précision statut entreprise	
<b>Comptabilité</b>	21	115	136
Audit	14	25	39
Actionnarisation	8	30	38
Autre droit concernant les sociétés	38	61	99
<b>Politique financière de l'Etat</b>	46	99	145
Impôt sur revenus entreprise	4	10	14
Autres impôts, taxes	5	16	21
TVA	1	10	11
Total	137	366	503

## **Distribution des textes par nature du document**

Si nous prenons par niveau d'importance dans la hiérarchie des textes juridiques, il nous semble normal que la quantité du corpus législatif soit moins importante que celle du corpus réglementaire. L'écart en termes de parité observé dans notre base nécessite néanmoins une explication : 3% de textes de nature législative (loi, ordonnance, résolution) contre 97% de textes de nature réglementaire. Ce phénomène s'avère particulièrement accentué dans les domaines de la politique financière de l'État et de la comptabilité pour des raisons d'affinement sectoriel. Le corpus réglementaire composé de décrets, décisions, circulaires et notes en comptabilité et en politique financière de l'État occupe plus de 90% des textes de notre base. L'une des explications réside dans la redondance du contenu. En effet sur un sujet précis, une résolution ou une décision gouvernementale fixe les grandes lignes, puis le ministère habilité déclina ce texte cadre en circulaires, le nombre de circulaires varie en fonction du nombre de secteurs et/ou des points à traiter. Le système de gestion centralisée basée sur la prolifération des textes réglementaires est à l'origine du retard récurrent entre la date de publication d'un texte législatif (un texte cadre) et ses dérivés à vocation d'instruction de mise en d'application dont se plaignent les praticiens lors de nos entretiens.

Mais selon les cadres du département de normalisation comptable, ces critiques ne sont pas fondées car les praticiens pourraient tout de suite appliquer les textes cadres sans attendre les instructions d'application. Mais comme ces derniers avaient l'habitude de suivre les règles, ils ne voulaient pas ou n'osaient pas par leur interprétation appliquer une nouvelle réglementation. Selon ces derniers, il paraît normal qu'il y ait un certain décalage dans le temps entre la publication d'un texte législatif et les textes d'application.

## Distribution croisée des textes selon deux critères Année publication \* Nature document

Effectif										
Année publication	Nature document									Total
	Loi	Ordonnance	Résolution	Directive	Décret	Décision	Circulaire	Note	sans titre	
1960	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
1962	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
1967	0	0	1	0	0	0	1	0	0	2
1972	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
1974	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
1976	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2
1977	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2
1979	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2
1980	0	0	0	0	0	2	1	1	0	4
1981	0	0	0	0	0	1	0	1	0	2
1982	0	0	0	0	0	1	1	2	0	4
1983	0	0	0	0	0	0	1	2	0	3
1984	0	0	0	0	0	1	0	1	1	3
1985	0	0	0	0	0	0	1	2	1	4
1986	0	0	0	0	0	0	1	1	0	2
1987	0	0	0	0	1	1	0	0	0	2
1988	0	1	0	0	0	0	3	1	0	5
1989	0	0	0	0	2	2	1	4	0	9
1990	1	0	0	0	0	5	5	2	0	13
1991	2	0	0	0	0	1	11	2	0	16
1992	0	0	0	1	0	3	3	1	0	8
1993	0	0	0	2	2	2	11	1	0	18
1994	2	0	0	0	6	6	5	1	0	20
1995	1	0	0	3	3	9	8	1	0	25
1996	0	0	0	3	5	15	7	5	0	35
1997	5	0	0	3	4	12	15	6	0	45
1998	1	0	0	2	10	16	47	5	0	81
1999	1	0	0	2	6	13	14	1	0	37
2000	0	0	0	1	2	14	11	1	0	29
2001	0	0	0	4	6	16	11	10	0	47
2002	0	0	0	3	9	13	20	13	0	58
2003	1	0	0	1	1	8	5	0	0	16
2004	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
2005	1	0	0	0	1	0	0	0	0	2
2006	0	0	0	0	0	1	1	0	0	2
Total	15	1	2	25	58	145	188	67	2	503

## Distribution croisée des textes selon deux critères Domaine \* Nature document

Effectif										
Domaine	Nature document									
	Loi	Ordonnance	Résolution	Directive	Décret	Décision	Circulaire	Note	sans titre	Total
<b>Comptabilité</b>	1	1	0	1	5	54	51	23	0	<b>136</b>
Audit	0	0	0	2	4	25	7	1	0	39
Actionnarisation	0	0	0	2	7	16	8	5	0	38
<b>Autre droit concernant les soci</b>	9	0	0	17	27	24	13	8	1	<b>99</b>
<b>Politique financière de l'Etat</b>	0	0	2	3	12	24	84	19	1	<b>145</b>
Impôt sur revenus entreprise	2	0	0	0	2	0	6	4	0	14
Autres impôts, taxes	1	0	0	0	1	1	13	5	0	21
TVA	2	0	0	0	0	1	6	2	0	11
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>25</b>	<b>58</b>	<b>145</b>	<b>188</b>	<b>67</b>	<b>2</b>	<b>503</b>

Les statistiques descriptives soulignent effectivement l'écart quantitatif entre le corpus législatif et règlementaire dans presque tous les domaines. L'absence de document législatif dans le domaine de la politique financière de l'État s'explique par le fait que les textes classés dans ce domaine déclinent principalement des résolutions du Parti communiste.

### Distribution des textes par contenu du document

Le tableau croisé ci-dessous entre le critère « domaine » concerné par les textes et leur « contenu » montre une très forte dépendance entre le domaine et le contenu du texte.

Le contenu portant sur les formes comptables de « capital » (15/19) et de « dettes » (14/14) relève presque exclusivement des textes que nous classons dans le domaine de la politique financière de l'État (politique d'investissement dans les entreprises). Les textes classés en contenu « normalisation et/ou régime de traitement » (191/503) qui dictent des méthodes, des règles de traitement dans les différents domaines représentent 38% de notre base. Ils sont fortement groupés dans le domaine de la comptabilité (71/191, soit 37%) ou ceux liés à la comptabilité tels que la fiscalité (49/191, soit 25%), l'« actionnarisation » (28/191, soit 14%), l'audit (20/191, soit 10%).

## Distribution croisée selon deux critères Contenu document \* Domaine (de la totalité de la base de données)

Effectif	Domaine									
	Comptabilité	Audit	Actionnarisation	Autre droit concernant les sociétés	Politique financière de l'Etat	Impôt sur revenus entreprise	Autres impôts, taxes	TVA	Total	
<b>Contenu document</b>										
Autre contenu	21	14	8	0	46	4	5	1	99	
<b>Forme comptable Actif</b>	6	0	0	0	2	0	0	0	8	
Forme comptable Amortissements	6	0	0	0	2	0	0	0	8	
Forme comptable Coût de revient	0	0	0	0	4	0	0	0	4	
Forme comptable Tenue des livres	7	0	0	0	3	0	0	0	10	
Forme comptable Dettes	0	0	0	0	14	0	0	0	14	
<b>Forme comptable Capital</b>	2	0	1	0	15	0	1	0	19	
Forme comptable Plan des comptes	3	0	0	0	0	0	0	0	3	
<b>Forme comptable Profit</b>	0	0	1	0	3	10	1	1	16	
<b>Forme comptable Provisions</b>	7	0	0	0	0	0	0	0	7	
<b>Normalisation ou régime de traiter</b>	<b>71</b>	<b>20</b>	<b>28</b>	<b>0</b>	<b>49</b>	<b>0</b>	<b>14</b>	<b>9</b>	<b>191</b>	
Forme comptable Reporting comptabl	10	0	0	0	6	0	0	0	16	
Forme comptable VAS	3	5	0	0	1	0	0	0	9	
Autre contenu de droit économique	0	0	0	99	0	0	0	0	99	
<b>Total</b>	<b>136</b>	<b>39</b>	<b>38</b>	<b>99</b>	<b>145</b>	<b>14</b>	<b>21</b>	<b>11</b>	<b>503</b>	

L'importance des textes dans le domaine de la politique financière de l'État traduit une des caractéristiques de l'économie communiste où la propriété collective est la forme de propriété dominante gérée par l'administration centrale via le corpus règlementaire.

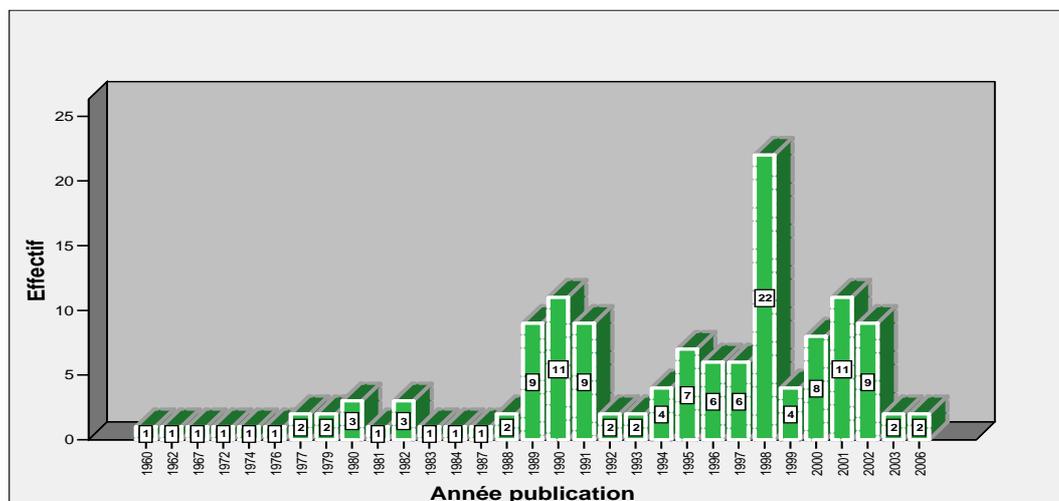
Nous allons maintenant dans la section suivante nous focaliser seulement sur le corps de textes relevant du domaine de la comptabilité (d'entreprise).

### *Corps de textes du domaine de la comptabilité*

#### **Distribution des textes dans le domaine comptabilité par année de publication**

La distribution des textes en comptabilité dessine une tendance croissante avec une montée importante en 1990 qui marque la première vague de réforme après la proclamation de la politique *DOI MOI* du PCV. Cette première vague pourrait être considérée comme la phase préparatoire pour une réforme en profondeur de la comptabilité d'entreprise entamée en 1995 pour atteindre un chiffre record en 1998.

**Nombre de textes législatifs et réglementaires en comptabilité publiés par année entre 1960 et 2006**



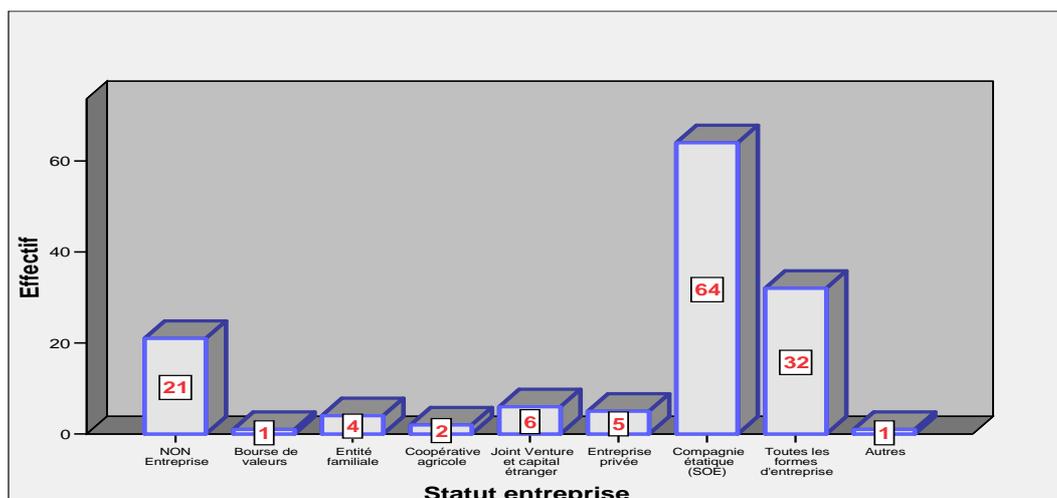
### Distribution des textes dans le domaine comptabilité par statut entreprise

Ces textes sont destinés principalement aux compagnies étatiques (64/136, soit 50%). Ceci semble corroborer la réalité économique du Vietnam, qui, après plus de 20 ans d'ouverture économique, est encore dotée d'un secteur étatique relativement puissant, non plus en termes d'effectifs mais en termes de part de marché, et de capitalisation financière. Même si le secteur privé ne cesse de se développer, celui-ci reste encore modeste par rapport aux entreprises étatiques qui continuent de détenir un pouvoir de contrôle dans des secteurs d'activité dits stratégiques tels que l'exploitation du pétrole, les télécommunications, l'énergie, l'industrie lourde, l'exportation et l'importation (voir tableau section sur la répartition des entreprises)

**Nombre de textes législatifs et réglementaires en comptabilité par type de statut d'entreprise publiés entre 1960 et 2006**

Statut entreprise	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage cumulé
Pas précision statut entreprise	21	15,4	15,4
Bourse de valeurs	1	,7	16,2
Entité familiale	4	2,9	19,1
Coopérative agricole	2	1,5	20,6
JV ou Capital étranger	6	4,4	25,0
Entreprise privée	5	3,7	28,7
SOE	64	47,1	75,7
Tous statuts	32	23,5	99,3
Statut non identifiable	1	,7	100,0
Total	136	100,0	

**Nombre de textes législatifs et réglementaires en comptabilité par type d'entreprise publiés entre 1960 et 2006**



### Distribution des textes dans le domaine comptabilité par nature du document

Dans le domaine de la comptabilité, entre 1960 et 2006, seulement deux textes de nature législative ont été promulgués. L'«*Ordonnance sur la comptabilité et les statistiques*» (n°6-LCT/HDNN) approuvée par le Conseil d'État et promulguée le 20 mai 1988 pourrait être considéré comme l'aboutissement d'un texte cadre sur la comptabilité communiste qui regroupait les trois formes de comptabilisation caractéristiques de la comptabilité de type soviétique ; et quinze ans plus tard, la «*Loi sur la comptabilité*» (d'entreprise) (n°03/2003/QH11) votée par l'Assemblée nationale le 17 juin 2003 est la consécration de la mise en place d'une économie de type capitaliste et constitue le cadre juridique d'une comptabilité d'entreprise capitaliste. La majorité des textes sont des décisions (54/136 soit 39%) ou des circulaires (51/136, soit 37%). Le reste (23/136 soit 16%) sont des notes ministérielles.

Une décision est l'œuvre collective interministérielle sous la coordination du ministère des finances. Elle fixe le ou les régimes de comptabilisation pour des objets de comptabilisation précis tels que les biens fixes, les amortissements, les moyens de production, les matières premières, les marchandises, etc...

Dans les années 1980, chaque objet de comptabilisation est régi par des décisions ou directives et des circulaires dérivées qui constituent ce qu'on appelait par «régime comptable» («régime» est notre traduction du mot vietnamien «*ché đò*»). Or qui dit régime dit assujettissement obligatoire. Un régime comptable est une forme de normalisation dictée

par les instances habilitées du gouvernement dont le Ministère des finances et plus spécifiquement le département de normalisation comptable. Un régime comptable est un document complet où sont stipulées les caractéristiques de l'objet comptable, ses modalités d'évaluation et ses méthodes de calcul et de comptabilisation et les normes d'édition des rapports

Exemple :

- Le « régime des biens fixes dans les compagnies étatiques » de 1980 est composé de la décision n° 222-TC/CDKT publiée le 11/10/1980 et des annexes décrivant les différents types de biens qui pourraient être classés en biens fixes
- Le « régime des amortissements des biens fixes dans les compagnies étatiques » de 1980 est composé de la décision n° 215-TC/CDTC publiée le 02/10/1980 et des annexes fixant les taux d'amortissements applicables aux différents types de biens fixes par secteur (traduction
- La décision n°51-TTg (20 janvier 1995) qui fixe le « Régime des amortissements fondamentaux des biens fixes dans les entreprises étatiques » complétée par la circulaire n°36-TC/TCND (26 avril 1995) qui s'intitule « Guide du régime des amortissements fondamentaux des biens fixes dans les entreprises étatiques »

### **Distribution des textes dans le domaine comptabilité par contenu du document**

La majorité des textes dans le domaine de la comptabilité est destinée aux entreprises (115/136, soit 85%). Le contenu principal est la normalisation et la réglementation des modes de comptabilisation applicables aux entreprises. Plus de 50% des textes sont des textes ayant comme contenu un régime de comptabilisation, 7% sont consacrés aux normes d'édition des comptes de synthèse et des rapports comptables, 5% pour la tenue des livres, et plus récemment 7% sur le régime des provisions.

**Annexe 1.2. Traductions partielles des documents utilisés dans la thèse**

### ***1.2.1. Traduction du plan des comptes de 1970***

Ministère des Finances  
N° 425 – TC / CDKT

République Socialiste du Vietnam  
Indépendance – Liberté -Bonheur

Le Ministre des finances

Vu la décision n° 197/CP du 7 novembre 1961 déterminant les missions, pouvoirs, responsabilités et l'organisation du ministère des finances.

Vu la réglementation sur l'organisation de la comptabilité qui décline du décret n° 175/CP du 28 octobre 1961.

décide :

Article 1 : Promulgation du système unifié des comptes de comptabilité (SUC) joint au présent arrêté, en application pour toutes les unités de production et d'exploitation appartenant aux diverses branches économique relevant des autorités centrales l'État sans distinction de nature ni de taille.

Article 2 : Se basant sur le système unifié des comptes, les ministères, les directions générales, ont la responsabilité d'étudier en vue de promulguer, en accord avec le MOF, des prescriptions concrètes au sujet du contenu, du mode d'application en concordance avec les particularités de chaque branche de production et d'exploitation relevant de leurs compétences de contrôle.

Article 3 : Toute réglementation concernant le système des comptes promulguée avant la publication de cette décision n'aura plus de valeur.

Article 4 : Les Directeurs des différents départements et le Directeur du Département de normalisation comptable ont la responsabilité de mettre en application de cette présente décision.

Hà nôï, le 14 décembre 1970  
Ministre des finances

DANG Viêt Châu  
(signature et tampon)

**PLAN DES COMPTES  
DU SYSTÈME UNIFIÉ DES COMPTES DE COMPTABILITÉ 1970**

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des sous comptes	
<i>(1)</i>		<i>(2)</i>	<i>(3)</i>	
<b>Classe 1</b>	<b>IMMOBILISATIONS</b>			
	1. Immobilisations	<b>01</b>		
	2. Amortissements	<b>02</b>		
	3. Grandes réparations			
<b>Classe 2</b>	<b>STOCKS POUR LA PRODUCTION</b>			
	3. Marchandises	<b>20</b>		
	4. Matières premières	<b>21</b>	<b>211</b>	Matières premières principales
			<b>212</b>	Matières premières accessoires
			<b>213</b>	Energie
			<b>214</b>	Accessoires
			<b>215</b>	Equipements pour les constructions
			<b>217</b>	Autres matières
	5. Outillages de production	<b>22</b>	<b>221</b>	Outillages
			<b>222</b>	Emballages recyclables
			<b>223</b>	Matériels en location
	6. Marchandises	<b>23</b>		
	7. Produits finis	<b>24</b>		
	8. Produits consignés pour vente	<b>25</b>		
<b>Classe 3</b>	<b>CHARGES</b>			
	9. Production principale	<b>30</b>		Charges imputées à la production principale
	10. Production secondaire	<b>31</b>		Charges imputées à la production secondaire
	11. Charges de gestion des usines, ateliers	<b>32</b>		Charges imputées par usine
	12. Charges de gestion de l'entreprise	<b>33</b>		
	13. Charges de distribution	<b>34</b>		
	14. Charges d'investissement dans les constructions	<b>35</b>		Charges calculées imputées en fonction des projets d'investissement et des sources de financement
	15. Charges prévisionnelles	<b>36</b>	<b>361</b>	Charges à répartir
			<b>362</b>	Charges prélevées d'avance
	16. Dommages dus à la production	<b>37</b>	<b>371</b>	Produits rebus
			<b>372</b>	Dommages dus à l'arrêt de production

Intitulé du compte		N° de compte	Numéro et intitulé des sous comptes	
<i>(1)</i>		<i>(2)</i>	<i>(3)</i>	
<b>Classe 4</b>	<b>CONSOMMATIONS ET RESULTAT</b>			
	17. Consommations et résultat	<b>40</b>	<b>401</b>	Production principale
			<b>402</b>	Production secondaire
			<b>403</b>	Activité en Joint-Venture
			<b>404</b>	Activités financières
			<b>405</b>	Autres résultats
<b>Classe 5</b>	<b>CAPITAUX EN NUMERAIRES</b>			
	18. Liquidités en caisse	<b>50</b>	<b>501</b>	Monnaie Vietnam DONG
			<b>502</b>	Titres, or, argent
			<b>503</b>	Devises étrangères
	19. Liquidités en banque	<b>51</b>	<b>511</b>	Vietnam DONG
			<b>512</b>	Devises étrangères
			<b>513</b>	Dépôts pour les constructions
	20. Liquidités en cours d'acheminement	<b>52</b>		
<b>Classe 6</b>	<b>RÈGLEMENTS</b>			
	21. Règlements aux fournisseurs	<b>60</b>		A enregistrer par fournisseur
	22. Règlements avec les clients	<b>61</b>		A enregistrer par client
	23. Règlements en attente	<b>62</b>	<b>621</b>	Avances, acomptes
			<b>622</b>	Règlements en attente
	24. Règlements en interne	<b>63</b>	<b>631</b>	Règlements sur les capitaux
			<b>632</b>	Autres règlements
	25. Règlements vis-à-vis du Budget de l'État	<b>64</b>	<b>641</b>	Impôts sur le Chiffre d'affaires Impôt sur les produits de consommation spéciale
			<b>642</b>	Impôts sur les bénéfices
			<b>643</b>	Prélèvements sur les capitaux octroyés
			<b>644</b>	Impôts fonciers
			<b>645</b>	Impôts sur les revenus
			<b>646</b>	Autres impôts
			<b>647</b>	Amortissements
			<b>648</b>	Subventions pour les prix
			<b>649</b>	Autres règlements

Intitulé du compte		N° de compte	Numéro et intitulé des sous comptes	
(1)		(2)	(3)	
	26. Ecart de taux de change et indices de prix	<b>65</b>	<b>651</b>	Ecart de conversion des devises
			<b>652</b>	Indices de prix
	27. Participations dans les Joint - Venture	<b>66</b>	<b>661</b>	Apports aux Joint Venture
			<b>662</b>	Règlements ....
	28. Immobilisations en attente de traitement	<b>67</b>	<b>671</b>	Immobilisations manquantes
			<b>672</b>	Immobilisations non répertoriées
	29. Cotisations à la Sécurité Sociale	<b>68</b>	<b>681</b>	Sécurité sociale
			<b>682</b>	Fonds pour les syndicats
	30. Règlements au personnel	<b>69</b>	<b>691</b>	Salaires
			<b>692</b>	Autres charges
<b>Classe 7</b>	<b>REVENUS</b>			
	31. Revenus	<b>70</b>	<b>701</b>	Revenus en provenance de l'activité principale
			<b>702</b>	Revenus en provenance de l'activité secondaire
			<b>703</b>	Revenus en provenance de l'activité des Joint Venture
			<b>704</b>	Revenus financiers
			<b>705</b>	Autres revenus

### *1.2.2. Traduction du plan des comptes de 1989*

#### **Ministère des finances du Viêt-nam**

#### **SYSTÈME UNIFIÉ DES COMPTES DE COMPTABILITÉ**

Conformément à la décision n° 212 TC/CDKT du 15/12/1989, le ministère des finances a promulgué le Système Unifié des Comptes de comptabilité qui sera appliqué à toutes les entités de production et de commerce appartenant au secteur public, au secteur mi-public, mi-privé, aux collectivités ou aux activités de nature individuelle ainsi que les organismes administratifs. Le Nouveau Système Unifié des Comptes de comptabilité a été remodelé en prenant en compte le cycle de production et de circulation des capitaux et en se basant sur le principe d'équilibre entre les fonds et les sources de fonds, entre les dépenses et les revenus.

Le Système Unifié des Comptes est composé de comptes destinés à tous les secteurs, et d'autres qui ont été créés seulement pour certains d'entre eux en fonction de leurs spécificités.

Le Plan de comptes de référence est celui du secteur des entreprises industrielles.

Ministère des Finances  
N° 212 TC / CDKT

République Socialiste du Vietnam  
Indépendance – Liberté – Bonheur

Hà Noi le 15 décembre 1989

Le Ministre des finances

Vu l'arrêté n° 155-HDBT du 15/10/1988 du Conseil des ministres fixant les fonctions, les missions et l'organisation des départements du MOF,

Vu l'arrêté n° 35 – CP du 9/2/1981 du Conseil du Gouvernement (actuellement Conseil des Ministres) fixant les missions, pouvoirs et responsabilités des Ministres dans certains domaines de gestion de l'État,

Vu l'Ordonnance de la comptabilité et des statistiques publiée par le Conseil d'État d'après le décret n° 06-LCT-HDNN du 25/5/1988 et le statut de l'organisation des comptabilités d'État promulgués d'après l'arrêté n° 25-HDBT du 18/3/1989 du Conseil des Ministres,

Pour répondre aux exigences de rénovation quant au mécanisme de gestion économique, et en accord avec la direction générale des statistiques ;

arrête :

Article 1 : Promulgation du système unifié des comptes de comptabilité joint au présent arrêté, en application pour toutes les unités de production et d'exploitation appartenant aux divers éléments d'économie de l'État, des entreprises commerciales mixtes avec participation de l'État, des collectivités, des particuliers, des unités d'administration et des services publics, des organisations sociales, des associations populaires etc.

Article 2 : Se basant sur le système unifié des comptes, les ministères, les directions générales, les comités d'État ont la responsabilité d'étudier en vue de promulguer, en accord avec le MOF, des prescriptions concrètes au sujet du contenu, du mode d'application en concordance avec les particularités de chaque branche de production et d'exploitation, de chaque domaine et chaque élément d'économie.

Dans le cadre des prescriptions du SU des comptes de comptabilité et des textes de guide des organismes supérieurs de gestion, les unités doivent ériger le système des comptes en concordance avec les particularités d'exploitation et les exigences de gestion de l'unité.

Article 3 : Le SU des comptes de comptabilité promulgué d'après cet arrêté est mis en application dans tout le pays, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1990. Les prescriptions au sujet du SU des finances sont toutes annulées.

Le transfert des livres du SU des comptes actuels au système nouveau sera guidé d'une manière unifiée par le Ministère des Finances.

Article 4 : Le Chef de la direction du SU et du contrôle de comptabilité est responsable des guides pour l'application du présent arrêté.

Pour le ministre des finances  
Le Vice ministre  
HO TE  
(signature et tampon)

**PLAN DES COMPTES  
DU SYSTÈME UNIFIÉ DES COMPTES DE COMPTABILITÉ 1989 <sup>2</sup>**

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des sous comptes	
(1)		(2)	(3)	
<b>Classe 1</b>	<b>IMMOBILISATIONS</b>			
	1. Immobilisations corporelles	<b>10</b>	<b>101</b>	Immobilisations corporelles de production et d'exploitation
			<b>103</b>	Immobilisations pour les œuvres sociales
			<b>104</b>	Immobilisations en attente de décision
	2. Amortissements	<b>11</b>		
<b>Classe 2</b>	<b>STOCKS POUR LA PRODUCTION</b>			
	3. Marchandises	<b>20</b>		
	4. Matières premières	<b>21</b>	<b>211</b>	Matières premières principales
			<b>212</b>	Matières premières accessoires
			<b>213</b>	Energie
			<b>214</b>	Accessoires
			<b>215</b>	Equipements pour les constructions
			<b>217</b>	Autres matières
	5. Outillages de production	<b>22</b>	<b>221</b>	Outillages
			<b>222</b>	Emballages recyclables
			<b>223</b>	Matériels en location
	6. Marchandises	<b>23</b>		
	7. Produits finis	<b>24</b>		
	8. Produits consignés pour vente	<b>25</b>		
<b>Classe 3</b>	<b>CHARGES</b>			
	9. Production principale	<b>30</b>		Charges imputées à la production principale
	10. Production secondaire	<b>31</b>		Charges imputées à la production secondaire
	11. Charges de gestion des usines, ateliers	<b>32</b>		Charges imputées par usine
	12. Charges de gestion de l'entreprise	<b>33</b>		
	13. Charges de distribution	<b>34</b>		
	14. Charges d'investissement dans les constructions	<b>35</b>		Charges calculées imputées en fonction des projets d'investissement et des sources de financement
	15. Charges prévisionnelles	<b>36</b>	<b>361</b>	Charges à répartir
			<b>362</b>	Charges prélevées d'avance
	16. Dommages dus à la production	<b>37</b>	<b>371</b>	Produits rebus
			<b>372</b>	Dommages dus à l'arrêt de production

<sup>2</sup> Hé thông tại khoản kê toán thông nhất (en vietnamien) (1989)

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des sous comptes	
(1)		(2)	(3)	
<b>Classe 4</b>	<b>CONSOMMATIONS ET RESULTAT</b>			
	17. Consommations et résultat	<b>40</b>	<b>401</b>	Production principale
			<b>402</b>	Production secondaire
			<b>403</b>	Activité en Joint-Venture
			<b>404</b>	Activités financières
			<b>405</b>	Autres résultats
<b>Classe 5</b>	<b>CAPITAUX EN NUMERAIRES</b>			
	18. Liquidités en caisse	<b>50</b>	<b>501</b>	Monnaie Vietnam DONG
			<b>502</b>	Titres, or, argent
			<b>503</b>	Devises étrangères
	19. Liquidités en banque	<b>51</b>	<b>511</b>	Vietnam DONG
			<b>512</b>	Devises étrangères
			<b>513</b>	Dépôts pour les constructions
	20. Liquidités en cours d'acheminement	<b>52</b>		
<b>Classe 6</b>	<b>RÈGLEMENTS</b>			
	21. Règlements aux fournisseurs	<b>60</b>		A enregistrer par fournisseur
	22. Règlements avec les clients	<b>61</b>		A enregistrer par client
	23. Règlements en attente	<b>62</b>	<b>621</b>	Avances, acomptes
			<b>622</b>	Règlements en attente
	24. Règlements en interne	<b>63</b>	<b>631</b>	Règlements sur les capitaux
			<b>632</b>	Autres règlements
	25. Règlements vis-à-vis du Budget de l'État	<b>64</b>	<b>641</b>	Impôts sur le Chiffre d'affaires Impôt sur les produits de consommation spéciale
			<b>642</b>	Impôts sur les bénéfices
			<b>643</b>	Prélèvements sur les capitaux octroyés
			<b>644</b>	Impôts fonciers
			<b>645</b>	Impôts sur les revenus
			<b>646</b>	Autres impôts
			<b>647</b>	Amortissements
			<b>648</b>	Subventions pour les prix
			<b>649</b>	Autres règlements
	26. Ecart de taux de change et indices de prix	<b>65</b>	<b>651</b>	Ecart de conversion des devises
			<b>652</b>	Indices de prix

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des sous comptes	
<i>(1)</i>		<i>(2)</i>	<i>(3)</i>	
	27. Participations dans les Joint - Venture	<b>66</b>	<b>661</b>	Apports aux Joint Venture
			<b>662</b>	Règlements sur les revenus rapportés des Joint Venture
	28. Immobilisations en attente de traitement	<b>67</b>	<b>671</b>	Immobilisations manquantes
			<b>672</b>	Immobilisations non répertoriées
	29. Cotisations à la Sécurité Sociale	<b>68</b>	<b>681</b>	Sécurité sociale
			<b>682</b>	Fonds pour les syndicats
	30. Règlements au personnel	<b>69</b>	<b>691</b>	Salaires
			<b>692</b>	Autres charges
<b>Classe 7</b>	<b>REVENUS</b>			
	31. Revenus	<b>70</b>	<b>701</b>	Revenus en provenance de l'activité principale
			<b>702</b>	Revenus en provenance de l'activité secondaire
			<b>703</b>	Revenus en provenance de l'activité des Joint Venture
			<b>704</b>	Revenus financiers
			<b>705</b>	Autres revenus
	32. Répartition des revenus		<b>711</b>	Contributions au Budget d'État
			<b>712</b>	Part de revenus des Joint Venture
			<b>713</b>	Financement des fonds de l'entreprise
			<b>714</b>	Répartition sous forme de rétribution
			<b>715</b>	Autres répartitions
<b>Classe 8</b>	<b>SOURCES DE FONDS (ou de CAPITAUX)</b>			
	33. Sources de fonds fixes	<b>80</b>	<b>801</b>	Sources de fonds légaux
			<b>802</b>	Sources de fonds par auto-financement
			<b>803</b>	Sources de fonds par apports par les partenaires des Joint Venture
	34. Sources de fonds circulants	<b>81</b>	<b>811</b>	Sources de fonds légaux
			<b>812</b>	Sources de fonds par auto-financement
			<b>813</b>	Sources de fonds par apports par les partenaires des Joint Venture
	35. Sources de fonds pour les constructions	<b>82</b>	<b>821</b>	Sources de fonds alloués par l'État
			<b>822</b>	Sources de fonds pour les constructions par auto-financement
	36. Fonds de l'entreprise	<b>83</b>	<b>831</b>	Fonds pour le développement de la production et de l'exploitation de l'entreprise

Intitulé du compte		N° de compte	N° et intitulé des sous comptes	
(1)		(2)	(3)	
			<b>832</b>	Réserves financières
			<b>833</b>	Fonds pour les primes
			<b>834</b>	Fonds pour les œuvres sociales
	37. Sources des allocations de l'État (seulement pour les organismes administratifs)	<b>84</b>	<b>841</b>	Allocations de l'État
			<b>842</b>	Autres sources d'allocations
<b>Classe 9</b>	<b>SOURCES DE CRÉDITS</b>			
	38. Emprunts à court terme	<b>90</b>	<b>901</b>	En monnaie locale
			<b>902</b>	En devises étrangères
	39. Emprunts à long terme	<b>91</b>	<b>911</b>	En monnaie locale
			<b>912</b>	En devises étrangères
	40. Emprunts auprès d'autres créanciers	<b>92</b>	<b>921</b>	En monnaie locale
			<b>922</b>	En devises étrangères

**COMPTES HORS BILAN**  
(enregistrement en partie simple)

Numéro de compte	Intitulé
<b>01</b>	<b>Immobilisations en crédit-bail</b>
<b>02</b>	Marchandises et produits gardés en consigne ou fabriqués en sous-traitance pour le compte d'un tiers
<b>03</b>	Marchandises consignées pour vente pour le compte d'un tiers
<b>04</b>	Créances douteuses déjà résolues
<b>05</b>	Sources de fonds en provenance des Joint Venture
<b>06</b>	Capitaux sous forme d'apports par les actionnaires
<b>07</b>	Devises étrangères
<b>08</b>	Quotas d'allocations accordés par l'État

### 1.2.3. Traduction du plan des comptes de 1995

**NOMENCLATURE DES COMPTES APPLICABLES AUX ENTREPRISES**  
(selon la décision n° 1141 TC/QD/CDKT du 1<sup>er</sup> novembre 1994  
signée par le ministre des finances HO TE)

N° de compte		Intitulé du compte	Notice
Niveau 1	Niveau 2		
(1)	(2)	(3)	(4)
		<b>CLASSE 1 : BIENS CIRCULANTS</b>	
<b>111</b>		<b>Liquidités</b>	
	1111	En Vietnam Dong	
	1112	En devises étrangères	
	1113	Or, argent, métaux et pierres précieuses	
<b>112</b>		<b>Liquidités en banque</b>	
	1121	En Vietnam Dong	
	1122	En devises étrangères	
	1123	Or, argent, métaux et pierres précieuses	
<b>113</b>		<b>Liquidités en cours d'acheminement</b>	
	1131	En Vietnam Dong	
	1132	En devises étrangères	
<b>121</b>		<b>Titres à court terme</b>	
	1211	Actions	
	1212	Bons du trésor	
<b>128</b>		Investissements à court terme	
<b>129</b>		<b>Provisions pour perte de valeur des investissements à court terme</b>	
<b>131</b>		<b>Crédits à récupérer auprès des clients</b>	<i>détails par client</i>
<b>133</b>		<b>TVA déductible</b>	
	1331	TVA déductible sur marchandises et services	
	1332	TVA déductible sur immobilisations corporelles	
<b>136</b>		<b>Créances en interne à récupérer</b>	
	1361	Capitaux d'exploitation dans les filiales	<i>Pour les entreprises ayant des filiales dépendantes</i>
	1368	Autres créances en interne à récupérer	
<b>138</b>		<b>Autres crédits à récupérer</b>	
	1368	Immobilisations manquantes en attente de décision	
	1388	Autres créances à récupérer	
<b>139</b>		<b>Provisions sur les créances douteuses</b>	
<b>141</b>		Avances	
<b>142</b>		<b>Acomptes</b>	
	1421	Charges payées d'avance	
	1422	Charges en attente de transfert	
<b>144</b>		Hypothèque, nantissement, dépôts à court terme	
<b>151</b>		<b>Achats non encore livrés</b>	

N° de compte		Intitulé du compte	Notice
Niveau 1	Niveau 2		
(1)	(2)	(3)	(4)
<b>153</b>		<b>Outillages et instruments</b>	
	1531	Outillages et instruments	
	1532	Emballages recyclables	
	1533	Instruments en location	
<b>154</b>		<b>Coûts de production des en-cours</b>	
<b>155</b>		<b>Produits finis</b>	
<b>156</b>		<b>Marchandises</b>	
	1561	Coûts d'achat des marchandises	
	1562	Coûts d'acquisition des marchandises	
<b>157</b>		<b>Produits consignés chez tiers pour vente</b>	
<b>159</b>		<b>Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises</b>	
<b>161</b>		<b>Frais administratifs</b>	
	1611	Frais administratifs de l'année précédente	
	1612	Frais administratifs de l'année en cours	
		<b>CLASSE 2 : IMMOBILISATIONS<sup>3</sup></b>	
<b>211</b>		<b>Immobilisations corporelles</b>	
	2112	Bâtiments, constructions	
	2113	Machines, équipements	
	2114	Équipements, moyens de transport et de transmission	
	2115	Instruments et équipements de gestion	
	2116	Arbres séculaires, animaux de travail et de production	
	2118	Autres immobilisations	
<b>212</b>		<b>Immobilisations en crédit bail</b>	
<b>213</b>		<b>Immobilisations incorporelles</b>	
	2131	Droit d'usage du terrain	
	2132	Frais d'établissement	
	2133	Brevet et licence d'innovation	
	2134	Frais de recherche et de développement	
	2135	Coûts d'opportunité commerciale	
	2138	Autres immobilisations incorporelles	
<b>214</b>		<b>Amortissements des immobilisations</b>	
	2141	Amortissements des immobilisations corporelles	
	2142	Amortissements des immobilisations corporelles en location	
	2143	Amortissements des immobilisations incorporelles	
<b>221</b>		<b>Titres à long terme</b>	
	2211	Actions	
	2212	Bons de trésor	
<b>222</b>		Participations dans les joint-ventures	
<b>228</b>		<b>Investissements à long terme</b>	
<b>229</b>		<b>Provisions pour dépréciation des investissements à long terme</b>	
<b>241</b>		<b>Constructions en cours</b>	
	2411	Achat d'immobilisations	

<sup>3</sup> *Tai san co dinh* (en vietnamien) : Biens fixes

N° de compte		Intitulé du compte	Notice
Niveau 1	Niveau 2		
(1)	(2)	(3)	(4)
244	2412	Constructions	
	2413	Grosses réparations	
		Dépôts et acomptes à long terme	
		<b>CLASSE 3 : DETTES A REMBOURSER</b>	
311		<b>Emprunts à court terme</b>	
315		<b>Emprunts à long terme à échéance</b>	
331		<b>Crédits à régler aux fournisseurs</b>	
333		<b>Impôts et dettes envers l'Etat</b>	
	3331	Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	
	33311	TVA sur les output	
	33312	TVA sur les produits importés	
	3332	Impôt sur les consommations spéciales	
	3333	Impôt sur les importations	
	3334	Impôt sur les revenus de l'entreprise	
	3335	Prélèvement sur les capitaux alloués	
	3336	Impôt sur les ressources naturelles exploitées	
	3337	Taxe foncier et d'habitation	
	3338	Autres impôts	
	3339	Taxe, droit et autres charges à payer	
334		<b>Dettes à régler au personnel</b>	
335		<b>Autres remboursements de dettes</b>	
336		<b>Dettes à régler en interne</b>	
338		<b>Autres obligations de règlement</b>	
	3381	Biens en excédent en attente de résolution	
	3382	Cotisations syndicales	
	3383	Cotisations pour la sécurité sociale	
	3384	Cotisations pour les assurances maladie	
	3388	Autres remboursements	
341		<b>Emprunts à long terme</b>	
342		<b>Dettes à long terme</b>	
344		<b>Recettes d'acomptes ou de dépôts à long terme</b>	
		<b>CLASSE 4 : SOURCES DE CAPITAUX PROPRES</b>	
411		<b>Sources de capitaux d'exploitation</b>	
412		<b>Ecart de ré-évaluation des biens</b>	
413		<b>Ecart de change</b>	
414		<b>Fonds d'investissement et de développement</b>	
	4141	Fonds de développement	
	4142	Fonds de recherche et de formation	
415		<b>Fonds de réserves financières</b>	
416		<b>Fonds de réserves pour les indemnités de licenciement</b>	
421		<b>Revenus non encore distribués</b>	
	4211	<b>Revenus de l'année précédente</b>	
	4212	<b>Revenus de l'année en cours</b>	
431		<b>Fonds pour les primes et les œuvres sociales</b>	
	4311	Fonds pour les primes	

N° de compte		Intitulé du compte	Notice	
Niveau 1	Niveau 2			
(1)	(2)	(3)	(4)	
<b>441</b>	4312	Fonds pour les œuvres sociales	<i>cas des groupes</i>	
	4313	Fonds pour la création d'une immobilisation		
<b>451</b>		<b>Sources de fonds pour les constructions</b>		
<b>461</b>		<b>Fonds de gestion pour le siège</b>		
		<b>Sources de budget pour les organismes administratifs</b>		
	4611	Sources de budget de l'année précédente		
<b>466</b>	4612	Sources de budget de l'année en cours		
		<b>Sources de budget pour les immobilisations</b>		
<b>511</b>		<u>CLASSE 5</u> : Recettes		<i>détails en fonction des exigences de gestion</i>
		<b>Recettes des ventes</b>		
	5111	Ventes des marchandises		
	5112	Ventes des produits finis		
	5113	Ventes des services		
	5114	Recettes de subvention des prix		
<b>512</b>		<b>Recettes des ventes en interne</b>	<i>pour les filiales</i>	
		5121		
	5122	Ventes des produits finis		
<b>521</b>	5123	Ventes des services		
		<b>Avoir sur les ventes</b>		
	5211	Avoir sur les ventes des marchandises		
	5212	Avoir sur les ventes des produits finis		
<b>531</b>	5213	Avoir sur les ventes des services		
		<b>Retour de marchandises</b>		
<b>532</b>		<b>Réduction, rabais sur ventes</b>		
<b>611</b>		<b>CLASSE 6 : COÛTS DE PRODUCTION, D'EXPLOITATION</b>	<i>méthode d'inventaire intermittent</i>	
		<b>Achats</b>		
	6111	Achat de matières premières		
	6112	Achat de marchandises		
<b>621</b>		<b>Coûts des matières premières directes</b>		
<b>622</b>		<b>Salaires du personnel direct</b>		
<b>627</b>		<b>Coûts de production</b>		
	6271	Coûts de la main d'œuvre		
	6272	Coûts des matières premières		
	6273	Coûts des moyens de production		
	6274	Amortissements des immobilisations		
	6277	Coûts des services externes		
<b>631</b>	6278	Autres coûts libellés en monnaie		
		<b>Coûts de production</b>		
<b>632</b>		<b>Coûts de production des produits vendus</b>		

N° de compte		Intitulé du compte	Notice
Niveau 1	Niveau 2		
(1)	(2)	(3)	(4)
<b>641</b>		<b>Coûts de distribution</b>	
	6411	Salaires du personnel commercial	
	6412	Coûts des emballages	
	6413	Coûts des instruments	
	6414	Amortissements des immobilisations pour la distribution	
	6415	Coûts d'entretien	
	6417	Coûts des services externes	
	6418	Autres coûts libellés en monnaie	
<b>642</b>		<b>Frais de gestion</b>	
	6421	Frais d'encadrement	
	6422	Frais de matériel de gestion	
	6423	Frais des outils de bureau	
	6424	Amortissements des immobilisations de gestion	
	6425	Impôt, taxe et droit	
	6426	Provisions pour risque	
	6427	Services externes	
	6428	Autres frais libellés en monnaie	
		<b>CLASSE 7 : RECETTES D'AUTRES ACTIVITES</b>	
<b>711</b>		<b>Recettes des activités financières</b>	
<b>721</b>		<b>Recettes exceptionnelles</b>	
		<b>CLASSE 8 : CHARGES DES AUTRES ACTIVITES</b>	
<b>811</b>		<b>Frais des activités financières</b>	
<b>821</b>		<b>Frais exceptionnels</b>	
		<b>CLASSE 9 : DETERMINATION DU RESULTAT</b>	
<b>911</b>		<b>Détermination du résultat d'exploitation</b>	
		<b>CLASSE 0 : Comptes hors nomenclature</b>	
001		Immobilisations en crédit bail	
002		Marchandises, matières premières en consigne ou en sous-traitance	
003		Marchandises confiées pour vente	
004		Créances douteuses déjà résolues	
007		Devises étrangères	
008		Quotas de budget alloué	
	0081	Quotas de budget alloué en provenance du Budget central	
	0082	Quotas de budget alloué en provenance du Budget local	
009		Sources de capitaux en provenance des amortissements	

### **1.2.4. Traduction partielle de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques du 10/05/1988**

**L'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques** (en vietnamien *Pháp Lệnh Kế toán và Thống Kê*) est le premier texte cadre comptable depuis l'adoption d'une comptabilité de type communiste dans le nord qui a été ensuite généralisé dans le Viêt-nam réunifié à partir de 1976. Nous pourrions dire que cette ordonnance est le texte cadre de la comptabilité de type communiste au Viêt-nam.

#### **Extrait de l'ordonnance :**

(...) En vue des objectifs qui consistent à :

- renforcer la gestion économique et financière aux différents échelons administratifs, au sein des secteurs d'activité, réaliser les inventaires, assurer le contrôle<sup>4</sup> de l'État sur les activités de production, de commerce des différentes formes économiques et exploiter les potentiels du pays,
  - répondre aux besoins de rénovation du mécanisme de gestion économique, fournir les informations quantitatives complètes, exactes, homogènes (uniformes) et à temps à chaque échelon administratif, au sein de chaque secteur d'activité et au niveau national,
- Vu l'article 100 de la Constitution de la République socialiste du Vietnam :

L'ordonnance définit le régime de comptabilité et des statistiques dans l'économie nationale.

## **Chapitre I : Dispositions générales**

### Article 1 :

1. Toutes les compagnies étatiques<sup>5</sup>, compagnies mixtes État/privé, les entités collectives<sup>6</sup> et privées travaillant dans les activités de production, de commerce ; les organisations et les administrations bénéficiant des allocations budgétaires<sup>7</sup>, les associations (désignées généralement par entités) sont demandées de mettre en application les régimes de comptabilité et des statistiques stipulés dans cette ordonnance.

2. Les compagnies ayant des participations de capitaux étrangers appliquent les régimes de comptabilité et des statistiques selon les principes et critères internationaux en vigueur qui sont acceptés par le ministère des finances et la direction générale des statistiques du Viêt-nam.

### Article 2 :

Les travaux en comptabilité et en statistiques doivent être réalisés dans les domaines de l'économie nationale sur les aspects suivants :

<sup>4</sup> "Contrôle" est la traduction du mot vietnamien de *KIỂM SOÁT*

<sup>5</sup> "Compagnie étatique" est la traduction de *XÍ NGHIỆP QUỐC DOANH*

<sup>6</sup> "Entité collective" est la traduction de *ĐƠN VỊ TẬP THỂ*

<sup>7</sup> "Allocation budgétaire" est la traduction de *KINH PHÍ NHÀ NƯỚC*

1. le système<sup>8</sup> des justificatifs comme documents de base pour les enregistrements ;
2. le système des comptes et les livres comptables
3. le système des formulaires de rapport
4. le système et les méthodes de calcul des indicateurs économiques, financiers
5. la catégorisation des secteurs économiques, des formes économiques ; les nomenclatures ; les classifications ; le système des codes et des intitulés des budgets étatiques
6. les unités de mesures et de quantification
7. les périodes annuelles<sup>9</sup> pour la comptabilité et les statistiques

Le système des justificatifs, les formulaires de rapport comptable et statistique doit être simple, pratique et non redondant.

#### Article 3 :

Dans chaque compagnie étatique, compagnie mixte État/privé, il faut nommer un Chef Comptable

Le Chef Comptable aide le Directeur de la compagnie à superviser afin d'assurer un travail harmonieux et uniforme dans le domaine de la comptabilité et des statistiques. De plus, le Chef Comptable a comme mission de vérifier et de contrôler l'activité économique et financière de la compagnie.

Le Conseil des Ministres publie le « Règlement pour les Chefs Comptables<sup>10</sup> » appliqué aux compagnies étatiques et aux compagnies mixtes État/privé.

#### Article 4 :

1. Les personnes qui travaillent dans la comptabilité et les statistiques jouissent d'une indépendance sur les compétences professionnelles sous le guide des organismes de comptabilité et des statistiques à l'échelon supérieur.

2. Les comptables travaillant dans les compagnies étatiques, dans les compagnies mixtes État/privé, les coopératives<sup>11</sup>, dans les entités ayant reçu des allocations budgétaires de l'État et dans les associations n'ont pas le droit de faire le cumul des fonctions de gardien des stocks, de trésorier, d'approvisionneur<sup>12</sup>.

#### Article 5 :

Le système d'informations et des statistiques de l'État est composé de :

1. d'un système d'informations et des statistiques centralisé organisé et réalisé par la direction générale des statistiques. Ce système recouvre les informations essentielles sur la situation économique, sociale qui servent à la gestion de l'État. Ce système d'information et des statistiques est l'œuvre collecte et de synthèse selon les principes de centralisation et d'uniformité des données à partir des sources en provenance des ministères, des commissions étatiques, des organismes relevant directement du conseil des ministres, des institutions au niveau local et des entités proches du terrain.

2. des systèmes d'informations des ministères, des commissions étatiques, des organismes relevant directement du Conseil des Ministres, des comités populaires à différents échelons administratifs regroupent les informations qui servent à alimenter le système centralisé d'informations et les informations qui servent à la gestion du secteur ou de la localité.

<sup>8</sup> "Système" est la traduction du mot vietnamien *HỆ THỐNG*

<sup>9</sup> "Période annuelle" est la traduction du mot vietnamien *NIÊN ĐỘ*

<sup>10</sup> Notre traduction de *ĐIỀU LỆ KẾ TOÁN TRƯỞNG*

<sup>11</sup> "Coopérative" est la traduction du mot vietnamien *HỢP TÁC XÃ*

<sup>12</sup> "Approvisionneur" est la traduction du mot vietnamien *TIẾP LIỆU*

Article 6 :

1. Les données, les documents comptables et statistiques sont les données et les documents ayant une valeur juridique et légale à partir desquelles est évaluée le résultat de la production, du commerce, la réalisation du plan et les obligations des entités.
2. Les données comptables et statistiques appartiennent au secret de l'État. Elles doivent être gérées et conservées selon le principe de confidentialité<sup>13</sup>.
3. Les habilitations et les modalités de publication des données comptables et statistiques sont déterminées par le Conseil des Ministres.

Article 7 :

Il est interdit de faire les actes suivants :

1. Falsifier les justificatifs, créer des livres, des rapports comptables et statistiques non fidèles à la réalité.
2. Détruire les justificatifs, les livres, les rapports comptables et statistiques avant les dates d'expiration de conservation et d'archivage prescrites par la réglementation.
3. Faire de fausses déclarations sur les données, de faux rapports différents de la réalité ou forcer une autre personne à faire de fausses déclarations.
4. Laisser en dehors des livres comptables des biens, des matières premières, des capitaux et des allocations´.
5. Violer le secret des données comptables et statistiques de l'État.
6. Utiliser des justificatifs et des bordereaux non-conformes à la réglementation. (...)]

---

<sup>13</sup> Notre traduction de : «*Những số liệu kế toán, thống kê thuộc bí mật Nhà Nước phải quản lý và sử dụng theo chế độ bảo mật*» p. 8

### ***1.2.5. Traduction partielle de la loi sur la comptabilité du Viêt-nam (2003)***

#### **Loi<sup>14</sup> comptable du Viêt-nam (Loi n° 03/2003-QH11)**

votée par l'Assemblée Nationale le 17 juin 2003, puis promulguée sur Ordre de promulgation de loi signé par le président de la république socialiste du Viêt-nam TRÂN Duc Luong.  
Date d'entrée en vigueur 1<sup>er</sup> janvier 2004.

#### **[Chapitre<sup>15</sup> I : Les dispositions générales**

Article<sup>16</sup> 1 : Domaine d'action (en vietnamien *Phạm vi điều chỉnh*)

Cette loi détermine les contenus de l'activité de comptabilité, d'organisation du service de comptabilité, les personnes qui exercent la profession comptable et les activités des de la profession comptable.

Article 2 : Sujets assujettis à cette loi

1. Les personnes régies par cette loi sont :

- a) les organismes de l'État, les organisations publiques, les organisations utilisant les budgets étatiques ;
- b) les organisations publiques, les organisations n'utilisant pas les budgets de l'État ;
- c) les entreprises appartenant aux différentes formes économiques qui sont créées et qui fonctionnent en conformité avec la législation vietnamienne ; les succursales, les bureaux de représentation étrangers au Viêt-nam ;
- d) les coopératives ;
- đ) les entités familiales de négoce, les groupes coopératifs ;
- e) les personnes qui pratiquent le métier de Comptable, les personnes qui ont des relations avec l'activité comptable.

2. Pour les bureaux de représentation des entreprises étrangères au Viêt-nam, les entités familiales de négoce et les groupes coopératifs, le Gouvernement détermine clairement les contenus de l'activité de comptabilité en fonction des principes fondamentaux stipulés dans cette loi.

Article 3 : Mise en application des conventions internationales

Dans le cadre des engagements de la République socialiste du Viêt-nam au sein des conventions internationales concernant la comptabilité, les dispositions comptables des textes internationaux priment sur celles de cette loi s'il y a divergence entre la loi vietnamienne et les conventions internationales.

Article 4 : Terminologie

---

<sup>14</sup> "Loi" est la traduction du mot vietnamien *LUẬT*

<sup>15</sup> "Chapitre" est la traduction du mot vietnamien *CHƯƠNG*

<sup>16</sup> "Article" est la traduction du mot vietnamien *ĐIỀU*

Dans cette loi, les mots suivants sont définis comme suit :

La comptabilité (en vietnamien *Kế toán*) consiste à collecter, traiter, vérifier, analyser et fournir l'information économique et financière exprimée en valeur, en nature et en temps de travail.

La comptabilité financière (en vietnamien *Kế toán tài chính*) consiste à collecter, traiter, vérifier, analyser et fournir l'information économique et financière à travers la publication des rapports financiers pour les destinataires qui ont besoin d'utiliser l'information en provenance de l'entité comptable.

La comptabilité de gestion (en vietnamien *Kế toán quản trị*) consiste à collecter, traiter, vérifier, analyser et fournir l'information économique et financière pour répondre aux besoins de gestion, de prise de décision économique et financière au sein de l'entité comptable.

Une action professionnelle économique, financière (en vietnamien *Nghiệp vụ kinh tế tài chính*) est une activité concrète qui fait augmenter ou diminuer les biens (l'équivalent de l'actif), les sources de biens (l'équivalent du passif) de l'entité comptable.

Une entité comptable (en vietnamien *Đơn vị kế toán*) est l'objet stipulé dans les sections a, b, c, d et đ du point 1 de l'article 2 de la loi et qui a une obligation de publier des rapports financiers.

Une période comptable (en vietnamien *Kỳ kế toán*) est la durée délimitée par le commencement de l'enregistrement dans les livres comptables et la fin de ce travail d'enregistrement qui est suivie par la clôture des comptes pour établir les rapports financiers.

Un justificatif comptable (en vietnamien *Chứng từ kế toán*) est un document ou un objet relatant une action professionnelle économique, financière qui a eu lieu et qui est achevée. Ce justificatif sert de document de base pour l'enregistrement comptable.

Un document comptable (en vietnamien *Tài liệu kế toán*) peut être l'un des documents suivants : un justificatif comptable, les livres comptables, les rapports de la comptabilité de financière, de la comptabilité de gestion et d'audit, les rapports de contrôle comptable et d'autres documents ayant trait à la comptabilité.

Un régime comptable (en vietnamien *Chế độ kế toán*) regroupe toutes les réglementations et instructions/guides d'application comptables d'un secteur ou des thèmes comptables précis qui sont publiées soit par une instance gouvernementale chargée de la comptabilité ou soit, sur délégation, par un organisme mandaté par l'instance gouvernementale chargée de la comptabilité.

Le contrôle comptable (en vietnamien *Kiểm tra kế toán*) est l'examen et l'évaluation du respect de la législation comptable, la fiabilité et l'exactitude de l'information et des données comptables.

L'exercice de la profession Comptable (en vietnamien *Hành nghề kế toán*) est l'activité qui consiste à fournir les services de comptabilité relevant d'une entreprise ou d'un individu ayant les compétences et les conditions requises pour rendre des services en comptabilité.

Les présentations comptables (en vietnamien *Hình thức kế toán*) sont les formulaires, les livres comptables, les procédures comptables, les méthodes de tenue des livres et les relations entre ces livres.

Les méthodes comptables (en vietnamien *Phương pháp kế toán*) sont les méthodes et les processus pour réaliser chacun des travaux constituant la comptabilité.

### Article 5 : Les missions de la comptabilité

Collecter, traiter l'information, les données comptables en fonction des catégories comptables et des contenus des travaux comptables, en fonction des standards et de la normalisation comptable.

Contrôler, surveiller les produits et les charges, les obligations de collecte, de règlement, de remboursement des dettes ; contrôler la gestion, l'utilisation des biens et les sources de biens ; détecter et prévenir les infractions à la législation financière et comptable.

Analyser l'information comptable, les données comptables ; conseiller, proposer des solutions de gestion, d'aide à la prise de décision économique, financière de l'entité comptable.

Fournir l'information, des données comptables conformément à la législation.

### Article 6 : Les objectifs de la comptabilité

Relater, dans la totalité, les actions professionnelles économiques et financières dans les justificatifs comptables, les livres comptables et les rapports financiers.

Relater en temps et en heure conformément à la loi l'information et les données comptables.

Relater d'une manière lisible, compréhensible et exacte l'information et les données comptables.

Relater d'une manière intègre l'état réel des actions professionnelles économiques financières, leur contenu et leur valeur.

5. Relater l'information, les données comptables en continuité pendant toute la durée de vie de l'entreprise depuis sa création jusqu'à sa fin. Pendant toute la durée de vie de l'entreprise, les données comptables doivent être publiées en continuité d'un exercice à un autre.

### Article 7 : Les principes comptables

La valeur des biens est évaluée au coût historique comprenant le coût d'acquisition, les frais d'embarquement et de débarquement, de transport, de montage, de transformation et autres frais liés à la mise en opération du bien. L'entité comptable n'a pas le droit de modifier la valeur du bien dans les livres comptables, sous réserve d'une législation différente l'autorisant à le faire.

Les règlements et les méthodes comptables sélectionnées doivent être appliquées d'une manière homogène dans une période annuelle comptable. En cas de changement de règlement ou de méthode, l'entité comptable doit donner des explications dans ses rapports financiers.

L'entité comptable doit collecter, relater d'une manière objective, exhaustive les actions professionnelles économiques et financières qui ont eu lieu au cours de la période comptable.

L'information, les données dans les rapports financiers annuels publiés par l'entité comptable doivent être transparents conformément à l'article 32 de cette loi.

L'entité comptable doit appliquer les méthodes d'évaluation des biens et imputer *avec précaution* les produits et les charges pour ne pas fausser le résultat de son activité économique et financière.

Les institutions gouvernementales, les organisations publiques, les organisations utilisant les budgets de l'état doivent non seulement mettre en application des articles 1, 2, 3, 4 et 5, mais doivent en plus tenir une comptabilité en respectant la liste des rubriques budgétaires de l'État.

### Article 8 : Les normes comptables

Les normes comptables sont composées de principes et de méthodes fondamentales pour la tenue des livres comptables et la publication des rapports financiers.

Le ministère des finances fixe les standards comptables sur la base des normes comptables internationales et en conformité avec les dispositions de la dite loi.

Article 9 : Les sujets régis par la comptabilité (en vietnamien *đối tượng kế toán*)

1. Les sujets qui appartiennent aux activités de recettes et de dépenses du budget de l'État, aux activités des entités relevant de l'administration étatique (publique) ; aux activités des organisations utilisant les financements étatiques sont :

- a) liquidités, équipement et biens fixes ;
- b) sources de fonds du budget, fonds créés pour l'entreprise ;
- c) recettes et dépenses et traitements des écarts entre les recettes et les dépenses de l'activité de l'organisation ;
- d) recettes et dépenses et soldes des budgets alloués ;
- e) investissements financiers et crédits de l'État ;
- g) dettes et traitements des dettes envers l'État ;
- h) le patrimoine national ;
- i) autres biens liés à l'entité comptable.

2. Les sujets comptables qui appartiennent aux activités des entités ou des organisations n'utilisant pas les budgets de l'État sont les biens, les sources de constitutions des biens conformément aux dispositions a, b, c, d et i du point 1 de cet article.

3. Les objets comptables appartenant aux activités lucratives sont :

- a) biens fixes et biens circulants ;
- b) dettes et capitaux des propriétaires ;
- c) produits et de charges de l'activité économique principale, autres produits et autres charges ;
- d) impôts et obligations de versements au budget de l'État ;
- đ) résultat et répartition du résultat de l'activité économique principale ;
- e) les biens liés à l'entité comptable.

4. Les objets comptables appartenant aux activités bancaires, des crédits, des assurances, des titres, des investissements financières, non mentionnés dans le point 3 de cet article sont :

- a) les investissements financiers, et les crédits ;
- b) les règlements en interne et avec l'extérieur de l'entité comptable ;
- c) les engagements, garanties et les documents ayant une valeur.

Article 10 : La comptabilité financière, la comptabilité de gestion, la comptabilité de synthèse et la comptabilité en détails

1. La comptabilité dans une entité comptable est composée de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion.

2. Pour pratiquer la comptabilité financière et la comptabilité de gestion, l'entité comptable doit faire de la comptabilité de synthèse et de la comptabilité en détails qui sont décrites comme suit :

- a) la comptabilité de synthèse consiste à collecter, traiter, enregistrer et fournir l'information générale sur l'activité économique et financière de l'entreprise. La comptabilité de synthèse utilise l'unité monétaire pour refléter la situation des biens, des sources de fonds constituant les biens, la situation et le résultat économique et financier de l'entité comptable.
- b) la comptabilité en détails consiste à collecter, traiter, enregistrer et fournir l'information détaillée en unités monétaires, en quantités de biens et en unités de temps de travail pour chaque objet comptable dans l'entité comptable. La comptabilité en détails fournit des illustrations sur les données en provenance de la comptabilité de synthèse au cours d'une

période comptable. Les données de la comptabilité en détails d'un période comptable donnée doivent correspondre à celles calculées par la comptabilité de synthèse.

3. Le Ministère des Finances fournit les guides de mise en application de la comptabilité de gestion adaptée à chaque secteur d'activité.

#### Article 11 : Les unités de mesure utilisées en comptabilité

Les unités de mesure utilisées en comptabilité sont :

1. Les unités monétaires en Viêt-nam dồng (dont l'abréviation nationale "đ", et l'abréviation internationale "VND"). Si l'action professionnelle économique engendrée est en devises étrangères, l'enregistrement doit être fait en devises et en Viêt-nam Đồng selon les taux de change réels ou selon les taux de conversion publiés par la Banque Nationale du Viêt-nam au moment de la transaction, sous réserve d'autres dispositions législatives ; pour les devises dont les taux de change sont inexistant, l'entité comptable doit faire la conversion via une devise étrangère intermédiaire convertible avec le Viêt-nam Đồng.

2. L'entité comptable, qui a des recettes et des dépenses principalement en devises, a la possibilité de choisir une devise étrangère parmi celles prescrites par le Ministère des Finances comme unités monétaires utilisées dans les enregistrements comptables. Toutefois, au moment de la clôture des comptes, l'entité comptable se doit d'établir des états comptables et financiers dans la monnaie locale en utilisant les taux de change au moment de la clôture des comptes pour les conversions des devises en VND, sous réserve d'autres dispositions législatives.

3. Les unités de mesure en nature, et en unités de temps de travail sont les unités de mesure officielles de la République Socialiste du Viêt-nam. Si l'entité comptable utilise d'autres unités de mesures, elle soit les convertir dans les unités de mesure officielles de la RSV.

#### Article 12 : La langue écrite et les chiffres utilisés en comptabilité

1. La langue écrite utilisée en comptabilité est la langue vietnamienne. Si les justificatifs comptables sont en langue étrangère, les livres comptables et les rapports financiers doivent être établis simultanément en langue vietnamienne et en langue étrangère.

2. Les chiffres utilisés en comptabilité sont les chiffres arabes : 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 ; un point sépare les milliers, les millions et les milliards (.) ; les chiffres décimaux sont séparés des unités par une virgule (,).

#### Article 13 : Les périodes comptables

1. Les périodes comptables sont composées de période annuelle, période trimestrielle, période mensuelle et sont définies comme suit :

- a) Une période annuelle s'étend sur douze mois à compter du 1<sup>er</sup> janvier jusqu'au 31 décembre du calendrier solaire. L'entité comptable ayant des caractéristiques spécifiques en termes d'organisation, d'activité a la possibilité de fixer la période annuelle entre le 1<sup>er</sup> jour d'un trimestre de l'année solaire et le dernier jour du trimestre précédant le trimestre d'ouverture de l'année suivante et en même temps elle a l'obligation d'en informer l'administration fiscale.
- b) Une période trimestrielle s'étend sur trois mois à partir du 1<sup>er</sup> du premier mois du trimestre jusqu'au dernier jour du dernier mois du trimestre.
- c) Une période mensuelle s'étend sur un mois à partir du 1<sup>er</sup> du mois jusqu'au dernier jour du mois.

2. Les périodes d'une nouvelle entité comptable sont définies comme suit :

a) La première période d'une entité comptable nouvellement créée est comptée à partir de la date de délivrance de l'Attestation d'inscription dans le Registre du Commerce jusqu'au dernier jour de la période annuelle, de la période trimestrielle, de la période mensuelle décrites dans le point 1 de cet article.

b) La première période des autres entités économiques est comptée à partir de la date de création de l'entité jusqu'au dernier jour de la période annuelle, de la période trimestrielle, de la période mensuelle décrites dans le point 1 de cet article.

3. Pour une entité comptable qui fait l'objet de subdivision<sup>17</sup>, de scission<sup>18</sup>, de consolidation<sup>19</sup>, de fusion<sup>20</sup>, de changement de forme de propriété<sup>21</sup>, de dissolution<sup>22</sup>, d'arrêt d'activité<sup>23</sup>, de faillite<sup>24</sup>, la dernière période comptable est comptée à partir du premier jour de la période comptable annuelle, trimestrielle, mensuelle décrites dans le point 1 de cet article jusqu'à la veille de la date inscrite dans la décision de subdivision, de scission, de consolidation, de fusion, de changement de forme de propriété, de dissolution, d'arrêt d'activité ou de faillite.

4. Si la période de la première année ou la période de la dernière année est inférieure à 90 jours, l'entité comptable a le droit de combiner les 90 jours avec la période suivante ou la période précédente pour comptabiliser une période annuelle. La première période d'une entité comptable ou la dernière doit être inférieure à quinze mois.

#### Article 14 : Les interdictions

1. Falsifier, déclarer de fausses informations, agir en accord ou forcer une autre personne à falsifier, à faire de fausses déclarations, à corriger sur les documents comptables.

2. Agir volontairement, en accord ou forcer une autre personne à fournir, à certifier de fausse information et de fausses données comptables.

3. Laisser en dehors des livres comptables les biens de l'entité comptable ou des biens concernant l'entité comptable.

4. Détruire ou endommager volontairement les documents comptables avant l'expiration de durée réglementaire de conservation des archives comptables stipulée dans l'article 40 de cette loi.

5. Créer et promulguer des standards comptables, des régimes comptables en violation des droits et des compétences dans ce domaine.

6. Profiter des fonctions occupées, du pouvoir détenu pour menacer, éreinter (vilipender) la personne qui exerce la profession comptable.

7. Le gestionnaire ou le dirigeant d'une entité comptable qui fait le cumul des fonctions telles que comptable, gérant des stocks, trésorier ou chargé de l'acquisition et de la vente des biens (exception accordée aux entreprises privées, aux entités familiales, aux entreprises individuelles).

8. Attribuer le poste de comptable ou de chef comptable aux personnes qui n'ont pas les compétences requises par l'article 50 et 53 de cette loi.

9. Autres actes prohibés par la loi concernant la comptabilité.

<sup>17</sup> "Subdivision" est la traduction du mot vietnamien *CHIA*

<sup>18</sup> "Scission" est la traduction du mot vietnamien *TÁCH*

<sup>19</sup> "Consolidation" est la traduction du mot vietnamien *HỢP NHẤT*

<sup>20</sup> "Fusion" est la traduction du mot vietnamien *SÁT NHẬP*

<sup>21</sup> "Changement de forme de propriété" est la traduction du mot vietnamien *CHUYỂN ĐỔI HÌNH THỨC SỞ HỮU*

<sup>22</sup> "Dissolution" est la traduction du mot vietnamien *GIẢI THỂ*

<sup>23</sup> "Arrêt d'activité" est la traduction du mot vietnamien *CHẤM DỨT HOẠT ĐỘNG*

<sup>24</sup> "Faillite" est la traduction du mot vietnamien *PHÁ SẢN*

Article 15 : Valeur des documents comptables, des données comptables

1. Les documents, données comptables ont une valeur légale pour refléter la situation économique et financière de l'entité comptable. Ils sont utilisés comme sources d'information destinées à être diffusées selon la loi.
2. Les documents, données comptables sont les bases pour élaborer et examiner les plans prévisionnels, réalisés. Ils sont aussi les références pour analyser et juger les cas de violation de la loi.

Article 16 : Responsabilité dans la gestion, l'utilisation, la publication de l'information et des documents comptables

1. L'entité comptable a la responsabilité de gérer, d'utiliser, de conserver et d'archiver les documents comptables.
2. L'entité comptable a la responsabilité de fournir l'information, les documents comptables à temps, d'assurer que l'information soit complète, fidèle, transparente vis-à-vis des organisations et des individus en conformité avec la loi.

***Section 1 : Les justificatifs comptables***

***Section<sup>25</sup> 2 : Les comptes de la comptabilité et les livres comptables***

Article 23 : Les comptes de la comptabilité et le système des comptes comptables

1. Les comptes de la comptabilité servent à catégoriser et structurer les actions économiques, financières en fonction de leur contenu économique.
2. Le système des comptes de la comptabilité regroupe les comptes dont la comptabilité a besoin. Chaque entité comptable doit utiliser un système des comptes comptables.
3. Le Ministère des Finances définit concrètement les comptes en comptabilité et le système des comptes comptables.

Article 24 : Le choix d'utilisation d'un système des comptes comptables

1. L'entité comptable doit se référer au système des comptes comptables du Ministère des Finances pour choisir le système des comptes qu'il appliquera.
2. L'entité comptable a la possibilité de détailler les comptes du système des comptes retenu pour sa comptabilité.

Article 25 : Les livres comptables et le système des livres comptables

1. Les livres comptables sont utilisés pour enregistrer, structurer et archiver toutes les actions économiques et financières occasionnées concernant l'entité comptable.
2. Les livres comptables doivent porter le nom de l'entité comptable, le nom du livre, la date d'ouverture du livre, la date de clôture, les signatures de la personne qui a créé le livre, du Chef comptable et le représentant légal de l'entité comptable. Les pages des livres doivent être estampillées avec le tampon de l'entité.

---

<sup>25</sup> "Section" est la traduction du mot vietnamien *MUC*

3. Les livres comptables doivent contenir les informations suivantes :

- a) la date complète de l'enregistrement ;
- b) le numéro et la date complète figurant sur le justificatif comptable qui sert de document de base pour l'enregistrement comptable ;
- c) le résumé du contenu de l'action économique et financière concernée ;
- d) le montant de l'action économique et financière concernée qui est enregistré dans les comptes comptables ;
- đ) le report à nouveau, les montants engendrés pendant la période comptable et le solde en fin de période.

4. Les livres comptables sont composés de livres comptables, de livres de synthèse et de livres en détails.

5. Le Ministère des Finances fixera concrètement les présentations comptables, le système des livres comptables et les livres comptables.

#### Article 26 : Le choix d'utilisation d'un système de livres comptables

1. Chaque entité comptable ne peut avoir un seul système de livres comptables pour une période comptable annuelle.

2. L'entité comptable doit se baser sur les systèmes de livres comptables prescrits par le Ministère des Finances pour en choisir un pour sa comptabilité.

3. L'entité comptable a le droit de concrétiser (détailler) les livres comptables du système retenu pour élaborer sa comptabilité.

#### Article 27 : L'ouverture, l'enregistrement dans les livres et la clôture des livres

1. Les livres comptables doivent être ouverts au début de la période annuelle. Pour les entités comptables nouvellement créées, les livres comptables doivent être ouverts à partir de la date de création.

2. L'entité comptable doit se baser sur les justificatifs comptables pour procéder aux enregistrements comptables.

3. Les livres comptables doivent être à jour, clairs et complets en respectant le contenu (*Tuyen ajoute* prédisposé, pré formaté) des livres. L'information et les données enregistrées dans les livres doivent être exactes, fidèles aux justificatifs comptables.

4. L'enregistrement comptable doit respecter l'ordre chronologique des actions et des faits économiques et financiers. L'information et les données comptables de l'année enregistrées doivent être dans la continuité de l'information et des données comptable de l'année précédente. Les enregistrements dans les livres comptables doivent être faits d'une manière régulière et continue du moment de l'ouverture jusqu'au moment de la clôture.

5. Les enregistrements doivent être faits avec des stylos d'encre. Il ne faut pas insérer dans les espaces au-dessus ou en dessous des lignes. Il ne faut pas corriger en réécrivant sur les mots. Si une page n'est pas finie, il faut barrer la partie vierge. Une fois qu'une page soit remplie, il faut faire la somme des montants de la page et transférer le total à la page suivante.

6. L'entité comptable doit clôturer les livres comptables à la fin des périodes comptables avant d'établir les rapports financiers ou, dans des cas spécifiques, aux dates de clôture fixées par la loi.

7. L'entité comptable peut faire des enregistrements comptables manuellement ou elle peut avoir recours à l'informatique. Dans le cas d'informatisation de la comptabilité, l'entité comptable doit respecter les dispositions concernant les livres comptables stipulées dans les articles 25 et 26 de cette loi ainsi que les points 1, 2, 3, 4 et 6 de cet article. Après la clôture

des comptes sur le système informatique, l'entité doit imprimer les livres de comptes et constituer des documents papier des livres par période annuelle pour archivages.

#### Article 28 : Les modifications dans les livres comptables

1. Quand l'entité comptable découvre une erreur dans les enregistrements manuels, celle-ci n'est pas autorisée à effacer l'erreur (au risque de perdre les traces de l'information erronée). Elle doit procéder selon l'une des trois méthodes suivantes :

a) Écrire la modification en barrant par une ligne droite sur la partie erronée puis écrire la modification en lettres ou en chiffres juste au dessus avec l'apposition d'une signature du Chef Comptable juste à côté de la modification.

b) Procéder à une écriture complémentaire en créant un bordereau d'enregistrement complémentaire à partir duquel on peut ajouter dans les livres l'écart manquant pour rectifier.

2. Si l'erreur est vue avant l'élaboration des rapports financiers et avant la remise de ces rapports aux instances gouvernementales, il faut corriger directement dans les livres de l'année en question.

3. Si l'erreur est dépistée après la remise des rapports financiers annuels aux instances gouvernementales, les rectifications doivent figurer dans les livres de l'année où les erreurs ont été découvertes (l'année de publication des rapports financiers) et en parallèle l'entité comptable doit ajouter des notes en bas de page dans les livres de l'année concernant les erreurs.

4. Modifications des livres comptables informatisés :

a) Si l'erreur est vue avant l'élaboration des rapports financiers et avant la remise de ces rapports aux instances gouvernementales, il faut corriger directement dans les livres de l'année en question sur l'ordinateur ;

b) Si l'erreur est dépistée après la remise des rapports financiers annuels aux instances gouvernementales, les rectifications doivent être faites sur ordinateur dans les livres informatisés de l'année où les erreurs ont été découvertes (l'année de publication des rapports financiers) et en parallèle l'entité comptable doit ajouter des notes en bas de page dans les livres informatisés de l'année concernant les erreurs ;

c) Les modifications dans les livres comptables informatisés doivent être faites conformément aux méthodes stipulées dans les alinéas b et c du point 1 de cet article.

### ***Section 3 : Les rapports financiers***

#### Article 29 : Les rapports financiers

1. Les rapports financiers, établis en référence aux standards comptables et au régime comptable sont utilisés pour faire la synthèse et l'explication de la situation économique et financière de l'entité comptable.

2. Les rapports financiers publiés par les entités comptables appartenant aux activités de recettes et de dépenses du budget étatique, par les organismes de l'administration gouvernementale, par les entités utilisant ou n'utilisant pas les allocations budgétaires de l'État (en vietnamien *kinh phí ngân sách Nhà Nước*) sont composés de :

a) le tableau d'équilibre des comptes (en vietnamien *Bảng cân đối tài sản*) ;

b) le rapport des produits et des charges (en vietnamien *Báo cáo thu chi*) ;

c) le document des explications des rapports financiers (en vietnamien *Bản thuyết minh báo cáo tài chính*) ;

d) les autres rapports en conformité aux dispositions législatives (s'il y en a).

3. Les rapports financiers publiés par les entités comptables appartenant aux activités de commerce sont composés de :

- a) le bilan comptable (en vietnamien *Bảng cân đối kế toán*) ;
- b) le rapport du résultat de l'activité commerciale (en vietnamien *Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh*);
- c) le rapport des flux de trésorerie (en vietnamien *Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*);
- d) le document des explications des rapports financiers (en vietnamien *Bản thuyết minh báo cáo tài chính*).

4. Le Ministre des Finances définit concrètement les rapports financiers pour chaque domaine d'activité.

#### Article 30 : L'élaboration des rapports financiers

1. L'entité comptable doit établir des rapports financiers à la fin des périodes comptables, sous réserve d'autres dispositions législatives concernant les périodes d'élaboration des rapports financiers.

2. L'élaboration des rapports financiers doit se baser sur les données comptables après la clôture des livres. L'entité comptable à l'échelon supérieur doit faire les rapports financiers de synthèse ou les rapports financiers consolidés sur la base des rapports financiers des entités qui appartiennent à la même entité que cette première.

3. Les rapports financiers doivent respecter le contenu requis, les méthodes et les présentations homogènes d'une période à une autre. Dans le cas où les rapports financiers sont présentés différemment d'une période à une autre période, l'entité comptable doit joindre des explications.

4. Les rapports financiers doivent porter les signatures de la personne qui les a élaborés, du chef comptable et du représentant légal de l'entité comptable. Les signataires des rapports financiers doivent être responsables du contenu des rapports financiers.

#### Article 31 : Les délais de remise des rapports financiers

1. Les rapports financiers annuels de l'entité comptable doivent être remis aux organismes étatiques habilités dans un délai de 90 jours à compter du dernier jour de la période comptable annuelle conformément à la loi. En ce qui concerne les rapports de la comptabilité d'État le délai de remise des rapports est fixé par le gouvernement.

2. Le gouvernement détermine les délais de remise des rapports financiers et des rapports de la comptabilité d'État pour chaque domaine d'activité et pour chaque échelon de gestion.

#### Article 32 : Le contenu de l'information diffusée dans les rapports financiers

1. Le contenu de l'information diffusée (en vietnamien *công khai*) par les entités comptables appartenant aux activités de recettes et de dépenses du budget de l'État, par les organismes de l'administration gouvernementale, par les entités utilisant ou n'utilisant pas les allocations budgétaires étatiques est défini comme suit :

- a) les entités appartenant aux activités de recettes et de dépenses du budget de l'État doivent rendre compte annuellement des recettes et des dépenses sur le budget étatique ;
- b) les organismes de l'administration gouvernementale, les entités utilisant les allocations budgétaires doivent rendre compte annuellement des recettes et des dépenses sur les

allocations étatiques et d'autres produits et charges financières (*Tuyen interprète* : hors allocations budgétaires) ;

c) les entités qui ne bénéficient pas d'allocations budgétaires doivent rendre compte annuellement des produits et charges financières ;

d) les entités qui utilisent les fonds constitués par les contributions de la population doivent rendre compte des objectifs de la mobilisation de ces fonds, de leur utilisation, des membres participant aux fonds, le montant des fonds mobilisés, le résultat de leur utilisation et faire des rapports financiers sur les recettes et les dépenses sur chaque type de fonds mobilisé.

2. Le contenu de l'information financière diffusée de la part des entités dans le domaine du commerce est composé de :

a) la situation des biens, des dettes à rembourser, les capitaux propres ;

b) le résultat de l'activité commerciale ;

c) les versements et la constitution des fonds pour l'entreprise ;

d) les revenus des travailleurs ;.

3. Les rapports financiers de l'entité comptable qui sont audités doivent être accompagnés de la certification de l'organisme d'audit quand ils sont diffusés.

### Article 33 : Les modalités et les délais de diffusion des rapports financiers

1. La diffusion des rapports financiers est réalisée selon les modalités suivantes :

a) la publication de rapports ;

b) la diffusion sous forme de lettre officielle ;

c) l'affichage

d) les autres modalités prescrites par la loi.

2. Les entités comptables relevant des activités de recettes et de dépenses du budget de l'État doivent diffuser<sup>26</sup> leurs rapports financiers annuels dans un délai de soixante (60) jours après la date d'approbation de leurs comptes par les instances habilitées.

3. Les entités comptables qui sont des organismes de l'administration gouvernementale, des entités ayant ou n'ayant pas bénéficié des allocations budgétaires, qui sont des organisations ayant utilisé les fonds constitués avec les contributions de la population doivent diffuser leurs rapports financiers annuels dans un délai de trente (30) jours après la date d'approbation de leurs comptes par les instances habilitées.

4. Les entités comptables relevant de l'activité commerciale doivent diffuser leurs rapports financiers annuels dans un délai de cent vingt (120) jours après la date de clôture de la période comptable annuelle.

### Article 34 : L'audit<sup>27</sup> des rapports financiers

1. Les rapports financiers de l'entité comptable sur lesquels l'audit est demandé par la loi doivent être audités avant qu'ils soient remis aux organismes d'État habilités et avant d'être diffusés.

2. L'entité comptable qui est audité doit respecter les dispositions légales en audit.

3. Les rapports financiers après avoir été audités doivent être accompagnés de la certification des auditeurs quand ils sont remis aux organismes de l'État habilités conformément à l'article 31 de cette loi.

<sup>26</sup> "Diffuser" est notre traduction du mot vietnamien *công khai hoá* qui signifie textuellement "rendre public". Or ce qui est difficile pour nous de savoir qui est le public et qui sont les destinataires des rapports financiers des entités comptables ?

<sup>27</sup> "Audit" est la traduction du mot vietnamien *KIỂM TOÁN*

#### ***Section 4 : Vérification<sup>28</sup> de la comptabilité***

##### Article 35 : La vérification de la comptabilité

L'entité comptable doit se soumettre à la vérification de la comptabilité de la part des organismes gouvernementaux habilités. Cette vérification ne peut pas se faire plus d'une fois par an. L'action de vérification de la comptabilité d'une entité comptable ne peut se réaliser que sur décision de l'organisme habilité conformément à la loi.

##### Article 36 : Le contenu de la vérification de la comptabilité

1. Le contenu de la vérification de la comptabilité porte sur :
  - a) la réalisation du travail concernant la comptabilité ;
  - b) l'organisation du travail de la comptabilité et le personnel qui pratique la comptabilité ;
  - c) l'organisation de la gestion et l'exercice de la profession comptable ;
  - d) la mise en application des autres dispositions légales concernant la comptabilité.
2. Le contenu de la vérification de la comptabilité doit être mentionné dans la décision de vérification de la comptabilité.

##### Article 37 : Les droits et les responsabilités de la délégation chargée de la vérification de la comptabilité

1. Lors d'une mission de vérification de la comptabilité, la délégation chargée de la mission doit présenter la décision de vérification de la comptabilité. Celle-ci a le droit d'exiger de la part de l'entité comptable soumise à la vérification de lui fournir les documents comptables concernant le contenu de la mission et de lui donner les explications nécessaires.
2. À la fin d'une mission de vérification de la comptabilité, la délégation chargée de la mission doit établir un compte rendu sur la vérification de la comptabilité et remettre à l'entité comptable concernée un exemplaire. En cas de détection de violation de la loi sur la comptabilité, la délégation, en fonction de ses habilitations, peuvent y apporter un jugement ou faire transférer le dossier à une institution étatique habilitée pour qu'il soit jugé en conformité avec la loi.
3. Le Chef de la délégation chargée de mission de la comptabilité est responsable des conclusions émises à l'issue de la mission.
4. La délégation chargée de la mission de vérification de la comptabilité doit respecter les procédures, le contenu, le domaine d'action et la durée de la mission. Elle n'a pas le droit de causer des contraintes à l'encontre du fonctionnement normal de l'entité comptable, ni d'exercer des actes d'harassement sur l'entité soumise à la vérification.

##### Article 38 : Les droits et les responsabilités de l'entité comptable soumise à la vérification de la comptabilité

1. L'entité comptable soumise à la vérification a la responsabilité de :
  - a) fournir à la délégation chargée de la mission les documents comptables concernant le contenu de la vérification et les explications à propos des contenus soumis à la vérification sur demande de la délégation ;
  - b) mettre en œuvre les conclusions de la délégation chargée de la vérification de la comptabilité.

---

<sup>28</sup> "Vérification" est la traduction du mot vietnamien *KIỂM TRA*

2. L'entité comptable soumise à la vérification a le droit de refuser de :

- a) se soumettre à la vérification si elle juge que la décision ne relève pas des instances ayant les habilitations requises ou si le contenu n'est pas conforme à l'article 36 de cette loi ;
- b) faire appel sur les conclusions émises par la délégation chargée de la vérification de la comptabilité auprès des instances habilitées à prendre des décisions concernant la vérification de la comptabilité. Si l'entité comptable n'est pas d'accord avec les conclusions données par l'instance habilitée à prendre des décisions concernant la vérification de la comptabilité, elle adopte les solutions en conformité avec les dispositions légales.

### ***Section 5 : Inventaire des biens, Conservation et archivage des documents comptables***

#### **Article 39 : L'inventaire des biens**

1. L'inventaire des biens consiste à peser, mesurer et compter la quantité ; à déterminer et à évaluer la qualité et à déterminer la valeur des biens, les sources de capitaux disponibles à la date d'inventaire et à comparer avec les données dans les livres comptables.

2. L'entité comptable doit faire l'inventaire des biens dans les cas de figure suivants :

- a) à la fin de la période comptable annuelle avant d'élaborer les rapports financiers ;
- b) en cas de scission, de consolidation, de fusion, de dissolution, d'arrêt d'activité, de faillite, ou de mise en vente, de mise en franchise, de mise en location de l'entreprise ;
- c) en cas de changement de forme de propriété de l'entreprise ;
- d) en cas d'incendie, d'inondation ou de dommages causés par d'autres facteurs imprévus ;
- đ) la réévaluation des biens suite à une décision des organismes étatiques ;
- e) les autres cas conformément aux dispositions légales.

3. Après avoir effectué l'inventaire, l'entité comptable doit établir des rapports sur les résultats de l'inventaire. S'il existe des écarts entre l'inventaire physique et les données dans les livres comptables, l'entité comptable doit identifier les causes de ces écarts et relater les écarts ainsi que les décisions prises pour les traiter dans les livres comptables avant d'élaborer les rapports financiers.

4. Le travail d'inventaire doit relater la situation réelle des biens, les sources de création de ces biens. La personne qui établit le rapport des inventaires et qui signe ce document est responsable des résultats du travail d'inventaire.

#### **Article 40 : La conservation et l'archivage des documents comptables**

1. L'entité comptable doit assurer la conservation et la sécurité totale des documents comptables qu'elle utilise et dont elle dispose en archives.

2. Les documents comptables mis en archives doivent être des documents originaux. Dans le cas où les documents comptables originaux sont mis en garde ou confisqués, les photocopies mises en archives doivent être accompagnés du compte rendu de la décision de confiscation. Si les documents sont perdus ou détruits, les photocopies mises en archives doivent être accompagnées du compte rendu des raisons de dommages.

3. Les documents comptables doivent être mis en archives dans un délai de 12 mois à partir de la date de clôture de la période comptable annuelle ou à partir de la date de finition du travail comptable.

4. Le représentant de l'entité comptable selon la loi est responsable de l'organisation de la gestion de l'archivage des documents comptables.

5. Les documents comptables doivent être archivés pendant une durée de temps définie comme suit :

- a) une durée minimale de cinq ans pour les documents comptables au service de la gestion des entités comptables y compris les justificatifs comptables n'ayant pas été utilisés comme support pour les enregistrements comptables et pour l'élaboration des rapports financiers ;
- b) une durée minimale pour les justificatifs comptables qui sont utilisés comme document de base pour les enregistrements comptables et pour l'élaboration des rapports financiers, pour les livres comptables et pour les rapports financiers sous réserve d'autres dispositions légales ;
- c) pour une durée indéterminée pour les documents comptables ayant une valeur d'archives historiques, ayant une signification importante sur le plan économique, de la sécurité et de la défense.

6. Le gouvernement définit concrètement chaque type de document destiné aux archivages, la durée de conservation, la date à partir de laquelle sera calculée la durée d'archivage stipulée dans le point 5 de cet article, le lieu d'archivage et les procédures de destruction des archives comptables.

#### Article 41 : Le travail comptable en cas de perte ou de destruction des documents comptables

Quand l'entité comptable découvre que les documents comptables sont perdus ou détruits, celle-ci doit immédiatement procéder aux actions suivantes :

1. Vérifier, déterminer et établir un compte rendu sur la quantité et l'état des lieux, les causes de la perte ou de la destruction des documents, informer les organisations, les personnes concernées et les organismes gouvernementaux habilités. ;
2. Procéder à la restitution des documents endommagés ;
3. Contacter les organisations, les personnes avec qui l'entité échange les documents et les données afin de faire faire des photocopies des documents perdus et de les refaire certifier.
4. Pour les documents comptables concernant les biens irrécupérables par les moyens mentionnés dans les points 2 et 3 de cet article, l'entité comptable est obligé de refaire un inventaire pour reconstituer les documents perdus ou détruits.

#### ***Section 6 : Le travail comptable en cas de subdivision<sup>29</sup>, de scission<sup>30</sup>, de consolidation<sup>31</sup>, de fusion<sup>32</sup>, de changement de forme de propriété<sup>33</sup>, de dissolution<sup>34</sup>, d'arrêt d'activité<sup>35</sup>, de faillite<sup>36</sup>***

#### Article 42 : Le travail comptable en cas de subdivision de l'entité comptable

1. L'entité comptable qui est subdivisé en de nouvelles entités comptables doit procéder aux actions suivantes :
  - a) la clôture des livres comptables, l'inventaire des biens, la détermination des dettes non encore remboursées, l'élaboration des rapports financiers ;
  - b) la distribution des biens, des dettes non encore remboursées, l'élaboration des comptes rendus de transfert des biens et des dettes et l'enregistrement dans les livres comptables en conformité avec le contenu des comptes rendus de transfert de biens et de dettes ;

<sup>29</sup> "Subdivision" est la traduction du mot vietnamien CHIA

<sup>30</sup> "Scission" est la traduction du mot vietnamien TÁCH

<sup>31</sup> "Consolidation" est la traduction du mot vietnamien HỢP NHẤT

<sup>32</sup> "Fusion" est la traduction du mot vietnamien SÁT NHẬP

<sup>33</sup> "Changement de forme de propriété" est la traduction du mot vietnamien CHUYỂN ĐỔI HÌNH THỨC SỞ HỮU

<sup>34</sup> "Dissolution" est la traduction du mot vietnamien GIẢI THỂ

<sup>35</sup> "Arrêt d'activité" est la traduction du mot vietnamien CHẤM DỨT HOẠT ĐỘNG

<sup>36</sup> "Faillite" est la traduction du mot vietnamien PHÁ SẢN

c) la remise des documents comptables concernant les biens et les dettes non encore remboursées à la nouvelle entité comptable.

2. L'entité comptable nouvellement créée se base sur les comptes rendus de transfert de biens et de dettes pour ouvrir ses livres comptables et enregistrer les éléments de biens et de dettes transférés conformément à cette loi.

#### Article 43 : Le travail comptable en cas de scission de l'entité comptable

1. Quand une partie de l'entité comptable existante est détachée pour créer une nouvelle entité comptable, l'entité comptable existante doit procéder aux actions suivantes :

a) l'inventaire des biens, la détermination des dettes non encore remboursées de la partie détachée ;

b) le transfert des biens et des dettes non encore remboursées de la partie détachée, l'élaboration des comptes rendus sur les éléments de biens et de dettes à transférer et les enregistrements dans les livres des comptes de ces éléments transférés à la nouvelle entité en conformité avec les comptes rendus établis ;

c) la remise des documents comptables concernant les biens et les dettes non encore remboursées à la nouvelle entité comptable. Concernant les documents comptables qui ne peuvent pas être transférés, la nouvelle entité comptable fera les archivages conformément à l'article 40 de cette loi.

2. L'entité comptable nouvellement créée se base sur les comptes rendus de transfert pour ouvrir les livres des comptes et passer les enregistrements conformément aux dispositions de cette loi.

#### Article 44 : Le travail comptable en cas de consolidation des entités comptables

1. Dans le cas d'une consolidation de plusieurs entités comptables pour créer une nouvelle entité comptable, chacune des entités consolidées doit procéder aux actions suivantes :

a) la clôture des livres comptables, l'inventaire des biens, la détermination des dettes non encore remboursées, l'élaboration des rapports financiers ;

b) le transfert de la totalité des biens et des dettes non encore remboursées, l'élaboration des comptes rendus des transferts et les enregistrements conformes aux comptes rendus ;

c) le transfert de la totalité des documents comptables à la nouvelle entité comptable de consolidation.

2. La nouvelle entité comptable issue de la consolidation des entités comptables préexistantes doit réaliser :

a) l'ouverture des livres des comptes et les enregistrements d'ouverture en fonction des comptes rendus de transfert des biens et des dettes ;

b) la synthèse des rapports financiers des entités comptables consolidées pour obtenir les rapports financiers de l'entité comptable de consolidation.

#### Article 45 : Le travail comptable en cas de fusion des entités comptables

1. Une entité comptable est fusionnée avec une autre entité comptable doit procéder aux actions suivantes :

a) la clôture des livres comptables, l'inventaire des biens, la détermination des dettes non encore remboursées, l'élaboration des rapports financiers ;

b) le transfert de la totalité des biens et des dettes non encore remboursées, l'élaboration des comptes rendus des transferts et les enregistrements conformes aux comptes rendus ;

c) le transfert de la totalité des documents comptables à la nouvelle entité comptable issue de la fusion.

2. L'entité comptable qui accueille l'entité fusionnée se base sur les comptes rendus de transfert pour passer les enregistrements conformément à cette loi.

Article 46 : Le travail comptable en cas de changement de forme de propriété

1. L'entité comptable soumise au changement de forme de propriété doit procéder aux actions suivantes :

a) la clôture des livres comptables, l'inventaire des biens, la détermination des dettes non encore remboursées, l'élaboration des rapports financiers ;

b) le transfert de la totalité des biens et des dettes non encore remboursées, l'élaboration des comptes rendus des transferts et les enregistrements conformes aux comptes rendus ;

c) le transfert de la totalité des documents comptables à la nouvelle entité comptable qui est dotée d'une nouvelle forme de propriété.

2. L'entité comptable ayant une nouvelle forme de propriété se base sur les comptes rendus de transfert des biens et des dettes pour ouvrir les livres comptables et passer les écritures d'ouverture conformément à cette loi.

Article 47 : Le travail comptable en cas de dissolution, d'arrêt d'activité ou de faillite

1. L'entité comptable dissolue ou en arrêt d'activité doit procéder aux actions suivantes :

a) la clôture des livres comptables, l'inventaire des biens, la détermination des dettes non encore remboursées, l'élaboration des rapports financiers ;

b) L'ouverture des livres comptables pour suivre les actions économiques et financières liées à la dissolution et à l'arrêt d'activité ;

c) la remise de la totalité des documents comptables de l'entité comptable dissolue ou en arrêt d'activité, une fois les opérations de dissolution ou d'arrêt d'activité soient achevées, à l'entité comptable au niveau hiérarchique supérieure, à l'organisation ou aux personnes pour les archivages conformément à l'article 40 de cette loi.

2. Dans le cas d'une faillite, le Tribunal qui prononce la faillite de l'entité nommera la personne qui sera chargée de faire la comptabilité telle qu'elle est stipulée dans le point 1 de cet article.

### **Chapitre III : Organisation du service de comptabilité et le praticien de la comptabilité<sup>37</sup>**

Article 48: L'organisation du service de comptabilité

1. L'entité comptable doit organiser un service de comptabilité et nommer des personnes des comptables ou sous traiter le travail comptable.

2. L'entité comptable doit nommer un Chef comptable. Dans le cas où l'entité comptable est dans l'incapacité de nommer un Chef comptable, elle doit nommer une personne responsable du service de comptabilité voire demander les services d'une personnes pour assurer le rôle de Chef comptable (dans la suite le responsable du service de comptabilité et la personne attitré Chef comptable sont appelés par la même dénomination Chef comptable).

---

<sup>37</sup> Notre traduction de " *Tổ chức bộ máy kế toán và người làm kế toán* "

3. Dans le cas où l'entité ou l'entreprise se trouve dans un organigramme plus complexe avec au niveau hiérarchique supérieur un service de comptabilité et des sous services de comptabilité au niveau inférieur, l'organisation du service de comptabilité doit respecter les dispositions légales.

Article 49: Les responsabilités du représentant officiel de l'entité comptable

1. Organiser le service de comptabilité, nommer les personnes qui travaillent dans le service de comptabilité et le Chef comptable conformément aux critères, et conditions stipulés dans cette loi.
2. Décider de sous traiter le travail sur la comptabilité et payer les services de Chef comptable d'une personne externe.
3. Organiser et diriger le travail de comptabilité au sein de l'entité comptable conformément à la loi sur la comptabilité et assurer la responsabilité des conséquences que peuvent engendrer les fautes commises par soi-même dans la gestion du service de comptabilité.

Article 50: Les critères, les droits et les responsabilités du Comptable<sup>38</sup>

1. Le Comptable doit répondre aux critères suivants :
  - a) avoir les qualités personnelles et les qualités professionnelles requises par la profession, être intègre, honnête et avoir l'esprit du respect de la loi ;
  - b) avoir les compétences professionnelles requises en comptabilité ;
2. Le Comptable dispose de l'indépendance en termes de compétences professionnelles en comptabilité.
3. Le Comptable a la responsabilité de respecter les dispositions légales en comptabilité, de réaliser le travail qui lui est attribué et d'être responsable sur le plan professionnel de son travail. En cas de changement de personnel, l'ancien Comptable a la responsabilité de remettre ce qu'il a fait et tous les documents comptables au nouveau. L'ancien Comptable est responsable de ce qui est fait pendant la période où il est en poste.

Article 51: Les personnes non autorisées à travailler en comptabilité

1. Une personne qui n'est pas encore majeure ; une personne qui a des handicaps ou qui a perdu le statut de personnalité légale pour exercer le travail d'un citoyen ; une personne qui est admise dans un centre de formation, dans un établissement médical, ou qui est sous surveillance administrative.
2. Une personne à qui il est proscrit d'exercer le métier de Comptable suite à une décision judiciaire d'un tribunal, une personne qui est accusée de faute pénale ; une personne qui est en train de purger une peine de prison ou qui est accusé de délits économiques, d'abus de pouvoir dans le domaine des finances, de la comptabilité.
3. Les parents, le conjoint, les enfants, les frères et sœurs d'une personne qui est le gestionnaire d'une entité comptable ou du Chef Comptable qui travaillent dans une même entité comptable que ce soit une entreprise étatique, une société par actions, une coopérative, une institution gouvernementale, un organisme bénéficiant des allocations budgétaires, les entités ne bénéficiant pas d'allocations budgétaires.
4. Le gardien des stocks, le trésorier, la personne chargée des achats ou la vente des biens dans une même entité comptable que ce soit une entreprise étatique, une société par actions,

---

<sup>38</sup> Notre traduction de "Nguoi lam ke toan"

une coopérative, une institution gouvernementale, un organisme bénéficiant des allocations budgétaires, les entités ne bénéficiant pas d'allocations budgétaires.

#### Article 52: Le chef comptable

1. Le chef comptable a la responsabilité d'organiser le service de comptabilité au sein de l'entité comptable conformément à l'article 5 de cette loi.
2. Le chef comptable des institutions étatiques, des entités non lucratives<sup>39</sup>, des organisations bénéficiant ou ne bénéficiant pas d'allocations budgétaires et les entreprises étatiques doit assurer non seulement les obligations mentionnées dans le point 1 de cet article, mais encore la responsabilité d'apporter de l'assistance au représentant officiel de l'entité comptable dans le travail de contrôle financier de l'entité comptable.
3. Le chef comptable est sous la gestion directe du représentant officiel de l'entité comptable. S'il existe une hiérarchie supérieure dans le domaine de la comptabilité, le chef comptable est sous la co-direction et du responsable officielle de son entité comptable et du chef comptable au niveau supérieur, principalement sur l'aspect professionnel comptable.
4. Dans le cas où l'entité comptable nomme le responsable du service de comptabilité au poste de chef comptable, celui-ci doit répondre aux critères requis pour ce poste mentionnés dans le point 1 de l'article 50 de cette loi et il doit exercer les obligations, droits et responsabilités d'un chef comptable.

#### Article 53: Les critères et les conditions pour le poste de chef comptable

1. Le chef comptable doit répondre aux critères suivants :
  - a) les critères mentionnés dans le point 1 de l'article 50 de cette loi ;
  - b) les compétences professionnelles en comptabilité minimales requises sont celles du niveau BTS ;
  - c) une expérience professionnelle en tant que comptable au moins deux ans pour les candidats ayant un niveau de formation universitaire ou plus ; et au moins de trois ans d'ancienneté dans la profession pour les candidats n'ayant qu'une formation de niveau BTS.
2. La personne susceptible d'être nommée au poste de chef comptable doit être titulaire d'un certificat d'aptitude au poste de chef comptable – certificat délivré à l'issue des cours de renforcement et de préparation au poste de chef comptable.
3. Le gouvernement définit d'une manière précise et concrète les critères et les conditions pour être promu au poste de chef comptable adaptés à chaque type d'entité comptable.

#### Article 54: Les responsabilités et les droits du chef comptable

1. Le chef comptable a la responsabilité de :
  - a) de mettre en pratique les dispositions légales en comptabilité et en finance au sein de l'entité comptable ;
  - b) d'organiser et de gérer le service de comptabilité conformément à cette loi ;
  - c) d'établir des rapports financiers.
2. Le chef comptable a de l'indépendance dans l'exercice de sa fonction.
3. Le chef comptable d'un organisme étatique, d'une entité à but non lucratif, d'une organisation bénéficiant des allocations budgétaires ou n'en bénéficiant pas, d'une entreprise étatique dispose des droits mentionnés dans le point 2 de cet article et d'autres droits tels que :

<sup>39</sup> "Entité non lucrative" est la traduction du mot vietnamien *DON VI SỰ NGHIỆP*

- a) Il peut soumettre ses opinions sous forme de lettre officielle dédiée au responsable officiel de l'entité comptable sur le recrutement, la mobilité, l'augmentation des salaires, les promotions et primes ainsi que les cas de discipline sur le personnel du service de la comptabilité, les comptables, les gardiens des stocks et le trésorier ;
- b) Il peut demander aux autres services de l'entreprise de lui faire parvenir en temps et en heure les données et les documents dont le service de comptabilité a besoin et dont lui a besoin pour assurer le contrôle financier sur toute l'entité comptable.
- c) Il peut maintenir sa position et ses opinions sous forme de lettre officielle si les siennes ne convergent pas avec les opinions des décideurs de l'entité comptable.
- d) Il a comme responsabilité d'informer le représentant officiel de l'entité comptable des violations à la loi comptable sous forme de lettre officielle. S'il n'obtient pas de réponse ou de décision qu'il attend, il peut avoir recours à la personne qui est le supérieur direct du responsable de son entité comptable ou aux instances habilitées de l'État pour pouvoir se préserver de toute responsabilité en ce qui concerne les résultats qui résultent de la mise en pratique de la décision qu'il trouve infondée de la part du responsable de son entité comptable.

## **Chapitre IV : Activités de la profession comptable**

### Article 55: L'exercice de la profession comptable

1. L'organisation ou les individus qui répondent aux critères et aux conditions mentionnés dans la loi a le droit d'exercer la profession comptable.
2. L'organisation commerciale de services comptables doit créer une entreprise de services comptables conformément à la loi. Le gérant de cette entreprise de services comptables doit être titulaire d'un certificat d'aptitude à la profession comptable octroyé par les organismes habilités mentionnés dans l'article 57 de cette loi.
3. Toute personne exerçant la profession comptable doit être titulaire d'un certificat d'aptitude à la profession comptable octroyé par les organismes habilités mentionnés dans l'article 57 de cette loi et doit s'inscrire au registre du commerce des services comptables.

### Article 56: L'achat des services de comptable ou de chef comptable

1. L'entité comptable a le droit de signer un contrat avec une entreprise de services comptables ou avec un particulier qui s'est inscrit au registre du commerce de la profession comptable pour acheter les services de comptable ou de chef comptable conformément à la loi.
2. L'achat des services de comptable ou de chef comptable doit être l'objet d'un contrat établi conformément à la loi.
3. L'entité comptable qui achète les services de comptable ou de chef comptable a la responsabilité de fournir à temps toutes les informations et les documents comptables concernant les services de comptable et de chef comptable et doit régler les factures des prestations fournies dans le respect des clauses du contrat.
4. La personne qui assure les services contractuels doit répondre aux critères et conditions mentionnés dans l'article 53 de cette loi.
5. L'entreprise ou la personne qui fournit les prestations de comptable ou de chef comptable est responsable des données et de l'information comptable dans le respect des clauses du contrat.

Article 57: Le certificat d'aptitude à la profession comptable

1. Les citoyens qui souhaitent obtenir le certificat d'aptitude à la profession comptable doivent répondre aux critères suivants :

- a) avoir la notion d'éthique professionnelle, être intègre et sincère, avoir l'esprit de respect de la loi, ne pas appartenir aux catégories de personnes mentionnées dans les points 1 et 2 de l'article 51 de cette loi ;
- b) avoir les compétences professionnelles en comptabilité et en finance, niveau minimal requis est le niveau universitaire et une ancienneté dans la profession comptable et finance au moins 5 années ;
- c) être reçu(e) au concours organisé par les organismes gouvernementaux habilités.

2. Les étrangers qui veulent obtenir le certificat d'aptitude à la profession comptable doivent répondre aux conditions suivantes :

- a) avoir l'autorisation de résidence au Viêt-nam ;
- b) être titulaire du certificat d'expert comptable ou un certificat délivré par une organisation étrangère nationale ou une organisation professionnelle internationale reconnue le ministère des finances du Viêt-nam ;
- c) être reçu(e) au test sur le droit économique et financière vietnamienne organisé par les organismes gouvernementaux habilités.

3. Le ministère des finances du Viêt-nam est chargé de fixer le programme de préparation, d'organiser les Comités d'organisation des concours, de définir les procédures, les organismes habilités à délivrer ces certificats ainsi que les règles d'annulation des résultats et le retrait des certificats en concordance avec les dispositions de cette loi et des autres lois.

Article 58: Le droit de participation à l'organisation de la profession comptable

L'entité comptable et les comptables ont le droit de participer à l'Association vietnamienne de la comptabilité ou toutes les autres associations professionnelles de la comptabilité dans l'objectif de développer la profession comptable, de protéger les droits et les intérêts légaux des membres conformément à la loi.

## **Chapitre V : La gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité**

Article 59 : Le contenu de la gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité

La gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité consiste à :

1. élaborer, diriger et mettre en œuvre les stratégies, les plans et les projets de développement de la comptabilité ;
2. publier, diffuser, diriger et organiser la mise en pratique des textes législatifs en comptabilité ;
3. vérifier la comptabilité ; vérifier les activités des services comptables ;
4. guider l'exercice de la profession comptable, organiser les concours, délivrer et retirer les certificats d'aptitude à la profession comptable ;
5. guider et organiser la formation professionnelle en comptabilité ;
6. organiser et gérer les activités de recherche en comptabilité et l'application des technologies de l'information dans l'activité comptable ;
7. gérer les relations de coopération en comptabilité à l'internationale ;

8. résoudre les différends, les réclamations, les procès et les cas de violation à l'encontre de la loi sur la comptabilité.

Article 60 : L'organisme de gestion de l'État dans le domaine de la comptabilité

1. Le gouvernement est l'institution au niveau central pour la gestion étatique dans le domaine de la comptabilité.

2. Le ministère des finances est responsable devant le gouvernement pour exercer la gestion étatique dans le domaine de la comptabilité.

3. Les ministères, les institutions équivalentes des ministères dans leur domaine de compétence et leur domaine de responsabilité exercent la gestion étatique sur la comptabilité dans leur secteur d'activité spécifique.

4. Les comités populaires des provinces, des villes relevant des autorités centrales dans leur domaine de compétence et leur domaine de responsabilité exerce la gestion étatique sur la comptabilité au niveau local.

## **Chapitre VI : Récompenses et jugements en cas de violation**

### Article 61 : Récompenses

Les organisations et les personnes qui ont apporté leurs contributions aux activités de la comptabilité sont récompensées par des félicitations et des décorations selon les dispositions légales.

### Article 62 : Jugements en cas de violation

Les organisations et les personnes qui commettent des délits de violation à l'encontre de la loi sur la comptabilité sont soumises aux différents niveaux de sanction en fonction de la gravité du délit. Ces sanctions peuvent varier d'une sanction administrative au procès devant le tribunal pénal. Si la personne concernée a engendré des dommages, elle sera obligée à payer les dommages conformément à la loi.

## **Chapitre VII : Les dispositions d'application**

### Article 63 : Mise en application

1. Cette loi entre en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

2. La validité de l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques datée du 10 mai 1988 expire le jour d'entrée en vigueur de cette loi.

### Article 64 : Dispositions détaillées et instructions de mise en application

Le gouvernement définit les détails et publie les instructions d'application de cette loi.

Cette loi a été votée par l'Assemblée Nationale de la République Socialiste du Vietnam session XI, séance 3 le 17 juin 2003.

Président de l'Assemblée Nationale  
NGUYỄN Van An ]

### ***1.2.6. Traduction partielle du règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques (1996)***

Le décret n°59/CP du gouvernement est l'un des textes clés dans le processus de transition d'une économie dirigée vers une économie de marché. Ce décret a été signé par le vice premier ministre PHAN Van Khai le 03/10/1996.

[ Le Règlement sur la gestion financière et la comptabilisation économique pour les entreprises étatiques (en vietnamien *Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với Doanh nghiệp nhà nước*) est composé de six chapitres et 40 articles. Ce texte définit les modalités de gestion financière et de la comptabilité d'entreprise pour les entreprises étatiques.

Ces six chapitres sont intitulés comme suit :

Chapitre I : Dispositions générales

Chapitre II : Gestion des capitaux et des biens (actifs)

Chapitre III : Produits, Charges et résultat économique

Chapitre IV : Répartition du profit

Chapitre V : Régime de comptabilité, Statistiques et Audit

Chapitre VI : responsabilités du Conseil d'administration, du Directeur Général, des Directeurs et des institutions de gestion de l'État dans la gestion financière des entreprises étatiques

La publication de ce décret annule les décisions, directives et décrets antérieurs suivants :

1. Décision n° 217/HDBT du 14/11/1987 du Conseil des Ministres sur les politiques de rénovation des mécanismes de comptabilisation pour les compagnies étatiques.
2. Décision n° 144/HDBT du 10/05/1990 du Conseil des Ministres sur les ajustements concernant la gestion des compagnies étatiques.
3. Décision n° 315/HDBT du 01/09/1990 du Conseil des Ministres sur la réorganisation de la production et du commerce dans le secteur étatique.
4. Directive n°408/CT du 20/11/1990 du Président du Conseil des Ministres concernant les ajustements du service de comptabilité et de la comptabilisation économique dans les compagnies étatiques.
5. Décision n°332/HDBT du 23/10/1990 du Conseil des Ministres sur la préservation et le développement des capitaux d'exploitation dans les entreprises étatiques.
6. Décision n°378/HDBT du 16/11/1991 du Conseil des Ministres sur les mesures de résolution des besoins en fonds circulants des entreprises étatiques.
7. Décision n° 179/TTg du 22/12/1992 du Premier Ministre sur la gestion et l'utilisation des capitaux constitués par les amortissements fondamentaux.
8. Décret n° 50/HDBT du 22/03/1988 du Conseil des Ministres sur les règlements des compagnies étatiques.
9. Décret n° 27/HDBT du 22/03/1989 du Conseil des Ministres sur la création des unions des compagnies étatiques

10. Décision n° 202/HDBT sur les salaires des ouvriers du secteur étatique et du secteur de coopération entre État et privé.
11. Décision n° 195/HDBT du 01/12/1989 du Conseil des Ministres sur la publication des règlements complémentaires concernant la décision n°217/HDBT du 14/11/1987 du Conseil des Ministres.
12. Tous les autres documents du gouvernement concernant la gestion financière et la comptabilisation économique dans les entreprises étatiques non conformes à ce décret.

## **Chapitre I : Dispositions générales**

### Article 1 :

Ce règlement est applicable aux entreprises étatiques ayant une activité économique telles que les compagnies générales, entreprise membre d'une compagnie générale, entreprises indépendante (ci-dessous dénommées entreprises étatiques)

En dehors de ce règlement, les compagnies générales étatiques et les entreprises membres des Compagnies générales peuvent appliquer les règlements financiers de la compagnie générale fixés par le Conseil d'administration et approuvés au préalable par le Ministre des Finances conformément à la Loi sur les entreprises étatiques, à ce règlement et au règlement standard pour les compagnies générales étatiques.

### Article 2 : Dans ce règlement les termes suivants sont définis comme suit :

1. Les capitaux légaux d'une entreprise étatique (en vietnamien *Vốn pháp định của doanh nghiệp nhà nước*) sont les capitaux minimums requis pour la création d'une entreprise étatique selon les prescriptions pour chaque secteur d'activité.
2. Les capitaux règlementaires d'une entreprise étatique (en vietnamien *Vốn điều lệ của doanh nghiệp nhà nước*) sont les capitaux relatés dans les règlements internes de l'entreprise.
3. Les capitaux mobilisés par une entreprise étatique (en vietnamien *Vốn huy động của doanh nghiệp nhà nước*) sont les capitaux que l'entreprise a fait appel sous différentes formes telles que l'émission des obligations, réception des capitaux des associés, les emprunts auprès des établissements de crédits ou de des particuliers locaux ou étrangers ou autres formes de mobilisation conformément à la loi pour répondre aux besoins de l'activité économique de l'entreprise.
4. Les actifs de l'entreprise regroupe les immobilisations corporelles, incorporelles, les actifs circulants tels que les matières premières, les marchandises, les liquidités, les montants à recevoir, les investissements financiers à court terme, à long terme et les coûts de construction fondamentales en cours.
5. Les investissements à l'extérieur de l'entreprise sont les investissements réalisés par l'entreprise avec ses actifs, ses capitaux pour acheter des actions, pour participer dans les joint-ventures ou pour faire des investissements conformément à la loi en vue d'augmenter les revenus de l'entreprise ou pour réaliser une opération demandée par l'État.

## **Chapitre II : Gestion et Utilisation des capitaux et des actifs**

### Article 3 :

Pour une entreprise étatique nouvellement créée, les capitaux réglementaires sont financés en totalité ou en partie par l'institution gouvernementale de tutelle mais ces fonds initiaux ne peuvent pas être inférieurs au montant des capitaux légaux fixés pour le(s) secteur(s) d'activité dans lesquelles travaille cette entreprise.

### Article 4 :

Au cours de son existence, l'entreprise peut bénéficier des apports complémentaires de la part de l'État pour que celle-ci puisse réaliser les objectifs complémentaires mandatés par l'État.

En cas de modification des montants des capitaux règlementaires, l'entreprise concernée doit publier et diffuser les nouveaux capitaux règlementaires selon les instructions du MOF. Si les capitaux règlementaires de l'entreprise sont inférieurs au seuil des capitaux fixés pour le(s) secteur(s) d'activité dans lesquelles elle travaille, l'instance de tutelle qui a créé cette entreprise doit lui apporter la différence manquante en termes de capitaux légaux ou de réduire le champ d'activité de l'entreprise ou déclarer la faillite de celle-ci en conformité avec la loi sur la faillite.

En dehors des capitaux légaux initiaux, l'entreprise peut prendre l'initiative pour mobiliser d'autres sources de capitaux afin de développer ses activités et elle doit être responsable de ces sources de capitaux mobilisées. L'entreprise étatique a comme obligation de recevoir, gérer et utiliser avec efficacité les capitaux et les ressources allouées par l'État. Elle doit assurer une croissance continue de ces capitaux et de ces ressources selon le principe de préservation et de développement des capitaux investis.

L'entreprise a une responsabilité limitée civile vis-à-vis des activités économiques devant la justice dans les limites de ses capitaux dont ceux alloués par l'État.

### Article 5 :

L'État octroie des capitaux de droit de propriété de l'État à l'entreprise nouvellement créée, à l'entreprise refondée suite à une fusion, une séparation des autres entreprises étatiques, aux Compagnies Générales créées selon les décisions n°90/TTg ou N°91/TTg datées du 07/03/1994 du Premier Ministre.

Les capitaux alloués aux compagnies générales englobent aussi ceux destinés aux entreprises membres de la compagnie générale.

### Article 6 : L'entreprise étatique a les responsabilités suivantes :

1. Tenir des livres comptables pour avoir un suivi exacte et complet des biens et des capitaux qu'elle gère et qu'elle utilise conformément aux régimes de comptabilité et des statistiques en vigueur afin de rendre compte aux instances de tutelle en temps et en heure l'évolution des mouvements sur les biens et les capitaux
2. Faire un contrôle régulier de la situation des dettes, déterminer et classer les dettes en suspension, analyser et estimer les probabilités de récupération de ces dettes afin d'envisager des mesures adaptées pour les résoudre.

Article 7 :

L'octroi des capitaux aux entreprises étatiques est fait conformément à la Loi sur les entreprises étatiques ainsi que les autres règlements légaux en vigueur. Les conditions suivantes doivent être respectées au moment de l'octroi des capitaux étatiques :

1. Réévaluer les biens en référence aux prix des marchés au moment de l'octroi des capitaux ;
2. Pour l'entreprise indépendante créée sur la base d'une fusion ou d'une séparation d'autres entreprises, il faut impérativement que les problèmes financiers concernant l'entité en question soient résolus ;
3. L'octroi des capitaux doit être réalisé 60 jours après la délivrance du certificat d'enregistrement de l'activité ;
4. L'institution financière de l'État est la personne qui octroie les capitaux ;
5. Le Président du Conseil d'administration et le Directeur Général ou le Directeur (dans le cas des entreprises ayant un Conseil d'administration), Le Directeur (dans le cas des entreprises indépendantes n'ayant pas de Conseil d'administration) sont les signataires officiels dans l'acte d'octroi des capitaux à l'entreprise. Ils représentent l'entreprise pour recevoir officiellement les capitaux de l'État.
6. Pour les compagnies générales fondées selon les décisions n°90/TTg et n°91/TTg du 07/03/1994 signées par le Premier Ministre, l'octroi des capitaux doit être célébré en la présence du Responsable de l'instance qui a signé l'acte de naissance de la compagnie générale.

Dans les 30 jours qui suivent l'octroi des capitaux de l'État à la compagnie générale, celle-ci doit procéder à la redistribution des capitaux aux entreprises membres de la compagnie générale. Dans les 15 jours qui suivent la redistribution des capitaux aux entreprises membres, la compagnie générale a l'obligation de faire un compte rendu sur les résultats de la redistribution aux instances des finances de l'État et à l'instance qui a signé l'acte de naissance de la compagnie générale.

Article 8 :

L'entreprise étatique a le droit d'utiliser les capitaux et ses fonds pour ses activités économiques selon le principe d'efficacité, préservation et augmentation des capitaux investis. Si l'entreprise mobilise d'autres sources de capitaux ou de fonds pour des objectifs différents de ceux pour lesquels ils sont destinés, celle-ci doit respecter le principe de remboursement. L'utilisation des capitaux et des fonds pour les travaux de construction doit respecter les règlements de gestion des investissements dans les constructions.

Article 9 :

L'entreprise étatique a le droit de changer la structure des capitaux et des biens pour ses activités économiques.

Au sein d'une compagnie générale, le Directeur général a la compétence de transférer les biens d'une entreprise vers une autre selon le projet approuvé au préalable par le Conseil d'administration. En cas de transfert des biens, dans les 10 jours après l'opération, la Compagnie générale doit en informer les instances des finances de l'État et l'institution qui a signé l'acte de naissance de la compagnie générale.

Article 10 :

1. L'entreprise étatique a le droit d'utiliser les capitaux, les biens sous sa gestion pour investir à l'extérieur de l'entreprise. L'investissement à l'extérieur concernant les terrains doit être conforme à la loi foncière.

Les investissements à l'extérieur doivent respecter le principe d'efficacité, de préservation et de développement des capitaux, d'augmenter les revenus à l'entreprise sans porter atteinte à la mission économique principale attribuée par l'État à l'entreprise.

2. Le conseil d'administration (pour les entreprises ayant un conseil d'administration). Le Directeur (pour les entreprises indépendantes n'ayant pas de conseil d'administration) a la compétence de prendre des décisions concernant les projets de joint-venture avec un partenaire local. Si l'entreprise veut s'engager dans une joint-venture avec un partenaire étranger, deux options possibles :

- le conseil d'administration ou le Directeur doit soumettre le projet pour approbation auprès du Responsable de l'instance qui a signé l'acte de naissance de l'entreprise ;
- ou le conseil d'administration ou le Directeur peut prendre la décision si celui-ci a obtenu une lettre de procuration de l'instance supérieure.

Dans les 15 jours qui suivent la décision de joint-venture, l'entreprise doit faire un rapport à l'institution des finances de l'État.

Pour les entreprises étatiques indépendantes n'ayant pas de Conseil d'administration, celles-ci doivent soumettre un dossier de faisabilité sur le projet de joint-venture auprès de l'institution des finances de l'État pour qu'il soit examiné. Ce dossier devrait aussi être validé par le responsable de l'instance qui a signé l'acte de naissance de l'entreprise pour qu'il soit réalisable.

3. Les entreprises étatiques n'ont pas le droit d'investir dans des entreprises hors secteur étatique dont le gérant ou le propriétaire de cette entreprise privée est le conjoint, les parents proches du Président du Conseil d'administration, du Directeur général ou des directeurs de l'entreprise étatique.

4. Le conseil d'administration, le directeur général ou les directeurs (pour les entreprises ayant un conseil d'administration), le Directeur (pour les entreprises n'ayant pas de conseil d'administration) a la responsabilité de nommer un représentant de l'entreprise pour que cette personne participe à la gestion, au contrôle de l'utilisation des capitaux investis dans l'entreprise partenaire. Cette personne sera responsable de la rentabilité des capitaux investis dans l'autre entreprise selon le principe de préservation et de développement des capitaux investis et rapatrier le surplus sur la part des capitaux investis.

5. Si l'entreprise achète des actions d'autres entreprises, elle doit respecter les règlements en vigueur.

Article 11 :

En dehors des capitaux alloués par l'État, l'entreprise étatique a le droit de mobiliser d'autres sources de capitaux sous différentes formes : émission des bons de trésor, emprunts, réception des capitaux des associés (en vietnamien *nhân vôn gop liên kê* – Tuyên ne comprend ce que cela signifie) et autres formes. La mobilisation d'autres sources de capitaux doit respecter les règlements légaux. Elle ne doit pas modifier la forme de propriété de l'entreprise et le total des dettes dues aux capitaux mobilisés ne doit pas dépasser les capitaux réglementaires de l'entreprise lors de la dernière publication (sous réserve de dispositions législatives ou dans

les ordonnances contraires à ce décret). L'émission des actions doit respecter les règlements en vigueur

#### Article 12 :

Dans les compagnies générales, le directeur général sur procuration du conseil d'administration , prend les décisions concernant la mobilisation des montants d'amortissements, des fonds des entreprises membres ayant le statut d'entité comptable indépendant pour répondre aux besoins d'investissements centralisés de la compagnie générale sous forme d'emprunts en contre partie des frais financiers sur la base des taux d'intérêt internes.

Dans certain cas spécifiques stipulés dans les règlements internes de la compagnie générale, celle-ci a la possibilité de mobiliser les amortissements sur les biens fixes (exclus les amortissements sur les biens fixes financés par des dettes non encore remboursées) des entreprises membres ayant le statut d'entité comptable indépendant selon le principe de diminution des capitaux chez le prêteur et augmentation des capitaux chez l'emprunteur.

#### 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.

#### Article 14 :

1. L'entreprise étatique doit réévaluer les biens dans les cas suivants :
  - a) Inventaire et réévaluation des biens sur décision gouvernementale :
  - b) Processus d'actionnarisation ou de diversification de la structure de propriété de l'entreprise ;
  - c) Utiliser les biens comme apports dans une joint-venture (au moment de sortir le bien pour investir et au moment de retirer du projet de joint-venture et le réincorporer dans le patrimoine de l'entreprise).

2. L'inventaire et la réévaluation des biens doivent respecter les prescriptions étatiques à cet effet. Les écarts positifs ou négatifs lors de l'inventaire et de la réévaluation des biens doivent être comptabilisés comme une augmentation ou une réduction des capitaux de l'État dans l'entreprise.

#### Article 15 :

Les dommages sur les biens dans une entreprise étatique consistent en des pertes, des avaries qui diminuent la valeur des biens de l'entreprise dues à des causes objectives ou subjectives. L'entreprise doit déterminer les causes réelles de ces dommages et les solutions pour les régler.

1. Si les dommages sont causés volontairement par une personne, l'entreprise doit établir le niveau de dommage pour chaque personne concernée et exiger des dédommagements.

2. Si les dommages sont dus à des causes objectives, le Conseil d'administration (dans le cas des entreprises ayant un Conseil d'administration), le Directeur (dans le cas des entreprises indépendantes n'ayant pas de Conseil d'administration) établit un plan de résolution pour le soumettre à l'institution des finances de l'État. L'institution des finances a la responsabilité de discuter avec l'instance qui a créé l'entreprise pour prendre une décision ou faire un rapport au Premier Ministre.

L'entreprise a le droit d'utiliser le fonds de réserve pour les problèmes financiers pour compenser les dommages sur les biens après avoir obtenu le verdict des instances supérieures.

#### Article 16 :

L'entreprise étatique doit pratiquer des amortissements sur les biens fixes selon le principe de recouvrement des consommations, usures pour les biens corporels et incorporels. Le Ministère des Finances fixera le régime des amortissements en encourageant les entreprises d'amortir le plus rapidement possible pour que les entreprises puissent moderniser et renouveler les technologies.

L'entreprise a le droit d'utiliser les amortissements pour réinvestir, remplacer et renouveler les biens fixes ou pour d'autres objectifs d'exploitation selon les règlements de l'État.

#### Article 17 :

1. L'entreprise étatique a le droit de louer, hypothéquer les biens sous sa gestion selon le principe d'efficacité, de préservation et de développement des capitaux tout en respectant les règlements de l'État.

2. La location des biens, la mise en hypothèque doit respecter les prescriptions du Droit civil et autres prescriptions de l'État.

3. En ce qui concerne les biens étatiques gérés par l'entreprise qui représentent une partie ou la totalité de la chaîne de technologie principale de l'entreprise, les biens ayant une grande valeur, selon les règlements du MOF, l'entreprise ne peut les louer, les mettre en hypothèque que sur décision de l'instance qui a créé l'entreprise après examen du dossier par l'institution des finances de l'État.

Article 18 :

1. L'entreprise a le droit de revendre des biens pour récupérer des capitaux afin de les investir dans ses activités économiques et améliorer la rentabilité des capitaux investis. En ce qui concerne des biens stipulés dans le point 3 de l'article 17 de ce décret, si les biens sont vendus aux personnes étrangères, l'acte de vente doit obtenir une autorisation du Premier Ministre.
2. Lors de la revente des biens, l'entreprise doit fixer le prix de vente et procède par appel d'offres conformément aux règlements de l'État.
3. L'écart entre les recettes de vente et la valeur résiduelle du bien mis en vente et les frais induits de l'acte de vente doivent être comptabilisés dans le compte de résultat de l'entreprise.

**Chapitre III : Chiffre d'affaires, Charges, et Résultat économique**Article 20 :

Le chiffre d'affaires en provenance de l'activité économique regroupe les ventes des produits ou des marchandises, des services sur les marchés après avoir déduit des frais de commercialisation, des réductions de prix, des retours de marchandises (sous réserve de justificatifs conformes), les subventions de l'État sur les prix quand une entreprise étatique fournit les marchandises et les services sur demande de l'État.

Les produits, marchandises ou services consommés pour faire des cadeaux ou pour les consommations internes de l'entreprise doivent aussi être comptabilisés pour déterminer le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise.

Le moment d'enregistrement dans le compte des ventes est celui où l'acheteur accepte de payer la facture (sans tenir compte de l'encaissement effectif de la transaction).

Article 21 :

Le chiffre d'affaires sur les autres activités est composé de revenus en provenance des investissements à l'extérieur, de l'activité d'achat et de vente titres, de la location des biens, des activités de joint-venture, des participations dans d'autres entreprises, des participations associées, des produits de dépôts bancaires, des intérêts sur des prêts, des recettes sous forme des indemnités, les reprises sur provisions ou autres revenus.

Article 22 :

Quand une entreprise a une activité de production ou de services pour le secteur de la défense, pour les préventions des calamités naturelles ou pour l'approvisionnement des services selon le barème des prix étatiques qui ne suffisent pas à couvrir les coûts réels de production, elle bénéficiera des subventions, des aides ou des régimes préférentiels de la part de l'État.

1. Quand une entreprise travaille au service l'État, elle doit répondre aux conditions suivantes :
  - a) elle reçoit une délégation officielle de l'État (sous forme de décision émise par le gouvernement ou procuration du Ministère de tutelle du secteur économique ou technique concerné ou un mandat de la part des autorités provinciales ou municipales sur concertation avec le MOF) ;
  - a) elle doit respecter les normes de temps de livraison, de quantités, de qualité et de prix.
2. Le MOF fixera les règlements pour les subventions, les aides en provenance du budget de l'État.

Article 23 :

L'entreprise doit comptabiliser toutes les charges engendrées au cours de l'exercice

1. Les charges d'exploitation sont :

- a) Les charges des matières sont les charges sur les matières et les matériaux consommés dans l'activité d'exploitation ;
- b) Les charges d'énergie sont les charges sur les consommations en énergie pour l'exploitation ;
- c) Les salaires sont les charges pour les salaires, les charges de rémunération dépensées par l'entreprise ;
- d) Les prélèvements pour payer au budget de l'État selon les prescriptions réglementaires tels que : les cotisations de sécurité sociale, d'assurance maladie, les cotisations syndicales ;
- d) Les amortissements sur les biens fixes sont les amortissements prélevés selon les prescriptions réglementaires sur tous les biens fixes de l'entreprise ;
- đ) Les charges des services achetés à l'extérieur sont les charges à payer aux organisations, personnes en dehors de l'entreprise pour les services fournis sur la demande de l'entreprise telles que les frais de transport, d'électricité, d'eau, de téléphone, de réparation des biens fixes, de conseil, d'audit, de publicité, d'assurance sur les biens fixes, de représentation commerciale, les frais de commission commerciale, les frais de délégation pour les importations et les exportations et autres services ;
- g) Les charges en numéraires telles que : l'impôt sur l'activité, le droit d'usage du terrain, ou de location du terrain, l'impôt sur les ressources naturelles, l'impôt foncier, les frais de réception, de relations commerciales, les frais de sécurité au travail, les intérêts financiers sur les emprunts, les versements dans les fonds de fonctionnement pour les instances supérieures, les cotisations dans les associations professionnelles dont participe l'entreprise, autres charges.
- h) Les autres charges qui peuvent être comptabilisées comme charges d'exploitation sont :
  - les dotations aux provisions pour risque de perte de valeur telles qu'elles sont définies dans le point 3 de l'article 13 de ce décret ;
  - les indemnités pour les arrêts de travail telles qu'elles sont définies dans le décret n° 198/CP du 31/12/1994 du gouvernement en conformité avec le Code du travail et des contrats de travail.

2. Les autres charges d'activité de l'entreprise sont :

Les charges concernant les achats et les ventes des titres, des obligations et des actions, les frais de location des biens, les frais portant sur l'activité de joint-venture, de participation des associées, les frais de récupération des dettes éliminées, les amendes et autres charges.

Article 24 :

L'entreprise étatique n'a pas le droit de comptabiliser en charges d'exploitation les charges d'activité autres que celles mentionnées ci-dessous<sup>40</sup> (Tuyen ne comprend pas – attention contre sens) :

1. Les pertes enregistrées par les activités de joint-venture, de participation en associés, d'autres activités d'investissements ;
2. Les dommages remboursés par le gouvernement ou par la partie auteur des dommages, par les compagnies d'assurance ;
3. Les charges pour les missions à l'étranger dépassant les normes autorisées par l'État ;

<sup>40</sup>Page 151 [ Điều 24 : Doanh nghiệp không được hạch toán vào chi phí hoạt động khác các khoản chi sau :....]

4. Les charges qui relèvent des sources d'allocations budgétaires, du fonds pour les œuvres sociales, du fonds pour les primes ;
5. Les charges d'aides permanentes ou ponctuelles aux travailleurs en difficulté ;
6. Les primes distribuées pour le dépassement de rendement, les innovations, les économies réalisées dans la production, pour les campagnes d'émulation au sein du personnel (ces charges doivent être financées par le fonds pour les primes de l'entreprise).
7. Les charges pour le déjeuner au profit du personnel (s'il y a eu lieu) ;
8. Les contributions dans les activités sociales ou associatives ;
9. Les charges d'investissements dans les constructions fondamentales, les coûts d'acquisition des biens fixes, autres investissements ;
10. Les charges de rémunération pour les experts dans les travaux de construction fondamentale ou les projets de recherche scientifique, de formation qui doivent être financées par d'autres sources d'allocations budgétaires ;
11. Les charges qui relèvent d'autres sources d'allocations budgétaires.

Article 25 : Détermination du coût de revient des produits et des services

1. Le coût de revient des produits et services est constitué de :
  - a) les coûts de consommations directes de matières premières et de services ;
  - b) les coûts de la main d'œuvre directe composés de salaires, les rémunérations, les cotisations du personnel productif que l'entreprise doit payer ;
  - c) les coûts généraux de production sont les coûts fixes directs destinés à la production, par exemple les coûts engendrés par le service commercial. Ce sont des coûts de matières, d'outillages, d'amortissements sur les biens fixes de cette entité, les salaires et les cotisations liées etc.
2. Le coût de revient global des produits et des services vendus est constitué de :
  - a) le coût de production des produits et des services vendus ;
  - b) les frais de commercialisation qui regroupent tous les frais concernant la commercialisation des produits et services, y compris les frais des services après-vente.
  - c) les frais de gestion de l'entreprise comprennent les frais destinés à la structure de gestion de l'entreprise et les frais liés aux activités économiques de l'entreprise tels que frais pour les outillages, amortissements sur les biens fixes au service de l'appareil de gestion, les salaires et les cotisations liées pour le personnel de gestion, les frais de services achetés à l'extérieur, autres frais comme les frais de réception, les frais commerciaux, les indemnités d'arrêt de travail selon le décret n°198/CP du 31/12/1994 du gouvernement, les provisions pour perte de valeur telles qu'elles sont définies dans le point 3 de l'article 13 de ce décret, les versements pour la constitution du budget de fonctionnement de l'instance supérieure et autres charges.

Article 26 :

L'entreprise doit élaborer des normes économiques et techniques telles que les normes de consommations des matières premières, de la main d'œuvre, de productivité, les normes des charges indirectes qui sont adaptées aux caractéristiques économiques et techniques, au niveau d'équipement de l'entreprise selon le principe des économies sur les consommations afin de réduire le coût de revient tout en améliorant la productivité des travailleurs et la qualité des produits.

Article 27 :

L'entreprise doit établir les normes de production et de productivité pour le personnel selon les instructions du Ministère du travail et des affaires sociales. Les compagnies générales et les entreprises étatiques classées en catégorie entreprise spéciale doivent enregistrer leurs normes de travail auprès du Ministère du travail et des affaires sociales, les autres entreprises étatiques doivent enregistrer leurs normes de travail auprès du responsable de l'instance qui a signé son acte de naissance.

2. Sur la base des normes de travail enregistrées et le régime des salaires étatiques, l'entreprise calculera la valeur unitaire du coût de la main d'œuvre pour chaque unité de produit ou unité de service pour la soumettre aux instances habilitées pour approbation.

Périodiquement les organes habilités procèdent à une vérification des normes, les prix unitaires des salaires de l'entreprise en comparant les revenus en salaires et la croissance de la productivité pour faire des ajustements.

3. La masse salariale de l'entreprise du personnel (y compris les membres du Conseil d'administration et le Comité de contrôle si il y en a) doit être calculé sur la base de la valeur unitaire des salaires et le résultat économique de l'activité (la quantité de la production ou des services). Si une entreprise est dans une période difficile, celle-ci doit assurer les salaires de base au personnel de l'entreprise.

Il est interdit d'utiliser le budget destiné aux salaires à d'autres objectifs.

Article 28 :

1. Pour les frais de réception, de réunion, de relations commerciales, l'entreprise doit établir ses propres standards. En ce qui concerne les frais pour les relations commerciales, ce sera le Conseil d'administration (pour les entreprises ayant un Conseil d'administration) qui fixe les standards des frais. Quant aux entreprises n'ayant pas de Conseil d'administration, le Directeur de l'entreprise doit négocier avec l'institution des finances de l'État par courrier pour fixer les normes de frais avant de les appliquer. Ces frais commerciaux doivent faire l'objet de justificatifs conformes aux règlements et ils ne peuvent pas dépasser le plafond prédéterminé selon un taux de pourcentage sur le montant de la transaction par tranches croissantes :

- Pour un chiffre d'affaires de moins de 5 milliards de dông, les frais commerciaux réels ne peuvent pas dépasser 5% du montant de la facture ;
- Pour la part du chiffre d'affaires au-delà de 5 milliards de dông et en deçà de 10 milliards de dông, les frais commerciaux ne peuvent pas dépasser 2% de la part au-dessus de 5 milliards ;
- Pour la part du chiffre d'affaires au-delà de 10 milliards de dông et en deçà de 50 milliards de dông, les frais commerciaux ne peuvent pas dépasser 1% de la part au-dessus de 10 milliards ;
- Pour la part du chiffre d'affaires au-delà de 50 milliards de dông et en deçà de 100 milliards de dông, ce taux ne peut dépasser de 0,2 % sur la part de cette tranche ;
- Pour la part du chiffre d'affaires au-delà de 500 milliards de dông, l'entreprise peut dépenser en plus pour les frais commerciaux à hauteur de 0,1% de la part dans cette tranche.

2. Les frais pour la sécurité dans le travail, de formation et de remise à niveau doivent respecter les dispositions réglementaires.

3. Les entreprises membres d'une compagnie générale doivent payer des cotisations au siège pour constituer des fonds de gestion de la compagnie générale selon la décision du Directeur général qui est approuvée par le Conseil d'administration. Si la compagnie générale ne dépense pas tout le budget, le solde peut être transféré à l'année suivante. Par contre si les dépenses dépassent le budget, la différence sera comptabilisée en charges d'exploitation de l'exercice en cours.

#### Article 29 :

Pour les services achetés à l'extérieur, l'entreprise doit faire des prévisions, signer des contrats économiques, régler et clôturer ces contrats sur la base des prix fixés par l'État (sur des services dont les prix sont déterminés par l'État) ou sur la base des prix des marchés avec des justificatifs et des factures légales et conformes aux règlements.

L'application des commissions doit être basée sur l'efficacité économique engendrée par les médiateurs. Le Directeur a le plein pouvoir de décision et est responsable de ces charges. Les commissions ne peuvent pas appliquer aux agents de représentation des entreprises, les clients désignés, les cadres dirigeants, le personnel du service achats ou du service de ventes.

#### Article 30 :

Le profit réalisé au cours de l'exercice est le résultat économique de l'entreprise. Il est constitué de profit engendré par l'activité d'exploitation principale et d'autres activités.

1. Le profit sur l'activité d'exploitation est le solde résultant du chiffre d'affaires de l'activité d'exploitation diminué du coût de revient global des produits, des marchandises, des services vendus et des impôts conformes à la loi fiscale (sans compter l'impôt sur les bénéfices).

2. Les profits des autres activités sont le solde entre les produits en provenance des autres et les charges induites de ces activités et les impôts conformes à la loi fiscale (sans compter l'impôt sur les bénéfices).

#### Article 31 :

L'entreprise étatique est autonome financièrement. Elle est responsable de ses activités économiques. Les produits doivent couvrir les charges tout en dégagant des bénéfices. Elle est responsable des profits et des pertes de ses activités commerciales.

### **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 au 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 le 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. ]

***1.2.7. Traduction du décret gouvernemental sur la transformation des sociétés d'État en sociétés par actions (actionnarisation) (2002)***

**Gouvernement**  
N° : 64/2002/ND-CP

**REPUBLIQUE SOCIALISTE DU VIETNAM**  
Indépendance - Liberté – Bonheur

\*\*\*\*\*

Hà Nội, le 19 juin 2002

**DÉCRET DU GOUVERNEMENT**  
**Transformation des sociétés d'État en sociétés par actions**

**GOUVERNEMENT**

Conformément à la loi organique du gouvernement le 25/12/2001

Conformément au droit des sociétés le 12 juin 1999

Conformément au droit des sociétés d'État le 20/04/1995

Sur proposition du Ministre des finances,

Décète :

**Chapitre I**  
**Dispositions générales**

Article 1. Objectifs de la transformation des sociétés d'État (SOE) en sociétés par actions (SA) (processus qualifié par la suite d'actionnarisation)

1. Contribuer fortement à améliorer l'efficacité, la compétitivité de l'entreprise ; créer un modèle d'entreprise ayant plusieurs propriétaires dont la plupart sont les travailleurs ; engendrer une force d'action et permettre la mise en place d'un système de gestion dynamique dans l'entreprise afin de rentabiliser les capitaux et les actifs de l'État et de l'entreprise.
2. Mobiliser les fonds de toute la société comme les particuliers, les organisations économiques, les organisations sociales locales et étrangères pour investir moderniser les technologies de production et développer l'entreprise.
3. Développer le rôle de propriétaire de l'entreprise auprès des travailleurs, des actionnaires ; renforcer le contrôle des investisseurs vis-à-vis des entreprises ; assurer une harmonie entre les intérêts de l'État, de l'entreprise, des investisseurs et des travailleurs.

Article 2. Objets d'application

1. Ce décret est applicable à toutes les entreprises, les unités rattachées aux entreprises stipulées dans l'article 1 du Code des Sociétés d'État (exception faite pour les entreprises dans lesquelles l'État doit rester actionnaire à 100% du capital légal) sans tenir compte des résultats d'exploitation de l'entreprise. La nomenclature de classification des SOE sera décidée par le Premier Ministre pour chaque période précise du processus.
2. L'actionnarisation des unités filiales des entreprises stipulées dans le point 1 de cet article ne peut être se réaliser quand :
  - a. L'unité en question a les conditions pour avoir une comptabilité indépendante ;
  - b. Leur actionnarisation n'engendre pas de difficultés ni d'impact négatif en termes d'efficacité d'exploitation à l'entreprise mère ou aux unités sœurs au sein de l'entreprise.
3. Les entreprises ayant une comptabilité indépendante faisant partie des objets mentionnés dans le point 1 de cet article disposent des capitaux d'État dont la valeur figurée dans les livres comptables s'élève à moins de 5 milliards de VN Dong, qui ne sont pas actionnalisables, peuvent être soumises à d'autres formules comme le transfert, la vente, la mise en rente forfaitaire, la mise à location conformément aux textes juridiques.

#### Article 3. Modes d'actionnarisation

1. Maintenir le capital initial de l'État dans l'entreprise, émettre des actions pour attirer de nouveaux capitaux.
2. Vendre une partie du capital de l'État dans l'entreprise.
3. Vendre la totalité du capital de l'État.
4. Combiner les modes 2 et 3 et celle de l'émission pour une augmentation de capital.

#### Article 4. Profils et conditions d'acquisition des titres des SOE actionnalisées

1. Les personnes suivantes ont le droit d'acquérir des titres des SOE actionnalisées :
  - a. les organisations économiques et les citoyens vietnamiens domiciliant au Vietnam (appelées investisseurs locaux)
  - b. les organisations économiques, les organisations sociales et les étrangers, y compris les ressortissants vietnamiens à l'étranger et les étrangers résidant au Vietnam (appelés les investisseurs étrangers).
2. L'investisseur étranger désirant acquérir des titres des SOE actionnalisées est demandé d'avoir un compte bancaire auprès des organisations prestataires de service de règlement ayant une activité sur le territoire du Vietnam et qui est conforme aux lois vietnamiennes. Toutes les activités d'achat, de vente des titres, d'utilisation des dividendes et d'autres produits en provenance de l'achat et de la vente des titres doivent transiter par ce compte.

#### Article 5. Le droit à une première acquisition des titres des SOE actionnalisées

Les personnes figurant au point 1 de l'article 4 de ce décret ont le droit d'acheter les titres des SOE actionnalisées sans limite, mais elles doivent respecter les règlements en vigueur en ce qui concerne le nombre d'actionnaires minimal, les actions de contrôle de l'État au sein des SOE dans lesquelles l'État doit posséder les actions de contrôle.

Les investisseurs étrangers ont le droit d'acheter une quantité d'actions dont la valeur totale ne dépasse pas les 30% du capital légal des entreprises appartenant aux domaines économiques fixés par le Premier Ministre.

#### Article 6. Titres et actionnaires fondateurs

1. Le titre est un certificat émis par la société actionnarisée pour déterminer le droit de propriété d'une part ou de plusieurs parts du capital de l'entreprise. Le titre peut être nominatif ou non nominatif mais il doit avoir tous les éléments stipulés dans l'article 59 du droit des Sociétés.

Le Ministère des Finances donne les instructions à propos du formulaire du titre aux entreprises qui vont faire imprimer les titres et les gérer.

2. Les actionnaires fondateurs de la Société actionnarisée doivent remplir les conditions suivantes :
  - a- Participer à l'élaboration du règlement interne de la société actionnarisée ;
  - b- Ils doivent détenir au minimum 20% des actions ordinaires mises en vente ;
  - c- Ils doivent posséder un nombre d'actions minimal fixé par le Règlement de la société actionnarisée.

Le nombre de titres minimal de chaque actionnaire et le nombre d'actionnaires fondateurs sera décidé par l'Assemblée Générale des actionnaires et stipulés dans le Règlement interne de la société actionnarisée.

#### Article 7. Droits et obligations de la société actionnarisée

1. La SA a la responsabilité d'organiser et d'employer le maximum des travailleurs présents dans la SOE au moment de l'actionnarisation et assurer les droits des travailleurs selon les normes en vigueur.

La SA a la responsabilité de maintenir ses obligations vis-à-vis des travailleurs en poste dans la SOE transformée en SA : droit de recruter, d'employer des travailleurs et travailler en coopération étroite avec les institutions habilitées pour assurer les droits des travailleurs conformément à la loi.

2. La SA a toute la liberté d'utiliser les immobilisations, les capitaux convertis en actions pour organiser la production ; bénéficier de tous les droits, obligations et responsabilités de la SOE avant l'actionnarisation dans le cadre de la loi.
3. L'entreprise, membre d'un groupe d'État actionnarisé (GEA) dans lequel l'État reste l'actionnaire de contrôle (occupant plus de 50% du capital légal) reste toujours membre de ce GEA.

#### Article 8. Protection de l'État envers les investisseurs

Les droits de propriété et tous les droits, intérêts légaux des investisseurs locaux et étrangers – détenteurs des titres des SA seront garantis par l'État dans le cadre du dispositif juridique.

## Chapitre II

### Mesures financières et évaluation de la valeur de la SOE avant l'actionnarisation

Article 9. Immobilisation en location, en emprunt, sous forme d'apport aux capitaux mixtes, Immobilisation non-utilisés, Immobilisation financée par les Fonds pour les Primes et les aides aux travailleurs.

Avant l'actionnarisation, la SOE doit faire un inventaire puis une classification des immobilisations afin de pouvoir les traiter selon les règlements suivants :

1. Pour les immobilisations que la SOE a empruntées, louées, reçues comme apport en nature dans les J.V ou dans les alliances et les immobilisations n'appartenant pas à la SOE : la SOE doit arrêter les contrats en vigueur ou négocier avec les propriétaires pour que la SA puisse hériter des anciens contrats et les proroger ou signer de nouveaux.
2. Pour les immobilisations dont la SOE n'a pas besoin, en attente de liquidation : la SOE procède à la liquidation, revend ou demande à l'institution habilitée de les transférer à une autre SOE selon les règlements en vigueur. Dans le cas, au moment de l'actionnarisation, la liquidation n'est pas faite, ces immobilisations ne seront pas prises en compte dans le calcul de la valeur de l'entreprise et une procuration de la SOE à la SA pour que cette dernière continue à abriter ces immobilisations et à les liquider ou à les soumettre aux autorités compétentes de l'État pour les résoudre.
3. Pour les immobilisations faisant partie des travaux d'intérêt public comme les jardins d'enfants, les écoles maternelles, les hôpitaux et les autres immobilisations à finalité du bien être public financées par les Fonds pour les primes, les aides – celles-ci seront transférées aux travailleurs de la SA qui vont les gérer ou les utiliser via l'organisation syndicale.

En ce qui concerne les logements pour les travailleurs – ex-fonctionnaires y compris les logements financés par le Budget de l'État, ils seront transférés aux Services de gestion des logements de la localité ou vendus aux locataires occupant ces logements.

4. Pour les immobilisations, utilisées dans la production, financées par les Fonds pour les primes et les aides aux travailleurs, elles seront prises en compte dans le calcul de la valeur de la SA et transformées en actions qui seront, par la suite, distribuées aux travailleurs au prorata de l'ancienneté de chaque travailleur à la date de l'actionnarisation.

#### Article 10. Dettes à récupérer

L'entreprise a la responsabilité de vérifier, certifier, récupérer et traiter les dettes à récupérer avant l'actionnarisation selon les normes en vigueur. Dans le cas où au moment de l'actionnarisation, des créances douteuses seraient encore en suspension, il faut envisager les solutions suivantes :

1. Pour les créances difficilement récupérables dont l'entreprise dispose des preuves selon lesquelles ces créances n'ont plus de chance à être récupérées, dont les débiteurs ne peuvent pas être déterminés, l'entreprise utilise les réserves pour les compenser. Si les réserves ne sont pas suffisantes, le solde des dettes irrécupérables sera déduit sur le résultat d'exploitation ce qui entraîne une réduction des bénéficiaires au moment de

l'actionnarisation. Dans le cas où tous les fonds susmentionnés n'arriveraient pas à couvrir les dettes irrécupérables, elles seront donc déduites directement sur les fonds octroyés par l'État avant l'actionnarisation.

2. Pour les créances douteuses qui ne peuvent pas être récupérées pour des raisons subjectives et qui relèvent de la responsabilité d'une personne physique ou d'une organisation, la personne ou l'organisation en question doit les rembourser. La partie non récupérable sera réglée conformément au point 1 de cet article.
3. Pour les créances à récupérer ayant dépassé l'échéance de plus de 3 ans dont le débiteur, toujours en vie mais celui-ci n'a pas les moyens pour honorer ses dettes, et que l'entreprise a déjà utilisé tous les moyens pour récupérer ses créances mais en vain. A ce moment-là, ces dettes seront réglées selon le point 1 de cet article.
4. Pour les autres créances au-delà des échéances de remboursement l'entreprise peut les revendre aux organisations de recouvrement. La partie totalement irrécupérable sera réglée selon le point 1 de cet article.

#### Article 11. Dettes à payer

1. L'entreprise doit régler le remboursement des dettes avant l'actionnarisation ou négocier avec les créanciers pour transformer ces dettes en apports en capitaux à la société actionnarisée.

La conversion des dettes en titres de la SA sera réalisée sur la base de la vente aux enchères des actions ou sur la base des négociations menées entre la SOE et les créanciers mais le prix conclu entre les deux parties ne peut pas être inférieur au prix d'acquisition des actions par les autres actionnaires.

2. Si la SOE est en difficulté et ne peut pas régler les dettes au-delà des échéances, elle peut les résoudre comme suit :
  - a- Pour les dettes envers les Impôts et le Budget de l'État : la SOE sera autorisée à faire échelonner, les supprimer ou les payer sous forme de demande d'aide aux investissements selon les règlements du Gouvernement.
  - b- Pour les crédits auprès des Banques Commerciales : la SOE négociera avec ces banques pour les faire échelonner, les suspendre ou les supprimer. Elle peut aussi renégocier les taux de crédit ou proposer de transformer ces crédits en participation au capital de la SA.  
Les banques commerciales ont la responsabilité de régler les crédits accordés aux SOE selon les règlements en vigueur.
  - c- Pour les dettes contractées avec des créanciers étrangers avec une garantie d'un tiers, ce dernier et la SOE doivent négocier avec le créancier pour suspendre, échelonner ou diminuer les dettes et chercher des ressources pour les rembourser. En cas d'échec, l'assureur doit rembourser les dettes. La SOE dans ce cas doit rembourser par la suite à l'assureur ou lui proposer de transformer ces dettes en participation dans la SA.
  - d- Pour les dettes contractées par la SOE sans garantie, elle doit chercher les ressources pour les rembourser ou négocier avec le créancier pour trouver une solution ou les transformer en participation au capital de la SA conformément à la loi vietnamienne.

#### Article 12. Provisions et Bénéfices non distribués

Les provisions sur les pertes de valeur des stocks, les créances douteuses, les baisses des cours boursiers, les écarts dus au taux de change, les provisions de licenciement, les provisions

financières et les bénéfices non distribués doivent être réglés conformément aux textes en vigueur avant l'évaluation de la SOE pour l'actionnarisation. Les pertes cumulées des années précédentes peuvent être déduites du résultat d'exploitation (résultat avant impôt) au moment de l'actionnarisation avant de procéder aux méthodes stipulées dans les points a, b de la clause 2 de cet article.

#### Article 13. Participation dans les joint-ventures de la SOE

1. Si la SA hérite des activités des JV de l'ancienne SOE, tous les actifs apportés aux J.V seront évalués selon les principes figurant dans l'article 18 de ce présent Décret.
2. Dans le cas où la SA n'hérite pas les activités des J.V, elle doit faire un rapport aux autorités habilitées pour résoudre les actifs participant dans les J.V comme suit :
  - a- Négocier pour racheter ou vendre les participations dans les J.V
  - b- Céder sa part à d'autres partenaires

#### Article 14. Solde des Fonds pour les primes et les aides aux salariés

Le solde en liquides des Fonds pour les primes et les aides aux salariés sera distribué à tous les travailleurs présents dans la SOE pour que ces derniers achètent des actions. Les travailleurs seront exonérés de taxes sur les revenus sur ces revenus.

#### Article 15. Valeur de la société actionnarisée (SA)

1. La valeur réelle de l'entreprise est égale à la somme des valeurs de tous les actifs de l'entreprise au moment de l'actionnarisation, **actifs susceptibles à générer des profits à l'entreprise unanimement acceptés par les acheteurs et les vendeurs potentiels de l'entreprise**. La valeur réelle de la part de l'État dans l'entreprise est la valeur réelle de l'entreprise déduite des dettes et du solde des Fonds pour les primes et les aides aux salariés.

#### **2. Définition de la valeur réelle de la SA :**

Elle est composée de :

- a- La valeur des actifs stipulés dans le point 1 de l'article 9 de ce décret ;
- b- La valeur des actifs non utilisés en attente de liquidation ;
- c- Les créances douteuses qui ont été déduites de la valeur de l'entreprise ;
- d- Les coûts de construction des travaux inachevés et arrêtés avant l'évaluation de l'entreprise ;
- e- Les participations à long terme dans l'entreprise qui ont été orientées vers d'autres partenaires sur ordre des autorités de tutelle ;
- f- Les actifs appartenant aux travaux à finalité publique financés par les Fonds pour les primes et les aides aux salariés et les logements pour les fonctionnaires de l'entreprise.

#### Article 16. Bases du calcul de la valeur réelle de la SOE

1. **Information donnée par les documents comptables au moment de l'actionnarisation.**
2. Quantité et état des lieux des actifs au moment de l'inventaire pour l'actionnarisation.
3. Caractéristiques techniques de l'immobilisation, utilité et prix de l'immobilisation sur le marché au moment de l'actionnarisation.

4. Valeur du droit d'usage du terrain, des avantages concurrentiels (commerciaux) de l'entreprise en termes géographiques, de notoriété de l'enseigne, de la situation de marché de la marque, des produits (situation monopolistique par exemple).
5. Profit estimé calculé sur la base du ratio bénéfices sur capitaux propres.

Article 17. Déterminer la qualité des actifs, la valeur du droit d'usage du terrain, la valeur des avantages concurrentiels de l'entreprise

1. Déterminer la qualité des immobilisations de l'entreprise en se basant sur la garantie de sécurité dans l'utilisation et l'exploitation de l'équipement ; assurer la qualité des produits et de l'environnement.
2. **Déterminer la valeur d'usage du terrain :**
  - a- Pour le moment, les règlements concernant la location et l'attribution des terrains sont toujours en vigueur.  
Les comités populaires des provinces et des villes dépendant des autorités centrales ont le devoir de recalculer le prix de location des terrains situant dans des régions favorables pour les appliquer à toutes les formes d'entreprise ;
  - b- En ce qui concerne la superficie des terrains octroyés par l'État à une entreprise du secteur de l'exploitation immobilière, il est nécessaire d'inclure la valeur d'usage des terrains dans la valeur de la SOE actionnarisable. La valeur d'usage des terrains sera calculée en fonction des barèmes de transfert du droit d'usage de terrain fixés par les autorités de compétence et qui ne doit pas être inférieur aux coûts d'expropriation, de libération ou de terrassement  
...
3. La valeur des avantages concurrentiels de l'entreprise sera déterminée sur la base du ratio moyen bénéfices après impôts sur capitaux de l'état au cours des trois dernières années avant l'actionnarisation et de la valeur résultant du dernier taux obligataire de l'État sur les Bons du Trésor à échéance de 10 ans multiplié par la valeur des capitaux de l'État dans l'entreprise au moment de l'actionnarisation.

Si l'entreprise dispose d'une valeur d'enseigne reconnue par le marché, la valeur qui sera prise en compte dans le calcul de la valeur de l'entreprise sera celle fixée par le marché.

Article 18. Déterminer la valeur des actifs sous forme de participation au capital des joint-ventures

1. La valeur des participations dans les J.V prise en compte dans le calcul des SA sera calculé sur la base de:
  - a- la valeur des capitaux propres dans les états financiers de la J.V au moment le plus proche de celui à celui de l'évaluation de la valeur de la SOE actionnarisable – valeur certifiée par un auditeur indépendant ;
  - b- Taux de participation de la SA dans la J.V ;
  - c- Taux de change entre la devise étrangère de la participation et la monnaie locale selon le taux de transaction moyen interbancaire des devises publié par la Banque Nationale du Vietnam au moment de l'évaluation de la SOE
2. La valeur de la participation de la J.V réévaluée ne sert que pour évaluer le SOE actionnarisable mais ne fait l'objet d'une modification de la valeur des apports en capitaux dans la Licence d'Investissement de la J.V.

### Article 19. Méthodes d'évaluation des entreprises actionnarisables

En fonction des caractéristiques de chaque secteur et de chaque entreprise, l'entreprise a la liberté de choisir la méthode la plus appropriée à son domaine d'activité et à ses caractéristiques parmi celles proposées par le Ministère des Finances.

### Article 20. Institutions d'évaluation des SOE actionnarisables

1. L'institution de compétence dans les actionnarisationes décidera la création d'une Commission chargée d'évaluer la valeur de la SOE ou choisir le Cabinet d'audit ou l'organisation habilitée à évaluer la valeur de l'entreprise actionnalisable pour les présenter à l'entreprise concernée afin que cette dernière signe un contrat de service mandatant l'organisation de leur choix pour l'évaluation.
2. Les composants de la Commission d'évaluation d'entreprise sont :
  - a- Le Représentant de l'institution octroyant des décisions d'actionnarisation sera le Président de la Commission ;
  - b- Le Représentant d'une institution relevant du Ministère des Finances,
  - c- Les dirigeants de la SOE actionnalisable et Le Représentant du Groupe (si l'entreprise est filiale d'un groupe).

Au cas par cas, la Commission pourra faire participer à la commission d'autres organisations ou des experts en technique, en finance internes ou externes à l'entreprise qui sont nécessaires dans l'évaluation de la qualité et de la valeur réelle de chaque immobilisation de la SOE.
3. La Commission d'évaluation des entreprises a la responsabilité de :
  - a- réexaminer les inventaires, la classification, l'évaluation des actifs, leur évaluation et déterminer la valeur de l'entreprise pendant une durée de 15 jours à partir de la date de création de la commission d'évaluation. L'examen fait par la commission doit être établi sous forme de rapport avec la signature de tous les membres officiels de la commission.
  - b- réévaluer la valeur de la SOE sur demande des autorités de tutelle ;

La commission d'évaluation est responsable de l'exactitude de l'évaluation de l'entreprise.
4. Le Cabinet d'audit et l'organisation participant à l'évaluation de la valeur de l'entreprise doivent respecter les règlements en vigueur et le délai fixé dans le contrat de service. Ils doivent aussi être responsables de l'exactitude et la légitimité des résultats d'évaluation. Les frais d'évaluation de l'entreprise seront prises en compte dans les coûts d'actionnarisation.
5. Les résultats d'évaluation doivent être envoyés aux autorités de compétence pour être agréées puis publiés.

### Article 21. Utilisation des résultats de réévaluation d'entreprise

Les résultats de réévaluation d'entreprise conformément aux critères postulés dans ce présent décret sont les bases de décision de la première émission de titres, au cours de laquelle des mesures préférentielles seront mises en place en faveur des travailleurs de l'entreprise, des fournisseurs. Ces résultats servent aussi pour fixer le prix plancher des titres pour les actionnaires extérieurs.

### Article 22. Modification de la valeur de la SA

Les autorités chargées des actionnarisations des SOE se gardent le droit de réviser et modifier la valeur de la SOE dans les cas suivants :

1. La SOE a des difficultés pour vendre ses titres comme il a été stipulé dans la clause n° 5 de l'article 24 de ce décret.
2. Réévaluer la valeur de la SOE entre le moment de l'évaluation pour l'actionnarisation et le moment où elle est officiellement devenue une SA.

## **Chapitre III**

### **Vente des actions et gestion des recettes de la vente des actifs de l'État dans les SA**

#### Article 23. Détermination de la structure des actions lors de la première émission

La structure des actions lors de la première émission est définie selon la hiérarchie suivante :

1. Conserver la part d'actions appartenant à l'État dans les entreprises où l'État doit avoir des actions.
2. Réserver les actions à prix préférentiel aux travailleurs de l'entreprise selon la clause 1 et 2 de l'article 27 de ce présent décret.
3. Réserver les actions à prix préférentiel aux fournisseurs dans les entreprises de la filière de transformation des produits agricoles, forestiers et halieutiques selon la clause 1 de l'article 29 de ce présent décret.
4. Réserver au minimum 30% des actions (s'il en reste) pour les vendre aux personnes extérieures à l'entreprise, mais les investisseurs ayant un potentiel d'apport en technologie, en marketing, en capitaux et expériences de gestion sont prioritaires à l'accès aux actions.

#### Article 24. Première émission d'actions

1. Les actions sont vendues librement au siège de la SA ou à travers les institutions financières intermédiaires selon la structure prédéterminée pour la première émission approuvée par les autorités de compétence et reflétée dans le dossier d'actionnarisation où sont stipulées que :
  - a- la vente des actions et la mise en application des politiques en faveur des travailleurs de l'entreprise actionnarisée, des fournisseurs de matières premières sera organisée et réalisée par la SA ;
  - b- la vente des actions aux personnes extérieures à l'entreprise sera faite via les institutions financières intermédiaires choisies par les autorités de compétence chargée des actionnarisations et se réalise sous forme de vente aux enchères ou sous forme de garantie d'émission selon les instructions du Ministère des Finances.

Si la SA a un nombre d'actions peu élevé destinées à être vendues aux personnes extérieures ou les conditions de vente via les institutions financières difficiles ou si les frais d'émission dépassent les niveaux de prime autorisés, les autorités chargées des actionnarisations autoriseront à la SA organiser la vente à l'extérieur sous forme d'adjudication.

2. Les institutions financières sélectionnées pour vendre les actions à l'extérieur doivent publier, 30 jours avant la mise en vente sur le site de l'entreprise, et via les médias, les dates, le lieu, les modèles de vente, les conditions de participation, le nombre d'actions prévues pour la vente et les autres détails liés à la vente des actions.
3. La vente des actions aux investisseurs locaux et étrangers est réalisée uniquement en dong vietnamien selon les règlements de gestion des devises du gouvernement vietnamien.

La vente des actions au prix préférentiel en faveur des producteurs et fournisseurs des matières premières, dans le cas des SOE dans la filière de transformation des produits agricoles, forestiers et de pêche, doit respecter les règlements fixés par le Premier Ministre.

Si les participants à la vente des actions en adjudication proposent des prix semblables, les investisseurs qui ont un potentiel en technologie, en part de marché, en capitaux, en expérience dans la gestion ou les créanciers qui acceptent de transformer les crédits en participation à la SA ont des priorités sur les autres acquéreurs. Les investisseurs étrangers ne pouvant pas participer à l'adjudication peuvent négocier le prix des actions avec les vendeurs mais ce prix ne peut pas être inférieur à celui des actionnaires locaux et doivent respecter les conditions stipulées dans la clause 2 des articles 4 et 5 de ce présent décret.

4. Les SA répondant aux critères de cotation en bourse doivent tenir compte des conditions de de cotation en bourse en élaborant le plan de vente des actions aux acquéreurs extérieurs.
5. 60 jours après la publication d'actionnarisation, si le nombre d'actions destinées à être vendues aux membres de l'entreprise y compris les actions à prix préférentiel pour les travailleurs et les fournisseurs, les autorités chargées des actionnarisations se gardent le pouvoir de décider la vente des actions qui ne sont pas encore vendues.

30 jours après cette décision, si les actions ne sont pas encore toujours vendues, les autorités de compétence décidera de reviser la valeur de l'entreprise et de modifier le projet de transformation de la SOE en SA.

Article 25. Gestion et utilisation des recettes de vente des actions.

1. Les recettes de vente des actifs appartenant à l'État dans les SOE transformées en SA, déduites des frais d'actionnarisation seront envoyées à:
  - a- Fonds d'assistance à la restructuration et à l'actionnarisation des SOE au niveau central dans le cas d'une actionnarisation d'une SOE (dans sa globalité) ou une unité d'une SOE dépendant directement d'un ministère, d'une institution homologue d'un ministère ou d'une institution gouvernementale ;
  - b- Fonds d'assistance à la restructuration et à l'actionnarisation des SOE au niveau provinciale ou municipale dans le cas d'une actionnarisation d'une SOE ou une unité d'une SOE dépendant directement d'une province ou d'une ville;
  - c- Fonds d'assistance à la restructuration et à l'actionnarisation des SOE d'un groupe d'état dans le cas d'une actionnarisation d'une filiale ou la totalité d'une entreprise indépendante financièrement au sein d'un groupe d'état.

2. Les recettes de vente des capitaux de l'État dans une SA seront utilisées selon l'ordre de priorité suivant :
  - a- Aider les entreprises à payer les indemnités de licenciement au moment de l'actionnarisation ;
  - b- Aider les entreprises à payer les indemnités de licenciement après l'actionnarisation conformément au point 6 de l'article 27 de ce présent décret ;
  - c- Aider les entreprises à donner une formation au personnel en excédent au moment de l'actionnarisation afin de le replacer dans la SA ;
  - d- Investir dans les SA dans lesquelles l'État doit avoir l'actionnariat de contrôle afin de maintenir le taux de contrôle du capital de l'État.
  - e- Aider les SOE à régler leurs dettes arriérées et dettes à la sécurité sociale avant l'actionnarisation ;
  - f- Aider les SOE dont les recettes de vente d'actions ne sont pas suffisantes à couvrir leurs dettes ;
  - g- Aider les SOE dans les investissements de modernisation technologique afin d'améliorer leur compétitivité et de les développer.

## **Chapitre IV**

### **Politiques vis-à-vis des entreprises et des travailleurs dans les sociétés actionnarisées**

#### Article 26. Politique envers les SA

1. Les SA bénéficient des mesures d'assouplissement de taxes en vigueur dans la Loi d'incitation des investissements locaux appliquée aux entreprises nouvellement créées sans passer par la phase de demande d'un certificat de bénéficiaire des mesures d'incitation aux investissements.
2. Les SA sont exonérées de frais de notaire en ce qui concerne le transfert des immobilisations qui relevaient de la gestion et de l'utilisation des SOE en propriétés des SA.
3. Les SA sont autorisées à continuer les activités économiques qui ont été déjà enregistrées et sont exonérées des frais de demande de la patente de commerce lors de l'actionnarisation.
4. Les SA ont le droit de prolonger les baux de location des bâtiments, des locaux des institutions étatiques ou d'autres entreprises ou ont le droit de préemption dans l'achat de ces locaux selon les prix du marché au moment de l'actionnarisation dans le but d'avoir les conditions stables pour les activités de production et de commercialisation de la SA.
5. Les SA bénéficient des droits d'usage des terrains selon la Loi Foncière en vigueur si le coût d'usage du terrain a été inclus dans le calcul de la valeur de l'entreprise.
6. Les SA peuvent contracter des dettes auprès des Banques commerciales, des institutions financières ou d'autres sociétés de crédit de l'État sur la base des taux de crédit applicables aux SOE.
7. Les SA peuvent maintenir et développer les fonds d'aide sous forme d'aide matérielle comme les travaux culturels, les clubs, les dispensaires, les maisons de repos, les jardins d'enfants assurant ainsi l'assistance publique aux travailleurs des SA. Ces propriétés appartiennent à la Communauté des travailleurs de la SA et sont gérées avec l'aide de l'organisation syndicale.
8. Les SA peuvent déduire des recettes de vente des actions les charges réelles, raisonnables et nécessaires au processus d'actionnarisation (y compris les charges de conseil, d'évaluation de la valeur de l'entreprise) dans le cadre des limites fixées par le Ministère des Finances. Dans le cas d'une actionnarisation selon le modèle stipulé au point 1 de l'article 3 de ce présent décret, ces charges peuvent être déduites des capitaux de l'État dans la SOE actionnalisable.

#### Article 27. Politiques envers les travailleurs des SA

1. Les travailleurs figurant dans la liste des travailleurs permanents de la SA au moment de l'actionnarisation peuvent acheter à l'État au maximum 10 actions/année de travail réelle dans le secteur public à un prix moins de 30% de la valeur nominale de l'action, sachant que la valeur nominale de l'action est 100.000 Dong.

Si c'est une actionnarisation selon le modèle défini au point 1 de l'article 3 de ce présent décret, la prime accordée aux travailleurs sera déduite de la valeur des capitaux de l'État dans l'entreprise.

Le total de la prime de rabais accordée aux travailleurs et aux fournisseurs ne doit pas dépasser la valeur restante des capitaux de l'État après déduction de la valeur des actions de l'État dans la SA.

Les travailleurs ayant acquis les actions à un prix préférentiel bénéficient de tous les droits d'héritage et d'autres droits relatifs aux actionnaires selon les textes juridiques et les Règlements internes de la SA. Les actions préférentielles sont des actions nominatives et ne peuvent être cédées que dans un délai de trois ans après l'acquisition. Dans le cas où l'actionnaire a besoin de les céder avant la date limite autorisée, cette transaction ne peut se faire que sur accord du Conseil d'administration de la SA. La SA garde le droit de préemption sur ces actions et les rachètent au cours du marché de la date de rachat.

2. Les travailleurs pauvres de la SA peuvent acheter les actions préférentielles à crédit. Les paiements ne commencent qu'à partir de la quatrième année après l'acquisition et peuvent être échelonnés sur une durée maximale de 7 ans sans intérêt. Les actions préférentielles réservées aux travailleurs pauvres ne peuvent pas dépasser les 20% du total des actions préférentielles. Ces actions sont des actions nominatives. Le détenteur ne peut les céder qu'au bout de trois ans à partir de la date d'acquisition et de remboursement total de la dette à l'État.
3. Les travailleurs des anciennes SOE transférés dans les SA continuent de bénéficier les droits à la sécurité sociale selon les règlements en vigueur.
4. Les travailleurs réunissant les conditions pour prendre la retraite au moment de l'actionnarisation bénéficieront de tous les droits selon les règlements en vigueur.
5. Les travailleurs licenciés ou démissionnés au moment de l'actionnarisation toucheront les indemnités de licenciement ou d'arrêt de travail selon les règlements en vigueur.
6. Si pour des raisons de restructuration commerciale ou de modernisation technologique entraînant des licenciements des anciens travailleurs fonctionnaires y compris les cas de démission, ils seront résolus comme suit :

- a- Pendant les 12 premiers mois après l'octroi de la patente commerciale à la SA, si un travailleur est licencié pour raison de restructuration, il bénéficiera le statut de travailleur excédentaire suite à la restructuration d'une SOE stipulé dans le décret n° 41/2002/ND-CP le 11 avril 2002 et recevra une aide des Fonds destinés aux travailleurs excédentaires licenciés.

Les autres catégories de cas de licenciement ou de démission bénéficieront d'indemnité de licenciement ou d'arrêt de travail selon les règlements du Code du travail en vigueur et recevront une aide des Fonds d'aide aux restructurations et aux actionnarisations des SOE.

- b- Dans le cas où le travailleur perd son emploi au cours des quatre années suivant l'actionnarisation, la SA doit payer à l'intéressé(e) 50% des indemnités fixées par le Code du travail, les 50% restants seront réglés par les Fonds d'aide aux restructurations et aux actionnarisations des SOE. Au-delà des

quatre années après l'actionnarisation, la SA doit prendre en charge de la totalité des indemnités d'arrêt de travail ou de licenciement.

7. Si les travailleurs excédentaires au moment de l'actionnarisation ont besoin de formation de recyclage afin d'être attribués à de nouveaux postes dans la SA, l'État va subventionner en partie la formation. Les ressources proviennent des Fonds d'aide aux restructurations et aux actionnarisations des SOE selon les instructions du Ministère des Finances.

## **Chapitre V**

### **Droits et obligations des actionnaires – investisseurs étrangers et producteurs, fournisseurs de matières premières aux sociétés de transformation des produits agricoles, forestiers et halieutiques**

#### Article 28. Droits et obligations des actionnaires – investisseurs étrangers

1. Avoir le droit de participer à la gestion de la SA selon les règlements en vigueur et les Règlements de fonctionnement de la SA
2. Avoir le droit d'hypothéquer les actions pour obtenir des crédits au Vietnam.
3. Avoir le droit de convertir les dividendes et les recettes de vente des actions au Vietnam en devises étrangères et les transférer à l'étranger après avoir acquitté les impôts selon les règlements en vigueur.

Si l'investisseur étranger réinvestit les dividendes, il bénéficiera des mesures d'incitation aux investissements stipulées dans la Loi d'incitation pour les investissements locaux.

4. Avoir le droit de participer aux transactions sur la bourse vietnamienne dans le respect des droits réservés aux investisseurs étrangers en ce qui concerne la participation au marché boursier vietnamien après l'introduction en bourse de la SA
5. Bénéficier d'autres droits et obligations selon les lois vietnamiennes et les règlements de la SA.

#### Article 29. Droits et obligations des producteurs-fournisseurs des matières premières pour les sociétés de transformation des produits agricoles, forestiers et halieutiques

1. Avoir le droit d'acheter et de vendre des actions à prix préférentiel avec une réduction de 30% du prix nominal dans les SOE dont ils sont partenaires. La valeur des actions acquises ne doit pas dépasser les 10% la valeur des capitaux de l'État. Ces actions sont des actions nominatives et donc elles ne peuvent être transmises que dans le cadre des règlements et des conditions de transaction des actions à prix préférentiel réservées aux travailleurs de l'entreprise.
2. Avoir le droit d'hypothéquer les actions pour obtenir des crédits au Vietnam.
3. Avoir l'obligation de fournir les matières premières à la SA selon les clauses des contrats établis entre les deux sociétés.
4. Bénéficier d'autres droits et obligations selon les lois vietnamiennes et les règlements de la SA.

## **Chapitre VI**

### **Organisation et réalisation**

Article 30. Pouvoir et responsabilité des Ministères, des Comités Populaires des provinces, des villes dépendant directement du gouvernement central, des Conseils d'administration des groupes d'État

1. Les Ministres, les Responsables des institutions ministérielles, les institutions gouvernementales, Le Président des comités populaires des provinces, des villes dépendant directement du gouvernement central, des Conseils d'administration des groupes d'État code 91 ont la responsabilité d'élaborer le Plan général de restructuration des SOE relevant de leur compétence, de le soumettre au Premier Ministre pour approbation et de le mettre en œuvre. Si les plans de restructuration une fois approuvés par le Premier Ministre ne sont pas réalisés, les Responsables des institutions de gestion des entreprises subiront les formes de sanction selon les règlements en vigueur.
2. Sur la base du plan de restructuration des SOE approuvé par le Premier Ministre :
  - a- Le conseil d'administration des Groupes d'État supervise l'élaboration des projets d'actionnarisation des unités membres du groupe, soumet ces plans au Ministre de tutelle ou au Président du Comité populaire de la province ou de la ville dépendant du gouvernement central afin d'obtenir une décision.
  - b- Les ministres, les responsables des institutions ministérielles, les présidents des comités populaires des provinces et des villes dépendantes du gouvernement central délivrent les décisions d'actionnarisation pour les SOE qui relève de leur domaine de gestion, organisent l'évaluation des entreprises, déterminent la valeur de ces entreprises, approuvent les projets de transformation de ces SOE en SA sous la lumière des textes d'application des organes de compétence. Pour les SOE dans lesquelles l'g doit garder les actions prioritaires, la décision d'actionnarisation doit être signée par le Premier Ministre.
3. Les ministres, les responsables des institutions ministérielles, les présidents des comités populaires des provinces et des villes dépendantes du gouvernement central déterminent la valeur de l'entreprise ou la modifient. Si la valeur réelle des capitaux de l'État dans l'entreprise est inférieure à celle fournie par les livres comptables et l'écart est supérieur à 500 millions de dong, la détermination de la valeur de l'entreprise nécessite un accord écrit du Ministère des Finances avant de décider l'actionnarisation.
4. Le dossier d'évaluation des entreprises, les projets d'actionnarisation et les documents concernant les actionnarisations émis par les ministères, les institutions ministérielles, les institutions gouvernementales, les comités populaires des provinces, des villes dépendant directement du gouvernement central et les Groupes d'état doivent envoyer au comité de direction du programme de rénovation et de développement des entreprises, au ministère des finances pour un suivi continu du processus d'actionnarisation et un rapport récapitulatif au premier ministre.
5. Le Comité de direction du programme de rénovation et de développement des entreprises, le Ministère des Finances ont la responsabilité d'aider le Premier Ministre à superviser, contrôler, surveiller, encourager les Ministères, les institutions ministérielles, les institutions gouvernementales, les Comités Populaires des provinces, des villes dépendant directement du gouvernement central et les Groupes d'état à réaliser le processus d'actionnarisation conformément aux règlements en vigueur dans le cadre du projet de restructuration des SOE.

Article 31. Inscription au registre du commerce des SA

Après avoir vendu les actions et organisé l'Assemblée générale des actionnaires conformément aux dispositions du Droit des Sociétés, la SA doit s'inscrire au Registre du Commerce selon les règlements du décret n° 02/2000/ND-CP le 03/02/2000 à propos de l'inscription pour obtenir l'autorisation d'exercice d'activité économique de l'entreprises selon le Droit des Sociétés.

Article 32. Gestion des capitaux de l'État dans la SA

1. Les capitaux de l'État dans la SA seront gérer selon le décret n° 73/2000.ND-CP le 06/12/2000 qui stipule les règlements de gestion des apports en capitaux de l'État dans les entreprises autres que les SOE. La personne qui a travaillé dans la SOE jusqu'au moment de l'actionnarisation et qui est désigné comme Représentant de l'État, responsable de la gestion de la part de l'État dans la SA, a le droit d'acheter les actions comme les autres travailleurs de l'entreprise.
2. Pour les SA dont l'État n'est pas actionnaire de contrôle, ou détenteur d'actions prioritaires, les institutions de tutelle représentant le droit de propriétaire sur la part de l'État a la droit de décider de vendre la part de l'État au bout de trois ans après que la SA ait fonctionné sous la régie du Droit des Sociétés.

Article 33. Les Ministères, les institutions ministérielles, les institutions gouvernementales, les Comités Populaires des provinces, des villes dépendant directement du gouvernement central ont la responsabilité de résoudre, dans la limite de leurs compétences, les difficultés et obstacles des SOE en cours d'actionnarisation dans un délai maximal de 15 jours après la réception du dossier complet d'actionnarisation. Si les problèmes survenus dépassent la capacité d'intervention de ces institutions, elles doivent rapidement les soumettre au Cabinet du Premier Ministre pour être examinés et résolus.

## **Chapitre VII** **Conditions d'application**

Article 34. Ce décret remplace le décret n° 44/1998/ND-CP le 29/06/1998 et entre en vigueur 15 jours après sa signature. Les règlements à propos de l'actionnarisation antérieurs contraires à ceux stipulés dans ce présent décret ne sont plus applicables.

Article 35. Le ministère des finances, le ministère du travail, des invalides et des affaires sociales, la banque centrale du Viêt-nam, le comité boursier d'État, le ministère des territoires, les ministères et les institutions ont la responsabilité d'accompagner la mise en application de ce présent décret.

Article 36. Les ministres, les responsables des institutions ministérielles, les responsables des institutions gouvernementales, les présidents des comités populaires des provinces, des villes dépendant directement du gouvernement central, des conseils d'administration des groupes d'État code 91 ont la responsabilité de mettre en application ce présent décret.

Pour Le gouvernement,  
Signé par le premier ministre  
PHAN VAN KHAI ]

### **Annexe 1.3. Liste des normes comptables vietnamiennes (Vietnamese Accounting Standards)**

Nous répertorions 26 normes comptables inspirées des normes comptables internationales qui ont été publiées au Viêt Nam entre 2001 et 2005 (tableau ci-dessous). Les 26 normes vietnamiennes (Vietnamese Accounting Standards – VAS) sont numérotées de VAS1 à VAS30. Elles correspondent à 21 normes IAS et 4 normes IFRS internationales. Ces normes comptables ont été élaborées par le département de normalisation comptable (DNC) relevant du ministère des finances. Le référentiel des normes VAS co-existe avec un autre référentiel qui est le régime de comptabilité aussi dicté par le DNC. Ces deux référentiels théoriquement peuvent être adoptés par toutes les formes d'entreprises en fonction de leur choix. Toutefois, dans la pratique, il semblerait que les praticiens sont plus subordonnés aux obligations fiscales dans le choix du référentiel comptable.

**Tableau : Liste des normes comptables vietnamiennes mises en correspondance avec les normes IAS et IFRS en fonction de leur objet**

Nombre de VAS publiés	Rapprochement aux normes internationales de l'IASB		Code VAS	Traduction des intitulés des VAS en français (par nous)	Traduction anglaise dans les textes officiels vietnamiens	Publication
	Code	Intitulé des normes IAS et IFRS en anglais				
1			<b>VAS 01</b>	Généralités	Framework	Vague 2 : QĐ 165/2002/ QĐ-BTC 31/12/ 2002
2	IAS 2	Inventories	<b>VAS 02</b>	Stocks de marchandises		Vague 1 : QĐ 149/2001/ QĐ-BTC 31/ 12/ 2001
3	IAS 16	Property, plant and equipment	<b>VAS 03</b>	Biens fixes corporels		Vague 1 : QĐ 149/2001/QĐ-BTC 31/ 12/ 2001
4	IAS 38	Intangible assets	<b>VAS 04</b>	Biens fixes incorporels		Vague 1 : QĐ 149/2001/QĐ-BTC 31/ 12/ 2001
5	IAS 40	Investment property	<b>VAS 05</b>	Investissements en propriété	Investment Property	Vague 3 : QĐ 234/2003/QĐ-BTC 30/ 12/ 2003
6	IAS 17	Leases	<b>VAS 06</b>	Biens en crédit-bail	Leases	Vague 2 : QĐ 165/2002/QĐ-BTC 31/ 12/ 2002
7	IAS 28	Investments in associates	<b>VAS 07</b>	Investissements dans les <i>công ty liên kết</i>	Accounting for Investments in Associate	Vague 3 : QĐ 234/2003/QĐ-BTC 30/ 12/ 2003
8	IAS 31	Interest in Joint Ventures	<b>VAS 08</b>	Informations financières dans les participations de Joint-ventures	Financial Reporting of Interest in Joint Ventures	Vague 3 : QĐ 234/2003/QĐ-BTC 30/ 12/ 2003
9	IAS 21	The effects of change in foreign exchange rate	<b>VAS 10</b>	Impact des taux de change		Vague 2 : QĐ 165/2002/QĐ-BTC 31/ 12/ 2002
10	IFRS 3	Business combinations	<b>VAS 11</b>	Fusion d'activités		Vague 5 : QĐ 100/2005/QĐ-BTC 28/ 12/ 2005
11	IAS 18	Revenue	<b>VAS 14</b>	Produits et autres produits		Vague 1 : QĐ 149/2001/QĐ-BTC 31/ 12/ 2001
12	IAS 11	Construction contracts	<b>VAS 15</b>	Contrat de construction		Vague 2 : QĐ 165/2002/QĐ-BTC 31/ 12/ 2002
13	IAS 23	Borrowing costs	<b>VAS 16</b>	Frais financiers		Vague 2 : QĐ 165/2002/QĐ-BTC 31/ 12/ 2002
14	IAS 12	Income taxes	<b>VAS 17</b>	Impôt sur les revenus de l'entreprise		Vague 4 : QĐ 2/2005/ QĐ-BTC 15/ 02 /2005
15	IAS 37	Provisions, Contingent liabilities and contingent assets	<b>VAS 18</b>	Provisions sur actifs et dettes potentielles		Vague 5 : QĐ 100/2005/QĐ-BTC 28/ 12/ 2005
16	IFRS 4	Insurance contracts	<b>VAS 19</b>	Contrat d'assurance		Vague 5 : QĐ 100/2005/QĐ-BTC 28/ 12/ 2005
17	IAS 1	Presentation of financial statements	<b>VAS 21</b>	Présentation des rapports comptables et financiers	Presentation of Financial Statement	Vague 3 : QĐ 234/2003/QĐ-BTC 30/ 12/ 2003
18	IFRS 7	Financial instruments disclosures	<b>VAS 22</b>	Présentation des rapports complémentaires des banques ou des établissements financiers similaires		Vague 4 : QĐ 2/2005/ QĐ-BTC 15/ 02 /2005
19	IAS 10	Events after the balance sheet date	<b>VAS 23</b>	Opérations après la clôture annuelle des comptes		Vague 4 : QĐ 2/2005/ QĐ-BTC 15/ 02 /2005

Nombre de VAS publiés	Rapprochement aux normes internationales de l'IASB		Code VAS	Traduction des intitulés des VAS en français (par nous)	Traduction anglaise dans les textes officiels vietnamiens	Publication
	Code	Intitulé des normes IAS et IFRS en anglais				
20	IAS 7	Cash flow statements	<b>VAS 24</b>	Rapport des flux de trésorerie		Vague 2 : QĐ 165/2002/QĐ-BTC 31/ 12/ 2002
21	IAS 27	Consolidated and separate financial statements	<b>VAS 25</b>	Rapport des comptes consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries	Vague 3 : QĐ 234/2003/QĐ-BTC 30/ 12/ 2003
22	IAS 24	Related party disclosures	<b>VAS 26</b>	Informations sur les parties prenantes	Related Party Disclosures	Vague 3 : QĐ 234/2003/QĐ-BTC 30/ 12/ 2003
23	IAS 34	Interim financial reporting	<b>VAS 27</b>	Rapports comptables semestriels		Vague 4 : QĐ 2/2005/ QĐ-BTC 15/ 02 /2005
24	IFRS 8 ?	Operating segments	<b>VAS 28</b>	Rapports sur les unités internes		Vague 4 : QĐ 2/2005/ QĐ-BTC 15/ 02 /2005
25	IAS 8	Accounting policies. Changes in accounting estimates	<b>VAS 29</b>	Changement de régime comptable, estimations comptables et omissions		Vague 4 : QĐ 2/2005/ QĐ-BTC 15/ 02 /2005
26	IAS 33	Earnings per share	<b>VAS 30</b>	Dividendes		Vague 5 : QĐ 100/2005/QĐ-BTC 28/ 12/ 2005

#### **Annexe 1.4. Exemples de rapports comptables publiés par les entreprises étatiques**

Nous présentons nos excuses pour la qualité de reproduction des documents en langue vietnamienne car nous ne disposons que des photocopies. C'est pourquoi la reproduction en taille réduite pour insérer dans la thèse diminue encore plus la qualité de lisibilité des documents.



- 2 -

Ký hiệu	Thứ tự mục	TÀI SẢN CÓ	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ	Ký hiệu	Thứ tự mục	TÀI SẢN NỢ	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ
		2	3	4	5		1	2	3	4	5
IV		<b>Khoản nộp cấp trên và cấp cho đơn vị phụ thuộc</b> 1. Khoản cấp bù lỗ cho đơn vị phụ thuộc (78.2) a) Năm trước b) Năm nay 2. Lãi nộp cấp trên (78.1) a) Năm trước b) Năm nay  Cộng mục IV (99)	20 21 22 23 24	X  X	    		VII	<b>Nợ định mức</b> Định mức Số cuối năm Số đầu năm  1. Lương phải trả cho công nhân viên (89) 2. BHXH phải thanh toán (88) 3. Khoản phải trả cho người bán (80) 4. Chi phí trích trước (90) 5. Nợ định mức khác 6. . . . . .	114 115 116 117 118 119		
V		Lỗ a) Năm trước b) Năm nay  Cộng mục V (98)  Cộng loại A	25 26 27	X	24.5.1, 24.5.2, 24.5.3, 24.5.4			Cộng mục VII Cộng loại A 8- VAY NGÂN HÀNG NGÂN HÀNG TRÊN MỨC TIÊU CHUẨN Vay trên mức tiêu chuẩn trong kế hoạch 1. Vay dự trữ nguyên, nhiên, vật liệu 2. Vay chi phí sản xuất theo mức 3. . . . . . 4. . . . . . Cộng mục I Vay nhu cầu tạm thời ngoài kế hoạch (93) 1. Dự trữ nguyên, nhiên, vật liệu	120 121  122 123 124 125 126  127		
		<b>8 - TÀI SẢN BÌNH MỨC</b> Định mức Số đầu năm Số cuối kỳ 1. Nguyên liệu vật liệu chính (05.1) 2. Nức thành phẩm mua ngoài (05.2) 3. Vật liệu phụ (05.3) 4. Dự trữ sản xuất nông nghiệp (05.4) 5. Bao bì và vật liệu đóng gói (05.5)	28  29 30 31 32 33		12.5.1, 12.5.2, 12.5.3, 12.5.4, 12.5.5  3.1.66, 3.2.6, 3.3			Cộng mục VII Cộng loại A 8- VAY NGÂN HÀNG NGÂN HÀNG TRÊN MỨC TIÊU CHUẨN Vay trên mức tiêu chuẩn trong kế hoạch 1. Vay dự trữ nguyên, nhiên, vật liệu 2. Vay chi phí sản xuất theo mức 3. . . . . . 4. . . . . . Cộng mục I Vay nhu cầu tạm thời ngoài kế hoạch (93) 1. Dự trữ nguyên, nhiên, vật liệu	120 121  122 123 124 125 126  127		





Ký hiệu	Thứ tự mục	TÀI SẢN CÓ	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ	Ký hiệu	Thứ tự mục	TÀI SẢN NỢ	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ
	I	2	3	4	5		I	2	3	4	5
		10. Các khoản phải thu khác (30, 68, 76)	71		2.392.225,16			3. Vay ngắn hạn về sửa chữa lớn (93)	157		
		11. Cộng mục IV (87) cộng với không có chi phí giải quyết (84)	72		4.822.025,84		VIII	Cộng mục VII (95)	158		
V		Vật tư hư hỏng và thiếu hụt chờ giải quyết (84)	73		13.340.250,05			Các quỹ của xí nghiệp (96)	159		
VI		Khấu hao cơ bản nộp thừa (82)	74		5.485,08			1. Quỹ khuyến khích phát triển sản xuất (96)	160		
		a) Nộp ngân sách (86.1)	75					2. Quỹ khen thưởng (96)	161		
		b) Nộp cấp trên (86)	76					3. Quỹ phúc lợi (96)	162		
VII		Sửa chữa lớn	77					Cộng mục VIII (96)	163		
		1. Sửa chữa lớn chưa hoàn thành (03, 23)	78					Các khoản cấp phát khác (96)	164		
		2. Tiền gửi ngân hàng về sửa chữa lớn (55.1)	79					1. Kinh phí sự nghiệp (96)	165		
		3. Liên tem ứng cho người nhận lương về sửa chữa lớn (60)	80		2.313.735,13		IX				
VIII		Cộng mục VII (87)	81					2. . . . . (96)			
		Chi các quỹ của xí nghiệp (87)	82					Cộng loại C			
		1. Quỹ khuyến khích phát triển sản xuất (*)	83					58.592.292,86			
		2. Quỹ khen thưởng (**)	84								
		3. Quỹ phúc lợi (***)	85								
IX		Cộng mục VIII (36)	86								
		Chi các nguồn cấp phát khác (36)	87								
		1. Chi kinh phí sự nghiệp (****)									
		2. . . . . (****)									
		Cộng loại C (A+B+C)			58.592.292,86						

THỰC TRẠNG		CHỈ TIÊU		CHỈ TIÊU		CHỈ TIÊU		CHỈ TIÊU		CHỈ TIÊU	
Ký hiệu	Thứ tự mục	TÀI SẢN CÓ	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ	Ký hiệu	Thứ tự mục	TÀI SẢN NỢ	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5
		<b>D - VỐN XÂY DỰNG CƠ BẢN</b>						<b>D - NGUỒN VỐN XÂY DỰNG CƠ BẢN</b>			
		1. Chi phí về XDCB đã thi công, TSCB đã mua sắm xong (34)	88		45.129,96			1. Vốn xây dựng cơ bản do ngân sách cấp (95,1)	166		45.129,96
		2. Công trình XDCB, TSCB mua sắm đã đưa vào sử dụng, nhưng chi phí chưa duyệt (35)	89					2. Vốn xây dựng cơ bản khác (95,2)	167		
		3. Chi phí không làm tăng TSCB (35)	90					3. Vay ngân hàng về xây dựng cơ bản (60)	168		
		4. Vật liệu xây dựng và thiết bị cần lắp (07)	91					4. Khoản phải trả cho người cung cấp và người nhận thầu về xây dựng cơ bản (60)	169		
		5. Tiền gửi ngân hàng và đầu tư cơ bản (54)	92					5. Khoản phải trả khác về xây dựng cơ bản (76)	170		
		6. Tiền tạm ứng cho người nhận thầu về XDCB (60)	93					6.	171		
		7. Sản phẩm dở dang của XDCB (34)	94					<b>CỘNG LOẠI D</b>		172	45.129,96
		8. Khoản phải thu khác về XDCB (76)	95					<b>TỔNG CỘNG TÀI SẢN NỢ</b> (A + B + C + D)		173	45.129,96
		9.	96								
		<b>CỘNG LOẠI D</b>			45.129,96			<b>TỔNG CỘNG TÀI SẢN NỢ</b> (A + B + C + D)			45.129,96

Ký hiệu	Thứ tự mục	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ	Ký hiệu	Thứ tự mục	Thứ tự dòng	Số đầu năm	Số cuối kỳ
	1	3	4	5		1	3	4	5
	TÀI SẢN NGOÀI BẢNG TỔNG KẾT TÀI SẢN								
	1. Tài sản cố định thuê ngoài (001)	174					188		1.676.574,42
	2. Nguyên vật liệu nhận gia công chế biến (002)	175					189		
	3. Vật tư hàng hóa nhận giữ hộ (004)	176					190		
	4. Chứng từ, tem, phiếu in sẵn có giá trị (006)	177					191		
	5. Các khoản nợ khó đòi đã chuyển vào lỗ (007)	178					192		
	6. Hạn mức cấp phát xây dựng cơ bản (008)	179		1.092.407,46			193		2.209.802,51
	7. Hạn mức kinh phí sự nghiệp (009)	180					194		2.840.560,56
	8. . . . .	181					195		30.523.125,00
	TÀI LIỆU BỔ SUNG								
	1. Phần bổ vật về tiền mau hàng	182					196		5.302.607,42
	2. Lợi nhuận nộp thuế năm trước; chuyển nộp ngân sách năm nay	183					197		
	3. Lợi nhuận nộp thuế năm trước; chuyển nộp ngân sách năm nay	184					198		
	4. Lợi nhuận trích bổ sung vốn; đóng cộng dồn từ đầu năm (**)	185							
	5. Lợi nhuận trích bổ sung vốn; XDCB nộp trung cộng dồn từ đầu năm (**)	186							
	6. Khoản hao sửa chữa lớn đã trích cộng dồn từ đầu năm	187		1.341.215,61					

Ngày 27 tháng 2 năm 1977  
 Thủ trưởng đơn vị  
 PH. 001. 230

Kế toán trưởng  
 Phạm Văn Đức

Người lập biểu  
 Phạm Văn Đức

Đối với xí nghiệp chưa thực hiện chế độ thu tài chính mới thì có hai bản tài sản - có và tài sản - nợ sẽ thay đổi và bổ sung như sau:

Thay bằng quỹ xí nghiệp  
 Bỏ trống  
 Ghi kinh phí chuyển dùng  
 Không ghi số liệu

### CHI TIẾT MỘT SỐ KHOẢN TRONG BẢNG TÒNG KẾT TÀI SẢN

I. CHI VỆ KINH PHÍ SỰ NGHIỆP  
 Quý I năm 197

Ký hiệu	Kế hoạch năm nay	Thực hiện	
		1	2
<b>TỔNG SỐ CHI</b>			
1. Bệnh viện và viện phí			
2. Tiền thuốc cho các cháu ở tập thể			
3. Trợ cấp đồng con			
4. Trợ cấp khó khăn thường xuyên			
5. Kinh phí nhà ăn tập thể			
6. Phụ cấp chênh lệch giá với cung cấp			
7. Lương và phụ cấp cho cán bộ làm công tác vi lý do khách quan			
8. Chi phí luyện tập quần sự cho quần nhân dự bị			
9. Lãi định mức đã trả cho các nhà tư sản (trong xí nghiệp CTHD)			
10. Chi phí về đào tạo			
<b>A</b>		<b>1</b>	<b>2</b>
		<b>Cộng dồn từ đầu năm</b>	
			<b>3</b>

Người lập biểu

Kế toán trưởng

### II. TÀI SẢN THỪA, THIỂU, MẤT, HƯ HỎNG (B4)

Ký hiệu	Mô tả chi tiết	Số tiền	
		Tổng số	Trong đó: TSCĐ
<b>I. TÀI SẢN THỪA</b>			
1. Số đầu năm			
2. Số phát sinh trong năm			
a) Phát hiện trong kiểm kê			
b) Thừa khác			
3. Chuyển vào các tài khoản khác (sau khi cấp trên duyệt ý)			
a) Giá thành			
b) Lãi			
c) Thanh toán với ngân sách			
d) Vết cơ bản			
4. Số cuối năm (1 + 2 - 3)			
<b>II. TÀI SẢN THIỂU, MẤT, HƯ HỎNG</b>			
1. Số đầu năm			
2. Số phát sinh trong năm			
a) Phát hiện trong kiểm kê			
b) Thiệt hại, hỏa hoạn			
c) Chuyển từ các tài khoản khác (sau khi cấp trên duyệt ý)			
d) Thiếu khác			
3. Bồi thường (từ khoản phải thu, phải trả)			
a) Người chịu trách nhiệm vật chất			
b) Người bán, người cung cấp, cơ quan vận tải			
c) Khoản phải thu			
4. Chuyển vào các tài khoản khác (sau khi cấp trên duyệt ý)			
a) Giá thành			
b) Lãi			
5. Số cuối năm (1 + 2 - 3 - 4)			

Ngày tháng năm 197  
 Thủ trưởng đơn vị

## Traduction du "tableau récapitulatif des biens" de 1976 (formulaire 23-CN)

FORMULAIRE  
23 CN - T

ACTIF

TABLEAU RECAPITULATIF DES BIENS  
au 31 décembre 1976

			BIENS EN AVOIR			
Item	N° Compte	Code infor matiq ue		Ligne	SI	SF
A	B	Code	D			
			<b>A/. BIENS IMMOBILISES ET HORS CIRCULATION</b>			
<b>I</b>	<b>01</b>		Biens immobilisés			
			- Biens immobilisés pour la production	1	21 979 179,82	21 358 207,57
			- Biens immobilisés pour les activités hors production	2	784 433,67	832 448,94
			- Biens immobilisés non encore utilisés	3		
			dont : réserves planifiées	4		
			- Biens immobilisés en attente de résolution	5		
			- Biens immobilisés non nécessaires	6		
			- Terrains et immobilisations non amortis	7	268 421,71	242 528,39
			Total item I	8	23 032 035,20	22 433 184,90
<b>II</b>	<b>80</b>		Biens prélevés			
	<b>80.1</b>		1. Bénéfices prélevés pour le Budget de l'Etat		0,00	
			a) Année précédente	9		
			b) Année en cours	10		6 581 343,94
	<b>80.2</b>		2. Fonds de promotion et de développement de l'activité d'exploitation			
			a) Année précédente	11		
			b) Année en cours	12		
	<b>80.3</b>		3. Fonds pour les primes			
			a) Année précédente	13		
			b) Année en cours	14		
	<b>80.4</b>		4. Fonds pour les œuvres sociales			
			a) Année précédente	15		
			b) Année en cours	16		
			Total item II	17	0,00	6 581 343,94
<b>III</b>	<b>77</b>		Capitaux alloués aux unités dépendantes			
	<b>77.1</b>		1. Capitaux fixes	18		
	<b>77.2</b>		2. Capitaux circulants	19		
<b>IV</b>			Montants destinés aux instances supérieures et allocations destinées aux unités dépendantes			

FORMULAIRE  
23 CN - T

**TABLEAU RECAPITULATIF DES BIENS**  
au 31 décembre 1976

**PASSIF**

BIENS EN DETTES						
Item	N° Compte	Code informatique Code		Ligne	SI	SF
			<b>A/. SOURCES DE CAPITAUX PROPRES OU CONSIDERES COMME CAPITAUX PROPRES</b>			
<b>I</b>			Capitaux fondamentaux			
	<b>85.1</b>		1. Capitaux fixes	99	12 190 798,90	9 574 758,64
	<b>85.2</b>		2. Capitaux circulants	100	13 057 795,40	13 293 562,06
<b>II</b>	<b>02</b>		Amortissements des biens immobilisés			
			1. Amortissements fondamentaux	101	10 420 871,84	11 517 210,65
			2, Amortissements des grandes réparations	102		1 341 215,61
<b>III</b>	<b>89</b>		Compensations des pertes par le Budget de l'Etat			
			a) Année précédente	103		
			b) Années en cours	104		
<b>IV</b>			Allocations en provenance des instances supérieures et recettes			
			en provenance des unités dépendantes			
	<b>78.2</b>		1, Compensations pour les pertes			
			a) Année précédente	105		
			b) Années en cours	106		
	<b>78.1</b>		2, Remontées des bénéfices en provenance des unités dépendantes			
			a) Année précédente	107		
			b) Années en cours	108		
			Total item IV	109		35 726 746,96
<b>V</b>	<b>99</b>		Bénéfices			
			a) Année précédente	110		
			b) Années en cours	111		6 167 378,71
<b>VI</b>			Emprunts bancaires dans le cadre des standards de capitaux circulants	112		
			(Montant réellement transféré à la Banque: .....;)			
			Total de I à VI	113		41 894 125,67
				Stand ards		
<b>VII</b>			Dettes standardisées	SI	SF	

<b>(A)</b>	<b>78.2</b>	1. Allocations de subvention aux unités dépendantes				
		a) Année précédente		20		
		b) Année en cours		21		
	<b>78.1</b>	Bénéfices destinés aux instances supérieures				
		a) Année précédente		22		
		b) Année en cours		23		
		Total item IV		24	0,00	0,00
<b>V</b>	<b>99</b>	Pertes				
		a) Année précédente		25		
		b) Année en cours		26		
		TOTAL CATEGORIE A			23 032 035,20	29 014 528,84
		Disponibilités réelles en capitaux circulants propres ou quasi-propres		28		12 879 590,83
		<b>B/. BIENS EN AVOIR STANDARDISES</b>				
					<b>Standards</b>	
					<b>SI</b>	
	<b>05.1</b>	1. Matières premières principales		29		3 466 526,08
	<b>05.2</b>	2. Semi-produits achetés à l'extérieur		30		
	<b>05.3</b>	3. Matières accessoires		31		
	<b>05.4</b>	4. Réserves en produits agricoles		32		
	<b>05.5</b>	5. Emballages		33		
	<b>05.6</b>	6. Produits sous-traités à l'extérieur		34		
	<b>05.7</b>	7. Matières en rebus		35		
	<b>06</b>	8. Energie		36		660 134,24
	<b>08</b>	9. Pièces détachées de remplacement		37		3 292 528,66
	<b>12,13</b>	10. Objets facilement cassables		38		26 343,61
		11. Marchandises achetées non encore livrées		39		
		12. ....				
		Total de 1 à 12		41		7 445 532,59
	<b>20,21,23</b>	13. Produits semi-finis de la compagnie		42		1 204 830,00
	<b>30</b>	14. Produits semi-finis non industriels		43		
	<b>33, 50</b>	15. Charges à répartir		44		
	<b>40, 43</b>	16. Produits finis		45		237 094,68
	<b>41,43</b>	17. Marchandises achetés à l'extérieur		46		
		18. ....		47		
	<b>15</b>	19. Réévaluation des marchandises et des matières premières		48		
		TOTAL CATEGORIE B		49		8 887 457,27

(P)	69		1. Salaires dus			114		
	68		2. Charges de sécurité sociale à payer			115		
	60		3, Dettes fournisseurs			116		
	90		4, Charges payées d'avance			117		
			5. Autres dettes standardisées			118		
			6. ....			119		
			Total item VII			120		
			TOTAL CATEGORIE A			121		41 894 125,67
			<b>B/. Montant des emprunts bancaires à court terme au-delà des standards</b>					
I	93		Emprunts dépassant les standards mais déjà planifiés par anticipation					
			1. Emprunts pour les achats de matières premières en réserves			122		
			2. Emprunt pour les activités de production saisonnière			123		
			3 .....			124		
			4.....			125		
			Total item I			126		
II	93		Emprunts pour les besoins temporaires hors plan					
			1. Stock de réserve d'énergie			127		
			2. Stock de réserves de produits finis			128		
			3. Stock de réserve de produits semi-finis et des encours			129		
			4 .....			130		
			Total item II			131		
III	93		Emprunts bancaires pour la collecte des produits agricoles ou de la mer					
			1 .....			132		
			2 .....			133		
			Total item III			134		
			TOTAL CATEGORIE B			135		0,00

<b>(A)</b>		<b>C/. BIENS EN ARGENT, BIENS DE REGLEMENT ET D'AUTRES FORMES DE BIENS</b>				
<b>I</b>		Capitaux en argent				
	<b>50</b>	1. Fonds de caisse		50		2 448,28
	<b>51</b>	2. Liquidités en comptes bancaires		51		2 272 077,50
	<b>55</b>	3. Autres comptes bancaires				
	<b>55.2</b>	a) Lettres de crédit, comptes spécifiques		52		
	<b>55.3</b>	b) Chèques de paiement, chèques règlementés		53		
	<b>55.4</b>	c) Dépôts bancaires en provenance d'autres sources d'allocation		54		
		d) Autres dépôts bancaires		55		
	<b>56</b>	4. Autres capitaux monétaires		56		
		Total item I		57		2 274 525,78
<b>II</b>	<b>72</b>	Remboursement des dettes bancaires pour les travaux de construction		58		
		avec les profits et les autres sources de capitaux				
	<b>45</b>	Produits finis expédiés, services rendus				
	<b>45.1</b>	1. Marchandises expédiées, date de livraison des services non encore échue		59		
	<b>45.2</b>	2. Marchandises expédiées et date de livraison des services échue				
	<b>45.3</b>	3. Retour des marchandises pour raison de non conformité à la commande		60		
		Total item III		61		
<b>IV</b>		Créances à collecter et acomptes				
	<b>64</b>	1. Crédits clients à collecter		62		107 630,00
	<b>60</b>	2. Acomptes payés aux fournisseurs		63		3 909 512,07
	<b>75</b>	3. Indemnités à collecter sur les marchandises périmées et manquantes		64		
	<b>71.1</b>	4. Prélèvements d'Etat ou avoir sur les taxes		65		611 963,57
	<b>71.2</b> <b>71.4</b>	5. Bénéfices et avoir sur les contributions à l'Etat		66		
	<b>71.3</b>	6. Compensation de l'Etat aux écarts de prix		67		
	<b>70</b>	7. Avances		68		3 707,50
	<b>79</b>	8. Montants à collecter auprès des unités de construction		69		
	<b>79</b>	9. Montants à collecter auprès des unités internes		70		
	<b>30,68,76</b>	10. Autres montants à collecter		71		239 232,70
		11 ....		72		
		Total item IV		73		4 872 045,84
<b>V</b>	<b>84</b>	Matériels abîmés et manquants en attente de résolution		74		13 340 250,05
<b>VI</b>	<b>86</b>	Avoir sur les amortissements fondamentaux réglés à l'Etat				
	<b>86.1</b>	a) Réglés au budget		75		3 485,08
	<b>86.1</b>	b) Réglés aux instances supérieures		76		

<b>(P)</b>			<b>C/. AUTRES EMPRUNTS BANCAIRES ET AUTRES DETTES</b>					
<b>I</b>	<b>93</b>		Emprunts pour les règlements					
			1. Emprunts pour les marchandises envoyés dans les missions et pour les prestations achevées			136		
			2. Emprunts pour l'ouverture des lettres de crédit et des comptes spécialisés			137		
			3.....			138		
			Total item I			139		0,00
<b>II</b>	<b>94</b>		Emprunts pour la rénovation technique et le développement de l'activité			140		
<b>III</b>	<b>93 , 94</b>		Dettes dépassant les échéances			141		
<b>IV</b>			Dépenses à payer d'avance et Recettes à collecter d'avance					
	<b>64</b>		1. Acomptes faits par les clients			142		1 607 475,84
	<b>60</b>		2. Montants à régler aux fournisseurs			143		3 152 363,59
	<b>71.1</b>		3. Prélèvements d'Etat ou taxes non encore payés			144		
	<b>71.2 , 71.4</b>		4. Bénéfices et autres taxes à payer au Budget de l'Etat			145		
	<b>71.3</b>		5. Ecart de prix à payer au Budget de l'Etat			146		
	<b>79</b>		6. Dettes à payer aux Maîtres d'ouvrage des travaux de grande réparation			147		
	<b>79</b>		7. Dettes en interne à régler			148		
	<b>30 , 76</b>		8. Autres dettes à régler			149		731 010,99
			9. ....			150		
			Total item IV			151		5 490 850,42
<b>V</b>	<b>84</b>		Matières premières et matériels en excédent en attente de résolution			152		9 666 101,16
<b>VI</b>	<b>86</b>		Amortissements fondamentaux à payer					
	<b>86.1</b>		1. Au budget de l'Etat			153		
	<b>86.1</b>		2. Aux instances supérieures			154		
<b>VII</b>			Amortissements des grands travaux de construction auto-réalisés ou sous-traités					
	<b>86.2</b>		1. Capitaux des amortissements des grands travaux de construction			155		1 341 215,61
			2. Dettes à régler avec les Maîtres d'ouvrage des grands travaux de construction			156		
	<b>93</b>		3. Emprunts bancaires pour les grands travaux de construction			157		
			Total item VII			158		1 341 215,61

<b>VII</b>	<b>(A)</b>	Grands travaux de construction				
	<b>03,23</b>	1. Grands travaux en cours			77	
	<b>55.1</b>	2. Comptes bancaires pour les grands travaux de construction			78	
	<b>60</b>	3. Avances pour les prestataires des grands travaux de construction			79	
		et de réparation				
		Total item V à VII			80	13 343 735,13
<b>VIII</b>		Dépenses en provenance des fonds d'entreprise				
		1. Fonds de promotion et de développement de l'activité d'exploitation			81	
		2. Fonds pour les primes			82	
		3. Fonds pour les œuvres sociales			83	
		Total item VIII				
<b>IX</b>	<b>36</b>	Dépenses en provenance d'autres sources d'allocation				
		1. Dépenses du budget destiné à l'administration			85	
		2. ...			86	
		TOTAL CATEGORIE C			87	20 490 306,75
		TOTAL BIENS EN AVOIR A+B+C				58 392 292,86
		<b>D/. CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS FONDAMENTALES</b>				
	<b>34</b>	1, Dépenses pour les constructions fondamentales achevées,			88	45 729,96
		biens immobilisés achetés et réglés				
	<b>35</b>	2, Travaux de construction, biens immobilisés mis en exploitation			89	
		dont les dépenses ne sont pas encore approuvées				
	<b>35</b>	3, Frais qui n'augmentent pas les biens immobilisés			90	
	<b>07</b>	4, Matériels de construction et équipement en cours de montage			91	
	<b>54</b>	5, Dépôts en compte bancaire pour les investissements fondamentaux			92	
	<b>60</b>	6, Avances au prestataire de service pour les travaux de construction			93	
	<b>34</b>	7, Travaux de construction en cours			94	
	<b>76</b>	8, Autres montants à collecter en travaux de construction			95	
		9, ...			96	
		TOTAL CATEGORIE D			97	45 729,96
		<b>TOTAL DES BIENS EN AVOIR</b>				<b>58 438 022,82</b>

<b>VIII</b>	<b>87</b>		Fonds pour l'entreprise					
<b>(P)</b>			1. Fonds pour le développement de l'activité de l'entreprise			159		
			2. Fonds pour les primes			160		
			3. Fonds pour les œuvres sociales			161		
			Total item VIII			162		
<b>IX</b>	<b>96</b>		Autres sources d'allocation					
			1. Budget pour les dépenses administratives			163		
			2. ....			164		
			TOTAL CATEGORIE C			165		16 498 167,19
			TOTAL BIENS EN DETTES A+B+C					58 392 292,86
			<b>D/. SOURCES DE CAPITAUX POUR LES CONSTRUCTIONS FONDAMENTALES</b>					
	<b>95.1</b>		1.Sources de capitaux pour les constructions alloués par le Budget de l'Etat			166		45 729,96
	<b>95.2</b>		2. Autres sources de capitaux pour les constructions			167		
	<b>60</b>		3. Crédits bancaires pour les constructions			168		
	<b>60</b>		4. Dettes envers les Maîtres d'ouvrages ou autres montants pour les constructions à payer			169		
	<b>76</b>		5. Autres dettes pour les constructions à payer			170		
			6. ....			171		
			TOTAL CATEGORIE D			172		45 729,96
			<b>TOTAL DES BIENS EN DETTES</b>			<b>173</b>		<b>58 438 022,82</b>

			BIENS HORS TABLEAU RECAPITULATIF				
	<b>001</b>		1. Biens immobilisés corporels loués à l'extérieur			174	
	<b>002</b>		2. Matières premières fabriquées en sous-traitance			175	
	<b>004</b>		3. Marchandises et équipements consignés			176	
	<b>006</b>		4. Justificatifs imprimés ou timbres ayant une valeur			177	
	<b>007</b>		5. Créances douteuses transformées en pertes			178	
	<b>008</b>		6. Quotas d'allocations pour les constructions			179	
	<b>009</b>		7. Quotas de budget administratif			180	1 092 497,26
			8. ....;			181	
			DOCUMENT COMPLEMENTAIRE				
			1. Répartition des objets facilement cassables			182	
			2. Paiements de bénéfices dus de l'année dernière à régler cette année			183	
			3. Avoir sur les paiements de bénéfices de l'année dernière à déduire cette année			184	
			4. Retenus sur bénéfices pour augmenter le total des capitaux circulants			185	
			cumulés depuis le début de l'année				
			5. Retenus sur bénéfices pour augmenter le total des capitaux pour les constructions			186	
			cumulés depuis le début de l'année				
			6. Cumul des amortissements pour les constructions déjà déduits			187	1 341 215,61
			depuis le début de l'année				

			7. Cumul des amortissements déjà déduits depuis le début de l'année			188		1 676 514,92
			8. Cumul des amortissements fondamentaux déjà payés depuis le début de l'année					
			a) au Budget d'Etat			189		1 680 000,00
			b) aux instances supérieures			190		
			c) Déductions pour la création du Fonds pour le développement de la production			191		
			9. Total des coûts de revient de tous les produits vendus dans le mois			192		
			10. Ecart entre les coûts standardisés et les coûts réels réalisés de toutes les produits vendus dans le mois			193		22 407 892,54
			11. Prélèvements d'Etat ou taxes sur les ventes des produits dans le mois			194		2 810 560,56
			12. Chiffre d'affaires réalisé dans le mois			195		30 523 415,09
			13. Bénéfices (+) ou Pertes (-) sur les ventes des produits du mois			196		5 304 961,99
			dont Bénéfices ou Pertes sur les ventes des produits fabriqués à partir des rebus			197		
			14. ....					

Fait le 09 février 1977

Comptable

Chef Comptable

Directeur

Exemple de tableau "Bénéfices, pertes et obligations envers l'État" en 1976 (formulaire 32-CN)

**BIỂU SỐ 32-CN**

**TỔNG CỤC THỐNG KÊ**

**LÃI, LỖ VÀ CÁC KHOẢN THANH TOÁN VỚI NGÂN SÁCH**

Lập và ban hành theo quyết định số 335-CP ngày 1 tháng 12 năm 1976 của Hội đồng Chính phủ

QUÝ: NĂM 1976 (31.12.1976) ĐƠN VỊ ĐÍNH: ĐỒNG

Ký hiệu	LÃI		LỖ		Cộng dồn từ đầu năm
	Quý này	Cộng dồn từ đầu năm	Quý này	Cộng dồn từ đầu năm	
1. Lãi về tiêu thụ sản phẩm hàng hóa					
Trong đó: a) Nửa thành phẩm tự chế					
b) Công việc có tính chất công nghiệp					
c) Sản phẩm chế bằng phế liệu					
2. Lãi về tiêu thụ khác					
3. Thu nhập về cho thuê tài sản cố định					
4. Thu nhập về lợi tức tiền gửi ngân hàng					
5. Thu nhập về tiền phạt, tiền bồi thường					
6. Nợ không ai đòi					
7. Tài sản thừa trong kê khai (1.4.76)					
8. Thu nhập những năm trước phát hiện năm này					
9. Thu nhập về kinh doanh vãng lai					
10. Thu nhập khác					
11.					
12.					
<b>A. Cộng lại:</b>					
Lãi còn lại (A - B)					<b>6.167.378,71</b>
<p style="text-align: center;">Ký hiệu</p> <p style="text-align: center;">Quý này</p> <p style="text-align: center;">Cộng dồn từ đầu năm</p> <p style="text-align: center;">Ký hiệu</p> <p style="text-align: center;">Quý này</p> <p style="text-align: center;">Cộng dồn từ đầu năm</p>					

**PHẦN II. - PHÂN PHỐI LÃI VÀ CÁC KHOẢN THANH TOÁN VỚI NGÂN SÁCH**

Ký hiệu	Kế hoạch			Thực hiện			Ký hiệu	Kế hoạch			Thực hiện							
	Năm	Quý	Quý	Năm	Quý	Quý		Năm	Quý	Quý	Năm	Quý	Quý					
														1977			1978	
<b>A. PHÂN PHỐI LÃI</b>																		
1. Lãi thực hiện																		
Chia ra :																		
a) Lãi kế hoạch																		
b) Lãi vượt kế hoạch																		
c) Lãi ngoài kế hoạch																		
2. Trích nộp ngân sách																		
3. Trích quỹ khuyến khích phát triển sản xuất (1)																		
4. Trích quỹ khen thưởng (1)																		
5. Trích quỹ phúc lợi (1)																		
6. Bổ sung vốn xây dựng cơ bản tập trung (1)																		
7. Bổ sung vốn lưu động (1)																		
<b>B. CÁC KHOẢN THANH TOÁN VỚI NGÂN SÁCH</b>																		
8. Khấu hao cơ bản đã trích																		
9. Khấu hao cơ bản đã nộp																		
a) Nộp ngân sách																		
b) Nộp cấp trên (1)																		
c) Trích vào quỹ khuyến khích phát triển sản xuất (1)																		
10. Thu quốc doanh																		
11. Thuế thu nhập doanh nghiệp																		
12. Vốn lưu động được ngân sách cấp thêm																		
13. Vốn lưu động phải hoàn trả ngân sách																		
14. Các khoản khác phải nộp ngân sách																		
15. Lãi thực hiện																		
16. Ngân sách cấp bù lỗ (2)																		
<b>CHI TIÊU BỔ SUNG :</b>																		
- Trích lấy trên 1 đồng vốn sản xuất													0,25 đồng					
- Trích lấy trên 1 đồng vốn sản xuất													0,17 đồng					
- Trích lấy trên 1 đồng tài sản cố định													0,40 đồng					
- Trích lấy trên 1 đồng tài sản cố định													0,27 đồng					

**CHÚ THÍCH.** - Chỉ ghi vào (1) và (2) các khoản trên theo quy định của chế độ kế toán hiện hành.  
 - Đơn với các xí nghiệp chưa thực hiện chế độ thu tài chính mới thì : (1) lấy bằng tỷ lệ nghiệp ; (2) bằng tương ; (3) áp dụng đối với các xí nghiệp có kế hoạch bổ được cấp trên duyệt.

Ngày 27 tháng 12 năm 1977  
 Thủ trưởng đơn vị

Người lập biểu  
  
 Ngày 27 tháng 12 năm 1977

Traduction du tableau "Bénéfices, pertes et obligations envers l'État" en 1976 (formulaire 32-CN)

FORMULAIRE 32 CN - T

**BENEFICES, PERTES ET OBLIGATIONS DUES AU BUDGET DE L'ETAT**  
**au 31 DECEMBRE 1976**

I - PREMIERE PARTIE : BENEFICES - PERTES										
				Trimestre	Cumul depuis le début	Code			Trimestre	Cumul depuis le début
Code	<b>BENEFICES</b>			en cours	de l'année		<b>PERTES</b>		en cours	de l'année
	A			1	2		A		1	2
	1. Bénéfices en provenance des ventes des produits				5 304 961,99		1. Pertes en provenance des ventes des produits			
	dont :						dont :			
	a) produits semi finis fabriqués par l'entreprise						a) produits semi finis fabriqués par l'entreprise			
	b) activités à caractère industriel						b) activités à caractère industriel			
	c) produits fabriqués à partir des matières premières en rebus						c) produits fabriqués à partir des matières premières en rebus			
	2. Autres bénéfices						2. Autres pertes			
	3. Autres revenus en provenance de la mise en location des immobilisations						3. Pertes dues aux logements			
	4. Revenus en provenance des intérêts sur les dépôts bancaires				167 115,68		4. Pertes dues à la location des immobilisations			
	5. Revenus en provenance des indemnités ou amendes perçues						5. Pertes dues à la conception de nouveaux produits			
	6. Dettes dues non réclamées						6. Pertes dues aux créances douteuses			

	7. Immobilisations en excédent d'inventaire (01/04/1976)				505 456,36		7. Pertes dues aux arrêts de production				
	8. Revenus dus dans les années antérieures constatés cette année						8. Pertes des années antérieures constatées cette année				
	9. Revenus en provenance de l'activité commerciale de transport						9. Dégâts causés par les annulations des contrats de vente				
	10. Autres revenus				189 844,68		10. Pertes dues aux matières premières manquantes ou abîmées				
	11. ....						11. Pertes dues aux calamités naturelles				
	12. ....						12. Autres pertes				
							13. ....				
							14. ....				
	<b>A. Total des bénéfices</b>				<b>6 167 378,71</b>		<b>B. Total des pertes</b>				
	Solde des bénéfices ( A - B )						Soldes des pertes ( A - B )				
	<b>II - REPARTITION DES BENEFICES ET LES MONTANTS A REGLER AU BUDGET DE L'ETAT</b>										
			<b>PLAN</b>		<b>REALISEES</b>				<b>PLAN</b>		<b>REALISEES</b>
		Année	Trimestre	Ce trimestre	Cumul depuis le début de l'année			Année	Trimestre	Ce trimestre	Cumul depuis le début de l'année
Code					de l'année	Code					
	A	1	2	3	4		A	1	2	3	4
	A - REPARTITION DES BENEFICES						B - LES OBLIGATIONS A REGLER AU BUDGET DE L'ETAT				
	1. Bénéfices réalisés						8. Amortissements fondamentaux déjà prélevés	1 680 000,00			1 676 514,92
	Année précédente						9. Amortissements fondamentaux déjà payés				
	Année en cours	4 003 000			6 167 378,71		a) au Budget de l'Etat	1 680 000,00			1 680 000,00
	répartir-en :						b) aux institutions supérieures				
	a) Bénéfices planifiés						c) prélèvements pour le fonds de développement de la				
	Année précédente						production				



Exemple de "tableau des capitaux fondamentaux" de 1976 (formulaire 25-CN)

Biểu số 25-CN  
TỔNG CỤC THỐNG KÊ  
Lập và ban hành theo quyết định  
số 233-CP ngày 1 tháng 12 năm 1970  
của Hội đồng Chính phủ

# VỐN CƠ BẢN

NĂM 1976

Đơn vị tính: đồng

Ký hiệu	Số tiền	Số tiền	Số tiền
<b>A. - VỐN CƠ ĐỊNH 65,1</b>			
	12.170.798,90	12.170.798,90	1
<b>II - Tổng trong năm</b>			
<p>1. Tài sản cố định xây dựng, mua sắm để ngân sách cấp vốn</p> <p>2. Tài sản cố định xây dựng, mua sắm từ các quỹ ngoài ngân sách</p> <p>3. Tài sản cố định xây dựng, mua sắm từ tiền vay ngân hàng</p> <p>4. . . . . .</p> <p>5. . . . . .</p> <p style="text-align: right;">Tổng: TSCĐ tăng mới</p> <p style="text-align: center;">Trong đó: Đã đưa vào sử dụng</p>			
	5.211.706,40		
	28.455,00		
<p>6. TSCĐ nhận của đơn vị khác không trả tiền</p> <p>7. Vật rẻ tiền mau hỏng chuyển thành TSCĐ</p> <p>8. TSCĐ mới phát hiện trong kiểm kê</p> <p>9. Giá trị TSCĐ tăng do Nhà nước quyết định tăng giá</p> <p>10. Giá trị TSCĐ tăng sửa chữa lớn hoàn thành</p> <p>11. Khoản hao giảm vì những nguyên nhân:</p> <p style="padding-left: 20px;">a) TSCĐ chuyển cho đơn vị khác</p> <p style="padding-left: 20px;">b) TSCĐ chuyển thành vật rẻ tiền mau hỏng</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Điều chỉnh giảm khấu hao</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Giảm khấu hao vì ghi nhầm số</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Thành toán TSCĐ</p> <p style="padding-left: 20px;">f) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">g) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">h) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">i) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">j) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">k) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">l) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">m) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">n) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">o) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">p) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">q) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">r) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">s) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">t) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">u) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">v) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">w) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">x) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">y) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">z) . . . . .</p>			
	550.101,00		
<b>III - Giảm trong năm</b>			
<p>1. TSCĐ chuyển cho đơn vị khác không trả tiền</p> <p>2. TSCĐ đã thanh toán</p> <p>3. TSCĐ chuyển thành vật rẻ tiền mau hỏng</p> <p>4. TSCĐ giảm do Nhà nước quyết định giảm giá</p> <p>5. TSCĐ giảm vì ghi nhầm số</p> <p>6. Khoản hao TSCĐ tính trong năm</p> <p>7. Khoản hao tăng vì những nguyên nhân</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Khoản hao nhận của đơn vị khác</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Vật rẻ tiền mau hỏng chuyển thành TSCĐ</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Điều chỉnh tăng khấu hao</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Khoản hao những TSCĐ mới phát hiện trong kiểm kê</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Khoản hao những TSCĐ xây dựng, mua sắm từ các quỹ</p> <p style="padding-left: 20px;">f) Khoản hao những TSCĐ xây dựng, mua sắm từ tiền vay ngân hàng</p> <p style="padding-left: 20px;">g) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">h) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">i) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">j) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">k) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">l) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">m) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">n) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">o) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">p) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">q) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">r) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">s) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">t) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">u) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">v) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">w) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">x) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">y) . . . . .</p> <p style="padding-left: 20px;">z) . . . . .</p>			
<b>IV Số cuối năm (I + II - III)</b>			
			5.574.750,40

Biên 74/74  
 1974  
 1974

**VỐN CƠ BẢN**

**B. - VỐN LƯU ĐỘNG**

Ký hiệu	Số tiền	Ký hiệu	Số tiền
A	1	A	1
I - Số đầu năm	13.057.795,40	III - Giảm trong năm	
II - Tăng trong năm		IV - Số cuối năm (I + II - III)	12.500,00

- I - Số đầu năm**
- Vốn lưu động do ngân sách cấp thêm
  - Vốn lưu động do cấp trên cấp thêm
  - Vốn lưu động do trích từ lợi nhuận (I)
  - Nhằm vật tư không phải trả tiền
  - TSCB chuyển thành vật tư để mua hàng
  - Vật tư tang do nhà nước quyết định tang giá
  - Vốn lưu động do xây dựng cơ bản bàn giao
  - Kiểm kê thừa
  - Vốn lưu động tăng do hợp nhất xí nghiệp
  - Tang khác

- III - Giảm trong năm**
- Vốn lưu động thừa nộp-ngân sách
  - Vốn lưu động thừa nộp cấp trên
  - Vật tư tiền mua hàng chuyển thành TSCB
  - Vật tư giảm do nhà nước quyết định giảm giá
  - Vốn lưu động giảm do tách xí nghiệp
  - Giảm khác

**CHỮ THÍCH** - Đối với xí nghiệp chưa thực hiện chế độ thu tài chính mới thì phần B « vốn lưu động » sẽ bổ sung và thay đổi như sau :

- + Phần tăng trong năm thêm chỉ tiêu : Khoản chênh lệch giữa thu nhiều hơn chi về thành toán TSCB
- + Phần giảm trong năm thêm chỉ tiêu « nộp ngân sách khoản thu nhiều hơn chi về thành toán TSCB »
- + (I) Bỏ trống

**Kế toán trưởng**

**Người lập biểu**

*(Handwritten signature)*  
 Phạm Văn Hai

Ngày 14 Tháng 12 năm 1974  
 Thủ trưởng đơn vị



NGUYỄN VĂN...

## Traduction du "tableau des capitaux fondamentaux" de 1976 (formulaire 25-CN)

FORMULAIRE 25 CN - T				
		<b>CAPITAUX FONDAMENTAUX</b>		
	<b>A . - CAPITAUX FIXES</b>			
<b>Code</b>		<b>Montant</b>		
	<b>I - Solde en début d'année</b>	<b>12 190 798,90</b>		
	II - Augmentation au cours de l'année		III - Diminution au cours de l'année	
	1. Biens immobilisés construits ou achetés avec les capitaux en provenance du Budget de l'Etat	521 726,20	1. Biens immobilisés transférés gratuitement à d'autres entités	568 714,02
	2. Biens immobilisés construits ou achetés avec les fonds de l'entreprise	28 435,00	2. Biens immobilisés déjà réglés	181,37
	3. Biens immobilisés construits ou achetés avec les emprunts bancaires		3. Biens immobilisés transformés en objets de petite valeur et facilement cassables	
	4. ....		4. Diminution de la valeur des immobilisations suite à une décision de réduction de l'Etat	
	5. ....		5. Diminution des immobilisations suite à des erreurs d'enregistrement dans les livres	
	Total des nouvelles augmentations en biens immobilisés dont sont déjà mis en exploitation :		6. Amortissements sur les immobilisations calculés dans l'année	2 597 306,07
	6. Biens immobilisés reçus gratuitement des autres entités		7. Augmentation des amortissements pour les raisons suivantes :	
	7. Objets de petite valeur et facilement cassables transformés en Immobilisations		a) Amortissements reçus d'autres entités	
	8. Nouveaux biens immobilisés repérés lors de l'inventaire		b) Objets de petite valeur ou facilement cassables transformés en immobilisations	
	9. Augmentation de la valeur des biens immobilisés suite à une décision d'augmentation		c) Ajustement pour augmentation des amortissements	
			d) Amortissements des immobilisations construites ou achetées avec les fonds de l'entreprise	
			e) Amortissements des immobilisations construites ou achetées avec les emprunts bancaires	

	de valeur de l'Etat			g) .....	
	10. Valeur des augmentations de valeur des biens immobilisés suite à l'achèvement			h) .....	
	de grands travaux de réparation			8. Autres diminutions	
	11. Réduction des amortissements pour les raisons suivantes :				
	a) Immobilisations transférées à d'autres entités				
	b) Immobilisations transformées en objets de petite valeur et facilement cassables				
	c) Ajustements pour réduction des amortissements				
	d) Paiement des immobilisations				
	e) .....				
	g) .....				
	12. Autres augmentations en immobilisations				
	<b>Total des augmentations</b>	<b>550 161,20</b>		<b>Total des diminutions</b>	<b>3 166 201,46</b>
				<b>IV - Solde en fin d'année ( I + II - III )</b>	<b>9 574 758,64</b>
	<b>B . - CAPITAUX CIRCULANTS</b>				
	<b>I - Solde en début d'année</b>	<b>13 057 795,40</b>			
	II - Augmentation au cours de l'année			III - Diminution au cours de l'année	
	1. Capitaux circulants additionnels en provenance du Budget de l'Etat			1. Capitaux circulants en excédent à rendre au Budget de l'Etat	
	2. Capitaux circulants additionnels en provenance des institutions supérieures			2. Capitaux circulants en excédent à rendre aux institutions supérieures	
	3. Capitaux circulants en provenance des bénéfices (1)			3. Objets de petite valeur et facilement cassables transformés en immobilisations	
	4. Réception des matières premières gratuite			4. Diminution de la valeur des matières premières suite à une décision de l'Etat	
	5. Immobilisations transformées en objets de petite valeur et facilement cassables			5. Diminution de capitaux circulants suite à une scission de l'entreprise	
	6. Augmentation de la valeur des matières premières suite à une décision de l'Etat			6. ....	
	7. Capitaux circulants en augmentation à la réception des constructions fondamentales			7. Autres diminutions	28 435,00
	8. Excédents d'inventaire				
	9. Augmentation des capitaux circulants suite à des fusions d'entreprises				

	10. ....				
	11. Autres augmentations	264 201,66			
	<b>Total des augmentations</b>	<b>264 201,66</b>		<b>Total des diminutions</b>	<b>28 435,00</b>
				<b>IV - Solde en fin d'année ( I + II - III )</b>	<b>13 293 562,06</b>
	<b>Comptable</b>	<b>Chef Comptable</b>		<b>Directeur</b>	



ĐƠN TÍNH THUẾ ĐỐI VỚI THU NHẬP CÁ NHÂN

**QUYẾT ĐỊNH**

Ký hiệu	QUYẾT ĐỊNH		CỘNG ĐỒNG TỪ ĐẦU NĂM		Thu hoặc thu quốc doanh	Lãi (+) Lỗ (-)	Doanh thu tiêu thụ	Giá thành toàn bộ	Lãi (+) Lỗ (-)	Doanh thu tiêu thụ	Thu hoặc thu quốc doanh	Lãi (+) Lỗ (-)
	1	2	3	4								
A	<p><b>II. TIÊU THU KHÁC</b></p> <p>1. Lao vụ và công việc không có tính chất công nghiệp</p> <p>2. Vật liệu và hàng hóa mua ngoài</p> <p>3. Sản phẩm nông nghiệp</p> <p>4. Tiêu thụ linh tinh khác</p> <p>Trong đó : Tiêu thụ phụ liệu, phế phẩm</p>											

Chỉ tiêu số S/NG :	Đơn vị	Giá trị
Doanh thu bán lẻ quý này	đồng	
trong đó : Bán sản phẩm	đồng	
Doanh thu bán lẻ công dồn từ đầu năm	đồng	
trong đó : Bán sản phẩm	đồng	

Người lập biểu  
*[Signature]*  
Kế toán trưởng  
*[Signature]*

## Traduction du "tableau des consommations" de 1976 (formulaire 31-CN)

FORMULAIRE 31CN - T

**CONSOMMATIONS**  
au cours de l'année 1976

Code	A	CE TRIMESTRE		CUMUL DEPUIS LE DEBUT DE L'ANNEE	
		Plan	Réalisé	Plan	Réalisé
		1	2	3	4
<b>I - CONSOMMATIONS DES MARCHANDISES ET PRODUITS</b>					
	1. Coûts de revient de production				20 835 794,64
	dont :				
	- coûts réels produits semi-finis fabriqués				
	- coûts réels de l'activité à caractère industriel				
	- produits fabriqués à partir des rebus				
	2. Ecart entre coûts de revient standard et réalisés des produits consommés et vendus				
	- Economies ( - )				
	- Dépassement des coûts standards ( + )				
	3. Coûts hors activité de production				
	4. Coûts de revient de toutes les marchandises consommées et vendues ( 1 +/- 2 + 3 )				22 407 892,54
	5. Chiffre d'affaires des ventes				30 523 415,09
	dont :				
	- produits semi-finis fabriqués				

	- activité à caractère industriel								
	- produits fabriqués à partir des rebus								
	6. Prélèvements d'Etat ou taxes, impôts								2 810 560,56
	7. Bénéfices (+) ; Pertes (-) : 5 - 4 - 6								5 304 961,99
	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 fixé en 1976								25 900 164,18
	<b>II - AUTRES CONSOMMATIONS</b>			<b>CE TRIMESTRE</b>				<b>CUMUL DEPUIS LE DEBUT DE L'ANNEE</b>	
<i>Code</i>		<i>Ventes</i>	<i>Total des coûts de revient</i>	<i>Taxes, Impôts ou prélèvements</i>	<i>Bénéfices (+) Pertes (-)</i>	<i>Ventes</i>	<i>Total des coûts de revient</i>	<i>Taxes, Impôts ou prélèvements</i>	<i>Bénéfices (+) Pertes (-)</i>
	<b>A</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>
	1. Service et travail n'ayant pas de caractère industriel								
	2. Matières premières et marchandises achetées à l'extérieur								
	3. Marchandises agricoles								
	4. Autres consommations								
	dont : - consommations de matières premières ou								
	- produits en rebus								
	<b>Comptable</b>			<b>Chef comptable</b>				Fait le 09 février 1977	
								<b>Directeur</b>	

### ***1.4.2. Exemples de rapports comptables en 1990***

Exemple de "tableau récapitulatif des biens" de 1990 (formulaire 01-BCKT<sup>41</sup>)

T A I S A N C O		S U D A U H A N	S U U D U I N A N	T A I S A N H U	S U D A U H A N	S U U D U I N A N	Don vi tinh dong
1.	Tai san co dinh (10)	123.309.591.035	79.091.845.123	16.100.000.000	143.623.673.009	112.959.704.365	
1.	Tai san co dinh (10)	124.985.388.001	133.652.618.737	11.000.000.000	146.637.999.745	123.959.704.365	
	Trong do:						
	- Tai san chung trong SXKD						
	- Tai san co dinh Phuc loi						
	- Tai san co dinh Xu ly						
2.	Hao mon T.S.C.D (11)	2.229.432.000	59.777.889.011				
3.	DAU TU X-D.C.B do dang (35)	553.433.037	507.113.197				
5.	TAI SAN LUU DONG	25.735.012.285	58.457.859.134				
1-	TAI SAN DU TRU	16.300.789.998	74.959.274.436				
1-	Nguồn tài sản vật liệu (21)	16.188.009.193	44.784.391.200				
2-	Công cụ lao động (22)	139.534.429	181.634.230				
3-	Hàng hóa tồn kho (23)						
4-	Thành phẩm tồn kho (24)	17.762.338	116.099.211				
5-	Hàng hóa đang đi đường (20)						
6-	Hàng gửi đi bán (25)						
7-	Giá trị SP đang c.áo (30,31) 18	1.704.809.128	3.627.465.562				
8-	Chi phí theo du toan (36)	3.354.144.230	2.292.458.411				
9-	CP lưu thông K. J. T. Kho (34)	3.549.125.073	6.750.454.378				
10	Chi tu nguồn kinh phí (38)		87.380				
11-	VON BANG TIEN	9.234.022.288	11.498.585.694				
11-	Liên kết tồn quỹ (50)	241.726.309	450.480.796				
	a. Tiền viet nam						
	b. Vàng bạc, kim phieu						
	c. Ngoại te						
2-	Liên kết ngân hàng (91)	8.992.295.976	11.048.104.898				
	Trong do: liên viet nam	2.555.571.858	3.322.307.560				
3-	Liên đang chuyen (52)		580.870.000				
C.	TAI SAN THANH TOAN	12.543.601.184	19.595.799.759				
1-	TSAN TRUNG LIEN QUAN (60) 29		580.000.000				
	Trong do: von t/gia LD (66) 1) 30						
11-	CAC KHON PHAI THU	12.543.601.184	19.595.799.759				
1-	Khoan 1/1 trước ng. Ban (60) 32	2.834.749.416	11.782.185.678				
2-	Phai thu o nguoi mua (61)	3.150.464.629	6.960.625.242				
3-	Tam ung chua t/toan (62) 1	112.210.428	178.116.682				
4-	Phai thu o d/vi noi bo (63)	3.425.246.283					
5-	Cac khoan nops thua H/S (64) 36	37.771.598	95.872.390				
6-	Cac khoan phai thu khac (62) 37						
7-	C/1 ty gia va chi so gia						
	chua xu ly (65)						
10-	T/SAN THIEU CHO X/LY (67) 39	3.158.830					
TONG CONG TAI SAN CO		161.588.004.505	149.146.504.213				
10-	T/SAN NGUOI BANG TONG KET						
	TAI SAN						
	TAI LIEU BO BING						
	NGUYEN TE DOLA (USA) GOI						
	TAI NGAN HANG						

<sup>41</sup> Formulaire fixé par la décision n° 224 TC/CDKT du 18 avril 1990 ministère vietnamien des finances.



**TABLEAU RECAPITULATIF DES BIENS  
au 31 décembre 1990**

BIENS EN DETTES						PASSIF	
Item	N° compte	Code Infor matiq ue		Ligne	SI	SF	
		Code					
			<b>A. SOURCES DE CAPITAUX</b>	42	<b>145 623 673 009,00</b>	<b>125 957 047 365,00</b>	
	<b>80</b>		<b>1. Sources de capitaux fixes</b>	43	<b>122 755 956 001,00</b>	<b>73 584 729 926,00</b>	
	801		a. Sources de capitaux légaux	44	122 755 956 001,00	66 450 895 431,00	
	802		b. Sources de capitaux par autofinancement	45		7 133 834 495,00	
	803		c. Sources de capitaux des joint-ventures	46			
	<b>81</b>		<b>2. Sources de capitaux circulants</b>	47	<b>10 821 207 747,00</b>	<b>37 059 367 329,00</b>	
	811		a. Sources de capitaux légaux	48		33 524 041 484,00	
	812		b. Sources de capitaux par autofinancement	49		3 535 325 845,00	
	813		c. Sources de capitaux des joint-ventures	50			
	<b>82</b>		<b>3. Sources de capitaux pour les constructions</b>	51	<b>3 245 927 891,00</b>	<b>5 811 130 737,00</b>	
			dont les sources de capitaux par autofinancement	52	3 245 927 891,00	5 811 130 737,00	
	<b>83</b>		<b>4. Fonds pour l'entreprise</b>	53	<b>2 681 793 716,00</b>	<b>5 694 741 143,00</b>	
			a) Fonds pour le développement de l'activité de l'entreprise	54	596 307 188,00	2 131 574 430,00	
			b) Fonds pour les provisions financières	55			
			c) Fonds pour les primes	56	1 101 552 734,00	1 774 769 336,00	
			d) Fonds pour les œuvres sociales	57	983 933 794,00	1 788 397 377,00	
	<b>84</b>		<b>5. Sources d'allocations budgétaires</b>	58	<b>3 060 974,00</b>	<b>13 060 974,00</b>	





(A)							
			<b>D/. BIENS HORS TABLEAU RECAPITULATIF</b>				
	<b>01</b>		1. Biens immobilisés corporels loués à l'étranger			83	
	<b>02</b>		2. Matières premières et marchandises gardées en consigne et fabriquées pour des contrats de sous-traitance			84	
	<b>03</b>		3. Marchandises consignés pour être vendues			85	
	<b>04</b>		4. Créances douteuses résolues			86	
	<b>08</b>		5. Quotas de budget administratif			87	
			6. ....			88	
			7.....			89	

<b>(P)</b>								
	672		<b>II. Biens en excédent en attente de résolution</b>			81	<b>5 932 152,00</b>	
			<b>TOTAL DES BIENS EN DETTES</b>			<b>82</b>	<b>161 588 004 505,00</b>	<b>149 146 504 213,00</b>
			<b>D/. DOCUMENTS SUPPLEMENTAIRES</b>					
			1. Total des sources de capitaux dans les joint-ventures					
			dont les participations en immobilisations					
			2. Liquidités énumérées en devises					
			a) En caisse:					
			- US Dollars					
			- Roubles					
			- .....					
			b) En banque					
			- US Dollars				1 584 355,85	1 383 634,75
			- Roubles					

Fait le .... février 1991

**Comptable****Chef Comptable****Directeur**

Exemple de "rapport du resultat commercial " de 1990 (formulaire 02-BCKT)

Biểu số 02 - BCKT  
Ban hành theo quyết định số 231-TC/CKN ngày 18-4-90 của Bộ Tài chính.

BỘ (S).....  
Đơn vị báo cáo.....  
Đơn vị nhận.....

**BÁO CÁO**  
**KẾT QUẢ KINH DOANH**  
QUÝ IX NĂM 199 0

Ngày tháng năm 199.....  
KẾ TOÁN TRƯỞNG ĐƠN VỊ, KÝ.....  
NGƯỜI LẬP BIỂU, KÝ.....  
Họ tên.....  
Họ tên.....

PHẦN II - THỰC HIỆN NGHĨA VỤ VỚI NGÂN SÁCH NHÀ NƯỚC

Mức độ	Quý báo cáo		Lũy kế từ đầu năm	
	Phải nộp	Đã nộp	Phải nộp	Đã nộp
I - Các khoản thuế và lệ phí				
1. Thuế thu nhập doanh nghiệp	9737605436	12149123828	26663057768	26240725713
2. Thuế				
3. Thuế				
4. Thuế				
5. Thuế				
6. Lợi nhuận	570021786	1639135892	640875268	6038406000
II - Khoản hao cơ bản		2822000000	5021000000	5020954046
III - Các khoản khác				
1. Phụ cấp chất lượng	276291921	633756778	904127610	1000000000
2. Mộp khác	261060229	225836494	1429181374	1393957739
3.				
TỔNG CỘNG (I + II + III)	130945079272	17469852992	40425742019	39694041576

Đơn vị tính: đồng

PHẦN I - THU NHẬP VÀ PHÂN PHỐI THU NHẬP

CHI PHÍ	Mã số	Kế hoạch năm	THỰC HIỆN	
			Quý báo cáo	Lấy kể từ đầu năm
1	2	3	4	5
I - Chi phí của hoạt động SX-KD chính	01	76.440.312.071	150.568.919.239	
1. Giá thành sản phẩm tiêu thụ	02	66.784.747.796	156.828.219.966	
2. Chi phí lưu thông	03			
3. Thuế phải nộp	04	9.655.564.275	23.740.699.273	
II - Chi phí của hoạt động SX-KD phụ	05		331.112.005	1.347.311.101
1. Giá thành SP, lao vụ, dịch vụ tiêu thụ	06		249.070.842	1.021.614.423
2. Chi phí lưu thông	07			
3. Thuế phải nộp	08		82.041.161	325.696.678
III - Chi phí thuộc hoạt động liên doanh	09			
1	10			
2	11			
3	12			
IV - Chi phí thuộc nghiệp vụ tài chính	13			
1. Lãi tiền vay ngân hàng	14			
2. Tiền phạt bồi thường	15			
3. Giảm giá hàng, công nợ	16			
4	17			
V - Chi phí khác	18			
1. Các khoản thiệt hại	19			
2. Tài sản hư hỏng, thiếu hụt	20			
3	21			
VI - Kết quả thu nhập	22	3.249.681.911	12.522.493.918	
1. Hoạt động SX-KD chính	23	2.850.011.892	10.869.753.874	
2. Hoạt động SX-ED phụ	24	282.927.197	1.205.004.927	
3. Hoạt động liên doanh	25			
4. Nghiệp vụ tài chính	26	64.696.701	342.714.005	
5. Kết quả khác	27	52.046.121	85.021.112	
THU NHẬP	6			
I - Thu nhập của hoạt động SX-KD chính	28		79.290.323.963	191.458.673.113
- Doanh thu tiêu thụ sản phẩm				
II - Thu nhập của hoạt động SX-KD phụ				
- Doanh thu tiêu thụ sản phẩm, lao vụ, dịch vụ	29		614.039.200	2.552.316.028
III - Thu nhập của hoạt động liên doanh	30			
1	31			
2	32			
3	33			
IV - Thu nhập của nghiệp vụ tài chính	34			
1. Lãi tiền gửi, tiền cho vay	35		64.696.701	342.714.005
2. Khoản thu về liên kết thường	36			
3. Tăng giá hàng, công nợ	37			
4	38			
V - Thu nhập khác	39			
1. Tài sản tiêu nhật	40			
2. Tài sản đổi thừa, vãng chủ	41			
3	42		52.046.121	85.021.112
VI - Phân phối kết quả	43		2.188.397.285	8.728.476.662
1. Nộp ngân sách, nộp cấp trên	44		576.444.075	4.200.275.780
2. Lập quỹ xi nghiệp	45		1.611.953.210	4.528.200.882
3. Chia liên doanh	46			
4. Lập quỹ phân chia tiền công	47			
5. Phân phối khác	48			
VII - Thu nhập chưa phân phối	49		1.061.284.626	3.794.017.256

## Traduction du "rapport du résultat commercial " de 1990 (formulaire 02-BCKT)

FORMULAIRE N°02 - BCKT

QD N°224 TC/CDKT signé le 18/04/1990 Ministère des Finances

### RAPPORT RESULTAT COMMERCIAL

Quatrième trimestre de 1990

		<b>PARTIE I :</b>		<b>REVENUS ET REPARTITION DES REVENUS</b>		
				<b>Plan annuel</b>	<b>Réalisé</b>	
					Période en cours	Cumul depuis le début de l'année
N° Compte	<b>CHARGES</b>	<i>Ligne</i>				
	<b>I. Coûts de l'activité principale de production</b>	01			<b>76 440 312 071,00</b>	<b>180 568 919 239,00</b>
	1. Coûts de production des produits vendus	02			66 784 747 796,00	156 828 219 966,00
	2. Coûts de distribution	03				
	3. Taxes à payer	04			9 655 564 275,00	23 740 699 273,00
	<b>II. Coûts de l'activité secondaire de production</b>	05			<b>331 112 003,00</b>	<b>1 347 311 101,00</b>
	1. Coûts de production des services ou produits	06			249 070 842,00	1 021 614 423,00
	2. Coûts de distribution	07				
	3. Taxes à payer	08			82 041 161,00	325 696 678,00
	<b>III. Coûts liés à l'activité des J.V</b>	09				
	1.	10				
	2.	11				
	3.	12				
	<b>IV. Coûts liés à l'activité financière</b>	13				
	1. Intérêts bancaires	14				
	2. Amendes, dédommagements	15				
	3. Réduction de prix et de dettes	16				
	4.	17				
	<b>V. Autres coûts</b>	18				
	1. Coûts causés par des dommages	19				
	2. Biens abîmés, manquants	20				
	3.	21				
	<b>VI. Résultat à partir des revenus</b>	22			<b>3 249 681 911,00</b>	<b>12 522 493 918,00</b>
	1. Activité principale	23			2 850 011 892,00	10 889 753 874,00
	2. Activité secondaire	24			282 927 197,00	1 205 004 927,00
	3. Activité joint-venture	25				
	4. Activité financière	26			64 696 701,00	342 714 005,00
	5. Autres résultats	27			52 046 121,00	85 021 112,00

## RAPPORT RESULTAT COMMERCIAL

Quatrième trimestre de 1990

N° Compte	REVENUS	<i>Ligne</i>	Plan annuel	Réalisé	Cumul depuis le début de l'année
				Période en cours	
	<b>I. Revenus de l'activité principale de production</b>				
	1. Ventes	28		79 290 323 963,00	191 458 673 113,00
	<b>II. Revenus de l'activité secondaire de production</b>				
	1. Ventes des produits et services	29		614 039 200,00	2 552 316 028,00
	<b>III. Revenus en provenance de l'activité des J.V</b>	30			
	1.	31			
	2.	32			
	3.	33			
	<b>IV. Revenus en provenance de l'activité financière</b>	34			
	1. Intérêts sur dépôts en banque ou prêts	35		64 696 701,00	342 714 005,00
	2. Revenus sous forme de dédommagements	36			
	3.	37			
		38			
	<b>V. Autres revenus</b>	39			
	1. Autres revenus	40			
	2. Biens non inventoriés, sans propriétaire	41			
	3.	42		52 046 121,00	85 021 112,00
	<b>VI. Distribution des résultats</b>	43		<b>2 188 397 285,00</b>	<b>8 728 476 662,00</b>
	1. Versements au Budget d'Etat, et aux institutions de tutelle	44		576 444 075,00	4 200 275 780,00
	2. Versements aux fonds d'entreprise	45		1 611 953 210,00	4 528 200 882,00
	3. Distribution aux J.V	46			
	4. Création du Fonds de répartition des rémunérations	47			

		PARTIE II : RÉALISATION DES OBLIGATIONS ENVERS LE BUDGET DE L'ETAT			
Contributions au Budget de l'Etat		Trimestre en cours		Cumul depuis le début de l'année	
		Dues	Réglées	Dues	Réglées
<b>I. Taxes, impôts et profits</b>		01			
1. Taxes sur le chiffre d'affaires	02	9 737 605 436	12 149 123 828	26 663 057 768	26 240 723 713
2. Taxes	03				
3. Taxes	04				
4. Taxes	05				
5.	06				
6. Profits	07	570 021 786	1 639 135 892	6 408 375 268	6 038 406 080
<b>II. Amortissements fondamentaux</b>		08		<b>2 822 000 000</b>	<b>5 021 000 000</b>
<b>III. Autres contributions</b>		09			
1. Contributions pour la qualité	10	376 391 921	633 756 778	904 127 610	1 000 000 000
2. Autres contributions	11	261 060 129	225 836 494	1 429 181 374	1 393 957 739
3.	12				
<b>TOTAL I + II + III</b>		13	<b>10 945 079 272</b>	<b>17 469 852 992</b>	<b>40 425 742 020</b>

	5. Autres distributions	48			
	<b>VII. Revenus non encore distribués</b>	49		<b>1 061 284 626,00</b>	<b>3 794 017 256,00</b>

**BIỂU SỐ 04.BCKT**  
Ban hành theo quyết định số 224-TC/CKT ngày 18-4-90 của Bộ Tài Chính

**BỘ (SỐ).....**  
**ĐƠN VỊ BẢO CẢM.....**  
**ĐƠN VỊ NHẬN.....**

**BẢN GIẢI TRÌNH**  
**KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT - KINH DOANH**  
**NĂM 1990.....**

1. Một số chỉ tiêu cơ bản về hoạt động SX - KD  
Đơn vị tính: *Triệu đồng*

CHỈ TIÊU	NĂM 1990		Thực hiện năm trước	Kế hoạch	Thực hiện
	Thực hiện năm trước	Kế hoạch			
1. Giá trị sản lượng sản phẩm sản xuất trong năm	104.563.203	195.314.053			
2. Giá trị sản lượng hàng hóa thực hiện	104.340.489	194.010.989			
3. Tổng giá thành của sản tương ứng hàng hóa thực hiện	80.217.809	137.849.834			

2. Tính hình biến động của TSCĐ và nguồn vốn sản xuất, kinh doanh

2.1. Tài sản cố định  
Đơn vị tính: **1000đ**

CHỈ TIÊU	Thờ tự	Nguyên giá (TK 10)		Giá trị hao mòn (TK 11)
		2	3	
I - Tổng số hàng	01	127.977.879	20.630.296	
1. Xây dựng cơ bản bàn giao	02	287.590	32.313	
2. Mua sắm	03	8.209.462	922.416	
3. Nhận liên doanh	04	119.480.837	6.295.296	
4. Đánh giá lại	05	-	33.430.371	
5. ....	06	-	-	
6. ....	07	119.811	33.219	
II - Tổng số giảm	08	32.060	33.147	
1. Thanh lý	09	87.151	72	
2. nhượng bán	10	-	-	
3. Thanh giá liên doanh	11	-	-	
4. Đánh giá lại	12	-	-	
5. ....	13	-	-	
6. ....	14	-	-	

5.2. Các nguyên nhân khách quan, chủ quan khác.....

6. Danh giá sơ bộ hiện quả sử dụng vốn:

CHỈ TIÊU	Năm trước	Năm nay
1. Hiện quả sử dụng tài sản cố định (đồng)	31.02	5,44
2. Hiện quả sử dụng vốn cố định (đồng)	52,60	6,29
3. Tốc độ luân chuyển vốn lưu động	8,06	6,80
- Số lần luân chuyển (lần/năm)		
- Số ngày luân chuyển (ngày/năm)	44,67	52,94

7. Kết luận và kiến nghị:

Năm 1990, mặc dù gặp nhiều khó khăn về vốn, vật tư, nhà máy công nghệ tiếp diễn vượt qua để hoàn thành nhiệm vụ nhà nước giao.

Năm 1991 tình hình vốn liếng của EM rất căng thẳng:

- Phần vốn đầu tư KDOB còn lại 95 tỷ đồng không được M. nước cấp phát (trong khi Công trình INVEST HỒ BỜNG chưa hoàn thành).
- Phần vốn lưu động cho hộ mới (SX thịt và SX ăn uống) trong năm 1991 còn 60 tỷ đồng trong khi khả năng vốn hiện nay khoảng 26 tỷ (chỉ đáp ứng 1/3 nhu cầu). Mọi khả năng tài chính chủ yếu chỉ trông chờ vào nguồn vốn KDOB được giải lại.
- Nhu cầu sử dụng ngoại tệ USD của EM để nhập thiết bị phụ tùng rất lớn, trong khi việc tự tạo ngoại tệ hiện nay gặp nhiều khó khăn.

Ngày: ...../...../..... năm 1990  
Thủ trưởng đơn vị ký: *L.*

Họ tên: NGUYỄN VĂN CẨN

2.2. Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN	CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN
I - Tổng số tăng	10.980.180	II - Tổng số giảm	7.537.931
1. Cấp phát		1. Đăng cho đầu tư XDCB và mua sắm TSCĐ	6.379.931
2. Khả năng cơ bản đã lập	10.980.000	2. Trừ nợ vay dài hạn ngân hàng	
3. Đã sung từ quỹ xi nghiệp	180	3. Bổ sung quỹ xi nghiệp	
4. HAI Ngân hàng		4. BAI Hết trong năm	1.358.000
5. ...		5. ...	

4. Tình hình bảo toàn vốn

CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN	CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN
I - Hệ số tăng, giảm (+, -)	9,95	II - Giá trị vốn phải bảo toàn	103.948.328
II - Giá trị vốn phải bảo toàn		1. Chênh lệch do đánh giá lại	22.490.019.548
III - Khả năng bảo toàn		2. Trích từ thu nhập	
1. Chênh lệch do đánh giá lại		3. Trích từ quỹ dự phòng tài chính	
2. Trích từ thu nhập		4. ...	

2.2. Nguồn vốn sản xuất, kinh doanh

CHỈ TIÊU	Nguồn vốn cố định (TK 80)		Nguồn vốn lưu động (TK 81)		Liên doanh
	Pháp định	Tự bổ sung	Pháp định	Tự bổ sung	
I - Tổng số tăng	92362859	16.879.931	26.044.028	1.331.285	
1. XDCB mua sắm	287.580				
2. Mua sắm	9.477.308	8.732.154			
3. Nhiệm liên doanh					
4. Đánh giá lại	889.510	13.859.777	22.490.019		
5. Thay đổi tỷ giá USD	1.124.269		1.124.269		
6. Tăng khác	2.429.738	1.331.355	2.429.738	1.331.355	
II - Tổng số giảm	15.015.011	5.703.876			
1. Thanh lý	649				
2. Chuyển bán	8.655	77.287			
3. Tham gia liên doanh					
4. XDCB 1990	10625000	3.750000			
5. ...					

3. Tình hình biến động các quỹ xi nghiệp, quỹ chuyên dùng

3.1. Quỹ xi nghiệp

CHỈ TIÊU	Quỹ phát triển SX-KD		Quỹ dự phòng Tài chính		Quỹ khen thưởng		Quỹ phúc lợi	
	Số	Đ	Số	Đ	Số	Đ	Số	Đ
I - Tổng số tăng	3.984.272		2.472.348		1.729.557		1.729.557	
1. Trích từ thu nhập	3.208.056		1.027.355		323.543		323.543	
2. Trích từ khác	437.990		2.189.999		927.124		927.124	
3. ...	338.246		254.988		478.890		478.890	
4. ...	2.449.006		2.799.127		929.094		929.094	
5. ...	2.398.450		2.779.986		929.094		929.094	
II - Tổng số giảm								
1. Chi thực tế								
2. ...								
3. ...								
4. ...								
5. ...								

5.1. Mục độ ảnh hưởng đến kết quả thu nhập

CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN	CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN
I - Mục độ ảnh hưởng đến kết quả thu nhập	103.948.328	II - Mục độ ảnh hưởng đến kết quả thu nhập	22.490.019.548
1. Chênh lệch do đánh giá lại		1. Do khối lượng tiêu thụ thay đổi	1,15%
2. Trích từ thu nhập		2. Do giá bán thay đổi	1,59%
3. Trích từ quỹ dự phòng tài chính		3. Do giá thành (giá vốn)	- 1,99%
4. ...		4. Do thuế phải nộp	- 1,76%
5. ...		5. Do kết cấu mặt hàng tiêu thụ	
6. ...		6. ...	
		CỘNG	

## 1.4.3. Exemples de rapports comptables en 1997

## Exemple de "bilan " de 1997 (formulaire B 01-DN)

Mẫu số B 01 - DN

## BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

NGÀY 31 THÁNG 12 NĂM 1997

Đơn vị tính: đồng

TÀI SẢN	MÃ SỐ	SỐ ĐẦU NĂM/	SỐ CUỐI KỲ	NGUỒN VỐN	MÃ SỐ	SỐ ĐẦU NĂM	SỐ CUỐI KỲ
A. TÀI SẢN LƯU ĐỘNG VÀ ĐÀU TƯ NGẮN HẠN	100	2,637,276,662	11,705,132,289 <del>13,729,312,433</del>	A. NỢ PHẢI TRẢ	300	1,242,639,479	7,695,258,207 <del>9,624,109,620</del>
I. TIỀN	110	1,449,197,198	10,357,180,354	I. NỢ NGẮN HẠN	310	1,216,332,579	7,695,258,207
Tiền mặt tại quỹ	111	188,378,558	226,052,021	1-Vay ngắn hạn	311		
Tiền gửi Ngân hàng	112	1,260,818,640	10,131,128,333	2.Nợ dài hạn đến hạn trả	312		
Tiền đang chuyển	113			3.Phải trả cho người bán	313	124,592,274	33,516,984
II. CÁC KHOẢN ĐÀU TƯ TẠI HÌNH NGẮN HẠN	120	0	0	4.Người mua trả tiền trước	314	9,339,000	660,482,858
Đầu tư CK ngắn hạn	121			5.Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	315	869,630,900	724,487,692
Đầu tư ngắn hạn khác	128			6.Phải trả công nhân viên	316	18,490,115	34,986,565
Nợ giảm giá ĐT ngắn hạn	129		3,085,767,930	7.Phải trả cho các ĐV nội bộ	317		
III. CÁC KHOẢN PHẢI THU	130	649,856,667	1,061,580,786	8.Các khoản phải trả phải nộp khác	318	194,280,290	6,958,271,800
Phải thu của khách hàng	131	376,641,667	534,350,244	II. NỢ DÀI HẠN	320	0	0
Trả trước cho người bán	132	223,215,000	438,400,000	1.Vay dài hạn	321		
Phải thu nội bộ	133			2.Nợ dài hạn	322		
Vốn KD ở các ĐV tr.thuộc	134			III. NỢ KHÁC	330	26,306,900	0
Phải thu nội bộ khác	135		2,050,481,582	1.Chi phí phải trả	331	26,306,900	
Các khoản phải thu khác	138	50,000,000	88,825,542	2.Tài sản thừa chờ xử lý	332		
Nợ các khoản PT khó đòi	139			3.Nhận ký quỹ ký cược dài hạn	333		
V. HÀNG TỒN KHO	140	147,627,566	101,360,889				
Hàng mua đang đi trên đường	141						
Nguyên liệu, vật liệu tồn kho	142	4,401,700	7,077,200				
Công cụ, d.cụ trong kho	143	46,574,650					
CPSX, KD dở dang	144	4,282,000	5,371,700				
Hành phẩm tồn kho	145						
Hàng hoá tồn kho	146	92,369,216	88,911,989				
Hàng gửi đi bán	147						
Nợ giảm giá hàng tồn kho	149						
V. TÀI SẢN LƯU ĐỘNG KHÁC	150	390,595,231	185,007,260				
Am ứng	151		37,000,000				
Chi phí trả trước	152	209,090,231	148,007,260				
Chi phí chờ kết chuyển	153	181,505,000*					
Tài sản thiếu chờ xử lý	154						
Các khoản thế chấp, ký cược, ký quỹ ngắn hạn	155						
V. CHI SỰ NGHIỆP	160	0	0				
Tài sự nghiệp năm trước	161						
Tài sự nghiệp năm nay	162						

TÀI SẢN	MÃ SỐ	SỐ ĐẦU NĂM	SỐ CUỐI KỲ	NGUỒN VỐN	MÃ SỐ	SỐ ĐẦU NĂM	SỐ CUỐI KỲ
B. TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN	200	10,687,061,994	16,088,396,650 <del>16.100.296.650</del>	B. NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU	400	12,081,699,177	20.205.499.463 <del>20.098.270.732</del>
I. TÀI SẢN CỐ ĐỊNH	210	10,351,190,994	15.764.425.650 <del>15.752.525.650</del>	I. NGUỒN VỐN - QUỸ	410	12,081,699,177	20.205.499.463 <del>20.098.270.732</del>
TSCĐ hữu hình	211	10,351,190,994	14,059,618,711	1. Nguồn vốn kinh doanh:	411	10,805,001,817	17,204,723,154
- Nguyên giá	212	14,853,060,727	19,205,981,036	2. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	412		
- Giá trị hao mòn lũy kế	213	(4,501,869,733)	(5,146,362,325)	3. Chênh lệch tỷ giá	413		
TSCĐ thuê tài chính	214	0	0	4. Quỹ phát triển k/doanh	414	488,366,127	30,883,053
- Nguyên giá	215			5. Quỹ dự trữ	415		
- Giá trị hao mòn lũy kế	216			6. Lãi chưa phân phối	416	0	178,411,226
TSCĐ vô hình	217	0	1.692.006.939 <del>1.692.006.939</del>	7. Quỹ khen thưởng phúc lợi	417	788,331,233	2.208.240.808
- Nguyên giá	218		1.730.287.947 <del>1.730.287.947</del>	8. Nguồn vốn ĐTXDCB	418		93,179,206
- Giá trị hao mòn lũy kế	219		(46,381,008)	II. NGUỒN KINH PHÍ	420	0	0
II. CÁC KHOẢN ĐẦU TƯ TÀI CHÍNH DÀI HẠN	220	335,871,000	335,871,000	1. Quỹ quản lý của cấp trên	421		
Đ/tư chứng khoán dài hạn	221	335,871,000	335,871,000	2. Nguồn kinh phí sùng nghiệp	422		
Góp vốn liên doanh	222			- Nguồn KPSN năm trước	423		
Các khoản đầu tư dài hạn khác	228			- Nguồn KPSN năm nay	424		
Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn	229						
III. CHI PHÍ XÂY DỰNG CƠ BÀN ĐỒ DANG	230						
VI. CÁC KHOẢN KÝ QUỸ, KÝ CƯỚC DÀI HẠN	240						
<b>TỔNG CỘNG TÀI SẢN</b>	<b>250</b>	<b>13,324,338,656</b>	<b>24.829.609.012</b> <del>27.793.528.939</del>	<b>TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN</b>	<b>430</b>	<b>13,324,338,656</b>	<b>24.829.609.012</b> <del>27.793.528.939</del>

Lập ngày 10 tháng 01 năm 1998

CÁC CHỈ TIÊU NGOÀI BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

CHỈ TIÊU	SỐ ĐẦU NĂM	SỐ CUỐI KỲ
1. Tài sản thuê ngoài		
2. Vtư, HH nhận giữ hộ, nhận g/công		
3. H. hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi		
4. Nợ khó đòi đã xử lý		
5. Ngoại tệ các loại (USD)	1,567	197,563,48
6. Hạn mức kinh phí còn lại		
7. Nguồn vốn khấu hao CB hiện có		798,885,110

Lập biểu

Kế toán trưởng

Giám đốc

*Handwritten signature*

*Handwritten signature*  
  
*Handwritten signature*

(\*) *Handwritten note*

## Traduction d'un "bilan " de 1997 (formulaire B01 - DN)

Entité : Hôtel

Société par actions (ancienne entreprise étatique actionnarisée)

### BILAN au 31 décembre 1997

Unité : dông

	ACTIF	SI	SF	PASSIF	SI	SF
	<b>A. BIENS CIRCULANTS ET INVESTISSEMENTS A LONG TERME</b>	<b>2 637 276 662,00</b>	<b>13 729 312 433,00</b>	<b>A. DETTES</b>	<b>1 242 639 479,00</b>	<b>9 624 109 620,00</b>
	<b>I- Liquidités</b>	<b>1 449 197 198,00</b>	<b>10 357 180 354,00</b>	<b>I- Dettes à court terme</b>	<b>1 216 332 579,00</b>	<b>9 624 109 620,00</b>
	1. Fonds de caisse	188 378 558,00	226 052 021,00	1. Emprunts à court terme		
	2. Dépôts en compte bancaire	1 260 818 640,00	10 131 128 333,00	2. Emprunts long terme à échéance		
	3. Règlements en cours d'acheminement	0,00	0,00	3. Dettes fournisseurs	124 592 274,00	
				4. Acomptes des clients	9 339 000,00	33 516 984,00
	<b>II- Investissements financiers court terme</b>			5. Dettes sur impôts et taxes	869 630 900,00	724 487 692,00
	1. Actions en bourse			6. Dettes envers le personnel	18 490 115,00	34 986 565,00
	2. Autres investissements court terme			7. Dettes envers les unités en interne		
	3. Provisions pour perte de valeur sur investissements court terme			8. Charges à payer	194 280 290,00	8 831 118 379,00
	<b>III- Montants à recevoir</b>	<b>649 856 667,00</b>	<b>3 085 763 930,00</b>	<b>II- Dettes à long terme</b>	<b>26 306 900,00</b>	<b>0,00</b>
	1. Crédits clients	376 641 667,00	566 882 348,00	1. Emprunts à long terme	26 306 900,00	0,00
	2. Acomptes aux fournisseurs	223 215 000,00	438 400 000,00	2. Dettes à long terme		
	3. Montants à recevoir en interne					
	4. Autres montants à recevoir	50 000 000,00	2 080 481 582,00			
				<b>III- Autres dettes</b>		
	5. Provisions sur les montants à recevoir difficilement récupérables			1. Charges à payer		
				2. Biens excédents en attente de résolution		

<b>ACTIF</b>		<b>SI</b>	<b>SF</b>	<b>PASSIF</b>		<b>SI</b>	<b>SF</b>
<b>IV- Stocks</b>		<b>147 627 566,00</b>	<b>101 360 889,00</b>	3. Nantissements ou dépôts provisoires			
1. Marchandises en cours d'acheminement							
2. Stocks de MP		4 401 700,00	7 077 200,00				
3. Stocks d'outillages		46 574 650,00					
4. Stocks des en-cours		4 282 000,00	5 371 700,00				
5. Stocks des produits finis							
6. Stocks des marchandises		92 369 216,00	88 911 989,00				
7. Marchandises consignées pour ventes							
8. Provisions pour risque de perte de valeur des stocks							
<b>V- Autres biens circulants</b>		<b>390 595 231,00</b>	<b>185 007 260,00</b>				
1. Avances			37 000 000,00				
2. Charges payées d'avance		209 090 231,00	148 007 260,00				
3. Charges à répartir		181 505 000,00					
4. Biens manquants en attente de résolution							
5. Nantissements ou dépôts provisoires							
<b>VI- Budgets pour frais administratifs</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>				
Année précédente							
Année en cours							
<b>B. BIENS FIXES ET INVESTISSEMENTS A LONG TERME</b>		<b>10 687 061 994,00</b>	<b>16 100 296 650,00</b>	<b>B. SOURCES DE CAPITAUX DE DROIT DE PROPRIÉTÉ</b>	<b>12 081 699 177,00</b>	<b>20 205 499 463,00</b>	
<b>I- Biens fixes</b>		<b>10 351 190 994,00</b>	<b>15 764 425 650,00</b>	<b>I- Sources de capitaux et Fonds</b>	<b>12 081 699 177,00</b>	<b>20 205 499 463,00</b>	
1. Biens fixes corporels		10 351 190 994,00	14 059 618 711,00	1. Sources de capitaux d'exploitation	10 805 001 817,00	17 204 723 154,00	
Valeur brute des biens fixes corporels		14 853 060 727,00	19 205 981 036,00	2. Écarts de réévaluation des biens			
Cumul des amortissements sur biens fixes corporels		-4 501 869 733,00	-5 146 362 325,00	3. Écarts de taux de change			
				4. Fonds pour le développement des activités	488 366 127,00	30 883 053,00	
2. Biens en location leasing			1 704 806 939,00	5. Fonds de réserves		178 411 926,00	
Valeur brute des biens fixes en leasing			1 751 187 947,00	6. Bénéfices non encore distribués		2 315 469 539,00	

	<b>ACTIF</b>	<b>SI</b>	<b>SF</b>	<b>PASSIF</b>	<b>SI</b>	<b>SF</b>
	Cumul des amortissements sur biens fixes en leasing		-46 381 008,00	7. Fonds pour les primes et les œuvres sociales	788 331 233,00	93 179 206,00
				8. Sources de capitaux pour les constructions fondamentales		382 832 585,00
	3. Biens fixes incorporels					
	Valeur brute des biens fixes incorporels					
	Cumul des amortissements sur biens fixes incorporels					
	<b>II- Investissements financiers à long terme</b>	<b>335 871 000,00</b>	<b>335 871 000,00</b>	<b>II- Sources de capitaux budgétaires</b>		
	1. Investissements en bourse	335 871 000,00	335 871 000,00	1. Fonds de gestion pour les instances supérieures		
	2. Participation dans les Joint-ventures			2. Sources de budgets pour les frais administratifs		
	3. Autres investissements à long terme			Année précédente		
	4. Provisions pour les risques de perte de valeur des investissements long terme			Année en cours		
	<b>III- Coûts des constructions fondamentales en cours</b>					
	<b>IV- Dépôts provisoires et nantissements long terme</b>					
	<b>Total ACTIF</b>	<b>13 324 338 656,00</b>	<b>29 829 609 083,00</b>	<b>Total PASSIF</b>	<b>13 324 338 656,00</b>	<b>29 829 609 083,00</b>
	<b>Indicateurs hors bilan</b>	<b>SI</b>	<b>SF</b>			
	1. Biens en location					
	2. Matières premières et marchandises en consigne ou pour la sous-traitance					
	3. Marchandises consignées pour ventes ou mis en dépôts provisoires					
	4. Devises étrangères (USD)					
	5. Quotas de budgets restants	1 567,00	197 563,48			
	6. Sources des capitaux des amortissements actuels		798 885 110,00			

## Exemple de "rapport du résultat commercial " de 1997 (formulaire B 02-DN)

Mẫu số B 02 - DN

## KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Quý IV năm 1997

PHẦN I : LÃI , I.Ổ

CHỈ TIÊU	MÃ SỐ	QUÝ TRƯỚC	QUÝ NÀY	I.K TỪ ĐẦU NĂM
1. TỔNG DOANH THU tr.đó: doanh thu hàng xuất khẩu	01 02	4,097,730,020	3,997,299,596	16,071,618,295 15,005,359,776
2. CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ (04+05+06+07) +Chiết khấu +Giảm giá +Giá trị hàng bán bị trả lại +Thuế doanh thu, thuế xuất khẩu phải nộp +Phí phục vụ	03 04 05 06 07	591,761,620	577,124,831	2,271,572,504 2,291,816,031
3. Doanh thu thuần (01-03)	10	407,236,966 184,524,654 3,505,968,400	397,695,233 179,429,598 3,420,174,765	1,594,468,924 1,576,945,958 714,876,075
4. Giá vốn hàng bán	11	394,512,033	465,257,807	1,581,757,281
5. Lợi tức gộp (10-11)	20	3,111,456,367	2,954,916,958	12,487,450 12,011,786,464
6. Chi phí bán hàng	21	1,894,312,888	1,964,797,347	7,589,898,400 7,547,598,111
7. Chi phí quản lý doanh nghiệp	22	28,325,000	29,308,516	28,689,000 64,897,516
8. Lợi tức thuần từ HĐKD (20-(21+22))	30	1,188,818,479	960,811,095	4,399,290,837
9. Thu nhập hoạt động tài chính - Chi phí hoạt động tài chính	31 32	29,098,224 49,000	186,533,549 52,000	246,490,562 346,479,757
10. Lợi tức hoạt động tài chính (31-32)	40	29,049,224	186,481,549	188,000
11. Các khoản thu nhập bất thường - Chi phí bất thường	41 42	600,000	12,000,000	246,691,757 245,902,562
12. Lợi tức bất thường (41-42)	50	600,000	12,000,000	27,600,000
13. Tổng lợi tức trước thuế (30+40+50)	60	1,218,467,703	1,159,292,644	4,826,268,912 4,673,582,394
14. Thuế lợi tức phải nộp	70	274,155,233	260,840,845	1,058,159,158 1,051,556,084
15. Lợi tức sau thuế (60-70)	80	944,312,470	898,451,799	3,768,103,754 3,622,026,310

Đơn vị tính:

PHẦN II: TÌNH HÌNH THỰC HIỆN NGHĨA VỤ VỚI NHÀ NƯỚC

CHỈ TIÊU	SỐ CÒN PHÁT NỢP KỲ TRƯỚC	SỐ PHÁT NỢP KỲ NÀY (QUÝ IV /97)	SỐ ĐÃ NỘP KỲ NÀY (QUÝ IV /97)	SỐ CÒN PHÁT NỢP CUỐI KỲ NÀY
I. THUẾ				
1. Thuế doanh thu (hoặc V.A.T)	342,868,965	322,612,325	403,417,009	677,064,331
2. Thuế tiêu thụ đặc biệt	140,839,687	302,605,223	403,142,009	155,915,887
3. Thuế xuất, nhập khẩu		119,218,209		
4. Thuế lợi tức				
5. Thuế trên vốn	190,715,239	266,840,845		488,159,155
6. Thuế tài nguyên	0	217,443,916		0
7. Thuế nhà đất	0			0
8. Tiền thuế đất				
9. Các loại thuế khác	11,314,039	21,950,450	275,000	32,989,489
II. BẢO HIỂM, KINH PHÍ CÔNG ĐOÀN				
1. Bảo hiểm xã hội	31,818,518	22,076,850	50,183,413	3,711,955
2. Bảo hiểm y tế	24,119,927	18,364,896	42,484,823	
3. Kinh phí công đoàn	7,698,591	3,711,954	7,698,590	0
III. CÁC KHOẢN PHÁT NỢP KHÁC	0	0	0	0
1. Các khoản phụ thu				
2. Các khoản phí, lệ phí				
3. Các khoản phải nộp khác				
<b>Tổng cộng</b>	<b>374,687,483</b>	<b>702,763,378</b> <b>354,684,325</b>	<b>453,600,422</b>	<b>680,776,486</b>

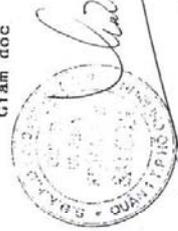
Tổng số thuế còn phải nộp năm trước chuyển sang kỳ này:  
Tr. đó: Thuế lợi tức

Lập biểu ngày 10 tháng 01 năm 1998.

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Giám đốc



*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*

(T) 21062 400 00K5 21/10/98

Traduction du "rapport du résultat commercial " de 1997 (formulaire B 02-DN)

Entité : Hôtel

Société par actions (ancienne entreprise étatique *actionnarisée*)

**Résultat de l'activité économique**  
Trimestre IV année 1997

		<b>I- Première partie : BÉNÉFICES, PERTES</b>			
Objectifs	Code	Trimestre précédent	Trimestre en cours	Cumul depuis le début de l'année	
<b>Total du chiffre d'affaires</b>	01	<b>4 097 730 020,00</b>	<b>3 997 299 596,00</b>	<b>16 071 618 235,00</b>	
dont : chiffre d'affaires sur les exportations	02				
<b>Les déductions (04+05+06+07)</b>	03	<b>591 761 620,00</b>	<b>577 124 831,00</b>	<b>2 278 513 504,00</b>	
+ Frais prélevés	04				
+ Réduction de prix	05				
+ Valeur de la marchandise retournée	06				
+ Taxes sur le CA, taxes sur les exportations à payer	07	407 236 966,00	397 695 233,00	1 597 468 934,00	
+ Frais de service	08	184 524 654,00	179 429 598,00	681 044 570,00	
<b>1. Produits nets (01 - 03)</b>	10	<b>3 505 968 400,00</b>	<b>3 420 174 765,00</b>	<b>13 793 104 731,00</b>	
2. Coûts de revient des produits vendus	11	394 512 033,00	465 257 807,00	1 581 757 281,00	
<b>3. Résultat brut (10 - 11)</b>	20	<b>3 111 456 367,00</b>	<b>2 954 916 958,00</b>	<b>12 211 347 450,00</b>	

4. Frais liés à l'activité de de commercialisation	21	1 894 312 888,00	1 964 797 347,00	7 589 898 101,00	
5. Frais de gestion	22	28 325 000,00	29 308 516,00	38 689 000,00	
<b>6. Résultat net en provenance de l'activité commerciale [20-(21+22)]</b>	<b>30</b>	<b>1 188 818 479,00</b>	<b>960 811 095,00</b>	<b>4 582 760 349,00</b>	
Produits en provenance de l'activité financière	31	29 098 224,00	186 533 549,00	226 090 563,00	
Charges financières	32	49 000,00	52 000,00	188 000,00	
<b>7. Résultat financier (31 - 32)</b>	<b>40</b>	<b>29 049 224,00</b>	<b>186 481 549,00</b>	<b>225 902 563,00</b>	
Produits exceptionnels	41	600 000,00	12 000 000,00	27 600 000,00	
Charges exceptionnelles	42				
<b>8. Résultat exceptionnel (41 - 42)</b>	<b>50</b>	<b>600 000,00</b>	<b>12 000 000,00</b>	<b>27 600 000,00</b>	
<b>9. Total des résultats avant impôt (30 + 40 + 50)</b>	<b>60</b>	<b>1 218 467 703,00</b>	<b>1 159 292 644,00</b>	<b>4 836 262 912,00</b>	
<b>10. Impôts sur les bénéfices</b>	<b>70</b>	<b>274 155 233,00</b>	<b>260 840 845,00</b>	<b>1 088 159 155,00</b>	
<b>11. Résultat après impôt</b>	<b>80</b>	<b>944 312 470,00</b>	<b>898 451 799,00</b>	<b>3 748 103 757,00</b>	
<b>II - OBLIGATIONS ENVERS L'ÉTAT</b>					
<b>Objectifs</b>		<b>Solde de la dernière période</b>	<b>Montant à payer pour cette période</b>	<b>Montant déjà payé au cours de cette période</b>	<b>Solde à payer de cette période</b>
<b>I- Impôts</b>		<b>342 868 965,00</b>	<b>737 612 575,00</b>	<b>403 417 009,00</b>	<b>677 064 531,00</b>
1. Impôts sur le chiffre d'affaires ou (T.V.A)		140 839 687,00	418 218 209,00	403 142 009,00	155 915 887,00
2. Impôts de consommation spécifique					
3. Taxes sur les importations et exportations					
4. Impôts sur les bénéfices		190 715 239,00	297 443 916,00		488 159 155,00
5. Prélèvements sur l'utilisation des capitaux		0,00	0,00	0,00	0,00

6. Taxes sur les ressources naturelles					
7. Taxe foncière					
8. Taxe de location des terrains					
9. Autres taxes et impôts		11 314 039,00	21 950 450,00	275 000,00	32 989 489,00
<b>II- Assurances et cotisations pour le syndicat</b>		<b>31 818 518,00</b>	<b>22 076 850,00</b>	<b>50 183 413,00</b>	<b>3 711 955,00</b>
1. Assurances pour la sécurité sociale		24 119 927,00	18 364 896,00	42 484 823,00	
2. Assurances maladies		0,00			0,00
3. Cotisations syndicales		7 698 591,00	3 711 954,00	7 698 590,00	3 711 955,00
<b>III- Autres contributions et obligations</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
1. Montants à collecter					
2. Taxes					
3. Autres obligations de contribution					
<b>Total</b>		<b>374 687 483,00</b>	<b>759 689 425,00</b>	<b>453 600 422,00</b>	<b>680 776 486,00</b>
<b>Total des impôts de l'année passée impayée transféré dans cette année</b>		<b>0,00</b>			
dont l'impôt sur les bénéfices		0,00			



## **Annexe 2**

### **Exemples d'entretiens**

**Annexe 2.1.** Professeur, membre permanent de l'association vietnamienne de la comptabilité, retraité (RC 1)

**Annexe 2.2.** Chef comptable d'une entreprise étatique, retraité (RC 3)

**Annexe 2.3.** Cadre de l'administration fiscale (RC 6)

**Annexe 2.4.** Ancien chef comptable, cadre du département de normalisation comptable d'un ministère spécialisé, retraité (RC 7)

**Annexe 2.5.** Cadre du département de normalisation comptable du ministère des finances (RC 9)

Les entretiens réalisés sous forme de récits de pratiques ont été recueillis en langue vietnamienne. Les traductions mises en annexe de ces récits ont été réalisées par nous.

## **Annexe 2.1. Professeur, membre permanent de l'association vietnamienne de la comptabilité, retraité (RC 1)**

*Pouvez-vous m'expliquer comment était la comptabilité vietnamienne depuis la création de la République démocratique du Vietnam dans le nord ?*

- Vous le savez certainement : dans le Nord, la comptabilité socialiste s'est construite au fur et à mesure de la mise en place d'un système politique et économique dirigé par le Parti Communiste du Vietnam dont le Grand leader était Ho Chi Minh.

L'économie vietnamienne était une économie très fortement centralisée et formée sur la base de la propriété publique. Elle était composée de deux catégories d'acteurs économiques dont la première représentait la plus grande majorité, regroupant les compagnies étatiques. La deuxième catégorie comportait les coopératives, essentiellement les coopératives agricoles. Le secteur privé était quasi inexistant. Il y avait, à l'époque, des particuliers travaillant pour leur propre compte mais cette population n'était pas répertoriée.

Comme notre modèle d'économie ne diffère pas beaucoup de l'économie chinoise, nous nous sommes inspirés du modèle de notre voisin. Je préfère la qualification de comptabilité socialiste pour désigner la comptabilité qui a été adoptée en Chine, au Vietnam, en ex-URSS ou dans les autres anciens pays du bloc communiste !

Comme vous le savez, la comptabilité est un outil créé par l'homme. L'outil est façonné en fonction du niveau de développement de la société, du niveau d'éducation et/ou de compétence en la matière des personnes à qui revient la responsabilité de créer cet outil et des comptables qui, à travers la mise en usage de l'outil, le rendent vivant. Depuis toujours et même aujourd'hui, la responsabilité de fixer les règles de comptabilisation des activités économiques au niveau macro (la comptabilité d'État) ou micro (la comptabilité d'entreprise) et de définir les concepts comptables relève des compétences des cadres et experts du Ministère des finances (MOF).

Revenons en arrière, aux années 1950, pour voir quel était le modèle économique pour en constater les caractéristiques et comprendre pourquoi la comptabilité socialiste avait été choisie au détriment de la comptabilité française, par exemple. Bien que le pays ait reconquis son indépendance en 1945, la paix ne s'est réellement installée qu'en 1954, après la signature des Accords de Genève avec les Français et le retrait de leur armée.

Après 1954, dans le Nord du Vietnam, les dirigeants du Parti Communiste Vietnamien – parti dirigeant - avaient adopté le modèle d'économie qualifié de socialiste – une économie fortement centralisée et planifiée à la soviétique. C'est un modèle d'économie construit sur **la propriété collective du Peuple**. Tous les moyens de production appartenaient au peuple dont le représentant ultime était l'État - qui, au nom du peuple, les gère et les contrôle.

Si vous vous intéressez à l'histoire de la comptabilité vietnamienne, il faut remonter à l'année 1945. De décembre 1945 à 1954 (date de la victoire de Dien Bien Phu qui a entraîné la signature des Accords de Genève) et au Nord, le territoire vietnamien était divisé ainsi :

(1) Zones dites **ZONES OCCUPEES**, sous la direction des forces militaires françaises. Dans ces zones occupées, il existait certes une économie mais ce n'était qu'une économie au

service de la guerre avec, comme activités principales, les Chemins de Fer, les banques, les transports, une industrie textile (l'actuelle usine de tissage de Nam Dinh date de cette époque) ou le chantier naval de Ba Son à Saigon etc. A cette époque, la comptabilité en pratique dans les zones occupées était la comptabilité française. Si ma mémoire est bonne, la comptabilité française en application était le Plan Comptable Français de 1947 ou une version plus ancienne que celle de 1947.

(2) Zones dites **ZONES LIBEREES**, sous le contrôle des forces révolutionnaires vietnamiennes (Viet Minh). Dans les zones libérées, l'économie était quasi inexistante - aucune unité de production industrielle sauf l'unique atelier militaire de logistique au service de l'armée. Dans les zones libérées, la population vivait principalement de la production agricole. Le niveau de développement de l'économie et le taux de scolarisation particulièrement bas au sein de la population rurale qui constituait la majorité de la population expliquent la non-nécessité de la comptabilité dans les zones libérées.

*Donc, il n'y avait pas du tout de comptabilité dans les zones libérées ?*

- Si, si, les gens entretenaient des livres pour servir de mémoire ; mais comme il n'y avait que quelques ateliers d'armement et de logistique, pourrait-on, à vrai dire, le qualifier de comptabilité. Il a fallu attendre 1950, au moment où les premières campagnes militaires dans les régions frontalières ont eu lieu, pour avoir des contacts avec les chinois et les soviétiques. La comptabilité socialiste fut importée au Vietnam via les experts que nous accueillions. Néanmoins, il ne faut pas croire que la comptabilité vietnamienne est une copie intégrale de celle des autres pays. Nous nous inspirions de ce qui était pratiqué dans les systèmes économiques similaires au nôtre tout en réadaptant la comptabilité en fonction de notre organisation institutionnelle et économique. Les Vietnamiens n'aiment pas que l'on dise qu'ils copient sur les autres. Prenons l'exemple des normes standards de comptabilité: en deux ans (2001-2003), 10 Vietnamese Accounting Standards (VAS) ont vu le jour. Tout le monde sait que le Vietnam s'est principalement inspiré des normes des standards internationaux et a donné une nouvelle re-formulation des normes IASC. Mais les normalisateurs vietnamiens rectifieront, niant cela car les normes IASC ne peuvent pas être applicables au Vietnam. Ils ont donc dû les réadapter: ce sont des VAS, propres au Vietnam !

*J'ai ouï dire qu'avant 1954, dans le Nord, on pratiquait la comptabilité française – le Plan Comptable Français de 1947, qu'en dites-vous?*

- Non ce n'est pas vrai. Comme je viens de vous l'expliquer, la comptabilité française était pratiquée depuis longtemps mais uniquement dans les zones occupées par les Français. Presque toutes les grandes villes étaient dans les zones occupées par exemple Ha Noi et Saigon. Mais, même dans les zones occupées, seules les grandes organisations tenaient les livres de comptabilité en partie double. Les commerçants vietnamiens avaient une comptabilité plus simple dont l'objectif ultime est de calculer les impôts.

*Dans le document « 45ème anniversaire du Département de Normalisation Comptable » j'ai pu lire que la comptabilité pratiquée au Vietnam pendant la décennie 1950-1960 était la comptabilité chinoise, qu'en pensez-vous ? Et quelles sont les différences entre ces comptabilités ?*

- Il est vrai qu'avant 1947, on avait l'habitude d'assimiler la comptabilité VN à la comptabilité chinoise ou à la comptabilité socialiste. On utilisait des qualificatifs différents pour désigner exactement la même chose. J'aimerais tout de suite vous dire qu'en termes de

principe il n'y a pas du tout, selon moi, de différence entre les comptabilités qu'elle soit américaine, soviétique, chinoise ou vietnamienne !

Toutes ces comptabilités utilisent des comptes et la technique d'enregistrement en partie double. Dans tous les pays (France, URSS ou Japon), le travail du comptable consiste à tenir des livres, relater objectivement la vie économique de l'entreprise et présenter la vie économique en établissant des documents de synthèse qui sont les rapports comptables, par exemple la balance des comptes, le compte de résultat.

Les différences, si elles existent, résident dans les détails et les présentations de ces rapports. La structure des rapports est créée en fonction des exigences des personnes qui les lisent. Dans une économie centralisée et planifiée, les rapports doivent faire ressortir les indicateurs du Plan parce que les rapports comptables doivent permettre aux instances de contrôle de voir si le Plan a été correctement réalisé dans le respect des critères de consommation et de production fixés par le Plan initial. Les rapports comptables au Vietnam doivent aussi permettre aux instances de contrôle des actifs de l'État de vérifier si les actifs alloués ont été utilisés conformément aux critères de gestion des actifs de l'État socialiste ?

*Pouvez-vous me dire quels sont les critères de gestion des actifs de l'État au Vietnam ?*

- L'économie vietnamienne est une économie basée sur la propriété publique (du peuple). En d'autres termes, tous les actifs (actifs immobilisés ou actifs circulant des compagnies) appartiennent à l'État qui est le représentant ultime du peuple. Il y a des actifs immobilisés et des actifs circulants. A la différence des particuliers, les actifs de l'État doivent être gérés selon des critères dictés par la réglementation. Ces critères doivent être scrupuleusement respectés par tous les acteurs économiques.

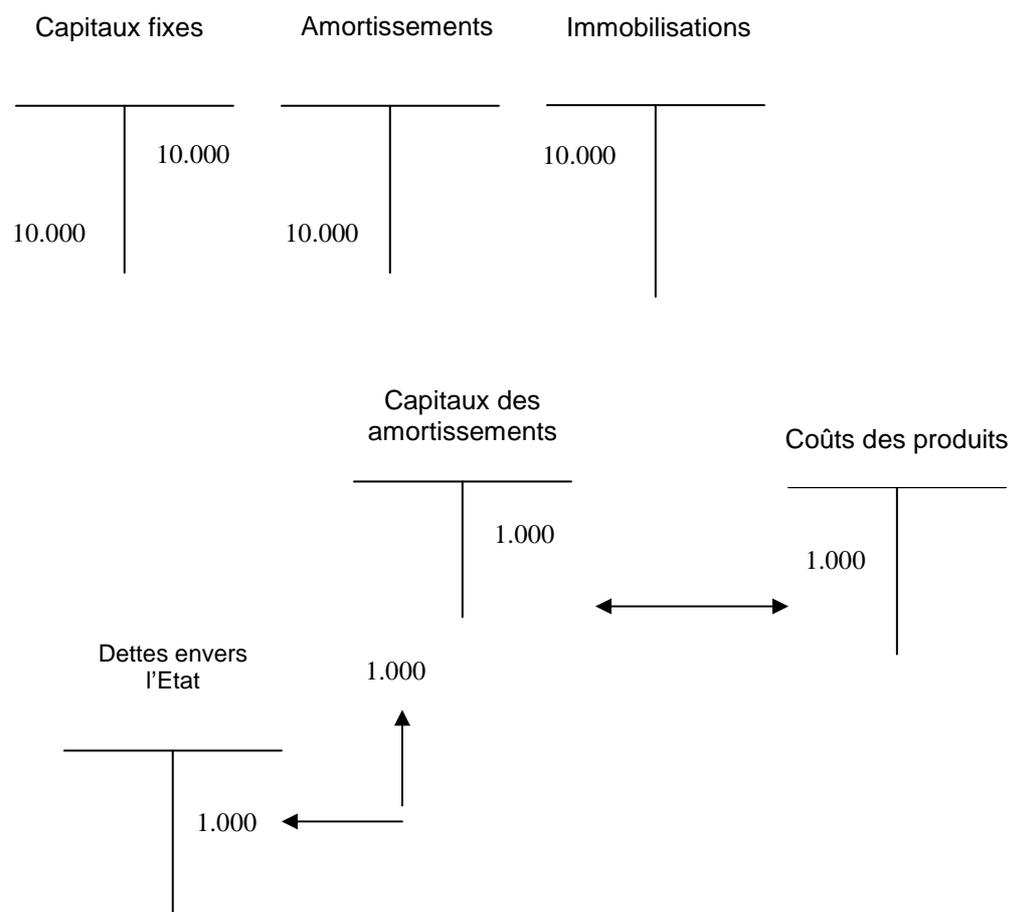
*Y-a-t-il une différence de gestion entre ces deux types d'actif ?*

- Sur le principe, non. Mais dans la pratique, les actifs immobilisés sont gérés comme des sources de capitaux fixes qui sont octroyés sur demande de la compagnie. Les démarches bureaucratiques, pour les obtenir, ne sont pas toujours aisées. L'un des critères de gestion des actifs immobilisés ou fixes est le taux d'amortissement et l'obligation de transférer les montants des amortissements à l'État. Pour une compagnie étatique, l'amortissement est une sortie de trésorerie.

*Pouvez-vous me donner plus d'explication sur la comptabilisation des amortissements ?*

- Par exemple, vous recevez une machine d'une valeur de 10.000 puis vous l'utilisez dans la production. Supposons que le taux d'amortissement est fixé à 10%. Au bout de 10 ans, vous avez complètement amorti la machine mais elle marche encore très bien, l'État va continuer à rapatrier les amortissements que j'appellerai fictifs, vous allez faire les écritures comme suit :

Année 11



C'est là la spécificité de la comptabilité socialiste : les amortissements sont une charge légale de l'entreprise. Elle doit sortir de ses caisses pour le rendre à l'État d'où la présence d'un compte Capitaux en provenance des amortissements (parce que l'État surveille de très près ces sources de capitaux !)

De plus une fois la machine a été complètement amortie et si elle est encore opérationnelle, la compagnie continue à considérer comme une charge en passant l'écriture par le compte des capitaux en provenance des amortissements sans toucher au compte des amortissements. Cette réglementation a pour but de permettre à l'État de récupérer de l'argent. Ces écritures comptables sont typiques de ce que j'appelle la comptabilité socialiste. Un capitaliste ne va enregistrer une charge dans ce cas, mais la comptabilité socialiste le permet. Au début, l'État vietnamien rapatrie ces amortissements fictifs. Puis après, il a décidé de les donner à la compagnie afin de les inciter à augmenter la rentabilité des machines.

Les immobilisations figurent toujours sur la balance des comptes, mais les capitaux fixes sont nuls parce qu'ils sont réduits au fur et à mesure de l'amortissement. Le jour où l'État va prendre la décision de liquider la machine ou la transférer dans une autre usine, ce jour-là la valeur historique de la machine sera effacée du compte des immobilisations.

*Pouvez-vous illustrer vos propos en m'expliquant comment les coûts des produits ont été calculés ?*

**- Calcul du coût de revient des produits fabriqués et vendus:**

	<b>Coûts directs de production (1)</b>	<b>Coûts de l'exercice (2)</b>	<b>Coût de revient des produits vendus et des produits en stocks</b>
<b>Economie planifiée et centralisée (1954 – 1985)</b>	- MP - MOD- - Amortissements pour la Production	Intérêts bancaires Coûts de gestion de l'usine ou atelier de production Coûts de gestion de la compagnie Coûts de distribution	(1) + (2)
<b>Début de la transition économique (1986 – 1995)</b>	- MP - MOD - Amortissements pour la production	Intérêts bancaires Coûts de gestion de l'usine ou atelier de production Coûts de gestion de la compagnie Coûts de distribution	(1) + (2)
<b>Économie de marché (1995 – à aujourd'hui)</b> <i>Système comptable Décret : 1141</i>	- MP - MOD - Amortissements pour la production	Charges de l'exercice non incluses dans le calcul du coût de revient et ne sont prises en compte que dans le calcul des résultats à la fin de chaque mois.	(1)

*Pourquoi cette différence s'il vous plaît?*

- Tout simplement parce que la responsabilité de vendre les marchandises ne revient pas à la compagnie qui les fabrique. Toutes les marchandises fabriquées seront, par la suite, transmises à d'autres compagnies spécialisées dans la distribution, appelées compagnies de commerce qui gèrent tous les magasins de l'État. Si les marchandises ne circulent pas et restent en stocks, ce ne sera pas la faute du producteur.

*Alors les besoins en fonds de roulement vont être énormes ?*

- Tout à fait. Mais les compagnies n'ont pas à se faire des soucis parce que tous les indicateurs économiques et/ou comptables sont prédéterminés par la réglementation. Par exemple, votre compagnie a pour activité de fabriquer du détergent. Le niveau de stocks autorisé est de 1.000.000 kgs. Le coût de revient d'un kg est de 1.000 dong. Donc votre

besoin en fonds de roulement est de 1 milliard. Si vous dépassez ce seuil, le Ministère de tutelle va vous retirer l'écart pour redistribuer à un de vos confrères.

*D'après vous, qu'est-ce qui fait la supériorité de la comptabilité socialiste par rapport à d'autres comptabilités ?*

- Je ne dirais pas que la comptabilité socialiste est supérieure à la comptabilité capitaliste. Je parlerais de qualités inhérentes et intrinsèques d'une comptabilité dans le sens large. La comptabilité doit permettre de refléter, d'une manière objective et juste, la réalité économique. De plus, les données comptables sont destinées à servir le travail de gestion et de contrôle de l'économie. Quel que soit le système économique, la comptabilité doit satisfaire à ces critères. Si nous appliquions la comptabilité américaine dans le système d'économie centralisée et planifiée, la comptabilité ne pourrait pas assurer sa fonction de servir comme outil de gestion et de contrôle de l'économie. Dans l'économie centralisée et planifiée vietnamienne, le grand et l'unique apporteur de fonds est l'État. Les entreprises n'étaient pas propriétaires de leurs actifs. La comptabilité vietnamienne consiste donc à enregistrer, à calculer et à fournir l'information pour que l'État vietnamien gère cette compagnie. Chaque système économique est caractérisé par des critères économiques. La comptabilité doit être conçue de telle sorte qu'elle permette de mesurer ces critères. Prenons l'exemple du Vietnam. L'État vietnamien n'avait pas besoin de connaître les sources de capitaux. Il s'intéresse à savoir comment l'argent alloué a été utilisé et donc il a décidé de distinguer les actifs fixes des actifs circulants. La structure de la comptabilité est modelée sur la base des caractéristiques du système économique et de ce que les utilisateurs veulent faire paraître.

*Quelles sont les étapes-clés de réforme comptable au Vietnam ?*

- Avant 1954, l'économie vietnamienne était une économie au service de la guerre avec une comptabilité relativement simple.

A partir de 1957, une économie marchande a pris place. Le développement de l'économie a fait ressentir les insuffisances de l'ancienne comptabilité. De nouvelles formes économiques ont vu le jour, par exemple de vraies usines de taille.

Les premières usines étaient les sites d'exploitation de houille ; la maison d'équipement mécanique qui était un don de l'ex-URSS, les anciennes usines militaires étaient transformées en usines industrielles civiles fabricant des produits de consommation, la plus grande usine sidérurgique était un don de la Chine populaire. Ces usines industrielles ont vu le jour dans un système économique dit socialiste. Donc leur mission consistait à produire. La distribution, la fixation des prix de vente étaient assurées par l'État. Ce qui ne pourrait pas se passer dans une économie dite marchande où les prix sont fixés par le marché et où une entreprise, avant de produire, doit s'assurer pouvoir écouler ses marchandises etc.

*A cette époque, qui se servait de l'information comptable ?*

- L'unique utilisateur: l'État. Personne n'en avait besoin. Quand je dis l'État il s'agit de toutes les grandes institutions comme le comité national du plan, le ministère des finances, le comité national des prix, le ministère de tutelle, etc...

*Et dans quel but s'il vous plaît ?*

- Savoir si la production suffit à la demande nationale, à réguler l'économie, à prendre des décisions d'investissement. La situation économique du Vietnam des années 60 est une

situation de pénurie. La population manquait de tout. Je me rappelle que nous n'avions même pas 100 gr de détergent par personne et par mois. L'État doit faire un calcul au niveau macro pour prendre des décisions d'investissements. Les directeurs d'usines n'ont qu'une seule grande et noble responsabilité : atteindre les critères de quantités à produire pour répondre à la demande de la population. L'un des critères d'évaluation de la performance des compagnies d'État est la production produite.

*Et les dirigeants des compagnies étatiques n'ont-ils pas besoin de l'information comptable ?*

- Mais si. Les dirigeants s'intéressent particulièrement au compte des produits vendus et en stocks pour contrôler le rythme de réalisation du Plan. Par exemple, si l'on est août et que seulement 30% du Plan été réalisé, l'entreprise doit réagir pour renégocier le Plan dans le sens de la réduction, bien sûr, en trouvant des explications convaincantes : les matières premières n'ont pas été livrées à temps, les pannes d'électricité récurrentes, le manque de personnel ou des raisons exogènes comme inondation, intempéries etc. Les dirigeants et le chef comptable doivent être vigilants sur le suivi continu de la réalisation des quantités produites car c'est l'élément déterminant pour obtenir des primes pour les travailleurs qui arrondissent leur fin de mois grâce aux primes trimestrielles, annuelles (13ème mois de salaire) à condition que le Plan en termes de quantités produites soit respecté et dépassé (légèrement !).

*On dit que la comptabilité vietnamienne est une comptabilité sans normes, qu'en pensez-vous ?*

- Ce n'est pas exact selon moi. Il faut voir ce qu'on entend par normes. Si on dit que la comptabilité est un langage. Tout langage est construit de codes ou de normes. Pour le comprendre, il faut disposer des clés de décodage. Comme je l'ai expliqué, la comptabilité vietnamienne, au cours de la période de l'économie centralisée et planifiée, était destinée principalement aux institutions étatiques. Comme les concepteurs, les utilisateurs et les propriétaires sont les mêmes, les codes sont implicitement connus. Il n'est pas nécessaire de les expliciter !

La réglementation comptable vietnamienne est très détaillée. Elle donne toutes les instructions concernant les écritures comptables à passer pour telle ou telle forme de transaction. Ce caractère encyclopédique de la réglementation rend la réglementation rigide et nécessite des modifications incessantes. Le foisonnement de décrets et de circulaires ou instructions brouillent les comptables et représente la difficulté majeure des jeunes diplômés. Si vous avez l'occasion de parler avec les comptables, leur langage est parsemé de codes qui sont les numéros de décret ou circulaire ! Le nouveau système comptable est souvent cité sous le code 1141 : numéro du décret, son acte de naissance.

*Pourrait-on assimiler la réglementation comptable aux normes ?*

- La réglementation comptable est la norme même de la comptabilité vietnamienne. Pour les comptables vietnamiens, le décret 1141 donnant naissance au nouveau système comptable de 1995 est la norme de la comptabilité vietnamienne. Mais dans son processus d'intégration régionale ANSEA, le Vietnam et ses partenaires auront besoin d'autres codes qui vont leur permettre de comprendre les différents états comptables au niveau national. Un malais ne pourrait jamais comprendre un bilan vietnamien parce qu'il ne dispose pas de codes vietnamiens. Mais les états comptables établis selon l'esprit des nouveaux VAS seraient peut-être plus facilement compréhensibles pour un étranger parce que le langage vietnamien se rapproche du langage des autres.

*Peut-on dire que la comptabilité socialiste est une comptabilité dans laquelle la comptabilité de gestion est intégrée ?*

- Il est certes vrai que la comptabilité socialiste permet de calculer les coûts en temps réel mais il faut aussi souligner que c'est un calcul en fonction des unités d'œuvre minutieusement prédéterminées. La comptabilité analytique intégrée dans la comptabilité socialiste est conçue dans un objectif de suivi de la réalisation du plan, tandis que la comptabilité de gestion à l'occidentale vise à calculer la rentabilité des différents produits ou des différentes activités d'une entreprise. A vérifier !

*Comment les charges d'exercice sont-elles imputées dans les produits, en comptabilité socialiste ?*

- Les unités d'œuvre pour imputer ces charges ont été techniquement calculées par le Ministère des Finances sur concertation du Ministère spécialisé qui supervise cette compagnie. Ces unités d'œuvre sont très variées d'un secteur d'activité à un autre : heures machine, tonnes de matières premières consommées ou pourcentage sur le total des coûts directs. Il faut savoir qu'au sein de chaque Ministère de tutelle, par exemple le Ministère de l'Industrie, du Commerce, du Transport, de la Construction, il y a un département de comptabilité. Ce département a comme fonction de retravailler le Plan comptable en tenant compte des caractéristiques de son domaine d'activité et de réadapter l'outil brut délivré par le département de normalisation comptable du Ministère des Finances pour livrer un outil plus approprié aux compagnies dépendant de ce ministère.

*Au Vietnam, j'ai l'impression que les comptables témoignent une grande crainte vis-à-vis des agents du fisc. Pouvez-vous nous expliquer pourquoi ?*

- Je n'ai pas fait d'étude sur les entreprises à l'étranger. Mais je pense que dans n'importe quel pays, le FISC et les entreprises sont loin d'être en bonne entente. La comptabilité en tant que technique n'y est pour rien ! Elle est innocente. Le comptable n'a rien à craindre des agents des impôts. Dans un contexte normal de marché, le comptable d'une entreprise est plutôt pris, d'une part entre la réglementation fiscale et d'autre part les intérêts du propriétaire. Ce conflit d'intérêts entre chef d'entreprise et l'État n'est pas nouveau. Donc le chef comptable doit prouver ses capacités à défendre les intérêts de l'entreprise.

*Mais dans le contexte du Vietnam, le propriétaire est l'État lui-même, donc il ne devrait pas y avoir de conflit, n'est-ce pas ?*

- Oui. Avant la période de l'économie centralisée, il n'y avait pas du tout de conflit parce que l'entreprise n'a qu'une seule fonction : produire. S'il lui manque des ressources, l'État va combler les écarts négatifs. Pourtant, depuis l'ouverture économique et l'introduction des règles du marché, une compagnie étatique ou une entreprise privée ne diffère pas trop l'une de l'autre. Chacune doit produire et commercialiser ses marchandises dans un contexte de concurrence. Ce conflit va resurgir mais il faut reconnaître que la tendance à l'évasion fiscale est plus nette dans le secteur privé que dans le public.

*Est-ce parce que les comptables des entreprises publiques sont moins compétents que ceux des entreprises privées ?*

- Les comptables sont souvent accusés injustement d'être les instigateurs de l'évasion fiscale. Pour comprendre ce phénomène il faut avoir en tête l'évolution de l'économie vietnamienne. L'évasion fiscale d'une entreprise privée est dictée par des raisons totalement différentes de celles des compagnies étatiques.

Si l'intérêt économique est l'explication principale de la fraude fiscale chez les chefs d'entreprises privées qui veulent toujours gagner plus et payer moins, ce même argument n'est pas valable dans le cas des compagnies étatiques vietnamiennes. Pourquoi ? Primo, les entreprises publiques ont une nouvelle définition mais le cordon ombilical qui les noue avec l'État reste omniprésent. Comment un fils peut-il trahir son père ? Les comptables des entreprises publiques ne peuvent pas appliquer à la lettre tous les textes réglementaires parce que les clauses qui y sont stipulées sont parfois complètement déconnectées du monde des affaires. Comme les organes de normalisation comptable ont l'habitude de dicter les règles et les principes aux entreprises, ils n'arrivent plus à tout anticiper afin de les expliciter dans les textes. La réglementation est malheureusement très souvent difficilement applicable parce qu'elle n'est pas proche de la réalité économique des entreprises. Les entreprises publiques, pour s'en sortir, sont dans l'obligation de réadapter la réglementation en fonction de la vie économique de l'entreprise et donc non conformes aux règlements. Ceci est assimilé à l'évasion fiscale car toute entreprise publique doit respecter les objectifs prévisionnels en termes de production, les normes de consommation et les obligations de taxes et d'impôts envers les caisses de l'État. Toute défaillance à ces obligations entraîne des sanctions pour l'entreprise.

Ces contraintes sont à l'origine des manipulations comptables.

*Faudrait-il revoir le système comptable vietnamien en pratique aujourd'hui ?*

- Non, la comptabilité n'y est pour rien ! La comptabilité n'est jamais conçue pour donner des images erronées de l'activité économique de l'entreprise. L'homme, en l'utilisant, l'a transformée en fonction de ce qu'il recherche.

*Dans un écrit de Monsieur Y (défunt secrétaire général du parti communiste du Viêt-nam), a souligné que : "la plupart des compagnies étatiques vietnamiennes affichent des bénéfices artificiels or elles sont réellement déficitaires". Quels commentaires apportez-vous à cette affirmation ?*

- Ce paradoxe montre un manque d'honnêteté de la part des compagnies étatiques. L'usine de tissage de Nam Dinh, la plus ancienne usine qui datait de l'époque coloniale, avait été rentable. Avec l'ouverture du marché, elle est confrontée à la concurrence et est obligée de se débrouiller seule. Les principes comptables n'ont pas changé. Mais face à la nouvelle donne, d'autres paramètres apparaissent : les prix sont fixés par le marché, les ventes sont déterminées par les acheteurs potentiels et la qualité du produit. Il est demandé au comptable, par la direction, d'afficher un résultat positif et acceptable pour maintenir l'image de marque de l'usine. Ce dernier est obligé de suspendre certaines charges afin d'améliorer le résultat. Vous connaissez le compte charges à répartir. L'usine a signé un contrat de location des bâtiments d'un montant de 50 millions de dong sur une durée de 5 ans. Chaque année, il faut comptabiliser 10 millions de dong. Mais cette année là les ventes ne sont pas fameuses, le résultat serait négatif si on comptabilise correctement la charge de location; donc le comptable n'a pas passé l'écriture.

*Le principe de rattachement des charges aux produits est-il bien explicite dans la réglementation comptable ?*

- Bien sûr que oui ! Ce principe existe dans toute comptabilité (française, chinoise ou japonaise) ! Le principe de rattachement des charges aux produits peut être bien explicité dans les textes réglementaires. Mais personne ne peut garantir sa mise en application. Prenons le concept « produit ». Il est défini qu'une vente peut être comptabilisée comme un produit uniquement quand les marchandises sont bien arrivées au dépôt de l'acheteur. Le résultat n'est pas bon. Le comptable, tout en étant conscient que la transaction n'est pas achevée et qu'il ne peut pas enregistrer en produits réalisés, va l'enregistrer tout de même en ventes. Puis, si cela se passe mal, il passera une écriture indiquant le refus des marchandises. On ne peut pas conclure que les normes ne sont pas adéquates. Il faut aller chercher les explications dans la réglementation financière et fiscale.

*Les valeurs monétaires des différents postes sur le bilan sont-elles réelles ? Parce qu'en regardant les compagnies d'État qui sont transformées en compagnies par actions, nous pouvons constater que la valeur des actifs est toute réévaluée à la hausse au moment de l'actionnarisation. Ceci veut dire que les données comptables reflétées dans les bilans des compagnies étatiques ne reflètent pas la valeur réelle de ces compagnies, n'est-ce pas ?*

- Non. Le principe d'évaluation des immobilisations, avant et aujourd'hui, reste intact ; c'est toujours le principe des coûts historiques. Comme ces actifs appartiennent à l'État, la personne qui va décider de ce qu'on va en faire sera certainement l'État, C'est pourquoi au Vietnam, le travail de réévaluation ne se réalise que sur ordre de l'État. Aujourd'hui avec les normes standard vietnamiennes (VAS...), on a pris en compte le principe de prudence en cas de perte probable de valeur d'une immobilisation. Mais je dois vous le dire encore une fois : tout dépend de la personne qui exécute l'ordre. Dans une usine industrielle, il y a des centaines d'articles d'immobilisation. Il n'est pas certain que tout sera répertorié.

Ce que vous avez soulevé est certes vrai : une réévaluation systémique de tous les actifs est obligatoire lors des actionnarisations. L'écart constaté me semble normal étant donné le fait que la comptabilité vietnamienne adopte le principe des coûts historiques pour les immobilisations. Même dans les pays industrialisés, on constate toujours un écart entre les valeurs comptables et les valeurs «réelles» des immobilisations. La comptabilité est basée sur un autre principe qui est aussi fondamental : le principe de la continuité. Si l'entreprise fait faillite, les données comptables sont-elles encore fiables ? La réponse est non parce que, si l'entreprise est en phase de dépôt de bilan, on ne peut plus se fier aux chiffres comptables.

Dans un contexte de marché, le prix peut varier ; il n'est pas stable ; vouloir rechercher la valeur réelle semble utopique.

Le principe du coût historique est-il le meilleur ?

Je dirais que le coût historique est un choix comptable. Je ne saurais affirmer qu'il est le meilleur. La réalité a montré que le coût historique reflète bien la valeur de l'objet. Dans une économie comme la nôtre, si nous adoptons le principe de marché pour évaluer les immobilisations, nous serons obligés de modifier tout le temps nos comptes. On achète aujourd'hui un terrain au prix d'un milliard. Deux mois après, il vaut 10 milliards. Si nous modifions le prix du terrain en fonction du prix du marché, nous allons augmenter nos capitaux propres. En faisant cette écriture nous avons indirectement capitalisé nos plus-values ? C'est un risque financier !

Jusqu'à présent, le principe du coût historique dans l'évaluation des immobilisations reste le principe le plus utilisé.

*A propos de la publication des normes standards comptables vietnamiennes (VAS) : par pure initiative vietnamienne ou pression des institutions internationales dont celles qui octroient des ODA ?*

- La naissance de ces VAS trouve ses explications dans les principes fondamentaux de la comptabilité. La comptabilité comme nous l'avons définie est un outil de collecte d'information et de traitement d'information. Cet outil doit correspondre au niveau de développement de l'économie et répondre aux besoins de gestion. Ces deux critères ne cessent de changer. Plus l'économie se développe, plus les besoins de gestion s'amplifient. La question est de savoir si le Vietnam ne décide pas d'intégrer la communauté internationale et régionale. A-t-il besoin de se munir de ces VAS ? Posons le problème autrement : si les compagnies vietnamiennes ne changent pas de statut, de forme, de structure, de taille etc. a-t-on besoin de changer la comptabilité ?

Ce sont les changements structurels qui dévoilent les insuffisances de l'outil comptable en vigueur et incitent des changements. Pour changer, nous avons plusieurs options possibles. Mais nous n'allons pas toutes les choisir. De nouveau, il faut faire une sélection en fonction de ce dont nous disposons.

La réponse aujourd'hui est claire : le Vietnam doit s'ouvrir économiquement pour attirer les investissements étrangers. Pour atteindre cet objectif, le Vietnam doit procéder à une intégration régionale et une ouverture économique avec l'émergence de nouvelles organisations. L'infrastructure se transforme. La question que nous nous posons est de savoir comment la comptabilité, en tant qu'élément de la superstructure, va t-elle accompagner cette transformation ?

*Comment se concrétisent les changements comptables dans la pratique ?*

- Jusqu'à aujourd'hui, tout se fait par voie étatique et institutionnelle. Je sais que dans les autres pays, les instigateurs des changements sont les associations professionnelles par exemple la nôtre. En économie centralisée et planifiée, toute décision et réglementation passait par la voie gouvernementale. Aujourd'hui, dans le domaine de la comptabilité, le département de normalisation comptable au sein du Ministère des Finances continue à dicter la réglementation comptable parce que les gens font plus confiance aux textes émanant des Ministères. Tout ce qui concerne la réglementation comptable relève de la compétence des experts du Ministère des Finances.

Pour la rédaction des VAS, on a adopté une démarche de concertation avec la participation des associations professionnelles et des universitaires sous la direction, comme toujours, des experts du Ministère des Finances. Un comité de rédaction a été mis en place. Les membres de ce comité ont comme tâche la première rédaction qui sera par la suite soumise à concertation auprès des praticiens, des universitaires et des normalisateurs avant d'être approuvée et publiée par le Ministère des Finances.

*Quel est le rôle exact de l'Association dans l'élaboration des normes ?*

- Apporter nos opinions. Mais, in fine, le Ministère des Finances décide et promulgue le texte.

*Pouvez-vous nous décrire l'organisation de votre association ?*

- Au niveau national, il n'y a qu'une seule association de comptabilité : la nôtre. Le nom exact est : ASSOCIATION GENERALE DE COMPTABILITE.

Elle a été fondée il y a 10 ans. Dans chaque grande ville ou province, existe une annexe de notre association. Pour adhérer à notre association, il faut que la personne ait une activité dans le domaine comptable ou d'audit.

L'association se subdivise en groupes dans les échelons inférieurs. Dans notre association, les groupes s'organisent en fonction des secteurs d'activité : groupe des comptables du secteur industriel ; groupe des comptables du secteur tertiaire ; groupe des comptables du secteur des transports etc...

*Avec quelles sources de financement votre association fonctionne- elle ?*

- Nous avons trois sources de financement principales : les cotisations des USD 4/personne/an mais les membres ne sont pas très assidus dans le règlement des cotisations. Parallèlement, nous avons l'autorisation du Ministère des Finances pour organiser des formations en comptabilité. Et nous avons une revue mensuelle intitulée COMPTABILITE. Il faut aussi souligner que nous bénéficions également de l'aide du Ministère. Une villa nous a été prêtée par le Ministère des Finances, une voiture de service aussi.

C'est aussi le Ministère des Finances qui règle les cotisations aux associations internationales. Notre Association est, par nature, une institution gouvernementale et non pas une organisation indépendante.

*Le Vietnam est-il membre des organisations internationales en comptabilité ?*

- Oui. Nous sommes membre à part entière de deux associations internationales de comptabilité :

- AFA – Accounting Association in the South East Asia
- APEC

*Qu'en est-il des activités de recherche et des publications des chercheurs vietnamiens ?*

- Pour le moment, l'activité de recherche en comptabilité de l'association est presque nulle, en dehors des allocutions présentées lors des réunions biennales dans le cadre des associations internationales auxquelles nous adhérons. Nous ne publions rien. Cela s'explique par plusieurs raisons. Primo, notre association n'a pas encore réellement un statut d'acteur actif. Nous ne jouons que le rôle de conseiller. Tous les grands projets sont chaperonnés par le ministère des finances (parce que nous n'avons pas de fonds propres). Nos chercheurs ont pour la plupart un handicap quant aux langues étrangères. Ceux qui maîtrisent l'anglais ne connaissent pas la comptabilité, les professeurs de comptabilité ne parlent pas de langues étrangères ou très peu.

## Annexe 2.2. Chef comptable d'une entreprise étatique, retraité (RC 3)

*Selon vous, depuis que vous étiez dans le métier comptable, quels sont les changements importants dans la comptabilité d'entreprise vietnamienne ?*

- 1. 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 enregistrions 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 » (*tin h toan : en vietnamien*) pour de vrai. Par calculer, j'entends réfléchir, évaluer pour décider.

Chiffre d'affaires – Charges (1) = Bénéfices

(1) Charges: Matières premières + Main d'œuvre (salaire fixe sur la feuille de paie)

A propos des salaires, il est nécessaire de préciser qu'en dehors du salaire (ce qu'un travailleur reçoit directement de la compagnie pour laquelle il travaille), celui-ci bénéficie d'autres subventions en nature sous forme de bons d'achats à prix subventionné (très bas) pour les denrées alimentaires de première nécessité comme le riz, la viande, le poisson, le sucre, l'huile ou les combustibles, les détergents etc. (vous l'avez certainement connu : *Chê dô tem phiêu*).

Avant, en économie subventionnée, l'un des objectifs fixés, pour les compagnies d'État, parmi une dizaine d'objectifs, est la masse salariale.

Pourquoi je parle de masse salariale ? Parce que à l'époque, l'une de nos responsabilités était de calculer (nous sommes obligés de faire travailler nos méninges) pour trouver d'autres sources de revenus pour le personnel le salaire n'étant pas suffisant.

Par exemple : Masse salariale autorisée / CA = 10%.

Si le CA annuel prévisionnel est de 1 milliard, la masse salariale prévisionnelle sera de 100 millions. Si, à la fin de l'exercice, les charges salariales réalisées sont de 80 millions, le solde de 20 millions non utilisé sera réparti comme suit : la compagnie a la possibilité de retenir 7% sur ces 20 millions comme réserves pour charges salariales pour l'année suivante, le reste sera distribué sous forme de prime aux salariés. En quelle année êtes-vous entré dans notre compagnie ? En 1983, vous receviez régulièrement des primes trimestrielles, des récompenses à l'occasion de la Fête Nationale, du Nouvel An traditionnel et un 13<sup>ème</sup> mois de salaire. Donc, grâce à cette marge prévisionnelle que nous avons calculée au moment de la

soumission et de la négociation des objectifs annuels, nous avons un peu de réserves pour les revenus complémentaires que nous appelons primes.

2. Le premier changement a lieu en 1987 : Abolition du système de subvention. A compter de cette date, les entreprises doivent gérer leur argent. Nous, comptables, sommes obligés de compter et calculer. Suite à cette décision de suppression du système de subvention, il a été déclaré que l'État accordera aux compagnies d'État une autonomie de gestion. Mais en dépit de ce qui a été dit, les compagnies d'État ne sont pas aussi autonomes pour autant. Prenons un exemple : chaque fois que notre compagnie veut faire un emprunt, il nous est demandé une autorisation des instances de tutelle. Cette autonomie se traduit par la responsabilité individuelle de la compagnie dans sa stratégie de production et de vente : elle peut prendre la décision de contracter un emprunt pour se développer mais la Banque n'accordera pas de crédit tant qu'il n'y aura pas une garantie de principe via l'autorisation de l'instance de tutelle. Cet idée de garant en dernier ressort par l'État reste encore très lourde, même aujourd'hui, après 15 ans d'ouverture économique ! Et dans cette même veine, en tant que compagnie d'État nous avons plus de chance et de facilité de crédit auprès des banques d'État que des banques qui sont des sociétés par actions ! Ces dernières sont plus sensibles et plus vigilantes au risque d'insolvabilité de leurs clients !

*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 (*1ère 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 (*2ème montée*). L'État répondra ensuite sous forme d'objectifs annuels officiels à la compagnie (*descente*).

*Selon vous, quelles sont les difficultés récurrentes rencontrées dans le travail d'un chef comptable ?*

- Je parlerai plutôt d'obstacle : la définition d'une charge. Une dépense ne pouvant être acceptée comme charge que si elle répond aux deux conditions suivantes : conforme à la réglementation (*en vietnamien : HOP LE*) et conforme à l'activité de la compagnie (*en vietnamien : HOP LY*). La législation fiscale en matière d'impôt sur le résultat de l'entreprise dispose de conditions très contraignantes en ce qui concerne les charges déductibles des entreprises. Ceci s'explique par le fait que les compagnies d'État sont considérées comme les sources de recettes principales pour le budget. Cela ne veut pas dire que les entreprises privées sont épargnées des impôts sur le résultat mais les caractéristiques et/ou les seuils sont toujours moins contraignants que ceux des compagnies d'État.

Les entreprises privées réalisant des chiffres d'affaires importants sont régies par le même système d'imposition que nous, c'est-à-dire l'impôt sur le résultat. Par contre, les petites entreprises sont assujetties à un système d'imposition forfaitaire (en valeur absolue).

La polémique réside dans les contradictions de la réglementation fiscale. Les petites entreprises sont très nombreuses. Ces entreprises sont, pour la plupart, dans le service et leurs clients sont les entreprises d'État et privées. Comme elles bénéficient d'un système fiscal forfaitaire, elles n'ont pas intérêt à fournir des factures 'rouges' (ce sont les fameuses factures imprimées par les organismes du fisc permettant aux consommateurs institutionnels de récupérer la TVA). Une dépense n'ayant pas comme justificatif une facture 'rouge' est considérée comme **NON CONFORME A LA REGLEMENTATION COMPTABLE DONC NON DEDUCTIBLE POUR LES IMPOTS !**

La réglementation comptable qui ne tient pas compte de cette hétérogénéité de développement de la société économique vietnamienne constitue des obstacles pour notre travail de comptable. L'une des compétences requises, pour un comptable, dans le contexte économique actuel du Vietnam, est sa capacité de lire entre les lignes les textes réglementaires comptables (qui sont épars et nombreux) et de faire preuve d'imagination pour trouver des solutions ingénieuses et légales afin de contourner ces obstacles d'ordre réglementaire !

J'étais la personne qui a eu l'initiative et a réussi à négocier avec les confrères normalisateurs comptables auprès du Ministère des Finances pour garder les 10% de frais de service des factures de vente au profit du personnel travaillant dans le secteur touristique. L'État veut tout s'octroyer et cela est tout à fait compréhensible.

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 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 sur 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.

Le chef comptable, par la définition statutaire de sa fonction, est soucieux du respect des réglementations qui font acte de loi (à défaut d'une loi comptable vietnamienne – la première loi comptable vietnamienne vient d'être promulguée en juin 2003). Mais les salariés, ni même les cadres dirigeants des compagnies d'État, n'en ont aucune conscience. C'est pour cette raison que nous, comptables, sommes souvent qualifiés de « rigides », accusés de manque de flexibilité, de méconnaissance du fonctionnement du monde des affaires, d'entrave au développement de la compagnie, de têtes de mules, de vouloir encaisser sans vouloir dépenser, etc. Or, l'une des plus lourdes responsabilités d'un chef comptable est la préservation des actifs immobiliers et mobiliers de la compagnie ! Et si vous me demandez ce qu'est un bien immobilier, j'aurai du mal à le définir (parce que les textes sur le thème de la préservation du patrimoine de l'entreprise abondent !).

Sous le régime de l'économie centralisée et planifiée, l'unique service d'une compagnie d'État qui doit subir un réel contrôle physique par des instances externes, est le service de comptabilité. Chaque année, après la clôture des livres et l'établissement des rapports de synthèse comptables, la journée d'audit des comptes de l'entreprise (parfois plusieurs jours s'il y a des points nécessitant des clarifications !) (*en vietnamien : duyêt quyêt toan*) est le moment le plus angoissant pour la direction et surtout pour le chef comptable. Le jour J, un « mini gouvernement » regroupant tous les représentants des ministères (une vingtaine de personnes) débarquent dans la compagnie pour contrôler les rapports comptables et prononcer son verdict – verdict qui peut impliquer des demandes de modification des écritures comptables ou des commentaires et suggestions. Or, seul l'expert de la direction des impôts au sein du ministère des finances dont le titre officiel est CADRE GESTIONNAIRE SPECIALISE de l'État (*en vietnamien : Can bo chuyen quan*) sait lire et a un vrai intérêt pour décortiquer ces rapports. Il n'est pas rare que les membres de ce mini gouvernement émettent des points de vue complètement divergents. L'agent des impôts est régi par des objectifs de collecte d'impôts donc il faut qu'il dépouille tout ce qui est exploitable. Les autres (les instances de tutelle – qui doivent certainement défendre leurs enfants) veulent que leurs enfants continuent de vivre, de se développer ; donc l'objectif de leur visite est d'encourager et d'applaudir leurs efforts voire leur dépassement des objectifs prévisionnels.

Une petite parenthèse : avant 1987, notre compagnie était sous la surveillance de 4 CADRES GESTIONNAIRES SPECIALISES qui ne ménageaient pas leurs efforts et venaient nous visiter régulièrement – une fois par mois. Ils disposaient d'une autorisation des instances gouvernementales pour tout consulter. Pourquoi 4 ? Parce que nous sommes importants ; nous avons au moins une cinquantaine d'unités de gestion. Ils ne venaient pas seulement au siège, ils pouvaient accéder directement à nos hôtels. Ce système de contrôle était par nature un système de suivi en profondeur. Je pense qu'un auditeur externe indépendant aujourd'hui ne peut pas se comparer à ces missionnaires du fisc de l'époque. Ils avaient connaissance de tout.

Encore une fois, la comptabilité est une technique neutre. Elle est comme elle doit être. Ce qui est critiquable vient des hommes qui l'utilisent.

*Au moment où les compagnies d'État ont leur autonomie financière, quels sont donc les changements au niveau fonctionnement ? Par exemple le processus de fixation de prix de vente ?*

- ♦ Pour fixer le prix de vente, le directeur part d'une estimation comptable du coût de revient par produit puis en rapprochant le prix de son entreprise aux prix pratiqués par ses concurrents potentiels, il décide du prix de vente de son produit. Dans une société de pénurie, la gamme de l'offre reste très limitée. De plus, l'offre dépasse rarement la demande. Le risque de produits invendables est donc minime.

Parmi les charges, les amortissements peuvent être considérés comme l'une des composantes «manipulables ». On part souvent du calcul du point mort :  $\Sigma$  recettes =  $\Sigma$  charges et de là on déduit le taux d'amortissement à retenir et calcule la dotation aux amortissements.

Le Directeur Général décidera en tenant compte de la fourchette des taux autorisés par l'État.

♦ A partir de 1987, la compagnie doit faire ses calculs en fonction de trois indicateurs d'objectifs fixés par l'État.

- *Indicateur CA* : la compagnie fixe le CA de l'année N+1 à 1 milliard ; Pour réaliser cet objectif de CA, elle aura besoin d'une quantité de MP qu'elle achètera auprès de l'État à un prix dit prix de vente (qui n'est plus un prix subventionné !).
- *Indicateur MS (masse salariale)* : la masse salariale d'une compagnie est fixée entre 15% et 20% du montant total des charges prévisionnelles - salaires non inclus. L'indicateur de la masse salariale n'est jamais fixé en valeur absolue !

Autre formule de fixation de la MS possible :

Masse salariale / CA < 9% ou 10%.

- *Indicateur de marge d'exploitation brute avant obligations de contribution au Budget de l'État*

*Comment l'État contrôle-t-il l'utilisation des capitaux octroyés ?*

- Avant 1987, chaque compagnie devait ouvrir trois comptes en banque :

- Compte bancaire pour les capitaux circulants
- Compte bancaire pour les capitaux fixes
- Compte pour les capitaux nouvellement alloués (chaque année en fonction du Plan soumis, l'État va décider d'allouer de nouvelles ressources). En cas de perte, l'État va allouer de nouvelles ressources pour combler les pertes ou distribuer gratuitement des marchandises et/ou des immobilisations. C'est l'époque la plus oisive pour nous, comptables. Notre travail consiste principalement à suivre l'évolution du prévisionnel et du réalisé afin de les ajuster ! Les marchandises et les matières premières sont très bon marché parce que ce sont des marchandises en provenance des aides de non retour (l'État vietnamien les a obtenues presque gratuitement).

Après 1987, en accordant l'autonomie financière, on a effacé les trois comptes et chaque compagnie n'a plus qu'un seul compte à gérer : les disponibilités en banque.

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.

Sur le plan technique de tenue des livres, il y a deux options possibles :

- Le modèle de bordereau de synthèse journalier qui permet de calculer les soldes à la fin de la journée et de dégager le résultat.
- Le bordereau d'enregistrement qui, lui, ne permet pas de calculer les soldes en fin de journée.

En fonction de la quantité de transactions à traiter, les compagnies choisissent l'une ou l'autre des options. Consultez le Plan des comptes :

Un Compte de synthèse - compte 99 - qui est un compte intermédiaire est selon moi inutile. Parce qu'on peut très bien vider les comptes de charges et de produits directement dans le compte 421 : Bénéfices et pertes.

Vous savez, dans notre métier, la vie n'est pas toujours rose ! On nous impose une responsabilité légale qui consiste à contrôler le directeur et préserver le patrimoine de la compagnie. Or dans la réalité, vous le savez certainement, c'est le directeur qui est le grand chef. Il décide. Il peut ou pas consulter son chef comptable avant de décider. Par exemple, le directeur maintenant décédé, me convoquait presque toujours avant de prendre une décision à caractère financier. Mais le nouveau directeur, ne le fait pas. Je pense que maintenant avec la création des compagnies d'audit d'État (les premières ont vu le jour en 1990-1991), il serait temps de modifier l'ordonnance selon laquelle le chef comptable est co-responsable des biens de la compagnie. De plus, au cours de ces dernières années, le décret n° 59/CP du Gouvernement a stipulé que le directeur ou le directeur général a plein pouvoir pour signer les contrats commerciaux. Or, auparavant, sans la signature du chef comptable, le contrat n'était pas valide et le chef comptable pouvait refuser l'exécution de ce contrat. Notre situation est parfois très risquée et sensible parce que, même si nous ne co-signons pas le contrat, nous ne serons pas épargnés pour autant en cas de poursuite judiciaire (selon l'ancienne ordonnance définissant le rôle et la responsabilité du chef comptable dans une compagnie d'État).

Il y a un écart énorme entre ce qu'on vous enseigne à l'école et ce que vous faites par la suite. Lorsque nous étions à l'école, nous croyons que tout est comme sur une ligne droite. On nous donne les justificatifs puis nous les enregistrons en débit et en crédit des comptes afin d'avoir des comptes équilibrés en fin de période. A mon époque, un étudiant tout au long de la formation ne pouvait pas avoir accès à un format de facture. Il le découvre seulement après quand il entame la vie professionnelle. Il ne comprend même pas ce qu'est un avoir.

Une nouveauté organisationnelle depuis 1990 avec la création des holdings ou des grands groupes d'État (*en vietnamien* : TONG CONG TY 90, 91) : un nouveau service ou département est créé pour cette nouvelle structure (qui résulte des rapprochements de plusieurs compagnies indépendantes d'État pour fonder un groupe d'État: rapprochement organisationnel sans consolidation comptable) : AUDIT INTERNE.

Je pense que le service d'audit interne va endosser la responsabilité originelle du chef comptable, à savoir le gardien des actifs du temple. Au sein de Notre compagnie, la Responsable de l'audit était mon adjoint. Donc une experte comptable, Mme X.

*Selon vous, quels sont les postes comptables les plus sensibles et les plus manipulés ?*

- Vous connaissez la comptabilité : pour transformer une perte en bénéfice, on touche principalement les comptes suivants :

On suspend les charges et on les classe en charges en attente de répartition ou on n'enregistre pas les ventes de la période.

*Et le principe de rattachement des charges aux produits ?*

- Si le directeur vous dit qu'il ne veut pas voir un résultat négatif, qu'allez-vous faire tout en sachant que la réglementation fiscale des dotations aux amortissements est verrouillée ?

Une autre solution : des stocks fictifs ! Vous avez certainement lu dans les journaux des scandales de ce type : les stocks sont évalués à X soit l'équivalent de 100 sacs de riz et quand on fait l'inventaire physique ce sont des sacs de sable ?

J'aimerais vous dire encore que sur les principes il n'y a pas de différence entre ceux de la comptabilité capitaliste et ceux qualifiés de socialistes. Les principes sont les mêmes. Mais tout dépend de l'homme. C'est pourquoi selon moi l'une des qualités premières requises dans notre métier demeure l'intégrité. Malheureusement, l'intégrité se fait rare de nos jours.

*Pouvez-vous me parler un peu de votre parcours ?*

- J'ai arrêté mes études secondaires après la classe de 3<sup>ème</sup>. Mon rêve était de poursuivre des études professionnelles – de niveau BTS - pour devenir technicienne de laboratoire en pharmacie. Mais les responsables de mon village (j'étais en province) m'ont sélectionnée pour la formation de comptabilité car, à l'époque, juste après la guerre, il manquait énormément de comptables et surtout parce que j'étais brillante en mathématiques. Je me rappelle que les recrues de toutes les provinces ont été regroupées dans un centre de formation de comptabilité au milieu des montagnes parce que c'était la guerre. La comptabilité m'ennuyait tellement que je me suis évadée pour rentrer chez moi parce que j'ai appris que j'étais acceptée aussi à l'école de pharmacie. Mais les responsables de mon village m'avaient dit que si je quittais l'école de comptabilité je ne pourrais pas non plus m'inscrire en pharmacie ! Et voilà, mon destin et ma carrière ont été tracés par d'autres personnes.

Après deux ans de formation, j'ai été promue directement au poste de chef comptable du Comité Populaire de mon village parce que mon prédécesseur n'avait pas les compétences nécessaires. C'est pourquoi j'ai eu la chance de mettre tout de suite en pratique ce que j'avais acquis à l'école.

J'ai repris des études universitaires seulement en 1975. Je n'ai pas regretté mon passage à l'école, en BTS, parce que j'ai l'impression que la formation en BTS est plus technique et donc plus détaillée. Tandis qu'à l'université l'enseignement est plus conceptuel et trop théorique.

Comme j'ai épousé un homme d'origine du sud, je l'ai suivi à HoChiMinh Ville après la réunification du pays et il m'a été attribué un poste de comptable de synthèse pendant plusieurs années avant de prendre le poste de chef comptable après le départ à la retraite de l'ancienne chef comptable.

*Quel est le niveau des comptables dans votre service de comptabilité de Notre compagnie ?*

- 80% ont le diplôme universitaire = licence de l'Université de Comptabilité et de Finance . Parmi les anciens, certains n'ont qu'un BTS. Mais ces dernières années nous n'avons recruté que les jeunes diplômés des universités.

*D'après ce qu'on m'a dit un chef comptable est nommé par l'État, n'est-ce pas ?*

- L'instance qui nomme le directeur, nommera le chef comptable. Prenons le cas de Notre compagnie. Notre compagnie dépend directement de la ville de Ho Chi Minh Ville. Donc la direction des ressources humaines de la cellule du parti communiste de la ville nomme le directeur et le chef comptable. Très souvent, le nom du chef comptable est suggéré et la décision prise en accord avec celui ou celle qui va être promu(e) au poste de chef comptable. En principe, le directeur n'a pas le droit de révoquer le chef comptable. En cas de conflit, il a la possibilité de soumettre des propositions pour changer de chef comptable. Un chef comptable qui est refusé par un directeur aura mauvaise réputation, effrayera les directeurs d'autres compagnies et aura du mal à se faire affecter.

*Je sais que vous êtes partie à la retraite et la passion du métier vous fait revenir de nouveau sur le terrain mais cette fois-ci dans un resort qui est en pleine construction. Pouvez-vous me parler un peu de votre travail et de vos responsabilités, ici, dans le resort des sources d'eau chaude BC.*

- On se connaît depuis longtemps n'est-ce pas. Oui, mes enfants sont tous grands. Ma fille aînée travaille actuellement dans la filiale de voyages de Notre compagnie où vous travailliez avant. Rester sans activité m'ennuie et c'est pourquoi j'ai répondu par l'affirmative quand la direction générale de Notre compagnie m'a proposé ce poste. C'est un peu loin de Ho Chi Minh Ville mais à notre âge il est mieux de vivre à la campagne et de plus notre resort est aussi un centre thérapeutique car les sources d'eau chaude peuvent guérir les problèmes de rhumatisme. Vous pouvez constater vous mêmes que beaucoup de familles amènent leurs parents âgés et malades ici pour les bains dans les sources ou les bains d'argile. Le directeur de BC est aussi un ancien de la maison. Il était Directeur de l'Hôtel R, Monsieur Y, vous le connaissez certainement ?

Le resort est une société par actions (*en vietnamien : Cong ty Co Phan*). Mais en réalité c'est une compagnie d'État car les actionnaires principaux de cette société sont les institutions étatiques. Et pas de secret non plus, la gestion ici est exactement celle des compagnies d'État. Ma responsabilité : principalement trouver des crédits bancaires. Les dossiers d'emprunts bancaires sont prioritaires sur mon bureau. Mais je dois reconnaître que la direction générale de notre compagnie porte un intérêt particulier à ce resort et a fait des efforts considérables en termes d'investissement.

### Annexe 2.3. Cadre de l'administration fiscale (RC 6)

*J'ai travaillé sur les réformes de la comptabilité vietnamienne pendant la période suivante : depuis la réunification du pays 1975 et surtout après le lancement de la politique DOI MOI en 1986, jusqu'aujourd'hui. Comme la comptabilité des entreprises au Vietnam est très réglementée sur le plan fiscal, j'aimerais avoir votre vision de la chose.*

- Je suis ce qu'on appelle *en vietnamien Can bô luu dung* : fonctionnaire de l'ancien régime ré-intégré c'est-à-dire que je travaillais pour le gouvernement du Sud – République du Vietnam (RVN) avant 1975. Je vais vous raconter un peu mon parcours. En 1969, j'ai débuté comme fonctionnaire dans le domaine des Finances publiques, sous l'ancien régime dans le Sud RVN. En 1972, j'ai été transféré à l'Hôtel des impôts – et j'ai été chargé des budgets des communes. Mon bureau était dans le village de Thanh My Tay de l'autre côté du pont Thi Nghe dans l'arrondissement 2. J'étais chargé principalement de la collecte des taxes aux commerçants sur les marchés et sur les embarcadères fluviaux. Puis, toujours au sein du même organisme, on m'a envoyé travailler à l'Institut de formation des agents des impôts. Avant 1975, l'Hôtel des impôts était organisé en départements spécialisés : impôts directs, impôts indirects. L'Institut de formation a pour mission de former les fonctionnaires pour les impôts uniquement. État

*Est-ce qu'il y a des grades au sein du corps des fonctionnaires ?*

- Oui, avant 1975 dans le sud, les fonctionnaires sont classés en fonction de leur niveau d'étude.

Classe A : les personnes ayant une Licence

Classe B : les personnes ayant le BAC

Classe C : les personnes ayant le BEPC

Classe D: les personnes qui exécutent le travail dit manuel : plantons, femmes de ménage, cantine etc.

*Quelles étaient les conditions requises pour postuler au poste d'agent des impôts dans le sud avant 1975 ?*

- Je vais vous raconter une anecdote : deux hommes sont amis d'enfance. Ils sont très proches parce qu'ils se sont connus au lycée et ont grandi ensemble dans des conditions peu aisées. Monsieur A est devenu cadre fonctionnaire dans l'administration. Monsieur B est devenu chef d'entreprise. Monsieur B a un fils et son fils veut travailler dans les impôts (*sans arrière pensée – je souligne*). Donc M. B a appelé son ami d'enfance.

Monsieur A demanda à Monsieur B : Que veut faire ton fils ?

Monsieur B répondit : Il ne veut pas reprendre mon entreprise, il veut devenir agent des impôts.

Monsieur A réfléchit et dit : A-t-il son BAC, ton fils ?

Monsieur B ne répondant pas, à l'autre bout du fil Monsieur A continua : S'il n'a pas encore son BAC je ne peux rien faire. Pour devenir agent des impôts, il faut au minimum avoir le BAC.

Ceci pour vous dire que les conditions de recrutement sont strictement respectées. Aujourd'hui, c'est différent. A l'époque, je savais qu'à un moment donné le budget (pour le fonctionnement du gouvernement en partie subventionné par les aides américaines) était revu à la baisse et pourtant les recrutements des fonctionnaires n'ont pas diminué pour autant. En 1972, il y avait deux grandes vagues de recrutement des agents d'impôts. Comme j'étais formateur, beaucoup de personnes qui travaillaient avant 1975 et qui continuent à travailler ici après 1975 se souviennent de moi. Quelques mois avant la libération de Saïgon, j'ai été muté au service de collecte d'impôts parce que je ne m'entendais pas bien avec mon supérieur (c'était une chance pour moi parce que si je restais encore au centre de formation, je serais cadre responsable et je resterais plus longtemps en camp de rééducation !). J'étais jeune et voulais apprendre de nouvelles choses et j'ai accepté. J'avais comme responsabilité de gérer les centres de collecte des impôts, suivre leurs activités et organiser des réunions de formation sur les politiques fiscales ainsi que l'initiation au métier de collecteur d'impôt. La ville de Saïgon est libérée juste trois ou quatre jours après ma prise de fonction au nouveau poste. A ce moment, je me suis rappelé que dans mon placard il y avait encore les dossiers de poursuite judiciaire à l'encontre des personnes qui n'avaient pas payé leurs impôts.

*Est-ce que vous êtes envoyé en centre de rééducation après 1975 et combien de temps y êtes-vous resté ?*

- Comme je n'étais qu'un soldat du rang, je n'avais pas de grade. C'est pourquoi j'y suis resté seulement quelques jours puis je suis retourné travailler aux impôts après 1975 jusqu'aujourd'hui.

Par contre, le grand patron - Directeur de l'Institut de formation, est resté au camp de rééducation plus longtemps. Ce monsieur est surnommé « Bouddha vivant » par ses collègues parce qu'il est végétarien et qu'il a un très grand cœur. Quand nous discutons entre nous, les anciens du Sud, nous disions que notre patron était resté aussi longtemps au camp parce qu'il était trop gentil, tout ce que les autres ne voulaient pas faire, il les acceptait: il travaillait avec tous les organismes américains; par exemple les projets d'assistance et de coopération avec USAID – agence américaine qui finance les projets de coopération.

Quelques-uns de mes anciens collègues qui étaient dans le même camp que mon ancien chef disaient que notre patron était trop honnête en déclarant par écrit toutes les missions et responsabilités qu'il avait réalisées. C'est pourquoi il y est resté si longtemps.

*Combien d'anciens fonctionnaires comme vous travaillent actuellement dans cette organisation ?*

- Je n'ai pas de statistiques mais je pense que plus de 50% de l'effectif actuel étaient fonctionnaires de l'ancien régime.

*Comment l'Hôtel des impôts était-il réorganisé après 1975 ?*

- Après 1975, l'Hôtel des impôts a changé de nom au profit de Service des impôts de la région Sud (*en vietnamien : Nha Thuê Vu Miền*), sous la direction du gouvernement révolutionnaire provisoire. Après un certain temps, le service où je travaillais avant 1975 a été transformé en Service des impôts du secteur étatique. Parmi les fonctionnaires de l'ancien régime du Sud,

ceux qui étaient âgés et n'avaient pas un niveau d'études élevé ont été mutés vers les centres des impôts à l'échelon inférieur dans les arrondissements.

Notre département chargé des compagnies d'État a emménagé ici dans ces locaux depuis 1975 et y est resté.

*Est-ce que vous avez été envoyé faire des formations de recyclage ?*

- Oui, nous avons suivi beaucoup de cycles de formation – long de 6 mois ou des stages de quelques jours. Les cours étaient organisés ici à HoChiMinh Ville. A l'époque, il était très cher et très difficile de se rendre à HaNoi. Les formateurs du Nord descendaient vers le Sud pour nous former au nouveau système fiscal socialiste. Il y avait trois grandes branches aux impôts : les compagnies étatiques, les taxes sur les compagnies de commerce et de négoce et les autres taxes directes.

Comment s'organisent les institutions des impôts ?

(n) Au niveau central : AGENCE NATIONALE DES IMPÔTS  
Qui relève directement du Ministère des Finances  
(en vietnamien : TONG CUC THUE)

(n-1) Au niveau province et grandes villes comme HoChiMinh Ville :  
AGENCE MUNICIPALE DES IMPÔTS  
(en vietnamien : CUC THUE)

(n-2) Au niveau des arrondissements ou communes : AGENCE LOCALE  
(en vietnamien : CHI CUC THUE)

*Quel est le contenu de la formation ? Les agents des impôts connaissent-ils la comptabilité d'entreprise ?*

- Seuls les agents des impôts du département chargé des compagnies d'État connaissent la comptabilité d'entreprise. Les agents des autres départements travaillent selon un autre mécanisme de fixation des impôts: un système forfaitaire; ils n'ont donc pas besoin de formation à la comptabilité d'entreprise. Par exemple pour les entités familiales, les taxes et impôts sont fixés selon des barèmes prédéterminés.

Les petites épiceries ne tiennent pas de livres de comptes, les agents des impôts travaillent à partir des estimations du CA des différentes boutiques ayant la même activité pour fixer un forfait moyen en fonction du taux fixé par l'État.

*Avez-vous été formé à la comptabilité avant 1975 ?*

- Oui, la plupart des agents des impôts du Sud étaient formés à la comptabilité. Nous maîtrisons les principes de base ; c'est pourquoi nous n'avons pas eu de difficultés quand on nous a envoyés dans les cours de recyclage après la libération. Je me rappelle juste après la libération, qu'un cycle de formation a été organisé à Ho Chi Minh Ville. A chaque groupe d'étudiants fut attribué un chef de groupe. Le nôtre était un collègue qui venait du Nord. Il nous avait raconté qu'il travaillait en finance et ne connaissait pas la comptabilité. Au début lors des premiers cours d'introduction, il arrivait à suivre sans problème. Mais quand ont commencé les cours de technique d'enregistrement comptable, il s'est éclipsé et on ne l'a plus revu.

*Quelle était donc la comptabilité dans le Sud avant 1975 ?*

- Il existait deux comptabilités : la comptabilité française (PCG 1957) et la comptabilité américaine, seulement chez les jeunes recrutés aux impôts.

Pourquoi la comptabilité américaine ? Parce qu'à l'époque les hauts fonctionnaires du Sud, promus au poste de Chef de service étaient envoyés à tour de rôle faire des stages aux USA. Là-bas, ils étaient forcément formés à la comptabilité américaine. Mais la comptabilité dispensée dans les écoles et dans les universités était la comptabilité française. La comptabilité américaine était dispensée en tant que formation professionnelle pour les inspecteurs des impôts.

*Est-ce qu'il y avait un Plan de comptes unique dans le Sud avant 1975 ?*

- Selon moi, non. Aucune nomenclature de comptes n'était proposée par le gouvernement du Sud. Lorsque j'étais étudiante à la faculté des sciences économiques et du commerce à l'Université Van Hanh - Saigon, j'apprenais encore la comptabilité française, le PCG 1957. Une chose dont je suis sûre, c'est qu'il n'existait pas de manuel comptable officiel. Chaque université élaborait son propre cours de comptabilité – des photocopiés.

*Vos photocopiés de comptabilité, vous les avez encore ?*

- Non, cela fait déjà trop longtemps. Puis après 1975, le système de comptabilité du Nord a remplacé le système du Sud, nous ne parlons plus de la comptabilité avant 1975. Nous appliquons la réglementation comptable du Nord, ce qui reste de l'ancien système sont les quelques principes de base de la technique en partie double, équilibre débit, crédit et les états de synthèse.

*Selon vous, de 1975 à 1990, quelles sont les grandes étapes de réforme comptable ?*

- Je vais vous dire ce que je sais parce que votre question est très large.

- Avant 1975, dans le Sud, c'était la comptabilité française.

- A partir de 1976, le nouveau gouvernement a décidé d'appliquer la comptabilité en vigueur dans le nord du Vietnam, sur tout le territoire du Vietnam réunifié : la République Socialiste du Vietnam.

- 1978-1980 : le Plan de comptes unifié du Nord a subi des modifications ou des rajouts. Changements d'intitulé, de classement des comptes et apparition de nouveaux comptes. Le Plan de comptes de 1975 contenait à peu près 80 comptes (*il me semble*)

- A partir de 1986 il y eu plusieurs modifications sur le plan fiscal et comptable. Il est difficile de parler de grand changement. Les politiques fiscale et comptable découlent des grandes orientations économiques du Parti Communiste. Les autorités fiscales et de normalisation comptable dépendent directement du Ministère des Finances (MOF) dont le rôle est de gérer et contrôler le patrimoine de l'État (les actifs alloués dans les compagnies d'État) et de s'assurer de la collecte des rentes dégagées de ces actifs afin d'équilibrer les recettes et les dépenses du budget de l'État ! Le rôle du MOF envers l'État pourrait être comparé à celui d'Intendant.

- Puis, avec l'intégration régionale et internationale, depuis 2000, des normes standards comptables vietnamiennes ont été publiées.

Quels sont les changements ? Concernant les principes comptables, il n'y eu pas de changements. Ce sont les mêmes principes.

*Vous venez de parler de principes. D'après vous quels sont les principes de la comptabilité socialiste ?*

- On a l'habitude de parler de « principes comptables », mais selon moi, le mot principe n'est pas exact. Dans les programmes de formation continue dont nous bénéficions, il y a 2 parties :

- Partie I : « Principes comptables » (je dirais plutôt : partie théorique)
- Partie II : « Comptabilité industrielle »

La partie I est le tronc commun ; puis en fonction du secteur dans lequel le comptable travaille, il va suivre dans la partie II la comptabilité qui le concerne qui est la comptabilité sectorielle: la comptabilité industrielle, la comptabilité commerciale, etc...

Dans la partie I, on enseigne : le principe d'enregistrement en partie double ; le principe d'équilibre entre Débit et Crédit ; à un débit peuvent correspondre un ou plusieurs crédits et vice versa etc.

Le grand principe commun à toutes les comptabilités selon moi, est le principe de la partie double parce qu'aujourd'hui, il est rare de trouver la comptabilité en partie simple !

*Dans les manuels comptables, certains auteurs utilisent le mot : objectifs comptables. Ils parlent d'objectifs en soulignant que la comptabilité d'entreprise doit être honnête, complète, objective. Est-ce que ces qualificatifs sont les attributs des principes de la comptabilité socialiste ?*

- Qu'on les désigne par objectifs ou principes ou théories comptables, ces trois caractéristiques sont les mêmes pour toutes les comptabilités qu'elles soient vietnamienne ou américaine, qu'elles soient socialiste ou capitaliste. C'est la nature même de la comptabilité. Ce n'est qu'un jeu de rhétorique selon moi.

*Quel type d'information comptable les compagnies présentent-elles aux agents des impôts quand elles viennent ici ?*

- Comme vous le savez, après 1975, le secteur principal dans l'économie nationale était celui des compagnies d'État avec, en parallèle, des coopératives. Selon le texte réglementaire définissant le rôle du chef comptable, il est stipulé que le chef comptable est la personne, dans l'entreprise, qui a comme fonction et responsabilité de penser l'organisation et de la mise en œuvre du travail de la tenue des livres de comptes et l'élaboration des rapports demandés par les instances de comptabilité et des ministères de tutelle. De plus, le chef comptable est le contrôleur de l'État envoyé dans la compagnie pour veiller sur le patrimoine de l'État alloué à la compagnie. Aujourd'hui, cette définition du chef comptable n'est plus adaptée et, malheureusement, elle est toujours encore en vigueur !

Le comptable (implicitement le chef comptable des compagnies d'État parce qu'à l'époque il n'y avait que des compagnies d'État) a deux casquettes : il doit assurer un travail opérationnel : la tenue des livres et un travail fonctionnel de contrôleur. En dehors de sa maîtrise de la technique d'enregistrement comptable, il doit aussi connaître les politiques financières de l'État et veille à ce que ces politiques soient respectées.

Ceci pour vous expliquer que les chiffres fournis par le chef comptable ne correspondent pas toujours à ceux calculés par les agents des impôts.

Ce n'est pas le cas non plus entre les auditeurs d'État et les auditeurs indépendants. Par contre, on constate plus de convergence de point de vue dans l'interprétation et les commentaires des auditeurs d'État et ceux des agents des impôts.

Ces divergences s'expliquent par le manque de cohérence entre les textes réglementaires fiscaux et la réglementation comptable avant (et même encore aujourd'hui quoique des efforts

soient faits au niveau conceptuel avec la publication des normes standards comptables vietnamiennes (VAS : Vietnamese Accounting Standards).

*Pouvez-vous citer quelques exemples ?*

- Selon les principes, nous sommes unanimement d'accord sur le fait que l'entreprise doit relater objectivement toutes les transactions qui ont eu lieu au cours de l'exercice comptable. Partons du postulat que le comptable est un honnête homme, son travail consiste à enregistrer toutes les dépenses et à dégager le résultat de l'activité économique de l'entreprise :

$$\text{Résultat} = \text{Ventes} - \text{Charges.}$$

La question est de savoir ce que comprennent les ventes et les charges ?

Ce résultat comptable sera certainement modifié sous l'angle de la fiscalité. Le calcul des impôts est régi par une autre logique : les obligations de la compagnie par rapport à l'État (obligation institutionnelle). Donc selon moi, il est normal que le résultat comptable diffère du résultat fiscal.

Les auditeurs indépendants au Vietnam, aujourd'hui, se trouvent pris dans ce débat résultat économique ou comptable VERSUS résultat fiscal. Les compagnies vietnamiennes, qui ont recours aux auditeurs indépendants, ont aussi une vision erronée de ce métier. Celles-ci pensent que les auditeurs qui sont payés par l'entreprise doivent tenir compte des intérêts de l'entreprise, en d'autres termes, les aider à réduire le résultat avant impôt – assiette imposable. Or, les auditeurs qui respectent les règles de principe de leur métier qui consistent à veiller à la conformité des comptes et des états comptables à la réglementation comptable et fiscale, ne seront plus mandatés. Parce qu'en travaillant ainsi, l'auditeur serait assimilé à l'agent des impôts qui cherche les imperfections de l'information comptable publiée par l'entreprise.

C'est pour cette raison que, sur des détails où il existe encore des zones d'ombre dans la réglementation, les auditeurs ont tendance à se ranger du côté de leurs clients. Des situations paradoxales comme celles où les comptes certifiés par un auditeur indépendant et qui ne sont pas, par la suite, acceptés par les agents des impôts ne sont pas rares. Nous, agents des impôts, travaillons en nous référant à notre référence légale (bible), la réglementation fiscale : un résultat comptable positif peut devenir négatif en application de nos normes et vice-versa ! Le métier d'auditeur indépendant n'est pas encore très bien apprécié chez nous. Les dirigeants des entreprises ne veulent pas payer des auditeurs qui viennent leur conseiller d'être transparent, en conformité avec la loi. Ils savent déjà le faire !

Je pense qu'il est nécessaire d'être plus explicite dans les textes réglementaires comptables et fiscaux.

Par exemple : les entreprises, en fonction de leur activité, ont le droit de décider du montant des charges de publicité. Mais ces charges ne seront déductibles qu'à hauteur de 5% ou 7% du montant total des charges engagées dans les produits vendus au cours de l'exercice selon la réglementation fiscale. Si ceci est clairement explicité, les compagnies ne vont plus se plaindre qu'elles n'ont pas le droit de dépenser leur argent. La comptabilisation des charges n'est pas entravée par la réglementation fiscale.

Récemment, l'Assemblée Nationale a voté pour une augmentation de ce taux (pourcentage des charges de publicité et de réception) : 10% à partir de 2004. L'entreprise peut très bien dépenser jusqu'à 15% à condition que les justificatifs soient conformes à la réglementation comptable. Pour les impôts, 10% seulement seront déductibles. Si les entreprises comprennent le rôle de la fiscalité, il n'y aura plus de malentendu avec les auditeurs indépendants.

*La base de calcul des impôts est la ligne RESULTAT AVANT IMPOT. Comment se fait le calcul des impôts et quand doivent-ils être réglés ?*

*Doivent-ils être réglés avant la clôture des comptes sous forme de versements périodiques ?*

- Non, il y a différentes catégories d'impôts : les impôts directs, les impôts indirects. Les impôts indirects sont le plus souvent des impôts spécifiques et la collecte se fait sur déclaration des marchandises. Les impôts directs comme les impôts sur les sociétés (IS) sont collectés en cours d'année. Chaque mois, les entreprises (d'État et privée) soumettent le compte de résultat mensuel et un calcul approximatif de l'IS du mois qui doit être réglé en cours d'année. A la fin de l'année une fois les comptes clôturés, le solde entre les impôts annuels dus et le montant d'impôt déjà payé doit être réglé après le passage et l'approbation des comptes par l'agent des impôts.

*J'ai cru comprendre, à travers mes lectures et mes entretiens, que quelques temps après 1975, dans le Sud, il existait différents types d'impôt et de taxe. Venait par la suite une uniformisation des impôts sur tout le pays avec les impôts sur le CA, les impôts et taxes spécialisés etc., est-ce exact ?*

- Après la libération en 1975, sur le plan fiscal, il y avait plusieurs régions fiscales avec différents impôts et taxes en application parce que l'harmonisation fiscale ne pouvait pas se réaliser du jour au lendemain. Pour les compagnies d'État, il y avait une réglementation comptable pour elles. Mais ce n'était pas aussi simple. Les compagnies d'État dans un même secteur n'avaient pas les mêmes ressources et les mêmes conditions d'exploitation d'une région à une autre. Donc la réglementation fiscale doit tenir compte de ces particularités exogènes.

Par exemple, dans le secteur textile, deux entreprises A et B, fabriquant le même produit, paient des impôts différents (en valeur absolue). Pourquoi ?

Je m'explique : l'impôt est calculé en fonction du résultat dégagé. A l'époque, les agents des impôts avaient deux missions : veiller sur le patrimoine des compagnies d'État et assurer le rapatriement de tout ce qui doit revenir à l'État.

Les deux compagnies A et B travaillent exactement sur le même produit, le tissu X ; elles reçoivent les mêmes inputs au même prix : équipements, matières premières, MOD etc. Et pourtant le coût de revient du mètre de tissu à la sortie de l'usine A n'est pas le même que celui de l'usine B.

Les agents des impôts calculent la différence entre le prix de vente et le coût de revient réalisé pour la collecter.

Comment le prix de vente est-il fixé ? Il est fixé par un organisme d'État. Le prix de vente est fixé selon la formule suivante :

Prix de vente = Coût de revient théorique + % profit autorisé (théorique) + amortissement en pourcentage théorique pour les frais de distribution (argent qui va revenir aux compagnies d'État de distribution et du commerce).

Trois cas de figure possibles :

- (1) Si la production se déroule correctement selon les normes d'efficacité, coût de revient réalisé = coût de revient théorique, le % de profit autorisé théorique revient à l'État.
- (2) Si le processus de production est organisé sur des critères d'efficacité et d'efficience (rôle de l'équipe dirigeante : Parti Communiste, Directeur et Associations) coût de revient réalisé < coût de revient théorique, l'État sera gagnant, les impôts rapatriés sont plus importants.

(3) Si la production est mal organisée, coût de revient réalisé > coût de revient théorique, l'État rapatrie moins de profit.

A l'époque nous avions beaucoup de travail pour fixer les impôts des compagnies d'État.

Nos agents devaient se rendre dans les compagnies et les aider à déterminer leur coût de

revient unitaire par produit à la sortie de l'usine puis comparer avec le prix de vente fixé

afin de dégager ce qui revenait à l'État. Vous pouvez constater que ce système de

prélèvement n'incite pas les compagnies à bien travailler parce que tout sera rapatrié dans

les caisses de l'État, il ne reste plus rien à la compagnie. A l'époque nous parlions de deux

types de prix :

- PRIX SORTIE D'USINE / unité (*en vietnamien : Gia Xi Nghiêp*)
- PRIX DE VENTE ou prix affiché dans les magasins d'État (*en vietnamien : Gia Ban Buon Thuong nghiêp*)

A partir desquels on dégage : le niveau de prélèvement par unité.

Ceci n'est possible que dans le cas de mono-produit. Si la compagnie fabrique une gamme

de produits et qu'il n'est pas possible d'imputer toutes les charges pour calculer le coût de

revient à l'unité sortie d'usine, les prélèvements sont calculés par estimations :

La différence entre le prix de vente et le prix sortie d'usine revient en totalité à l'État, donc

le travail des agents des impôts était de tout épilucher pour le ramener aux caisses de l'État.

Ce système n'incite pas les compagnies performantes à continuer dans la bonne voie car la richesse excédentaire émanant des efforts de toute la compagnie lui sera confisquée par l'État.

Et paradoxalement, ce système ne permet pas d'assainir la situation dans les compagnies en-

dessous des normes de performance. Elles sont moins bonnes donc elles paient moins. Elles

ne perdent rien. Elles trouveraient facilement des causes plausibles pour leur mauvaise

performance (coupure d'électricité, rupture de stocks de matières premières ou inondation et

blocage des routes etc.) Les plus dynamiques et les plus actives sont les plus lésées. C'était la

période de l'économie planifiée et centralisée et l'expression « Prélèvements du secteur

étatique » (*en vietnamien : Thu quoc doanh*) (1) était utilisée pour désigner ce rapatriement total et exhaustif des résultats positifs dégagés par les compagnies d'État vers les caisses de l'État. Comme tout appartenait à l'État, selon le principe des vases communicantes, ces disparités de prélèvements entre les compagnies ne posaient pas de problème.

Puis un système d'impôt unifié pour toutes les entreprises a été créé pour remplacer ce système de prélèvement. Les nouveaux impôts qui touchent les compagnies d'État et une minorité des entreprises privées qui viennent de s'ouvrir sont l'impôt sur le CA (*en vietnamien : Thuê doanh thu*) et l'impôt sur le bénéfice (*en vietnamien : Thuê loi tuc*). L'impôt sur le CA est calculé sur le CA enregistré et l'impôt sur le bénéfice est celui calculé sur la différence entre CA-Charges.

*On m'a parlé d'une taxe sur les capitaux d'État alloués aux compagnies d'État ? De quoi s'agit-il exactement ?*

- C'est une réglementation fiscale qui ne touche que les compagnies d'État. En effet, comme vous le savez, les compagnies d'État ont reçu des capitaux initiaux de l'État. Selon le raisonnement de l'État, ces compagnies au lieu d'aller demander un crédit auprès des banques ont bénéficié d'une allocation de ressources de l'État donc celles-ci ont comme obligation de payer une taxe qui est l'équivalent du coût de l'argent imposé par les banques dans le cas des emprunts bancaires. L'État n'est autre qu'une banque d'investissement donc il prélève des intérêts. Ceci vise à responsabiliser les dirigeants de ces compagnies d'État qui veulent toujours plus. S'ils veulent plus, ils doivent payer plus et pour payer ils doivent bouger, travailler pour avoir de l'argent afin de payer la taxe sur les capitaux de l'État. Au début, la taxe d'utilisation des capitaux d'État était considérée comme une charge déductible de l'impôt sur le bénéfice. Puis au bout d'un certain temps, la taxe d'utilisation des capitaux de l'État est déplacée vers le bas du compte de résultat, charge amputée sur le bénéfice net de la compagnie après les obligations d'impôt.

Le résultat après impôt sur le bénéfice sert à régler les dépenses conformes à la réglementation en priorité les amendes pour non-respect vis-à-vis de la réglementation, puis en second, lieu la taxe sur les capitaux. Pourquoi ce changement ?

Prenons un exemple chiffré : si la taxe est fixée à 100 et si, à la compagnie, après avoir payé l'impôt sur le bénéfice et les charges selon la loi, ne reste que 50, elle paiera la taxe à hauteur de 50 parce qu'elle ne pourra pas faire autrement.

In fine, tout ce qui est excédentaire est déjà rapatrié en totalité. Pour la plupart du temps, il ne reste plus rien à la compagnie après la taxe sur les capitaux !

Mais au cours de ces dernières années, un nouveau changement sur le plan fiscal, cette taxe d'utilisation des capitaux d'État est rendue aux compagnies comme ressource d'autofinancement.

*Qui décide du montant des capitaux alloués par l'État afin de calculer la taxe d'utilisation des capitaux ?*

- Vous savez très bien que les capitaux au sein d'une compagnie d'État ont différentes origines. La taxe d'utilisation des capitaux est calculée seulement sur le montant des capitaux provenant du budget de l'État et/ou de source de type budget de l'État. Les capitaux auto-crés (cumul des réserves) par la compagnie ne sont pas considérés comme des capitaux

d'État. La valeur des capitaux d'État ne figure pas sur une ligne séparée du bilan. Ces capitaux sont souvent dilués dans les capitaux propres de la compagnie. La question est de savoir où l'on peut repérer ce montant. On peut trouver ce montant dans un document officiel appelé : « *Décision d'allocation des capitaux* » (en vietnamien : *Quyết định giao nhân vốn*) délivré au moment de la création de la compagnie. Ce document est l'acte de naissance de la compagnie. Comme je vous l'ai dit précédemment, la taxe d'utilisation des capitaux d'État ne concerne que les compagnies d'État : Pourquoi le prélèvement de cette taxe relève de nous ? Tout simplement parce qu'à l'époque nous cumulons deux fonctions : collecteur d'impôt et gardien du patrimoine de l'État dans ces compagnies.

Depuis quelques années, la fonction « gestion du patrimoine d'État » a été séparée et aujourd'hui la gestion des actifs de l'État relève des compétences d'une autre institution : Service des Finances des entreprises (en vietnamien « *Cục quản lý tài chính doanh nghiệp* » siégeant n° 123 rue Tran Quoc Thao, Arr. 3). Ce sont implicitement des compagnies d'État ou ayant une participation de l'État au capital comme les Compagnies actionnarisées.

C'était la période 1986-1990. Notre service était divisé en deux équipes : ceux qui s'occupaient des actifs des compagnies d'État déménageaient. Le service des gestions des actifs de l'État dépend du Service des Finances de Ho Chi Minh Ville qui, lui, est l'antenne du ministère des finances. Ce service de gestion des actifs s'est vu attribuer différents noms depuis sa création.

*Vous venez de dire que l'assiette de calcul pour la taxe d'utilisation des capitaux de l'État figure sur un acte officiel de l'État au moment de la création de la compagnie. Ce chiffre doit être quelque part dans le bilan n'est-ce pas ?*

- Vous ne pouvez pas le trouver dans le bilan parce qu'en dehors de ces capitaux dits donnés par l'État, une compagnie peut recevoir des ressources dites budgétaires ou d'origine quasi-budgétaire ?

Le montant dans le bilan à un temps  $t$  reflète certes le montant total des ressources en provenance de l'État mais ce montant ne représente pas seulement les capitaux donnés ou alloués pour l'État (argent de l'État investi et figé dans l'entreprise).

Je m'explique : le contexte socio-économique a connu beaucoup de changements. Il y a une époque où l'État a autorisé les compagnies d'État à avoir des plans de production complémentaires en dehors du plan de production officiel appelé PLAN A. Vous avez certainement entendu parler des plans B et C.

*Pourquoi cette diversification de plans et comment les compagnies d'État gèrent-elles ces plans ?*

- Sous l'économie centralisée et planifiée, la production des compagnies est gérée sous forme de plan. Chaque compagnie reçoit un plan avec les objectifs de production et de consommation des inputs en vue d'atteindre les objectifs de production. La planification couvre tout le processus de l'approvisionnement en ressources physiques comme les matières premières, l'énergie, les accessoires, la main d'œuvre et/ou ressources en fonds de roulement pour les stocks, la production jusqu'à destination finale des consommateurs. Par exemple, la compagnie SAVATE a comme objectif prévisionnel de production : 1 million de paires de savates en caoutchouc. Le plan de production est toujours accompagné d'un plan d'approvisionnement (l'État désigne la compagnie où la compagnie SAVATE doit se rendre pour acheter les matières premières et les ingrédients nécessaires pour la fabrication et à quel prix) ainsi que le nom de la personne ou de l'organisation acheteur de cette production. La mission principale de la compagnie est de produire et de respecter les caractéristiques de

production des produits (pré déterminées) et le délai de livraison de leur production au destinataire final désigné par le Plan.

Après un certain temps, ce système si parfaitement élaboré a dévoilé des dysfonctionnements. Les produits livrés par les compagnies ne répondent pas aux caractéristiques prédéterminées, les délais de livraison sont loin d'être respectés. En économie planifiée et centralisée les différentes phases d'approvisionnement, de production et de distribution sont incluses dans un grand système. C'est pourquoi quand un seul maillon de la chaîne fait défaut, tout le système en pâtit. Le fournisseur de caoutchouc pour la compagnie de savates n'a pas reçu à temps la sève d'hévéas de la plantation d'État, elle ne peut pas ravitailler à temps la compagnie de production de savates qui ne peut rien faire parce qu'il n'existe pas d'autres alternatives pour trouver de la matière première. Donc l'usine de production ralentit son rythme pour attendre et le magasin de distribution de savates est vide, n'ayant pas de savates pour répondre à la demande des consommateurs.

D'autres exemples, les savates sont fabriquées mais elles ne répondent pas aux critères de la commande. Le service de distribution de l'État va refuser de réceptionner la marchandise d'où stocks de marchandises invendables, problème de fonds de roulement etc. Et les usines d'État ne fonctionnent pas à plein, sous-exploitation des moyens de production et de la main d'œuvre ! Que faire ?

Face à cette situation, l'État a testé une solution afin de permettre et d'encourager les compagnies d'État à exploiter les ressources allouées sous exploitées. Il faut aussi noter que les ouvriers sont payés selon un système de salaire composé d'un seuil minimal fixé et une partie variable en fonction de la production ou de la production vendue (à vérifier avec la réglementation du Ministère de l'Emploi !) Donc il faut que l'usine tourne pour que les ouvriers aient de quoi vivre.

Quelle est donc cette nouveauté : en dehors des objectifs de production dits Plan A, les compagnies d'État peuvent accepter de produire pour d'autres clients : le plan B.

Je me rappelle qu'à l'époque Ho Chi Minh Ville avait des demandes énormes pour ses activités de commerce et de négoce auxquelles le système de distribution étatique ne pouvait répondre que partiellement.

Par exemple, X à Ho Chi Minh Ville est une compagnie d'état chargée de l'exportation des produits de la mer. Elle avait beaucoup de demandes de la part de ses partenaires étrangers, mais X ne pouvait pas trouver de la marchandise. Les centrales d'achat étatiques dont le rôle majeur consiste à représenter l'État pour racheter les récoltes des compagnies de pêche marine puis les transférer à X qui va les exporter n'assuraient pas leur mission. Face à ce phénomène d'inertie du réseau d'approvisionnement, S décide de jouer avec le Plan B ? Avec l'option Plan B, X a aussi un Plan B d'exportation qui ne concerne que des produits achetés via d'autres canaux que ceux de l'État ! Elle a mis en place un système de troc de marchandises avec les régions côtières qui l'approvisionnent en crevettes, poissons, calamars etc.. X va fournir aux régions côtières en produits de consommation comme du lait concentré en boîte, des cigarettes, de la bière etc. parce que ces régions en ont besoin pour répondre à la demande de la population locale. Pour avoir ces produits de consommation, X va signer des contrats de production Plan B avec les compagnies d'État - producteurs de lait, de bière et de cigarettes. X, via ses activités d'exportation Plan B, dispose de devises étrangères et peut donc importer les matières premières pour les fournir aux compagnies productrices avec qui elle a signé des contrats de production leur Plan B.

*Est-ce que le système d'impôt et de taxes sur l'activité B est différent de celui de l'activité A ?*

- Non, c'est le même système d'imposition. Mais comme je vous l'ai expliqué précédemment, les prélèvements du secteur étatique (*en vietnamien Thu quoc doanh*) sont calculés en

fonction du prix de vente fixé par les instances gouvernementales chargées de fixer le prix de vente déduit de toutes les charges. Le niveau de prélèvement est parfois fixé au cas par cas pour chaque Plan B contracté. Vous allez me demander pourquoi cette différence ? Tout simplement parce que les matières premières pour le Plan A sont fournies par l'État donc à un prix stable, tandis que les matières premières pour le Plan B peuvent être fournies par le partenaire ou achetées au marché noir et donc les prix d'acquisition fluctuent et il faut aussi souligner le phénomène de fluctuations des taux de change pour les matières premières importés !

De plus, quand ces compagnies travaillent sur le Plan A, elles sont contraintes à respecter les normes de consommation de matières premières (MP), d'énergie, de main d'œuvre (MOD) etc... Sur le Plan B, elles calculent comme elles veulent parce qu'elles demandent aux ouvriers de travailler en heures supplémentaires, que les prix d'achat des composantes ne sont pas stables ; autant d'arguments pour fixer un coût de revient plus élevé et un prix de vente révisé plus élevé. Pendant cette période d'économie centralisée et planifiée multi-plan au début des années 80, nos agents sont parfois obligés de jouer le rôle d'arbitre parce que les partenaires des contrats Plan B sont très souvent en conflit !

Pourquoi ? Parce que nous, agents des impôts, sommes censés contrôler les charges. Nous disposons d'une « encyclopédie » sur les normes de production et de consommation des inputs, c'est pourquoi nous pouvons intervenir pour voir si le défendeur n'a pas trop triché. En Plan B, il est presque certain que le coût de revient dépasse le coût standard en Plan A pour les raisons dont je viens de vous parler. Avec l'expérience, nos agents vérifient si les dépassements sont raisonnables et acceptables !

*Comment l'activité du Plan B est-elle comptabilisée ? Les compagnies multi-plans tiennent-elles deux comptabilités, l'une pour le Plan A et l'autre pour le Plan B ?*

- Non, une seule comptabilité avec des sous-comptes pour séparer les deux Plans. Je me rappelle qu'à l'époque il y avait encore un troisième plan, dit Plan C !

*En quoi consiste le Plan C ?*

L'État encourage les compagnies d'État à réutiliser les rebus pour les recycler et fabriquer d'autres produits pour la société. Par exemple, la réutilisation des produits en plastic pour produire des sacs en plastic bas de gamme.

*Si je cherchais un exemplaire de bilan d'une entreprise ayant travaillé sur trois plans, où pourrais-je le trouver ?*

- Je pense que ce serait impossible parce que tous les rapports comptables des compagnies avant 1990 sont mis en carton et rangés dans des centres appelés consignes d'archives d'État. Les compagnies ne gardent pas leurs rapports au sein de leurs locaux. J'ignore comment vous pouvez demander à une compagnie de se rendre à ces centres pour vous en sortir un exemplaire. De plus, je doute fort qu'elle puisse retrouver ses cartons. Impossible !

*En étudiant le Plan de comptes de 1989 j'ai vu dans la classe 7 : Résultat, un compte intitulé 714 : Répartition des rémunérations (en vietnamien : Tai khoan 714 : Chia tiên công). Qu'enregistre-t-on dans ce compte s'il vous plaît ?*

- C'est un compte qui enregistre les revenus distribués provisoirement aux salariés. Parmi les objectifs prévisionnels annuels, il y a l'objectif pour la masse salariale qui est calculée en fonction du CA ou du résultat. Puis en dehors de ce qu'on appelle salaire, la compagnie a des fonds pour les primes, pour les activités politico associatives etc. C'est une façon de leurrer les salariés. Chaque compagnie, en fonction de son plan de production se voit attribuer une masse salariale. Et en dehors du salaire proprement dit, la direction en concertation avec les associations syndicales, la Jeunesse communiste, l'Union des femmes décident de répartir ces fonds sous forme de primes ou aides. Ces revenus supplémentaires ne sont pas considérés comme des charges déductibles mais comme une distribution du résultat après impôt ! Si la masse salariale n'est pas suffisante, la compagnie peut aussi utiliser cette ressource pour payer le salaire qui ne sera pas déductible. Un fonds pour relater ce qu'il est autorisé de garder pour le personnel.

Il faut bien faire la différence entre le salaire d'un salarié d'état et le total des revenus de celui-ci. Entre les deux concepts, il y a un écart non négligeable !

Comment peut-on vérifier l'effectif réel et la masse salariale payée ? Le justificatif principal est la feuille de paie des salariés avec leur signature au moment où ils reçoivent leur salaire. Pour nous, la liste de paie est une déclaration officielle de la compagnie parce qu'il y a la signature du directeur et du chef comptable. Nous ne doutons pas de la fiabilité de ce document parce que le chef comptable est aussi fonctionnaire et donc il n'a aucun intérêt à tricher ou à fausser la liste des rémunérations (sauf s'il est contraint à le faire). Ceci n'exclut pas les exceptions, bien sûr.

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 – la compagnie et/ou personnelles – 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 à trouver les moyens légitimes pour distribuer des primes au personnel ! L'évasion fiscale est plus récurrente parmi les entreprises privées : PME nouvellement créées.

*Comment les compagnies d'État font-elles pour dissimuler leurs pertes ?*

- Pour modifier le résultat, on peut toucher à plusieurs comptes. Par exemple, si vous modifiez la valeur de vos stocks, vous obtenez tout de suite un autre résultat. Ou si vous cachez certaines dépenses dans des comptes de transition.

Pourquoi les dirigeants des compagnies d'État ont-ils besoin de faire cela ? Tout d'abord pour préserver leur poste et éviter les sanctions (tant que ces pertes restent invisibles). Certains obtiennent mêmes des décorations et des félicitations du gouvernement !

Afficher un résultat positif facilite les démarches de demande de crédits auprès des banques. Cette valeur symbolique de performance véhiculée par le résultat comptable garde encore

aujourd'hui toute son importance. Avec l'introduction de l'économie de marché, les contrats publics se réalisent sous forme d'appel d'offre.

*Est-ce que les agents des impôts se posent des questions sur des résultats comptables trop satisfaisants de certaines de ces compagnies d'État ?*

- Bien sûr que si. Nous savons quelles sont les compagnies performantes et celles qui ne le sont pas.

*Comment le service des impôts gère-t-il ces situations paradoxales : afficher un résultat positif tandis que l'activité économique de la compagnie d'État est déficitaire ?*

- Selon nos expériences personnelles, il faut être vigilant lorsqu'une compagnie d'État demande une attestation sur les comptes (par exemple des comptes de charges pour remplir un dossier de demande de prime sur les économies de consommation) !

Dans notre travail, quand nous découvrons des erreurs d'enregistrements, des omissions et/ou des manquements à la réglementation comptables, nous écrivons noir sur blanc, dans les comptes-rendus de contrôle des comptes, nos observations et nos propositions mais dans un style poli et pas trop direct car ces comptes-rendus seront envoyés à la direction de la compagnie et ne pourraient devenir un document ayant une valeur d'application que si le directeur de la compagnie accepte d'y apposer sa signature – preuve de son accord sur ce qui a été écrit. Dans la plupart des cas, pour éviter les réactions des compagnies et surtout des dirigeants, nous signalons les erreurs (pour nous protéger - implicitement nous avons fait notre travail) sans en tirer de conclusions en argumentant que, compte tenu du temps qui est imparti aux agents des impôts et des informations dont les agents disposent, il ne serait pas possible d'en tirer des conclusions définitives sous réserve de mission plus en profondeur.

Dans le cas contraire où le dirigeant réagit en refusant d'approuver notre rapport, le dossier resterait en stand-by et nous ne pourrions rien y faire. Or, pour déclarer les impôts des ces entreprises, nous étions obligés d'avoir recours à leur Ministère de tutelle, aux instances de contrôle de notre ministère et/ou de leur Ministère de tutelle, des démarches bureaucratiques très lourdes et consommatrices de temps et d'hommes.

Aujourd'hui, selon la loi fiscale, à l'issue d'une mission d'audit fiscal des comptes, les agents des impôts envoient un rapport officiel avec les conclusions qui fait force de loi, même si la compagnie n'est pas d'accord avec ces conclusions. C'est notre façon de nous imposer face aux divergences de point de vue entre les agents des impôts, le chef comptable de l'entreprise voire avec les collègues de gestion des actifs de l'État dans les compagnies. La responsabilité juridique et légale de la compagnie d'État est de régler ses obligations avec les impôts et en même temps de mener une procédure de revendication auprès des instances supérieures pour demander une révision du cas.

*Quand les entreprises soumettent leurs rapports comptables, quelles sont les postes qui attirent le plus l'attention des agents des impôts et pourquoi ?*

- Je dirais à propos de 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 doivent envoyer leurs rapports comptables 5 jours après la clôture de l'exercice comptable. Mais par contre, l'inventaire physique qui doit accompagner l'élaboration des rapports comptables n'est pas strictement

réglé. Si l'inventaire n'était pas réalisé simultanément avec la clôture des comptes, des modifications à mauvais escient seraient tentées. La valorisation des stocks a été pendant longtemps un sujet de polémique suite à des scandales de fausses déclarations. Selon moi, il serait plus logique d'imposer en premier lieu l'inventaire des stocks après la clôture des comptes. La confection des chiffres viendrait 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 présentent 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 à 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 des décrets et des 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.

*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 recouvre 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 ?

*Prenons par exemple, la compagnie Savate. Le coût de revient fixé par l'État est de 80/unité et le prix de vente = 100/unité. Si à la fin de l'année le coût de revient réalisé est de 101/unité, pouvez-vous me dire ce qui pourrait se passer ?*

- Il y a deux cas de figure possibles :

- s'il s'agit d'un produit de première nécessité visant à répondre à la demande de la population, la perte est déjà planifiée donc on mesure l'écart entre la perte réelle et la perte théorique prévisionnelle pour avoir une appréciation sur la performance de la compagnie. Mais dans tous les cas, les pertes planifiées ont été déjà planifiées (si les dépassements sont trop importants, la compagnie est sommée de fournir des explications !) et donc en dépit des pertes, les avantages sous forme de fonds d'entreprise restent intacts.
- dans le deuxième cas de figure tel le cas de la compagnie Savate, il n'y aurait pas de retenue sur les bénéfices pour verser dans les fonds. La conséquence directe et tangible de ce fait est qu'il n'y aura pas de primes pour le personnel. La perte comptable sera enregistrée. La solution, à savoir comment résoudre cette perte, résulterait des discussions entre les impôts et le service de gestion des actifs de l'État :
  - ◆ suspendre les pertes pour voir comment serait l'activité économique de l'année suivante
  - ◆ ou aller quémander de l'aide auprès de l'État (cas de perte pour raison de calamité naturelle) ?

Laisser le bénéfice pour compenser les pertes de l'année précédente ou prélever les impôts sur le bénéfice est l'un des thèmes de mésentente récurrente entre les impôts et les gestionnaires financiers de l'État. Parce que, si en 2001, la Compagnie Savate a enregistré une perte de 30, puis qu'en 2002 cette compagnie fait un bénéfice de 20, que faire ?

Les impôts veulent prélever les impôts sur les 20 tandis que les gestionnaires financiers plaident pour laisser ces 20 pour compenser les pertes de l'année précédente !

*Je crois qu'il y a des dispositions prévues par la loi concernant la compensation des pertes de l'année précédente ?*

- Oui, bien sûr que si. Mais la compagnie déficitaire doit fournir des raisons convaincantes et objectives de cette perte. Les compagnies en trouvent toujours. Dans ce cas, les bénéfices ultérieurs seront accordés pour combler les pertes antérieures. Sur ce point c'est clair, il n'y a pas de discussion !

Nous nous disputons sur des événements exceptionnels : par exemple, la compagnie bénéficie d'un terrain avec des usines de production. Pour des raisons d'ordre environnemental ou de réduction d'activité, la compagnie doit déménager et est autorisée à revendre les usines et les équipements. Les recettes de ces ventes, selon la loi fiscale, sont considérées comme des produits qui doivent être pris en compte dans le calcul du résultat. Les agents gestionnaires financiers des actifs de l'État réfutent en disant que la compagnie est obligée de déménager, donc ces recettes lui reviennent d'office, c'est-à-dire que ces recettes sont des ressources dont celle-ci aura besoin pour s'installer dans une nouvelle région. Ces recettes ne sont pas imposables ! Et les recettes sont directement enregistrées dans un compte du passif sans passer par un compte de produit comme le compte des fonds d'investissements ou des fonds

pour le développement de la production parce que cet argent sera utilisé pour développer la production et acheter les moyens de production.

De notre côté, nous appliquons à la lettre la loi fiscale qui régit toutes les entreprises d'État et privées. Les gestionnaires des actifs de l'État cherchent à défendre les compagnies d'État parce que ces gestionnaires ont encore la pensée que les compagnies d'État doivent être traitées avec plus de faveur! Mais ces fonctionnaires oublient une chose: le Vietnam est en processus d'intégration régionale et internationale. Les politiques inéquitables en faveur des compagnies d'État ne peuvent plus durer longtemps. Toutes les entreprises, quel que soit leur statut juridique sont égales devant la loi, donc aucune dérogation ne serait possible.

*Selon vous, les anciennes compagnies actionnarisées comme les brasseries ou la société par actions de coton sont-elles des compagnies d'État ou des sociétés privées ?*

- Pour moi, ce sont des sociétés privées. Mais pour éviter des bouleversements sur le plan gestion, on a gardé le même modèle de gestion. Comme il n'y a plus de distinction sur le plan fiscal, il n'existe plus de différence entre les sociétés privées et les compagnies d'État. Je gère aussi ces sociétés *actionnarisées* parce qu'on veut nous les laisser. Mais aujourd'hui l'État n'est qu'un actionnaire comme les autres et il ne reçoit que ce qui lui revient sous forme de dividendes.

*Que pensez-vous du niveau des comptables dans les entreprises (je ne parle pas des chefs comptables) et du degré de développement des entreprises et de l'environnement économique ?*

- Si nous observons d'une manière globale la population des comptables, je dirais que les jeunes comptables aujourd'hui ont tous bénéficié d'une formation de niveau BTS ou universitaire. Le profil des comptables est plus homogène. De plus, les comptables ont la possibilité de se former par le canal de la formation continue et la profession comptable est mieux structurée par la reconnaissance des diplômes professionnels. Les comptables qui n'ont pas encore les diplômes requis peuvent se former pour répondre aux exigences du marché.

*Est-ce que le secteur des impôts a participé au processus d'élaboration de la loi sur la comptabilité vietnamienne ?*

- A notre niveau - agence municipale - normalement non. Mais au niveau central, il se peut qu'il y ait consultation entre les normalisateurs comptables et les responsables des politiques fiscales.

*En discutant avec les personnes qui ont travaillé en comptabilité, on dit que la comptabilité en application au Vietnam après 1975 était la comptabilité soviétique et aujourd'hui le Vietnam adopte la comptabilité américaine. Pourriez-vous me donner votre opinion sur ce point ?*

- Notre pays a des particularités. C'est pourquoi les systèmes comptables d'autres pays ne peuvent pas être exploités chez nous sans les ajustements et/ou adaptations aux caractéristiques du pays. Il ne serait donc pas complètement exact de dire que la comptabilité vietnamienne après 1975 était la comptabilité soviétique et celle d'aujourd'hui américaine. Nous nous sommes certes inspirés des autres parce que nous ne pourrions pas créer de toutes pièces un système comptable pour nous. Le Vietnam a sa propre comptabilité: la comptabilité vietnamienne.

*D'après vous, la réforme comptable vietnamienne va-t-elle dans la bonne direction, en d'autres termes est-ce que le système comptable vietnamien réformé est meilleur que l'ancien ou plus compliqué que l'ancien ?*

- Vers quelque chose de mieux, oui. Le nouveau système comptable a été complété et permet aux comptables de mieux relater les transactions réalisées par la compagnie. D'un côté, les normalisateurs comptables dans leur travail essaient d'anticiper les évolutions des entreprises et de l'environnement économique mais la réglementation est loin d'être exhaustive donc il y a toujours des lacunes ou des choses non applicables. Il serait intéressant de faire un sondage pour voir combien de compagnies et/ou d'entreprises appliquent correctement la réglementation. Ces derniers temps, le sujet sur la qualité de l'information comptable a été mis au devant de la scène mais selon moi, il faut poser la question de savoir qui veut et qui demande une amélioration de l'information ? Est-ce un effet de mode ou juste un thème émergent pour les chercheurs ?

In fine, qui utilise, qui lit ces données comptables ?

Si les données comptables étaient destinées aux dirigeants et les transactions économiques étaient objectivement comptabilisées elles constitueraient une source d'information de référence pour les dirigeants qui pourraient diagnostiquer l'état de santé de leurs entreprises en se basant sur cette source d'information. Or la qualité de l'information pour la gestion interne ne semble être la priorité ni des dirigeants ni des chefs comptables. Combien de dirigeants savent lire les rapports comptables ?

Je vous raconte une anecdote amusante du corps des comptables : Quand le chef comptable soumet les rapports comptables au dirigeant pour la signature, ce dernier lui dit : « *Tout est bon n'est-ce pas ? Je signe mais c'est toi le responsable mon vieux, non ? (implicitement de ces chiffres)* »

De plus les mesures dissuasives sous forme de sanctions ne sont pas explicites et surtout ne sont pas rigoureusement respectées. Autant de raisons pour expliquer les écueils que comporte le système comptable vietnamien.

*J'ai pu observer dans ma société qui, depuis quelques années a changé de statut juridique et est devenue Groupe étatique 90, 91, la création d'un nouveau service du nom d'AUDIT INTERNE. Pensez-vous que la fonction AUDIT INTERNE est une mesure de renforcement pour combler les faiblesses du système comptable des compagnies étatiques ?*

- Le service d'audit interne comme celui de X aurait dû être créé et mis en place depuis longtemps dans les compagnies d'État. Comme rien sur l'audit interne n'était stipulé dans les textes réglementaires et que la casquette d'auditeur interne était déjà portée par la personne même du chef comptable, on n'avait plus besoin d'auditeur interne, vous êtes d'accord avec moi ? Qui est à la tête de service chez vous, certainement quelqu'un du service de comptabilité n'est-ce pas ? Oui, et voilà.

Sur le plan ressources humaines, où l'entreprise va-t-elle aller chercher les auditeurs internes ? Certainement dans l'effectif du service de comptabilité ou dans l'idéal le chef comptable même, parce que seul ce dernier peut répondre aux critères de compétences, d'expérience et de connaissance de l'entreprise. Mais ce qui est important c'est de pousser le raisonnement un peu plus loin quand un nouveau poste est créé. Pour qui ces auditeurs internes travaillent-ils et donc où se placent-ils dans l'organigramme ?

Selon moi, ces auditeurs internes devraient être rattachés au conseil d'administration et disposer d'une structure de travail totalement indépendante de la direction générale et du service de comptabilité afin de pouvoir contrôler le travail du service comptable et formuler

des observations objectives. Mais vous avez pu constater que le service d'audit interne des groupes étatiques ne travaille pas encore comme il le devrait. Je pense qu'il n'est pas difficile de recruter ou de trouver des personnes ayant les compétences requises. Ce qui manque aujourd'hui encore c'est l'infrastructure organisationnelle interne des compagnies afin de permettre à ces auditeurs d'accomplir leurs missions. Si ce système d'audit interne était vraiment opérationnel, le travail de nos agents serait largement allégé. Aujourd'hui, nos agents passent beaucoup de temps à faire le pointage des factures, la vérification de la conformité des justificatifs etc. Personnellement, je trouve que le travail de pointage est un travail trop infantile pour un agent des impôts. Ce dernier devrait utiliser son temps à détecter les manipulations comptables en vue de l'évasion fiscale.

*En quoi consiste le travail d'un agent des impôts dans le processus de vérification des comptes d'une compagnie ?*

- Nos agents y vont en groupe de 2 ou trois en fonction de la complexité et de la taille de l'entreprise. L'un prend le livre de trésorerie pour pointer les entrées et sorties. Un autre vérifie si les justificatifs et les factures répondent aux normes de conformité (si toutes les signatures requises y sont etc...). Pour moi, ce travail de vérification est un travail infantile qui relève de la responsabilité des chefs comptables et de la compagnie.

*Vos agents restent combien de temps au sein de la compagnie pour faire ce travail de vérification ?*

Vous voulez que je vous donne la durée fixée par la réglementation ou la durée réelle des missions de nos agents ? Selon la réglementation, un agent des impôts ne peut pas rester au-delà de 5 jours dans la compagnie. C'est la durée pour les missions de vérification annuelle des comptes. Ce qui est différent des missions dites d'inspection fiscale !

Pourquoi cette réglementation du temps ? Parce qu'auparavant, certains agents profitaient de la mission et s'attardaient dans l'entreprise, ce qui entravait le fonctionnement quotidien de l'entreprise.

Comme une compagnie d'État est dans le collimateur de différentes instances de contrôle: Département d'Inspection du Ministère de Tutelle, Département d'Inspection du MOF, Service de Gestion des Actifs de l'État alloués aux compagnies, les agents d'impôts, il a été stipulé que, sur un même sujet, une seule inspection par an est autorisée. C'est pourquoi les différentes institutions de contrôle doivent se concerter pour fixer leur calendrier de visite et éviter une double visite ou une double vérification dans les entreprises.

*Donc chaque année, l'entreprise doit accueillir pendant 5 jours les agents des impôts, n'est-ce pas ?*

Tout à fait, pour chaque mission de vérification des comptes nous avons seulement 5 jours pour travailler, sauf en cas de plaintes ou d'accusations déposées.

Pour une entreprise qui fonctionne normalement, aucune réglementation ne précise que les agents des impôts interviennent une fois par an. Non.

Mais selon les directives non officielles, implicites, les autorités fiscales et les compagnies souhaitent que la vérification annuelle des comptes soit faite annuellement (ce qui n'était pas possible étant donné l'effectif restreint des agents des impôts) afin de clore les dossiers et de les archiver. Les compagnies d'État sont très soucieuses d'obtenir les commentaires et les conclusions du fisc afin de pouvoir se concentrer sur le nouvel exercice parce que, tant que les agents des impôts n'ont pas encore donné leur avis, les états comptables de l'année antérieure

restent suspendus et à nouveau les reports des comptes de l'année en cours devraient attendre ou ils ne le sont que provisoirement.

Du côté de la compagnie, le chef comptable est la personne qui connaît réellement les chiffres et sait les expliquer. Si les comptes ne sont pas encore vérifiés et qu'entre temps le chef comptable est muté ailleurs, le nouveau remplaçant aurait du mal à répondre sur ce qui était fait par son prédécesseur.

En ce qui concerne les anciennes compagnies d'État *actionnarisées*, celles-ci préfèrent voter pour la distribution des dividendes après le passage du fisc.

Le tampon du service des impôts sur les rapports comptables présentés par les entreprises renforce la fiabilité de ces documents. C'est pourquoi les entreprises qui veulent participer aux appels d'offre sur des contrats de taille préfèrent se présenter avec des rapports comptables déjà contrôlés par les impôts.

Selon la loi fiscale, la fiabilité des données comptables publiées relève unique ment des compétences de la compagnie ou de l'entreprise qui les publient. Les agents des impôts peuvent passer quand ils veulent pour les vérifier dans un délai de 5 ans depuis la date de publication de ces documents. Donc selon la réglementation fiscale, aujourd'hui 2003, les rapports comptables de l'exercice 1995 d'une entreprise ne font plus l'objet de vérification des agents des impôts parce que le délai des 5 ans est dépassé (sauf sur ordre de l'inspection légale suite à une accusation). Les services des impôts ne sont garants ni de la qualité ni de l'exactitude des comptes. L'entreprise, les dirigeants et le chef comptable en sont responsables devant la loi.

*Mais peut-on dire que, compte tenu du niveau de développement social et économique actuel du Vietnam, le tampon et la signature des agents des impôts sont considérés par les utilisateurs de l'information comptable comme une garantie qu'aucun auditeur indépendant ne peut fournir.*

- Je ne pense pas que la signature de nos agents a plus de valeur. La valeur d'une signature d'un agent des impôts ou d'un auditeur ne diffère pas de beaucoup. Ce qui est important dans cette procédure de vérification réside dans le fait qu'il y a le regard d'une tierce personne. Par exemple, je suis Directeur d'une compagnie, vous êtes la Banque. Si je viens vous voir pour demander un crédit et que je vous soumetts des rapports comptables ayant été déjà au préalable vérifiés par une instance étatique, vous vous sentez plus rassurée dans l'octroi de ce crédit n'est-ce pas ? C'est une réaction purement psychologique ; les mêmes rapports sans l'approbation d'une tierce personne n'inspirent pas la totale confiance de l'utilisateur institutionnel qu'est la banque dans mon exemple. Ceci dit, il faut reconnaître que les banques commerciales étatiques sont moins exigeantes envers les compagnies étatiques que les entreprises privées. Pourquoi ? Tout simplement parce que l'État est le GARANT PUISSANT EN DERNIER RESSORT.

*Quels sont les documents qui sont contrôlés par les agents des impôts au cours de ces missions de vérification des comptes ?*

- Dans le cadre d'une mission de vérification normale, les agents des impôts vérifient les livres des comptes, les rapports comptables et les déclarations d'impôts établis par la compagnie ou d'autres sources d'information extérieures à la compagnie que fournissent nos réseaux .

*Quelles sont les fonctions principales de l'agence nationale ou municipale des impôts ?*

- Notre responsabilité est de collecter les impôts pour l'État. Mais nous proposons aussi des services de conseil et de soutien technique. Vous pouvez constater qu'à l'entrée il y a un bureau intitulé : Service et Conseil en Fiscalité (c'est un service gratuit à disposition des contribuables institutionnels surtout les entreprises).

*Selon vous, quelles sont les qualités requises chez un BON COMPTABLE ?*

- Vous voulez dire un bon comptable dans une compagnie d'État n'est-ce pas ? Dans une compagnie d'État, un bon comptable est celui qui veille à ce que toutes les transactions aient un justificatif en bonne et due forme. Pour passer des écritures comptables, il faut s'assurer que les justificatifs répondent aux critères de conformité légale.

*Vous dites que les justificatifs doivent seulement répondre aux exigences légales, est-ce suffisant ?*

- Les documents conformes aux critères légaux sont les factures ou les justificatifs de ces dépenses. Mais il faut aussi vérifier l'authenticité de ces dépenses. Il faut vérifier si telle ou telle transaction a eu vraiment lieu.

*Qui peut vérifier l'authenticité des factures et des documents ?*

Bien sûr il y a des moyens pour vérifier et croiser nos sources d'information. Récemment vous avez certainement entendu parler du scandale sur la façon que certaines compagnies utilisent pour soutirer la TVA déductible. Je n'ai pas de preuve mais je pense que pour profiter de ces TVA déductibles, certaines personnes ont acheté des documents avec les signatures des douaniers pour prouver que les marchandises ont traversé légalement la frontière.

*Quand je discute avec les comptables des entreprises, ces personnes sortent systématiquement les deux exigences pour définir une charge - exigences qui rendent leur vie très difficile ! Une charge doit être conforme à la réglementation, à la loi (en vietnamien : HOP LÊ) cohérente et conforme avec l'activité économique de la compagnie (en vietnamien : HOP LÝ). Selon eux, ces deux exigences de conformité sont difficilement respectées compte tenu de l'organisation de notre économie. Vous savez certainement que la majorité des acteurs économiques sont les petites entreprises ou les entités familiales de commerce ou de négoce (en vietnamien : Hộ kinh doanh). Ces entreprises ne tiennent pas de comptabilité réglementaire parce qu'elles sont régies par un système d'impôt forfaitaire et donc elles n'ont de facture conforme à la loi. C'est pourquoi les compagnies d'État ou les grandes et moyennes entreprises ayant utilisé les services de ces petites entreprises ne peuvent enregistrer leurs dépenses en charges déductibles à défaut de justificatifs conformes à la loi.*

- Les entreprises ne mentionnent que les difficultés de leur côté sans tenir compte des difficultés des organismes d'État. Si ces gens se mettaient à notre place, ils verraient comment faire face à des dépenses sans facture légale. Supposons que la compagnie a réellement fait une dépense. Comme elle n'a pas de justificatif, elle va certainement nous dire qu'elle l'a achetée via le marché libre donc les commerçants n'ont pas de facture à lui fournir. Mais pourquoi ne pas s'approvisionner auprès de sociétés délivrant une facture ? A cette question correspond le refrain : elle n'arrivait pas à trouver l'objet ou le matériel concerné dans les magasins ! Face à une telle situation; comment pourrions-nous savoir si la compagnie a dit la vérité ? Impossible.

Autre cas de figure: les achats ont des justificatifs conformes à la réglementation mais ces factures posent problème ! De temps en temps via nos canaux d'information, nous sommes informés qu'une entreprise bidon profite de son statut juridique d'entreprise pour acheter «des factures rouges» vierges afin de les revendre aux petits commerçants n'ayant pas de statut. Votre compagnie achète un matériel chez un commerçant<et pour pouvoir remettre un justificatif légal de la transaction au service comptable vous insistez pour obtenir une facture rouge. Le vendeur va s'arranger pour obtenir cette facture rouge vierge en la rachetant à des PME « fictives » qui n'ont pas d'activité réelle mais qui ont le statut d'entreprise pour pouvoir acheter des factures rouges auprès du service fiscal.

Le service de vente des factures rouges connaît exactement les numéros des factures. Si par hasard, lors d'un contrôle rituel des justificatifs d'une compagnie, un de nos agents découvre les numéros des factures qui ont été signalées, la compagnie ne sera pas tout de suite accusée. Non. Nous allons remonter la chaîne pour retrouver la personne qui a fourni ces factures mais ceci n'est réalisable qu'avec la collaboration de la compagnie en question.

La personne de la compagnie qui a effectué cette transaction doit pouvoir nous donner les détails concernant : l'origine de la facture, les personnes avec qui elle est en contact pour avoir la facture rouge susmentionnée, l'authenticité du contenu de la facture et les marchandises achetées, le nombre de fois où elle a usé de cet artifice. En fonction de ses déclarations, nous allons pouvoir repérer le fournisseur des factures rouges vierges. Nous avons les compétences et les procédures à suivre pour dévoiler les malhonnêtes.

Notre département contrôle les compagnies d'État et nous comprenons très bien que n'importe qui parmi le personnel est obligé de fournir au directeur et au chef comptable une facture légale pour justifier une dépense. Ce qui n'est pas toujours évident étant donné l'état actuel de notre économie comme vous l'avez dit. La personne en question n'a pas l'intention de fournir une facture pseudo-légale. De notre côté, nous tenons compte de tous les détails avant de formuler nos jugements aussi. Nous ne nous permettons pas d'accuser les gens sans preuve à l'appui et de plus nous voulons que l'accusé reconnaisse aussi ses erreurs ou son délit parce que, si l'accusation n'était pas fondée, elle serait rejetée en brèche par l'accusé. C'est ce que nous voulons éviter surtout quand nous travaillons avec les entreprises privées qui nous posent toujours des questions POURQUOI CECI, POURQUOI CELA !

Notre vie au quotidien n'est pas aussi simple, nous avons parfois des interlocuteurs intrépides et obstinés qui réfutent tout en bloc sans vouloir nous écouter. Mais je suis tout à fait d'accord avec vous sur le fait que la réglementation fiscale est encore en discordance avec la réalité de la société économique au Vietnam ! Par exemple, vous achetez des bouteilles de vin pour votre compagnie. Vous n'avez pas besoin d'un camion pour les transporter tout en sachant qu'en louant un camion vous allez avoir une facture en bonne et due forme. Alors vous louez un cyclo-pousse, un travailleur libéral qui travaille pour son compte, qui ne peut pas vous faire une facture mais par contre il coûtera moins cher à votre compagnie. Ou dans un autre cas, des services de manutention pour transporter les marchandises etc.

J'aimerais vous dire tout de suite que pour ces cas précis, la réglementation a stipulé que la compagnie peut faire une déclaration ou des feuille de pointage d'heures de travail. Je dirais plutôt que ces cas précis si la compagnie présente une facture rouge, ce serait plus suspect, la facture serait fausse certainement !

Quand nous travaillons, nous tenons compte des explications fournies par la compagnie, de la réalité de la vie économique, de l'activité de la compagnie. Il serait erroné de croire que d'une manière mécanique nous éliminons toutes les factures qui ne répondent pas aux normes. Ce n'est pas vrai ! Un constat dont je vous fais part : les entreprises privées sont plus enclines à la tricherie. Mais nos agents ont aussi parfois des déformations professionnelles ! Ils sont comme les médecins qui voient des microbes partout. Parfois les décisions sont considérées

comme exagérées par les entreprises mais il est rare qu'un rejet de charge soit totalement sans fondement.

*Vous avez travaillé dans les impôts avant 1975 dans une économie que je dirais d'une manière caricaturale économie de marché et après 1975 une économie centralisée et planifiée. D'après vous, le rôle de l'agent des impôts est-il différent dans l'un et dans l'autre ?*

- Si nous éliminons l'aspect politique et ne parlons que de l'aspect technique pur, il n'y a pas de différence. Avec le temps, j'ai l'impression que les dirigeants d'aujourd'hui sont en train de réutiliser les impôts qui existaient avant 1975. J'aimerais ajouter qu'avant 1975, l'économie dans le Sud n'était pas totalement une économie de marché. Mais nous avons eu la possibilité d'être en contact avec les entreprises venant des pays développés et d'acquérir des modes de gestion occidentaux. Donc sur le plan technique, nous étions plus ou moins initiés aux mécanismes de marché. Après 1975, nous sommes formés au nouveau système. Et aujourd'hui, j'ai l'impression que nous sommes en train de rebrousser chemin pour retourner aux anciennes méthodes d'avant 1975. Par exemple, la TVA ou la déclaration des impôts faite par l'entreprise. Il en est de même sur le plan organisation du travail. Mes collègues du Nord trouvaient que l'organisation du travail avant 1975 était trop compliquée. Tandis que nous y étions habitués et avons trouvé l'ancienne organisation plus facile à travailler.

Avant 1975, à chaque échelon pour chaque administration fiscale (*en vietnamien : Ty Thuê Vu*) il y a à la tête un directeur (*en vietnamien: Truong Ty*) qui est assisté par trois sous-directeurs. Le premier est chargé des collectes, le deuxième du contrôle et le troisième des techniques. La répartition des fonctions est basée sur des critères de spécialisation du travail. C'est ce que nous sommes en train de voir aujourd'hui dans la réforme de notre secteur: reprendre doucement ce qui était fait avant 1975.

*Vous avez parlé de la distribution des tâches au sein de l'ancien système : collecte, techniques et contrôle. Ceci me fait penser à la séparation du législatif, de l'exécutif et du judiciaire dans le domaine du droit. Est-ce dans cet esprit que le secteur des impôts de l'ancien régime était structuré comme vous l'avez décrit ?*

- Non, je ne pense pas. Parce que, parmi les trois spécialisations dont je viens de vous parler, il y a l'aspect technique fiscal. Les gens en technique ont comme travail d'opérationnaliser la loi fiscale, ils réfléchissent pour trouver les meilleurs procédés de contrôle. Ce travail est comparable à celui du service conseil aujourd'hui. Le travail de sensibilisation, d'explication, de formation et de conseil auprès des gens est en amont crucial pour assurer des collectes en aval. Je pense que la plupart des cas de délit peuvent être expliqués par une méconnaissance de la réglementation fiscale. Prenons par exemple, le travail de remplissage des déclarations d'impôts. Pour ceux qui ne l'ont jamais fait, ce n'est pas aussi évident. Donc une assistance pendant cette phase préliminaire s'avère indispensable afin d'apporter des éclairages ou explications et d'aider les personnes physiques et morales dans leur déclaration. La phase de déclaration des impôts assure la qualité de la phase suivante concernant les collectes des impôts. Le contrôle ne diffère pas d'un système économique à un autre ! Une fois que les déclarations sont faites et déposées, les agents des impôts vont étudier si elles sont objectives et conformes à la loi et par là essayer de repérer les dossiers suspects.

Je pense que cette distinction des fonctions n'a rien de nouveau pour une administration fiscale standard dans les autres pays.

Chez nous, pour différentes raisons, cette distinction n'est pas encore très claire. Ce qui entraîne des situations ambiguës où une personne est à la fois footballeur et arbitre. En écartant l'hypothèse d'agent corrompu, je dirais que le cumul des fonctions (collecteur des

impôts et contrôleur) pourrait mettre l'agent en question en situation délicate. En effet, comment une personne peut-elle être objective quand elle doit juger son propre travail ?

Et même si cet agent respecte scrupuleusement les instructions réglementaires de travail, son travail serait toujours exposé au risque de manque de transparence parce que personne d'autre que lui ne sait ce qu'il fait ! Donc je pense que dans notre domaine d'activité, il est nécessaire d'établir un système de contrôle croisé entre les différents départements. La transparence est un moyen pour contredire les rumeurs et les mauvaises langues.

*Je suis toujours curieuse de comprendre pourquoi l'information comptable des compagnies et plus particulièrement des compagnies d'État doit être gardée confidentielle ?*

- Bien sûr il y a des raisons pour cela. Primo, parce que l'information comptable, en économie centralisée et planifiée, était destinée quasi exclusivement aux organismes de contrôle de l'État : nous ! A l'époque, au sein de notre administration il y a des gestionnaires d'État experts dans un secteur précis et/ou responsables d'un certain nombre de compagnies d'État. On les appelle des GESTIONNAIRES SPECIALISES DE L'ÉTAT - GSE (*en vietnamien : Cán bộ chuyên quản*). Un gestionnaire spécialisé a dans son portefeuille 5 ou 6 compagnies d'État. Sa fonction lui permet d'avoir une observation participante. Il a un statut de cadre dans notre administration mais fait partie de l'effectif de la compagnie. Il organise régulièrement des visites et connaît en profondeur la situation des finances des compagnies sous sa gironde. Cette connaissance approfondie de la compagnie lui permet de mener correctement son travail de contrôleur. J'aimerais vous dire tout de suite qu'un G.S.E n'est pas un FLIC ! Il surveille pour éviter les abus mais il est là aussi pour aider les compagnies en difficulté en les appuyant dans leur dossier de demande de budgets supplémentaires. De plus, comme il s'y rend souvent, une relation de confiance s'établit entre lui et ses interlocuteurs. Dans une économie dirigée par le Plan, je dois vous avouer que ce système de contrôleur spécialisé me paraît tout à fait pertinent voire même excellent. Aujourd'hui avec l'ouverture et l'évolution économique, ce profil n'est plus adapté. Nos agents parlent encore de cette époque révolue avec beaucoup de nostalgie. Un G.S.E est un vrai contrôleur qui connaît bien son objet de contrôle. Les problèmes concernant les recettes, les dépenses, les ressources des compagnies dans le collimateur d'un G.S.E passent toujours par celui-ci. Quand il y a un changement de directeur ou de chef comptable, la personne à qui ces nouveaux promus doivent s'adresser en premier lieu pour avoir des connaissances fiables sur la compagnie, est le G.S.E. Nos G.S.E détiennent toute l'information quantitative et qualitative des compagnies de l'État. Parfois les compagnies ne peuvent plus retrouver les rapports comptables ou les documents qu'elles ont publiés et remis aux G.S.E. ; celles-ci se retournent vers les G.S.E pour les lui réemprunter. Ces contrôleurs ont une forte crédibilité auprès des ministères de tutelles pour appuyer un dossier de demande de nouveaux budgets.

Le rôle des G.S.E était parfois critique : vous vous rappelez de l'incendie criminel qui a ravagé totalement l'immeuble X. A l'époque, on parlait de crime pour effacer les traces des malversations (c'est ce que disaient les rumeurs). Parmi les dossiers qui ont été brûlés, il y a le dossier sur une commande d'un Plan de production B de lait concentré ou de production de cigarettes (je ne me rappelle pas très bien ! Un contrat multipartite entre les partenaires concernant les investissements dans une chaîne de production de bière. Après l'incendie, le dossier est détruit et les partenaires ne disposent plus de support pour travailler. Les dossiers ont été échangés entre les directeurs mais ils restent introuvables ! Que faire ? Les chefs comptables sont allés voir leur G.S.E pour essayer de rassembler les morceaux du puzzle !

Ceci pour vous dire qu'un G.S.E connaît bien la compagnie qu'il contrôle et cette connaissance approfondie permet un contrôle plus réaliste. Pourquoi ai-je dit que ce profil n'est plus approprié aujourd'hui ? Avant 1986, la mission de contrôle et d'audit des comptes

relève des compétences interministérielles. Chaque année, une grande délégation composée des représentants du Ministère des Finances, des Impôts, de la Normalisation Comptable, et des représentants de tous les ministères, de la banque, du syndicat etc. va faire une tournée dans toutes les compagnies d'État pour auditer et contrôler les comptes. Le G.S.E n'est qu'un membre au sein d'un mini gouvernement. Il n'y a pas de risque d'abus de pouvoir et de corruption. Aujourd'hui, ceci n'est plus possible parce que l'audit des comptes sera fait par un ou des agents des impôts. Le métier de G.S.E n'a complètement disparu qu'en 1995-1996. Depuis 1996, il y a deux types de fonction pour les agents des impôts : gestionnaire (assurer le suivi) ou contrôle. C'est pourquoi je vous ai dit que j'ai l'impression que nous sommes en train de restituer la répartition d'avant 1975.

*D'après ce que vous avez décrit, le G.S.E est une tierce personne de l'extérieur qui connaît bien les activités de la compagnie. Est-ce que selon vous ce profil peut être comparé à celui des auditeurs indépendants ?*

Non, les G.S.E représentent les intérêts financiers de l'État. Leur fonction et leur tâche ne sont pas les mêmes que celles des auditeurs indépendants. Les objectifs poursuivis par ces deux catégories de professions ne sont pas identiques. Les G.S.E ont comme responsabilité de surveiller le respect de la réglementation financière de l'État. Les G.S.E ont été baptisés *les antennes de l'administration*. Le métier de G.S.E est reconnu par les institutions. Une banque qui a des doutes sur une compagnie avant de prendre une décision se renseigne en premier sur les G.S.E. Les G.S.E sont connus et appréciés comme sources d'information fiables. L'avis d'un G.S.E est considéré comme une garantie. Cette légitimité est acquise d'une part grâce aux compétences du G.S.E et de l'autre par la reconnaissance institutionnelle de ce titre G.S.E.

*Combien de compagnies un G.S.E contrôle-t-il ?*

- Cela dépend, mais en moyenne 10 compagnies.

*Si les compagnies d'État sont aussi bien suivies et contrôlées, comment expliqueriez-vous qu'elles étaient pour la plupart déficitaires ?*

- Vous savez qu'une compagnie d'État est contrôlée par différentes autorités. Je vous ai seulement expliqué le mécanisme de contrôle de la fiscalité. Les compagnies d'État dépendent directement des ministères de tutelle par exemple Ministère de l'Énergie et du Charbon, Ministère de l'Industrie, Ministère du Commerce.

L'allocation des ressources se fait via le canal des ministères de tutelle. Nous avons seulement comme responsabilité de contrôler que ces ressources sont utilisées en conformité avec les objectifs du Plan. Si une compagnie d'État est dans la liste de développement prioritaire du ministère auquel elle appartient, elle va recevoir les ressources nécessaires pour se développer ; sinon elle vivote. La direction des impôts n'a aucun pouvoir sur la répartition des ressources !

*Étant donné le rôle stratégique du G.S.E, il pourrait très bien donner son avis ?*

- Oui, le G.S.E peut faire part de son avis mais qui va l'écouter !

Même si le G.S.E dévoile au Ministère de tutelle que telle ou telle compagnie est déficitaire, le ministère en question n'a pas de solution autre que de ne plus lui allouer d'argent. Mais en réagissant ainsi le Ministère ne fait qu'aggraver la situation. A l'époque il n'y avait pas encore de loi. Une compagnie ne peut pas mourir!

*Tout le monde parle de la transition économique vers une économie de marché. Selon vous, ce changement relève-t-il de la volonté des dirigeants ou est-ce un processus inhérent dont la force motrice réside dans les compagnies en mutation ?*

- Selon moi, il y a une raison principale. Le Viêt-nam a décidé de s'ouvrir et d'intégrer la scène internationale. Pour ce faire, le Vietnam est obligé de faire comme les autres et d'accepter les règles du jeu en vigueur. Si non, les autres ne nous accepteront pas. C'est un changement selon le bon sens.

Et dans ce nouvel environnement, quel est le rôle joué par les compagnies d'État et les entreprises ? Selon moi, les compagnies d'État restent encore réticentes au changement parce qu'elles ne savent pas ce qui les attend. Elles ont peur de perdre totalement le soutien financier et économique de l'État. C'est pourquoi je dirais avec beaucoup de réserves que les anciennes compagnies d'État qui ont été *actionnarisées* l'ont fait parce que l'État les y a poussées. Ceci est plus marqué chez les compagnies d'État peu ou pas performantes ! Parce que vous le savez certes, l'actionnarisation (*en vietnamien: Cô phâh hoa*) des anciennes compagnies d'État a été plus ou moins «imposée». Des objectifs quantitatifs sur les compagnies à *actionnariser* sont définis par secteur. Pourquoi les gens sont-ils réticents ? Primo, après une actionnarisation, l'ancien directeur n'est pas sûr d'être élu par les actionnaires, Secundo, supposons que le directeur ne soit pas aussi égocentrique et qu'il craigne que personne n'achète ses actions. Tertio, l'appréhension de perdre toutes les prérogatives acquises sous le statut de compagnie d'État (ex : garantie auprès des banques). Comme je vous l'ai dit précédemment, une banque se sent plus rassurée en accordant des crédits à une compagnie d'État peu performante plutôt qu'à une entreprise privée. En effet, les banques pensent que leur responsabilité des crédits irrécupérables octroyés aux compagnies d'État serait moins critique que dans le cas des transactions avec les entreprises privées. C'est pourquoi quoique l'obligation d'hypothèque ne soit pas officialisée dans les textes de loi, les banques ont tendance à demander des hypothèques en nature auprès des clients hors secteur étatique.

*A propos des actionnarisations, j'ai ouï dire que les agents des impôts ont participé aux commissions d'évaluation des entreprises destinées à être actionnarisées, est-ce vrai ?*

- Non, les agents du service de la fiscalité n'interviennent pas dans l'évaluation des compagnies d'État. C'est plutôt le travail de nos collègues – gestionnaires des actifs de l'État. Je pense que la plus grande difficulté dans le travail d'évaluation des compagnies réside dans des problèmes financiers antérieurs non encore résolus ! Je me rappelle tout au début des actionnarisations, ces commissions d'évaluation ne s'intéressaient pas aux modes de fonctionnement de la fiscalité. Par exemple, une compagnie a des dettes fiscales envers l'État qui ne sont pas encore réglées. Au moment de l'évaluation ces dettes n'ont pas été prises en compte ce qui fait que la valeur calculée par la commission d'évaluation est fautive. C'est pourquoi depuis, il est impératif que les impôts donnent leur avis avant qu'un projet d'actionnarisation soit déclenché. Toutes les compagnies qui figurent sur la liste prévisionnelle des actionnarisations doivent être auditées par la fiscalité avant l'actionnarisation.

*Pour un agent des impôts, y a-t-il une préférence pour une catégorie d'entreprise précise ?*

- Au point de vue responsabilité, être contrôleur fiscal d'une compagnie étatique ou une entreprise privée exige la même conscience professionnelle. Mais il faut reconnaître qu'en

travaillant avec une compagnie d'État, il y a une certaine sécurité. Ceci ne veut pas dire que les compagnies d'État n'ont pas de problème. Au contraire, elles en sont infestées. Mais ces problèmes sont facilement décelables et voyants. Juste pour rire, dans le secteur étatique, on parle des compagnies d'état qui sont au bord de l'agonie mais qui ne peuvent pas mourir : des cadavres non enterrés. Certaines ont été rapprochées à d'autres plus résistantes. Mais pas mal d'entre elles ne peuvent trouver de maison d'accueil. Dans ce cas totalement désespéré, l'unique sauveur est l'État qui continue de leur insuffler de l'énergie pour survivre.

*Qu'entendez-vous par « insuffler de l'énergie », est-ce vous voulez dire que l'État va encore leur donner de l'argent ?*

- Non, pas d'approvisionnement en argent frais. L'État via le Ministère de tutelle va prendre le dossier en main : l'entreprise sera autorisée à revendre une partie de ses immobilisations pour rembourser ses dettes, en priorité les dettes envers des créanciers en dehors du même secteur d'activité. Les dettes concernant les autres compagnies relevant du même Ministère de tutelle seront rééchelonnées. Ou dans certains cas ces dettes seront transformées en capitaux (le ministère de tutelle retire ces ressources de la compagnie créancière pour allouer à la compagnie débitrice !)

A propos des emprunts bancaires, ils seront circonscrits et suspendus.

Le ministère de tutelle donne des contrats de production pour aider la compagnie de continuer à fonctionner et avoir de quoi payer son personnel.

## **Annexe 2.4. Ancien chef comptable, cadre du département de normalisation comptable d'un ministère spécialisé, retraité (RC 7)**

*Pourriez-vous me raconter votre parcours et votre choix de carrière dans la comptabilité ?*

- A propos de mon parcours professionnel, je n'avais pas fait d'enseignement universitaire. Il n'y avait pas encore d'université en 1954. Il y avait seulement des lycées professionnels. J'ai suivi un cours de formation en comptabilité et finance de niveau débutant et intermédiaire. Je me rappelais qu'à l'époque il n'y avait pas l'expression système des comptes ou plan des comptes. Les apprenants parlaient entre eux en disant : « est-ce que tu connais bien le schéma comptable (en vietnamien *biêu dô kê toan*)? »

*Pouvez-vous expliquer ce que signifie « biêu dô kê toan » ?*

- C'est l'ensemble des comptes. Dans le sud on le désigne par nomenclature des comptes (en vietnamien « *truong muc* ») et l'interviewé a ajouté en français c'est le compte. Il faudrait relier tout ça à la situation de l'époque. Juste après la victoire de la révolution contre les colonialistes français en 1945, la révolution est reprise dès 1946. Dans les zones libres, il existait quelques unités de production. Toute l'économie du nord a pour maître mot « servir la révolution ». L'activité économique et productrice doit assurer la victoire de la révolution vietnamienne. Je me rappelais que ces entités qui ne sont que des unités de production très modestes en taille utilisaient le plan comptable français. Le plan comptable fait partie de l'héritage de la présence française. Et c'est une comptabilité avec la technique en partie double, avec à gauche débit et à droite crédit. Je souligne cet aspect parce qu'auparavant, ces entités utilisaient la comptabilité simple. Mais avec la comptabilité en partie simple on ne pouvait pas déterminer le résultat, relater les activités économiques des entreprises, c'est pourquoi on a adopté le système comptable en partie double. L'année 1954 est une date importante : la capitale Hanoi et le nord sont libérés de l'occupation étrangère. Mais au cours des premières années après la libération, on a continué à utiliser la comptabilité française avec la partie double (1954, 1955).

*Pouvez-vous me parler de la comptabilité dans le nord depuis la création de la République Démocratique du pays ?*

- La victoire de Diên Biên Phu en 1954 et la libération de la capitale de Ha Noi marquent une nouvelle ère dans l'histoire vietnamienne. Le nouveau gouvernement dirigé par Ho Chi Minh, Leader de la révolution vietnamienne contre les Français, commençait à se construire. Tout partait de zéro : la vie politique et ses institutions (ministères, organes administratifs) ; la vie économique avec l'apparition des premières usines de production qui étaient, à l'origine, des dons faits par les pays frères comme l'Usine de mécanique offerte par l'URSS, des hôpitaux, des équipements de production comme aide en provenance des pays de l'ancien bloc du

COMECON ; et une réorganisation totale de l'ordre social à commencer par une redistribution géographique de la population (les intellectuels des grandes villes ont été envoyés dans les régions rurales, montagneuses et lointaines et pour pallier le manque de personnel les militaires ou les membres de leurs familles d'origine rurale venaient travailler dans les organismes administratifs. Or ces personnes n'étaient pas formées pour le travail de bureau et moins encore pour le travail de gestion des affaires publiques.

La comptabilité a été créée avec l'arrivée du nouveau gouvernement et la naissance des différentes formes d'activité de production, de vente, d'échange, de règlement. Les vainqueurs de la résistance étaient pour la plupart des paysans forgés à la guerre. Ils n'étaient pas formés pour contrôler les unités économiques. Ils avaient beaucoup de bonne volonté mais il leur manquait les compétences et les connaissances leur permettant de faire face à la nouvelle organisation qu'est l'entreprise. Le nouveau gouvernement faisait ce qu'il pouvait avec le peu de moyens matériels et humains dont il disposait. Le nouveau gouvernement était obligé d'employer les anciens comptables qui sont devenus les formateurs de comptabilité parce qu'il n'y avait pas d'autres solutions. La comptabilité vietnamienne est l'œuvre de ce corps d'anciens comptables. Des cours de formation de courte durée étaient organisés afin de répondre à la demande urgente de la République Démocratique du Vietnam en construction.

*Vos anciens professeurs sont-ils encore vivants ?*

- Non, ils sont tous morts. Je me souviens encore du nom de notre premier professeur de comptabilité. Il s'appelait M. Y. Il était haut fonctionnaire au ministère du commerce intérieur (sous le régime français). Auparavant il travaillait pour la banque centrale française à Ha Noi, c'est pourquoi il maîtrisait parfaitement la comptabilité. Il était un expert comptable. Il a les yeux d'un inspecteur. Simplement en parcourant les schémas de synthèse des comptes, il pouvait dépister des erreurs dans la comptabilisation des chèques. S'il était encore vivant il devrait passer le cap des cent ans. Les vétérans qui ont travaillé pour les français sont d'excellents experts comptables car ils étaient formés correctement. Je suis toujours admiratif devant mes maîtres parce qu'ils ont tous une très belle écriture et une façon d'écrire les chiffres toujours d'une manière impeccable en lignes et colonnes. Quand ils écrivaient au tableau, les chiffres étaient parfaitement ordonnés. Quand ils écrivaient au tableau, c'était comme le dragon en danse qui se déploie dans toute sa souplesse et sa beauté (expression vietnamienne « *chu viêt nhu rồng bay phuong mua* »). A l'époque, les comptables n'avaient pas de livres de comptes déjà préparés comme aujourd'hui. Le comptable devait créer les colonnes et tracer les formats de présentation. Et nous avions beaucoup de livres à tenir : livre des créances et des dettes, livre du résultat, livre des achats, livre des ventes.

Ceci montre bien que la formation d'un comptable dans le passé était parfaite. Le comptable doit savoir tout faire : établir des justificatifs, ouvrir des livres, tenir la comptabilité. Lorsque j'étais à l'école de formation de comptable, les professeurs nous enseignaient le contenu d'un justificatif d'une transaction jusqu'à la comptabilisation des transactions. Par exemple comment établir une facture lors d'une vente. Quels sont les éléments qui sont indispensables sur une facture : le nom de l'acheteur, numéro de la carte d'identité, la nature de la marchandise, la quantité vendue, le prix unitaire et la colonne de chiffres parfaitement présentés pour arriver au montant total de la facture. Ceci est très important pour éviter les erreurs de calcul car à l'époque, tout se faisait manuellement. Nous ne connaissions pas les calculatrices. Je n'oublierai jamais ces mois de formation.

*Quelle est la durée de ce cours de formation intermédiaire ?*

- Un an. C'est un cours intensif.

*Quel était le processus de sélection pour ces cours de formation ?*

- Ces formations sont destinées aux enfants des cadres travaillant dans ce domaine.

*Votre père était donc comptable ?*

- Non, quand je dis domaine, cela signifie domaine d'activité. Mon père travaillait dans le commerce intérieur. Et il a déposé mon dossier de candidature pour cette formation. Mais je n'étais pas dispensé du concours d'admission. J'ai passé le concours comme tous les autres candidats et j'ai été reçu et c'est ainsi que je suis entré dans le domaine du commerce extérieur et dans la profession comptable

C'était en 1954, je n'avais que 18 ans, je venais d'obtenir mon baccalauréat. J'ai fini cette formation en 1955. Il y avait une centaine de personnes qui étaient formées comme moi.

*Quel type de diplôme avez-vous obtenu à l'issue de cette formation ?*

- Un certificat professionnel. *L'interviewé ajoute en français*, « on peut dire l'équivalent d'un BTS français ». Puis je suis affecté à une entreprise publique. Comme j'avais bénéficié d'une formation, je dirais, en bonne et due forme, j'ai obtenu un bon poste dans l'administration.

*Quel est votre première fonction dans cette administration ?*

- La première entreprise était la Compagnie de distribution de la province. Au début, j'étais comptable fonctionnel, chargé de la comptabilisation des règlements des coûts de transport, des coûts administratifs, les frais de fonctionnement. Je n'ai pas de poste de responsabilité. Les premières années, c'était un poste normal au sein du service de comptabilité. Le travail d'un service de comptabilité est divisé en sous groupes selon les types de transaction. Seulement après des années de travail, j'ai ensuite été désigné au poste de comptable de synthèse.

Quand j'étais comptable chargé des règlements (paiements des frais de transport, des frais administratifs, des frais de timbres, etc.), j'avais fait une proposition pour contrôler ces dépenses. Je disais qu'il serait nécessaire de mettre en place des barèmes pour ces frais. Et ces barèmes devaient être soumis pour approbation auprès des autorités habilitées (que ce soit le directeur de la compagnie, ou le ministère de tutelle). Et ces dépenses devaient aussi faire l'objet de demandes de budget. Ma proposition répondait exactement aux préoccupations du ministère de tutelle. Vous savez pourquoi ?

Parce que la période après 1954 est une période de relâchement. Les fournitures de bureau étaient distribuées sans compter. Or pendant la guerre, les gens souffraient énormément de la situation de pénurie. On n'avait pas assez à manger, on travaillait dans des conditions très difficiles. Le papier était tout noir. Je me rappelle que pendant la guerre, on demandait à tout le monde de faire des économies sur toutes les consommations. Pour faire des économies, les fonctionnaires doubleraient le nombre de lignes sur les pages des cahiers en traçant une ligne supplémentaire entre les lignes imprimées et écrivait tout petit. C'est pourquoi, quand la paix a été de retour, les cadres ont eu tendance à rattraper en voulant dépenser amplement et à leur aise. C'est la raison pour laquelle le Ministère du Commerce publique (en vietnamien « *Bô Công thương* ») a élaboré un projet pour déterminer des normes pour les différents types de dépenses. Et toute dépense des entités économiques doit être approuvée par le Directeur de l'entité. Chaque entité ou compagnie doit avoir un Chef Comptable. Si la charge de travail est trop importante, la compagnie doit prévoir aussi un Chef Comptable adjoint pour l'épauler.

Pendant la guerre c'était plus simple, chaque entité avait un Chef de l'équipe des comptables. Pour une entité, on comptait en moyenne de 4 à 5 comptables. Ceci s'expliquait aussi par le fait qu'il n'y avait pas suffisamment de comptables pour en nommer davantage. Avec la formation, le corps des comptables a très rapidement augmenté et il y a eu un vivier plus important de comptables pour les compagnies ou les entités économiques. 5 ou 6 compagnies sont regroupées sous une compagnie générale (en vietnamien « *Tông Công ty* »). Dans chaque compagnie il y a un service de comptabilité. Au niveau supérieur dans la compagnie générale, il y a aussi un service de comptabilité qui supervise la comptabilité des compagnies dépendantes. La compagnie générale reçoit les décisions et circulaires comptables de l'administration habilitée et les diffuse dans les compagnies. Ces dernières ne font que les appliquer.

*Vous avez dit qu'il n'y avait qu'une centaine de personnes formées à l'école comme vous-même pour toute l'économie du nord à l'époque. Avec un effectif de 100 personnes, comment les demandes en comptables pouvaient-elles être satisfaites ? Je suppose que les personnes qui travaillaient dans votre équipe n'étaient pas formées ... comment faisiez vous donc ?*

- Oui, je ne pouvais pas faire autrement. Je dirais plutôt que je les accompagnais au jour le jour. Je leur montrais et leur expliquais ce qu'ils avaient à faire et comment ils devaient le faire. Je les formais au travail de comptable. Comme j'étais très jeune à l'époque, beaucoup de mes collègues étaient plus âgés que moi. Certaines personnes travaillaient auparavant dans le secteur bancaire avant d'être transférées dans le nôtre, la distribution commerciale. Comme la comptabilité est différente entre les deux secteurs, ils me disaient amicalement : « dans le secteur bancaire, nous sommes habitués aux dépôts, aux transferts d'argent, aux règlements par virement ; mais nous n'avons pas de service de réception des marchandises, nous ne travaillons pas avec de l'argent en espèces et nous n'avons pas à calculer les bénéfices et les pertes comme ici. Si nous ne savons pas quelque chose, tu peux nous aider ? »

*En vous écoutant, vous êtes une personne importante pour la direction de votre compagnie, quels sont les types de travail que vous faisiez en tant que comptable au sein de cette compagnie de distribution commerciale ?*

- Oui, après 2 années d'ancienneté, j'étais chargé de faire la comptabilité de synthèse, j'ai été confié les travaux de conception des formats de rapports, des états de synthèse des compagnies dans le secteur de la distribution commerciale. Revenons à la question des femmes et hommes comptables. En 1954, après le retour de la paix dans le nord et la signature des accords de Genève, le nouveau gouvernement nord vietnamien a décidé de réduire son armée pour montrer au monde entier que nous préférons la paix à la guerre. Si ma mémoire est bonne, plus de 80.000 soldats ont quitté l'armée pour retourner à la vie civile.

*Mais comment un militaire pouvait-il faire le travail de comptable qui nécessite quand même une certaine formation ?*

- Pour vous répondre, à l'époque cette question ne se posait pas. Il fallait impérativement leur trouver un emploi. Ces soldats reconvertis sont censés avoir la même chance que les autres dans la recherche d'un emploi. Certains ont été reconvertis dans la comptabilité. Comme ils avaient un niveau de scolarisation limité, le travail dans la comptabilité qui leur convenait était le poste de « *thu kho* » en vietnamien (traduction textuelle en français: gardiens d'entrepôts de marchandises). Entre nous (*l'interviewé chuchote*), ces militaires reconvertis ne

se gênaient pas pour consommer tout ce qui était disponible dans les compagnies et gaspillaient beaucoup par négligence.

*Pouvez-vous me faire la description du travail d'un poste de gardien d'entrepôts de marchandises ?*

- Cela pourrait paraître simple pour vous ou pour un jeune aujourd'hui mais pour un soldat paysan reconverti, ce n'était pas simple du tout. Le gardien a les clés des entrepôts, il doit veiller à ce que les marchandises ne se volatilisent pas. Donc une des qualités requises pour un gardien d'entrepôt de marchandises est l'honnêteté.

Le gardien est chargé de réceptionner les stocks à l'arrivée et de sortir les stocks sur présentation des justificatifs. Et il doit aussi remplir des fiches de suivi des entrées et sorties des stocks.

A l'époque, la liste des marchandises était très limitée. Ce n'est pas comme aujourd'hui, il n'y avait qu'une centaine de lignes de marchandises de consommation. Vous savez que nous appelons les grands magasins de produits de consommation de l'état par l'appellation en vietnamien « *Bach hoa* » qui signifie « des centaines de ». Or il n'y en avait pas plus de cent. Aujourd'hui quand on entre dans une supérette, il y a au moins un millier d'articles de marchandises. C'était pourquoi à l'époque c'est très facile à gérer.

Je faisais souvent des visites dans les entrepôts pour voir comment les stocks étaient rangés et conservés parce que c'était aussi une de mes responsabilités. Je leur disais : « Ce n'est pas difficile pour vous de gérer ces entrepôts. Il faut juste penser à séparer les sacs du sol pour éviter l'humidité. Avec les sacs de denrées alimentaires comme le riz ou la farine, il faut éviter que les insectes, les rats fassent des trous dans les sacs. Pour ce faire il faudrait penser aux mesures de prévention en bouchant toutes les entrées possibles de l'extérieur. Il faut que les sacs de marchandises soient bien aérés. »

Parfois, je restais longtemps avec mes gardiens pour leur expliquer comment il faut insérer des caisses en bois sous les sacs de marchandises (par exemple le riz) afin de ne pas laisser les sacs à même le sol pour que le riz ne soit pas abîmé par l'humidité.

Les marchandises de l'époque étaient les dépôts laissés derrière eux par les français quand ils s'étaient retirés du nord ou des importations en provenance de la Chine. Après la libération du nord, nous importions beaucoup de la Chine, la vaisselle, les ustensiles de cuisine comme les casseroles, l'intérieur des thermos. Je me souviens que nous achetions seulement la partie en verre du thermos qui se casse facilement. Je me souviens qu'à l'époque le gouvernement encourageait les paysans vietnamiens à produire des enveloppes en bambou pour insérer ces thermos en verre. Il ne faut pas croire que c'est une innovation vietnamienne. Non, nous imitions les paysans chinois. C'est pourquoi nous l'appelions les thermos à couverture de bambou. Nous n'avions pas encore des thermos avec enveloppe métallique ou en plastic comme aujourd'hui.

Pour tout vous dire, le travail de gardien de dépôt n'est pas du tout difficile. Mais il faut avoir le sens des responsabilités pour le faire correctement. C'est pourquoi j'étais obligé de temps en temps de faire des visites et de rectifier les choses. Je disais à mes collègues (les gardiens de dépôts) d'utiliser des systèmes de planchers et surtout de bien ranger les marchandises. La devise que je leur donnais : facile à trouver, facile à voir et facile à retirer. Parfois je leur montrais comment disposer les différents types de marchandises pour qu'elles soient faciles à trouver, à voir et à être retirées.

Vous trouvez que je suis trop minutieux n'est-ce-pas. Faute de procéder ainsi les marchandises auraient été abîmées.

Je discutais avec eux pour trouver des moyens de prévention contre les rats, les mites ou autres causes qui peuvent abîmer les stocks. Je passais beaucoup de temps avec mes collègues

pour discuter et trouver des solutions avec eux. Nous avons toujours eu des relations de confiance et ils s'appliquaient à faire un travail correct.

Après avoir été au poste de comptable des règlements, j'ai occupé le poste de comptable des dettes et créances.

*Comment les règlements étaient-ils effectués? Tout se faisait en espèces n'est-ce pas?*

- Nous vendions à des compagnies et aux particuliers. Avec les acheteurs institutionnels, c'est le travail de suivi des créances sur clients. Pour l'activité de détails aux particuliers, nous encaissions des espèces. A la fin de la journée, nous faisons le décompte et les responsables des magasins devaient, si possible le lendemain, déposer les espèces soit à la caisse centrale de la compagnie, soit à la banque parce que ce que nous craignons le plus c'était de les perdre. Parfois la caissière du magasin ramenait chez elle l'argent pour faire le décompte et remplir un bulletin de vente (*le mot « bulletin français » a été utilisé par l'interviewé*).

La monnaie de l'époque avait une forte valeur. A l'époque, on calculait en centimes et pas en milliers comme aujourd'hui. En contre partie du dépôt des espèces à la banque, on recevait une attestation de dépôt qui était par la suite remise comme justificatif à la comptabilité centrale de la compagnie.

*Une fois l'attestation de dépôt bancaire obtenue, est-ce que le comptable procède à l'enregistrement en partie double du chiffre d'affaires et des dettes ?*

- Comme je vous l'expliquais, les recettes en espèces au cours de la journée devaient être déposées à la banque au plus tard le lendemain. Quand la banque recevait cet argent, elle donnait au comptable du magasin un récépissé de dépôt. Le magasin remettait ces récépissés au service de comptabilité de la compagnie qui gère tous ces magasins? Le comptable de la compagnie faisait l'enregistrement dans le livre de la banque avec comme inscription ventes de tel magasin à telle date et dépôts en banque et n° de récépissé.

*Vous avez mentionné le nomenclature des comptes qui datait de l'époque des français, combien y avait-il de comptes ?*

- Ce plan était très simple et ne contenait que 60 comptes.

*Et on utilisait tous les 60 comptes ?*

- Oui, au début on essayait de maintenir ce qui existait parce que nous n'avions pas encore de comptabilité propre.

Il faut savoir que la comptabilité tenue par les magasins est différente de celle de la compagnie. Le comptable des magasins est sous la direction du service de comptabilité de la compagnie.

Par exemple revenons à notre exemple précédent sur les dépôts quotidiens en banque des recettes en espèces.

Le service de comptabilité de la compagnie demandait aux comptables des magasins de faire une liste en fin de mois des récépissés de dépôts des recettes. Cette liste était par la suite donnée au service de comptabilité de la compagnie car cela aurait constitué un excès de travail. L'arrêté des comptes des magasins de distribution se faisait une fois par mois. Le comptable de chaque magasin faisait un rapport des ventes au service de comptabilité de la compagnie de distribution à laquelle elle appartenait. Les bordereaux de remise des recettes

en espèces des ventes déposées à la banque étaient listés et remis à la comptabilité de la compagnie (c'est-à-dire à nous) le 30 ou 31 du mois. Au niveau de la compagnie, on faisait le travail de vérification et de rapprochement croisé avec la banque. La somme totale devrait être égale aux montants rapportés par les différents magasins.

*Quelle est la fréquence de travail pour transcrire le contenu des bulletins ou des bordereaux sur les livres de comptes ?*

- Cela dépend de la catégorie comptable. Par exemple avec le compte caisse ou trésorerie en espèces, l'enregistrement dans le livre du compte caisse se fait une fois tous les 10 jours. Pourquoi tous les dix jours ? Pour pouvoir rectifier à temps les problèmes d'écart entre le solde dans les livres et le montant réel en caisse. Donc pour le compte caisse, 3 fois par mois, le 10, le 20 et le 28 ou 30, 31 du mois.

*La fréquence une fois tous les jours est-elle une décision personnelle du chef comptable de l'entreprise ? Ou était-ce une clause du règlement comptable émis par le ministère des finances ?*

- Ceci est une organisation purement interne de l'entreprise. Comment le service de Monsieur Y (*nom d'un ancien directeur de la direction de normalisation comptable*) aurait-il pu nous donner des conseils aussi précis ? Ces préoccupations émanent des personnes du terrain. Je vais vous dire une chose : on ne pouvait trouver nulle part ces principes d'organisation du travail en comptabilité dans les manuels. Pour tout vous dire, j'avais moi-même réfléchi à ces choses à travers le travail au quotidien. J'établissais des modalités opérationnelles. En fixant cette fréquence d'enregistrement dans les livres de compte caisse, les femmes comptables chargées de la caisse se sentaient rassurées. J'étais très souvent sollicité par ces grandes sœurs (elles étaient plus âgées que moi) quand elles trouvaient un écart entre le solde dans le livre et le décompte de l'argent en caisse. Un jour, l'une d'entre elles, s'est affolée en constatant qu'elle avait plus d'argent en caisse que dans le livre. Je suis venu vérifier, en fait l'erreur provenait des attestations de banque...

*Je suppose qu'il y avait des textes réglementaires en comptabilité dans les années 1955, 1956, expliquez-moi...*

- Oui, il y en avait déjà...

*C'est-à-dire des textes publiés par le Ministère des finances.*

- Oui, Oui, ils étaient publiés par le Ministère des finances. Et il me semble que le Ministère du commerce public a aussi publié des textes réglementaires comptables (je ne me rappelle plus exactement). Mais il faut dire tout de suite que ces publications n'étaient pas parfaites. On commençait à parler de la comptabilité. Mais il a fallu attendre jusqu'aux années 1960 pour avoir une définition concrète de l'activité financière du pays.

*Pourrais-je vous demander s'il existe une définition de la comptabilité ou une définition de la comptabilité dans l'économie nationale dans les discours ou les écrits des dirigeants politiques de l'époque comme l'Oncle Hô, ou le ministre des finances ? J'aimerais bien en trouver une ...mais je n'en ai pas encore trouvé ...*

- Plus tard, j'ai eu une formation en comptabilité et je dois dire que j'avais eu la chance d'être de la première promotion.

*Vous voulez dire la première promotion de l'enseignement universitaire ?*

- Oui, c'est tout à fait ça, étude universitaire.

*Et cette première promotion, c'était en quelle année, s'il vous plaît ?*

- C'était en 1960.

*Et où était-ce? C'était au sein de l'université des sciences économiques?*

- Auparavant, l'université, qui porte aujourd'hui le nom de « Université d'économie nationale » (en vietnamien « *Truong Kinh tê quốc dân* »), était l' « Université d'économie et des finances » (en vietnamien « *Dai hoc Kinh tê tai chinh* »). L'Université des sciences économiques et des finances a été fondée dans les années 1959 – 1960. La comptabilité relevait d'une faculté intitulée « Commerce, Finance et Banque » (en vietnamien « *Khoa Mâu, Tai Ngân* »). (Signification de ces mots.

Le premier « *MÂU* » est un mot sino vietnamien qui signifie le commerce. Il recouvre toutes les compagnies qui appartenaient au secteur du commerce).

Les fondateurs pensaient que les trois secteurs, commerce, finance et banque sont étroitement liés. Je pense qu'il est bon de mettre ensemble les trois parce que le commerce a besoin des banques et la finance est directement liée au secteur bancaire.

Oui je me souviens très bien de cette appellation (*l'interviewé répète « Khoa Mâu Tai Ngân » : Faculté Commerce, Finance et Banque*).

Et cette faculté était à l'intérieur de l'université des sciences économiques et des finances.

*Et quelles étaient les conditions pour se présenter à l'examen d'admission dans cette université ?*

- Il fallait avoir le baccalauréat c'est-à-dire finir la classe 10. A l'époque les études secondaires s'évaluaient sur cinq années et la dernière année du cursus secondaire c'était la classe 10. Puis il fallait passer un concours pour entrer à l'université.

*Quelle était la durée de la formation ?*

- Quatre ans.

*Vous travailliez à l'époque, mais l'État vous permettait d'arrêter le travail pour reprendre des études ? Aviez-vous décidé de faire une rupture pour reprendre les études ...*

- Oui, j'ai été envoyé par ma société pour suivre cette formation. Mais même si j'avais été envoyé par mon organisation, j'aurais aussi été obligé de passer le concours d'entrée comme les autres candidats (*l'interviewé ajoute en français « candidat libre » il aime de temps en temps ajouter des mots en français parce que c'est un francophile*).

*Vous aviez quel âge ?*

- Seulement 19 ans ou 20 ans. C'est l'âge où l'on a encore beaucoup d'énergie et de dynamisme. Je reviens sur l'historique de cette université : plus tard, cette université a été divisée en deux parce que on s'était rendu compte que mettre ensemble l'économie et la finance ne permettait pas la spécialisation et l'approfondissement des programmes. Donc cette université a été scindée en deux. Elle est devenu l'Université des sciences économiques et de la planification (en vietnamien « *Truong Kinh tê kê hoach* »). L'université des sciences économiques et de la planification est devenu aujourd'hui « Université d'économie nationale ». L'appellation « économie nationale » signifie que cela recouvre tous les secteurs de l'économie.

*Vous dites que l'ancienne université d'économie et des finances était scindée en deux...*

- Oui, d'un côté l'université d'économie et de la planification et de l'autre l'université des finances et de comptabilité, située près de l'hôpital E, vous savez où c'est ?. Oui, aujourd'hui c'est près de l'hôpital E. Mais à l'époque, il y avait la guerre donc tous les étudiants ont été évacués vers la région montagneuse de Lang Công (province de Vinh Phu).

*Cette scission de l'université a eu lieu quand ?*

- En 1960, 1961, deux ans après sa fondation (1958). Cette décision était judicieuse parce qu'après la séparation, les domaines d'enseignement étaient mieux délimités. Au début la branche banque a été mise avec la branche commerce. C'est pourquoi à l'époque le nom de la deuxième université était : Université des finances, de comptabilité et des banques. Pas très longtemps après le ministère de l'enseignement supérieur a décidé de créer une école de formation pour le personnel des banques parce que le système de comptabilité bancaire était différente de la comptabilité commerciale.

Au début cette école des banques n'avait pas encore le statut d'université. Elle était de la taille d'une école de formation niveau BTS.

Aujourd'hui, nous avons une université des banques.

*Qui étaient les professeurs qui dispensaient des cours de comptabilité dans l'université de finances et comptabilité ?*

- C'étaient toutes des personnes qui travaillaient sous l'ancien régime c'est-à-dire ceux qui travaillaient pour l'administration française. Nous, les générations d'après bénéficiaient de beaucoup de leurs enseignements, de leurs expériences, de leurs connaissances, de leurs principes. Je me souviens que Monsieur Y, Vice ministre des finances de l'époque (il devrait avoir plus de 90 ans s'il est encore en vie) faisait partie de cette génération formée à l'école française. Il était chargé de la comptabilité au sein du ministère.

Tout à l'heure je vous ai dit que j'avais beaucoup de chance d'être de la première promotion parce que j'avais eu comme professeurs des personnes expertes en la matière. Ou Monsieur A ....

*J'ai ouï dire que l'oncle Hô, dans sa politique de ressources humaines, envoyait beaucoup de jeunes vietnamiens pour être formés à l'étranger ...*

- Oui, dans les années 1960, cette politique a été appliquée, mais les premiers qui ont été envoyés à l'étranger, surtout en URSS, étaient en cours de formation et ils n'étaient pas encore rentrés.

*(Permettez-moi de vous poser une question indiscrette), vous n'aviez pas fait d'études en URSS ?*

- Pour ma part, il n'y avait aucun problème. Si on me l'avait proposé, je l'aurais accepté. Mais à l'époque il manquait énormément de comptables. Lorsque j'ai quitté la compagnie de commerce pour reprendre mes études, beaucoup de mes collègues ont regretté mon départ. Au sein de cette compagnie, on me vénérât comme le grand frère dans le domaine de la comptabilité dans toute la province. Mais mon détachement s'inscrivait dans une politique de formation de futurs cadres. J'étais très impliqué dans mon travail. Je me consacrais avec beaucoup de passion et de conscience à cette profession. Je suis curieux et je lisais beaucoup pour me former...

*Dans les années 1957, 1958, quels sont les rapports comptables qui sont demandés ?*

- Comme je vous l'ai dit au début : à la sortie de l'école en 1955, je travaillais à la compagnie de commerce de la province. Il y avait déjà un Chef comptable. Après deux années d'ancienneté, en 1957, le chef comptable m'a demandé de prendre en charge de la comptabilité de synthèse. Que signifie comptabilité de synthèse ? Le comptable de synthèse doit rassembler tous les comptes détenus par les comptables du service pour élaborer des comptes de synthèse. J'ai répondu oui parce que pendant une année de formation en comptabilité on m'avait appris à le faire.

*Pourriez-vous me dire dans le détail à quelle date vous clôturez les comptes et comment vous procédiez pour faire les comptes de synthèse ?*

- A l'époque pour mener *fluidement* (traduction textuelle de « *troi chay* » en vietnamien) le travail de synthèse il me revenait de guider les personnes qui travaillaient avec moi. J'avais non seulement de l'expérience en comptabilité mais aussi de l'expérience en finances. J'avais déjà tenu la comptabilité des règlements, des dettes et des créances, du suivi des biens fixes, et, ce qui est le plus pénible, est la comptabilité des stocks.

*Vous aviez dit que la gestion des stocks n'était pas difficile parce que le nombre de catégories de marchandises n'était pas important. Et maintenant vous dites que c'était pénible...*

- Oui, j'ai dit pénible parce que c'est très détaillé : à chaque entrée ou sortie il faut enregistrer la quantité, le prix unitaire et le montant. Dans le prix, il y a la partie destinée à la distribution, il faut l'enregistrer dans le livre de stocks parce que c'est la partie destinée à nous pour nos services de distribuer les marchandises.

Ensuite, il y a les écarts entre les livres et les inventaires.

La difficulté réside dans la détermination du résultat qui est la différence entre le prix d'achat et le prix de vente au détail pour pouvoir établir le résultat.

Donc je dois organiser le travail et guider mes collègues. Je demandais donc à mes collègues chargés des différents comptes : de me fournir un rapport des comptes le 4 de chaque mois pour que je puisse faire la synthèse au Chef comptable et au Directeur. Au début elles (l'interviewé désigne par le mot en vietnamien « *mây chi* » qui signifie les femmes) étaient un peu perdues, j'étais obligé de les guider, de leur montrer comment il fallait procéder...

Exemple :

Je reviens à la question des stocks. Une fois les entrées et sorties enregistrées, le comptable des stocks doit regarder les prix d'achat (à l'entrée) et le prix de vente (à la sortie).

Si le prix de sortie est inférieur au prix d'entrée il faut prévenir tout de suite le chef comptable.

*Je n'arrive pas à vous suivre : dans un système d'économie planifiée le résultat...*

- Non, en 1957, il n'y avait pas encore d'économie planifiée. On n'a parlé de Plan qu'à partir de 1960.

Le premier plan a été un Plan d'un an et c'était en 1959.

Le premier plan quinquennal pour la république démocratique du Vietnam a été celui de 1960 à 1965.

Une fois qu'il y a eu un plan quinquennal, toute l'activité financière a été organisée selon le Plan.

J'aimerais vous dire qu'après quelques années dans la compagnie de distribution de la province, j'étais muté au niveau supérieur qui est le Service du commerce et de la distribution de la province (en vietnamien « *Ty thuong nghiêp* », l'interviewé explique que le mot « *Ty* » utilisé en 1960 est l'équivalent de « *So* »<sup>43</sup> aujourd'hui).

Arrivé dans cette administration, on m'a demandé de concevoir l'organisation de la comptabilité des entités qui en dépendaient. Pour ce faire, dans un premier temps, j'ai examiné tous les formulaires existants qui étaient édités par le ministère du commerce public. Puis dans un deuxième temps, j'ai réfléchi à la façon de réadapter ces formulaires en fonction des conditions spécifiques de nos activités et surtout des magasins de distribution qui relevaient de notre administration.

A partir de ce travail j'ai élaboré des formulaires pour les compagnies dans le secteur de la distribution et du commerce.

Par exemple, les formulaires pour les prévisions des achats, les prévisions des ventes, des stocks initiaux, des stocks finals etc.

Comment présenter les montants (les prix unitaires x quantités, les écarts etc.)

Et en parallèle le système des charges : frais de transport, frais de conservation, frais commerciaux, frais de gestion etc..

A propos du concept de résultat : il y a deux niveaux de résultat

Prix de vente – prix d'achat = résultat brut

Résultat brut – charges = résultat réalisé (net)

Et le système des livres des comptes.

Je pense que ce que nous avons mis en place en 1960 est le premier système de tenue des livres dans le secteur commercial dans le nord.

*Et vous êtes retourné à l'université aussi la même année ?*

- Oui.

*Vous avez été diplômé de l'université en quelle année ?*

- En 1964.

---

<sup>43</sup> Le mot "So" en vietnamien signifie l'antenne d'un ministère au niveau provincial ou municipal

*Et vous avez obtenu un diplôme d'expert comptable ?*

- Non, une licence.

Je reviens sur le système des rapports que nous avons mis en place. Trois ou quatre mois après, le ministère du commerce intérieur nous a désigné comme le service provincial chef de file dans le domaine de la comptabilité. Nous sommes le meilleur en termes d'organisation et de conception des rapports comptables du secteur. Et les formulaires des rapports que nous avons créés ont été reconnus et appliqués dans tout le secteur ;

*Est-ce que vous avez toujours gardé ces documents ?*

- Non, je ne les ai plus. Cela fait déjà plus de 40 ans...

Certains collègues de ma génération sont encore vivants mais ils sont tous très âgés et n'ont plus toute leur tête à eux.

C'était en 1960, j'étais très content. Après cet événement, j'ai été promu au poste de Chef adjoint du service de comptabilité du service du commerce de cette province.

*En tant que chef adjoint, quelle était votre responsabilité ?*

- Ma responsabilité consistait à surveiller l'activité de la comptabilité des entités qui dépendaient du service et d'émettre des conseils pour assister la direction. Quand je dis surveiller l'activité comptable du secteur, cela englobe l'organisation de l'activité de la comptabilité dans les entités et la remontée des informations pour les rapports de synthèse au sein du secteur de la distribution et du commerce.

Néanmoins il faut souligner qu'il y a une chose que le service de comptabilité ne maîtrisait pas : c'est le personnel. Bien sûr le service de comptabilité qui était chargé de la paie connaissait l'effectif, et le salaire. Mais le service de comptabilité ne connaissait pas les compétences de chaque travailleur au sein de la compagnie, il ne connaissait pas le niveau de compétence des personnes qu'il payait. Il ne savait pas si cette personne avait besoin de formation pour améliorer ses compétences professionnelles. Le Chef comptable ne disposait pas de ce type d'information. C'est la section de gestion des ressources humaines qui les avait. Vous savez que toute l'activité commerciale et économique est mesurée par les quantités et le nombre de travailleurs aussi. C'est pourquoi depuis 1995, le gouvernement a réformé le statut légal des travailleurs comme suit : dans une entreprise, il y a seulement deux postes qui sont considérés comme des postes officiels permanents (en vietnamien « *biên chê* » : ce sont les postes de Directeur et de Chef comptable. Qui dit poste permanent, dit impossibilité de licenciement. Tous les autres postes sont des postes contractuels. La durée du contrat est déterminée entre l'employeur et le travailleur. Elle peut varier entre 3 mois et 6 mois ou plus etc. Les travailleurs contractuels peuvent être licenciés s'ils ne respectent pas le contrat de travail.

Pourquoi ces deux postes ? Parce que ce sont des postes stratégiques. Ces personnes détiennent tout le secret de l'entreprise leur présence est indispensable.

*Est-ce qu'il est obligatoire d'être membre du parti communiste pour être promu au poste de chef comptable ?*

-Non, ce n'était pas nécessaire. Oui, il y avait cette tendance au tout début. On considérait les adhérents du parti communiste comme des élites, qui étaient imprégnés de l'idéologie du parti donc qui étaient fidèles au parti et aux politiques préconisées par le gouvernement. De plus, les membres du parti n'étaient pas des gens malhonnêtes. Il faut reconnaître que cette qualité humaine incarnée par les révolutionnaires communistes était appréciée et reconnue pendant la guerre et pendant un certain temps après.

Je vais vous raconter une anecdote : lorsque l'oncle Hô était encore vivant, chaque fois qu'il se déplaçait, il emportait toujours son repas avec lui. Un jour, il se rendait dans un village. Le président du comité populaire du village et le secrétaire de la cellule du parti communiste local en apprenant la visite de l'oncle Hô avaient ordonné un repas copieux pour le recevoir. Mais l'aide de camp de l'oncle Hô les a remerciés gentiment en disant que, pour des raisons de sécurité l'oncle Hô avait apporté son repas avec lui, qu'il préférait déjeuner dehors au pied d'un arbre dans le parc pour profiter de l'air et puis qu'avant de rentrer il rendrait visite aux paysans pour leur apporter son soutien. Il ne voulait pas déranger les responsables du village. Le fait d'avoir décliné l'invitation avait mis les deux responsables du village dans un réel embarras. Vous pouvez deviner que c'était un acte politique. L'oncle Hô voulait rappeler ses responsables politiques à l'ordre et de ne pas gaspiller pendant le peuple était encore dans la misère.

C'est pour cette raison que la population témoignait beaucoup de sympathie pour les soldats de l'oncle Hô. C'étaient des gens intègres, je le confirme, mais c'était dans les années 50, après la guerre de la révolution. Je dirais qu'on retrouvait ces valeurs humaines dans 99% des adhérents du parti communiste qui étaient des militants au service du peuple et de la patrie.

*La carte du parti communiste n'était donc pas un critère de nomination au poste de chef comptable ?*

- Si vous étiez adhérent du parti communiste, le processus se faisait plus rapidement. Par exemple le premier chef comptable avec qui je travaillais était membre du parti communiste. Le second ne l'était pas mais sur le plan professionnel il était très bon.

*Mais pour être promu au poste de Chef comptable il fallait absolument avoir le diplôme universitaire n'est-ce-pas ?*

- Oui, c'était le critère pour le chef comptable et son adjoint qui devaient être formés et titulaires d'un diplôme.

*Et pour le reste de l'équipe dans le service de comptabilité, quel était le niveau d'étude moyen ?*

- Le niveau moyen était celui du brevet technique.

*Est-ce qu'il fallait obligatoirement avoir un diplôme en comptabilité pour être recruté dans un service de comptabilité ?*

- Non, beaucoup de fonctionnaires de l'ancien régime n'avaient pas de formation en comptabilité. Mais ces personnes ont fait un cursus scolaire jusqu'au niveau 2<sup>ème</sup> année (je m'explique : selon le cursus scolaire du secondaire français de l'époque il y avait la classe appelée cours supérieur, puis première année et deuxième année et la dernière classe aboutit à un diplôme).

Ces personnes apprenaient tout très rapidement. C'était un bonheur de travailler avec elles parce qu'elles avaient de grandes capacités de compréhension et d'assimilation. Je leur montrais quelque chose, elles le mettaient en pratique sans faute. Je dirais que parfois ces personnes étaient plus performantes que les personnes ayant été formées à la comptabilité. Par contre, comme elles n'avaient pas appris la comptabilité, elles étaient cantonnées au travail routinier. Les comptables eux ont une formation plus complète. Dans mon travail, j'ai vu tous les cas de figures. Certains titulaires d'un BTS en comptabilité n'étaient pas aussi bons que les anciens fonctionnaires de l'administration française. Le niveau d'instruction générale est selon moi très important dans le travail de comptable.

Pour tout vous dire, à l'époque l'aspect politique était un critère non négligeable, c'est pourquoi quand on détectait un bon élément, celui-ci était encouragé accompagné et aidé pour devenir membre du parti communiste avant d'être promu au poste de chef comptable. Il était plus facile de travailler entre « *camarades* » (en vietnamien « *dông chi* »).

*Je suis particulièrement intéressée au processus d'approbation des objectifs et d'allocation des fonds (en vietnamien « *duyêt kê hoach* », « *câp vôn*»). Je ne comprends pas très bien comment cela se passait, pourriez-vous me raconter un peu le déroulement de ces fonctions ?*

- A l'époque il n'y avait que des compagnies étatiques, donc avec ces compagnies il y avait ce que vous dites approbation des objectifs et allocation des fonds.

Pour vous répondre, ce processus faisait partie de l'activité que nous qualifions de finances, mais elle ne différait pas trop de la comptabilité. La comptabilité a comme responsabilité de refléter. C'est comme une caméra, elle filme et projette des images. S'il y a 1, elle reflète 1, s'il y a 2 elle montre 2. C'est la mission de la comptabilité qui fournit les données au directeur qui gère, surveille et intervient pour résoudre les problèmes s'il y en a. Tandis que la finance s'intéresse à l'allocation des fonds ou capitaux, du calcul de la rentabilité de ces capitaux et établir la stratégie de production et de vente. Normalement, il y a toujours ces deux activités dans une entreprise.

*Vous soulignez le rôle de financier dans une compagnie étatique ; comment le financier travaille-t-il pour réaliser sa mission ? Avec quelle source de données travaille-t-il ?*

- Il se base sur les données comptables bien sûr.

*In fine, le financier de l'entreprise doit avoir recours aux données comptables. Permettez-moi de vous demander une chose : selon vous est-ce que les données comptables fournies par les entreprises sont exactes ?*

- Pour vous répondre, je dirais, exactes ou non, cela dépend de la personne qui produit ces chiffres. Si le comptable est intègre, les chiffres comptables devraient relater ce qui s'est passé. Vous le savez, comme moi, on peut tricher avec les chiffres en comptabilité

Dans notre métier on utilisait en vietnamien l'expression « maggi » et « xi dâu » (en vietnamien = une sauce à base de soja) pour insinuer que les données comptables étaient modifiées par les magies du comptable.

Donc tout dépend de l'homme. Si le comptable fait preuve d'honnêteté professionnelle, il devrait relater correctement la réalité.

Tout au long de ma carrière j'ai vu plein de choses la « magie » dans la comptabilité il n'en manque pas (je vous assure !)

Je vais vous raconter une astuce récurrente dans les compagnies étatiques. Chaque compagnie dispose d'un budget pour acheter de la vaisselle, des tasses, des théières. A l'époque, nous avions une production de poterie et de céramique locale, mais nous importions aussi beaucoup de la Chine. Vous pouvez deviner que le prix des produits locaux sont largement inférieurs à ceux des produits importés !

Alors toutes les compagnies veulent avoir de la belle vaisselle, mais le slogan de l'époque était «éviter le gaspillage» et les compagnies étatiques devaient le respecter.

Comment font-elles pour contourner ces contraintes. C'est très simple avec le budget pour l'achat de 100 tasses de thé vietnamiennes, la compagnie va en acheter 50 en provenance de la Chine. Ce qui veut dire que le comptable doit faire de telle sorte que cette réalité soit enregistrée conformément à la réglementation des dépenses. Le comptable va inscrire dans les livres achat de 100 tasses vietnamiennes et diminution des stocks de 50 pour raison de casse accidentelle due à l'usage. Vous pouvez constater que la transaction a été enregistrée mais est-ce la vérité ? Le contenu du justificatif n'est pas celui de la description dans les livres.

Un chef comptable, qui est fidèle aux principes d'intégrité, ne devrait pas céder. Il devrait prendre des mesures de sanction ou d'avertissement pour que cela ne se reproduise plus ! afin de respecter l'esprit des normes: son entreprise est une petite entité, elle n'a pas besoin de gaspiller de l'argent pour des dépenses pareilles. La personne qui a décidé ces achats devrait rembourser les écarts. Mais qui était le décideur ?

Vous savez, comme moi, ces choses sont inévitables dans le métier.

*Vous avez expliqué que la finance et la comptabilité n'étaient réellement séparées qu'à partir de 1960.*

- Oui.

*Est-ce que le système unifié des comptes existait-il déjà en 1960 ?*

- En 1960, il y avait un système unifié des comptes.

*Qui était le créateur de ce système ou était-ce un emprunt au système chinois, ou soviétique ?*

- Je vais encore vous raconter une anecdote (*l'interviewé émet un sourire mystérieux*)

A l'époque, les experts chinois venaient pour nous aider. Aujourd'hui c'est plutôt pour l'argent. Les experts soviétiques commençaient aussi à venir. C'était les années 1958, 1959, 1960. Les étudiants vietnamiens étaient envoyés en formation en URSS. Au début nous utilisions le système des comptes chinois. Il était composé à peu près de 180 comptes.

*Vous avez dit 180 comptes ?*

- Je ne me rappelle pas très exactement, notez plutôt 160 comptes

*Vous avez dit que nous avons hérité du système français qui ne comptait que 60 comptes, et puis nous étions passé à un système de 160. Comment le passage s'était-il réalisé ?*

- A vrai dire. Les 60 comptes du système français sont des comptes globaux. Tandis que les 160 comptes chinois sont des comptes détaillés.

*Ce qui veut dire que le Vietnam avait créé une sorte d'hybride en combinant les deux systèmes ?*

*(Bout de la cassette, incompréhensible ...l'interviewé a enchaîné sur un autre thème: les inventaires au niveau national ...)*

- Je me souviens de la première campagne d'inventaire des biens ...

*C'était en quelle année ? Pourquoi le gouvernement avait-il décidé de faire ce recensement des biens ?*

- C'était en 1957. C'était la première campagne nationale d'inventaire de ce type

*Qui l'avait décidée ?*

- C'était le gouvernement de l'époque. Il me semble que c'était fin du premier trimestre, au mois de mars en 1957. Mais je n'en suis pas très sûr.

*Inventaire des biens des compagnies étatiques seulement n'est-ce-pas ?*

- Oui, seulement des entreprises étatiques.

*Pourriez-vous me raconter comment se déroulait une campagne d'inventaire de ce type ?*

- Oui. Si ma mémoire est bonne, cette campagne nationale d'inventaire des biens dans les entreprises étatiques concernait non seulement le secteur de la distribution et du commerce mais aussi le secteur de l'industrie et les institutions de l'administration. Dans notre secteur, il nous était demandé de faire un inventaire exhaustif.

*Alors votre service de comptabilité procédait comment pour le faire ?*

- Mon Dieu, vous ne pourriez jamais imaginer combien ce travail était pénible. Cette campagne nous a occupés de 2 à 3 mois.

*(Etonnée) 2 à 3 mois ?*

- Oui, oui. J'aimerais attirer votre attention sur l'appellation de cette campagne dite «*Campagne d'inventaire général et réévaluation des biens*». Il ne faudrait pas oublier le deuxième mot «*réévaluation*» (en vietnamien «*tông kiêm kê va danh gia lai tais an*»). C'est pourquoi c'était très lourd comme mission.

*Est-ce qu'il y avait une raison à l'origine de cette décision du gouvernement ?*

- Ceci s'avérait nécessaire parce qu'on n'a besoin d'avoir cette information pour gérer l'économie nationale.

*Vous dites réévaluation des biens. J'ai cru comprendre que l'évaluation était basée sur le coût historique donc le prix mentionné est celui sur la facture n'est-ce-pas ? Comment a été réalisée la réévaluation ? Quelles étaient les références pour la réévaluation ? Par exemple vous avez un stock de riz...*

- Pour les marchandises, c'était relativement simple. Mais pour les biens comme les automobiles, l'immobilier, puis les terrains. Vous savez que juste après la révolution, le terrain était encore très bon marché. Je me souviens qu'une maison sur la rue Ngo Bò ne coûtait que 48 étalons d'or. Vous savez où c'est ? C'est vers l'hôpital de Bach Mai. Ma tante à l'époque en avait acheté une. Le propriétaire demandait 50 étalons d'or. Elle lui avait demandé une réduction et l'achat s'était finalisé au prix de 48 étalons d'or. C'est une villa je vous assure. Aujourd'hui ce montant est le prix d'un m<sup>2</sup> sur la rue Hang Gai. Cette flambée des prix du terrain à Ha Nôi a été évoquée dans la presse.

Je reviens à cette campagne d'inventaire. Donc le gouvernement avait décidé de procéder à l'inventaire et à la réévaluation des biens alloués existant dans les compagnies étatiques. Dans la pratique, ce n'était pas facile parce que les biens avaient différentes origines. Certains avaient été abandonnés par les français, d'autres provenaient des pays communistes comme l'URSS. Je prends comme exemple les ventilateurs. Ceux qui dataient de l'époque des Français sont plus anciens et usés. A l'époque nous avions une existence sobre. Chez moi, il n'y avait qu'un poste de radio et c'était tout. Il n'y avait ni télévision ni frigidaire.

*Ceci veut dire qu'à l'époque sur le bilan étaient aussi inscrits le terrain et les locaux appartenant à une compagnie ? J'ai cru comprendre que le terrain était la propriété du peuple et donc il n'était pas une marchandise ?*

- Non, le terrain n'était pas comptabilisé dans le bilan. Mais un document d'allocation du terrain à la compagnie existait pour dire à qui était attribué le terrain ou la maison. Par exemple, dans notre secteur, un magasin recevait de l'état une maison transformée en magasin de distribution et un terrain de 300 m<sup>2</sup>. La direction du magasin disposait donc d'un document qui est une forme d'attestation d'allocation d'immobilier qui déterminait sa responsabilité dans la gestion et la préservation du terrain et de la maison. Ces biens étaient à la disposition du magasin et ce dernier avait le droit de les utiliser mais il n'avait pas le droit de les louer ou de les vendre par exemple.

Vous savez à l'époque après la guerre, il y avait une vague d'immigration des gens du nord vers le sud (pour des raisons politiques), il y avait beaucoup de maisons abandonnées. De plus les compagnies qui avaient le droit d'usage ne payaient pas de loyer. Les institutions gouvernementales en fonction de leur besoin choisissaient une ou plusieurs maisons vides et les occupaient. Cette campagne était un travail d'inventaire de ce qui existait.

Donc en 1957, le gouvernement a publié une directive intitulée « *inventaire général et réévaluation des biens* ».

Comment cela était-il organisé ? Je vais vous le dire :

Tous les cadres au niveau central étaient convoqués pour être formés aux principes de l'inventaire général.

*Qui étaient les personnes qui dirigeaient cette campagne ?*

A l'époque c'étaient la direction des statistiques et le ministère des finances (MOF) C'était une campagne codirigée par ces deux institutions. La direction des statistiques avait comme responsabilité l'élaboration des formulaires et le ministère des finances s'occupait de la question de la réévaluation.

Le MOF a publié un document d'instruction pour aider les secteurs concernés par cette campagne. Au début il avait été prévu que la durée de la campagne serait d'un mois. Mais, in fine, elle nous a pris plusieurs mois. Parce que l'inventaire et la réévaluation faite par les gens du terrain devaient être soumis à approbation.

*Approbation de quoi et par qui ?*

- Il fallait remettre les formulaires remplis au niveau supérieur pour vérifier que le travail avait été correctement fait.

*Selon quels critères les fonctionnaires dans les ministères pouvaient en juger ?*

- Je parlais des cas spécifiques. Par exemple une compagnie avait acheté une maison à un propriétaire privé. Il fallait au moment de l'inventaire la réévaluer en fonction du prix du marché et fixer le taux d'amortissement en fonction de l'état de la maison, par exemple elle serait amortie sur 10 ans ou 20 ans ou 30 ans. A l'époque il existait une classification en fonction de son état. On parlait des maisons de type 1, 2, 3 ou 4. Le 4 est le niveau le plus bas. Il existait des instructions précises pour les différentes composantes d'un immobilier: par exemple: le bâtiment principal, la cour, la cuisine, les annexes etc.

Au total, cette campagne nous a pris plusieurs mois.

Une fois les biens répertoriés (en 1957), deux ans après, en 1959 le premier plan d'un an a vu le jour et en 1960 a été décrété le premier plan quinquennal de la République Démocratique du Vietnam (Vietnam nord).

*Vous avez dit que le premier plan de comptes appliqué dans le nord du Vietnam en 1957 était emprunté à la Chine ? Est-ce que le MOF avait organisé des formations pour les comptables ?*

- Bien sûr que si. Au sein du MOF, il y avait la Direction de normalisation comptable qui était chargée d'étudier les règlements et les normes ainsi que l'accompagnement dans leur mise en application. Pour ce faire la Direction organisait des réunions pour les chefs comptables des différents secteurs. Je vais vous dire comment cela se passait dans mon secteur qui est le commerce et la distribution. Par contre l'implantation du nouveau plan de comptes d'origine chinoise concernait aussi les secteurs de l'industrie et de l'agriculture mais je ne le connais pas. Dans mon secteur, je me rappelle qu'on nous avait initiés à 160 comptes. C'était beaucoup et donc difficile de les mémoriser.

*A partir de 1960, vous avez utilisé le système des 160 comptes ?*

- Oui, le système chinois, ou inspiré de celui de la Chine (mais je vous demande de ne pas le mettre, sinon on pourrait déduire que nous copions les autres. Pour être neutre, mettez seulement « *d'inspiration étrangère* »), mettez un système composé de plusieurs comptes inspiré de l'étranger.

*Quand nous adoptons un nouveau système, est-ce que cela provient du fait que nous avons envoyé des étudiants en formation dans ce pays là ou est-ce parce que ce pays là nous a envoyé des experts pour nous aider ?*

- Oui, la Chine nous a envoyé des experts.

*Et des professeurs chinois aussi n'est-ce pas ?*

- Oui, mais les professeurs ne venaient que quelques jours, 5 ou 6 jours. Nous les responsables de la comptabilité à différents échelons étions convoqués au Ministère des finances pour nous faire former au nouveau système. A vrai dire il n'y a pas de différence au niveau des principes. La différence réside dans le fait que les nombres sont plus nombreux, plus détaillés. Pour une transaction avant on avait un seul compte, maintenant ce compte est subdivisé en trois sous-comptes. A propos des méthodes comptables, il y avait des simplifications: avant pour chaque type d'opération il y avait un livre spécifique (livre des achats, livre des ventes etc...).

*Pouvez-vous me donner plus de précisions sur cette méthode?*

- La méthode « rendre compte par les livres » consiste à élaborer des fiches de suivi (en vietnamien « *phiêu chuyên* »): C'étaient des fiches de suivi des dépenses et des recettes. Puis à partir de ces fiches de suivi, on fait une synthèse.

*En quoi consiste cette fiche de suivi?*

- Une fiche de suivi est une fiche de synthèse des détails des transactions achat et vente. La fiche de synthèse est par la suite enregistrée dans le Grand Livre (en vietnamien « *Sô cai* ») (le mot Grand livre est donné par l'interviewé lui-même).

C'est pourquoi on les appelait aussi « *bordereaux d'enregistrement* ».

C'est différent de la méthode du Journal (mot utilisé par l'interviewé) qui consistait à enregistrer dans un livre chaque transaction réalisée dans le Journal: On a le Journal des achats, le Journal des ventes etc.

Puis à la fin du mois, on fait la somme des comptes pour connaître le montant mensuel des ventes ou le montant mensuel des achats.

La méthode des bordereaux d'enregistrement était introduite en même temps que le système des 160 comptes.

*(Nous ne comprenons pas ce que l'interviewé veut dire par ces explications)*

*Existait-il à cette époque une réglementation comptable ?*

- Oui bien sûr. Il y avait à l'époque des réglementations comptables éditées par le Ministère des finances. Le Ministère des finances est l'institution chargée d'élaborer le projet écrit en concertation avec la Direction Générale des Statistiques puis ce projet est par la suite soumis au gouvernement pour être approuvé. Comme la comptabilité relevait de l'État, tout devait passer par les autorités gouvernementales.

*Dans votre travail, est-ce vous avez constaté des difficultés dues aux écarts entre les réglementations (dictées par les institutions comme la direction de normalisation comptable) et les réalités du terrain que vous viviez au jour le jour ?*

- Je dirais que sur certains points les cadres du ministère (la direction dont relevait M.H.N.S qui est devenu ensuite Vice directeur de cette direction) ne pouvaient pas tout connaître. La responsabilité de cette direction de normalisation consistait à dicter la normalisation pour tous les secteurs de l'économie nationale. S'il y avait des normes éditées par cette direction qu'il était difficile de mettre en application, nous leur envoyions des rapports ou propositions pour faire des révisions.

Prenons par exemple l'allocation des fonds. Je sais que c'est un sujet qui relève plutôt des finances que de la comptabilité.

Le ministère des finances avait fixé à l'époque un principe selon lequel le montant des fonds circulants en provenance du budget de l'État d'une compagnie étatique ne devaient pas dépasser 70% du montant total de ses besoins en fonds circulants. Et puis un beau jour, une nouvelle réglementation avait décidé de ramener ce taux à 30%. Nous étions surpris parce qu'il n'y avait pas d'explication. On nous avait informés que l'écart serait alimenté sous forme d'emprunts bancaires. Selon moi, la raison principale était que l'état n'avait plus d'argent. Nous avons posé la question suivante: Pourquoi 30% et non pas 50% ou 60% ? Il faudrait nous fournir des explications fondées sur des raisons économiques explicites et non pas décider sans raison. Je dirais par exemple « *l'État a décidé de déléguer le commerce des liquidités aux banques étatiques et donc les compagnies doivent négocier avec les banques pour obtenir des crédits afin d'avoir des liquidités pour assurer leur fonctionnement payer des intérêts.* » Ici, rien !

Si nous discutons sur les principes de l'élaboration des prix il faudrait mentionner le rapport entre les marchandises et la masse monétaire en circulation. Le prix est la traduction en valeur monétaire du rapport entre la valeur de la masse de marchandises et de la masse monétaire. Non, nous n'avons obtenu aucune explication. C'était comme ça et il fallait procéder comme on nous a demandé de faire.

*Quel était le taux d'intérêt bancaire ?*

- Très bas. Je vous parle de cette décision pour vous dire que nous, en tant que praticiens, nous subissions ces décisions qui n'avaient très souvent pas de justification économique convaincante. Finalement, nous nous disions « acceptons ce que nous fournit l'État, le reste on se débrouillera avec les banques ».

Mais dans le secteur des produits alimentaires (en vietnamien « *Tông cuc luong thuc* »), le ministère des finances imposait une autre formule pour l'octroi des fonds circulants (*dans le domaine du commerce intérieur, nous avons une institution dépendante qui portait le nom de*

*Direction des denrées alimentaires qui était chargée de l'achat et de la distribution des denrées alimentaires de première nécessité dont le riz).*

Pour le secteur « denrées alimentaires », les fonds circulants alloués par l'état étaient calculés de la façon suivante: la moyenne pondérée des stocks des quatre trimestres est égale à la somme des stocks de chacun des quatre trimestres divisée par 4.

Mes collègues réclamaient une explication sur le traitement différentiel entre le secteur des denrées alimentaires et les autres.

Ce que nous avons fait était de faire remonter la question à la section des denrées alimentaires au sein de la direction des finances. Et la réponse que nous avons eu était que l'état ne pouvait fournir d'autre réponse à ce sujet. Pour le reste débrouillez vous avec les banques. Vous voyez, aucune explication ni justification de la formule!

Vous savez pourquoi mes collègues n'étaient pas contents ? Je vais prendre un exemple : au premier trimestre après les entrées et sorties, nous avons un stock final de 100, au deuxième trimestre un stock final de 200, au troisième 150 et au quatrième 100. Appliquons la formule :  $550 / 4 \cong 130$ . Donc l'état accordait un fonds circulant de 130, le reste vous allez l'emprunter auprès des banques. Si vous avez un besoin de 1000, vous n'avez qu'à emprunter 870.

Personne n'a compris pourquoi ils ont décidé cette formule. Aucune explication. Aucune...

Savez-vous qui était l'auteur de cette décision : Monsieur Y, Monsieur Y (*l'interviewé a répété plusieurs fois ce nom sur un ton plaintif et ironique*). Auparavant il était plusieurs fois intervenu dans les cours de formation auxquels j'avais participé.

(*l'interviewé a baissé sa voix pour me faire part de la biographie de ce Monsieur Y*) : au début il était cadre dans cette direction, puis promu au poste de Directeur. Monsieur A qui était ministre des finances à ce moment-là, se serait laissé convaincre par les arguments de son directeur et aurait signé.

Mes collègues qui travaillaient dans le secteur des denrées alimentaires se ruiaient au ministère du commerce extérieur (le ministère du commerce public, en vietnamien « *Bô Công thương* », était déjà transformé en ministère du commerce intérieur).

J'ouvre ici une parenthèse l'ancien ministère du commerce public a été scindé en deux :

- le ministère du commerce extérieur était dirigé par Monsieur B ;
- le ministère du commerce intérieur était sous la direction de Monsieur C.

Mes collègues du ministère des produits alimentaires se plaignaient auprès du ministère du commerce intérieur qu'ils ne pouvaient pas travailler avec des fonds circulants aussi réduits. Et vous pouvez deviner que la réponse que nous leur avons donnée n'était autre que celle dictée par le ministère des finances : « *Si ce n'était pas suffisant, vous pouvez emprunter auprès des banques* ». Mais cela signifie qu'ils ont à subir des charges bancaires en plus vous comprenez.

*Est-ce que la marge de bénéfice dans le commerce est élevée ?*

- Nous avons des bénéfices mais les bénéfices dans le domaine industriel sont plus élevés que les nôtres. J'en parlerais tout à l'heure.

Et voilà Monsieur Y a gagné des points avec cette nouvelle politique parce qu'il contribuait à résoudre l'un des problèmes du gouvernement: la masse monétaire. Et comme récompense, il a été promu au poste de vice ministre.

*Il a résolu un problème difficile et donc il a du talent n'est-ce-pas ?*

- Oui, du talent ...

*Quel est celui qui l'a remplacé au poste de directeur de la direction de normalisation ?*

- Monsieur Y.

*De quel type de formation avait bénéficié Monsieur Y avant d'accéder à ce poste de responsabilité ?*

- Je ne le sais pas très bien. Il a fait des études à l'époque des français puis il a repris des études universitaires à l'université des finances et de la comptabilité.

La solution qu'il a proposée ou la formule de calcul avec un taux fixé arbitrairement n'était, selon moi, qu'une solution opérationnelle face à un problème dans le domaine des finances publiques. Mais ce n'était pas une politique dépourvu de l'absence de raisonnement économique.

Toutefois, pour les compagnies, cette formule était facile à appliquer. On faisait la somme des stocks trimestriels de l'année puis on la divisait par 4 pour faire la demande des fonds circulants, pour le reste on faisait appel aux crédits bancaires.

*Cela paraît simple. Mais dans les pays capitalistes, emprunt bancaire signifie intérêts bancaires. Est-ce que la marge de bénéfice dans la distribution permettait le paiement des intérêts bancaires ?*

- Oui, les intérêts bancaires. Mais les compagnies pouvaient les payer parce que le taux d'intérêt était très bas. Ce n'est pas comme aujourd'hui.

La personne chargée des finances doit réfléchir et faire des calculs avant de contracter des dettes. Je sais que dans les pays capitalistes, les entreprises doivent payer des pénalités très lourdes si elles ne respectent pas l'échéancier de remboursement des dettes. C'est pourquoi il ne fallait pas demander plus de crédit que les besoins réels de l'entreprise.

A l'époque, on parlait de la mobilisation non productive des fonds. Les compagnies maintenant ne peuvent plus demander des fonds uniquement pour les avoir en réserves. Elles doivent aussi penser aux autres.

*Est-ce que dans votre secteur d'activité du commerce il existait le phénomène de marchandises difficilement commercialisables ?*

- Si, si. Dans ce cas là, il fallait baisser les prix pour pouvoir les vendre.

*Si vous baissiez les prix qui comblaient les pertes pour vous ?*

-Les pertes étaient compensées par les bénéfices.

*Qui prenait la décision de réduction des prix ?*

- Il fallait constituer un comité pour prendre ce type de décision. Il existait une procédure à suivre dans le cas de réduction des prix de vente pour cause de vente difficile. On ne pouvait pas réduire les prix sans passer par cette procédure. Si non c'était une infraction au regard de la « Commission nationale des prix » (en vietnamien « *Uy Ban Vât giá Nhà nước* ». C'était une très grande institution étatique. Aujourd'hui, cet organisme existe toujours mais il est de taille réduite et porte le nom d' « Agence des prix » (en vietnamien « *Ban vât giá* »).

*Comment est composée cette Commission nationale des prix ?*

- Pour chaque catégorie de marchandise il y avait des seuils de stocks autorisés (en vietnamien « *tôn kho bao hiêm* »). Si le niveau de stocks de certaines marchandises dépassait ce seuil pendant une certaine durée, la direction du magasin était prévenue et les membres de la direction se réunissaient pour étudier le problème.

Par exemple pour un produit le seuil autorisé est de 100 unités. Mais le seuil constaté est de 300 et ce niveau de stock persistait depuis plusieurs mois. La direction devait prendre une décision pour les vendre avant que la qualité des produits ne se dégrade. Vous savez même si nous étions magasins de l'état nous ne voulions pas vendre des produits de mauvaise qualité aux consommateurs. Non. Les produits qui, pour des raisons de conservation ou de temps, avaient perdu de leur qualité initiale étaient mis de côté pour être vendus à un prix moindre. Et nous mettions une étiquette pour informer les consommateurs. Les produits ayant un problème étaient disposés dans un coin à part avec des étiquettes. Et les prix étaient réduits en fonction de l'état des marchandises, - 30% ou - 50%. Nous voulions montrer notre honnêteté à l'égard des consommateurs qui ne pouvaient pas ensuite nous reprocher quoi que ce soit, s'ils avaient des problèmes après l'achat. Du moins ils étaient informés de la dégradation de la qualité des produits et ils avaient décidé quand même de les acheter.

Deux sortes de marchandises pouvaient donner lieu à une réduction de prix : les marchandises ayant des défauts ou des marchandises abîmées.

Les marchandises ayant des défauts étaient des produits dits de deuxième série, ou les rebus de la chaîne de production mais utilisables.

*Dans ces deux cas, comment les pertes étaient-elles comptabilisées dans les livres ?*

- Oui, je vous répondrai après. Maintenant je reviens au comité de révision des prix.

Qui participe à ce comité de révision des prix (en vietnamien « *Hôi đồng định giá* » ou « *Hôi đồng giá ca* ») ? Tous les chefs de services : chef du service commercial, technique, du plan, de comptabilité et si nécessaire du personnel. Les chefs des services se réunissent sous la présidence des membres de la direction pour déterminer le taux de perte de valeur des produits afin de fixer le taux de réduction du prix de vente (par exemple un produit a perdu 50% de sa qualité, le prix sera diminué de 50%). Un compte rendu est établi en bonne et due forme à l'issue de cette réunion avec les signatures de tous les participants. En principe, les décisions prises par cette réunion devaient être maintenues secrètes. Après avoir décidé la révision des prix, un inventaire était fait pour mettre de côté les marchandises qui étaient mises en vente avec des prix révisés à la baisse.

Il fallait éviter qu'il y ait un mélange des produits abîmés avec les produits de qualité. Les produits à problème étaient ensuite étiquetés avant le lancement de la campagne de promotion. Exemple: Cet enregistreur est partiellement abîmé, donc le prix est réduit de 50%.

Pour les ventes de ces produits de mauvaise qualité, les vendeurs remplissaient des bons de factures spéciaux avec la mention produits de mauvaise qualité.

Dans la révision des prix, les erreurs d'appréciation étaient inévitables. Parfois on examinait un produit et on estimait une perte de valeur de 30% mais en réalité il était plus gravement endommagé. Pour d'autres, l'estimation était plus importante que la réalité. Tout était très subjectif.

D'autres erreurs possibles: les vendeuses se trompaient entre les prix réels et les prix réduits.

En dehors de ces erreurs dues à l'inattention, les actes d'erreurs volontaires n'étaient pas impossibles. Dans certains magasins les vendeurs transféraient les produits de mauvaise qualité dans le rayon des produits normaux pour se partager le pactole de la différence. Ces choses étaient inévitables, vous comprenez certainement.

Ces manœuvres des vendeuses n'étaient pas faciles à déceler. Et les cadres de la direction de normalisation comptable ne pouvaient jamais même les anticiper. La réalité du terrain était plus compliquée que ce qui était stipulé dans les textes.

- Je vais vous raconter une chose.

Dans la distribution, parmi les marchandises il y avait le tissu. A l'époque nous importions du tissu de la Chine, nous avions une ou deux usines de tissage mais elles ne pouvaient pas répondre à la demande de la population.

En principe, chaque rouleau de tissu en provenance de Chine devait mesurer 30 mètres. Dans la majorité des cas, le métrage exact s'élevait toujours à 32m. Peut-être c'était un témoignage de générosité de nos camarades chinois vis-à-vis des vietnamiens. La partie en fin de rouleau était appelée encore le bout des tampons parce que pour authentifier les rouleaux, le producteur les avait tamponnés. Les tampons étaient une forme de garantie de l'intégralité du rouleau. Les vendeuses récupéraient ces bouts de rouleaux pour les vendre et arrondir leur fin de mois. Nous, comptables, le savions, mais nous fermions les yeux. Certaines vendeuses laissaient des morceaux de 40cm ou de 50cm avec les tampons pour obtenir une réduction de prix. Mais nous savions pertinemment que ce n'étaient pas 50cm mais plus. Vous savez ces détails les responsables des magasins ne pouvaient pas les connaître parce qu'ils ne touchaient jamais à un rouleau de tissu. Les gens du service commercial et nous comptables étions les seuls à connaître les détails du métier de la distribution et du commerce.

Je me souviens d'un jeune homme qui travaillait dans un de nos magasins de distribution de tissu. Il s'appelait Y. Il m'impressionnait parce qu'il n'avait pas besoin de regarder le tissu pour savoir lequel c'était. Une cliente se présentait et tout en la regardant, il s'abaissait et juste au toucher il retirait exactement le rouleau de tissu qu'elle voulait. Et quand je lui ai demandé pourquoi il ne regardait pas les rouleaux. Sa réponse a été : « Je ne peux pas regarder sous le comptoir parce que je dois en même temps surveiller le magasin. Si je m'abaisse pour chercher, on pourrait me voler des choses sans que je m'en aperçoive. Vous savez j'ai l'habitude ».

Toutes ces choses les instances de tutelle ne peuvent pas les connaître.

*La décision prise par le comité interne du magasin devait être soumise à la Commission nationale des prix je pense avant d'être mise à exécution n'est-ce-pas ?*

- Dans ce type de réunion, il était possible d'inviter un représentant du Comité des prix. S'il était présent il signait aussi et la décision pouvait être mise à exécution tout de suite. Si non, on devrait l'inviter pour lui remettre le compte rendu de la réunion. À son tour, il la soumettait à l'approbation de la Commission nationale des prix. En règle générale, toutes les demandes de réduction de prix bien justifiées obtenaient sans difficulté l'approbation de ce comité des prix. Avant, il n'y avait pas cette tradition d'inviter les représentants du comité des prix au restaurant après la réunion comme aujourd'hui.

Revenons à la comptabilité. Dans les années 1960, nous utilisions le plan des 160 comptes selon le modèle chinois.

A partir des années 1970, nous avons adopté le système soviétique avec un plan de comptes moins détaillé composé de 60 à 70 comptes.

Entre nous, je vais vous dire quelque chose : l'un des arguments des soviétiques était que leur comptabilité est plus simple.

En effet, leur plan de comptes n'avait que 60 comptes. On enregistrait que du côté crédit.

*Excusez-moi, mais je n'arrive pas à vous suivre ? Pourquoi l'enregistrement se faisait seulement d'un seul côté ?*

- Non, à la fin tout s'équilibrait parfaitement. Il y avait seulement 3 comptes où on enregistrait du côté du débit. Les autres étaient tous du côté du crédit. Même le compte caisse, on enregistre au crédit.

Vous ne comprenez pas ? C'est très simple toutes les activités économiques se résument en trois pôles : argent, marchandises et dettes.

Les relations entre les liquidités (caisse) et les marchandises avec au milieu les dettes. C'est pourquoi les soviétiques ont créé ce système de comptabilisation.

*(Je suis complètement perdue...) Pouvez-vous m'expliquer avec un exemple d'écriture de comptabilisation ? (un vrai à quiproquo, l'interviewé a du mal à s'expliquer...)*

*J'aimerais savoir si vous utilisiez la technique de comptabilisation en partie double ? Parce qu'avec cette technique il faut à chaque écriture créditer un compte et débiter un autre. Je ne comprends pas ...*

- Ah ! J'ai compris votre question. Je suis en train de parler du tableau d'équilibre des comptes où on inscrivait les soldes des comptes pour vérifier si le total des crédits est bien égal au total des débits.

Quant aux comptes, bien sûr qu'il faut enregistrer au débit d'un compte et au crédit d'un autre compte, puis à la fin du mois, on clôture les comptes pour avoir des soldes. Ces soldes peuvent être débiteurs ou créditeurs.

*Est-ce que vous établissiez aussi un bilan après le tableau des soldes des comptes ?*

- Bien sûr que si ; le bilan est un document indispensable. Le tableau des soldes est une mesure de vérification de l'équilibre entre les comptes.

Le balance des comptes et le bilan étaient deux documents séparés sur deux « *feuilles volantes* » (expression française utilisée par l'interviewé).

Je pense que ces deux documents sont indispensables dans toute comptabilité qu'elle soit chinoise, soviétique ou vietnamienne. La balance des comptes a pour objectif de « *balancer* » (expression française utilisée par l'interviewé qui voulait dire pour vérifier l'équilibre entre débit et crédit).

Ainsi qu'au niveau des principes, il n'y avait pas de différence non plus. Selon moi, en comptabilité il y a trois principes fondamentaux: la comptabilité doit être complète, exacte, et à jour (en vietnamien « *dây du* », « *chính xác* » et « *kip thoi* »).

*Permettez-moi de vous poser une question : à l'époque tout était fait à la main, comment faisiez-vous pour respecter le dernier principe « l'information comptable doit être délivrée à temps » ?*

- Il est vrai qu'au tout début, toute la comptabilité était faite à la main. Mais après nous étions quand même équipé de calculatrice importée de la Tchécoslovaquie (je me souviens c'était la marque Misa), ou de la RDA. C'étaient des machines avec des manivelles.

*J'ai ouï dire qu'à l'époque dans les années 1960, 1970 parfois les documents comptables étaient édités avec beaucoup de retard. Certaines entreprises prenaient un an pour achever la clôture des comptes et donc leurs comptes de bilan et de résultat avaient un an de retard.*

- C'étaient des cas d'exception. Cette situation pouvait s'expliquer soit par la mauvaise organisation de la comptabilité de la compagnie soit par le niveau limité des comptables de ces compagnies. Mais en règle générale, non. Ce n'étaient que des cas vraiment exceptionnels.

Selon la réglementation, les rapports comptables annuels devaient être achevés durant le premier trimestre de l'année qui suit la clôture annuelle des comptes. Pour les rapports trimestriels, le délai était d'un mois après la clôture des comptes. Un retard de quelques jours était tolérable mais pas plus.

*Si vous ne respectiez pas les délais, est-ce que votre compagnie était sanctionnée ?*

- Pour tout vous dire, il existait des clauses de sanction mais dans la pratique, non. La compagnie recevait des avertissements verbaux pour éviter les retards et c'était tout.

Entre nous, tout membre du personnel souhaitait avoir des primes ou une hausse de salaire, les chefs comptables des compagnies étatiques aussi. Lorsque j'étais encore dans les entités opérationnelles, j'étais amené très souvent à travailler pendant la nuit pour répondre à ces exigences de délai de remise des rapports comptables.

*Est-ce que les heures supplémentaires étaient rémunérées ?*

- Non, pas trop. Nous n'exigions pas une rémunération supplémentaire. Je me souviens que le directeur de ma compagnie restait au bureau avec nous et nous apportait du thé. Il restait éveillé avec nous et nous encourageait à finir les comptes avant la fête du Têt (nouvel an vietnamien qui a lieu entre fin janvier et février chaque année).

Vous voyez, avant la fête du Têt c'est-à-dire avant fin février, nous étions alors un mois avant l'échéance autorisée.

La présence du directeur était une source d'encouragement pour toute notre équipe. Il disait à mes collaborateurs que s'ils avaient des difficultés, ils n'hésitent pas à me poser des questions. Il ne pouvait participer au travail mais c'était sa façon de reconnaître notre implication et notre travail.

*Et quand il voulait prendre une décision importante, est-ce qu'il se concertait avec vous ?*

- En toute honnêteté, je ne voudrais pas me vanter mais avec mon directeur, quand je lui soumettais quelque chose pour signature, il jetait un coup d'œil et signait sans poser de questions. Il avait une confiance quasi-totale en moi parce qu'il savait que lorsque je faisais quelque chose, je le faisais avec l'engagement total.

Même ensuite quand j'ai été appelé à travailler dans l'institution du niveau supérieur (le service qui supervisait les magasins), mes chefs m'ont toujours témoigné leur totale confiance. Si par hasard, le directeur voyait que le montant des créances clients est trop important il me demandait les raisons puis il signait. C'était souvent le cas des créances en fin d'année. Je lui expliquais que les clients n'avaient pas de disponibilités pour payer en période de fin d'année mais qu'ils avaient promis de nous payer en janvier. Si j'avais des lettres mandats envoyées qui étaient en voie d'acheminement je les lui montrais. Il avait totalement confiance en moi. Parfois, il devait s'absenter pour des déplacements, il me désignait comme fondé de pouvoir de sa lettre de procuration pour signer les chèques. Le directeur des compagnies étatiques était le titulaire des comptes de la compagnie ouverts en banque. Il fallait impérativement la signature pour retirer de l'argent. Il y avait bien un directeur adjoint mais il ne voulait pas lui donner procuration. Et quand je lui disais pourquoi ne pas donner la procuration à M. Y, le

directeur adjoint, il me répondait que le directeur adjoint ne connaissait pas aussi bien la comptabilité et la finance que moi.

*Vous dites que vous conceviez l'outil comptable, alors comment appliquiez-vous la comptabilité dictée par le ministère des finances ?*

- Bien sûr que nous respections à la lettre la réglementation comptable de la direction de réglementation et des rapports comptables du ministère des finances. Mais il faut savoir que la réglementation comptable au niveau national était conçue pour toutes les entités économiques tous secteurs confondus. C'est pourquoi, au sein de chaque ministère spécialisé, par exemple le ministère du commerce extérieur, du ministère de l'industrie, du ministère de la construction, un service analogue à celui de la direction de la réglementation comptable a été créé pour faire le travail d'adaptation des comptes, des méthodes de calcul, d'évaluation en tenant compte des caractéristiques de chaque métier. Ainsi dans le domaine du commerce intérieur nous avons des aspects techniques du métier qui ne sont pas les mêmes que ceux du secteur bancaire.

Etant donné que nous devions tout mettre en œuvre pour pouvoir travailler, nous construisions l'outil comptable spécifique de notre secteur au fur et à mesure. Vous savez certainement que dans l'économie centralisée et planifiée les entreprises industrielles de production vendent et livrent leur production directement à nous, c'est-à-dire aux compagnies de distribution commerciale qui relèvent du Ministère du commerce intérieur qui, lui, détient le monopole de la distribution des marchandises de consommation de toute sorte.

Je cite comme exemple: nous avons fixé une norme de déperdition pour certains produits comme le riz parce que le riz dans le transport perd de son poids pour différentes raisons. Vous vous souvenez qu'à l'époque chaque fois qu'un convoi de riz s'arrêtait en cours de route, tout de suite il y avait des bandes munies de balais et de pelles qui affluaient derrière les convois pour récupérer le riz qui tombait des sacs. D'autres, plus professionnels sont équipés d'aiguilles entonnoirs pour voler le riz. Ceci dit, les sacs de riz qui étaient transportés sur plus de 1500 kms avant d'arriver à nos dépôts, n'avaient plus leur poids initial. Donc, la fixation de normes de déperdition de poids relèvait du Ministère du commerce intérieur en concertation avec le ministère des finances (bien sûr).

J'ai ensuite été promu au sein du service de comptabilité du ministère de l'industrie alimentaire. Et je vais vous raconter un de mes travaux dans la détermination des normes de calcul analytique.

Parmi les denrées alimentaires de première nécessité nous gérons la production et la distribution du riz. Les céréales principales sont le riz nature et le riz gluant.

*Comment s'organisaient l'achat du riz auprès des paysans et sa distribution ?*

- Les fermes d'état avaient comme obligation la vente de leur production à l'état. La marchandise livrée est le paddys de riz nature normal et de riz gluant (c'est – à – dire que les grains ne sont pas encore décortiqués). Le paddy était acheté, stocké et décortiqué au fur et à mesure pour être vendu. Nous faisons le décortiquage du paddy. Le problème qui se posait à nous gestionnaires était de savoir quel sera le taux de récupération du riz décortiqué. Cette question suscitait beaucoup de discussion parce que mes collègues ne savaient pas comment faire pour établir ce taux.

De plus, à côté du riz décortiqué, nous avons un produit dérivé qui est la poudre de l'enveloppe de riz, un produit commercialisable, donc une source de recettes. La poudre en

provenance de l'enveloppe de riz normal est la matière première pour faire des produits pour l'élevage, tandis que la poudre d'enveloppe de paddy de riz gluant est une matière première qui a des propriétés médicinales, souvent utilisée dans la production de comprimés de vitamine B1 destinés à l'armée. Or la vitamine B1, en période de pénurie alimentaire, est un produit complémentaire nutritionnel très recherché sur le marché.

La fixation des taux de récupération et d'obtention de poudre dérivée était cruciale pour notre travail de gestion afin de déduire le taux de déperdition du poids du riz après traitement. Or les usines de décortilage travaillent en fonction des arrivées de stocks des provinces de production du riz. On pouvait recevoir du riz et du riz gluant en même temps et on devait les traiter en même temps.

Je vais vous raconter ce qu'était ma proposition de solution. Je vais vous décrire comment une usine de décortilage fonctionne. Les stocks de riz nature et / ou de riz gluant arrivaient des centres d'achat situés dans les provinces après passage dans les usines de décortilage avant d'être transférés dans les magasins de riz (c'est le riz que vous achetiez avec les coupons de riz de l'époque).

Comme nous n'avions pas d'entrepôts intermédiaires, le paddy était dirigé directement vers les usines de décortilage. C'étaient des cylindres de broyage. Au-dessous du cylindre, on mettait des sacs d'emballage de 100kgs. Quand le riz normal ou le riz gluant est décortiqué, à la sortie du cylindre, il est recueilli dans ces sacs d'emballage. On pouvait sans problème distinguer les sacs de riz nature et de riz gluant en fonction des entrées. Mais ce que nous ne savions pas : sur 300 tonnes de riz de différentes natures entrées combien de sacs de riz décortiqué devaient sortir de la chaîne ? Comme on ne connaissait pas le taux de transformation on ne pouvait pas savoir si le nombre de sacs sortis de l'usine était le vrai. C'était le flou total et comme le prix d'un kg de poudre est très inférieur au prix d'un kg de riz, on disait à l'époque qu'il était beaucoup moins cher de manger du riz mélangé à de la poudre que du riz propre.

Le problème résidait dans le fait qu'il était compliqué d'arrêter le système pour le nettoyer. C'est pourquoi il était impossible de définir le poids perdu dans le processus de transformation et donc c'était une faille dans la gestion. Comme tout pouvait être récupéré et vendu et que le prix de la poudre était très inférieur à celui du riz décortiqué, il était très probable que la quantité de poudre déclarée dépassait la quantité réelle obtenue à l'issue du traitement.

Pour résoudre ce problème, j'avais suggéré de procéder à un travail d'expérimentation sur une usine, sur chaque type de riz et avec une quantité précise de 10 tonnes afin de déterminer une norme de récupération en riz décortiqué et en poudre d'enveloppe de paddy. Et il fallait le faire séparément avec les deux types de riz. C'est – à – dire après la première expérimentation avec le riz normal, on arrêtait tout le système le vidait et récupérait la poudre. Puis on recommençait avec 10 tonnes de riz gluant.

Nous étions donc à la suite de cette expérimentation arrivés aux chiffres suivants :

- sur 10 tonnes de riz normal, nous obtenions 7 tonnes de riz décortiqué et 1,2 tonnes de poudre. La perte de poids au cours de la transformation était de 1,8 tonnes. Donc un taux de poudre de 12% sur le riz normal
- sur 10 tonnes de riz gluant, nous obtenions 6,5 tonnes de riz gluant décortiqué et 1,5 tonnes de poudre soit 15% de poudre sur le riz gluant.

Ces taux étaient des indicateurs de contrôle importants dans notre secteur parce que l'écart de prix entre les deux catégories de poudre, celle en provenance du riz normal pour la production des aliments pour l'élevage et celle en provenance du riz gluant destinée à l'industrie pharmaceutique, était relativement important.

Quand je passais dans les usines, mes collègues me donnaient un ou deux boîtes de poudre de riz gluant qui reste sur les filtres des cylindres que les ouvriers récupéraient au moment du

nettoyage du système. C'est une farine parfaite et à l'époque c'était un produit alimentaire précieux et rare.

Avec la fixation de ces taux, les calculs étaient plus faciles et plus rapides. Notre travail était apprécié par le ministère des finances et les taux ont été par la suite diffusés. A l'œil nu, il n'est pas facile de distinguer les deux poudres. La poudre du riz gluant a une couleur plus foncée que celle du riz normal mais le prix est largement différent. Vous savez, à l'époque, la poudre de riz gluant est un produit riche en éléments nutritionnels. Avec la poudre de riz gluant, on peut préparer du potage pour les personnes en convalescence après une maladie grave. C'est un complément de nourriture très bénéfique pour ces personnes là.

Nos indicateurs ont été approuvés par le ministère des finances et utilisés comme indicateurs officiels pour les mesures de rentabilité dans le décorticage du riz et du riz gluant. Nos amis du Laos ont aussi profité de ces indicateurs d'exploitation et de décorticage du riz.

*Comment travaillait le service de normalisation comptable sectorielle au sein des ministères spécialisés et du ministère des finances ?*

- Au tout début, pour chaque secteur, un ministère était créé. Il y avait les ministères tels que le ministère de l'agriculture, de l'industrie alimentaire, de la forêt. Les ministères de l'agriculture, de l'industrie de transformation alimentaire et des denrées alimentaires étaient regroupés sous le nom du ministère de l'agriculture. Puis avec le développement de la production agricole et des produits industriels de consommation des restructurations ont eu lieu: une fusion de taille entre les trois ministères, celui de l'agriculture, celui de la forêt et celui des travaux hydrauliques pour former le Ministère de l'agriculture et du développement rural.

L'objectif était de créer un cercle fermé des services de ravitaillement en eau, d'approvisionnement en engrais et semences pour développer l'agriculture. Le slogan de cette fusion ministérielle était le suivant: eau – engrais – labeur et semences au profit du développement rural.

M. Y était Ministre du nouveau ministère de l'agriculture et du développement rural avant d'être promu au poste vice premier ministre chargé de l'agriculture et du développement rural, et M. X qui l'a remplacé au poste de ministre.

Vous savez quand on disait développement rural, cela ne signifiait pas seulement le développement de l'agriculture ou de la forêt. Une autre obligation sociale s'imposait qui consistait à améliorer la vie dans les zones rurales parce que l'amélioration des conditions de vie en zones rurales avait un impact direct sur la productivité de l'activité agricole. Aujourd'hui, les produits agricoles sont devenus des marchandises destinées à l'exportation. Ce que nous avons fait au Vietnam s'inscrit dans la ligne de développement rural au sein de l'ASEAN.

Nous étions formés sur le tas. Et à l'époque il n'y avait pas d'informatique comme aujourd'hui. Tout était fait à la main. Même les calculatrices étaient très rares. Ce n'est pas comme aujourd'hui.

*J'ai oui dire qu'auparavant, il existait une encyclopédie des prix des biens fixes publiée par la Commission Nationale des Prix. Et c'était le manuel de référence des comptes pour l'évaluation des biens fixes n'est – ce – pas ? Pouvez-vous m'en dire plus sur l'évaluation des biens fixes ?*

- Oui, la dernière fois, qu'on s'est rencontré, je vous ai dit que le 31 août 1957, une vaste campagne d'inventaire et de réévaluation des biens au niveau national a été organisée (dans le nord seulement, dans la République Démocratique du Vietnam). C'était une opération interministérielle avec la participation de la direction nationale des statistiques, la direction nationale d'évaluation des biens et le ministère des finances. A l'époque le Directeur de la Direction des statistiques était M. A, et M. B. était ministre des finances. Je dirais que lors de cette campagne de taille 80 % des biens dans les entreprises étatiques ont été inventoriés et réévalués. Vous pouvez deviner qu'il était impossible pour les cadres de ces ministères rassemblés de faire un inventaire exhaustif de tous les biens. 80 % était déjà un taux satisfaisant. A l'époque les machines dans les entreprises étatiques venaient de différents pays car c'étaient des dons des pays frères. Nous recevions des dons de l'URSS, de la Chine, de la Pologne, de la Tchécoslovaquie, de la RDA. Traditionnellement, la valeur d'un bien était référencée dans un livre. Le livre recensait tous les types de biens qui étaient importés ou offerts par les pays frères sous forme d'aide et qui étaient alloués dans les différentes compagnies étatiques ou entités économiques. Les biens pouvaient aussi venir d'une autre compagnie. C'était le dictionnaire des biens fixes (parce que la quasi-totalité des machines et équipements venaient de l'étranger). Y figuraient tous les biens qui étaient en circulation, le nom du bien, ses caractéristiques techniques, le pays de production d'origine et la valeur qui était le coût historique inscrit dans le compte « biens fixes ». Nous appelions cela les barèmes de biens fixes. Les biens dans les compagnies pouvaient provenir de différentes sources : attribution de la machine neuve, un transfert en provenance d'une autre compagnie sur décision du ministère. Pour connaître la valeur résiduelle d'un bien, on prenait le coût d'acquisition (historique) diminué des annuités d'amortissements en fonction du nombre d'années d'exploitation (le taux d'amortissement et la durée de vie du bien étaient prédéterminés).

Dans le processus de recensement et de réévaluation, en principe tous les biens devraient être recensés et les valeurs qui figuraient dans les fiches des biens devaient être révisées. Mais comme je vous l'ai expliqué, il était impossible de faire un recensement exhaustif. Je pense que si 80% étaient recensés, c'était déjà un exploit.

Une fois le bien recensé, les cadres participants à la campagne se réfèrent au livre des prix pour connaître le nouveau prix. Puis ils recalculent la valeur résiduelle en se basant sur le nouveau prix de référence. Par exemple nous avons une machine de décorticage en provenance de la Chine. Le prix fixé par l'état est de 100 000 VNDong. Vous savez cette somme était énorme à l'époque car on parlait en centimes. La machine est ancienne et sa valeur résiduelle n'est plus que 20%. Donc la valeur résiduelle est de 20 000 VNDong. Nous sortons alors la fiche du bien et nous inscrivons la nouvelle valeur avec comme explication de cette réévaluation : nouvelle évaluation sur décision du gouvernement concernant le recensement et la gestion des biens fixes.

*Au cours de votre carrière, combien de campagnes de recensement et de réévaluation avez-vous connu ?*

- Trois ou quatre. Et chaque campagne durait en moyenne 3 mois. Je ne me rappelle plus en quelle année, il y a eu une campagne qui a duré plus de six mois. Vous pouvez deviner que les calculs de réévaluation ne sont pas toujours simples même si le principe est simple parce qu'il y a toujours des lacunes ou des cas hors norme. Et puis les directives concernant une campagne à l'échelon national n'étaient pas toujours homogènes. Les instructions en provenance du ministère n'étaient pas toujours conformes aux instructions gouvernementales. La traduction des ordres n'était pas toujours facile à comprendre. Quand il y avait une décision d'inventaire national (recensement des actifs de l'état dans les entreprises étatiques), la décision était signée par le Premier ministre qui était M. Y. Ensuite, arrivait la circulaire d'instruction de mise en application co-signée par le ministère des finances et de la direction générale des statistiques. Nous, au niveau du ministère, participions à ces réunions d'instruction. Puis de retour au sein de notre ministère, nous avons organisés un Comité de recensement et de réévaluation de notre secteur. Puis nous assurons la direction de la mise en œuvre de la campagne aux échelons inférieurs. Chaque province à son tour créait son comité de recensement et de réévaluation. Et ainsi de suite aux différents échelons: commune, village.

*Comment intervenait la direction du ministère dans cette organisation ?*

- Nous envoyions des cadres du ministère vers les provinces et les communes, villages pour informer et former le corps des fonctionnaires qui participaient à cette campagne. Même si c'était très bien préparé, il y avait toujours des questions que les organisateurs ne pouvaient pas anticiper. Face à ces questions, les autorités locales devaient prendre l'initiative pour apporter une solution. Je me souviens lors de cette campagne qu'un responsable d'un magasin de distribution à Tuyên Quang m'a posé une question à propos du terrain qu'occupait son magasin. A combien devrais-je le réévaluer, m'a-t-il demandé ? Je lui ai expliqué que le terrain n'est pas une marchandise, c'est pourquoi on ne pouvait pas l'évaluer. Mais le responsable voulait absolument que le terrain fût inscrit dans les comptes du magasin. J'ai dû lui répondre qu'il pouvait demander aux autorités de la commune pour établir un plan du terrain avec la certification de la commune comme quoi ce terrain appartenait au magasin. La mairie de la commune avait fixé une valeur du terrain. Le terrain dans cette localité est très bon marché. L'achat d'une maison ne coûtait que 20 lingots d'or et personne dans la région ne disposait d'une telle somme pour acheter des terrains.

*En termes d'ampleur, quelle est la campagne la plus importante selon vous ?*

- Je me souviens clairement de la première campagne du 31 août 1957. Les autres sont venues après la libération du sud et la réunification du pays. Je pense qu'en 1975, il y en a eu une semblable dans tout le pays. Et c'était le même processus: les délégations de l'administration centrale se rendaient dans tout le pays pour expliquer les procédures à suivre.

*A propos des biens fixes, comment les biens fixes sont-ils affectés aux entreprises ?*

- Quand une machine arrivait sur notre territoire, elle était tout d'abord réceptionnée par le ministère des équipements (en vietnamien « *Bộ Vậ t* ») dont M. Y était Ministre. Il était auparavant Secrétaire Général du syndicat des ouvriers. C'était un vétéran de la révolution vietnamienne. Ce ministère avait la responsabilité de réceptionner les équipements de

production puis les attribuer aux localités ou aux compagnies en fonction de leurs besoins et aussi de contrôler tous les moyens de production de l'état alloués aux compagnies et entités économiques. Ce ministère n'existe plus mais je ne sais pas depuis quand. Depuis sa dissolution, la gestion des moyens de production a été transférée aux différents ministères qui gèrent les compagnies et les entités économiques.

*Combien de ministères y avait-il en tout à l'époque ?*

- Oh, Oh, je ne me rappelle plus. Cela fait tellement longtemps. Il me semble qu'il y a en avait plus d'une dizaine. Revenons au rôle du ministère de l'équipement. Ce dernier avait la responsabilité de recevoir tous les équipements de différentes sources pour les répertorier et leur attribuer une valeur monétaire (même s'ils étaient des cadeaux, des aides gratuites ou des objets d'échange selon des accords spécifiques de coopération qui nous permettaient de les acheter à moitié prix par exemple etc.) Les experts de ce ministère utilisaient comme normes de fixation des montants les références du dictionnaire des équipements où figuraient les prix initiaux. Pour le matériel neuf, le prix est celui du dictionnaire. Pour des produits de seconde main, ils appliquent les règles de calcul traditionnelles des amortissements pour obtenir la valeur résiduelle. Il est aussi chargé de les redistribuer aux différents secteurs d'activité. Par exemple, le premier ministre décide d'accorder deux machines de séchage de tabac et deux machines de fabrication de cigarettes au Ministère des produits alimentaires. Une fois la décision arrive au ministère de l'industrie agro-alimentaire, celui-ci fait la démarche pour obtenir ces quatre machines auprès du ministère de l'équipement. Le ministère de l'équipement émettait une décision d'allocation des équipements. Donc la décision ministérielle d'allocation des équipements faisait fonction de facture avec le montant en valeurs monétaires des machines allouées. La comptabilisation des machines se traduisait par une augmentation des montants des sources de fonds fixes de l'état. Dans la décision étaient bien mentionnés les biens en quantités, en valeurs monétaires et le mécanisme d'allocation de chaque bien.

Puis nous informions le ministère des finances car le ministère avait aussi reçu le duplicata de la décision d'allocation des biens. La comptabilisation d'augmentation en sources de fonds fixes devait mentionner la source d'allocation (c'est-à-dire le détail du document officiel de la décision d'allocation des biens)

*Savez-vous comment les montants des prix étaient calculés ?*

- Non. Il semble que la fixation de ces prix n'était pas simple. Tout ce que je peux vous dire c'est que ces prix ne résultaient pas de la décision d'un seul ministère ou d'une seule agence étatique.

*Puis quand vous commenciez à les exploiter vous comptabilisiez les amortissements n'est-ce-pas ?*

- Oui

*Et sur quelle base étaient calculés les amortissements ?*

- Il existait des barèmes pour les amortissements.

*De nouveau des barèmes ? Qui fixait ces barèmes ? le MOF ?*

- Les barèmes étaient fixés par la direction générale des statistiques.

*Pouvez-vous me parler des méthodes d'amortissement ?*

- Les amortissements sont établis sur la base de sa durée de vie théorique et en fonction du niveau d'exploitation dans la production.

Prenons comme exemple, une machine peuvent être utilisé pendant 20 ans. Si le coût initial (historique) est de 10.000.000 d'ong, l'annuité d'amortissement sera de 500.000 dong, et la mensualité d'amortissement serait de 40.000 dong.

Si le ministère de l'équipement donne à l'usine de production de cigarettes deux machines pour rouler les cigarettes et deux machines de séchage des feuilles de tabac d'un montant de X dong. La compagnie devra calculer les amortissements en fonction du taux d'amortissement fixé par les instances du MOF.

Il y a deux types d'amortissements à calculer et à comptabiliser : amortissements fondamentaux et amortissements pour les grandes réparations.

Il faut ajouter au coût historique des machines les frais de transport et de montage s'il y en a.

Puis à la fin de l'année au moment de la vérification des comptes, les experts du MOF vérifient afin de voir si les taux sont respectés et si les amortissements sont correctement payés à l'état.

*Pendant toute votre carrière, est-ce que les formules de calcul des amortissements ont connu des modifications ?*

- A vrai dire les formules n'ont pas beaucoup changé. Il existait plusieurs formules et les compagnies en fonction de leur activité utilisaient celle qui leur était le plus appropriée. Mais il faut souligner un point : avant 1968, les formules de calcul et les taux d'amortissement étaient établis par la direction nationale des statistiques. A partir de 1968, l'État a constaté que les taux d'amortissement fixés par la direction des statistiques étaient relativement bas, c'était pourquoi toutes les entreprises étaient bénéficiaires. L'État a décidé de modifier les taux pour raccourcir les durées d'amortissement afin de récupérer plus vite l'argent et de le ré - investir dans de nouveaux moyens de production.

Avec la majoration des taux pour accélérer le rythme d'amortissement, on a pu constater que beaucoup de machines étaient encore en très bon état alors que la valeur résiduelle n'était plus que 5% à 20% de la valeur initiale. Certaines machines peuvent être exploitées pendant 10 ans mais selon les nouveaux taux, au bout de 5 ans celles-ci sont quasiment totalement amorties. Surtout les automobiles. Vous savez quoi, une fois j'ai été surpris de voir des annuités trop importantes sur les voitures de service. Mais cette politique ne semblait pas inquiéter les compagnies. En effet, les directeurs et les « dames » chefs comptables disaient que comme toute chose est égale par ailleurs, si nous payons plus en amortissements, nous payons moins en obligation de contribution au budget de l'État.

Vous savez, les directeurs et les « dames » chefs comptables des compagnies étaient très malins. Ils voyaient qu'avec un taux d'amortissement élevé, ils pouvaient rapidement finir d'amortir les biens. Certains biens étaient quasi amortis et ils étaient encore en très bon état de

fonctionnement. Tant mieux pensaient-ils parce que les biens arrivaient à une valeur résiduelle de 5% ou 10% de la valeur d'un équipement neuf et pourtant le bien était encore en très bon état, ce qui veut dire que la valeur résiduelle comptable est largement inférieure à sa valeur réelle. Par exemple une voiture peut avoir une valeur réelle évaluée à 100 millions tandis que la valeur résiduelle dans les livres comptables n'est que de 90 millions. En cas de perte ou de dommages, il était plus facile pour la compagnie de la rembourser à l'état. Avant il n'existait pas de compte pour les risques comme aujourd'hui. J'ai vu que dans la nouvelle comptabilité, de nouveaux comptes sont ajoutés tels que le compte pour les indemnités pour les licenciements etc.

*Que se passait-il avec les biens totalement amortis ?*

- Le ministère des finances demandait aux compagnies de continuer de faire des prélèvements d'amortissements tant que le bien est encore en exploitation. Donc les compagnies continuaient de verser les mensualités d'amortissements à l'état.

Dans les années 1954-1955, nous avons encore gardé des pratiques qui dataient de l'époque coloniale, une fois que le bien était totalement amorti, la compagnie ne comptabilisait plus d'amortissements.

La comptabilité de l'époque avait pour objectif de surveiller les consommations et de calculer le coût total de production des produits. C'est pourquoi tant que la machine participait encore à la production, les amortissements devaient être comptabilisés dans le coût de production.

*Comment peut-on expliquer cette réglementation d'amortissements illimitée dans le calcul du coût de revient des produits ?*

- Il est vrai que si la machine est totalement amorti, le coût de revient des produits fabriqués sur cette machine devient inférieur au coût de revient théorique. Mais la décision de maintenir les amortissements dans l'ancien système visait à maintenir une constance dans l'évaluation du coût de revient réalisé par rapport au coût de revient standard. Le souci de l'état est de surveiller la consommation des ressources par référence aux standards prédéterminés. Les amortissements étaient un indicateur standard de consommation donc il fallait continuer à amortir pour ne pas fausser la formule des consommations.

J'aimerais aussi souligner que la prolongation de la durée de vie sur certains biens compensait la mort subite d'autres pour des raisons techniques ou d'accidents. Citons comme exemple un camion Kamaz a une durée de vie théorique de 25 ans. Un sérieux accident pouvait l'entraîner à la casse après 20 ans d'exploitation. Dans ce cas c'était l'état qui devrait accepter la perte sur les amortissements manqués. Il n'était pas possible de fixer des règles de gestion sur chacun des biens. Les économies de renouvellement de certains biens compensent les exigences de renouvellements avant la fin de la durée réelle d'autres. Donc in fine, les premières compensaient les dernières. Les taux d'amortissements prédéterminés étaient calculés dans cet esprit de compensation.

*Sous l'ancien système, si une compagnie ne réalisait pas les objectifs de production fixés, était-elle sanctionnée ?*

- Vous savez très bien que ces compagnies appartenaient à l'état. Il n'y avait pas de sanction. Il existait ce qu'on appelait des réprimandes (en vietnamien « *phê bình* ») de la part des autorités de tutelle. Concrètement, le directeur de la compagnie était convoqué au ministère

pour donner des explications sur le constat de non respect des objectifs attribués. Le directeur n'avait aucun problème pour trouver des raisons ou causes convaincantes pour se défendre. Je me rappelle qu'un directeur a expliqué la perte d'un camion comme suit : « Monsieur Le Ministre, le camion est arrivé dans la région de ... qui a été affectée par des crues et le camion et ses marchandises ont emportés par le courant. » Et voilà il repartait blanchi de la perte du camion et des marchandises.

C'est pourquoi dans le secteur de l'agro-alimentaire, nous étions obligés d'anticiper un taux de déperdition des marchandises au cours de leur acheminement, pour différentes raisons telles que le transport routier, les conditions de stockage, les fuites dues aux pillages à l'embarquement et au débarquement, etc.

Le gardien d'entrepôts de marchandises avait une lourde responsabilité. S'il travaillait correctement le taux de déperdition n'était que de 1%. Ceci demande un sens de responsabilité et une implication personnelle forte dans le travail. Pour prendre un exemple, quand on déchargeait les sacs de riz, le taux de déperdition était faible si les ouvriers faisaient attention. Mais s'ils jouaient avec les sacs de riz dont l'emballage n'était pas solide, ils les faisaient éclater facilement. On disait que le riz éparpillé par terre lors des déchargements pouvait alimenter une famille peu nombreuse et sa basse cour.

Donc nous avons fixé un taux de déperdition théorique parce que nous ne pouvions pas mettre cette responsabilité sur les épaules du gardien. Le gardien devait tenir à jour le suivi des stocks, les entrées et les sorties afin d'en déduire le stock final. Lors des inventaires physiques, on compare le réel et le solde dans les livres. Si l'écart de déperdition est dans les normes, c'est un cas normal. Mais très souvent l'écart peut être inférieur aux normes autorisées ou supérieur. Si le gardien a bien fait son travail et que l'inventaire physique est supérieur au solde des livres diminué des pertes autorisées, il n'a pas le droit de s'approprier la différence. Dans la pratique, on la lui laisse (sans les comptabiliser) pour compenser les mois ou les moments où le taux de perte dépasse les normes. Selon la réglementation, dans le cas où les pertes n'atteignent pas les normes, c'est l'État qui en bénéficie, dans le cas contraire, le gardien doit payer la différence de sa poche. La réglementation n'était pas, je dirais, très incitative pour les gardiens. Les gardiens en étaient conscients quand ils acceptaient le poste mais vous savez, à l'époque le salaire était très modeste, même si le salaire d'un gardien, comparé à d'autres postes dans le service de comptabilité était déjà largement majoré par des primes de poste, de risque etc. Néanmoins, dans la pratique, la réglementation était adaptée en fonction de la réalité des compagnies et des conditions de travail. Des règles implicites étaient établies pour que tout se passât dans les normes autorisées. Ce qui est important c'est que le travail soit bien fait. Je disais toujours à mes collègues que le métier de gardien d'entrepôts ne consiste pas uniquement à garder les clés mais surtout à veiller à ce que les marchandises soient intactes en termes de quantités et de qualité. Je leur rappelais très souvent qu'une des responsabilités du gardien était de réfléchir à l'amélioration des conditions d'entretien des entrepôts.

*En quelle année la Direction des statistiques a-t-elle été créée ?*

- Si ma mémoire est bonne, c'est en 1972. Avant cette date, les statistiques et la comptabilité étaient fusionnées. La comptabilité était considérée comme une branche des statistiques. Vous pouvez retrouver çà à travers les textes réglementaires. Je vais vous prêter les livres que j'ai. J'en ai acheté beaucoup.

*Est-ce que dans votre carrière vous avez participé à l'élaboration des normes de comptabilité ?*

- Au sein du ministère où je travaillais oui. Mais pas au niveau du ministère des finances. Dans ma carrière au ministère de l'agro-alimentaire, j'ai été plusieurs fois envoyé à l'étranger comme consultant vietnamien auprès des agences de normalisation comptable des pays africains francophones et au Cambodge pour aider ces pays dans la conception de leur système comptable. C'est le modèle socialiste de la comptabilité socialiste appliqué chez nous. Selon moi il n'y avait pas réellement de différence entre la comptabilité socialiste et la comptabilité française parce que nos professeurs étaient des experts comptables français. Les comptes ont été modifiés mais c'est toujours la comptabilité en partie double. Je pense que ce qui est important c'est l'Homme comptable.

Au moment de la séparation des statistiques et de la comptabilité, d'une part la Direction nationale des statistiques et de l'autre le département de normalisation de la comptabilité, la direction générale des statistiques a créé son propre système de collecte des données via le réseau du bureau de statistiques à différents échelons et le travail au niveau central consistait à faire la somme des données qui lui étaient remontées. Lors d'une discussion j'avais soulevé le problème de la fiabilité des chiffres avec mes collègues statisticiens.

Je leur ai demandé comment ils travaillaient pour calculer les indicateurs statistiques. Ils m'ont répondu qu'ils se basaient uniquement sur les formulaires remplis par les compagnies. Je leur ai demandé comment ils pouvaient croire aux déclarations des compagnies. Je leur ai dit que prenons le chiffre d'affaires d'une entreprise. Si l'entreprise déclare avoir vendu 120 vélos, les statisticiens y croient et les prennent en compte dans les statistiques sans se poser la question si le chiffre d'affaires a bien été encaissé. Je leur ai dit que seuls les chiffres comptables sont fiables. Il se pouvait que la transaction finale ne fût que sur 100. Si vous comptabilisiez 120 ce serait faux. Je les critiquais en disant que leurs statistiques de 120 visaient principalement des décorations et des félicitations et non pas la réalité.

C'est pourquoi quelques années après, ces deux domaines ont été de nouveau regroupés au sein du MOF afin de pouvoir mener un travail parallèle et un croisement des données.

*Comment définissez-vous la comptabilité ?*

- Nous étions formés sur le tas. Les vétérans nous transmettaient leur savoir et leur savoir faire et dans le travail au quotidien, nous essayions d'adapter nos acquis avec la réalité que nous vivions. Ce n'était pas toujours facile mais c'était un métier passionnant. Je pense que le métier de comptable exige un esprit de rigueur et de respect de la loi.

Vous avez fait un très bon choix en travaillant sur la comptabilité. Dans le domaine de la comptabilité et des finances parmi les outils de gestion, la comptabilité est l'outil le plus essentiel, le plus important.

## **Annexe 2.5. Cadre du département de normalisation comptable du ministère des finances (RC 9)**

*Merci pour votre invitation. Comme je vous ai dit ce matin, je cherche à comprendre comment la comptabilité vietnamienne avant la réforme de 1995 était organisée dans le nord avant 1975, puis dans tout le pays après 1975.*

- Si on parle de la comptabilité vietnamienne, il faut remonter à la période de la création de la République démocratique du Viêt-nam (dans le nord). On ne pouvait pas parler de comptabilité vietnamienne avant la création de l'État vietnamien parce qu'avant la naissance de cette république, le Vietnam est un pays colonisé. La comptabilité pratiquée pendant la colonisation était la comptabilité française. Mais au tout début ce n'était que la comptabilité publique ou d'État. Le Vietnam était et reste un pays majoritairement agricole. Dans les années 1945 après la création l'État de la République Démocratique du Vietnam, il n'y avait quasiment pas d'entreprise, la comptabilité, au début, était une comptabilité servant à enregistrer les recettes et les dépenses du budget de l'État. La comptabilité publique (en vietnamien « *kê toan công* ») est plus importante que la comptabilité industrielle. Les quelques usines qui existaient travaillaient spécifiquement pour l'activité de la défense, pour l'armée. L'agriculture était l'une des sources de ravitaillement pour l'armée populaire. La personne qui représentait les forces révolutionnaires au moment de la passation de pouvoir avec les français était le Premier Ministre de l'époque M. Y. C'était lui qui assurait la réorganisation de la finance de l'État après la victoire des forces révolutionnaires. Je pense que ton sujet est très large. Il ne concerne pas que la comptabilité des entreprises mais aussi la comptabilité d'État. Parce que si tu veux avoir une vision rétrospective de la comptabilité, tu ne peux pas ne pas regarder la comptabilité publique. Quand on parle de la comptabilité publique, c'était l'État. Tu connais l'histoire contemporaine, juste après la création du nouvel État vietnamien, le nouveau gouvernement était obligé de se retirer dans la clandestinité pour continuer la guerre de révolution contre les forces d'occupation occidentales. Pendant toute cette période de guerre, nous survivions grâce au soutien de la population et des aides des pays amis. Je ne sais pas si on pouvait dire qu'une comptabilité comme on l'entend en occident était pratiquée. Je te conseille de regarder et la comptabilité budgétaire de l'État et la comptabilité d'entreprise pour voir la comptabilité sous tous ses aspects. Si tu ne regardes que la comptabilité d'entreprise, il n'y aurait pas grand chose à dire car elle était relativement rudimentaire compte tenu du niveau de développement de l'économie vietnamienne. Pour avoir de la substance à ta thèse, je pense qu'il serait intéressant que tu partes de la politique des finances de l'État parce que tout décline de la politique financière par exemple la comptabilité, les taxes et impôts, les investissements, la constitution des fonds pour les entreprises, l'activité bancaire etc. Comme ça il y aura plus de matière pour ton étude.

*Je m'intéresse aussi à l'évolution de l'environnement économique dans ma thèse, mais cela reste la toile de fond de mes travaux. J'ai une approche plus microéconomique de la comptabilité c'est pour cette raison la comptabilité d'entreprise est mon objet d'étude. Pouvez-vous me parler un peu de la direction de normalisation comptable où vous travaillez ?*

- La comptabilité que tu veux étudier est la comptabilité qualifiée de socialiste. La direction de normalisation comptable est divisée en spécialités et nous avons une section chargée de la comptabilité publique et des sections chargées des entreprises. L'organisation de cette institution a connu tout au long de son histoire plusieurs remaniements organisationnels et a changé de noms plusieurs fois. Je te donne un annuaire publié lors de son 45<sup>e</sup> anniversaire. Tu vas avoir de l'information précise sur son historique et les différentes personnes qui dirigeaient cette direction depuis sa fondation.

La comptabilité implique les politiques, les règles, les principes. On ne peut pas faire de la comptabilité comme on veut. Cette direction avait et a encore aujourd'hui la mission principale de traduire la politique financière du gouvernement à travers les principes et normes comptables.

Et bien sûr, on ne peut pas créer de toute pièce une comptabilité, on ne savait pas comment faire la comptabilité publique, la comptabilité bancaire ou la comptabilité d'entreprise. Ce que nos prédécesseurs avaient fait: ils regardaient ce qui était fait par les Français.

Les personnes de l'ancienne génération (les vétérans de la révolution) font toujours référence à la comptabilité française comme l'antécédent de la comptabilité socialiste parce que pendant la période transitoire entre la période de l'occupation française et la période après la victoire de la révolution anticolonialiste, nous avons utilisé ce qui était pratiqué par l'administration coloniale.

Je pense que les liens entre la comptabilité du nouveau gouvernement dans les années 50 et la comptabilité française étaient forts. Je connais beaucoup de personnes âgées qui avaient travaillé avec la comptabilité française mais elles sont presque toutes mortes. Si non, elles sont aujourd'hui très âgées.

Par exemple, quand les forces révolutionnaires arrivaient en 1954 et occupaient les stocks de marchandises des Français, ils avaient récupéré aussi les fiches de suivi des stocks. Et on continuait à faire comme avant tant qu'on n'avait pas autre chose pour le remplacer.

Les vétérans parlaient toujours de la comptabilité française comme une référence. Néanmoins, la tenue des livres n'était pas une priorité dans une économie largement agricole comme la nôtre. Aucune étude n'était faite pour savoir comment les propriétaires terriens vietnamiens de l'époque entretenaient leur comptabilité pour contrôler les rentes ou les récoltes.

C'est pourquoi la conception d'un système de tenue des livres comptables avec des principes, des règles et normes ne vient que très tard à la sortie de la guerre avec l'émergence des entreprises industrielles.

Auparavant, notre pays faisait partie du bloc des pays socialistes, à la soviétique, c'était l'URSS. La comptabilité socialiste a été introduite au Vietnam depuis ce temps là. Et puis nous avons aussi envoyé nos étudiants se former à l'école de la comptabilité socialiste soviétique.

*Est-ce que dans votre famille il y a des personnes qui ont fait leurs études à l'étranger ?*

- Non dans ma famille, nous sommes formés dans le pays.

Mais l'ancien patron de la direction de normalisation comptable M. Y, lui, était formé en URSS. Mais il n'était pas considéré comme vétéran dans la profession comptable. Lis l'annuaire et tu verras qu'il était précédé par plusieurs générations qui étaient les vrais piliers de la profession comptable vietnamienne.

D'une manière générale dans tous les pays, les instituts de comptabilité ou d'audit et les associations professionnelles de la comptabilité sont les organismes dont la responsabilité consiste à accompagner les professionnels et à harmoniser les pratiques. Mais chez nous, ce travail revient à ma direction – la direction de normalisation comptable.

Tu peux te référer à un livre intitulé « Histoire de la finance et de la comptabilité vietnamienne », une œuvre collective sous la direction du ministère des finances pour avoir une vue sur l'historique détaillée des politiques financières gouvernementales pour avoir un éclairage sur la réglementation comptable. L'un des auteurs est un expert à la retraite M. A. Il est très gentil et aime faire la recherche. Si tu veux, je peux te le présenter. Mais il est plus spécialisé dans les taxes et impôts.

*Merci, j'aimerais bien le rencontrer.*

- A propos de la comptabilité, comme je viens de souligner, il y a eu beaucoup de retard. Mais nous ne partions pas de rien. Nous avons hérité des français leurs techniques comptables et nous élaborions la nouvelle à partir des pratiques existantes, la technique en partie double. C'est l'esprit de la continuité dans notre façon de faire : hériter et développer l'héritage. Mais la guerre avait aussi ralenti ce processus.

Après le retour de la paix en 1954, les dirigeants politiques du parti communiste décidaient d'adopter le modèle d'économie dominée par le plan à la soviétique, et par ce fait les méthodes de comptabilisation soviétiques. Monsieur Y est l'un des concepteurs de la comptabilité dite socialiste.

Dans toute administration, il y a un organe qui est chargé d'élaborer les principes, règles et normes. D'où la naissance de la direction de normalisation comptable. A l'instar des organismes similaires dans d'autres pays tels que les instituts de comptabilité ou d'audit, la direction de normalisation comptable ont pour mission d'organiser la comptabilité de telle sorte que les pratiques de la comptabilité au niveau national soient homogènes.

La direction de normalisation a pour vocation de traduire les résolutions du parti communiste en règles comptables. Le cadre de toute politique économique est présenté dans la résolution politique à l'issue des congrès du parti. La direction de normalisation comptable élabore des projets de textes réglementaires qui seront par la suite étudiés et approuvés par l'assemblée nationale. Dans le cas d'une absence de loi tel était le cas du Vietnam avant 2003, le gouvernement a compétence de promulguer des ordonnances qui font acte de loi. Vous connaissez l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques de 1988 (je ne me rappelle plus du numéro). Voilà un exemple parce qu'à l'époque il n'y avait pas de loi sur la comptabilité. Cette ordonnance était le texte le plus important qui déterminait les principes de la comptabilité.

L'intervention du gouvernement dans la comptabilité se traduisait à travers l'ordonnance (en vietnamien « *Pháp lệnh* ») et des décrets (en vietnamien « *nghi định* »). Puis à un degré inférieur, le ministère des finances la concrétisait par des circulaires (en vietnamien « *thông tu* ») ou des instructions (en vietnamien « *huong dân* »).

Les textes officiels sur la comptabilité peuvent être classés en deux catégories : les textes ayant valeur de loi que je qualifie de législatif et ceux portant sur des aspects techniques que je qualifie de guide d'instruction. Dans les pays où les organisations professionnelles comptables sont développées, les textes techniques relèvent de leurs compétences. Chez nous, tout ce qui est officiel est élaboré par les ministères spécialisés. Dans le cas de la comptabilité, c'est la direction de normalisation comptable qui est responsable de l'élaboration des projets de texte car elle assurait le rôle de conseiller et d'exécutif au service du Ministre Vietnamien des Finances.

*Pouvez-vous m'expliquer comment une résolution du Comité Central du Parti Communiste était déclinée en normes comptables ?*

- Je vais te répondre. Si on parlait de ce processus au niveau national ce serait trop large. Je vais prendre un exemple avec la publication de la Loi sur la comptabilité en 2003 qui entre en vigueur en 2004. Mais il ne faut pas oublier qu'avant la naissance de la Loi sur la comptabilité, il y avait un autre texte d'envergure semblable en 1988 c'est l'ordonnance sur la comptabilité et les statistiques (en vietnamien « *Pháp lệnh kê toán và thông kê* ») qui était le premier texte cadre couvrant la comptabilité et les statistiques. Avant ce dernier, il n'y en avait pas d'autre. Donc l'assemblée nationale utilise les instruments législatifs pour organiser l'activité comptable de l'économie qui peuvent être une loi, une ordonnance ou un décret.

Puis au niveau inférieur, ma direction (Direction de normalisation comptable en vietnamien « *Vụ chế độ kê toán* ») qui est un organisme fonctionnel au sein de l'administration, a comme responsabilité la gestion de la mise en application des lois, des ordonnances et des décrets approuvés par le gouvernement. Donc l'Assemblée nationale légifère, le gouvernement assiste l'assemblée nationale dans la gestion de l'économie nationale et les ministères travaillent au service du gouvernement.

La deuxième catégorie de textes regroupe tous ceux portant sur des aspects purement techniques comptables par exemple les techniques d'enregistrement, de tenue des livres, de la tenue des comptes, de la réalisation des rapports comptables. En principe, ces textes de guide technique relèvent des compétences des associations comptables et non de celles des organismes gouvernementaux.

Mais comme tu le sais, les associations de comptabilité dans notre pays sont toutes très jeunes. Elles ne sont créées que récemment, c'est pourquoi elles n'ont pas encore la capacité d'assurer pleinement leur rôle et de se développer comme elles devaient l'être. Le travail revient toujours au MOF et plus spécifiquement à notre direction.

*Quand vous mentionnez tout à l'heure l'Ordonnance sur la comptabilité et les statistiques, pouvez me dire qui rédige ce texte ? Est-ce que c'est le ministère des finances et donc les experts de votre direction ...*

- Exact, parce que c'est le domaine de compétence du MOF. Tout projet concernant les finances revient à notre ministère. Le MOF a comme responsabilité d'élaborer le projet de texte. Mais si le texte est de nature législative, à ce moment-là le MOF doit constituer un comité élargie réunissant les experts d'autres ministères voire même les représentants du Comité Central du Parti Communiste.

Des textes de cette ampleur ne peuvent pas être le travail d'une seule institution. C'est presque toujours un travail collégial au sein des comités de rédaction qui regroupent les experts de différents ministères dont le ministère des finances. Le ministère des finances est un ministère permanent chargé de suivi du dossier parce qu'elle est le conseiller technique du premier ministre sur les questions liées à la macroéconomie et à la microéconomie dont la finance et la comptabilité. Une fois que le projet de texte est achevé, avant que le projet fût soumis au conseil des ministres pour étude et approbation. Aujourd'hui ces projets passent devant les députés de l'assemblée nationale. Le gouvernement donnera le verdict et une décision sera signée.

Avant il y avait même un ministère dont la vocation était d'élaborer les politiques gouvernementales. C'était le ministère des politiques (en vietnamien « *Bộ Chính sách* »).

*Et la première loi sur la comptabilité en 2003 suit aussi cette procédure ?*

- Oui, ma direction constitue un groupe de travail permanent. Mais il faut savoir que la décision de faire une loi sur la comptabilité ne venait pas de la direction de normalisation comptable. Elle résulte d'une décision gouvernementale, donc c'est un projet commun qui nécessite la participation de tous les ministères tels que le ministère de la justice, le MOF, les ministères sectoriels etc. Tous les ministères qui ont des responsabilités touchant à la comptabilité envoient leurs experts participer à ce comité interministériel. Une fois le projet de texte est achevé, il sera révisé par les experts de ce comité avant de le soumettre au gouvernement qui sera l'instance d'approbation officielle.

*Tout à l'heure vous avez mentionné le ministère des politiques (en vietnamien « Bô chính sách », comme traduisez-vous cette appellation ?*

- Je dirais: "Accounting policies"

*Quelle est l'origine de la comptabilité socialiste pratiquée au nord du Vietnam puis dans tout le Vietnam après 1975 ?*

- Je dirais que notre comptabilité ressemble de beaucoup à la comptabilité soviétique.

*Selon vous, quelles sont les différences principales entre la comptabilité socialiste et celle d'aujourd'hui ?*

- La comptabilité soviétique est une comptabilité des coûts mais les éléments de coûts dans la comptabilité socialiste respectent le principe du coût historique. La notion de risque était absente c'est pourquoi la comptabilité socialiste ne calculait pas de provisions pour risque. Puis la notion de coût de revient est aussi différente entre la comptabilité socialiste et la comptabilité d'aujourd'hui.

Auparavant, il existait un compte intitulé «Revenus», du côté débit on enregistrait toutes les charges et du côté crédit on enregistrait les recettes de ventes. Ce compte reflète à la fois le chiffre d'affaires et le résultat dégagé des ventes.

*En comptabilité il y a le régime comptable et ses normes que les entreprises doivent respecter et les appliquer selon le principe hiérarchique (l'interviewée ajoute en vietnamien « nguyễn tác lãnh đạo ») qui signifie le principe de direction en provenance des instances supérieures, si une compagnie a des difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable, à qui pourrait-elle s'adresser pour avoir une solution ?*

- Les entreprises peuvent envoyer un courrier expliquant le problème à ma direction. Au niveau organisation, le nombre de compagnies ou sociétés n'était pas très nombreux, donc on peut les traiter au cas par cas. De plus, à côté il y a aussi le Club des Chefs comptables qui joue le rôle de relais. En fonction de leur calendrier, des réunions trimestrielles et annuelles ont été organisées. Les problèmes peuvent être remontés à ma direction via ce canal mais toujours sous forme de courrier officiel de la part de l'entreprise.

Si une entreprise a un problème, elle peut nous contacter pour obtenir une explication ou une réponse.

*Votre direction est donc organisée en secteurs n'est-ce-pas ?*

- Avant la réforme, la direction de normalisation était structurée en secteurs : construction, industrie, agriculture, commerce, etc.

Aujourd'hui, notre direction est restructurée différemment : par exemple la section des entreprises se voit scindée en 2, la sous section entreprises publiques et la sous section entreprises privées. Puis il y a une section audit, une section banques et établissements financiers, une section finance. La section budget public qui était auparavant l'une des sections les plus importantes, aujourd'hui a été fortement réduite.

*Et vous travaillez dans quelle section ?*

- Section des entreprises.

*Si je suis une entreprise et si j'ai un problème en comptabilité, je m'adresse à vous ?*

- Tout à fait. Tu m'envoies un courrier pour expliciter ton problème, tu peux même me téléphoner.

*Votre section gère combien d'entreprises ?*

- En réalité, nous ne gérons pas les entreprises. Nous sommes les personnes qui veillent à la mise en application de la comptabilité dans les entreprises.

Le nombre d'entreprises qui appliquent la comptabilité peut s'élever à 30 000 entreprises hors secteur étatique, à 5 000 entreprises étatiques, et 3 000 ayant une participation étrangère aux capitaux.

*Avec un nombre d'entreprises en croissance continue, comment les traitements des problèmes étaient-ils organisés ? Et quel est le temps nécessaire pour obtenir une réponse ?*

- Comme aujourd'hui il n'y a plus de comptabilité sectorielle, les entreprises s'adressent directement à la section qui est habilitée de l'aider sur la question. C'est une charge de travail pour les cadres de notre direction mais le dialogue s'avère le moyen de communication efficace. Une entreprise peut juger nécessaire d'envoyer sa lettre à plusieurs sections. Mais son cas sera étudié par une personne qui est censée être la personne pertinente pour proposer une solution valide.

*Donc seules les entreprises qui font des courriers auront une réponse. Si je connais la solution accordée à une entreprise semblable à la mienne, est – ce – que je peux automatiquement l'appliquer ?*

- En principe non. L'entreprise demandeuse reçoit la réponse par courrier qui lui est destinée exclusivement parce que c'est une solution concernant un problème spécifique.

*Les services de conseil que les cadres de votre section apportent aux entreprises sont totalement gratuits.*

- Oui. Tout est gratuit parce que nous sommes une administration gouvernementale. Si c'est une question de compréhension des textes ou technique d'écriture nous pouvons résoudre au téléphone. Si c'est une question d'interprétation des textes, nous répondons par courrier.

*Et comme vous l'avez souligné l'une des missions de votre direction de normalisation comptable, c'est d'explicitier le régime et les normes comptables.*

- Exact.

*Je sais qu'au sein du MOF il y a un autre service (localisé sur la rue Phô Hàng Chuôi, Hanôï) qui est aussi chargé de gérer les entreprises : Service de gestion des entreprises (en vietnamien « Cuc quan ly doanh nghiêp »). Quels sont les rôles spécifiques de votre direction et ceux de ce service ? Comment se traduit la coordination entre vos deux institutions ?*

- « La Direction Générale des gestion des actifs de l'État dans les entreprises » a comme responsabilité de gérer les sources de capitaux de l'État. Leur mission principale consiste à représenter le propriétaire Etat pour veiller sur les biens et les capitaux appartenant à l'État investis dans les entreprises.

Cette direction s'occupe des capitaux. Elle est le gestionnaire mandaté par l'État pour surveiller les capitaux de l'État dans les entreprises. Cette institution a une fonction plus financière que comptable. Elle doit veiller à la préservation des capitaux et à leur usage. Elle participe aussi à la fixation des règles de répartition des bénéfices dégagés de ces capitaux ou aux prélèvements des rentes sur les capitaux investis.

Tous les problèmes concernant les capitaux, par exemple la faillite ou le cas des entreprises étatiques « *en agonie* » dans l'attente d'une actionnarisation relèvent directement des compétences de ce service.

Les questions sur la comptabilité sont dans notre champ d'intervention. Il y a une répartition nette entre les questions financières des entreprises et les questions comptables.

*D'après vous, ces deux services ont-ils des liens ? Je veux dire par là par exemple en termes d'évaluation des biens il se pourrait que la vision d'un bien chez le gestionnaire des capitaux soit différente de la vôtre ?*

*Alors comment cette divergence pouvait-elle être résolue ?*

- C'est possible. Il faut savoir que le mécanisme de travail au sein du MOF est régi par le principe de centralisation, une seule source de décision. Si le problème en provenance de l'entreprise est de nature financière il sera réglé par le service de gestion des entreprises ; si c'est une question concernant la fiscalité, elle relève des compétences de la direction des impôts; dans le cas où c'est de la comptabilité cela concerne ma direction, la direction de normalisation comptable. Si dans un courrier il y a trois questions touchant 3 domaines, le

courrier sera pris en charge par la direction à qui est envoyé le courrier qui va concerter avec les autres pour trouver des solutions.

Beaucoup de questions qui nous ont été adressées touchent à des détails dans les textes que les entreprises n'ont pas lus ou pas vus. Alors nous leur indiquons les textes à lire pour les appliquer.

*Les entreprises se plaignent qu'elles ont encore beaucoup de rapports à établir pour les envoyer aux différentes institutions de l'administration. Pouvez-vous me dire quelles sont les institutions destinataires légales des rapports comptables des entreprises ?*

- Non. Aujourd'hui dans le régime comptable en vigueur, la transparence de l'information comptable est une obligation. Et les entreprises ont à remettre leurs rapports comptables aux personnes suivantes :

- Le MOF ;
- L'institution qui l'a créée c'est-à-dire la mère telle que le Ministère du plan et des investissements ou les services de ce ministère au niveau municipal ou provincial, les mairies si l'entreprise est sous la gironde de la mairie ;
- Le service de gestion des entreprises qui remplace le ministère de tutelle si celle-ci accueille les capitaux de l'État ;
- Le service des impôts.

*Donc votre direction élabore les formulaires comptables à remplir par les entreprises et les autres institutions les reçoivent et les exploitent.*

- Oui, c'est ça.

*Alors quand vous élaborez les formulaires des documents est-ce que vous concertez les autres utilisateurs ?*

- Oh, oui, oh oui bien sûr ma chère ... parce que tu ne connais pas notre système.

Quand on travaille sur n'importe quel type de formulaire de reporting, c'est la concertation automatique de tous les acteurs concernés dont le service de gestion des entreprises, la direction des politiques financières, la direction des impôts. On n'oublie personne parce que notre directeur ne signe que quand il est rassuré que tout le monde y a participé.

Dans un dossier de préparation de ce type de document il y a toujours un compte rendu des réunions avec toutes les parties ainsi que leur avis pour ou contre avant de le soumettre au vice ministre pour étude et approbation. Ce sera totalement erroné de penser que ces documents résultent du travail des experts de la direction de normalisation comptable dans leur petit coin. Non et non.

N'importe quel type de texte, même ceux qui sont purement techniques doivent respecter ces procédures de concertation et de recueil des avis des experts des autres institutions.

Nous demandons aussi l'avis des membres du CNC. Et (*entre nous tu sais très bien, l'interviewée parle sur un ton un peu moqueur*) ces dames et ces messieurs ne sont là que pour la forme (selon un adage vietnamien *hữu danh vô thực* qui signifie qu'ils ont un titre mais ne font rien).

Mais il faut que toutes les personnes concernées (les représentants de la direction des impôts, du service de gestion des entreprises, de l'association nationale de la comptabilité etc.) soient

présentes et signent dans le compte rendu comme preuve de leur présence. Nous invitons aussi les universitaires.

Ceci pour te dire que tous les acteurs sont au complet. Tu sais pourquoi? C'est une mesure de prudence : on les invite pour qu'ils y participent et émettent leurs avis. Après, une fois que le texte est signé et publié, aucune protestation ne serait plus possible. Et tout le monde doit le mettre en application.

*Tout à l'heure vous avez dit que les associations professionnelles n'ont pas les conditions pour se développer et assurer leur mission. Cette faiblesse vient-elle du fait que ces associations sont encore fragiles, petites, qu'elles n'ont pas d'expérience ou est-ce que cela vient du fait qu'on ne leur ait pas fourni les moyens pour se développer ?*

- En réalité au Vietnam, nous sommes en train de passer le flambeau aux associations professionnelles. Mais pour parler d'indépendance il faut regarder comment ces associations fonctionnent ? Notre direction qui assume une large part de travail d'une association professionnelle pourrait devenir un jour une association professionnelle dans le sens réel du terme. Mais aujourd'hui elle est financée à 100% par le budget de l'État. Les cadres de la direction pour se déplacer à l'étranger ont besoin de demander de l'argent à l'État. Le budget pour notre activité professionnelle comme l'impression des documents ou les financements pour les projets d'études vient exclusivement du budget Étatique. Nous n'avons aucun revenu. Il faudrait reconnaître que sur des projets de réforme comptable de grande envergure, nous bénéficions des aides internationales dans le cadre d'assistance ou de coopération internationale. Par exemple le projet EUROTAPVIET en 1992 a été financé par l'Union européenne, mais en dehors de ça nous sommes tributaires financièrement de l'État et nous sommes des fonctionnaires.

Pour répondre à ta question. Si nous nous détachons pour adopter le statut d'association professionnelle, où pourrions-nous trouver de l'argent pour fonctionner ?

Tu es d'accord avec moi que si nous devenions une association professionnelle à part entière, il ne serait plus possible d'attendre de l'aide de l'État.

Les associations professionnelles dans les autres pays ont des budgets en provenance des cotisations des membres ou des revenus en provenance des services fournis à la communauté professionnelle. Chez nous, les entreprises ne sont pas encore nombreuses et elles sont de taille modeste. Et surtout les entreprises ont l'habitude d'être conseillées sans frais. La notion de service sous forme de conseil reste encore étrangère dans notre société.

Moi-même parfois je dois me déplacer dans les entreprises pour leur dispenser des explications ou de conseils en tant que cadre du MOF. Je t'assure que les gens en entreprise ne sont pas conscients de la chance qu'ils ont (*l'interviewé disait en riant : « je leur expliquais et je leur donnais une masse d'informations qui leur coûterait la peau des fesses si cela venait d'un consultant privé. Il y avait des jours où je suis rentrée chez moi lessivée, la gorge complètement séchée à force de parler. Mais pour les entreprises, c'est notre boulot ! »*)

Je me suis dit le jour où les entreprises devraient acheter ces services, elles s'en rendraient compte ! Pour le moment, elles n'en sont pas conscientes.

Il faut encore attendre le jour où les entreprises savent que l'information ou la formation a un prix et que sans ces services, cela leur revient très cher, à ce moment là nous pouvons envisager les activités professionnelles des associations.

La deuxième raison qui n'est pas moins important est que les praticiens et les entreprises ont l'habitude de se référer aux textes ayant un statut juridique c'est-à-dire publiés par les institutions gouvernementales. L'esprit est le même dans les pays développés parce que la comptabilité est réglementée mais la réflexion et la résolution des problématiques est le

travail des associations qui proposent au gouvernement pour être légiféré. La question dans le cas du Vietnam est de savoir qui peut assumer le rôle d'une association professionnelle à l'occidentale. Il faut que cette association ait des expériences et une existence longue pour assurer ce travail. Donc dans le domaine de la comptabilité, il n'y a que notre direction qui dispose effectivement les compétences pour ce travail de réflexion et de conseiller.

*La plupart des cadres de votre direction sont formés à l'ancienne école de la comptabilité soviétique n'est-ce-pas ?*

- Oui les anciens qui sont déjà partis à la retraite. La génération d'aujourd'hui comme l'actuel directeur M. Y, il avait passé 2 ans en Allemagne, ou les deux sous-directeurs: M. A et Mme X, eux ils étaient formés en URSS. Mais la force de notre direction repose principalement sur les personnes qui sont formées dans le pays. Je dirais que les cadres formés localement sont meilleurs. Pourquoi ? parce qu'à la différence des gens qui ont été envoyés à l'étranger. Les personnes sur place ont reçu différents cours de formation qui constituent un amalgame de différents modèles et ils sont restés toujours proches du terrain. De plus comme tu le sais nous nous rapprochons des normes comptables internationales. Et dans cet exercice de reconversion nous sommes en contact avec des experts du monde occidental. Donc les empreintes de l'ancien système soviétique appartenaient à une période révolue de l'économie de subvention (en vietnamien « *thoi ky bao cap* »). L'évolution actuelle de l'économie vietnamienne n'a plus rien à voir avec le passé.

*Mais vous, lorsque vous étiez à l'université, vous aviez appris la comptabilité soviétique n'est-ce-pas ?*

- Bien sûr que j'ai appris la comptabilité soviétique. Mais en ce qui concerne les principes fondamentaux (en vietnamien « *nguyên lý kê toán* » ) que ce soit en comptabilité soviétique ou aujourd'hui en comptabilité d'économie de marché, ils sont identiques.

Ce sont plutôt la réglementation comptable ou les régimes de comptabilité (en vietnamien « *chê dô* ») qui ont changé. Donc on a fallu remettre à jour toute la réglementation de la comptabilité au niveau national. Quand une comptabilité n'est plus adaptée, elle devrait être renouvelée. Et c'est ce que je veux dire par remettre à jour notre comptabilité en fonction de l'évolution économique.

Ceci représente une charge de travail colossale. Pourquoi parce c'est un processus progressif et qui s'étale sur plusieurs années. C'est pourquoi les anciens ont beaucoup de difficulté pour se mettre eux-mêmes à jour.

Tu connais certainement comment sont organisées les classes dites de remise à niveau. C'étaient des cours destinés à un public de tout âge, jeunes et vieux sont mis ensemble dans des grandes salles de classe. Ces cours sont des formations intensives de courte durée de 2 à 3 jours. Tu n'aurais jamais assez de temps pour tout comprendre.

*Chaque fois qu'il y a un changement de réglementation, comment s'organise la diffusion ? Est-ce que le MOF relaye à leurs antennes dans les villes et les provinces ?*

- Non, le MOF le fait directement, c'est-à-dire le MOF organise des cours de formation.

*Comment le MOF peut-il avoir suffisamment assez de cadres pour couvrir tout le pays ?*

- Le MOF divise le pays en région : en 2 ou 3. Puis le MOF envoie les cadres dans ces régions pour former les gens qui sont susceptibles d'être formateurs, par exemple les professeurs de comptabilité. Dans chaque région, les responsables des services des finances, les chefs comptables des grands groupes, les professeurs des universités, les auditeurs des cabinets indépendants, les cadres des agences des impôts sont convoqués pour participer à ces formations organisées par notre direction.

Lors de ces cours de formation, les participants vont recevoir des documents et ils assistent aux présentations. Comme la plupart de ces participants ont déjà une connaissance solide en comptabilité, ils n'ont pas de problème pour comprendre.

Ces personnes seront les futurs formateurs au niveau local et auprès des entreprises. Tu sais que la plupart des professeurs des universités sont par la suite invités par les entreprises ou mandatés par les responsables des localités et des communes pour redonner des cours aux comptables aux échelons inférieurs. Et c'est comme ça que la diffusion d'une nouvelle réglementation s'organise. Cette organisation est très efficace et rapide.

Puis les entreprises vont appliquer la nouvelle législation. L'accompagnement pratique se fera par les instances de tutelle comptable que sont les services des finances municipaux ou provinciaux ou les agences des impôts. Les erreurs seront relevées par les cadres de ces instances afin d'aider les entreprises dans la mise en application de la nouvelle réglementation.

*Les entreprises se plaignent du problème de décalage dans le temps entre la publication d'un décret et celle des circulaires et les instructions d'application. Or en l'absence de ces textes « guides », il ne serait pas autorisé ni possible d'appliquer le nouveau décret. Ce temps varie entre 6 mois et un an. Est-ce que c'est vrai ? Et pourquoi votre direction prenait autant de temps pour opérationnaliser un décret ?*

*Et pendant ce temps d'attente comment font les entreprises ?*

- Quand un nouveau texte législatif ou réglementaire est promulgué il y est toujours précisé que le texte en question prendra effet 15 jours après sa publication. Cette clause d'entrée en vigueur des textes législatifs n'ont pas tenu compte du fait que parfois dans les textes législatifs, certains points sont mis en réserve de textes d'application ou d'annexes qui vont suivre. Or le corpus des textes législatifs dans le domaine de la comptabilité est parsemé de ces réserves. Je suis d'accord avec toi que les comptables dans les entreprises ont beaucoup de difficultés quand les textes annexes ne sont pas sortis en même temps.

Ce n'est pas notre direction qui traînait. Nous respectons les délais mais nos ébauches devaient passer ensuite dans le labyrinthe des processus d'approbation et de signature. Et ceci peut durer entre 3 et 4 mois. Comme je t'ai dit tout à l'heure à chaque stade du processus les personnes habilitées prennent le temps pour les étudier, puis concerter avec d'autres avant de donner leur accord. Or sur le plan technique nous avons déjà étudié le problème sous tous les angles avant d'arriver à la version finale. Pourtant les patrons n'ont pas confiance même s'ils ne trouvent pas de défaillance. Je pense que ce processus n'est pas spécifique chez nous. Dans tous les pays le processus d'élaboration des documents officiels est long. La mise en application d'une nouvelle réglementation ne pourrait jamais se réaliser en un jour ou deux. Il faut au moins un an et nous le savons très bien. Et puis une nouvelle réglementation comptable est toujours conditionnée par d'autres réglementations telles que la réglementation

fiscale. Le processus de rodage est aussi un processus d'ajustement de la nouvelle réglementation avec les autres.

C'est pourquoi même si les annexes arrivaient à temps comme on le souhaitait, ceci ne garantirait en rien de l'implantation parfaite de la nouvelle réglementation pour des raisons que je viens de mentionner.

Et puis il y a aussi le niveau des comptables dans les entreprises. On met beaucoup d'importance à la publication des circulaires et des textes d'application depuis que les standards comptables ont été publiés (VAS). Mais il faut savoir que toutes les entreprises ne peuvent pas avoir la même aisance dans l'adoption des normes. C'est pourquoi nous, au MOF, voulons donner le temps pour les entreprises qui ont des difficultés. Ce qui est important pour nous c'est que toute la société se transforme et non pas seulement une minorité d'entreprises.

Il n'y a qu'au Vietnam où les comptables disent qu'ils ne peuvent appliquer les normes standards en l'absence des textes d'application. Dans les autres pays, les comptables interprètent les normes en fonction de l'activité de leur entreprise et les appliquent tout simplement.

*Comment se répartit le travail de rédaction des circulaires dans votre direction ? Il y a un expert qui ne fait que rédiger les circulaires ?*

- Non. Les cadres qui ont participé à la rédaction des normes standards (VAS) rédigent la partie explicative dans le circulaire dédié à ces VAS<sup>44</sup>.

Dans le passé comme la réglementation était conçue sous forme de « régime comptable » (en vietnamien « *chê dô kê toán* ») qui recouvrait tous les aspects. A ce moment, il y avait un expert qui était chargé de préparer les projets de toutes les circulaires.

Mais aujourd'hui comme les VAS sont nombreux et très pointus, nous ne pouvons pas faire comme avant.

*J'aimerais savoir si tout le long de votre carrière à la direction de normalisation, vous avez des exemples de décalage entre ce qui est stipulé dans les textes réglementaires et la réalité vécue par les entreprises qui fait que celles-ci ont des difficultés dans la mise en application des règlements.*

- Je vais prendre un exemple récent à propos d'un VAS qui porte sur les biens fixes ou les immobilisations.

Il y a une réglementation qui stipule qu'il est interdit de calculer un bénéfice en interne (en vietnamien « *tính lai nôì bô* »).

Le problème est de savoir comment définir la notion de bénéfice interne.

Comment peut-on interpréter ce VAS parce qu'il y a le cas de figure suivant. Au sein d'un grand groupe pluriactivités, la maison mère pourrait demander à une de ses filiales de lui construire un bâtiment. Alors selon ce VAS, la filiale doit facturer à la maison mère au coût réel de la construction. Ou entre deux filiales, un contrat de construction pourrait être passé. Ce qui est critique résulte de cette norme qui interdit l'entité de construction de faire un bénéfice sur son produit parce qu'elle travaille pour une entité relevant de la même société.

Tu sais très bien que dans la société d'aujourd'hui, s'il n'y avait pas de mesure d'incitation matérielle, les ouvriers ne seraient pas motivés. D'où il est logique que l'entité productrice fasse une marge de bénéfice pour qu'elle puisse fonctionner et se développer.

---

<sup>44</sup> VAS : Vietnamese Accounting Standard : norme standard vietnamienne de la comptabilité d'entreprise.

Si l'entreprise nous demande l'autorisation, notre réponse sera « Non, il faut respecter les normes ».

*Vous voulez dire que l'entreprise de construction travaille sans bénéfice ?*

- Oui. Elle doit facturer selon les charges réalisées. Tu sais comme moi que les entreprises étatiques dans le domaine des constructions ne travaillent que sur les chantiers des entreprises d'État. Je connais une entreprise qui pendant trois ans a fait un chiffre d'affaires de centaines de milliards de dong. Et cette entreprise aujourd'hui a une activité supplémentaire qui consiste à construire des maisons pour les revendre au profit de l'État.

Je ne comprends pas pourquoi on ne l'autorise pas à calculer une marge de bénéfice en interne. Parce que dans les prix approuvés par l'État, l'État a bien calculé un taux de marge théorique ainsi que la TVA. Mais au moment de la facturation, l'État exige un prix au coût de revient net.

De plus tu sais comme c'est une entreprise étatique les salaires sont très bas, que ce soit pour les cadres ou pour les ouvriers. La direction de cette entreprise a plusieurs fois demandé une dérogation pour calculer une marge afin d'avoir de l'argent pour créer des fonds de réserves pour le personnel. Mais la réponse était toujours non.

J'étais en charge de ce dossier et selon la logique je suis consciente du problème soulevé par l'entreprise, que ce n'est pas normal de ne pas accorder ce droit d'avoir des bénéfices. Cette question devient urgente et cruciale pour l'entreprise mais selon l'esprit de la norme, je ne pouvais rien faire.

*Je ne comprends pas très bien pourquoi vous avez dit que dans le prix prévisionnel l'État a intégré une marge de bénéfice avec toutes les taxes telles que la TVA et puis vous dites au moment de la livraison, l'entreprise ne facture que le coût réel de production.*

- Ah. Voilà, c'est très simple, Quand l'entreprise négocie un contrat de construction avec un partenaire étatique, elle va recevoir un devis sous forme de budget (de l'État ou de la maison mère). Comment ce budget est calculé ? Ce budget est calculé sur la base d'un prix de revient théorique prévisionnel qui va fixer le montant maximal de l'enveloppe accordée à cette construction. Et dans la forme de calcul, l'État a aussi prévu une marge théorique, mais cette marge n'est pas destinée à l'entité productrice.

*Mais c'est seulement dans le cas des capitaux de l'État ?*

- Oui. A vrai dire, c'est une forme de devis. Donc l'État a fait un calcul large. Mais c'est aussi une contrainte en termes de budget. L'entreprise n'a pas le droit de dépasser cette enveloppe. C'est aussi une mesure pour éviter les abus des entreprises qui pourraient soumettre des factures finales trop exorbitants!

Je comprends le principe de fixation des prix prévisionnels mais ce qui me contrarie c'est l'interdiction à l'entreprise d'ajouter une marge de bénéfice raisonnable sur le coût de la construction.

*A propos des bénéfices, j'ai entendu récemment une sorte de rumeur disant que la réglementation exige la séparation du résultat de l'activité principale avec le résultat de l'activité financière. Pouvez-vous me l'expliquer ?*

- Non, ce n'est pas que la réglementation n'accepte pas le résultat de l'activité financière. Aujourd'hui, on demande aux entreprises de bien séparer les charges qui sont liées à l'activité financière pure des charges dites de gestion. Dans le compte de résultat, il existe deux groupes séparés des charges, celles liées à l'activité principale de l'entreprise qui seront mises en correspondance avec les produits provenant de l'activité principale et les charges financières en face des produits financiers.

In fine le résultat de l'entreprise est le même.

Les entreprises n'ont pas encore bien compris le principe. Les gestionnaires de l'entreprise préfèrent que tout soit mêlé en un seul bloc pour ne pas dévoiler des situations délicates telles que le résultat de l'activité principale est positif tandis que le résultat financier est négatif. Voilà. C'est une question de compréhension et de vision des choses.

*Je sais qu'en 1988 il y avait une décision de réformer partiellement la comptabilité. Pourquoi cette décision ? Est-ce parce que la comptabilité en vigueur n'est plus adaptée ou bien cette décision a été prise sous la pression des organisations internationales ?*

- A vrai dire, ce changement résulte du changement du mécanisme de l'économie nationale. Quand l'économie change, la comptabilité doit la suivre. Certaines critiques disaient que la bouteille est nouvelle mais le vin n'a pas changé. Je dirais ce n'était pas exact. Si c'était le cas, c'est-à-dire que nous prenions l'ancien système et nous le versions dans une nouvelle bouteille, les praticiens seraient les premiers à réagir. Vous savez très bien que les Vietnamiens ne sont pas des gens passifs. Ils manifesteraient s'ils n'étaient pas d'accord. Les changements dans la comptabilité sont imposés par les changements de l'économie. Comme l'économie a changé, les méthodes de comptabilisation doivent la suivre sinon on ne pourrait pas faire les analyses des activités économiques.

*Comme vous étiez dans le système, selon vous quelle est la force de pulsion de ce changement ?*

- Je dirais que les deux processus changement économique et changement comptable ont des influences mutuelles. Chez nous, comme tu le sais il y avait une nouvelle orientation de l'économie déclarée par l'État. Cette décision politique a déclenché des changements importants dans l'économie nationale. Le développement économique a obligé la comptabilité à changer. La comptabilité ne pouvait pas rester à l'écart des changements de l'économie. J'aimerais dire que parfois la comptabilité restait à la traîne face au rythme de changement trop rapide de l'économie.

*Vous parlez du retard des politiques dans le domaine de la comptabilité ?*

- Oui. Objectivement, il faut dire que les changements dans le domaine de la comptabilité sont très souvent en retard par rapport aux changements de l'économie. Très souvent les entreprises ont fait des avancées énormes et les règlements comptables n'ont pas encore bougé. Mais les politiques d'orientation de la comptabilité sont toujours en avance. Elles sont conçues dans une perspective d'anticipation de l'évolution de la société économique. Les politiques comptables sont plutôt visionnaires. C'est pourquoi on pourrait dire qu'en dépit du retard des règlements comptables, nous anticipons les scénarios qui vont se passer pour prévoir les réformes comptables nécessaires.

*Vous voulez dire nous arrivons à anticiper où nous arrivons ?*

- Oui. Notre économie est un ensemble composé de différentes formes d'investissement. Les entreprises accueillent des capitaux étrangers, ou l'émergence des entreprises privées. Au fur et à mesure, nous essayons de réadapter l'outil comptable pour résorber les problèmes émanant de l'évolution de l'économie.

Les changements de la comptabilité résultent d'une part des politiques de réforme comptable et de l'autre de la demande de la réalité de la société économique.

*Vous avez parlé des entreprises en agonie qui attendent d'être actionnalisées. D'après ce que j'ai pu entendre la question casse tête est de savoir à combien on va les vendre. Pouvez-vous m'expliquer sur quels critères est basée l'évaluation de la valeur d'une entreprise ?*

*Une entreprise est comme un objet de valeur que nous possédons et dont la valeur n'était pas estimable. Et la valeur commençait à se concrétiser seulement au moment où on décide de le vendre. Quel est le rôle de la comptabilité dans cette estimation ? Et est-ce qu'il y a des prédispositions comptables pour ce travail ?*

- Notre direction n'est pas concernée par cette question de valeur d'entreprise. C'est le service financier des entreprises qui en a la responsabilité. Comme ces entreprises sont sous la gestion de ce service depuis très longtemps, je pense que les cadres de ce service connaissent bien leur historique et leurs problèmes tant financier que de gestion, ils doivent avoir une idée de leur valeur. Les méthodes d'évaluation, il y en a au moins deux. Les données comptables ne constituent qu'une source de références parmi d'autres.

*Il apparaît qu'à travers le processus d'actionnalisation ou la transformation des compagnies étatiques en sociétés actionnalisées, on s'est rendu compte que les valeurs dans les livres ont un écart avec le prix de vente. Est-ce qu'au sein de votre direction il y a une réflexion pour rapprocher la valeur dans les livres à la valeur du marché ?*

- Il est vrai qu'il existe un écart entre les valeurs relatées dans les livres comptables et celles du marché. Mais au Vietnam, nous avons une position claire, nous adoptons le principe du coût historique.

Premièrement, il serait impensable de se calquer sur le prix du marché pour la comptabilité parce que les prix sur certains biens montent et descendent comme le yoyo. Comment peut-on maintenir la comptabilité quand les valeurs bougent tout le temps et surtout comment pourrait-on fixer les taux d'amortissements et estimer la récupération des investissements. Impossible ! Dans les pays où l'économie de marché est ancrée et atteint la maturité et les prix sont stables, peut-être. Mais dans le cas du Vietnam, les conditions de développement des marchés ne le permettent pas encore.

Tu sais très bien que le niveau des comptables de chez nous n'est pas très homogène. Beaucoup d'entreprises ont des pratiques comptables malsaines en affichant des résultats positifs avec des ventes non réalisées, ou en comptabilisant de très forts amortissements, ou décaler les charges dans les comptes à régler etc.

Deuxièmement, si on regarde de près les livres comptables des compagnies étatiques, combien d'entre elles ont récupéré les investissements des biens. Pendant très longtemps, il y a une réglementation qui obligeait les compagnies à pratiquer les amortissements pour les

imputer dans les coûts de production mais on ne se demandait pas si les amortissements ont couverts le coût historique initial. La clause selon laquelle « *l'entreprise doit amortir totalement le bien pour récupérer la totalité du coût d'acquisition initial* » n'apparaît que très récemment dans les textes. (*coût d'acquisition historique vous voulez dire ?*) Oui.

Cela semble te surprendre !

- Dans les économies de marché, cela semble évident. Eh bien c'était une réalité ce que je viens de te dévoiler, pendant toute la période de l'économie centralisée et planifiée, personne ne se souciait de cette obligation. C'était implicite. Quand un bien n'était plus présent dans une entreprise on arrêtait les amortissements. C'est pourquoi je t'ai dit que notre réglementation est en retard sur beaucoup de points. Quand l'économie a changé, il faudrait impérativement reprendre ces défaillances.

Les changements demandent du temps pour que les gens comprennent la nécessité et le pourquoi de ces réformes. La réalisation des changements dépend d'une part du niveau d'éducation de la population, et de l'autre de la transformation de toute une société et non pas de quelques personnes même si ceux-ci sont de vrais experts en la matière. C'est tout un mécanisme à mettre en marche. Par exemple dans ma direction, il y a un cadre qui a toujours des idées novatrices mais elles sont trop souvent prématurées pour les gens de son temps. Je lui disais souvent que ses idées sont pertinentes mais elles ne seraient pas opérationnelles tant qu'elles ne soient pas comprises par ses contemporains. Il était trop précurseur par rapport à son temps (en vietnamien « *đi trước thời đại* »).

*Tout à l'heure vous m'avez dit que chaque fois que votre direction voulait soumettre un projet de texte, il fallait réunir tous les acteurs (en vietnamien « ban, bê ») pour concerter avant de décider. Alors, si je suis une entreprise, je dois écouter qui : l'organisme de tutelle, la direction des impôts ou vous, la direction de normalisation comptable ?*

- Pour te répondre, je dirais que la comptabilité est l'outil de mesure le plus fiable pour l'entreprise. L'outil de mesure fiscale est celle au service du gouvernement. C'est pourquoi il existe toujours un écart entre le résultat comptable et le résultat fiscal. La richesse dégagée mesurée par la comptabilité est comme un gâteau et la fiscalité veut en prendre une part. Toute chose égale par ailleurs, si la part donnée à l'État est grande (selon la réglementation fiscale), la petite part reste dans l'entreprise. Or ce que l'entreprise et les actionnaires veulent mesurer c'est la totalité de la richesse dégagée qui est donnée par la comptabilité. Nous essayons de faire comprendre ça aux entreprises. Mais celles-ci raisonnent sur la part qui leur reste. Elles trouvent que respecter les principes comptables ne leur permettrait pas de défendre leurs intérêts. Selon elles, il leur serait préjudiciable d'être trop fidèle en respectant les principes comptables.

Ce qui explique cette tension entre la fiscalité et les entreprises. La politique fiscale a une influence sur le comportement des entreprises. Si celle-ci est équitable, les entreprises ne chercheront pas à modifier leur image comptable.

*Alors la définition d'une charge en comptabilité est fixée par votre direction ou par la direction des impôts ?*

- Il y a deux définitions de la notion de charge: une définition dictée par la réglementation comptable et une autre stipulée dans la réglementation fiscale.

*Et elles sont différentes ?*

- Non, elles ne sont pas totalement différentes.

Je prends l'exemple des amortissements.

Selon la réglementation comptable, l'entreprise peut accélérer les amortissements d'une machine dont la durée de vie théorique est de 10 ans en la ramenant à 3ans. Mais pour la fiscalité, le montant des amortissements qui seront pris en compte dans le calcul du résultat fiscal est celui du barème normal (soit 10%). Donc il y a un écart entre le résultat fiscal et le résultat économique. C'est normal.

Mais les entreprises n'ont pas encore changé leur façon de considérer les impôts et critiquaient la réglementation fiscale.

Les charges comptables sont différentes des charges fiscales dans ce sens là.

Selon la réglementation fiscale la définition d'une charge déductible est plus contraignante. C'est un phénomène normal dans tous les pays, mais les entreprises n'ont pas encore changé leur interprétation des impôts qui sont souvent assimilées aux obligations budgétaires qui dataient de l'économie centralisée et planifiée.

*Vous avez expliqué que les changements comptables sont déclenchés par les changements de l'économie vietnamienne. Quelles sont les raisons de la création des VAS ? Est-ce que le Vietnam, en devenant membre de l'ASEAN et prochainement membre de l'OMC, veut être comme les autres ?*

- Non. Quand nous avons décidé d'ouvrir notre économie pour accueillir les investisseurs étrangers, nous sommes obligés de nous doter des normes standards. Notre pays, en intégrant les organisations régionales et internationales, a besoin de mesures qui sont compréhensibles par ses partenaires. Nous ne subissons aucune pression de l'extérieur. Nous ne craignons rien. C'est pour nos propres intérêts et l'intérêt de nos entreprises que nous avons décidé de créer les normes standards. Comme nos outils de mesure ne sont plus performants dans le nouveau contexte, si nous nous obstinions à les maintenir, nous serions les perdants parce que les investisseurs étrangers ne vont pas nous inciter à parfaire notre système de mesure pour pouvoir en profiter.

La nouvelle donne de l'économie vietnamienne nous oblige à réfléchir et à décider de nous moderniser afin de pouvoir dialoguer avec nos partenaires.

*Alors pourquoi nous n'adoptons pas tous les normes IAS ? Si ma mémoire ne me trahit pas, il avait eu 4 normes, puis 6 et aujourd'hui plus d'une vingtaine ?*

- Non. Nous ne prenons pas toutes les normes IAS mais ne créons que 22 VAS en nous inspirant des normes IAS

*Pourquoi 22 VAS ?*

- Tout simplement, nous ne créons que les normes qui répondent aux besoins de l'économie vietnamienne.

Par exemple, quand j'étudie les IAS sur les produits financiers, je ne comprenais rien parce que dans notre économie il n'existait pas ces montages financiers. Nous bâtissons des normes pour qu'elles soient utilisées, tu es d'accord avec moi ? Si ces normes ne sont pas applicables au Vietnam, à quoi sert de les créer !

Ou bien on parle beaucoup de structure Mère - Fille des entreprises et les comptes consolidés. Pour appliquer une norme, il faudrait déjà savoir définir ce qu'est une société mère, ce qu'est une société fille. Or aujourd'hui, quand on demande à une fille qui est sa mère, elle va te donner une liste. Tu vois, on ne pouvait pas encore délimiter les contours de ces organisations complexes, comment peut-on parler de consolidation. Tant qu'il n'y a pas encore de besoins concrets, je ne pense pas qu'il est nécessaire de sortir les normes.

Puis dans le plan des comptes il y a le compte 622 pour les fusions ? Je t'assure que ce compte est très peu utilisé parce que les fusions sont très peu pratiquées au Vietnam.

C'est pourquoi quand nous travaillons sur les normes vietnamiennes (VAS), nous ne sélectionnons que celles qui répondent aux besoins réels de notre économie.

J'aimerais bien te préciser que ce n'est pas parce que nous avons seulement la capacité de publier 20 normes qu'il y ait 20 normes sorties. Non. Si notre direction pense qu'il en faut 30, nous ne ménagions aucun effort pour travailler sur les 30. Donc c'est à partir des besoins de l'économie.

Pour tout te dire, je ne sais pas si les professionnels aujourd'hui arrivaient à digérer toutes ces nouveautés. J'estime qu'au niveau calendrier d'avancement nous avons respecté le rythme. Juste après la publication de la loi comptable, nous avons au fur et à mesure publier les VAS. Nous recevons aussi de l'assistance des organisations internationales et nous sommes francs. Ce que nous estimons faisable, nous incluons dans notre programme de travail, nous le respectons. Si nous estimons que nous ne pouvons pas le faire nous leur disons en toute franchise. De plus nous avons des contraintes en termes de moyens, d'hommes. En dehors de ce grand projet de formation financé par l'UE, nous travaillons avec les moyens du bord. Tu sais maintenant que nous sommes en plein dans l'élaboration des VAS, nous souhaitons pouvoir dialoguer avec les experts du monde occidental, mais il n'y a plus de budget. Or en 1992, ce n'était qu'une d'initiation.

*Alors nous allons nous aligner sur la comptabilité américaine n'est-ce-pas ?*

- Non, nous nous inspirons des normes internationales IAS. Mais tu sais les normes IAS ne sont pas très différentes de celles des USA.

*En parlant avec les comptables, j'ai eu l'impression qu'il y a un certain engouement des professionnels pour la comptabilité américaine ?*

- En réalité, les gens parlent beaucoup de la comptabilité américaine mais personne ne la connaît réellement ! Nous, au MOF, n'avons jamais eu l'occasion de lire un manuel de comptabilité américaine. Nous n'avons jamais eu de contact avec la comptabilité américaine. Chez nous, il y a juste un livre sur la comptabilité américaine traduit par M. Phan Van Duoc. Au niveau diplomatique, pendant très longtemps nous n'avons pas eu de relations avec le gouvernement américain, ni avec les associations professionnelles comptables américaines. Nous ne pouvons pas adopter une comptabilité que nous ne connaissons pas ! Et les USA ne cherchent pas non plus à faire de la publicité de leur comptabilité. Les manuels de comptabilité occidentale dont nous disposons viennent de l'Union Européenne. De plus pour comprendre ces comptabilités nous avons aussi besoin d'avoir des contacts avec les professionnels de ces pays là.

Même avec les normes IAS, ce n'est pas du tout simple. Sans l'intervention des experts internationaux, il nous est impossible de saisir l'esprit des ces normes IAS. Tu sais que les normes comptables sont des principes globaux de la superstructure d'une société dont

l'économie et l'enseignement. En lisant les normes nous effleurons la partie émergente de l'iceberg. Or l'infrastructure qui les sous-tend n'est pas facile à appréhender.

*Vous venez de soulever la question de l'enseignement ? Est-ce qu'il y a une coordination entre le travail de normalisation et l'enseignement de la comptabilité ?*

- Tu veux parler des universités ?

*Oui. Quand il y a une nouvelle réglementation, vous invitez aussi les professeurs de comptabilité.*

- Bien sûr les professeurs sont invités pour qu'ils puissent mettre à jour leur programme d'enseignement.

Tu sais que le travail de mise à jour du contenu des cours avec les nouveautés réglementaires dans les universités ne pose jamais de problème.

*Mais j'ai une question : en feuilletant les manuels ils ne sont pas toujours à jour ...*

- Oui, la mise à jour des manuels a toujours connu un certain retard. Mais les professeurs sont très dynamiques, ils mettent à jour leur cours systématiquement quand une nouvelle réglementation est sortie.

Parfois, les universités invitent aussi les cadres de notre direction dans des séminaires hors programmes sur des thèmes spécifiques.

Mais entre nous, les professeurs sont très vigilants sur ce plan parce qu'ils interviennent dans différents établissements pour gagner plus. C'est pourquoi la mise en jour est leur outil de travail et de marketing. Ils sont très motivés pour actualiser le contenu de leur cours !

*Kim Anh ajoute :* mais les professeurs n'arrivent pas toujours à bien expliciter la nouvelle réglementation.

*Il me semble que les jeunes étudiants aujourd'hui n'avaient aucune idée de la comptabilité socialiste...*

- Oui. On leur enseigne la comptabilité en vigueur. Il n'y a pas de cours sur l'histoire de la comptabilité vietnamienne. Ceci s'explique par les contraintes du nombre d'heures de comptabilité dans le programme de formation.

Il y a une réforme dans l'enseignement supérieur qui consiste à faire travailler les étudiants seulement 5 jours par semaine comme en Occident. Et sur ces 5 jours, les étudiants ont cours seulement sur une demi-journée.

Le ministère de l'enseignement supérieur a donc demandé aux universités de réviser à la baisse le nombre d'heures de cours. Tu peux deviner que professeurs et étudiants ont beaucoup de difficultés pour assurer la totalité du programme. Surtout les étudiants, ils sont demandés d'assimiler la masse de connaissances en un temps très limité. Je ne sais pas comment s'organise dans les autres pays. Apparemment, le Vietnam essaie de s'aligner sur les pratiques internationales.

*En ce qui concerne les manuels de comptabilité, j'ai pu constater que dans presque tous les manuels édités avant 1988, sur les premières pages, figurait la phrase suivante :*

*« Ce livre a été approuvé par le Ministère des Finances comme manuel officiel de comptabilité de la matière Comptabilité ». Est-ce que votre direction participe à la rédaction de ces manuels ?*

- Oui

*Donc dans cette phrase le ministère des finances est représenté par votre direction ?*

- Oui, c'est notre domaine de compétence, nous représentons le MOF.

*J'ai vu juste à côté de votre ministère un Institut des finances sur la rue Ly Thuong Kiêt. Il fait quoi donc ?*

- Ah, ce n'est qu'une école de comptabilité. Mais toute publication doit porter le sceau du MOF.

*Vous êtes diplômée en quelle année ? Et de quelle université ?*

- 1981. J'ai fait mes études à l'Université des finances de Ha Noi.

*Aujourd'hui, il y a un foisonnement d'établissements qui dispensent des cours de formation en comptabilité : votre université qui est le temple de la comptabilité depuis toujours, l'université des sciences économiques de Ha Noi, l'université du commerce, est-ce qu'il y a un rating en termes de qualité de la formation ? Votre université pourrait-elle être considérée comme la meilleure ?*

- C'est un peu difficile de faire un rating. Il est délicat de porter un jugement sur ces différents établissements ! Aujourd'hui toutes les universités entrent en concurrence et la qualité de leur formation est relativement équivalente. Il faut aussi citer l'université des sciences économiques de Ho Chi Minh qui est aussi très dynamique. Les professeurs sont très à jour avec la réglementation. De plus une politique d'ouverture et d'échange avec les institutions étrangères a été développée au cours de ces dernières années à Ho Chi Minh Ville.

L'université des sciences économiques de Ho Chi Minh Ville et sa faculté de comptabilité et de la finance est aujourd'hui parmi le meilleur tant au niveau qualité de l'enseignement qu'au niveau programme. Il faudrait bien reconnaître que dans le passé pendant longtemps, la formation des comptables était assurée par l'Université des finances à Hanoi. La qualité de l'enseignement de l'Université des finances de Hanoi a été reconnue à travers le parcours de ses diplômés qui après la sortie de cette institution réussissaient une belle carrière dans ce domaine soit dans l'administration, soit dans les entreprises. Mais aujourd'hui, avec la concurrence de la part d'autres établissements, elle ne détient plus le monopole.

*A la sortie de l'université, est-ce que vous avez une expérience en entreprise ou êtes vous recrutée directement au ministère des finances ?*

- Je suis recrutée au ministère et commençais directement ma carrière de conceptrice de politique comptable.

*Encore une question sur votre parcours, à midi vous m'avez dit que vous n'êtes pas très loin de l'âge de la retraite. Je pense que vous êtes en train de préparer les jeunes cadres pour vous remplacer le moment venu. Quand vous travaillez avec les jeunes de la nouvelle génération, est-ce qu'il y a des divergences de point de vue ou d'approche ou de méthode de travail ?*

- Je dois reconnaître que les jeunes sont plus doués que l'ancienne génération parce qu'ils sont formés correctement.

*Excusez-moi, je ne parle pas de compétence. J'aimerais savoir s'il y a malentendu ou incompréhension entre les deux générations dans la façon de concevoir la comptabilité.*

- C'est vrai que les jeunes ne connaissent pas du tout de ce qui s'était passé avant. Les pratiques comptables sont plus ou moins liées au passé. Mais selon moi, ce qui est le plus important pour comprendre la comptabilité est la proximité avec les entreprises. Pour travailler au ministère il faudrait être muni des connaissances théoriques et des connaissances pratiques. Les connaissances en histoire sont nécessaires mais pas indispensables. La comptabilité n'est pas une discipline isolée. Elle est directement liée à la finance et à la fiscalité et au droit des sociétés. A la sortie de l'école, les jeunes diplômés sont bien équipés au niveau théorique. Ceci va leur aider dans l'analyse et la compréhension, mais ils sont obligés d'aller dans les entreprises pour maîtriser l'objet qui devrait être relaté dans la comptabilité. Les connaissances théoriques seules ne suffisent pas selon moi.

Les jeunes diplômés sont pour la plupart formés dans le pays. Un nombre très restreint a l'opportunité de poursuivre leurs études à l'étranger (grâce aux bourses d'études) mais ils sont très minoritaires. Les personnes qui ont pu acquérir des choses dans les autres pays n'ont pas toujours la possibilité de faire partager leur point de vue avec la majorité. L'évolution de la comptabilité d'un pays, selon moi, se fait par le mécanisme d'auto amélioration. En partant des difficultés ou des problèmes du terrain que des solutions émergent et par effet boule de neige, le système s'améliore.

Même auparavant au début de la comptabilité soviétique, il n'y a pas d'importation du système comptable soviétique. Le gouvernement de la RDV envoyait les jeunes en ex-URSS et ces jeunes diplômés de retour dans le pays élaborent avec les gens du pays la comptabilité socialiste du nord Vietnam en respectant les caractéristiques du pays. L'élaboration des politiques comptables rencontre toujours des problèmes soit des incompatibilités avec d'autres politiques financière ou fiscale.

Je prends un exemple récent avec la TVA. Dans les autres pays, si une entreprise accorde un avoir sur une commande, le montant de la TVA sera diminué au prorata de l'avoir accordé sur la transaction. Chez nous, les agents de la fiscalité ne veulent rien entendre. Comme ils ne peuvent pas contrôler l'acte d'octroi d'un avoir, par précaution, ils prélèvent la TVA sur la facture initiale.

Il y a encore beaucoup de problèmes dans nos politiques mais il faudrait le faire avec. Il faudrait toujours du temps pour mettre en place quelque chose de nouveau.

La comptabilité est selon moi, un outil de gestion incontournable, Sa mission est de relater la réalité de l'entreprise et son environnement.

Nous, normalisateurs, sommes partis de cette réalité macro et micro pour élaborer les normes et la réglementation comptable.

*Vous m'avez dit que vous vous êtes inspirés des documents internationaux pour élaborer les politiques comptables, fiscales ou financières. Par exemple dans le cas de réduction sur les ventes, dans les pays à économie de marché, ce cas de figure existe certainement, pourquoi les normalisateurs fiscaux de chez nous ne l'ont pas anticipé pour proposer une solution ...*

- Non, ce n'est pas comme ça que cela se passe chez nous. Les législateurs vietnamiens sont formés à partir de différents canaux et ne sont pas formés correctement en profondeur. Ils ne maîtrisent pas tout. Ils font comme ils peuvent. Si des problèmes surgissent, ils les résolvent au fur et à mesure.

Tu sais si nous décidions de suivre un modèle de comptabilité d'un autre pays, pare exemple celui de la France, ce serait simple. Chez nous, on goûte à tout, un peu du code fiscal français, un peu du code canadien, un peu du code australien puis on confectionne le code fiscal vietnamien. Il y a toujours des points à remédier mais sur le fonds les principes de base sont solides, si non ce serait catastrophique au niveau économie nationale.

*Mais la comptabilité est un outil réglementé, donc il est basé sur le droit. Par exemple récemment, en comptabilité, il a été mentionné qu'il faut comptabiliser en actif la valeur du terrain dont l'entreprise détient le droit d'usage ou d'exploitation. Or il me semble que le droit civil le droit de propriété foncière n'existe pas encore...*

- C'est vrai qu'il n'y a pas de loi sur le droit de propriété sur les terrains.

*Donc la comptabilité ne relate pas la réalité économique du Vietnam.*

- Même si aujourd'hui, il n'y a pas encore de loi sur le droit de propriété du terrain, mais dans la pratique, personne même les autorités gouvernementales ne pourraient jamais expulser un citoyen de son terrain. Tu sais entre ce qui est prescrit dans la loi et ce qui se fait dans le quotidien, il y a un écart énorme ...

*In fine, il n'y a pas de différence en termes de principes entre la comptabilité soviétique et la comptabilité d'aujourd'hui ?*

- Au niveau des principes, pas de différence majeure. Les différences fondamentales résident dans les politiques comptables.

Il y a, je dirais, une nette amélioration dans la réglementation qui est aujourd'hui simplifiée, facile à comprendre et facile à l'appliquer. Avant la réglementation était plus compliquée.

*Est-ce que vous subissez des pressions de la part d'autres instances dans l'élaboration des normes ?*

- Non, nous sommes indépendants. Je dirais même dans notre domaine de compétence, nous avons beaucoup d'influence voire le dernier mot. Quand il faudrait débattre sur des sujets concernant la finance des entreprises ou la comptabilité, l'argument de notre direction souvent l'emporte parce que la réglementation ne vise pas sélectionner, ou éliminer les transactions de son champ de comptabilisation comme en fiscalité. Sa mission est de proposer la façon de relater toute l'activité de l'entreprise.

La comptabilité, selon moi, reflète, en quelque sorte, la vision sociale de l'activité économique. Les organismes de normalisation dont notre direction en fonction de leur représentation de cette réalité propose des outils pour le faire. Les normalisateurs du MOF ont fait de leur mieux pour concevoir l'outil comptable selon leur vision de l'activité économique (*un sourire de satisfaction et de fierté chez l'interviewée après cette déclaration*).

*Est-ce que vous pensez que les changements dans la comptabilité auraient des influences sur la prise de conscience des acteurs économiques ?*

- Bien sûr. Ils ont beaucoup changé leur façon de voir les choses. La comptabilité rend les choses plus transparentes. Cette transparence pousse les gens à agir différemment. Mais avoir une nouvelle prise de conscience ne fait pas changer les choses si les gens n'osent pas s'exprimer. Prenons l'exemple des jeunes dans ma direction, ils sont très réservés et n'osent pas prendre d'initiatives ou de dire ce qu'ils pensent de peur d'être mal jugés par les anciens. Je ne me rappelais plus à partir de quand j'ai osé parler lorsque j'ai entamé ma carrière dans cette direction. Mais à défaut de cadres, nous, jeunes diplômés de l'époque, étions obligés de nous débrouiller très tôt. Nous étions autonomes et nous travaillions étroitement avec les entreprises et nous soumettons nos projets. Il faudrait reconnaître mes anciens patrons sont des personnes ayant une grande ouverture d'esprit et nous guidait dans notre travail. Les anciens sont meilleurs que ceux d'aujourd'hui en termes de management humain. Ce qui fait que les jeunes d'aujourd'hui sont plutôt passifs. Ces derniers sont formés mieux que nous sur le plan théorique mais ce qui leur manque c'est l'esprit de curiosité.

Avant, nous sommes plutôt formées sur le tas en entreprise. Je me rappelais que je passais beaucoup plus de temps en entreprises que dans les locaux du MOF. De plus nous faisons aussi partie des comités d'inspection du ministère. A travers le travail auprès du terrain, que nous comprenions les difficultés que connaissent les compagnies et les failles de nos règlements.

*Donc vous êtes fonctionnaire du ministère et vous travaillez pour les compagnies ?*

- Oui, c'est un peu cela. Quand je visite une compagnie et celle-ci me demande de l'aider à organiser la tenue des livres, je le fais. Je fais tout. Je touche à la réalité comptable en entreprise.

*J'ai ouï dire qu'auparavant il existait un profil de cadre au Ministère des Finances du nom de « Gestionnaire d'État spécialisé » qui est chargé du suivi et du contrôle continu des entreprises. Est-ce exact ?*

*Quand vous alliez en entreprise, quel est votre titre ?*

- Nous avons plusieurs casquettes. Par exemple comme je viens de te dire: inspecteur du MOF.

*N'y avait-il pas un service d'inspection au sein de votre Ministère ?*

- Si. Si. Mais à l'époque, ce service était encore très faible en termes de compétences. Or pour faire une inspection financière, il faudrait avoir des connaissances en comptabilité et en finances. C'est pourquoi nous étions très sollicités dans ce type de mission.

*Quelles sont vos activités principales en tant que haut fonctionnaire du MOF ?*

- Oh, j'ai eu beaucoup d'activités : il serait erroné de penser que je reste tranquillement dans les locaux du ministère pour dessiner les politiques. Non.

Je suis consultante auprès des compagnies étatiques, je suis intervenante dans les universités ou les formations spécialisées, j'assure l'élaboration des règlements comptables et je traite les problèmes que rencontrent les compagnies dans la mise en application de la réglementation comptable.

*Quand est-ce que la direction générale de gestion des capitaux de l'État est-elle créée ?*

- Je ne me rappelle pas de la date exacte. Mais que très récemment.

Auparavant c'étaient des départements au sein du MOF, des départements spécialisés tels que Département des transports, de la construction. Ces départements du MOF étaient chargés des questions des finances et de la comptabilité des secteurs représentés par les Ministères spécialisés. Puis aujourd'hui ces départements sont regroupés pour former la « Direction Générale des entreprises » dont la mission principale est la gestion des capitaux de l'État alloués dans les entreprises étatiques. Cette direction générale est transformée en Direction. Elle a connu beaucoup des changements organisationnels et devient aujourd'hui Direction générale de gestion des capitaux de l'État. Sa mission ultime est de veiller sur les capitaux dans les entreprises étatiques et les préserver.

*Et le nom vient d'être de nouveau modifié : maintenant elle s'appelle DIRECTION DE GESTION FINANCIERE DES ENTREPRISES.*

- Tout à fait c'est la « Direction de gestion financière des entreprises » (sous entendu des entreprises étatiques).

*Ton sujet est vaste et il n'est pas facile à traiter...*

*Nous allons nous mettre à table.*

# **Annexe 3**

## **Questionnaire et traitements statistiques**

### **Annexe 3.1. Questionnaire et codage**

- 3.1.1. Modalités de réponse du questionnaire
- 3.1.2. Retraitement du système de codage
- 3.1.3. Questionnaire et statistiques de fréquences brutes des réponses
- 3.1.4. Présentation des 32 paires de questions sur les formes comptables

### **Annexe 3.2. Traitements statistiques et résultats**

- 3.2.1. Test-t comparaison de deux échantillons indépendants au niveau des moyennes
- 3.2.2. Calcul des intervalles de confiance
- 3.2.2. Méthode statistique des tableaux croisés



### ***Annexe 3.1. Questionnaire et codage***

Les données du questionnaire sont des données qualitatives nominales ou catégorielles. En d'autres termes les chiffres que nous utilisons pour coder les réponses ne sont pas des mesures continues telles que des valeurs exprimées en unités monétaires, mais des étiquettes ou des catégories. L'aspect nominal ou catégoriel des données nécessite une considération particulière quant au choix des méthodes statistiques qui sont des tests dits non paramétriques.

#### **3.1.1. Modalités de réponse du questionnaire**

Il y a deux types de questions :

(1) question binaire avec deux possibilités de réponses : Oui codée 1 ; Non codée 0

(2) question avec 4 possibilités de réponse organisées selon une échelle de 4:

Totalement d'accord :	4
D'accord :	3
Peu d'accord :	2
Pas d'accord :	1

Le choix d'appliquer une échelle de réponses multiples (4 niveaux) vient d'une raison d'importance secondaire mais conditionnée par le mode de fonctionnement de nos répondants. Comme les répondants vietnamiens n'ont pas l'habitude ni l'envie de se soumettre à ce type d'exercice à la fois pénible et 'risqué' parce qu'ils touchent à un domaine sensible voire tabou, ils ont tendance à répondre à la « va-vite » parcourant rapidement les questions. Afin de « contrer à ce laxisme psychologique », nous avons opté pour une échelle à 4 niveaux (sophistiquée au regard de nos répondants) et des questions avec des formulations en style négatif pour les « conditionner » à lire l'énoncé avant de répondre.

Ce choix pourrait engendrer des conséquences négatives parce que les questions compliquées découragent les répondants peu motivés mais, du moins selon nous, il permettrait d'obtenir une meilleure fiabilité quant aux réponses accordées. Ceci n'exclut pas pour autant les erreurs dues à la méconnaissance du contenu de la question ou aux lacunes inévitables de la mémoire. C'est la raison pour laquelle, nous avons suggéré à nos répondants de laisser les cases vides s'ils ont un doute. L'absence de réponse dans notre questionnaire est assimilée à la réponse « Je ne sais pas » (codée NSP) qui pourrait être un indicateur d'explication des résultats sur le comportement des répondants face aux changements ou aux non changements.

Comme nous avons demandé aux répondants de laisser les cases vides s'ils ne veulent pas ou ne peuvent pas répondre, les valeurs manquantes sont récurrentes dans notre base de données. Un comptage brut des réponses et des valeurs manquantes par variable montre que les valeurs manquantes tombent principalement sur les questions concernant la période communiste avant 1995. Les répondants qui ont

laissé en blanc les questions avant 1995 sont principalement les jeunes. Ces résultats nous semblent parfaitement conformes à nos prédictions. L'absence de réponse de la part des jeunes apparaît comme un signe rassurant quant à la fiabilité des réponses obtenues.

Un premier travail de tri à plat par comptage des réponses montre que celles-ci ont tendance à se grouper soit autour de 4 ou 3, soit autour de 1 ou 2. L'importance des valeurs manquantes dans notre cas présente néanmoins une contrainte d'ordre technique car nous avons recours à un logiciel statistique pour l'analyse des données.

### 3.1.2. Retraitement du système de codage

Pour contourner ce problème technique nous avons décidé de regrouper les réponses pour obtenir des réponses dichotomiques (1,0) afin de répondre aux exigences du nombre minimal de données pour certains tests.

Plus spécifiquement pour une meilleure visibilité des perceptions, nous avons décidé de regrouper les deux premières possibilités de réponses TOTALEMENT D'ACCORD et D'ACCORD (qui signifie que le répondant approuve la formulation discursive de la variable) pour former la réponse OUI (codée 1). Et nous avons procédé de la même manière avec les deux dernières possibilités de réponse PEU D'ACCORD et PAS D'ACCORD (qui signifie que le répondant n'approuve pas la formulation discursive de la variable) pour former la réponse NON (codée 0).

Code initial	Intitulé initial		Code groupé	Intitulé groupé
4	Totalement d'accord	➔	1	OUI
3	D'accord			
2	Peu d'accord	➔	0	NON
1	Pas d'accord			

La base de données ainsi purgée sur laquelle nous allons effectuer des traitements statistiques est composée de 115 lignes et de 169 colonnes. Les modalités de réponses sont alors de trois :

**Oui** signifie « *Je suis d'accord avec la formulation donnée dans la question* »

**NON** signifie « *Je ne suis pas d'accord avec la formulation donnée dans la question* »

**Absence de réponse** (case vide) signifie « *Je ne sais pas* »

### 3.1.3. Questionnaire et statistiques de fréquences brutes des réponses

\* M = réponse manquante, ici nous l'interprétons comme Je ne sais pas

1. Est-ce que vous avez travaillé en comptabilité ?

Oui **112**

Non **03**

2. Quel chemin vous a-t-il mené(e) jusqu'à la comptabilité ?

	VRAI	FAUX	M *
2.1 C'est mon choix personnel. Je le veux bien.	<b>69</b>	<b>16</b>	<b>30</b>
2.2 J'ai obtenu un diplôme en comptabilité.	<b>87</b>	<b>04</b>	<b>24</b>
2.3 Je veux suivre le même métier que mon père.	<b>08</b>	<b>67</b>	<b>40</b>
2.4 C'est un métier bien payé.	<b>09</b>	<b>64</b>	<b>42</b>
2.5 C'est un métier qui permet une promotion de carrière assurée.	<b>27</b>	<b>48</b>	<b>40</b>
2.6 C'est un poste stratégique donc pas de risque de licenciement.	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>43</b>
2.7 J'ai obtenu le poste grâce à la recommandation d'un ami de ma famille.	<b>21</b>	<b>53</b>	<b>41</b>
2.8 Je suis devenu Comptable par hasard.	<b>30</b>	<b>47</b>	<b>38</b>
2.9 Etre muté au Service de Comptabilité et de Finance est une forme de promotion de carrière.	<b>11</b>	<b>56</b>	<b>48</b>
2.10 Autres, précisez			

3. Quelles ont été vos fonctions dans l'entreprise(s) ?

Fonction		Fonction	
3.1 Comptable	<b>48</b>	3.5 Directeur (Membre de la Direction)	<b>07</b>
3.2 Comptable de synthèse	<b>15</b>	3.6 Professeur	<b>03</b>
3.3 Chef comptable	<b>51</b>	3.7 Auditeur	<b>07</b>
3.4 Chef du service	<b>05</b>	3.9 Autres, précisez	

4. Est-ce que vous vous souvenez un ou des systèmes comptables suivants ? (cochez la ou les ligne(s) qui vous convien(nen)t)

Année	Système de Comptabilité	Je l'ai appliqué	Je l'ai lu	Je l'ai entendu	Je n'en sais rien	M
<b>1970</b>	Plan de comptes (1970)	<b>50</b>	<b>12</b>	<b>05</b>	<b>16</b>	<b>32</b>
<b>1975</b>	Système Unifié des Comptes (1975)	<b>46</b>	<b>10</b>	<b>06</b>	<b>26</b>	<b>27</b>
<b>1981</b>	Réglementation sur la comptabilité pour les entreprises privées, de négoce ou industrielles (1981)	<b>46</b>	<b>11</b>	<b>18</b>	<b>02</b>	<b>38</b>
<b>1987</b>	Loi sur les investissements étrangers (1987)	<b>32</b>	<b>18</b>	<b>35</b>	<b>05</b>	<b>25</b>
<b>1989</b>	Système Unifié des Comptes (SUC - 1989)	<b>20</b>	<b>13</b>	<b>25</b>	<b>41</b>	<b>16</b>

Année	Système de Comptabilité	Je l'ai appliqué	Je l'ai lu	Je l'ai entendu	Je n'en sais rien	M
1990	Réglementation sur la comptabilité des entreprises hors secteur public (1990)	18	20	30	16	31
1995	Système de comptabilité d'entreprise (SCE 1995)	0	06	21	85	03
2000	4 premières Normes de comptabilité vietnamienne	01	06	32	69	07
2002	6 Normes de comptabilité vietnamienne	0	14	30	63	08
	Autre, précisez					

5. Est-ce qu'il y a des différences entre ce que vous faites dans votre travail de Comptable au quotidien et ce que vous avez étudié quand vous étiez à l'école ?

Oui **96**

Non **19**

6. Si vous répondez par non à la question n° 5, pouvez-vous nous donner les raisons principales :

	Avant 1995		Après 1995	
	Vrai	Faux	Vrai	Faux
6.1 L'entreprise n'exige pas de diplôme en comptabilité pour le recrutement d'un Comptable.	09	08	04	15
6.2 Le Comptable est demandé d'appliquer aux pieds de la lettre les textes réglementaires comptables.	14	04	11	08
6.3 Les règlements comptables ne sont pas toujours clairs et compréhensibles.	16	02	15	03
6.4 Il y a plusieurs types de comptabilité d'entreprise en comptabilité vietnamienne : - comptabilité industrielle, - comptabilité commerciale, - comptabilité bancaire, - comptabilité des services etc.	13	05	12	05
6.5 Les manuels de comptabilité ne sont pas mis à jour régulièrement.	16	02	12	06
6.6 Les professeurs en comptabilité ne mettent pas à jour leurs cours.	08	08	04	12
6.7 Autres, précisez				

7. Depuis 1975 jusqu'à aujourd'hui, avez-vous constaté des changements en comptabilité vietnamienne ?

Oui **114**

Non **0**

**Manquante 1**

Pouvez-vous nous donner la définition du mot Comptabilité : .....

.....

8. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>AVANT 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
8.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflétaient que l'argent alloué par l'Etat.	<b>20</b>	<b>29</b>	<b>07</b>	<b>20</b>	<b>39</b>
8.2 Une dépense est acceptée comme une charge à deux conditions : Conforme à la réglementation et Conforme à l'activité de l'entreprise.	<b>26</b>	<b>37</b>	<b>10</b>	<b>09</b>	<b>33</b>
8.3 Le concept de BIEN FIXE n'est pas clairement défini .	<b>16</b>	<b>27</b>	<b>14</b>	<b>24</b>	<b>34</b>
8.4 L'entreprise n'a pas le droit de faire des provisions.	<b>25</b>	<b>29</b>	<b>09</b>	<b>19</b>	<b>33</b>
8.5 La décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat	<b>28</b>	<b>41</b>	<b>04</b>	<b>08</b>	<b>34</b>
8.6 Dans la comptabilité vietnamienne il n'y a pas de notion de «droit de propriété».	<b>19</b>	<b>29</b>	<b>11</b>	<b>15</b>	<b>41</b>

9. Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>APRÈS 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
9.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que les sources en provenance du budget de l'Etat.	<b>06</b>	<b>11</b>	<b>42</b>	<b>52</b>	<b>04</b>
9.2 Nouveau compte « SOURCES DE CAPITAUX APPARTENANT À DES PROPRIETAIRES ». Mais LE DROIT DE PROPRIETE n'est pas clairement défini ni dans le Droit des sociétés ni dans le Droit Civil	<b>13</b>	<b>43</b>	<b>23</b>	<b>25</b>	<b>11</b>
9.3 Un grand problème pour la comptabilité : VALEUR DU TERRAIN	<b>37</b>	<b>48</b>	<b>12</b>	<b>02</b>	<b>16</b>
9.4 Le concept de CHARGE n'est pas clairement défini.	<b>11</b>	<b>38</b>	<b>23</b>	<b>35</b>	<b>08</b>
9.5 Le concept de BIEN FIXE n'est pas clairement défini .	<b>11</b>	<b>30</b>	<b>18</b>	<b>51</b>	<b>05</b>
9.6 L'entreprise n'a pas le droit de faire des provisions.	<b>06</b>	<b>05</b>	<b>59</b>	<b>41</b>	<b>04</b>
9.7 La décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat	<b>11</b>	<b>23</b>	<b>14</b>	<b>53</b>	<b>14</b>
9.8 Une dépense est acceptée comme une charge à deux conditions : Conforme à la réglementation et Conforme à l'activité de l'entreprise.	<b>29</b>	<b>48</b>	<b>07</b>	<b>08</b>	<b>23</b>
9.9 Les normes standards de comptabilité vietnamienne constituent le cadre juridique pour la comptabilité.	<b>01</b>	<b>37</b>	<b>54</b>	<b>04</b>	<b>19</b>

10. Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>AVANT 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
10.1 . Il n'existait qu'une seule méthode de calcul des amortissements : application des taux d'amortissements prédéterminés par le règlement.	<b>27</b>	<b>40</b>	<b>03</b>	<b>09</b>	<b>36</b>
10.2 L'évaluation ou la ré-évaluation des biens fixes était faite par des experts du Comité national des Prix, du Comité National du Plan, du Ministère des Finances.	<b>21</b>	<b>35</b>	<b>08</b>	<b>12</b>	<b>39</b>
10.3 Les méthodes d'évaluation des dépréciations n'existaient pas.	<b>24</b>	<b>43</b>	<b>07</b>	<b>06</b>	<b>35</b>
10.4 Le coût de revient d'un produit n'intègre pas tous les coûts constituant du produit.	<b>16</b>	<b>35</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>39</b>
10.5 Il n'existait pas de méthode de calcul ou d'instruction pour déterminer la valeur de l'entreprise.	<b>24</b>	<b>33</b>	<b>07</b>	<b>13</b>	<b>38</b>

11. Quels sont les changements majeurs de méthode d'évaluation que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

<b>APRÈS 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
11.1 L'entreprise n'a pas le droit de choisir une parmi les méthodes de calcul des amortissements.	<b>20</b>	<b>05</b>	<b>46</b>	<b>39</b>	<b>05</b>
11.2 Les méthodes d'évaluation ou de réévaluation des immobilisations n'ont pas été clairement définies.	<b>20</b>	<b>44</b>	<b>20</b>	<b>23</b>	<b>08</b>
11.3 Les méthodes d'évaluation des dépréciations pour risque n'ont pas été clairement définies.	<b>15</b>	<b>58</b>	<b>20</b>	<b>17</b>	<b>05</b>
11.4 Le coût de revient d'un produit n'intègre pas tous les coûts constituant du produit.	<b>09</b>	<b>40</b>	<b>30</b>	<b>28</b>	<b>08</b>
11.5 Il n'existe pas de méthode de calcul explicite pour déterminer la valeur de l'entreprise.	<b>15</b>	<b>37</b>	<b>24</b>	<b>32</b>	<b>07</b>

12. Quelles sont les entreprises qui ont l'obligation d'avoir une comptabilité et d'éditer des comptes et des rapports comptables ?

	<b>Avant 1995</b>	<b>Après 1995</b>
12.1 Les sociétés d'Etat.	<b>96</b>	<b>115</b>
12.2 Les compagnies d'économie mixte J.V	<b>81</b>	<b>113</b>
12.3 Les compagnies privées PME	<b>44</b>	<b>99</b>
12.4 Les compagnies d'Etat « actionnarisées »	<b>63</b>	<b>111</b>
12.5 Les compagnies par actions	<b>59</b>	<b>95</b>
12.6 Les entités familiales de commerce	<b>05</b>	<b>19</b>
1912.7 Autres, précisez		

13. Pouvez-vous nous dire dans une entreprise, *selon la Loi*, qui est responsable des données comptables publiées ?

	<b>Avant 1995</b>	<b>Après 1995</b>
13.1 Directeur l'entreprise	<b>83</b>	<b>104</b>
13.2 Chef Comptable	<b>91</b>	<b>101</b>
13.3 Auditeurs internes	<b>04</b>	<b>21</b>
13.4 Auditeurs externes	<b>05</b>	<b>42</b>
13.5 Autres, précisez		

14. Est-ce que vous pouvez nous dire qui sont les personnes, *à l'intérieur de l'entreprise*, qui s'intéressent à l'information comptable ?

	<b>Avant 1995</b>	<b>Après 1995</b>
14.1 Parti Communiste	<b>32</b>	<b>20</b>
14.2 Directeur de l'entreprise	<b>95</b>	<b>113</b>
14.3 Actionnaires	<b>39</b>	<b>98</b>
14.4 Responsable(s) des services - Managers	<b>28</b>	<b>43</b>
14.5 Employé(s)	<b>08</b>	<b>13</b>
14.6 Représentant(s) syndicaux	<b>13</b>	<b>16</b>
14.7 Autres, précisez		

15. Est-ce que vous pouvez nous dire qui sont les personnes, *à l'extérieur de l'entreprise*, qui s'intéressent à l'information comptable ?

	<b>Avant 1995</b>	<b>Après 1995</b>
15.1 Les Impôts	<b>93</b>	<b>108</b>
15.2 Ministère de tutelle	<b>82</b>	<b>73</b>
15.3 Agence nationale de gestion financière des entreprises	<b>82</b>	<b>93</b>
15.4 Comité Populaire des provinces et villes	<b>17</b>	<b>14</b>
15.5 Fournisseur(s)	<b>09</b>	<b>35</b>
15.6 Client(s)	<b>08</b>	<b>34</b>
15.7 Banque(s)	<b>80</b>	<b>99</b>
15.8 Actionnaires potentiels ( <i>dans le cas des compagnies «actionnarisées» et/ou compagnies par actions</i> )	<b>12</b>	<b>86</b>
15.9 Analystes financiers à la Bourse des valeurs.	<b>05</b>	<b>86</b>
15.10 Autres partenaires, précisez		

16. A l'intérieur de l'entreprise, qui a le droit d'accès à l'information comptable ?

	Avant 1995	Après 1995
16.1 Directeur ou Conseil d'administration	95	113
16.2 Secrétaire de la division du Parti communiste du Vietnam	38	36
16.3 Actionnaire(s), Propriétaire(s)	25	91
16.4 Représentant Syndical	13	26
16.5 Responsables des services (Managers)	15	38
16.6 Employé(s)	06	13
16.7 Syndiqués	05	11
16.8 Toute personne intéressée	08	20
16.9 Autres, précisez		

17. Est-ce que vous êtes membre d'une ou des association(s) professionnelle(s) de comptabilité ?  
Pouvez-vous nous donner le nom de ces associations ?

Membres d'une association professionnelle : 18

Pouvez-vous donner votre avis en ce qui concerne le rôle des associations professionnelles de comptabilité dans le processus de transition économique et de réforme comptable au Vietnam ?

Membres du CNC VN : 17

Membre du VAA : 01

18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes *pour la gestion interne avant 1995*?

AVANT 1995	Totalement d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	M
18.1 Avoir la mémoire des transactions de l'entreprise.	24	35	06	06	44
18.2 Planifier la production.	24	36	12	03	40
18.3 Calculer les coûts de production.	23	39	08	03	42
18.4 Calculer les impôts, taxes et prélèvements	24	38	09	02	42
18.5 Améliorer la productivité de l'entreprise.	09	22	17	14	53
18.6 Prendre des décisions d'investissement.	14	26	09	19	47
18.7 Fixer le prix de vente.	15	30	09	18	43
18.8 Contrôler les charges.	13	41	11	07	43
18.9 Préserver le patrimoine de l'entreprise (capitaux fixes et capitaux circulants)	22	40	07	06	40

19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes *pour la gestion interne après 1995?*

<b>APRES 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
19.1 Avoir la mémoire des transactions de l'entreprise.	53	43	07	04	08
19.2 Planifier la production.	45	53	12	0	05
19.3 Calculer les coûts de production.	48	57	03	01	06
19.4 Calculer les impôts, taxes et prélèvements	52	57	02	01	03
19.5 Améliorer la productivité de l'entreprise.	30	51	11	08	15
19.6 Prendre des décisions d'investissement.	51	50	06	02	06
19.7 Fixer le prix de vente.	33	57	09	08	08
19.8 Contrôler les charges.	42	62	04	02	05
19.9 Préserver le patrimoine de l'entreprise (capitaux fixes et capitaux circulants)	43	54	09	04	05

20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes *pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?*

<b>AVANT 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
20.1 Répondre aux obligations de ré-édition des comptes fixées par la réglementation comptable.	34	34	05	02	39
20.2 Référence pour élaborer le Plan de l'année suivante et outil de négociation avec l'Etat.	20	46	08	02	39
20.3 Informer les actionnaires de la situation financière de l'entreprise.	08	25	08	22	52
20.4 Informer les créanciers de la situation financière de l'entreprise.	10	33	08	13	51
20.5 Répondre à la demande d'information des marchés boursiers sur la situation financière de l'entreprise ( <i>pour les entreprises cotées en bourse</i> ).	04	16	07	26	62
20.6 Informer les fournisseurs	02	11	09	34	59
20.7 Informer les Ministères et l'Etat	14	44	05	07	45

21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes *depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?*

<b>APRES 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
21.1 Répondre aux obligations de ré-édition des comptes fixées la réglementation comptable.	56	51	0	02	06
21.2 Référence pour élaborer le Plan de l'année suivante et outil de négociation avec l'Etat.	37	64	05	02	07
21.3 Informer les actionnaires de la situation financière de l'entreprise.	39	63	05	0	08
21.4 Informer les banquiers de la situation financière de l'entreprise.	34	57	13	03	08
21.5 Répondre à la demande d'information des marchés boursiers sur la situation financière de l'entreprise ( <i>pour les entreprises cotées en bourse</i> ).	31	48	13	03	20
21.6 Informer les fournisseurs	20	21	21	27	26
21.7 Informer les Ministères et l'Etat	36	52	07	07	13

22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien *pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)* :

<b>AVANT 1995</b>	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
22.1 La réglementation comptable (sous forme de décret ou décision ministérielle) ne sont pas toujours publiées simultanément.	19	40	02	05	49
22.2 La définition du concept CHARGE en Comptabilité est différente de celui des Impôts.	15	33	07	02	58
22.3 La comptabilité produite par l'entreprise doit subir le contrôle de différentes institutions dont le Juge en dernier ressort est le FISC.	21	37	06	05	46
22.4 L'entreprise n'a aucun droit de décision sur l'argent alloué par l'Etat.	13	37	09	07	49
22.5 La comptabilité vietnamienne a pour objectif le contrôle de l'utilisation des budgets alloués par l'Etat.	19	36	05	06	49
22.6. Les chiffres calculés par le service de comptabilité en application de la réglementation ne permettaient pas de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise.	10	15	20	22	48
22.7 Il n'existe pas de règlement à propos des créances difficilement récupérables.	10	26	09	11	59
22.8 Il n'existe pas de circulaire concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses.	13	29	08	08	57

23. Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien *après l'ouverture économique du pays en 1995*:

	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
23.1 La réglementation comptable (sous forme de décret ou décision ministérielle) ne sont pas toujours publiées simultanément.	<b>21</b>	<b>58</b>	<b>13</b>	<b>15</b>	<b>08</b>
23.2. La définition du concept CHARGE en Comptabilité est différente de celui des Impôts.	<b>16</b>	<b>46</b>	<b>18</b>	<b>11</b>	<b>24</b>
23.3 La comptabilité produite par l'entreprise doit subir le contrôle de différentes institutions dont le Juge en dernier ressort est le FISC.	<b>19</b>	<b>61</b>	<b>12</b>	<b>16</b>	<b>07</b>
23.4 L'entreprise a de l'autonomie financière dans la gestion de l'entreprise mais ne dispose pas du plein pouvoir dans les décisions d'investissement.	<b>11</b>	<b>37</b>	<b>15</b>	<b>37</b>	<b>14</b>
23.5 Les chiffres calculés par le service de comptabilité en application de la réglementation ne permettaient pas de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise.	<b>03</b>	<b>16</b>	<b>12</b>	<b>76</b>	<b>08</b>
23.6 Il n'existe pas de règlement à propos des créances difficilement récupérables.	<b>05</b>	<b>28</b>	<b>13</b>	<b>46</b>	<b>23</b>
23.7 Il n'existe pas de circulaire concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses.	<b>08</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>54</b>	<b>22</b>
23.8 Le nouveau système comptable de 1995 vise principalement la collecte des impôts pour l'Etat.	<b>13</b>	<b>42</b>	<b>13</b>	<b>35</b>	<b>12</b>
23.9 Les normes standards de comptabilité vietnamiennes sont difficiles à comprendre et difficiles à les appliquer.	<b>07</b>	<b>29</b>	<b>30</b>	<b>37</b>	<b>12</b>
23.10 La réglementation comptable est parfois contradictoire aux règlements financiers qui régissent les entreprises.	<b>14</b>	<b>46</b>	<b>19</b>	<b>09</b>	<b>27</b>
23.11 La réglementation comptable change très souvent, ce qui explique le retard dans la clôture des comptes et la publication des rapports comptables.	<b>09</b>	<b>25</b>	<b>23</b>	<b>30</b>	<b>28</b>

24. Selon Vous, pourquoi la comptabilité vietnamienne a-t-elle été plusieurs fois modifiée au cours de ces 25 dernières années ? :

	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
24.1 Le Vietnam veut s'aligner en termes de pratique comptable avec les autres pays afin de faciliter l'intégration régionale et internationale même si l'ancien système comptable peut encore servir pour refléter l'activité économique de l'entreprise.	<b>10</b>	<b>40</b>	<b>29</b>	<b>27</b>	<b>09</b>
24.2 Le Vietnam n'a pas d'autre choix que d'adopter le modèle comptable occidental.	<b>04</b>	<b>17</b>	<b>27</b>	<b>54</b>	<b>13</b>
24.3 La transition économique du pays entraîne les changements comptables.	<b>31</b>	<b>74</b>	<b>03</b>	<b>02</b>	<b>05</b>
24.4 L'ancien système était obsolète et lourd.	<b>32</b>	<b>52</b>	<b>17</b>	<b>09</b>	<b>05</b>
24.5 Les praticiens de la comptabilité ont fait pression pour le changement comptable.	<b>12</b>	<b>34</b>	<b>20</b>	<b>34</b>	<b>15</b>
24.6 L'information comptable est transparente et les changements ont été influencé par les utilisateurs de l'information comptable.	<b>13</b>	<b>39</b>	<b>17</b>	<b>31</b>	<b>15</b>

Si dans votre travail en tant que Praticien comptable, vous avez eu l'occasion de faire des propositions pour améliorer le système comptable vietnamien, pouvez-vous nous faire part de cette expérience.

---



---



---



---



---



---



---



---

25. Est-ce que les procédures comptables et financières dans votre entreprise ont été clairement définies ?

Oui

Non

26. Si vous répondez par OUI à la question 25, est-ce que ces procédures ont-elles créé des difficultés à l'encontre du bon fonctionnement de l'entreprise ?

Oui

Non

27. Est-ce que les données comptables de votre entreprise ont été auditées ?

Oui **83**

Non **13**

Manquantes : **19**

28. Pourquoi votre entreprise a-t-elle fait auditer ses comptes ?

	<b>Totalement d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>Peu d'accord</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>M</b>
28.1 Parce que la réglementation nous oblige à le faire.	<b>30</b>	<b>16</b>	<b>03</b>	<b>25</b>	<b>41</b>
28.2 Parce que le Conseil d'Administration et les actionnaires le demandent.	<b>30</b>	<b>36</b>	<b>02</b>	<b>11</b>	<b>36</b>
28.3 Parce que notre société est cotée en bourse	<b>21</b>	<b>16</b>	<b>04</b>	<b>27</b>	<b>47</b>
28.4 Parce que l'entreprise veut que la qualité de la comptabilité soit assurée avant de publier les informations comptables.	<b>31</b>	<b>38</b>	<b>07</b>	<b>06</b>	<b>33</b>
28.5 Parce que l'entreprise veut une révision avant l'arrivée des agents des impôts.	<b>22</b>	<b>29</b>	<b>17</b>	<b>02</b>	<b>37</b>

D'après vous, est-ce qu'il y a une différence entre le résultat avant impôt que vous avez calculé et celui approuvé par les agents des impôts ?

Oui **11**

Non **82**

Si vous répondez par NON, lequel des deux résultats reflète le mieux le résultat économique de l'entreprise ?

<b>Résultat calculé par l'entreprise</b>	<b>50</b>
<b>Résultat recalculé par les agents des impôts</b>	<b>32</b>

29. Qui est mandaté pour auditer des comptes de votre entreprise ?

29.1 Service AUDIT INTERNE de l'entreprise	<b>20</b>
29.2 Compagnie d'audit de l'Etat	<b>34</b>
29.3 Auditeur indépendant	<b>13</b>
29.4 Cabinet d'audit international	<b>26</b>
29.5 Autres, précisez	

30. D'après vous, faudrait-il rendre public l'information comptable de l'entreprise ?

Oui **43**

Non **52**

Manquantes : **20**

31. Si vous répondez par NON à la question 30, pouvez-vous nous dire pourquoi ?

		<b>M</b>
31.1 Parce que ce n'est pas dicté par la réglementation.	<b>33</b>	<b>78</b>
31.2 Parce que l'entreprise risque de dévoiler ses secrets commerciaux en rendant publique l'information comptable.	<b>33</b>	<b>77</b>
31.3 Parce que le temps dont l'entreprise a besoin pour établir les rapports comptables est parfois long, l'information comptable perd de sa valeur d'actualité.	<b>06</b>	<b>86</b>
31.4 Parce que pour le moment le traitement des entreprises n'est pas équitable.	<b>16</b>	<b>83</b>
31.5 La comptabilité n'est pas encore une obligation pour tout type d'entreprise.	<b>15</b>	<b>82</b>
31.6 Autres, précisez		

32. D'après vous, la réglementation concernant les délits comptables est-elle explicite et juste ?

Oui **50** Non **32**

33. Quand il y a un ou des changements comptables, comment en êtes-vous informé(e) ?

	Totalement d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	M
33.1 Je reçois des lettres d'information par la voie officielle du Ministère des Finances.	24	33	09	27	22
33.2 Je suis informé(e) par Le Directeur de l'entreprise.	08	18	10	39	40
33.3 Je les découvre par moi-même	25	46	06	09	29
33.4 Je suis informé(e) par des confrères.	17	59	09	07	23
33.5 Je suis informé(e) par les associations de Comptabilité.	09	32	06	27	41

34. Lorsqu'il y a un ou des changements de réglementation comptable, avez-vous reçu de la formation d'initiation à la nouvelle réglementation ?

Oui **93** Non **19**

35. Si vous répondez à la question 34 par NON, pensez-vous que c'est regrettable de ne pas pouvoir bénéficier de la formation ?

Oui **19** Non

36. Précisez OUI à la question 34, qui organise la formation ?

	Totalement d'accord	D'accord	Peu d'accord	Pas d'accord	M
36.1 le Ministère des Finances	31	38	02	12	32
36.2 l'Entreprise.	05	15	05	26	64
36.3 la formation est sous forme de formation continue est organisée par l'entreprise.	07	19	06	19	64
36.4 la formation est offerte par les cabinets d'audit.	09	30	06	14	56

37. A votre avis, faudrait-il importer la comptabilité américaine ?

Oui **83** Non **11**

Manquantes : 21

Si vous pensez qu'il ne faut pas importer la comptabilité américaine, pouvez-vous nous expliquer votre choix ? Ou nous dire en quoi la comptabilité vietnamienne est-elle meilleure que la comptabilité américaine ?

.....  
 .....  
 .....  
 .....

38. Est-ce que votre entreprise a connu des changements de statut ou d'organisation ?

	Oui	Non
38.1 Mon entreprise a changé de statut juridique.	19	91
38.2 Mon entreprise a changé d'activité.	09	101
38.3 Mon entreprise a changé d'enseigne.	08	101
38.4 Mon entreprise a accueilli des capitaux étrangers et a formé une Joint Venture.	12	94
38.5 Mon entreprise est encore sous la tutelle du Ministère	16	91
38.6 Mon entreprise est devenue un Groupe public de type 90, 91 .	09	97
38.7 Mon entreprise a été «actionnarisée»	29	72

39. En tant que Chef Comptable, est-ce que vous êtes invité(e) à participer à toutes les réunions importantes de votre entreprise ?

Oui **59** Non **12** Manquantes : 44

40. En cas de divergence d'opinion avec votre Directeur, est-ce que vous avez maintenu votre position ?

Oui **79** Non **05** Manquantes : 31

41. Est-ce que la comptabilité a été informatisée dans votre entreprise ?

Oui **94** Non **06** Manquantes : 15

42. D'après vous, est-ce que l'informatique a amélioré le travail du service comptabilité ?

Oui **99** Non Manquantes : 16

#### **43. Informations sur votre parcours professionnel**

Date du premier emploi en tant que Comptable :

Date de promotion au Poste de Chef comptable :

#### **44. Informations sur votre formation initiale**

44.1 Pouvez-vous nous dire où vous avez fait vos études de comptabilité ?

au Vietnam **112** à l'étranger **08**

44.2 Si vous l'avez étudiée à l'étranger, pouvez-vous dire dans quel pays ?

Dans quel établissement ?

## 44.2 Durée de votre formation ?

**DUREE DE FORMATION DES REpondANTS**  
Code : 44INDI\_ETUD\_ANS5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	2	1,7	1,9	1,9
	3,00	9	7,8	8,6	10,5
	4,00	27	23,5	25,7	36,2
	5,00	61	53,0	58,1	94,3
	6,00	3	2,6	2,9	97,1
	7,00	3	2,6	2,9	100,0
	Total	105	91,3	100,0	
Missing	9,00	10	8,7		
Total		115	100,0		

## 44.3 Quel type de Diplôme avez-vous obtenu ?

**Titulaire d'un BTS en comptabilité (Code : 44INDI\_DIPLOM\_BTS)**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	NON	93	80,9	88,6	88,6
	OUI	12	10,4	11,4	100,0
	Total	105	91,3	100,0	
Manquante	9,00	10	8,7		
Total		115	100,0		

**Titulaire d'une licence en comptabilité ou en sciences économiques**  
(Code : 44INDI\_DIPLOM\_LICEN)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	NON	11	9,6	10,5	10,5
	OUI	94	81,7	89,5	100,0
	Total	105	91,3	100,0	
Manquante	9,00	10	8,7		
Total		115	100,0		

**Titulaire d'un diplôme d'expert comptable (Code : 44INDI\_DIPLOM\_CPA)**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	NON	103	89,6	98,1	98,1
	OUI	2	1,7	1,9	100,0
	Total	105	91,3	100,0	
Manquante	9,00	10	8,7		
Total		115	100,0		

44.4 Est-ce que vous parlez des langues étrangères ? Lesquelles ?

**45. Statut de votre entreprise**

<b>42</b>	Compagnie d'Etat	<b>18</b>	Compagnie à 100% de capital étranger
<b>0</b>	Société mixte Etat et privé	<b>18</b>	Compagnie privé
<b>25</b>	Société par actions	<b>01</b>	Entité familiale de commerce
<b>10</b>	Société mixte avec participation étrangère (Joint-Venture)		Autres, précisez

**46. Taille de l'entreprise en termes d'effectif du personnel**

<b>45</b>	Moins de 100 personnes	<b>03</b>	4 000 – 10 000 personnes
<b>46</b>	Moins de 500 personnes	<b>0</b>	10 000 – 50 000 personnes
<b>16</b>	1 000 – 4 000 personnes	<b>03</b>	Plus de 50 000 personnes

**47. Taille de l'entreprise en termes de chiffre d'affaires mensuel :**

<b>12</b>	Moins de 100 000 000 VNDong	<b>26</b>	1 – 5 milliards VN Dong
<b>10</b>	100 000 000 – 500 000 000 VN Dong	<b>20</b>	5 – 10 milliards VN Dong
<b>10</b>	500 000 000 – 900 000 000 VN Dong	<b>34</b>	Plus de 10 milliards VN Dong

**48. Si on vous demande quelle est la valeur de votre entreprise, est-ce que vous pouvez y répondre ?**

Oui  Non

Et pour fournir cette information, dans quel type de document allez-vous la chercher ou comment allez-vous la calculer ?

.....

**49. Informations personnelles**

49.1 Secteur d'activité de votre entreprise:

**Distribution de l'échantillon par secteur d'activité (Code : 49ENT\_SECTEUR)**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	AGRICOLE	2	1,7	1,8	1,8
	INDUSTRIE	46	40,0	41,8	43,6
	SERVICE	62	53,9	56,4	100,0
	Total	110	95,7	100,0	
Manquante	9,00	5	4,3		
Total		115	100,0		

## 49.2 Ancienneté dans l'entreprise :

**Nombre d'années d'ancienneté dans l'entreprise actuelle**  
**(Code : 49ENT\_ANCIENNETE)**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	10	8,7	9,3	9,3
	2,00	13	11,3	12,0	21,3
	3,00	15	13,0	13,9	35,2
	4,00	10	8,7	9,3	44,4
	5,00	5	4,3	4,6	49,1
	6,00	6	5,2	5,6	54,6
	7,00	3	2,6	2,8	57,4
	8,00	3	2,6	2,8	60,2
	10,00	7	6,1	6,5	66,7
	11,00	3	2,6	2,8	69,4
	13,00	4	3,5	3,7	73,1
	15,00	2	1,7	1,9	75,0
	16,00	1	,9	,9	75,9
	18,00	2	1,7	1,9	77,8
	19,00	2	1,7	1,9	79,6
	20,00	4	3,5	3,7	83,3
	21,00	2	1,7	1,9	85,2
	22,00	2	1,7	1,9	87,0
	23,00	2	1,7	1,9	88,9
	24,00	3	2,6	2,8	91,7
	25,00	2	1,7	1,9	93,5
	26,00	2	1,7	1,9	95,4
	30,00	2	1,7	1,9	97,2
	32,00	1	,9	,9	98,1
	35,00	1	,9	,9	99,1
	40,00	1	,9	,9	100,0
		Total	108	93,9	100,0
Manquante	9,00	7	6,1		
Total		115	100,0		

49.3 Fonction occupée actuellement dans l'entreprise :

**Distribution de l'échantillon en fonction du poste occupé (Code : 49INDIV\_POSTE)**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Technicien comptable	36	31,3	31,6	31,6
	Comptable synthèse	12	10,4	10,5	42,1
	Chef comptable	44	38,3	38,6	80,7
	Chef service	3	2,6	2,6	83,3
	Directeur	8	7,0	7,0	90,4
	Professeur	3	2,6	2,6	93,0
	Auditeur	8	7,0	7,0	100,0
	Total	114	99,1	100,0	
Manquante	9,00	1	,9		
Total		115	100,0		

49.4 Cela fait combien d'années que vous êtes à ce poste :

**Nombre d'années au poste actuel (Code : 49INDIV\_ANCIENNETEPOSTEACTUEL)**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	19	16,5	17,3	17,3
	2,00	24	20,9	21,8	39,1
	3,00	16	13,9	14,5	53,6
	4,00	11	9,6	10,0	63,6
	5,00	11	9,6	10,0	73,6
	6,00	7	6,1	6,4	80,0
	7,00	2	1,7	1,8	81,8
	8,00	2	1,7	1,8	83,6
	9,00	4	3,5	3,6	87,3
	10,00	4	3,5	3,6	90,9
	11,00	1	,9	,9	91,8
	12,00	1	,9	,9	92,7
	13,00	1	,9	,9	93,6
	14,00	1	,9	,9	94,5
	15,00	2	1,7	1,8	96,4
	18,00	1	,9	,9	97,3
	19,00	1	,9	,9	98,2
	20,00	1	,9	,9	99,1
	26,00	1	,9	,9	100,0
	Total		110	95,7	100,0
Manquante	Système manquant	5	4,3		
Total		115	100,0		

## 49.5 Âge :

## Statistiques

49INDIV_AGE		
N	Valide	115
	Manquante	0
Moyenne		37,5304
Médiane		36,0000
Mode		28,00 <sup>a</sup>
Minimum		23,00
Maximum		64,00

a. Il existe de multiples modes

## Distribution de l'échantillon en fonction de l'age (Code : 49INDIV\_AGE)

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 23,00	2	1,7	1,7	1,7
24,00	2	1,7	1,7	3,5
25,00	5	4,3	4,3	7,8
26,00	1	,9	,9	8,7
27,00	7	6,1	6,1	14,8
28,00	9	7,8	7,8	22,6
29,00	5	4,3	4,3	27,0
30,00	1	,9	,9	27,8
31,00	8	7,0	7,0	34,8
32,00	3	2,6	2,6	37,4
33,00	2	1,7	1,7	39,1
34,00	2	1,7	1,7	40,9
35,00	8	7,0	7,0	47,8
36,00	4	3,5	3,5	51,3
37,00	4	3,5	3,5	54,8
38,00	2	1,7	1,7	56,5
39,00	1	,9	,9	57,4
40,00	1	,9	,9	58,3
41,00	6	5,2	5,2	63,5
42,00	9	7,8	7,8	71,3
43,00	3	2,6	2,6	73,9
44,00	2	1,7	1,7	75,7
45,00	5	4,3	4,3	80,0
46,00	4	3,5	3,5	83,5
47,00	4	3,5	3,5	87,0
48,00	1	,9	,9	87,8
49,00	1	,9	,9	88,7
50,00	2	1,7	1,7	90,4
51,00	1	,9	,9	91,3
52,00	3	2,6	2,6	93,9
53,00	1	,9	,9	94,8
54,00	1	,9	,9	95,7
57,00	1	,9	,9	96,5
59,00	1	,9	,9	97,4
60,00	1	,9	,9	98,3
61,00	1	,9	,9	99,1
64,00	1	,9	,9	100,0
Total	115	100,0	100,0	

49.6 Sexe : Homme **42** Femme **73**

49.7 Membre du Parti Communiste du Vietnam : Oui **35** Non **72**

49.8 Pays natal :

**Distributionn de l'échnatillon en fonction de la localité d'origine  
(Code : 49INDIV\_ORIG)**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	NORD	36	31,3	31,3	31,3
	CENTRE	14	12,2	12,2	43,5
	SUD	65	56,5	56,5	100,0
	Total	115	100,0	100,0	

49.9 Profession du Père : (*peu de déclarations*)

49.10 Total des revenus (Primes incluses)

<b>71</b>	Moins de 3. 000 000 VNDong	<b>12</b>	6 000 000 – 8 000 000 VN Dong
<b>26</b>	4 000 000 – 5 000 000 VN Dong	<b>06</b>	Plus de 8 000 000 VN Dong

49.11 Nom et prénom (*facultatif*)

49.12 Nom de l'entreprise :

49.13 Adresse de l'entreprise :

*Nous vous remercions pour votre coopération. Merci.*

### 3.1.4. Présentation des 32 paires de questions sur les formes comptables

#### 1. THEME OBJECTIF : Les objectifs de la comptabilité

Dans ce thème sur les objectifs de la comptabilité , il y a 16 paires (avant 1995 et après 1995), 2 questions indépendantes l'une sur avant 1995 et l'autre sur après 1995 et 6 questions sur la transparence de l'information comptable aujourd'hui.

#### Paire n° 1 : hypothèse d'un non changement

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.1 Avoir la mémoire des transactions de l'entreprise.	<b>X</b>	
Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.1 Avoir la mémoire des transactions de l'entreprise.	<b>X</b>	

#### Paire n° 2 : hypothèse d'un non changement

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.2 Planifier la production.	<b>X</b>	
Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.2 Planifier la production.	<b>X</b>	

**Paire n° 3 : hypothèse d'un non changement**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.3 Calculer les coûts de production.	<b>X</b>	

Q.19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.3 Calculer les coûts de production.	<b>X</b>	

**Paire n° 4 : hypothèse d'un non changement**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.4 Calculer les impôts, taxes et prélèvements	<b>X</b>	

Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.4 Calculer les impôts, taxes et prélèvements	<b>X</b>	

**Paire n° 5 : hypothèse d'un changement**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.5 Améliorer la productivité de l'entreprise.		<b>X</b>

Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.5 Améliorer la productivité de l'entreprise.	<b>X</b>	

**Paire n° 6 : hypothèse d'un changement**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.6 Prendre des décisions d'investissement.		<b>X</b>

Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.6 Prendre des décisions d'investissement.	<b>X</b>	

**Paire n° 7 : hypothèse d'un non changement**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.7 Fixer le prix de vente.	<b>X</b>	

Q. 19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.7 Fixer le prix de vente.	<b>X</b>	

**Paire n° 8 : hypothèse d'un non changement**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.8 Contrôler les charges.	<b>X</b>	

Q.19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.8 Contrôler les charges.	<b>X</b>	

**Paire n° 9 : hypothèse d'un non changement**

Q. 18. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne avant 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
18.9 Préserver le patrimoine de l'entreprise (capitaux fixes et capitaux circulants)	<b>X</b>	
Q.19. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pour la gestion interne après 1995?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
19.9 Préserver le patrimoine de l'entreprise (capitaux fixes et capitaux circulants)	<b>X</b>	

**Paire n° 10 : hypothèse d'un non changement**

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
20.1 Répondre aux obligations de réédition des comptes fixées par la réglementation comptable.	<b>X</b>	
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
21.1 Répondre aux obligations de réédition des comptes fixées la réglementation comptable.	<b>X</b>	

**Paire n° 11 : hypothèse d'un non changement**

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
20.2 Référence pour élaborer le Plan de l'année suivante et outil de négociation avec l'Etat.	<b>X</b>	
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
21.2 Référence pour élaborer le Plan de l'année suivante et outil de négociation avec l'Etat.	<b>X</b>	

**Paire n° 12 : hypothèse d'un changement**

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
20.3 Informer les actionnaires de la situation financière de l'entreprise.		<b>X</b>
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
21.3 Informer les actionnaires de la situation financière de l'entreprise.	<b>X</b>	

**Paire n° 13 : hypothèse d'un non changement**

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
20.4 Informer les créanciers de la situation financière de l'entreprise.	<b>X</b>	
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
21.4 Informer les banquiers de la situation financière de l'entreprise.	<b>X</b>	

### Paire n° 14 : hypothèse d'un changement

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
20.5 Répondre à la demande d'information des marchés boursiers sur la situation financière de l'entreprise ( <i>pour les entreprises cotées en bourse</i> ).		<b>X</b>
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
21.5 Répondre à la demande d'information des marchés boursiers sur la situation financière de l'entreprise ( <i>pour les entreprises cotées en bourse</i> ).	<b>X</b>	

### Paire n° 15 : hypothèse d'un non changement

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
20.6 Informer les fournisseurs		<b>X</b>
Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
21.6 Informer les fournisseurs		<b>X</b>

**Paire n° 16: hypothèse d'un non changement**

Q. 20. A quoi servait l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
20.7 Informer les Ministères et l'Etat	<b>X</b>	

Q. 21. A quoi a servi l'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes <i>depuis l'ouverture économique du pays suite à la politique DOI MOI (1995 – aujourd'hui) vis-à-vis des tiers?</i>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
21.7 Informer les Ministères et l'Etat	<b>X</b>	

**Deux questions indépendantes du thème Objectif**

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous aviez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
22.5 La comptabilité vietnamienne a pour objectif le contrôle de l'utilisation des budgets alloués par l'Etat.	<b>X</b>	

Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien <i>après l'ouverture économique du pays en 1995</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
23.8 Le nouveau système comptable de 1995 vise principalement la collecte des impôts pour l'Etat.		<b>X</b>

## 2. THEME CAPITAL : Le concept de capital ( 04 paires)

### Paire n° 17 : hypothèse d'un changement

Q .8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
8.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	<b>X</b>	
Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.1 Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que les sources en provenance du budget de l'Etat.		<b>X</b>

### Paire n° 18 : hypothèse d'un changement

Q .8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
8.6 Dans la comptabilité vietnamienne il n'y a pas de notion de «droit de propriété».	<b>X</b>	
Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.2 Nouveau compte « SOURCES DE CAPITAUX APPARTENANT À DES PROPRIETAIRES ». Mais LE DROIT DE PROPRIETE n'est pas clairement défini ni dans le Droit des sociétés ni dans le Droit Civil		<b>X</b>

**Paire n° 19 : hypothèse d'un non changement**

Q.10 Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
10.5 Il n'existait pas de méthode de calcul ou d'instruction pour déterminer la valeur de l'entreprise.	<b>X</b>	
11. Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
11.5 Il n'existe pas de méthode de calcul explicite pour déterminer la valeur de l'entreprise.	<b>X</b>	

**Paire n° 20 : hypothèse d'un changement**

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous aviez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
22.4 L'entreprise n'a aucun droit de décision sur l'argent alloué par l'Etat.	<b>X</b>	
Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien <i>après l'ouverture économique du pays en 1995</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
23.4 L'entreprise a de l'autonomie financière dans la gestion de l'entreprise mais ne dispose pas du plein pouvoir dans les décisions d'investissement.		<b>X</b>

### 3. THEME ACTIF : Le concept d'actif (02 paires et une question indépendante sur le terrain comme actif)

#### Paire n° 21 : hypothèse d'un non changement

Q .8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
8.3 Le concept de BIEN FIXE n'est pas clairement défini.		<b>X</b>
Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.5 Le concept de BIEN FIXE n'est pas clairement défini .		<b>X</b>

#### Paire n° 22 : hypothèse d'un non changement

Q.10 Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
10.2 L'évaluation ou la réévaluation des biens fixes était faite par des experts du Comité national des Prix, du Comité National du Plan, du Ministère des Finances.	<b>X</b>	
Q.11. Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
11.2 Les méthodes d'évaluation ou de réévaluation des immobilisations n'ont pas été clairement définies.	<b>X</b>	

#### Question indépendante sur le terrain comme actif

Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.3 Un grand problème pour la comptabilité : VALEUR DU TERRAIN	<b>X</b>	

#### 4. THEME RESULTAT : Le concept de résultat (04 paires et 02 questions indépendantes)

##### Paire n° 23 : hypothèse d'un changement

Q .8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
8.5 La décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat	<b>X</b>	
Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.7 La décision et la formule de répartition du résultat relève de l'Etat		<b>X</b>

##### Paire n° 24 : hypothèse d'un changement

Q.10 Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constater entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
10.1 Il n'existait qu'une seule méthode de calcul des amortissements : application des taux d'amortissements prédéterminés par le règlement.	<b>X</b>	
11. Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constater entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
11.1 L'entreprise n'a pas le droit de choisir une parmi les méthodes de calcul des amortissements.		<b>X</b>

**Paire n° 25 : hypothèse d'un changement**

Q.10 Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
10.4 .Le coût de revient d'un produit n'intègre pas tous les coûts constituant du produit.	<b>X</b>	
11. Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
11.4 Le coût de revient d'un produit n'intègre pas tous les coûts constituant du produit.		<b>X</b>

**Paire n° 26 : hypothèse d'un changement**

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous aviez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
22.6. Les chiffres calculés par le service de comptabilité en application de la réglementation ne permettaient pas de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise.	<b>X</b>	
Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien <i>après l'ouverture économique du pays en 1995</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
23.5 Les chiffres calculés par le service de comptabilité en application de la réglementation ne permettaient pas de mesurer l'efficacité économique de l'entreprise.		<b>X</b>

## Deux questions indépendantes sur le thème résultat

Q. 28.7 D'après vous, est-ce qu'il y a une différence entre le résultat avant impôt que vous avez calculé et celui approuvé par les agents des impôts ?

Oui **11**

Non **82**

Q. 28.8 Si vous répondez par NON,

lequel des deux résultats reflète le mieux le résultat économique de l'entreprise ?

Résultat calculé par l'entreprise	<b>50</b>
Résultat recalculé par les agents des impôts	<b>32</b>

## 5. THEME CHARGE : Le concept de charge (02 paires et 01 question indépendante)

### Paire n° 27 : hypothèse d'un non changement

Q.8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
8.2 Une dépense est acceptée comme une charge à deux conditions : Conforme à la réglementation et Conforme à l'activité de l'entreprise.	<b>X</b>	
Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.8 Une dépense est acceptée comme une charge à deux conditions : Conforme à la réglementation et Conforme à l'activité de l'entreprise.	<b>X</b>	

**Paire n° 28 : hypothèse d'un non changement**

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous aviez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
22.2 La définition du concept CHARGE en Comptabilité est différente de celui des Impôts.	<b>X</b>	
Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien <i>après l'ouverture économique du pays en 1995</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
23.2. La définition du concept CHARGE en Comptabilité est différente de celui des Impôts.	<b>X</b>	

**Une question indépendante sur le thème Charge**

Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.4 Le concept de CHARGE n'est pas clairement défini.		<b>X</b>

## 6. THEME PRUDENCE : Le principe de prudence ( 04 paires )

### Paire n° 29 : hypothèse d'un changement

Q .8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
8.4 L'entreprise n'a pas le droit de faire des provisions.	<b>X</b>	
Q.9 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
9.6 L'entreprise n'a pas le droit de faire des provisions.		<b>X</b>

### Paire n° 30 : hypothèse d'un changement

Q.10 Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Avant 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
10.3 Les méthodes d'évaluation des dépréciations n'existaient pas.	<b>X</b>	
Q.11. Quels sont les changements majeurs méthode d'évaluation que vous avez constaté entre les deux périodes : avant 1995 après 1995 ? <b>Après 1995</b>	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
11.3 Les méthodes d'évaluation des dépréciations pour risque n'ont pas été clairement définies.		<b>X</b>

**Paire n° 31 : hypothèse d'un changement**

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous aviez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
22.7 Il n'existe pas de règlement à propos des créances difficilement récupérables.	<b>X</b>	
Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien <i>après l'ouverture économique du pays en 1995</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
23.6 Il n'existe pas de règlement à propos des créances difficilement récupérables.		<b>X</b>

**Paire n° 32 : hypothèse d'un changement**

Q. 22. Quelles étaient les difficultés dans la mise en application de la réglementation comptable que vous aviez rencontré dans le travail de Comptable au quotidien <i>pendant la période de l'économie centralisée et planifiée (1975 – 1995)</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
22.8 Il n'existe pas de circulaire concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses.	<b>X</b>	
Q. 23 Quelles sont les difficultés majeures dans la mise en application de la réglementation comptable que vous avez rencontrées dans le travail de Comptable au quotidien <i>après l'ouverture économique du pays en 1995</i> :	<b>Oui,</b> Je suis d'accord avec la formulation dans la question	<b>NON,</b> Je ne suis pas d'accord avec la formulation dans la question
23.7 Il n'existe pas de circulaire concernant les formules de calcul des provisions pour dépréciation de valeur ou pour les créances douteuses.		<b>X</b>

## *Annexe 3.2. Traitements statistiques et résultats*

### **3.2.1. Test-t comparaison de deux échantillons indépendants au niveau des moyennes**

Nous avons soulevé précédemment que l'éventail d'âge de notre échantillon est relativement grand.

D'où la question suivante :

Le choix de la réponse dépend-elle du fait que le répondant est un Vétéran (né avant 1965) ou un Jeune (né après 1965) ?

Nous avons donc créé pour ce test une variable intermédiaire dichotomique nommée « ANTE 65 » pour distinguer deux sous populations de notre échantillon.

La qualification d'échantillons indépendants implique qu'un individu de notre échantillon ne peut appartenir qu'exclusivement à l'un des deux sous échantillons, soit au sous échantillon des Vétéran (nés avant 1965), soit à celui des Jeunes (nés après 1965).

Sur chaque sous échantillon, nous pouvons calculer une moyenne ou la proportion des réponses de Oui.

La question qui se pose est de savoir si ces deux moyennes sont significativement différentes.

Pour répondre à cette question, nous allons effectuer un test d'hypothèse de comparaison de deux échantillons indépendants au niveau des moyennes.

Exemple :

Q.8 Quels sont les changements majeurs de fonds que vous avez pu constater entre les deux périodes : avant 1995 et après 1995 ?

AVANT 1995	Oui	Non
8.1. A Les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.	0,64	0,36

**Q. 8.1 A Oui, avant 1995, les comptes « SOURCES DE CAPITAUX » ne reflètent que l'argent alloué par l'Etat.**

	SS-GRP NAISSANCE PAR RAPPORT 1965	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
8CC_75CP	NE(E) APRES 1965 CAPITALISME	31	,5806	,50161	,09009
	NE(E) AVANT 1965 COMMUNISME	45	,6889	,46818	,06979

Au vu des résultats sur les deux échantillons, peut-on considérer avec une faible probabilité d'erreur que la proportion de Oui sur la question Q.8.1.A dépend du fait d'être né avant 1965 ou né après 1965 ?

En d'autres termes, nous nous demandons si les deux moyennes, celle du sous échantillon des Vétérans nés avant 1965 qui est de 0,6889 et celle du sous échantillon des Jeunes nés après 1965 de 0,5806 sont **significativement** différentes au risque de  $\alpha = 0,05$  ?

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
8CC_75CP	Hypothèse de variances égales Hypothèse de variances inégales	2,940	<b>,091</b>	-,962	74	<b>,339</b>	-,10824	,11251	-,33242	,11593
				-,950	61,669	,346	-,10824	,11396	-,33608	,11959

La valeur du test pour égalité des moyennes sur échantillons indépendants n'est pas significative  $p = 0,339$  supérieure à 0,05. On ne pourrait pas rejeter l'hypothèse nulle selon laquelle les moyennes des deux échantillons indépendants sont égales.

**Interprétation :**

Les moyennes des deux sous échantillons Vétérans (nés avant 1965) et Jeunes (nés après 1965) ne sont pas significativement différentes. Nous pouvons, sous réserve du risque d'erreur de 0,05, déduire que le fait d'être vétéran ou jeune n'a pas d'influence significative sur le choix des réponses chez les individus appartenant à ces deux sous échantillons.

En conclusion, si la valeur du test pour égalité des moyennes de ces deux sous échantillons indépendants est supérieure à 0,05, le test s'avère non significatif et nous ne pouvons pas rejeter l'hypothèse nulle sur l'égalité des moyennes. En d'autres termes, les moyennes de ces deux sous populations ne sont pas significativement différentes. Donc le fait d'être vétéran (né avant 1965) ou d'être jeune (né après 1965) n'a pas d'impact significatif sur le choix des réponses. La proportion de Oui chez les Vétérans et chez les Jeunes est significativement équivalente. Les probabilités de donner une réponse Oui ou NON sont les mêmes chez les individus composant ces deux sous populations.

Nous avons pratiqué ce test sur les questions étudiées. La valeur du test dans la quasi-totalité des questions n'est pas significative. Nous insérons ici une illustration mais nous ne reproduisons pas tous les résultats du test-t des moyennes car ce test n'est qu'un traitement de précaution. Ce test de moyennes sur échantillons indépendants nous a permis de prendre la décision (compte tenu du risque d'erreur de tout test statistique) de maintenir l'échantillon global des 115 individus dans la suite de nos analyses. Néanmoins, ce test ne donne pas d'indicateur de jugement en ce qui concerne le comportement individuel face aux questions.

### **3.2.2. Calcul des intervalles de confiance**

Pour pouvoir interpréter la tendance des OUI de l'échantillon, nous avons calculé les intervalles de confiance des pourcentages des réponses OUI (codée 1) par rapport au total des réponses fournies. Les résultats des intervalles de confiance ont été présentés dans le chapitre 7. C'est pourquoi nous ne les représentons plus ici.

### **3.2.2. Méthode statistique des tableaux croisés**

La méthode des tableaux croisés nous donnent la distribution des binômes de chaque paire de questions qui sont par la suite analysés selon une grille de lecture que nous avons présentée dans le chapitre 7.

Nous allons reproduire ici les tableaux croisés des paires de questions qui ne figuraient pas dans le chapitre 7 de la thèse. Ce sont des paires de questions sur lesquelles les résultats corroborent nos hypothèses : les paires de questions sur les objectifs traditionnels (paires n° 1 à 16) ; ou celles qui donnent des résultats peu intéressantes ou difficilement interprétables (paires 17, 27, 28, 29 et 31). .

Tableau 1 : Distribution des binômes de la paire n° 1

NON CHANGEMENT OBJECTIF MEMOIRE TRANSACTION		Paire n°1	19OBJGEST_95MEMO			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_75MEMO	"Erronée" NON	Effectif	5	<b>B6</b> 6	1	12
		% dans 19OBJGEST_95ME MO	45,5%	6,3%	12,5%	10,4%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 0	<b>B3</b> 58	1	59
		% dans 19OBJGEST_95ME MO	,0%	60,4%	12,5%	51,3%
	NSP Manquante	Effectif	6	<b>B7</b> 32	6	44
		% dans 19OBJGEST_95ME MO	54,5%	33,3%	75,0%	38,3%
Total		Effectif	11	96	8	115
		% dans 19OBJGEST_95ME MO	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 2 : Distribution des binômes de la paire n° 2

NON CHANGEMENT OBJECTIF PLANIFICATION		Paire n°2	19OBJGEST_95PLAN			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_95PLAN	"Erronée" NON	Effectif	3	<b>B6</b> 12	0	15
		% dans 19OBJGEST_95PL AN	25,0%	12,2%	,0%	13,0%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 2	<b>B3</b> 56	2	60
		% dans 19OBJGEST_95PL AN	16,7%	57,1%	40,0%	52,2%
	NSP Manquante	Effectif	7	<b>B7</b> 30	3	40
		% dans 19OBJGEST_95PL AN	58,3%	30,6%	60,0%	34,8%
Total		Effectif	12	98	5	115
		% dans 19OBJGEST_95PL AN	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 3 : Distribution des binômes de la paire n° 3

NON CHANGEMENT OBJECTIF CALCUL COUT REVIENT		Paire n° 3	19OBJGEST_95CRevient			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_75CRevient	"Erronée" NON	Effectif	0	<b>B6</b> 11	0	11
		% dans 19OBJGEST_95C Revient	,0%	10,5%	,0%	9,6%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 3	<b>B3</b> 59	0	62
		% dans 19OBJGEST_95C Revient	75,0%	56,2%	,0%	53,9%
	NSP Manquante	Effectif	1	<b>B7</b> 35	6	42
	% dans 19OBJGEST_95C Revient	25,0%	33,3%	100,0%	36,5%	
Total		Effectif	4	105	6	115
		% dans 19OBJGEST_95C Revient	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 4 : Distribution des binômes de la paire n° 4

NON CHANGEMENT OBJECTIF IMPOTS		Paire n° 4	19OBJGEST_95FISC			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_75FISC	"Erronée" NON	Effectif	1	<b>B6</b> 10	0	11
		% dans 19OBJGEST_95FI SC	33,3%	9,2%	,0%	9,6%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 2	<b>B3</b> 60	0	62
		% dans 19OBJGEST_95FI SC	66,7%	55,0%	,0%	53,9%
	NSP Manquante	Effectif	0	<b>B7</b> 39	3	42
	% dans 19OBJGEST_95FI SC	,0%	35,8%	100,0%	36,5%	
Total		Effectif	3	109	3	115
		% dans 19OBJGEST_95FI SC	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 5 : Distribution des binômes de la paire n°5

CHANGEMENT OBJECTIF AMELIORATION PRODUCTIVITE		Paire n ° 5	19OBJGEST_95PRODTE			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_ 75PRODTE	Benchmark NON	Effectif	B2 9	<b>B1 21</b>	1	31
		% dans 19OBJGEST_95PR ODTE	47,4%	25,9%	6,7%	27,0%
	"Erronée" OUI	Effectif	0	<b>B5 30</b>	1	31
		% dans 19OBJGEST_95PR ODTE	,0%	37,0%	6,7%	27,0%
	NSP Manquante	Effectif	10	<b>B7 30</b>	13	53
% dans 19OBJGEST_95PR ODTE		52,6%	37,0%	86,7%	46,1%	
Total		Effectif	19	81	15	115
		% dans 19OBJGEST_95PR ODTE	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 6 : Distribution des binômes de la paire n° 6

CHANGEMENT OBJECTIF DECISION INVESTISSEMENT		Paire n° 6	19OBJGEST_95INVEST			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_ 75INVEST	Benchmark NON	Effectif	B2 4	<b>B1 24</b>	0	28
		% dans 19OBJGEST_95INVES T	50,0%	23,8%	,0%	24,3%
	"Erronée" OUI	Effectif	1	<b>B5 38</b>	1	40
		% dans 19OBJGEST_95INVES T	12,5%	37,6%	16,7%	34,8%
	NSP Manquante	Effectif	3	<b>B7 39</b>	5	47
% dans 19OBJGEST_95INVES T		37,5%	38,6%	83,3%	40,9%	
Total		Effectif	8	101	6	115
		% dans 19OBJGEST_95INVES T	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 7: Distribution des binômes de la paire n° 7

NON CHANGEMENT OBJECTIF FIXATION PRIX DE VENTE		Paire n° 7	19OBJGEST_95PV			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGES T_75PV	"Erronée" NON	Effectif	5	<b>B6</b> 22	0	27
		% dans 19OBJGEST_95PV	29,4%	24,4%	,0%	23,5%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 7	<b>B3</b> 37	1	45
		% dans 19OBJGEST_95PV	41,2%	41,1%	12,5%	39,1%
	NSP Manquante	Effectif	5	<b>B7</b> 31	7	43
	% dans 19OBJGEST_95PV	29,4%	34,4%	87,5%	37,4%	
Total		Effectif	17	90	8	115
		% dans 19OBJGEST_95PV	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 8 : Distribution des binômes de la paire n° 8

NON CHANGEMENT OBJECTIF CONTROLE DES CHARGES		Paire n° 8	19OBJGEST_95COUTS			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGEST_ 75COUTS	"Erronée" NON	Effectif	1	<b>B6</b> 17	0	18
		% dans 19OBJGEST_95CO UTS	16,7%	16,3%	,0%	15,7%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 2	<b>B3</b> 51	1	54
		% dans 19OBJGEST_95CO UTS	33,3%	49,0%	20,0%	47,0%
	NSP Manquante	Effectif	3	<b>B7</b> 36	4	43
	% dans 19OBJGEST_95CO UTS	50,0%	34,6%	80,0%	37,4%	
Total		Effectif	6	104	5	115
		% dans 19OBJGEST_95CO UTS	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 9 : Distribution des binômes

NON CHANGEMENT OBJECTIF PRESERVER CAPITAUX		Paire n°9	19OBJGEST_95CP			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
18OBJGES T_75CP	"Erronée" NON	Effectif	0	<b>B6</b> 13	0	13
		% dans 19OBJGEST_95 CP	,0%	13,4%	,0%	11,3%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B4</b> 5	<b>B3</b> 56	1	62
		% dans 19OBJGEST_95 CP	38,5%	57,7%	20,0%	53,9%
	NSP Manquante	Effectif	8	<b>B7</b> 28	4	40
		% dans 19OBJGEST_95 CP	61,5%	28,9%	80,0%	34,8%
Total		Effectif % dans 19OBJGEST_95 CP	13 100,0%	97 100,0%	5 100,0%	115 100,0%

Tableau 10 : Distribution des binômes de la paire n° 10

NON CHANGEMENT OBJECTIF REEDITION COMPTE		Paire n° 10	21OBJTIERS_95ADMIN			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
20OBJTIERS _75ADMIN	"Erronée" NON	Effectif	0	<b>B6</b> 7	0	7
		% dans 21OBJTIERS_95AD MIN	,0%	6,6%	,0%	6,1%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B4</b> 2	<b>B3</b> 65	1	68
		% dans 21OBJTIERS_95AD MIN	100,0%	61,3%	16,7%	59,6%
	NSP Manquante	Effectif	0	<b>B7</b> 34	5	39
		% dans 21OBJTIERS_95AD MIN	,0%	32,1%	83,3%	34,2%
Total		Effectif % dans 21OBJTIERS_95AD MIN	2 100,0%	106 100,0%	6 100,0%	114 100,0%

Tableau 11 : Distribution des binômes de la paire n° 11

NON CHANGEMENT OBJECTIF NEGOCIATION DU PLAN		Paire n°11		21OBJTIERS_95PLAN			Total
				"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
20OBJTIERS_75PLAN	"Erronée" NON	Effectif		0	<b>B6</b> 10	0	10
		% dans 21OBJTIERS_95PLAN		,0%	9,9%	,0%	8,7%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 3	<b>B3</b> 62	1	66	
		% dans 21OBJTIERS_95PLAN		42,9%	61,4%	14,3%	57,4%
	Manquante	Effectif	4	<b>B7</b> 29	6	39	
	% dans 21OBJTIERS_95PLAN		57,1%	28,7%	85,7%	33,9%	
Total		Effectif		7	101	7	115
		% dans 21OBJTIERS_95PLAN		100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 12 : Distribution des binômes de la paire n° 12

CHANGEMENT OBJECTIF INFORMATION ACTIONNAIRES		Paire n°12		21OBJTIERS_95SHARE			Total
				"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
20OBJTIERS_75SHARE	Benchmark NON	Effectif	B2 1	<b>B1</b> 27	2	30	
		% dans 21OBJTIERS_95SHARE		20,0%	26,5%	25,0%	26,1%
	"Erronée" OUI	Effectif	0	<b>B5</b> 32	1	33	
		% dans 21OBJTIERS_95SHARE		,0%	31,4%	12,5%	28,7%
	NSP Manquante	Effectif	4	<b>B7</b> 43	5	52	
	% dans 21OBJTIERS_95SHARE		80,0%	42,2%	62,5%	45,2%	
Total		Effectif		5	102	8	115
		% dans 21OBJTIERS_95SHARE		100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 13 : Distribution des binômes de la paire n° 13

NON CHANGEMENT OBJECTIF INFORMATION BANQUE		Paire n° 13		21OBJTIERS_95BK			Total
			"Erronée" NON	<b>Benchmark OUI</b>	NSP Manquante		
20OBJTIERS_7 5BK	"Erronée" NON	Effectif	6	<b>B6 15</b>	0	21	
		% dans 21OBJTIERS_95BK	37,5%	16,5%	,0%	18,3%	
	<b>Benchmark OUI</b>	Effectif	B4 1	<b>B3 41</b>	1	43	
		% dans 21OBJTIERS_95BK	6,3%	45,1%	12,5%	37,4%	
NSP Manquante	Effectif	9	<b>B7 35</b>	7	51		
	% dans 21OBJTIERS_95BK	56,3%	38,5%	87,5%	44,3%		
Total		Effectif	16	91	8	115	
		% dans 21OBJTIERS_95BK	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Tableau 14 : Distribution des binômes de la paire n° 14

CHANGEMENT OBJECTIF INFORMATION BOURSE		Paire n° 14		21OBJTIERS_95BOURSE			Total
			"Erronée" NON	<b>Benchmark OUI</b>	NSP Manquante		
20OBJTIERS _75BOURSE	<b>Benchmark NON</b>	Effectif	B2 7	<b>B1 26</b>	0	33	
		% dans 21OBJTIERS_95BO URSE	43,8%	32,9%	,0%	28,7%	
	"Erronée" OUI	Effectif	1	<b>B5 19</b>	0	20	
		% dans 21OBJTIERS_95BO URSE	6,3%	24,1%	,0%	17,4%	
NSP Manquante	Effectif	8	<b>B7 34</b>	<b>20</b>	<b>62</b>		
	% dans 21OBJTIERS_95BO URSE	50,0%	43,0%	100,0%	53,9%		
Total		Effectif	16	79	<b>20</b>	115	
		% dans 21OBJTIERS_95BO URSE	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Tableau 15 : Distribution des binômes de la paire n° 15

NON CHANGEMENT OBJECTIF INFORMATION FOURNISSEURS		Paire n° 15	21OBJTIERS_95FOURN			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	Manquante	
20OBJTIERS_75FOURN	Benchmark NON	Effectif	<b>B3</b> 29	<b>B4</b> 13	1	43
		% dans 21OBJTIERS_95FOURN	60,4%	31,7%	3,8%	37,4%
	"Erronée" OUI	Effectif	B6 1	<b>B8</b> 12	0	13
		% dans 21OBJTIERS_95FOURN	2,1%	29,3%	,0%	11,3%
	Manquante	Effectif	<b>B7</b> 18	<b>B8</b> 16	25	59
	% dans 21OBJTIERS_95FOURN	37,5%	39,0%	96,2%	51,3%	
Total		Effectif	48	41	26	115
		% dans 21OBJTIERS_95FOURN	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 16 : Distribution des binômes de la paire n° 16

NON CHANGEMENT OBJECTIF INFORMATION MINISTERE		Paire n° 16	21OBJTIERS_95MINIST			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	Manquante	
20OBJTIERS_75MINIST	"Erronée" NON	Effectif	8	<b>B6</b> 4	0	12
		% dans 21OBJTIERS_95MINIST	57,1%	4,5%	,0%	10,4%
	Benchmark OUI	Effectif	B4 2	<b>B3</b> 54	2	58
		% dans 21OBJTIERS_95MINIST	14,3%	61,4%	15,4%	50,4%
	Manquante	Effectif	4	<b>B7</b> 30	11	45
	% dans 21OBJTIERS_95MINIST	28,6%	34,1%	84,6%	39,1%	
Total		Effectif	14	88	13	115
		% dans 21OBJTIERS_95MINIST	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 17 : Distribution de la paire n° 17

CHANGEMENT COMPTES "SOURCES DES CAPITAUX"		Paire n° 17	9CC_95CP			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
8CC_75CP	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 21	6	0	27
		% dans 9CC_95CP	22,3%	35,3%	,0%	23,5%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 43	<b>B2</b> 6	0	49
		% dans 9CC_95CP	45,7%	35,3%	,0%	42,6%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 30	5	4	39
% dans 9CC_95CP		31,9%	29,4%	100,0%	33,9%	
Total		Effectif % dans 9CC_95CP	94 100,0%	17 100,0%	4 100,0%	115 100,0%

Tableau 18 : Distribution des binômes de la paire n° 27

NON CHANGEMENT CARACTERISTIQUES D'UNE CHARGE		Paire n° 27	9CC_95CH			Total
			"Erronée" NON	Benchmark k OUI	NSP Manquante	
8CC_75CH	"Erronée" NON	Effectif	8	<b>B6</b> 5	6	19
		% dans 9CC_95CH	53,3%	6,5%	26,1%	16,5%
		Résidu ajusté	4,1	-4,1	1,4	
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B4</b> 4	<b>B3</b> 51	8	63
		% dans 9CC_95CH	26,7%	66,2%	34,8%	54,8%
		Résidu ajusté	-2,3	3,5	-2,2	
	NSP Manquante	Effectif	3	<b>B7</b> 21	9	33
		% dans 9CC_95CH	20,0%	27,3%	39,1%	28,7%
	Résidu ajusté	-,8	-,5	1,2		
Total		Effectif % dans 9CC_95CH	15 100,0%	77 100,0%	23 100,0%	115 100,0%

Tableau 19 : Distribution des binômes de la paire n° 28

NON CHANGEMENT DIFFERENCE CONCEPT FISCAL VS COMPTABLE DE CHARGE		Paire n° 28	23DIF_95CH			Total
			"Erronée" NON	Benchmark OUI	NSP Manquante	
22DIF_75CH	"Erronée" NON	Effectif	4	<b>B6</b> 5	0	9
		% dans 23DIF_95CH	13,8%	8,1%	,0%	7,8%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B4</b> 13	<b>B3</b> 34	1	48
		% dans 23DIF_95CH	44,8%	54,8%	4,2%	41,7%
	NSP Manquante	Effectif	12	<b>B7</b> 23	23	58
% dans 23DIF_95CH		41,4%	37,1%	95,8%	50,4%	
Total		Effectif	29	62	24	115
		% dans 23DIF_95CH	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 20 : Distribution des binômes de la paire n° 29

CHANGEMENT PRUDENCE PROVISIONS		Paire n° 29	9CC_95PROVIS			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
8CC_75PR OVIS	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 24	4	0	28
		% dans 9CC_95PROVIS	24,0%	36,4%	,0%	24,3%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 47	<b>B2</b> 6	1	54
		% dans 9CC_95PROVIS	47,0%	54,5%	25,0%	47,0%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 29	1	3	33
% dans 9CC_95PROVIS		29,0%	9,1%	75,0%	28,7%	
Total		Effectif	100	11	4	115
		% dans 9CC_95PROVIS	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tableau 21 : Distribution des binômes de la paire n° 31

CHANGEMENT PRUDENCE ABSENCE DE REGLEMENT CREANCES DOUTEUSES		Paire n°31	23DIF_95CREANCES			Total
			Benchmark NON	"Erronée" OUI	NSP Manquante	
22DIF_75C REANCES	"Erronée" NON	Effectif	<b>B5</b> 17	3	0	20
		% dans 23DIF_95CREA NCES	28,8%	9,1%	,0%	17,4%
	Benchmark OUI	Effectif	<b>B1</b> 22	<b>B2</b> 12	2	36
		% dans 23DIF_95CREA NCES	37,3%	36,4%	8,7%	31,3%
	NSP Manquante	Effectif	<b>B7</b> 20	<b>B8</b> 18	21	59
		% dans 23DIF_95CREA NCES	33,9%	54,5%	91,3%	51,3%
Total		Effectif	59	33	23	115
		% dans 23DIF_95CREA NCES	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%



<p style="text-align: center;"><b>Annexe 4</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Données <i>ad hoc</i> pour la thèse</b></p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Annexe 4.1. Base de données *ad hoc* des anciennes compagnies étatiques actionnarisées**

**Annexe 4.2. Recherche complémentaire sur l'histoire de la fiscalité d'entreprise vietnamienne (1961 – 2000)**

4.2.1. Abolition des taxes de l'époque coloniale et création d'un nouveau système de taxes et impôts pour les entreprises en République démocratique du Viêt-nam (1954 – 1975)

4.2.2. La généralisation des régimes de taxes et impôts sur les entreprises du nord dans tout le pays réunifié (1975 – 1990)

4.2.3. La réforme fiscale vietnamienne et l'introduction de l'économie de marché (1990 – 2000)

#### **Annexe 4.1. Base de données *ad hoc* des anciennes compagnies étatiques actionnarisées**

Pour étudier l'évolution des campagnes d'ouverture du capital des anciennes compagnies étatiques nous avons constitué une base de données de ces compagnies à partir différentes sources de données disponibles. La base de données est constituée de 778 compagnies étatiques soumises au processus dit d'actionnarisation entre 1993 et 2001. Ces opérations d'actionnarisation ou de transformation les anciennes compagnies étatiques en sociétés par actions (privée) étaient entamées en 1992 par une phase pilote avant de devenir des opérations de masse en 1997, 1998. Les statistiques descriptives et analytiques sur les actionnarisations au Viêt-nam que nous avons illustrées dans le chapitre 5 de la thèse proviennent de cette base de données *ad hoc*. A défaut de sources, nous n'avons pas pu aller plus loin dans le temps.

Tableau 4.1.1.: Liste des anciennes entreprises étatiques vietnamiennes actionnalisées (1993 – 2001)

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
1	CTCP	Dai ly Hang hai Liên hiệp Van chuyên	Transport	3		Ha Noi	01/07/1993	6 200	18,0	77,0	5,0	
2	CTCP	REE Co dien lanh	Service	3		Ho Chi Minh	01/10/1993	16 000	30,0	50,0	20,0	
3	CTCP	Giay Hiệp An	Industrie	2		Ha Noi	01/10/1994	4 793	30,0	35,2	34,8	
4	CTCP	Chê biên hang xuất khẩu Long An	Agro-alimentaire	2		Long An	01/07/1995	3 540	30,2	48,6	21,2	
5	CTCP	Chê biên thực an gia súc	Industrie	2		HaNoi	01/07/1995	7 912	30,0	50,0	20,0	
6	CTCP	Cty xe khách Hai Phong	Transport	3		Hai Phong	01/09/1996	1 826	39,0	61,0	0,0	
7	CTCP	Khai thác đá Đông Giao	Exploitation pierre	1		Ha Noi	01/09/1996	3 200	37,5	30,7	31,8	
8	CTCP	Cty đầu tư xây dựng và thương mại	Service	3		Ha Noi	01/07/1996	356	0,0	100,0	0,0	
9	CTCP	XN tàu thủy Bình Định	Transport	3		Bình Định	01/07/1996	1 150	51,0	19,0	30,0	
10	CTCP	XN Ong mật Tp. HCM	Agro-alimentaire	2		Ho Chi Minh	01/07/1996	2 500	30,0	18,5	51,5	
11	CTCP	Xuất Khẩu Hải Thủy Sản Minh Hải	Agro-alimentaire	2		Minh Hải	01/01/1996	10 000	51,0	29,0	20,0	
12	CTCP	Khách sạn Saigon	Hôtellerie	3		Ho Chi Minh	01/01/1997	18 000	40,0	40,0	20,0	
13	CTCP	Nam Do				Ho Chi Minh	27/03/1997	6 400	33,0	50,0	17,0	
14	CTCP	XN Sơn Bạch Tuyết	Industrie	2		Ho Chi Minh	01/11/1997	20 000	35,0	45,0	20,0	
15	CTCP	Bông Bạch Tuyết	Industrie	2		Ho Chi Minh	05/11/1997	11 400	30,0	57,0	13,0	
16	CTCP	Vạn Tải Thủy Hải Dương	Transport	3		Hải Dương	01/01/1998	2 863	45,7	54,3	0,0	
17	CTCP	Khai thác DVTS Đà Nẵng	Service	3		Đà Nẵng	01/01/1998	3 928	46,0	54,0	0,0	
18	CTCP	Xăng Cát	Construction	2		An Giang	01/01/1998	1 280	23,0	77,0	0,0	
19	CTCP	Cáp và Vật liệu Bưu Chính Viễn Thông	Telecoms	2		Ha Noi	01/01/1998	120 000	49,0	10,0	41,0	
20	CTCP	Thanh tân TT Huế				Hue	10/04/1998	1 800	22,7	28,2	49,1	
21	CTCP	Gạch ngói Phong	Industrie	2		Quang Ngãi	01/05/1998	875	37,5	31,3	31,3	
22	CTCP	Chăn Nuôi Di Linh	Élevage	1		Lâm Đồng	01/01/1998	1 200	58,0	32,0	10,0	
23	CTCP	Du Lịch Bảo Lộc	Tourisme	3		Lâm Đồng	01/01/1998	4 300	23,0	12,0	65,0	
24	CTCP	Cầu Xây	Construction	2		Ha Noi	01/04/1998	6 000	10,0		90,0	
25	CTCP	Khách sạn Phú Gia	Hôtellerie	3		Ha Noi	28/05/1998	3 482	30,0	70,0	0,0	
26	CTCP	Xuất Nhập Khẩu Nam Hà Nội	Export	3		Ha Noi	27/05/1998	12 800	57,0	43,0	0,0	
27	CTCP	Đông Nam Dược	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	01/12/1998	6 500	40,0	42,0	18,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
28	CTCP	Su Bat Trang	Poterie	2		Ha Noi	02/06/1998	1 900	57,0	43,0	0,0	
29	CTCP	Hai Au				Hai Phong	01/06/1998	1 282	15,0	57,9	27,1	
30	CTCP	Duoc Van Don	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	01/07/1998	2 000	22,1	35,2	42,7	
31	CTCP	SAFI - Tong Cong Ty Hang Hai	Transport	3		Ha Noi	01/07/1998	5 692	15,0	40,0	45,0	
32	CTCP	Nuoc mam Thanh Huong	Agro-alimentaire	2		Thanh Hoa	01/07/1998	1 500	27,0	53,0	20,0	
33	CTCP	Van Tai ô tô	Transport	3		Tuyen Quang	17/07/1998	2 677	39,9	57,3	2,8	
34	CTCP	Chê biên lam san	Industrie bois	2		Tuyen Quang	17/07/1998	780	50,3	43,4	6,3	
35	CTCP	Xay Dung Thanh cong	Construction	2		Ha Noi	01/07/1998	15 059	38,0	62,1	0,0	
36	CTCP	Van Hoa Tan Binh	Service	3		Ho Chi Minh	01/07/1998	14 625	40,0	50,0	10,0	
37	CTCP	Chê Bao Loc	Agriculture	1		Lam Dong	01/07/1998	5 280	50,0	19,0	31,0	
38	CTCP	Thuy Tinh Go Vap	Industrie	2		Ho Chi Minh	01/09/1998	4 800	0,0	40,0	60,0	
39	CTCP	Khach san Buu Diên Nha Trang	Hôtellerie	3		Nha Trang	01/01/1998	2 700	30,0	10,0	60,0	
40	CTCP	Van Tai O to Lam Dong	Transport	3		Lam Dong	01/10/1998	8 390	60,0	40,0	0,0	
41	CTCP	Cong ty Du lịch Khách San Suoi Mo	Hôtellerie	3		Quang Ninh	01/10/1998	3 200	20,0		80,0	
42	CTCP	Cong ty Co giới Lam Ha	Service	3		Lam Dong	01/08/1998	3 000	54,0	33,0	13,0	
43	CTCP	Khi Cong Nghiệp và Hoa Chat	Industrie	2		Da Nang	01/10/1998	3 026	0,0	100,0	0,0	
44	CTCP	Thuy San tuyền Quang	Industrie	2		Tuyen Quang	15/10/1998	400	0,0	100,0	0,0	
45	CTCP	Van tai và dịch vụ du lịch Ha Noi	Service	3		Ha Noi	20/10/1998	4 389	0,0	85,0	15,0	
46	CTCP	Co khi Tuyền Quang	Industrie	2		Tuyen Quang	05/11/1998	670	39,8	59,1	1,1	
47	CTCP	XN Giấy	Industrie	2		Tuyen Quang	05/11/1998	634	41,0	59,0	0,0	
48	CTCP	Hoa Chat Minh Duc	Industrie	2		Hai Phong	01/11/1998	3 388	0,0	100,0	0,0	
49	CTCP	Xay Lap hai Long	Construction	2		Ha Noi	01/11/1998	3 000	12,9	36,5	50,6	
50	CTCP	Gach ngoi Yên Tu	Industrie	2		Ninh Binh	27/07/1998	320	0,0	53,0	47,0	
51	CTCP	Gach ngoi Song Chanh	Industrie	2		Ninh Binh	22/07/1998	150	0,0	100,0	0,0	
52	CTCP	Thi công co giới Gia Lai	Service	3		Gia Lai	09/11/1998	4 200	60,0	40,0	0,0	
53	CTCP	Vat lieu diên tu	Commerce	3		Ha Noi	10/12/1998	1 000	0,0	70,0	30,0	
54	CTCP	Gach ngoi Thạch Ban	Industrie	2		Ha Noi	01/11/1998	3 000	0,0	100,0	0,0	
55	CTCP	Bao bi Xuan Ha	Construction	2		Ha Noi	01/11/1998	1 200	21,0	70,0	9,0	
56	CTCP	Bê tong Biên Hoa	Construction	2		Ho Chi Minh	20/11/1998	15 000	70,0	20,0	10,0	
57	CTCP	Dich vu tong hop Dong Nai	Service	3		Dong Nai	21/11/1998	5 955	30,0	40,0	30,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
58	CTCP	Khu moi khu trung	Service	3		Ha Noi	27/11/1998	1 780	30,0	44,9	25,1	
59	CTCP	Banh keo Biên Hoa	Industrie	2		Ha noi	01/11/1998	25 000	10,0	60,0	30,0	
60	CTCP	Xe khách Quang Ninh	Transport	3		Quang Ninh	28/11/1998	8 500	40,0	60,0	0,0	
61	CTCP	Van Tai Song Da	Transport	3		Ha Noi	01/12/1998	7 000	0,0	100,0	0,0	
62	CTCP	Nuoc mam Phan Thiêt	Industrie	2		Binh Thuan	08/12/1998	9 000	30,0	22,0	48,0	
63	CTCP	Du lich Binh Thuan	Tourisme	3		Binh Thuan	08/12/1998	1 500	30,0	30,0	40,0	
64	CTCP	Xe khách Nghệ An	Transport	3		Nghê An	01/01/1999	10 292	50,0	45,0	5,0	
65	CTCP	Co khi ô tô Nghệ An	Transport	3		Nghê An	01/01/1999	1 248	0,0	90,0	10,0	
66	CTCP	Van Tai ô tô Phu Tho	Transport	3		Phu Tho	10/12/1998	5 539	30,0	70,0	0,0	
67	CTCP	Co khi xây dựng Bình Triệu	Construction	2		Ha Noi	10/12/1998	8 740	20,0	70,0	10,0	
68	CTCP	Ô tô khách Ha Tay	Transport	3		Ha Noi	01/01/1999	7 665	49,0	41,0	10,0	
69	CTCP	Nuoc khoang Tuyên Quang	Industrie	2		Tuyên Quang	12/12/1998	175	0,0	81,7	18,3	
70	CTCP	In va bao bì My Châu	Industrie	2		Ha Noi	10/12/1998	17 000	45,0	20,0	35,0	
71	CTCP	Dich vu vận tải Châu Đốc	Transport	3		An Giang	01/01/1999	4 211	20,0	80,0	0,0	
72	CTCP	Công ty in An Giang	Industrie	2		An Giang	01/01/1998	910	20,0	80,0	0,0	
73	CTCP	Thuong nghiệp Thôt Nôt	Commerce	3		Cần tho	01/07/1998	15 312	49,0	21,0	30,0	
74	CTCP	May Bình Minh	Confection	2		Ho Chi Minh	17/12/1998	18 000	25,0	45,0	30,0	
75	CTCP	Dich Vu duong sat KVI	Chemins de fer	3		Ha Noi	16/12/1998	3 000	40,0	10,6	49,4	
76	CTCP	Giao nhân vận chuyên container	Transport	3		Ha Noi	15/12/1998	5 000	20,0	20,0	60,0	
77	CTCP	Khai thác đá	Exploitation pierre	1		Huê	16/12/1998	2 800	38,3	43,3	18,4	
78	CTCP	Du lich Tam Dao	Tourisme	3		Vinh phuc	15/12/1998	2 693	0,0	100,0	0,0	
79	CTCP	Thuong Mai Du lich Da Giang	Tourisme	3		Hoa Binh	01/01/1999	800	19,0	50,0	31,0	
80	CTCP	Duoc Xuan Thuy	Pharmacopée	2		Nam Dinh	25/12/1998	900	30,0	70,0	0,0	
81	CTCP	Duoc Nam Dinh	Pharmacopée	2		Nam Dinh	25/12/1998	800	30,0	30,0	40,0	
82	CTCP	Bach Dang				Nam Dinh	25/12/1998	1 000	0,0	70,0	30,0	
83	CTCP	Giong Thuy San Co Lê	Piliculture	1		Nam Dinh	25/12/1998	500	0,0	100,0	0,0	
84	CTCP	Bao bì thiếc Cau Tre	Industrie	2		Ho Chi Minh	28/12/1998	2 500	0,0	80,0	20,0	
85	CTCP	Diên và diên tu	Commerce	3		Phu Tho	26/12/1998	217	0,0	100,0	0,0	
86	CTCP	Gach ngoi Long Binh	Industrie	2		Ho Chi Minh	28/12/1998	15 000	35,8	10,0	54,2	
87	CTCP	Tam Lop Dong Anh	Industrie	2		Ha Noi	28/12/1998	9 338	40,0	48,2	11,8	
88	CTCP	Co khi xây dựng số 5	Construction	2		Ha Noi	31/12/1998	2 000	20,0	60,0	20,0	
89	CTCP	Xây lập và diên nước Ha Noi	Construction	2		Ha Noi	31/12/1998	15 000	20,0		80,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
90	CTCP	Giày Ha Noi	Industrie	2		Ha Noi	30/12/1998	5 800	0,0	99,4	0,6	
91	CTCP	San xuat dich vu dien co	Industrie	2		Ha Noi	30/12/1998	2 400	0,0	80,0	20,0	
92	CTCP	San xuat vis - boulon	Industrie	2		Ha Noi	30/12/1998	842	32,7	31,7	35,6	
93	CTCP	Dau tu kinh doanh bat dong san	Immobilier	3		Ha Noi	30/12/1998	8 677	0,0	100,0	0,0	
94	CTCP	Xe khach Ha Noi	Transport	3		Ha Noi	30/12/1998	5 650	69,8	20,2	10,0	
95	CTCP	San xuat kinh doanh vat lieu Dong Anh	Commerce	3		Ha Noi	30/12/1998	800	0,0	40,0	60,0	
96	CTCP	Co gioi va xay dung Gia Lam	Construction	2		Ha Noi	30/12/1998	1 300	0,0	100,0	0,0	
97	CTCP	Phuc Thinh SXKD tam da cam	Industrie	2		Ha Noi	30/12/1998	5 512	20,0	80,0	0,0	
98	CTCP	Tong Hop Thuong mai Soc Son	Commerce	3		Ha Noi	30/12/1998	800	0,0	100,0	0,0	
99	CTCP	Xuat Nhap khau Thuong mai tong hop	Commerce	3		Ha Noi	30/12/1998	808	0,0	100,0	0,0	
100	CTCP	Bodega				Ha Noi	30/12/1998	2 000	0,0	100,0	0,0	
101	CTCP	Dich vu Dong da	Service	3		Ha Noi	30/12/1998	800	0,0	80,5	19,5	
102	CTCP	Moc va xay dung Ha Noi	Construction	2		Ha Noi	30/12/1998	909	0,0	100,0	0,0	
103	CTCP	Ham Long				Ha Noi	30/12/1998	4 500	20,0	60,0	20,0	
104	CTCP	Bia Viet Ha	Agro-alimentaire	2		Ha Noi	30/12/1998	5 200	20,0	70,0	10,0	
105	CTCP	Xay lap va kinh doanh van tai	Construction	2		Ha Noi	30/12/1998	4 500			100,0	
106	CTCP	Thuong mai dich vu HBT	Commerce	3		Ha Noi	30/12/1998	800	0,0	100,0	0,0	
107	CTCP	Du lich dich vu Hai Ba Trung	Toursime	3		Ha Noi	30/12/1998	3 400	0,0	60,0	40,0	
108	CTCP	Banh tom Ho Tay	Commerce	3		Ha Noi	30/12/1998	2 016	0,0	100,0	0,0	
109	CTCP	Quoc te ASEAN	Service	3		Ha Noi	30/12/1998	20 000	5,5	10,9	83,6	
110	CTCP	Xuat nhap khau Hoan Kiem	Commerce	3		Ha Noi	24/12/1998	2 046	0,0	100,0	0,0	
111	CTCP	Thuong Mai dich vu Nghia Do	Commerce	3		Ha Noi	30/12/1998	2 200	30,0	70,0	0,0	
112	CTCP	Dich vu du lich Ba Dinh	Tourisme	3		Ha Noi	30/12/1998	2 304	0,0	100,0	0,0	
113	CTCP	Huu Nghi Nghe An	Service	3		Nghê An	30/12/1998	14 500	58,0	19,0	23,0	
114	CTCP	Do hop Ha long	Industrie	2		Ha Noi	30/12/1998	27 500	40,8	18,0	41,2	
115	CTCP	Van tai Thai Nguyen	Transport	3		Thai Nguyen	01/01/1999	7 280	70,0	30,0	0,0	
116	CTCP	Khach san Tay Nguyen	Hôtellerie	3		Dac Lac	01/12/1998	746	20,0	60,0	20,0	
117	CTCP	Van tai lanh An Giang	Transport	3		An Giang	16/12/1998	1 020	0,0	80,0	20,0	
118	CTCP	Thiet bi thuong mai	Commerce	3		Ha Noi	28/12/1998	2 498	0,0	70,0	30,0	
119	CTCP	Thuc pham Binh Tay	Agro-alimentaire	2		Ha Noi	31/12/1998	7 900	0,0	51,0	49,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
120	CTCP	Xe khách Ha Giang	Transport	3		Ha Giang	31/12/1998	3 337	27,6	72,4	0,0	
121	CTCP	May Nui Thanh	Confection	2		Quang Nam	31/12/1998	1 605	0,0	100,0	0,0	
122	CTCP	Xay lap diên	Construction	2		Ha Noi	31/12/1998	6 000	20,0	70,0	10,0	
123	CTCP	Cong ty diên co	Industrie	2		Ha Noi	31/12/1998	25 000	20,0	70,0	10,0	
124	CTCP	Chê biên coi xuất khẩu Kim Son	Agriculture	1		Ninh Binh	01/01/1999	300	70,0	30,0	0,0	
125	CTCP	Xay dung Miên Trung	Construction	2		Da Nang	06/01/1999	2 091	40,0		60,0	
126	CTCP	Xe khách Bac Giang	Transport	3		Bac Giang	07/01/1999	2 750	45,0	51,0	4,0	
127	CTCP	Hop tac LD NN	Service	3		Ha Noi	07/01/1999	3 500	30,0	60,0	10,0	
128	CTCP	Bao bi Bim Son	Industrie	2		Ha Noi	08/01/1999	38 000	50,0	8,0	42,0	
129	CTCP	Xay dung giao thong so 1	Construction	2		Ha Noi	11/01/1999	2 000	21,7	60,0	18,3	
130	CTCP	San xuất vat liệu xây dựng và xây dựng	Construction	2		Ha Noi	11/01/1999	720	13,4	26,8	59,8	
131	CTCP	Khách san Phuong Dong	Hôtellerie	3		Da Nang	11/01/1999	3 908	0,0	70,0	30,0	
132	CTCP	Du lịch Thang Loi	Tourisme	3		Khanh Hoa	12/01/1999	2 131	0,0	100,0	0,0	
133	CTCP	Dong Quê				Ho Chi Minh	12/01/1999	1 219	25,0	30,0	45,0	
134	CTCP	Ba Lan	Agro-alimentaire	2			18/01/1999	3 220	0,0	70,0	30,0	
135	CTCP	Hoa pham song Câm	Industrie	2		Hai Phong	19/01/1999	6 369	0,0	92,0	8,0	
136	CTCP	Co khí nông nghiệp	Industrie	2		Huê	22/01/1999	2 700	30,0	37,0	33,0	
137	CTCP	Cao su Saigon	Industrie	2		Ho Chi Minh	25/01/1999	7 500	10,0	70,0	20,0	
138	CTCP	Van tải duong bo Bac Ninh	Transport	3		Bac Ninh	28/01/1999	2 678	51,4	48,6	0,0	
139	CTCP	Son My (Vôi Tinh Khê)	Industrie	2		Quang Ngai	30/01/1999	600	35,0	65,0	0,0	
140	CTCP	Xuat nhập khẩu Tan dinh	Commerce	3		Ho Chi Minh	30/01/1999	10 000	25,0	35,0	40,0	
141	CTCP	Cong ty in va bao bi Binh Dinh	Industrie	2		Binh Dinh	10/02/1999	2 252	26,7	10,0	63,3	
142	CTCP	Ong mật Đông Nai	Elevage	2		Dong Nai	12/02/1999	3 900	30,0	50,0	20,0	
143	CTCP	Thuy san Hoai Nhon	Elevage	2		Binh Dinh	12/02/1999	1 000	31,7	54,3	14,0	
144	CTCP	Khách san Hai Van Nam	Hôtellerie	3		Huê	12/02/1999	19 269			100,0	
145	CTCP	Hoang Thach	Industrie	2		Ha Noi	22/02/1999	6 000	19,9	31,8	48,3	
146	CTCP	Thuy san Binh Dinh	Pisciculture			Binh Dinh	27/02/1999	3 100	60,0	32,8	7,2	
147	CTCP	Khách san Đông Phuong	Hôtellerie	3		Binh Dinh	27/02/1999	1 500	56,9	10,3	32,8	
148	CTCP	Gach ngói Quynh Lam	Industrie	2		Hoa Binh	10/03/1999	1 000	13,0	40,0	47,0	
149	CTCP	Chê biên Thuy san Khanh Hoa	Agro-alimentaire	2		Khan h Hoa	17/03/1999	2 270			100,0	
150	CTCP	Da Gia Thanh	Industrie	2		Ha Noi	18/03/1999	760	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
151	CTCP	Duoc Thu y	Pharmacopée	2		Ha Noi	18/03/1999	4 000	20,0	51,0	29,0	
152	CTCP	Van tai ô tô Vinh Long	Transport	3		Vinh Long	18/03/1999	5 500			100,0	
153	CTCP	Chê Duong Hoa	Industrie	2		Quang Ninh	19/03/1999	3 000	16,0	20,0	64,0	
154	CTCP	Mat kinh Saigon	Industrie	2		Ho Chi Minh	24/03/1999	8 970	35,0	35,0	30,0	
155	CTCP	Thi công cơ giới Đông Tâm	Service	3		Ha Noi	25/03/1999	4 907	40,0	50,0	10,0	
156	CTCP	Thi công cơ giới 708	Service	3		Ha Noi	25/03/1999	810	25,0	60,0	15,0	
157	CTCP	Xây dựng Quyết Thắng	Construction	2		Ha Noi	25/03/1999	1 000	0,0	70,0	30,0	
158	CTCP	Cung ứng và chế biến than Cao Bang	Industrie	2		Cao Bang	29/03/1999	1 409	60,0	20,0	20,0	
159	CTCP	Dệt kim Thăng Lôi	Confêction	2		Nam Dinh	02/04/1999	7 603	30,0	50,0	20,0	
160	CTCP	Thuong Mai Hai Phong	Commerce	3		Hai Phong	06/04/1999	1 500	0,0	68,0	32,0	
161	CTCP	Vat liệu xây dựng Quang Xuong	Commerce	3		Thanh Hoa	06/04/1999	75				
162	CTCP	Kỹ nghệ lạnh	Industrie	2		Ha Noi	09/04/1999	12 000	20,0	50,0	30,0	
163	CTCP	Ca giông Ninh Giang	Pilsiculture	1		Hai Duong	12/04/1999	150	0,0	100,0	0,0	
164	CTCP	Van tai ô tô	Transport	3		Ba Ria Vung Tau	16/04/1999	3 132	40,0	30,0	30,0	
165	CTCP	Kinh doanh nhà Gia Dinh	Commerce	3		Ho Chi Minh	23/04/1999	20 545	40,0	20,0	40,0	
166	CTCP	Dịch vụ kỹ thuật cây trồng Thu Duc	Service	3		Ho Chi Minh	24/04/1999	7 100	48,0	22,0	30,0	
167	CTCP	Thuong Mai Bac Giang	Commerce	3		Bac Giang	28/04/1999	1 200	19,0	81,0	0,0	
168	CTCP	Lap máy diên nước và xây dựng	Construction	2		Ha Noi	03/05/1999	8 500	31,9	68,1	0,0	
169	CTCP	Khi công nghiệp	Industrie	2		Ha Noi	03/05/1999	5 000	0,0	71,2	28,8	
170	CTCP	Cầu xây dựng	Construction	2		Phu Tho	06/05/1999	509	0,0	100,0	0,0	
171	CTCP	Khách sạn Thái Bình dương	Hôtellerie	3		Ha Noi	15/05/1999	3 950	21,0	70,0	9,0	
172	CTCP	Thuong Mai Ninh Bình	Commerce	3		Ninh Binh	17/05/1999	274			100,0	
173	CTCP	Ô tô vận tải Hà Tây	Transport	3		Ha Tay	19/05/1999	4 079	49,0	41,0	10,0	
174	CTCP	Phòng lan xuất khẩu	Commerce	3		Ho Chi Minh	19/05/1999	2 500	10,0	50,0	40,0	
175	CTCP	Công nghiệp hóa chất Ba Ria Vung Tau	Industrie	2		Ba Ria Vung Tau	25/05/1999	7 456	0,0	67,1	32,9	
176	CTCP	Xây dựng và thiết bị công nghiệp	Commerce	3		Ha Noi	25/05/1999	2 250	11,1	8,9	80,0	
177	CTCP	Phòng trừ môi mọt	Service	3		Ha Noi	27/05/1999	984	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
178	CTCP	Xay dung va phat trien co so ha tang	Commerce	3		Hai Phong	28/05/1999	1 720	53,7	37,0	9,3	
179	CTCP	Khach san Huu nghi Ha Noi	Hôtellerie	3		Ha Noi	29/05/1999	3 306	0,0	100,0	0,0	
180	CTCP	Co khi xang dau	Commerce	3		Ha Noi	31/05/1999	32 000	35,0	10,0	55,0	
181	CTCP	Khach san Ninh Chu	Hôtellerie	3		Ninh Thuan	31/05/1999	3 479	30,0	12,2	57,8	
182	CTCP	Xay lap cong trinh Tay Nguyen	Construction	2		Dac Lac	03/06/1999	3 093	57,5	42,5	0,0	
183	CTCP	Long Hiép	Agriculture	1			07/06/1999	7 538	20,0	40,0	40,0	
184	CTCP	Thuong Mai Van tai Petrolimex Ha Noi	Commerce	3		Ha Noi	08/06/1999	9 000	15,0	85,0	0,0	
185	CTCP	Xay lap 3 Petrolimex	Construction	2		Ha Noi	08/06/1999	4 200	30,0	70,0	0,0	
186	CTCP	Thuong Mai Van tai Petrolimex D ....	Commerce	3			08/06/1999	4 000	30,0	50,0	20,0	
187	CTCP	Van tai va dich vu Ha Noi	Transport	3		Ha Noi	16/06/1999	7 200	30,0	70,0	0,0	
188	CTCP	Tu van thiet ke xay dung dich vu	Service	3		Phu Tho	19/06/1999	631	0,0	100,0	0,0	
189	CTCP	May thêu xuất khẩu Q. Phu Nhuan	Confection	2		Ho Chi Minh	19/06/1999	7 800	40,0	15,1	44,9	
190	CTCP	Giao nhan van tai va thuong mai	Transport	3		Ha Noi	24/06/1999	8 000	10,0	25,0	65,0	
191	CTCP	Van tai ô tô Ha Tinh	Transport	3		Ha Tinh	26/06/1999	1 717	0,0	88,9	11,1	
192	CTCP	Chè Kim Anh	Industrie	1		Ha Noi	03/07/1999	9 200	36,7	48,0	15,3	
193	CTCP	An Binh	Construction	3		Ha Noi	08/07/1999	1 500	14,0	23,0	63,0	
194	CTCP	Giao thông và dịch vụ van tai thuy Phu Tho	Transport	3		Phu Tho	08/07/1999	763	0,0	100,0	0,0	
195	CTCP	Van tai xang dau	Transport	3		Ha Noi	09/07/1999	13 500	30,0	45,0	25,0	
196	CTCP	Cong dich vu nha Ho Tay	Service	3		Ha Noi	10/07/1999	1 250	0,0	100,0	0,0	
197	CTCP	San xuất gạch ngói Mai Chu	Industrie	2		Thanh Hoa	13/07/1999	600			100,0	
198	CTCP	Duoc Binh Luc	Pharmacopée	2		Ha Nam	15/07/1999	900	33,0	67,0	0,0	
199	CTCP	An uong dich vu Sophia	Service	3		Ha Noi	16/07/1999	1 210	0,0	100,0	0,0	
200	CTCP	Than Tay Nam Da mai	Industrie	2		Ha Noi	16/07/1999	5 000	51,0	41,0	8,0	
201	CTCP	Phan lan Ham Rong Thanh Hoa	Industrie	2		Thanh Hoa	19/07/1999	1 500			100,0	
202	CTCP	Container phía Nam	Transport	3		Ha Noi	00/07/1999					

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
203	CTCP	Du lich thuong mai Thanh Nhan	Tourisme	3		Ha Noi	26/07/1999	1 100	0,0	47,3	52,7	
204	CTCP	May Vinh Phu	Confection	2		Vinh Phu	27/07/1999	2 300	0,0	70,0	30,0	
205	CTCP	Phan bon tong hop Thanh hoa	Industrie	2		Thanh hoa	04/08/1999	800				
206	CTCP	Be tong va Xay dung Thanh hoa	Construction	2		Thanh Hoa	04/08/1999	1 000				
207	CTCP	San xuat kinh doanh van hoa pham Phuong Nam	Commerce	3		Ho Chi Minh	05/08/1999	15 000	35,0	65,0	0,0	
208	CTCP	Khach san Duyen Hai	Hôtellerie	3			06/08/1999	1 430	10,0	90,0	0,0	
209	CTCP	Xi Mang Ngu Hanh Son	Industrie	2		Da Nang	07/08/1999	525	0,0	100,0	0,0	
210	CTCP	Du lich thuong mai va dau tu Thu Do	Tourisme	3		Ha Noi	10/08/1999	10 337	50,0	12,0	38,0	
211	CTCP	Dich vu Du lich Tran Quy Cap	Tourisme	3		Ha Noi	11/08/1999	800	0,0	68,7	31,3	
212	CTCP	Co khi xay dung so 4	Industrie	2		Ha Noi	12/08/1999	1 150	12,8	51,2	36,0	
213	CTCP	Van tai ô tô Quang Binh	Transport	3		Quang Binh	12/08/1999	1 163	0,0	87,0	13,0	
214	CTCP	Co khi Tan Binh	Industrie	2		Ho Chi Minh	16/08/1999	3 200	40,0	60,0	0,0	
215	CTCP	May tinh Vietnam	Service	3		Ha Noi	20/08/1999	3 000	30,0	60,0	10,0	
216	CTCP	In va bao bi Hai Phong	Industrie	2		Hai Phong	21/08/1999	5 422	30,0	40,0	30,0	
217	CTCP	Xay lap dien Tuy Phuoc	Construction	2		Binh Dinh	01/09/1999	4 000				
218	CTCP	Du lich Dong Mô	Tourisme	3		Ha Tay	01/09/1999	2 628				
219	CTCP	Khach san Phung Hung	Hôtellerie	3		Ha Noi	06/09/1999	1 200	0,0	100,0	0,0	
220	CTCP	May Tien Phat	Confection	3		Ho Chi Minh	06/09/1999	11 000	30,0	70,0	0,0	
221	CTCP	Vien Thông VTC	Service	3		Ha Noi	08/09/1999	15 000	45,0	20,0	35,0	
222	CTCP	Dich vu thuong mai thanh pho Ho Chi Minh	Service	3		Ho Chi Minh	08/09/1999	1 500	0,0	100,0	0,0	
223	CTCP	Thuc an Chan nuoi Phap Viet	Industrie	2		Ha Noi	09/09/1999	2 820	45,5	43,8	10,7	
224	CTCP	Xay dung va phat trien nong thon 4	Agriculture	1		Ha Noi	09/09/1999	800	19,0	76,0	5,0	
225	CTCP	Che bien lam san Nam Dinh	Industrie bois	2		Nam Dinh	11/09/1999	3 200	0,0	100,0	0,0	
226	CTCP	KNK Nam Ha U dom xay				Nam Dinh	11/09/1999	1 000	0,0	100,0	0,0	
227	CTCP	Ca giong sông Thao	Pilsiculture	1		Phu Tho	13/09/1999	95	0,0	100,0	0,0	
228	CTCP	Tu van xay dung thuy bo	Transport	3		Ha Noi	14/09/1999	2 102	30,0	70,0	0,0	
229	CTCP	Day luoi thep Nam Dinh	Industrie	2		Nam dinh	16/09/1999	1 675	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
230	CTCP	Dien tu va dien may va KDVTB Nam Dinh	Service	3		Nam Dinh	16/09/1999	800	0,0	50,0	50,0	
231	CTCP	Duoc Y Yên	Pharmacopée	2		Nam Dinh	16/09/1999	800	27,0	73,0	0,0	
232	CTCP	Vat tu ky thuật ô tô	Transport	3		Ha Noi	17/09/1999	512	50,0	40,0	10,0	
233	CTCP	Dai ly van tai	Transport	3		Ha Noi	17/09/1999	1 200	50,0	30,0	20,0	
234	CTCP	Huong Nam				Ha Noi	17/09/1999	1 500	0,0	11,9	88,1	
235	CTCP	Duoc Truc Ninh	Pharmacopée	2		Nam Dinh	18/09/1999	800	0,0	100,0	0,0	
236	CTCP	Duoc va thiet bi y te	Commerce	3		Ha Noi	27/09/1999	9 900	45,0	45,0	10,0	
237	CTCP	CK ô tô 19.5	Service	3		Thanh Hoa	27/09/1999	1 950			100,0	
238	CTCP	Khach san Truong tien	Hôtellerie	3		Hue	27/09/1999	3 500	0,0	30,0	70,0	
239	CTCP	Bao bi Lam Son	Industrie	2		Thanh Hoa	28/09/1999	1 000			100,0	
240	CTCP	Van tai ô tô Quang Ninh	Transport	3		Quang Ninh	29/09/1999	1 500	15,0	65,0	20,0	
241	CTCP	Sông Hồng				Ha Noi	30/09/1999	6 744	35,0	45,0	20,0	
242	CTCP	Xay dung Thuy Loi Binh Dinh	Construction	2		Binh Dinh	01/10/1999	3 500	49,0		51,0	
243	CTCP	Hacinco				Ha Noi	07/10/1999	5 800	13,4	7,9	78,8	
244	CTCP	Hoang Long Hai Phong				Hai Phong	08/10/1999	590	0,0	100,0	0,0	
245	CTCP	San xuat dich vu xuat nhap khau Tu Liem	Service	3		Ha Noi	12/10/1999	4 251	19,5	67,5	13,0	
246	CTCP	May theu giay dep WEC Saigon	Confection	2		Ho Chi Minh	12/10/1999	9 000	10,0	90,0	0,0	
247	CTCP	Thuong Mai va phat trien Hanel	Service	3		Ha Noi	13/10/1999	1 443	0,0	100,0	0,0	
248	CTCP	Dien tu chuyen dung Hanel	Commerce	3		Ha Noi	13/10/1999	1 050	0,0	100,0	0,0	
249	CTCP	Dau tu xay dung Binh Chanh	Service	3		Ho Chi Minh	13/10/1999	18 000	35,0	20,0	45,0	
250	CTCP	Duoc pham Phu Tho	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	13/10/1999	5 000	40,0	60,0	0,0	
251	CTCP	Giấy Hai Phong	Industrie	2		Hai Phong	14/10/1999					
252	CTCP	Dich vu ô tô Hang Xanh	Transport	3		Ho Chi Minh	15/10/1999	4 500	30,0	70,0	0,0	
253	CTCP	Dich vu van tai	Service	3		Ha Noi	18/10/1999	2 200	60,0	20,0	20,0	
254	CTCP	Phu Thanh				Ho Chi Minh	18/10/1999	6 400	35,0	65,0	0,0	
255	CTCP	May Chien Thang (TCT DET MAY)	Confection	2		Ha Noi	20/10/1999	4 200	25,0	59,0	16,0	
256	CTCP	Xe khách Thanh Hoa	Transport	3		Thanh Hoa	22/10/1999	5 200			100,0	
257	CTCP	Song biên Thai Binh	Transport	3		Thai Binh	26/10/1999	5 789	70,0	15,0	15,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
258	CTCP	Van tai hanh khách Thanh Xuân	Transport	3		Ha Noi	26/10/1999	4 500	58,0	25,0	17,0	
259	CTCP	An uong khách san Ha Tay	Hôtellerie	3		Ha Tay	26/10/1999	2 000	60,0	30,0	10,0	
260	CTCP	Xi mang Duyen Linh	Industrie	2		Hai Duong	26/10/1999	2 600	11,8		88,2	
261	CTCP	Kho van giao nhan ngoai thuong	Service	3		Ho Chi Minh	26/10/1999	22 000	10,0	60,0	30,0	
262	CTCP	Xay lap công trình	Construction	2		Ha Noi	29/10/1999	6 250	70,0	7,0	23,0	
263	CTCP	Khách san Hai Ba Trung	Hôtellerie	3		Dac Lac	01/11/1999	1 243	20,0	55,0	25,0	
264	CTCP	Du lich Thuong mai Tay Hô	Tourisme	3		Ha Noi	01/11/1999	800	0,0	100,0	0,0	
265	CTCP	May II	Confection	2		Ho Chi Minh	04/11/1999	2 600	0,0	100,0	0,0	
266	CTCP	Hiep Thanh				Lam Dong	09/11/1999	15 600	58,4	41,6	0,0	
267	CTCP	Nhiep anh Ha Noi	Service	3		Ha Noi	10/11/1999	1 495	0,0	100,0	0,0	
268	CTCP	Xuat nhap khau vat tu nong nghiep va nong san	Commerce	3		Ha Noi	11/11/1999	5 185	48,0	42,0	10,0	
269	CTCP	Xay dung Binh Dinh	Construction	2		Binh Dinh	12/11/1999	1 500			100,0	
270	CTCP	Bê tông xây dựng Bac Thai	Construction	2		Thai Nguyen	15/11/1999					
271	CTCP	Van tai va kinh doanh tong hop	Commerce	3		Hai Phong	16/11/1999	3 770	70,6	29,4	0,0	
272	CTCP	May Hô Guom	Confection	2		Ha Noi	16/11/1999	3 100	30,0	70,0	0,0	
273	CTCP	Phat trien tin hoc cong nghe moi truong (TCT THAN)	Service	3		Ha Noi	16/11/1999	1 300	20,0	29,0	51,0	
274	CTCP	Thiet bi vat tu Thua Thien Hue	Commerce	3		Hue	19/11/1999	1 500	20,0	55,0	25,0	
275	CTCP	Da ôp Lam Dong	Industrie	2		Lam Dong	23/11/1999	5 000	10,0	15,0	75,0	
276	CTCP	Vat lieu xay dung Bim Son	Commerce	3		Thanh Hoa	24/11/1999	850			100,0	
277	CTCP	Gôm Việt Thanh	Industrie	2		Dong Nai	25/11/1999	2 800	30,0	50,0	20,0	
278	CTCP	Giây - bao bi Thanh Hoa	Industrie	2		Thanh Hoa	29/11/1999	1 200			100,0	
279	CTCP	Khách san Vinh An	Hôtellerie	3		Dong Nai	30/11/1999	2 634	30,0	30,0	40,0	
280	CTCP	Thuong Mai DL HANOI - KS Nguyen Dinh ....	Hôtellerie	3		Ha Noi	30/11/1999	3 200	30,8	23,5	45,7	
281	CTCP	Nông san thuc pham Lam Dong	Agro-alimentaire	2		Lam Dong	30/11/1999	1 400	0,0	100,0	0,0	
282	CTCP	Van tai ô tô Nam Dinh	Transport	3		Nam Dinh	03/12/1999	15 000	34,0	66,0	0,0	
283	CTCP	Det luoi Saigon	Confection	2		Ho Chi Minh	03/12/1999	20 000	40,0	20,0	40,0	
284	CTCP	Kinh doanh len Saigon	Commerce	3		Ho Chi Minh	03/12/1999	2 500	10,0	90,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
285	CTCP	Mia duong Lam Son	Industrie	2		Ha Noi	06/12/1999	150 000	46,0	24,0	30,0	
286	CTCP	My pham Saigon	Industrie	2		Ho Chi Minh	07/12/1999	14 000	10,0	65,0	25,0	
287	CTCP	May Nam Ha	Confection	2		Nam Dinh	10/12/1999	2 000	0,0	100,0	0,0	
288	CTCP	Khach san du lich Thanh Binh	Hôtellerie	3		Ho Chi Minh	10/12/1999	16 750	20,0	50,0	30,0	
289	CTCP	Nhua Tan Hoa	Industrie	2		Ho Chi Minh	10/12/1999	4 687	20,0	80,0	0,0	
290	CTCP	Son Dong Nai	Industrie	2		Dong Nai	13/12/1999	7 200	30,0	50,0	20,0	
291	CTCP	Thuong Mai Long Thanh	Commerce	3		Dong Nai	13/12/1999	1 660	30,0	40,0	30,0	
292	CTCP	Xay dung Hai Au	Construction	2		Nam Dinh	14/12/1999	1 000	30,0	60,0	10,0	
293	CTCP	Vat lieu xay dung Kha phong	Commerce	3		Ha Nam	15/12/1999	1 100	32,0	68,0	0,0	
294	CTCP	May va dich vu Binh Minh	Confection	2		Ha Noi	15/12/1999	1 624	5,0	64,0	31,0	
295	CTCP	Xay dung Thuy loi Ninh Thuân	Construction	2		Ninh Thuan	16/12/1999	5 883	60,0	30,0	10,0	
296	CTCP	Duoc va vat tu y te Ninh Thuân	Pharmacopée	2		Ninh Thuan	16/12/1999	1 523	30,0	52,3	17,7	
297	CTCP	Van tai va giao nhan	Transport	3		Ha Noi	17/12/1999	1 200	21,0	40,0	31,0	
298	CTCP	Van tai 1	Transport	3		Ha Noi	17/12/1999	5 000	27,0	30,0	43,0	
299	CTCP	Vat lieu xay dung Thuân Lôc	Commerce	3		Ha Tinh	17/12/1999	1 050	0,0	94,0	6,0	
300	CTCP	Thuong mai dich vu Huong Lan	Commerce	3		Quang Ninh	17/12/1999	1 000	0,0	100,0	0,0	
301	CTCP	Van tai bien va xuất nhập khẩu Quang Ninh	Transport	3		Quang Ninh	17/12/1999	6 500	20,0	80,0	0,0	
302	CTCP	Thuc pham Go Vap	Agro-alimentaire	2		Ho Chi Minh	17/12/1999	5 000	30,0	70,0	0,0	
303	CTCP	Da xay dung Hoa Phat	Exploitation pierre	1		Ha Noi	20/12/1999	19 468	30,0	8,5	61,5	
304	CTCP	Vat tu nong nghiep Trieu Son	Commerce	3		Thanh Hoa	20/12/1999	250				
305	CTCP	Dich vu Du lich Quan 3	Tourisme	3		Ho Chi Minh	20/12/1999	7 000	30,0	70,0	0,0	
306	CTCP	Duoc va y te Lam Dong	Pharmacopée	2		Lam Dong	21/12/1999	5 000	51,0	49,0	0,0	
307	CTCP	Duoc pham Quan 10	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	21/12/1999	8 000	40,0	60,0	0,0	
308	CTCP	Du lich Hô Guom	Tourisme	3		Ha Noi	22/12/1999	3 400				
309	CTCP	Trang Tien				Ha Noi	22/12/1999	3 200	0,0	100,0	0,0	
310	CTCP	Dau tu xay dung va san xuất vat lieu Nam Thang	Construction	2		Ha Noi	22/12/1999	6 500				
311	CTCP	Dong tau Sông Dao	Construction	2		Nam Dinh	22/12/1999	3 000	0,0	100,0	0,0	
312	CTCP	Che bien thuc pham NS XK Nam Dinh	Agro-alimentaire	2		Nam Dinh	22/12/1999	3 700	0,0	100,0	0,0	
313	CTCP	Duoc Vu ban	Pharmacopée	2		Nam Dinh	22/12/1999	500	30,0	70,0	0,0	
314	CTCP	Co khi Nam Dinh	Service	3		Nam Dinh	22/12/1999	1 000	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
315	CTCP	Xay dung SONADZY	Construction	2		Dong Nai	23/12/1999	7 000	30,0	50,0	20,0	
316	CTCP	Xe khách Thua Thien Hue	Transport	3		Hue	23/12/1999	1 800				
317	CTCP	Duoc pham Quan 3	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	23/12/1999	6 000	35,0	65,0	0,0	
318	CTCP	Xay lap va xuất nhập khẩu Viet Nam	Construction	2		Ha Noi	24/12/1999	4 000	33,0	47,0	20,0	
319	CTCP	Hang Hai	Transport	3		Binh Dinh	27/12/1999	5 000			100,0	
320	CTCP	Van tai ô tô Binh Dinh	Transport	3		Binh Dinh	27/12/1999	3 326			100,0	
321	CTCP	Che Tran Phu	Agriculture	1		Ha Noi	27/12/1999	5 100	32,0	66,0	2,0	
322	CTCP	Che Nghia Lo	Agriculture	1		Ha Noi	27/12/1999	2 614	16,0	67,0	17,0	
323	CTCP	Che Quan Chu	Agriculture	1		Ha Noi	27/12/1999	1 050	22,0	36,0	42,0	
324	CTCP	Che Lien Son	Agriculture	1		Ha Noi	27/12/1999	817	13,0	67,0	20,0	
325	CTCP	Viet Hai	Construction	2		Ha Noi	28/12/1999	1 500	0,0	37,0	63,0	
326	CTCP	Du lịch Ngọc Lan	Tourisme	3		Lam Dong	28/12/1999	3 500	30,0	60,0	10,0	
327	CTCP	Xuất nhập khẩu và thu công my nghe	Industrie	2		Nam Dinh	28/12/1999	1 100	0,0	100,0	0,0	
328	CTCP	Che bien hải sản Nam Dinh	Agro-alimentaire	2		Nam Dinh	28/12/1999	550	0,0	100,0	0,0	
329	CTCP	Duoc pham y te va dich vu y te Khanh Hoi	Service	3		Ho Chi Minh	28/12/1999	2 000	51,0	49,0	0,0	
330	CTCP	Duoc Phong Phu	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	28/12/1999	6 000	48,0	52,0	0,0	
331	CTCP	Nhua Dong Phuong	Industrie	2		Ho Chi Minh	28/12/1999	2 270	30,0	70,0	0,0	
332	CTCP	Co khi Lu gia	Industrie	2		Ho Chi Minh	28/12/1999	4 600	20,0	80,0	0,0	
333	CTCP	Bia Viet Ha - Nam Ha Noi	Agro-alimentaire	2		Ha Noi	29/12/1999	10 000	37,5	15,6	47,0	
334	CTCP	Det 10 thang 10	Confection	2		Ha Noi	29/12/1999	8 000	30,0	70,0	0,0	
335	CTCP	Dong Do				Ha Noi	29/12/1999	5 000	20,0		80,0	
336	CTCP	Dau tu xay dung Ba dinh	Service	3		Ha Noi	29/12/1999	3 000	20,0		80,0	
337	CTCP	Go Ha Noi	Industrie	2		Ha Noi	29/12/1999	3 100	24,0		76,0	
338	CTCP	Kinh mat Ha Noi	Commerce	3		Ha Noi	29/12/1999	7 200	28,0		72,0	
339	CTCP	Bac Nam				Ha Noi	29/12/1999	1 600				
340	CTCP	Thang Long				Ha Noi	29/12/1999	800				
341	CTCP	Ham Rong				Ha Noi	29/12/1999	2 300	30,0		70,0	
342	CTCP	Thuong Mai dich vu Hoan Kiem	Commerce	3		Ha Noi	29/12/1999	2 000	25,0	75,0	0,0	
343	CTCP	San xuất hàng xuất khẩu Dong Da	Industrie	2		Ha Noi	29/12/1999	2 200				

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
344	CTCP	Thuong mai va dich vu du lich Ba Dinh	Tourisme	3		Ha Noi	29/12/1999	4 000				
345	CTCP	San xuat thuong mai dich vu Hong Anh	Commerce	3		Ha Noi	29/12/1999	1 500				
346	CTCP	Thuong mai va dich vu the thao Quan Hoa	Commerce	3		Ha Noi	29/12/1999	4 000	26,1	23,5	50,4	
347	CTCP	Du lich Hong Ha	Tourisme	3		Ha Noi	29/12/1999	1 200				
348	CTCP	Nam Thai				Ha Noi	29/12/1999	1 150				
349	CTCP	Co khi dien tu Hanel	Industrie	2		Ha Noi	29/12/1999	1 000	7,9		92,1	
350	CTCP	San xuat kinh doanh co dien Ha Noi	Industrie	2		Ha Noi	29/12/1999	1 000				
351	CTCP	Du lich van tai	Transport	3		Quang Ninh	29/12/1999	2 500	0,0	80,0	20,0	
352	CTCP	Duoc Nam Ha	Pharmacopée	2		Nam Dinh	29/12/1999	4 427	30,0	70,0	0,0	
353	CTCP	Thuong Mai Y Yen	Commerce	3		Nam Dinh	29/12/1999	500	20,0	80,0	0,0	
354	CTCP	Van tai bien 2	Transport	3		Ha Noi	30/12/1999	3 000	45,0	55,0	0,0	
355	CTCP	Khu trung Viet Nam	Service	3		Ha Noi	30/12/1999	16 633	12,0	32,0	56,0	
356	CTCP	Chuong duong	Industrie	2		Ho Chi Minh	30/12/1999	1 200	0,0	79,0	21,0	
357	CTCP	Bao bi PP	Industrie	2		Can Tho	30/12/1999	31 967	40,0	60,0	0,0	
358	CTCP	Xay dung thuy loi Can Tho	Construction	2		Can Tho	30/12/1999	2 048	70,0	25,0	5,0	
359	CTCP	Dai Kim				Ha Noi	30/12/1999	4 200	24,9	72,7	2,4	
360	CTCP	Dau tu XL, thuong mai va dich vu	Service	3		Ha Noi	30/12/1999	1 202	25,0	75,0	0,0	
361	CTCP	Dien tu tin hoc Hanel	Service	3		Ha Noi	30/12/1999	1 100	0,0	100,0	0,0	
362	CTCP	An uong Son Tay	Service	3		Ha Tay	30/12/1999	800	0,0	100,0	0,0	
363	CTCP	Dich vu van hoa va du lich Quan 8	Tourisme	3		Ho Chi Minh	30/12/1999	3 000	0,0	14,7	85,3	
364	CTCP	Xuat nhap khau duoc pham Cho Lon	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	30/12/1999	3 000	49,0	51,0	0,0	
365	CTCP	In va vat tu Saigon	Industrie	2		Ho Chi Minh	30/12/1999	7 000	40,0	60,0	0,0	
366	CTCP	Thuy san Dien Chau	Pilsiculture	2		Nghe An	03/01/2000	785	0,0	100,0	0,0	
367	CTCP	Thuy San Quynh Luu	Pilsiculture	2		Nghe An	03/01/2000	889	0,0	100,0	0,0	
368	CTCP	Khach san Ben Thuy	Hôtellerie	3		Nghe An	03/01/2000	1 923	33,0	67,0	0,0	
369	CTCP	Thuy San Nghe An	Pilsiculture	2		Nghe An	29/12/1999	624	0,0	100,0	0,0	
370	CTCP	Xay lap dien va cong nghiep Da Nang	Construction	2		Da Nang	06/01/2000	3 665	45,0	55,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
371	CTCP	Thuong mai xuat nhap khau Thu Duc	Commerce	3		Ho Chi Minh	17/01/2000	14 000	40,0	60,0	0,0	
372	CTCP	Mia duong La Nga	Industrie	2		Lam Dong	14/01/2000	82 000	35,0	40,0	25,0	
373	CTCP	Thuy San 1	Pilsiculture	2	Ministère de la pêche	Ha Noi	31/01/2000	20 000	25,0	25,0	43,0	7
374	CTCP	Xay dung cong trinh 505	Construction	2	Ministère des transports	Ha Noi	30/12/1999	12 500	65,0	30,0	5,0	
375	CTCP	Container Mien Trung	Transport	3	Compagnie générale des transports maritimes	Ha Noi	30/12/1999	5 000	30,0	50,0	20,0	
376	CTCP	Dich vu va van tai thuong mai	Transport	3	Compagnie générale des transports maritimes	Ha Noi	30/12/1999	4 000	30,0	22,0	48,0	
377	CTCP	Van tai Tay Ninh	Transport	3		Tay Ninh	13/01/2000	5 507	75,1	24,3	0,6	
378	CTCP	Xay dung du lich va thuong mai	Service	3	Ministère de la pêche	Ha Noi	01/02/2000	3 131	25,0	25,0	50,0	
379	CTCP	Dau tu va kinh doanh nha	Commerce	3		Ho Chi Minh	18/02/2000	25 000	30,0	20,0	50,0	
380	CTCP	Van tai Ha Tien	Transport	3	Compagnie générale des cimenteries	Kien Giang	21/01/2000	48 000	30,0	25,0	45,0	
381	CTCP	Van tai ô tô va DVTH Da Nang	Transport	3		Da Nang	01/03/2000	3 887	0,0	100,0	0,0	
382	CTCP	Cung ung tau bien Da nang	Transport	3		Da Nang	01/03/2000	5 263	60,0	40,0	0,0	
383	CTCP	Thuc pham rau qua	Commerce	3		Can Tho	01/03/2000	6 534				
384	CTCP	Xay dung giao thong thuy loi Lam Dong	Construction	2		Lam Dong	08/03/2000	2 000	25,0	50,0	25,0	
385	CTCP	Van tai thuy loi Dong Hoi	Transport	3		Quang Binh	09/03/2000	1 050	0,0	95,0	5,0	
386	CTCP	Van tai va dich vu	Transport	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	10/03/2000	2 300	15,0	74,0	11,0	
387	CTCP	Dich vu ky thuat vien thong	Service	3	Compagnie générale des télécoms	Ha Noi	10/03/2000	7 000	45,0	10,0	45,0	
388	CTCP	Dia oc Tan Binh	Commerce	3		Ho Chi Minh	10/03/2000	13 000	40,0	60,0	0,0	
389	CTCP	Vat lieu chat dot Thanh Hoa	Commerce	3		Thanh Hoa	17/03/2000	300				

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
390	CTCP	Vat tu nong nghiep Thanh Hoa	Commerce	3		Thanh Hoa	17/03/2000	3 600				
391	CTCP	Dien tu va tin hoc	Service	3	Ministère de l'industrie	Ha Noi	21/03/2000	1 006	30,0	55,0	15,0	
392	CTCP	Vat lieu xay dung Tien Phong	Commerce	3		Thai Binh	16/03/2000	1 902				
393	CTCP	Xay lap Dong Anh	Construction	2	Compagnie générale de charbon	Ha Noi	23/02/2000	1 800	30,0	40,0	30,0	
394	CTCP	Muoi Cam Ranh	Exploitation sel	1		Khanh Hoa	11/02/2000	1 932	0,0	100,0	0,0	
395	CTCP	Van tai bien Hai Au	Transport	3	Compagnie générale des transports maritimes	Ha Noi	28/02/2000	15 000	30,0	70,0	0,0	
396	CTCP	Xay dung va vat tu thiet bi	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	07/03/2000	3 300	0,0	100,0	0,0	
397	CTCP	Thuong mai Cai be	Commerce	3		Tien Giang	07/03/2000	5 100	30,0	20,0	50,0	
398	CTCP	San xuất kinh doanh va xuất nhập khẩu Tân Lợi	Commerce	3		Binh Duong	03/03/2000	3 352				
399	CTCP	In va bao bi	Industrie	2		Hai Phong	02/03/2000	5 182	80,0	20,0	0,0	
400	CTCP	Bao bi va xuất nhập khẩu Ha Noi	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	24/03/2000	1 500	31,4	68,6	0,0	
401	CTCP	Tau quoc va xay dung 28	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	24/03/2000	1 200	12,0	88,0	0,0	
402	CTCP	Bê tông 620 Châu Thôi	Construction	2	Ministère des transports	Ha Noi	28/03/2000	58 800	50,0	25,0	25,0	
403	CTCP	Vat tu thu y trung uong I	Industrie	2	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	00/04/2000	7 000	15,0	70,0	15,0	
404	CTCP	Thuong mai Hong Bang	Commerce	3		Hai Phong	00/04/2000	1 132	30,0	70,0	0,0	
405	CTCP	Van tai ô tô	Transport	3		Son La	00/03/2000	3 714	46,0	54,0	0,0	
406	CTCP	Day tuyen san xuất đá	Exploitation pierre	1		Son La	00/01/2000	1 200	0,4	10,0	89,6	
407	CTCP	Nha may Tam lop Nam Viet	Industrie	2		Ho Chi Minh	18/04/2000	12 000	30,0	70,0	0,0	
408	CTCP	Thuong mai tong hop Phong Chau	Commerce	3		Phu Tho	19/04/2000	492	0,0	100,0	0,0	
409	CTCP	Hoa An	Construction	2	Ministère de construction	Ha Noi	18/04/2000	25 000	25,0	75,0	0,0	
410	CTCP	Thuong mai Nam Saigon	Commerce	3		Ho Chi Minh	08/05/2000	3 000	25,0	75,0	0,0	
411	CTCP	Duoc pham Gia Dinh	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	10/05/2000	1 500	40,0	60,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
412	CTCP	San xuat vat lieu xay dung Nam Son	Commerce	3		Quang Nam	08/05/2000	573	0,0	100,0	0,0	
413	CTCP	My nghe tong hop xuat khau	Industrie	2		Ho Chi Minh	25/05/2000	14 000	30,0	70,0	0,0	
414	CTCP	Thuong mai xuat nhap khau Mien Nam	Commerce	3		Ho Chi Minh	24/05/2000	13 000	35,0	65,0	0,0	
415	CTCP	Cong ty 19 thang 8	Commerce	3		Quang Ngai	30/08/2000	3 247	0,0	100,0	0,0	
416	CTCP	Van tai ô tô Tiên Giang	Transport	3		Tien Giang	01/12/2000	9 521	60,0	31,8	8,2	
417	CTCP	Su Thanh Hoa (Poterie)	Industrie	2		Thanh Hoa	19/03/2000	450				
418	CTCP	An uong Da Lan	Service	3		Thanh Hoa	08/06/2000	700	0,0	90,0	10,0	
419	CTCP	Bia va nuoc giai khat	Agro-alimentaire	2	Compagnie générale de charbon	Ha Noi	17/04/2000	3 650	0,0	42,8	57,2	
420	CTCP	Vat tu va thiet bi Vung Tau	Commerce	3		Ba Ria Vung Tau	22/06/2000	1 815	0,0	75,0	25,0	
421	CTCP	Co khi tau thuyen Thanh Hoa	Service	3		Thanh Hoa	26/06/2000	1 800	40,0	40,0	20,0	
422	CTCP	Xay dung thuy loi giao thong Lam Kinh - Thanh Hoa	Construction	2		Thanh Hoa	26/06/2000	1 000	0,0	80,0	20,0	
423	CTCP	Giây muc son	Industrie	2		Thanh Hoa	28/06/2000	4 000				
424	CTCP	Che bien gỗ Hai Duong	Industrie bois	2		Hai Duong	30/06/2000	750	0,0	100,0	0,0	
425	CTCP	Nhiên liệu Saigon (Cong ty Chat dot)	Commerce	3		Ho Chi Minh	20/06/2000	17 000	20,0	65,0	15,0	
426	CTCP	Tam lop vat lieu xay dung Dong Nai	Commerce	3	Compagnie générale des cimenteries	Dong Nai	21/06/2000	48 389	30,0	30,0	40,0	
427	CTCP	Xay dung thuy loi 2	Construction	2	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	27/06/2000	15 500	26,0	66,0	8,0	
428	CTCP	Xay dung thuy loi 1 Lam Dong	Construction	2		Lam Dong	27/06/2000	3 000	15,0	75,0	10,0	
429	CTCP	San xuat vat lieu xay dung Cao Bang	Construction	2		Cao Bang	30/06/2000	2 000	20,0	70,0	10,0	
430	CTCP	Xuat nhap khau thuy san Quang Ninh	Commerce	3		Quang Ninh	07/07/2000	5 000	0,0	100,0	0,0	
431	CTCP	Xay dung va kinh doanh nha Cam Pha	Commerce	3		Quang Ninh	07/07/2000	1 000	0,0	100,0	0,0	
432	CTCP	Van tai Binh Duong	Transport	3		Binh Duong	07/07/2000	6 159	0,0	100,0	0,0	
433	CTCP	Bach Hoa so 3 Thanh Hoa	Commerce	3		Thanh Hoa	12/07/2000	800	38,0	62,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
434	CTCP	Giấy Viên Đông	Industrie	2	Compagnie générale de papier	Ha Noi	18/07/2000	11 600	0,0	100,0	0,0	
435	CTCP	Thuc pham Thiên Huong	Agro-alimentaire	2	Ministère de l'industrie	Ha Noi	11/07/2000	20 000	0,0	70,0	30,0	
436	CTCP	Co khi thuy	Service	3		Thanh Hoa	24/07/2000	300	0,0	90,0	10,0	
437	CTCP	Kinh doanh hang công nghiệp	Commerce	3		Nam Dinh	09/05/2000	3 777	0,0	75,0	25,0	
438	CTCP	San xuat vat lieu xay dung Giao Thuy	Commerce	3		Nam Dinh	00/06/2000	500	0,0	100,0	0,0	
439	CTCP	Son A Đông	Industrie	2	Compagnie générale de chimie	Ha Noi	29/06/2000	10	0,0	70,0	30,0	
440	CTCP	Dau tu xay dung ha tang Tây Hô	Construction	2		Ha Noi	04/08/2000	1 031				
441	CTCP	Dau tu xay dung Ba Dinh	Construction	2		Ha Noi	04/08/2000	1 431				
442	CTCP	Van tai thuy bo Yên Bái	Transport	3		Yen bai	02/08/2000	4 500	21,0	79,0	0,0	
443	CTCP	Duoc pham duoc lieu cho Lon	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	08/08/2000	3 000	24,2	75,8	0,0	
444	CTCP	Thuong mai TH Nông Công	Commerce	3		Thanh Hoa	14/08/2000	500	0,0	100,0	0,0	
445	CTCP	Cong ty nhua Da Nang	Industrie	2		Da Nang	04/08/2000	15 965	0,0	70,0	30,0	
446	CTCP	Chê tao may may SINCO	Industrie	2		Ho Chi minh	16/08/2000	7 500	10,0	90,0	0,0	
447	CTCP	Cong trinh giao thong Tay Ninh	Construction	2		Tay Ninh	00/08/2000	3 905	50,6	27,7	21,7	
448	CTCP	Xay lap thuong mai	Construction	2	Ministère du commerce	Ha Noi	12/01/2000	1 500	10,0	50,0	40,0	
449	CTCP	Dien may va phat trien cong nghipe	Commerce	3	Ministère du commerce	Ha Noi	11/01/2000	3 603	30,0	35,0	35,0	
450	CTCP	Vat tu Xang dau Thanh pho Ho chi Minh	Commerce	3		Ho Chi Minh	09/08/2000	25 000	20,0	80,0	0,0	
451	CTCP	Thuong mai dich vu va kho van Hai Phong	Commerce	3		Hai Phong	03/08/2000	8 274	0,0	92,0	8,0	
452	CTCP	Che bien thuc pham Thu Duc	Agro-alimentaire	2		Ho Chi Minh	28/07/2000	1 000	0,0	100,0	0,0	
453	CTCP	Xay dung va san xuat vat lieu	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	15/08/2000	2 000	50,0	50,0	0,0	
454	CTCP	VIAN XNSXVT Dong Anh	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	15/08/2000	4 000	43,7	43,7	12,6	
455	CTCP	Thuong mai tong hop Thuân An	Commerce	3		Binh Duong	18/08/2000	5 890	30,0	30,0	40,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
456	CTCP	Co khi va xay dung cong trinh 465	Construction	2	Ministère des transports	Ha Noi	30/08/2000	8 000	28,0	57,0	15,0	
457	CTCP	Che bien luong thuc Thanh pho Yên My	Agro-alimentaire	2	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	29/08/2000	2 872	35,0	55,0	10,0	
458	CTCP	Chan nuoi Da Lat	Elevage	1		Lam Dong	29/08/2000	3 200	30,0	55,0	15,0	
459	CTCP	Xay lap VTKT Kiên An	Construction	2	Ministère de la construction	Ha Noi	01/09/2000	1 633	16,2	44,3	39,5	
460	CTCP	Giây Xuan Duc	Industrie	2		Ho Chi Minh	07/09/2000	8 600	20,0	80,0	0,0	
461	CTCP	Thuong mai Triều Yên	Commerce	3		Thanh Hoa	11/09/2000	800	37,5	62,5	0,0	
462	CTCP	Co khi che	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	12/09/2000	2 182	15,0	85,0	0,0	
463	CTCP	Van tai ô tô dich vu co khi	Transport	3		Vinh Phuc	00/03/2000	4 000	30,0	60,0	10,0	
464	CTCP	Dich vu va thuong mai nong nghiep	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	12/09/2000	2 000	0,0	80,0	20,0	
465	CTCP	Dich vu van tai Sai gon	Transport	3	Ministère des transports	Ho Chi Minh	07/09/2000	30 000	37,0	33,0	10,0	<b>20</b>
466	CTCP	Dich vu may theu XNK Phu Nhuân	Confection	2		Ho Chi Minh	20/09/2000	5 200	0,0	100,0	0,0	
467	CTCP	Giay Cam Binh	Industrie	2		Hai Duong	25/09/2000	7 200	0,0	100,0	0,0	
468	CTCP	Nhua Bac Giang	Industrie	2		Bac Giang	29/09/2000	1 726	53,0	47,0	0,0	
469	CTCP	Suc san xuất khâu Thanh Hoa	Agro-alimentaire	2		Thanh Hoa	05/10/2000	1 800	37,0	58,0	5,0	
470	CTCP	Xay lap buu dien Ha Noi	Construction	2	Compagnie générale des télécoms	Ha Noi	13/10/2000	12 000	30,0	27,0	43,0	
471	CTCP	Dien nhe vien thong	Commerce	3	Compagnie générale des télécoms	Ha Noi	11/10/2000	3 000	30,0	30,0	40,0	
472	CTCP	Thuong mai va dich vu Yên Thanh	Commerce	3		Quang Ninh	20/10/2000	800	0,0	100,0	0,0	
473	CTCP	Xay lap công nghiệp Binh Dinh	Construction	2		Binh Dinh	25/10/2000	1 592				
474	CTCP	Xe khách Thang Long	Transport	3		Hai Phong	25/10/2000	4 502	30,0	70,0	0,0	
475	CTCP	Dung cu co khi xuất khâu	Industrie	2	Ministère de l'industrie	Ha Noi	02/11/2000	12 000	0,0	91,7	8,3	
476	CTCP	Dich vu du lich Quang Ninh	Tourisme	3		Quang Ninh	01/11/2000	800	0,0	80,0	20,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
477	CTCP	Che bien thuy hai san Liên Thanh	Agro-alimentaire	2		Ho Chi Minh	08/11/2000	7 300	20,0	80,0	0,0	
478	CTCP	Nhua Quy Nhon	Industrie	2		Binh Dinh	08/11/2000	2 735				
479	CTCP	Dich vu thuong mai Đông Tâm Soc Son	Commerce	3		Ha Noi	09/11/2000	600	0,0	100,0	0,0	
480	CTCP	Thuong mai y te Hai Phong	Commerce	3	Ministère de la santé	Hai Phong	15/11/2000	1 000	20,0	80,0	0,0	
481	CTCP	Banh keo Huu Nghi	Industrie	2	Ministère du commerce	Ha Noi	15/11/2000	1 000	0,0	100,0	0,0	
482	CTCP	Khoang san Ha Nam	Industrie	2		Ha Nam	30/08/2000	600	20,0	80,0	0,0	
483	CTCP	Van tai ô tô Ha Nam	Transport	3		Ha Nam	13/11/2000	3 028	51,0	49,0	0,0	
484	CTCP	Ong mật Dac Lac	Elevage	2		Dac Lac	15/11/2000	1 599	21,0	79,0	0,0	
485	CTCP	Xay dung so 2 tinh Yên Bái	Construction	2		Yên Bái	20/11/2000	6 410	31,1	68,9	0,0	
486	CTCP	San xuất kinh doanh lam san	Commerce	3		Gia Lai	22/11/2000	2 033	0,0	100,0	0,0	
487	CTCP	San xuất kinh doanh xuất nhập khẩu Bình Thạnh	Commerce	3		Ho Chi Minh	24/11/2000	12 000	10,0	90,0	0,0	
488	CTCP	Vat tu xuất nhập khẩu Tân Bình	Commerce	3		Ho Chi Minh	24/11/2000	12 500	0,0	75,0	25,0	
489	CTCP	Phat trien nha Thu Duc	Commerce	3		Ho Chi Minh	24/11/2000	15 000	20,0	80,0	0,0	
490	CTCP	San xuất kinh doanh vat lieu xây dựng	Commerce	3		Tuyen Quang	08/08/2000	818	49,0	51,0	0,0	
491	CTCP	Van tai duong sông	Transport	3		Tuyen Quang	06/08/2000	978	49,0	51,0	0,0	
492	CTCP	Van tai va DL Petrolimex Saigon	Transport	3	Ministère du commerce	Ho Chi Minh	03/10/2000	9 000	30,0	62,0	8,0	
493	CTCP	Van tai va DL Petrolimex Nghe An	Transport	3	Ministère du commerce	Nghe An	03/10/2000	7 500	30,0	59,0	11,0	
494	CTCP	Van tai va DL Petrolimex Ha Tây	Transport	3	Ministère du commerce	Ha Tay	03/10/2000	6 000	30,0	35,0	35,0	
495	CTCP	Phat trien nuoi trong thuy san Thua Thien Hue	Pilsiculture	2		Hue	27/09/2000	500	10,0	80,0	10,0	
496	CTCP	Nuoi va dich vu thuy dac san Thua Thien Hua	Pilsiculture	2		Hue	31/10/2000	1 300	20,0	60,0	20,0	
497	CTCP	Che bien lam san Huong Giang	Industrie bois	2		Hue	30/10/2000	1 500	20,0	60,0	20,0	
498	CTCP	Co khi Thua Thien Hue	Industrie	2		Hue	20/10/2000	3 500	20,0	80,0	0,0	
499	CTCP	Che bien lam san Ha Giang	Industrie bois	2		Ha Giang	00/00/2000					

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
500	CTCP	Thuong mai Lam Dong	Commerce	3		Lam Dong	27/11/2000	2 800	0,0	100,0	0,0	
501	CTCP	Xay lap dien may Ha Tay	Construction	2		Ha Tay	05/12/2000	2 500	52,0	43,0	5,0	
502	CTCP	Duoc pham duoc lieu Tien Giang	Pharmacopée	2		Tien Giang	01/12/2000	5 000	50,0	35,0	15,0	
503	CTCP	Bia Lam Dong	Agro-alimentaire	2		Lam Dong	06/12/2000	2 000	0,0	73,0	27,0	
504	CTCP	Lam san Hai phong	Industrie bois	2	Ministère de l'agriculture	Hai Phong	11/12/2000	4 000	44,7	50,0	5,3	
505	CTCP	Van tai va DL Petrolimex Hai Phong	Transport	3	Ministère du commerce	Hai Phong	07/12/2000	8 100	30,0	51,0	19,0	
506	CTCP	San xuat gach ngoi va xay lap	Industrie	2		Nghe An	11/12/2000	238	0,0	100,0	0,0	
507	CTCP	Dien may mien Nam	Commerce	3	Ministère du commerce	Ho Chi Minh	13/12/2000	4 000	10,0	42,3	47,7	
508	CTCP	Thuong mai My Tho	Commerce	3		Tien Giang	11/12/2000	2 700	40,0	30,0	30,0	
509	CTCP	Khoang san Quang Tri	Industrie	2		Quang Tri	15/12/2000	1 085				
510	CTCP	Dich vu van tai ô tô Cam Ranh	Transport	3		Khanh Hoa	01/12/2000	3 296	75,0	24,0	1,0	
511	CTCP	Du lich thuong mai 30 thang 4	Tourisme	3		Ha Noi	14/12/2000	1 200	0,0	100,0	0,0	
512	CTCP	San xuat va kinh doanh kim khi	Commerce	3	Compagnie générale d'acier	Ha Noi	18/12/2000	5 500	0,0	81,0	19,1	
513	CTCP	May va dich vu Hung Long	Confection	2	Compagnie générale de confection	Ha Noi	18/12/2000	7 000	17,0	58,0	25,0	
514	CTCP	Phan bon sinh hoa Cu Chi	Industrie	2		Ho Chi Minh	20/12/2000	3 000	20,0	30,0	50,0	
515	CTCP	Hoc Môn				Ho Chi Minh	20/12/2000	6 000	20,0	80,0	0,0	
516	CTCP	Huu co Humic Quang Ngai	Industrie	2		Quang Ngai	19/12/2000	700	57,0	43,0	0,0	
517	CTCP	Ham Rông	Industrie bois	2		Gia Lai	19/12/2000	2 309	0,0	100,0	0,0	
518	CTCP	Duoc pham Bên Thanh	Pharmacopée	2		Ho Chi Minh	22/12/2000	3 000	49,0	51,0	0,0	
519	CTCP	Luoit thép Saigon	Industrie	2	Compagnie générale d'acier	Ho Chi Minh	25/12/2000	10 000	21,2	20,0	58,9	
520	CTCP	Dâu thực vật Bình Định	Industrie	2	Ministère de l'industrie	Binh Dinh	22/12/2000	4 000	0,0	50,0	50,0	
521	CTCP	May Hoa Binh	Confection	2	Compagnie générale de confection	Ha Noi	22/12/2000	6 600	25,0	55,0	20,0	
522	CTCP	Duoc pham Ha Tay	Pharmacopée	2		Ha Tay	21/12/2000	8 451	15,0	67,0	18,0	
523	CTCP	May xuat khâu Long An	Confection	2		Long An	00/12/2000					

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
524	CTCP	Xi nghiep gach ngoi Cam Trung	Industrie	2		Thanh Hoa	25/12/2000	600	20,0	60,0	20,0	
525	CTCP	Co khi ô tô Cần Tho	Service	3		Can Tho	21/12/2000	1 953	40,0	60,0	0,0	
526	CTCP	Thiet bi vat tu y te va duoc pham	Commerce	3		Nghe An	20/12/2000	561	0,0	100,0	0,0	
527	CTCP	Xe khách Thai Binh	Transport	3		Thai Binh	25/12/2000	13 677	57,0		43,0	
528	CTCP	Giây Truc Bach	Industrie	2		Ha Noi	29/12/2000	1 400	20,0	80,0	0,0	
529	CTCP	Thuong mai dich vu Linh Dam	Service	3		Ha Noi	27/12/2000	3 107	16,0	56,4	27,6	
530	CTCP	Xay dung Dong Anh	Construction	2		Ha Noi	00/12/2000					
531	CTCP	An uong khách san Gia Lâm	Hôtellerie	3		Ha Noi	00/12/2000					
532	CTCP	Cong ty xay dung nha Gia Lâm	Construction	2		Ha Noi	00/12/2000					
533	CTCP	Thuong mai Cầu Giấy	Commerce	3		Ha Noi	29/12/2000	3 843	0,0	100,0	0,0	
534	CTCP	Xe khách và dịch vụ thương mại Da Nang	Transport	3		Da Nang	28/12/2000	8 632	40,0	60,0	0,0	
535	CTCP	Xay dung va kinh doanh nha	Commerce	3		Da Nang	28/12/2000	2 457	60,0	40,0	0,0	
536	CTCP	Xe dap, xe may Thai Binh	Commerce	3		Thai Binh	27/12/2000	4 792	0,0	100,0	0,0	
537	CTCP	Thuong mai du lich dich vu Ha Nam	Commerce	3		Ha Nam	29/12/2000	3 000	0,0	85,0	15,0	
538	CTCP	Phat trien du lich Hai Phong	Tourisme	3		Hai Phong	27/12/2000	1 922	0,0	100,0	0,0	
539	CTCP	Thuc pham xuất khẩu Hung Yên	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Hung Yen	29/12/2001	2 200	43,4	50,6	6,0	
540	CTCP	Co khi Doan Hung - TCT Che	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi		500	17,0	56,0	27,0	
541	CTCP	XN Co khi va SC - Cong ty Van tai	Service	3	Ministère des transports	Ha Noi		1 000	50,0		50,0	
542	CTCP	XN San xuất vật liệu xây lập Công trình 405	Construction	2	Ministère des transports	Ha Noi		7 000				
543	CTCP	Cong ty xay dung Công trình Thang Long - TCT ....	Construction	2	Ministère des transports	Ha Noi		6 472				
544	CTCP	XN dịch vụ - Càng Hai Phong	Service	3	Compagnie générale des transports maritimes	Hai Phong		7 500				

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
545	CTCP	XN xuất nhập khẩu cung ứng vật tư hàng hải	Commerce	3	Compagnie générale des transports maritimes	Ha Noi		2 500				
546	CTCP	Thuong mai tong hop Dien Chau	Commerce	3		Nghe An	29/12/2000	450	0,0	100,0	0,0	
547	CTCP	Khi công nghiệp và hóa chất Nghệ An	Commerce	3		Nghe An	29/12/2000	1 500	0,0	100,0	0,0	
548	CTCP	Vận tải thủy bộ Bắc Giang	Transport	3		Bac Giang	30/12/2000	2 157	72,7	27,3	0,0	
549	CTCP	Dược phẩm Bắc Giang	Pharmacopée	2		Bac Giang	30/12/2000	1 500	49,3	50,7	0,0	
550	CTCP	Xây dựng thủy lợi	Construction	2		Tuyen Quang	00/12/2000	1 402	20,0	80,0	0,0	
551	CTCP	Xây dựng tổng hợp	Construction	2		Tuyen Quang	00/12/2000	2 959	49,0	51,0	0,0	
552	CTCP	Quản lý xây dựng cầu đường giao thông	Service	3		Tuyen Quang	00/12/2000	2 561	49,0	51,0	0,0	
553	CTCP	Xây dựng giao thông và cơ sở hạ tầng	Construction	2		Nam Dinh	31/12/2000	7 000				
554	CTCP	Giấy xuất khẩu Thái Nguyên	Industrie	2		Thai Nguyen	31/12/2000	1 000	13,7	86,3	0,0	
555	CTCP	Vận tải ô tô Hà Tĩnh	Transport	3		Ha Tinh	04/12/2000	1 281	0,0	97,7	2,3	
556	CTCP	Ô tô Ninh Bình	Transport	3		Ninh Binh	01/12/2000	5 000	35,0		65,0	
557	CTCP	Xây dựng và phát triển nông thôn	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	29/12/2000	2 000	39,6	60,4	0,0	
558	CTCP	Công ty xây dựng Xuân Thủy	Construction	2		Nam Dinh	00/00/2000					
559	CTCP	Công ty vớt tu (trục vớt tu nhân) Hải Hậu	Service	3		Nam Dinh	00/00/2000					
560	CTCP	Công ty dịch vụ con nuôi Hải Hậu (service des adoptions)	Service	3		Nam Dinh	00/00/2000					
561	CTCP	Nhà máy xi măng Cầu Dục	Industrie	2		Nghe An	00/00/2000					
562	CTCP	Xây lập và sản xuất gạch ngói Yên	Industrie	2		Nghe An	00/00/2000					
563	CTCP	Nhà máy cơ khí 250 Phú Quy	Industrie	2		Nghe An	00/00/2000					
564	CTCP	Xây lập thương mại	Construction	2		Nghe An	00/00/2000					
565	CTCP	Thị công cơ giới	Service	3		Nghe An	00/00/2000					
566	CTCP	Sách và dịch vụ văn hóa Bình Thuận	Service	3		Binh Thuan	00/12/2000	1 466	0,0	22,0	78,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
567	CTCP	In Bên Tre	Industrie	2		Ben Tre	00/12/2000	5 252	30,0	18,0	52,0	
568	CTCP	Vat tu nong nghiep Cao Bang	Commerce	3		Cao Bang	04/08/2000	2 881	62,6		37,4	
569	CTCP	Khach san Cao Bac	Hôtellerie	3		Cao Bang	02/10/2000	600	63,3		36,7	
570	CTCP	Xay giao thông II Cao Bang	Construction	2		Cao Bang	16/10/2000	2 976	64,3		35,7	
571	CTCP	Thuong mai tong hop Quang Hoa Cao Bang	Commerce	3		Cao Bang	21/11/2000	604	47,0		53,0	
572	CTCP	Duoc va vot y te Cao Bang	Service	3		Cao Bang	12/12/2000	2 338	40,0		60,0	
573	CTCP	Dau tam to lua Da Nang	Industrie	2		Da Nang	18/07/2000	1 352	30,0	70,0	0,0	
574	CTCP	Cong ty vat tu tong hop	Commerce	3		Bac Ninh	00/12/2000	1 100	39,0		61,0	
575	CTCP	Trung tam thuong mai Tu Son	Commerce	3		Bac Ninh	00/12/2000	1 400	18,0		82,0	
576	CTCP	Cong ty Co khi nong nghiep	Service	3		Bac Ninh	00/12/2000	1 001	65,0		35,0	
577	CTCP	Van tai ô tô	Transport	3		Lang Son	00/12/2000					
578	CTCP	Xuat nhap khau hat dieu va hang nong san thuc pham	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	14/09/2000	5 000	30,0	60,0	10,0	
579	CTCP	Khoang san Binh Dinh	Industrie	2		Binh Dinh	08/01/2001	13 114				
580	CTCP	Xay lap An Nhon	Construction	2		Binh Dinh	03/01/2001	4 000				
581	CTCP	Van tai ô tô Dac Lac	Transport	3		Dac Lac	05/01/2001	4 281	13,0	87,0	0,0	
582	CTCP	Cong trinh Viet Nguyen - TCT Xay dung	Construction	2		Dac Lac	09/01/2001	7 065	35,0	65,0	0,0	
583	CTCP	Co khi va xay lap dien Bac Lieu	Industrie	2		Bac Lieu	10/01/2001	4 000	51,0	20,0	29,0	
584	CTCP	Xay dung Dac Lac	Construction	2		Dac Lac	18/01/2001	3 900	79,1	21,0	0,0	
585	CTCP	Vat tu TB va xay dung Khanh Hoa	Commerce	2		Khanh Hoa	11/01/2001	2 241	30,0	60,0	10,0	
586	CTCP	Vat tu Khanh Hoa	Commerce	2		Khanh Hoa	16/01/2001	1 283	0,0	100,0	0,0	
587	CTCP	Giây Linh Xuân	Industrie	2		Ho Chi Minh	18/01/2001	8 611	30,0	70,0	0,0	
588	CTCP	Dich vu van tai trung uong	Transport	3	Ministère des transports	Ha Noi	18/01/2001	7 230	30,0	70,0	0,0	
589	CTCP	Thuy san so 4	Pilsiculture	2	Ministère de la pêche		11/01/2001	15 000	25,0	30,0	25,0	<b>20</b>
590	CTCP	Nhua so 4	Industrie	2		Ho Chi Minh	31/01/2001	3 000	10,0	70,0	20,0	
591	CTCP	TB Dien Ha Noi	Industrie	2	Ministère de l'industrie	Ha Noi	16/01/2001	5 000	40,0	25,2	34,8	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
592	CTCP	Dien luc song Han	Industrie	2	Compagnie générale d'électricité	Da Nang	16/01/2001	1 200	30,0	40,0	30,0	
593	CTCP	Khach san Dien luc	Hôtellerie	3	Compagnie générale d'électricité	Ha Noi	16/01/2001	2 100	30,0	24,9	45,1	
594	CTCP	Thuong mai vat lieu va khi dot	Commerce	3		Khanh Hoa	16/02/2001	4 000	0,0	100,0	0,0	
595	CTCP	May Phuong Nam	Confection	2	Compagnie générale de confection	Ho Chi Minh	20/02/2001	5 200	30,0	60,0	10,0	
596	CTCP	Cang rau qua	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ho Chi Minh	20/02/2001	30 106	51,0	31,0	18,0	
597	CTCP	Xay dung 40	Construction	2	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	19/02/2001	16 176	30,0	60,0	10,0	
598	CTCP	Formach - CTY Co khi nong nghiep	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	23/02/2001	12 800	30,8	56,4	12,8	
599	CTCP	Dien co Viet Duc Bac Giang	Service	3		Bac Giang	20/02/2001	1 200	45,7	54,3	0,0	
600	CTCP	Thi cong co gioi Bac Lieu	Service	3		Bac Lieu	22/02/2001	2 180	20,0	25,5	54,6	
601	CTCP	Khach san Huu Nghi Khanh Hoa	Hôtellerie	3		Khanh Hoa	21/02/2001	1 550	0,0	95,5	4,5	
602	CTCP	Xay dung dan dung cong nghiep so 1	Construction	2		Dong Nai	20/02/2001	6 100	30,0	50,0	20,0	
603	CTCP	Thuong mai Tan Dinh	Commerce	3		Dong Nai	20/02/2001	1 287	30,0	50,0	20,0	
604	CTCP	Bia Nghe An	Agro-alimentaire	2		Nghe An	19/02/2001	33 562	30,0	70,0	0,0	
605	CTCP	Xay dung va san xuat vat lieu xay dung Bien Hoa	Industrie	2		Dong Nai	02/03/2001	35 000	30,0	40,0	30,0	
606	CTCP	Co khi giao thong Dac Lac	Transport	3		Dac Lac	27/02/2001	1 777	43,1	56,9	0,0	
607	CTCP	Tin hoc va cong nghe hang hai	Service	3	Compagnie générale des transports maritimes	Ha Noi	28/02/2001	1 500	30,0	40,0	30,0	
608	CTCP	Xay dung cong trinh giao thong 118	Construction	2	Ministère des transports	Ha Noi	28/02/2001	6 500	36,5	38,0	25,5	
609	CTCP	Thiet ke va xay dung Saigontourist	Service	3		Ho Chi Minh	26/02/2001	3 000	15,0	85,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
610	CTCP	May Dai Viet Hai Phong	Confection	2		Hai Phong	14/03/2001	2 236	30,0	70,0	0,0	
611	CTCP	Xuat nhap khau Khanh Hoi	Commerce	3		Ho Chi Minh	07/03/2001	19 000	29,0	71,0	0,0	
612	CTCP	Xe khach Dac lac	Transport	3		Dac Lac	21/03/2001	5 595	68,1	23,5	8,4	
613	CTCP	Duong Bien Hoa	Industrie	2	Ministère de l'agriculture	Dong Nai	27/03/2001	81 000	15,0	60,0	25,0	
614	CTCP	San xuất vat tu va xay dung	Commerce	3		Hoa Binh	23/03/2001	500	0,0	100,0	0,0	
615	CTCP	Nong lam nghiep va xay dung cong trinh ...	Construction	2		Gia Lai	03/04/2001	1 855	0,0	100,0	0,0	
616	CTCP	Hop tac KT va XNK SAVIM	Commerce	3		Ho Chi Minh	10/04/2001	45 000	20,0	55,0	25,0	
617	CTCP	Xay lap cong trinh lam nghiep	Construction	2	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	11/04/2001	4 000	23,0	60,0	17,0	
618	CTCP	Ca giông le Hông - TCT Thuy San	Pilsiculture	2		Hai Duong	11/04/2001	57	0,0	100,0	0,0	
619	CTCP	Che bien dich vu thuy san Cat H...	Agro-alimentaire	2		Hai Phong	13/04/2001	3 841	30,0	70,0	0,0	
620	CTCP	Thuong mai va hop tac quoc te Ha Noi	Commerce	3		Ha Noi	24/04/2001	1 000	30,0	48,0	22,0	
621	CTCP	Kinh doanh va che bien gô - CTY Hoa Chât	Commerce	3	Ministère du commerce	Ha Noi	19/04/2001	1 050	20,0	17,0	63,0	
622	CTCP	Da Tây Đô	Industrie	2		Can Tho	19/04/2001	19 096	49,0	51,0	0,0	
623	CTCP	Thang Long				Ha Noi	23/04/2001	11 600	40,0	60,0	0,0	
624	CTCP	Xuat nhap khau yu te (YTECO)	Commerce	3		Ho Chi Minh	24/04/2001	28 000	29,0	71,0	0,0	
625	CTCP	Khu trung giam dinh Viet Nam	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	03/05/2001	12 000	20,0	60,0	20,0	
626	CTCP	Co do	Service	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	09/05/2001	4 000	48,7	31,3	20,0	
627	CTCP	Thuong mai Cho Gao	Commerce	3		Tien Giang	08/05/2001	3 000	30,0	26,1	43,9	
628	CTCP	Sua chua va van tai ô tô	Service	3		Hai Duong	18/05/2001	1 404	0,0	100,0	0,0	
629	CTCP	CK Thuong mai va van tai số 2	Transport	3	Ministère des transports	Ha Noi	14/05/2001	1 700	18,0	30,0	52,0	
630	CTCP	Vat lieu xay dung 1/5 Quang binh	Commerce	3		Quang Binh	14/05/2001	1 737	0,0	100,0	0,0	
631	CTCP	Thuong mai Binh Dinh	Commerce	3		Binh Dinh	14/05/2001	7 319				
632	CTCP	Thuong mai tong hop Phu Tho 2	Commerce	3		Phu Tho	11/05/2001	159	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
633	CTCP	Yên Sơn	Commerce	3		Yên Bái	21/05/2001	4 100	43,9	38,5	17,6	
634	CTCP	Vat tu nông nghiệp Khanh Hoa	Commerce	3		Khanh Hoa	23/05/2001	4 700	45,0	45,0	10,0	
635	CTCP	Thủy sản số 9	Pisciculture	2	Ministère de la pêche	Khanh Hoa	01/06/2001	3 000	20,0	33,3	46,7	
636	CTCP	Giây xeo - CTY Thương mại Cần Thơ	Commerce	3		Cần Thơ	31/05/2001	590	51,7	48,3	0,0	
637	CTCP	Công ty giao thông vận tải Đông Nai	Service	3		Đông Nai	08/06/2001	4 376	30,0	50,0	20,0	
638	CTCP	Mực và hóa chất in LIKSIN	Industrie	2		Hồ Chí Minh	31/05/2001	3 300	10,0	90,0	0,0	
639	CTCP	Điện cơ Đông Nai	Commerce	3		Đông Nai	14/06/2001	5 500	59,0	30,0	11,0	
640	CTCP	Chế biến gỗ Việt Đức	Industrie bois	2		Khanh Hoa	12/06/2001	2 800	40,0	40,0	20,0	
641	CTCP	Xây dựng 42 - TCT Xây dựng 4	Construction	2	Ministère de l'agriculture	Hà Nội	13/06/2001	15 200	51,0	49,0	0,0	
642	CTCP	Xây lập Đông Nai	Construction	2	Compagnie générale de confection	Đông Nai	25/05/2001	13 000	30,0	65,0	5,0	
643	CTCP	Đet may Saigon	Confection	2		Hồ Chí Minh	15/06/2001	13 000	15,0	65,0	20,0	
644	CTCP	Được phẩm 2/9 TP. HCM	Pharmacopée	2		Hồ Chí Minh	15/06/2001	18 000	29,0	45,0	26,0	
645	CTCP	May Saigon 2	Confection	2		Hồ Chí Minh	15/06/2001	18 000	10,0	90,0	0,0	
646	CTCP	Thực phẩm Hòa Bình	Agro-alimentaire	2		Hồ Chí Minh	21/06/2001	9 000	20,0	80,0	0,0	
647	CTCP	Dịch vụ kho ngoại quan Cần Thơ	Service	3		Cần Thơ	20/06/2001	3 500	20,0	80,0	0,0	
648	CTCP	Thương mại Thọ Xuân	Commerce	3		Thanh Hóa	25/06/2001	1 000	14,0	56,0	30,0	
649	CTCP	Vận tải và kinh doanh tổng hợp Quảng Bình	Commerce	3		Quảng Bình	18/06/2001	600	0,0	100,0	0,0	
650	CTCP	Sản xuất dịch vụ và thương mại Hải Phòng	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Hải Phòng	26/06/2001	1 600	10,0	80,0	10,0	
651	CTCP	Bao bì VAFACO - CTY Vat phẩm	Industrie	2		Hồ Chí Minh	21/06/2001	3 500	30,0	70,0	0,0	
652	CTCP	Được phẩm 3/2	Pharmacopée	2		Hồ Chí Minh	28/06/2001	15 500	25,0	53,0	22,0	
653	CTCP	Xuất nhập khẩu thủy sản An Giảng	Commerce	3		An Giảng	28/06/2001	41 791	20,0	50,0	23,4	<b>6,6</b>
654	CTCP	May Saigon 3	Confection	2		Hồ Chí Minh	27/06/2001	24 000	10,0	80,0	10,0	
655	CTCP	Thủy sản Cẩm Ranh	Pisciculture	2		Khanh Hoa	02/07/2001	10 000	0,0	70,0	30,0	
656	CTCP	XN Thủy lợi Thái Bình	Service	3		Thái Bình	03/07/2001	3 800	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
657	CTCP	Vien thông tin hoc buu dien	Service	3	Compagnie générale des télécoms	Ha Noi	11/07/2001	10 000	35,0	35,0	30,0	
658	CTCP	Van tai ô tô Thanh Hoa	Transport	3		Thanh Hoa	09/07/2001	2 400	30,0	60,0	10,0	
659	CTCP	Ô tô vận tải hành khách Hai Duong	Transport	3		Hai Duong	16/07/2001	6 116	0,0	100,0	0,0	
660	CTCP	Khách sạn Thanh Binh	Hôtellerie	3		Thai Binh	05/07/2001	1 000	0,0	100,0	0,0	
661	CTCP	Tàu cuoc va xay lap Nghe An	Service	3		Nghe An	20/07/2001	1 970	30,0	70,0	0,0	
662	CTCP	Bia - nuoc giai khat Quang Ninh	Agro-alimentaire	2		Quang Ninh	27/07/2001	7 000	20,0	80,0	0,0	
663	CTCP	Duoc pham IMEXPHARM	Pharmacopée	2	Ministère de la santé	Ha Noi	25/07/2001	22 000	51,0	33,0	16,0	
664	CTCP	Hoang Anh 3	Service	3		Ha Noi	27/07/2001	1 500				
665	CTCP	Khoang san Yên Bái	Industrie	2		Yen Bai	03/08/2001	3 681	34,5	65,5	0,0	
666	CTCP	Dich vu Phu Nhuận	Service	3		Ho Chi Minh	02/08/2001	20 000	25,0	50,0	25,0	
667	CTCP	Viet Hung	Confection	2	Compagnie générale de confection	Ha Noi	23/08/2001	13 000	26,0	33,9	40,1	
668	CTCP	Xay dung Dong Nai	Construction	2		Dong Nai	23/08/2001	6 000	40,0	40,0	20,0	
669	CTCP	Thuong Nghiep tong hop Quan 8	Commerce	3		Ho Chi Minh	27/08/2001	3 000	0,0	100,0	0,0	
670	CTCP	Dich vu ô tô vận tải Quang Tri	Transport	3		Quang Tri	30/08/2001	2 000	21,0	71,1	7,9	
671	CTCP	Thuong mai va dich vu khi tuong thuy van	Service	3	Compagnie générale de météorologie	Ha Noi	27/08/2001	1 800	0,0	100,0	0,0	
672	CTCP	Thông Nhất	Service	3		Dac Lac	19/09/2001	2 200	23,0	77,0	0,0	
673	CTCP	Duoc va vat tu y te Binh Thuan	Commerce	3		Binh Thuan	28/07/20°01	5 020	30,0	70,0	0,0	
674	CTCP	Khoang san Ha Nam	Industrie	2		Ha Nam	31/05/2001	120	0,0	100,0	0,0	
675	CTCP	Xay dung duong bo Nghe An	Construction	2		Nghe An	15/05/2001	6 395	66,0	34,0	0,0	
676	CTCP	Thuong mai, dich vu va xay dung	Commerce	3	Compagnie générale des transports maritimes	Ha Noi	18/01/2001	3 500	30,0	30,0	40,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
677	CTCP	Van tai, thuong mai duong song	Transport	3	Compagnie générale des transports maritimes	Ha Noi	31/11/2000	5 500	30,0	60,0	10,0	
678	CTCP	XN Xi mang Thai Binh	Industrie	2		Thai Binh	00/00/2001	7 500				
679	CTCP	Giây Lam Son	Industrie	2		Thanh Hoa	05/11/2001	5 000	23,9	52,1	24,0	
680	CTCP	Thuc pham Bich Chi	Agro-alimentaire	2		Dong Thap	00/00/2001	2 794	0,0	100,0	0,0	
681	CTCP	Phu lieu may Nha trang	Commerce	3		Khanh Hoa	31/08/2001	18 000	0,0	70,0	30,0	
682	CTCP	Xay dung Nghe An	Construction	2		Nghe An	15/02/2001	1 240	0,0	100,0	0,0	
683	CTCP	Det may Saigon	Confection	2	Compagnie générale de confection	Ho Chi Minh	27/08/2001	30 000	20,0	70,0	10,0	
684	CTCP	San xuất dịch vụ thương mại day Saigon	Industrie	2		Ho Chi Minh	31/08/2001	16 000	10,0	50,0	40,0	
685	CTCP	Diêm Thông Nhất	Industrie	2	Compagnie générale de papier	Dong Nai	27/08/2001	15 719	32,0	58,0	10,0	
686	CTCP	Xay dung va che bien gỗ xuất khẩu	Industrie	2		Nghe An	07/09/2001	2 000	0,0	90,0	10,0	
687	CTCP	Xay dung so 2 Thang Long	Construction	2	Ministère des transports	Ha Noi	17/09/2001	5 100	21,0	60,0	19,0	
688	CTCP	Phat trien nha Ba Ria Vung Tau	Immobilier	3		Ba Ria Vung Tau	26/09/2001	18 102	40,0	60,0	0,0	
689	CTCP	Vat lieu xay dung va trang tri noi that	Commerce	3		Ho Chi Minh	28/09/2001	20 000	20,0	80,0	0,0	
690	CTCP	In Hung Phu	Industrie	2		Ho Chi Minh	04/10/2001	5 000	29,0	71,0	0,0	
691	CTCP	Khoang san Dac Lac	Industrie	2		Dac Lac	05/10/2001	2 400	15,0	85,0	0,0	
692	CTCP	Hoang Long	Commerce	3		Thanh Hoa	16/10/2001	1 000	0,0	50,0	50,0	
693	CTCP	Thuong mai Phu Xuyen	Commerce	3		Ha Tay	01/10/2001	353	0,0	100,0	0,0	
694	CTCP	Muoi Khanh Hoa	Exploitation sel	1		Khanh Hoa	17/10/2001	16 050	30,0	60,0	10,0	
695	CTCP	Van tai va dich vu Petrolimex Thua Thien Hue	Transport	3	Ministère du commerce	Hue	31/10/2001	3 000	30,0	58,0	12,0	
696	CTCP	Duoc vat tu Y te Thai Binh	Commerce	3		Thai Binh	22/10/2001	7 635	33,2	66,8	0,0	
697	CTCP	Dich vu Hô Tây	Commerce	3		Ha Noi	01/11/2001	2 255	26,7	73,3	0,0	
698	CTCP	Gach ngoi Quang Tri	Industrie	2		Quang Tri	05/11/2001	4 000	40,0		60,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
699	CTCP	Khach san Bac Lieu	Hôtellerie	3		Bac Lieu	01/11/2001	7 800	51,0	8,2	40,8	
700	CTCP	Vat tu nong nghiep Thinh Phat	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Bac Lieu	06/11/2001	1 500	20,0	70,0	10,0	
701	CTCP	Thuong mai Hoc Môn	Commerce	3		Ho Chi Minh	14/11/2001	14 000	20,0	80,0	0,0	
702	CTCP	Xay dung giao thông tỉnh Yên Bai	Construction	2		Yên Bai	12/11/2001	10 970	47,0	53,0	0,0	
703	CTCP	Xe hang Khanh Hoa	Transport	3		Khanh Hoa	20/11/2001	1 250	0,0	100,0	0,0	
704	CTCP	Thuong mai tong hop Mộc Hoa	Commerce	3		Long An	01/07/2001					
	CTCP	Dich vu du lịch Khach san Bông Sen	Hôtellerie	3		Long An	01/08/2001					
706	CTCP	Duoc pham Hoa Binh	Pharmacopée	2		Hoa Binh	14/11/2001	600	0,0	100,0	0,0	
707	CTCP	Xuat nhap khai ky thuat	Commerce	3	Ministère des sciences	Ha Noi	20/11/2001	3 500	4,0	96,0	0,0	
708	CTCP	Xay lap Petrolimex	Construction	2	Ministère du commerce	Ha Noi	30/11/2001	10 000	30,0	45,0	25,0	
709	CTCP	Dung cu y tê	Commerce	3	Ministère de la santé	Ha Noi	30/11/2001	21 000	0,0	80,0	20,0	
710	CTCP	Che bien cao su Hang Gon	Industrie	2	Compagnie générale d'exploitation des hévéas	Ha Noi	21/11/2001	8 000	50,0	12,5	37,5	
711	CTCP	Xay dung thuy loi Ha Tinh	Construction	2		Ha Tinh	08/11/2001	1 000	0,0	90,0	10,0	
712	CTCP	Xuat khai thuy san Do Diem	Commerce	3		Ha Tinh	00/00/2001	2 454				
713	CTCP	Xay lap dien Khanh Hoa	Construction	2		Khanh Hoa	06/12/2001	1 500	0,0	80,0	20,0	
714	CTCP	Du lịch Thanh Hoa	Tourisme	3		Thanh Hoa	07/12/2001					
715	CTCP	Dich vu dau tu tinh Ba Ria Vung Tau	Service	3		Ba Ria Vung Tau	27/11/2001	1 108	0,0	100,0	0,0	
716	CTCP	Duoc vat tu y tê	Commerce	3		Nghe An	13/12/2001	5 602	20,0	80,0	0,0	
717	CTCP	Xay dung thuy loi Nghe An	Construction	2		Nghe An	11/12/2001	2 871	30,0	70,0	0,0	
718	CTCP	Vat lieu va xay dung Nam Dinh	Commerce	3		Nam Dinh	28/06/2001	2 087	40,0	60,0	0,0	
719	CTCP	Xay dung đô thị Nam Dinh	Construction	2		Nam Dinh	10/08/2001	1 500	0,0	95,0	5,0	
720	CTCP	Xay dung va san xuat vat lieu xay dung	Construction	2	Ministère de la construction	Ha Noi	18/12/2001	14 000				
721	CTCP	Xay dung so 7	Construction	2	Ministère de la construction	Ha Noi	19/12/2001	9 000				

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
722	CTCP	Thiết bị xăng dầu Petrolimex	Commerce	3	Ministère du commerce	Ha Noi	19/12/2001	10 000	30,0	60,0	10,0	
723	CTCP	Xuat nhập khẩu hàng tiêu dùng công nghiệp	Commerce	3		Ho Chi Minh	27/12/2001	17 300	29,0	45,0	26,0	
724	CTCP	Du lịch Công Doan	Tourisme	3		Ho Chi Minh	26/12/2001	9 000	0,0	100,0	0,0	
725	CTCP	Hoa dược phẩm MEKOPHARM	Industrie	2	Ministère de la santé	Ha Noi	19/12/2001	36 000	45,0	37,0	18,0	
726	CTCP	Bê tông thương phẩm	Construction	2		Quang Nam	18/05/2001	1 927	51,0		49,0	
727	CTCP	Vận tải hàng hóa	Transport	3		Nghe An	00/00/2001	4 606	30,0		70,0	
728	CTCP	Bánh kẹo Nghệ An	Agro-alimentaire	2		Nghe An	00/00/2001	1 438	63,0		37,0	
729	CTCP	Cơ điện nông nghiệp Nghệ An	Commerce	3		Nghe An	00/00/2001	1 000	0,0		100,0	
730	CTCP	Gạch ngói Vạn Mieu Sơn Tây	Construction	2		Ha Tay	24/12/2001	1 810	33,4	66,6	0,0	
731	CTCP	Giấy Thuận Thành	Industrie	2		Bac ninh	00/00/2001	500				
732	CTCP	Cửa hàng thương mại Thuận Thành	Commerce	3		Bac Ninh	00/00/2001	323				
733	CTCP	Cửa hàng thương mại Quê Vô	Commerce	3		Bac ninh	00/00/2001	400				
734	CTCP	Thương mại Thanh Oai	Commerce	3		Ha Tay	25/12/2001	150	0,0	100,0	0,0	
735	CTCP	Xây dựng đường bộ số 1 Hà Tĩnh	Construction	2		Ha Tinh	11/12/2001	3 269	0,0	100,0	0,0	
736	CTCP	Vật liệu và xây dựng Lam Hồng Hà Tĩnh	Commerce	3		Ha Tinh	17/12/2001	1 010	0,0	100,0	0,0	
737	CTCP	Dịch vụ Trúc Bạch	Service	3		Ha Noi	25/12/2001	1 660	0,0	39,0	61,0	
738	CTCP	Xây lập thủy sản Việt Nam	Construction	2	Ministère de la pêche	Ha Noi	22/11/2001	5 000	27,0	53,0	20,0	
739	CTCP	Thương mại vật tư nông nghiệp Đắc Lạc	Commerce	3		Dac Lac	24/10/2001	1 000	30,0	70,0	0,0	
740	CTCP	Ô tô số 1 Quang Tri	Transport	3		Quang Tri	21/09/2001	1 000				
741	CTCP	Vật liệu xây dựng Thái Bình	Construction	2		Thai Binh	23/10/2001	4 000	0,0	100,0	0,0	
742	CTCP	Đa ô tô lát và vật liệu xây dựng	Construction	2		Thai Nguyen	19/11/2001	1 000	0,0	100,0	0,0	
743	CTCP	Vận tải ô tô và dịch vụ Thừa Thiên Huế	Transport	3		Hue	28/11/2001	2 500				
744	CTCP	Xây dựng thủy lợi Thừa Thiên Huế	Construction	2		Hue	23/11/2001	4 500	40,0	19,0	41,0	
745	CTCP	Khách sạn Vinh Yên	Hôtellerie	3		Vinh Phuc	15/10/2001	2 197	0,0	100,0	0,0	
746	CTCP	Giấy Gia Lâm	Industrie	2		Ha Noi	31/12/2001	3 000	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
747	CTCP	Van hoa phâm Ha Noi	Commerce	3		Ha Noi	31/12/2001	3 000	0,0	100,0	0,0	
748	CTCP	Dau tu thuong mai khoang san Soc Son	Service	3		Ha Noi	31/12/2001	500	0,0	100,0	0,0	
749	CTCP	Van tai thuong mai va dich vu Dong ...	Service	3		Ha Noi	31/12/2001	1 500	0,0	100,0	0,0	
750	CTCP	Cong trinh giao thông Cao Bang	Construction	2		Cao Bang	12/10/2001	3 000	55,4	44,6	0,0	
751	CTCP	Xay dung va phat trien nong thôn I Cao bang	Construction	2		Cao Bang	06/12/2001	2 525	44,6	55,4	0,0	
752	CTCP	Xay dung va phat trien nong thôn II Cao bang	Construction	2		Cao Bang	16/11/2001	2 288	66,0	34,0	0,0	
753	CTCP	Xay dung dau tu va phat triển đô thị	Construction	2		Cao bang	17/12/2001	2 000	40,0	60,0	0,0	
754	CTCP	XN Giây Mai Lan	Industrie	2		Ho Chi Minh	31/12/2001	14 000	15,0	85,0	0,0	
755	CTCP	Gach tuy men Binh Dinh	Industrie	2		Binh Dinh	28/12/2001	2 000				
756	CTCP	Kinh doanh xuất nhập khẩu Bac Nghê An	Commerce	3		Nghe An	31/12/2001	726	0,0	100,0	0,0	
757	CTCP	Công trình giao thông Ninh Binh	Construction	2		Ninh Binh	28/09/2001	2 600	35,0		65,0	
758	CTCP	XN Khao sat	Service	3		Tuyên Quang	28/12/2001					
759	CTCP	Xay dung Thuy Loi Ca Mau	Construction	2		Ca Mau	00/00/2001	12 000	24,0		76,0	
760	CTCP	Tu van xay dung	Service	3		Soc Trang	00/00/2001	1 200	51,0		49,0	
761	CTCP	Duoc my pham va thuong mai Ba Ria Vung Tau	Commerce	3		Ba Ria Vung Tau	28/12/2001	2 787	40,0	42,0	18,0	
762	CTCP	San xuất thuong mai Vung Tau	Commerce	3		Ba Ria Vung Tau	29/12/2001	10 369	70,0	30,0	0,0	
763	CTCP	Co khi va van tai ô tô	Commerce	3	Ministère des transports	Ha Noi	23/10/2001	650	33,0	56,0	11,0	
764	CTCP	San xuất che bien rau qua Ha Noi	Commerce	2	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	28/12/2001	5 000	22,0	78,0	0,0	
765	CTCP	XN Lam San Tuyen Quang	Exploitation forêt	1		Tuyen Quang	28/12/2001	1 032	55,0	45,0	0,0	
766	CTCP	Vat tu va xay dung Dac Lac	Construction	2		Dac Lac	25/12/2001	1 753	30,0	70,0	0,0	
767	CTCP	Van tai thuy bo Nha Rông	Transport	3		Ho Chi Minh	10/12/2001	7 000	25,0	75,0	0,0	
768	CTCP	Cong trinh xay dung giao thông Lao Cai	Construction	2		Lao Cai	00/00/2001	2 536	35,0		65,0	
769	CTCP	Vat lieu xây dựng số 3	Construction	2		Tuyen Quang	28/12/2001	1 009	0,0	100,0	0,0	

N°	Statut	Nom de l'entreprise	Secteur	Catégorie secteur	Ministère Tutelle	Localité	Date Actionnarisation	Capital légal millions VNDong	Participation au capital %			
									État	Personnel	Autres VN	Autres Etrangers
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
770	CTCP	San xuất va dịch vụ XNK rau qua	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	28/12/2001	4 000	20,0	50,0	30,0	
771	CTCP	Vina four Da Nang	Industrie	2	Ministère de l'agriculture	Da Nang	31/12/2001	10 350	51,0	41,0	8,0	
772	CTCP	Xuat nhap khau rau qua Tam Hiệp	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Dong Nai	31/12/2001	2 000	20,0	80,0	0,0	
773	CTCP	Thiết bị thực phẩm	Commerce	3	Ministère de l'agriculture	Ha Noi	28/12/2001	12 000	35,0	50,0	15,0	
774	CTCP	Van tai khách thủy	Transport	3		Quang Ninh	04/05/2001	3 000	20,0		80,0	
775	CTCP	Co dien 2 Da Nang	Service	3	Ministère de l'agriculture	Da Nang	28/12/2001	3 200	51,0	49,0	0,0	
776	CTCP	XN ..... HNK	Service	3		Tay Ninh	00/00/2001	3 900	51,0		49,0	
777	CTCP	Du lịch	Tourisme	3		Tay Ninh	00/00/2001	15 985	51,0		49,0	
778	CTCP	XN Bao Bi	Industrie	2		Tay Ninh	00/00/2001	3 087	75,0		25,0	

Note :

Cette liste résulte d'un travail de compilation de notre part à partir des sources de données diverses afin de constituer une base données des anciennes entreprises étatiques vietnamiennes ayant participé aux opérations d'"actionnarisation"<sup>1</sup>.

*Colonne (2)* : le sigle CTCP signifie société *actionnarisée* (notre code statistique : SEACT)

*Colonne (3)* : l'enseigne de la société *actionnarisée*

*Colonne (4)* : le secteur d'activité de l'entreprise (notre déduction à partir de l'enseigne)

*Colonne (5)* : le numéro de classification selon notre classification 1 pour le secteur primaire, 2 pour le secteur secondaire (industriel) et 3 pour le secteur tertiaire (services)

*Colonne (6)* : les entreprises qui ne relèvent pas d'un ministère de tutelle sont gérées par les autorités locales. Cette colonne sert à distinguer les entreprises relevant des autorités centrales de celles des autorités locales

*Colonne (7)* : la localité où se trouve la SEACT

*Colonne (8)* : la date d'actionnarisation figurant sur la décision d'actionnarisation officielle car chaque opération nécessite une décision des autorités gouvernementales

*Colonne (9)* : le montant en Viêt-nam dồng du capital re-évalué et qui sera divisé par 100.000 dồng (valeur nominale uniforme fixée par les instances gouvernementales pour toutes les opérations d'actionnarisation) pour avoir le nombre d'actions émis.

*Colonne (10)* : pourcentage du capital détenu par l'État

*Colonne (11)* : pourcentage du capital détenu par le personnel (cadres dirigeants et travailleurs). Il ne nous est pas possible d'avoir des données plus détaillées sur ces deux profils d'actionnaires

*Colonne (12)* : pourcentage du capital détenu par des actionnaires vietnamiens autres que les cadres dirigeants et les travailleurs de l'entreprise. Ils peuvent être des entreprises, des banques ou des particuliers

*Colonne (13)* : pourcentage du capital détenu par des actionnaires étrangers (nombre de cas limité)

---

<sup>1</sup> "Actionnarisation" est un mot créé par Marie Lavigne (1999) pour qualifier le processus d'ouverture du capital des anciennes entreprises étatiques vietnamiennes via l'opération d'émission des actions pour les vendre aux cadres dirigeants, aux travailleurs de l'entreprise et une part limitée aux particuliers. En d'autres termes c'est la transformation d'une ancienne entreprise étatique vietnamienne en une société privée par actions.

## Annexe 4.2. Histoire de la fiscalité d'entreprise vietnamienne (1961 – 2000)

### *Introduction*

Dans le protocole de la recherche empirique initial, nous n'avons pas envisagé l'étude de la fiscalité pour les entreprises. Cependant, nous avons pu constater au travers de notre travail sur l'histoire des politiques financières de la RDV (République démocratique du Viêt-nam au Nord) puis du Viêt-nam réunifié (RSV : République socialiste du Viêt-nam) que la fiscalité est un maillon non négligeable dans la conception de la politique financière et, par ce fait, détermine les objectifs de la comptabilité d'entreprise dans l'économie centralisée et planifiée. En effet, les compagnies étatiques représentent l'une des sources de recettes principales du budget de l'État.

Depuis 1961, le secteur étatique, et plus particulièrement, les compagnies industrielles étatiques de la RDV, étaient soumises à une seule taxe intitulée "prélèvements étatiques" (traduction de l'appellation vietnamienne "*Thu quốc doanh*"). Elle fut ensuite généralisée à toute l'économie de la République socialiste du Viêt-nam pendant la période de l'économie centralisée et centralisée après la réunification de 1975. Puis elle a été remplacée par un régime fiscal plus élaboré destiné à toutes les formes d'entreprise vers la fin de 1989.

Pour reconstituer l'historique de la taxe appelée "*prélèvements étatiques*", nous nous sommes basés sur les deux ouvrages principaux édités par le ministère vietnamien des finances<sup>2</sup>. Ces ouvrages sont des travaux collectifs sous la direction du ministère des finances. Ils ont été complétés par des textes réglementaires dont nous avons pu obtenir la version originale.

---

<sup>2</sup> Source 1 fiscalité : Ministère vietnamien des finances (MOF), *Histoire des politiques financières de l'État au Viêt-nam*, (tomes I (1993) et II (1995), Ed. Ministère vietnamien des finances, Hà Nội.

Source 2 fiscalité : MOF – Direction générale des impôts, (2001), *La fiscalité vietnamienne au fil de l'histoire* (en vietnamien *Thuế Việt Nam qua các thời kỳ lịch sử*), tomes I et II, Ed. Nhà Xuất bản Chính trị quốc gia, Hà Nội.

Pour faciliter la compréhension, nous avons fixé des termes qui sont utilisés dans la suite du texte. Le mot "standard" (indice s dans nos codes) est une qualification pour toutes les composantes qui étaient déterminées ou estimées en amont du processus de la production, soit par les instances ministérielles de tutelle, soit par les compagnies étatiques elles-mêmes (par exemple, CRs : coût de revient standard). Les composantes dits "standards" étaient des formes de barèmes utilisés dans le processus 'élaboration des plans de production par les compagnies étatiques et comme barèmes d'approbation des plans par les organismes gouvernementaux et dans l'octroi des budgets.

Les composantes qualifiées de "réelles" (indice r dans nos codes) (par exemple, CRr : coût de revient réel) sont celles issues de la comptabilité tenue par les compagnies étatiques à l'issue du processus de production et qui sont utilisées pour évaluer la performance de celles-ci dans la consommation des budgets et la réalisation des objectifs quantitatifs de production qui leur sont attribués.

#### ***4.2.1. Abolition des taxes de l'époque coloniale et création d'un nouveau système de taxes et impôts pour les entreprises en République démocratique du Viêt-nam (1954 – 1975)***

##### **Création du nouveau système fiscal en RDV (1951 – 1961)**

La République démocratique du Viêt-nam, à la sortie de la guerre, était dans l'obligation de réfléchir à un nouveau système fiscal pour remplacer l'ancien système qui datait de l'époque coloniale française. La fiscalité, qui fait partie de la politique financière, constitue la principale source de recettes pour le budget de l'État. Nous nous intéressons particulièrement aux impôts et taxes concernant les entités économiques d'une manière générale et les compagnies étatiques plus spécifiquement. Ce travail de synthèse essaie de retracer les grandes étapes de l'évolution historique des taxes, impôts ou prélèvements auxquels sont soumises les différentes formes d'organisation économiques dont, principalement, les compagnies étatiques depuis 1951 jusqu'en 1995 - date de sortie du communisme selon Paquet (2004).

Un nouveau système de taxes et impôts *juste et raisonnable* (en vietnamien *công bằng et hợp lý* (source 2 (2001), tome I, p. 123) répondant au principe de la centralisation de gestion des dépenses et des recettes vit le jour en mai 1951 et remplaça l'ancien système fiscal jugé

inadapté et inacceptable avec des taxes telles que la taxe sur l'homme (en vietnamien *thuế thân*), sur les prostituées (en vietnamien *thuế gái điếm*), sur les casinos ( en vietnamien *thuế sòng bạc*) (source 2 (2001), tome I, p. 159).

Avant 1951, il existait plusieurs régimes fiscaux à différents échelons. Le premier nouveau système fiscal de la RDV, élaboré avec l'assistance des conseillers de la République populaire de Chine, est un système uniforme appliqué sur tout le territoire. Il comprend 7 types de taxes :

- (1) taxes sur les activités agricoles
- (2) taxes sur les activités industrielles et commerciales
- (3) taxes sur les marchandises
- (4) taxes sur les importations et les exportations
- (5) taxes sur les abattages d'animaux
- (6) taxes de notariat (en vietnamien *thuế trước bạ*)
- (7) taxes sur les timbres (en vietnamien *thuế tem* )

En 1951, il fut indiqué par directives gouvernementales que les localités n'étaient autorisées à prélever aucune autre taxe. Les méthodes de mobilisation des fonds pratiquées pendant la guerre, comme les campagnes de quête auprès de la population, furent interdites sauf pour les dons volontaires à l'initiative de la population souhaitant apporter leur soutien à l'armée ou aux associations de solidarité du peuple. Le rachat du paddy à prix fixe fut aussi supprimé. Dans le nouveau système, le régime des taxes sur les activités agricoles jouait un rôle primordial (ordre fiscal : en vietnamien *Sắc lệnh số 13/SL* le 1/5/1951 *Công báo* 1951 số 4, p. 46).

Selon l'ordre fiscal n° 13/SL, les taxes agricoles étaient payantes en natures. La taxe ne reposait pas sur le droit propriété des terrains comme la taxe foncière. Elle était calculée sur la base des récoltes et de la production en provenance de la culture agricole. Les personnes qui exploitaient les terres arables, les propriétaires terriens qui mettaient leur terre en location en contrepartie de rentes, les personnes qui travaillaient sur des terres allouées devaient acquitter cette taxe calculée en fonction des fruits de leur travail. Cette politique visait à inciter les travailleurs agricoles à augmenter leur productivité (source 2, 2001, tome I, p. 121). La collecte des taxes agricoles était assurée par un bureau des taxes agricoles. Ce bureau était chargé d'organiser, de mettre en œuvre les principes et les procédures concernant les taxes agricoles. Le travail de sondage, de quantification de la production, de détermination du

nombre de parts par famille, et le contrôle de la collecte des taxes agricoles étaient assurés par les habitants du village selon le principe démocratique (procédés transparents) d'élection des membres du bureau (source 2, 2001, tome I)

La politique fiscale des années 1950 reposait sur des principes selon lesquels : les impôts appliqués au secteur étatique et de production étaient plus faibles que ceux appliqués au secteur privé et de négoce. Les taux d'imposition sur les produits et marchandises de première nécessité étaient inférieurs à ceux sur les produits de moindre nécessité ou de haut gamme ou de luxe ; les modalités de prélèvements étaient simples et respectaient les règles d'équité et de logique (source 2, 2001, tome I, p. 153).

Vers la fin de 1954, le système des taxes et impôts de 1951 fut remplacé par un nouveau qui se traduisit par plus de taxes et impôts applicables sur tout le territoire de la RDV (Nord). Le système fiscal était composé payables en nature et 12 autres taxes et impôts payables en numéraire :

- (1) taxe sur les entreprises (sous entendu entreprises privées)
- (2) taxe sur les bénéfices des entreprises (sous entendu entreprises privées)
- (3) taxe sur les transactions commerciales ponctuelles (en vietnamien *thuế buôn chuyén*)
- (4) taxe sur les marchandises
- (5) taxe sur l'abattage des animaux
- (6) taxe sur l'exploitation commerciale des activités culturelles
- (7) taxe sur les propriétés foncières
- (8) taxe sur les patentes commerciales
- (9) taxe de notaire
- (10) taxe sur le sel
- (11) taxe sur l'alcool
- (12) taxe sur les importations et exportations

Nous allons maintenant nous centrer sur les taxes appliquées aux entreprises et plus spécifiquement les entreprises du secteur étatique.

En 1954, la taxe sur les entreprises et la taxe sur les marchandises appliquée aux entités économiques, qu'elles soient dans le secteur privé ou étatique, était prélevée à différents niveaux de l'activité économique, qu'il s'agît de la production ou de la distribution.

Les modalités de prélèvement en vigueur de cette époque furent jugées (*par le nouveau gouvernement*) inappropriées pour les compagnies étatiques. Comme les taxes sur les entreprises, dont les entreprises étatiques, étaient calculées en fonction des bénéfices dégagés, elles ne permettaient pas d'assurer des recettes stables pour le budget de l'État car celles-ci variaient en fonction du résultat économique des entreprises. Ces modalités n'encourageaient pas les entreprises étatiques à avoir une comptabilisation qualifiée d'économique visant à faire émerger l'accumulation issue du processus de production.

Après 1957, le gouvernement a décidé de mener une vaste campagne nationale d'inventaire et de re-évaluation des biens dans les compagnies étatiques et introduisit de nouvelles modalités de comptabilisation pour mesurer les performances économiques de ces entités. La comptabilisation des entreprises étatiques fut mieux organisée, mais les bénéfices comptables réalisés restèrent très largement inférieurs aux estimations. Cet écart s'explique non seulement par les faibles productivités du personnel ou par les coûts élevés de production, mais principalement par les politiques des prix, des taux de change trop faibles (taux de change fixe entre le dollar et le rouble de conversion) fixés par l'État (source 2, 2001, tome I, p. 168).

### **Création d'une taxe sur les compagnies étatiques – prélèvements étatiques (1961 – 1965)**

La résolution du 3<sup>e</sup> congrès national du parti des travailleurs vietnamien a fixé les grandes lignes d'action pour la période transitoire d'un pays colonisé vers un modèle de socialisme (inspiré du modèle soviétique) en RDV :

*" (...) il faut se baser sur le gouvernement du peuple pour réaliser la mission historique du prolétariat, la transformation socialiste dans les différents secteurs tels que l'agriculture, l'artisanat, le petit commerce, l'industrie et le commerce privé capitaliste, afin de réaliser le projet d'industrialisation du socialisme. Pour ce faire, la priorité est accordée au développement raisonnable de l'industrie lourde tout en assurant le développement de l'agriculture et de l'industrie légère. Il faut aussi renforcer la révolution socialiste dans les domaines de l'idéologie, de la culture, de la technique pour transformer notre pays en un pays socialiste doté d'une industrie moderne, d'une agriculture moderne, d'une culture et d'un niveau de développement scientifique avancé. 3" (Histoire des politiques financières de l'État au Viêt-nam, tome I, pp. 148-149).*

"La directive n° 382/TTg du premier ministre du 29/9/1961 lance une nouvelle taxe appelée "prélèvements étatiques" (en vietnamien "*Thu quốc doanh*") avec une période d'essai à partir

---

<sup>3</sup> Extrait de la Résolution du Congrès national du PCV, Ed. *Ban Chấp hành Trung Đảng Lao Động Việt Nam xuất bản*, 1960, tập I, pp.179-180

de 1961. Cette nouvelle taxe est un moyen pour rapatrier la majorité de l'accumulation monétaire dégagée par les entreprises étatiques vers le budget de l'État via une modalité de prélèvement fixe"<sup>4</sup>. (source 2, 2001, tome I, p. 170)

Les montants de prélèvement furent fixés individuellement pour chaque marchandise ou chaque type de marchandise en fonction des prix fixés par l'État qui tenaient compte *du niveau d'accumulation* souhaité sur ces marchandises. En ce qui concerne les modalités de prélèvement, pendant la période d'essai trois modalités furent testées :

- Modalité 1 : prélèvements appliqués au niveau de la production
- Modalité 2 : prélèvements appliqués au niveau de la distribution
- Modalité 3 : prélèvements appliqués simultanément au niveau production et distribution.

Finalement, la modalité 1 (prélèvement au niveau de la production) fut retenue.

Les prélèvements étatiques furent testés dans quelques usines : l'usine mécanique de Hà Nội, l'usine de production des allumettes *Thống Nhất*, l'usine de fabrication de cigarettes Thăng Long et l'usine de tissage Nam Định.

L'objectif de cette période d'essai avec cette nouvelle taxe "*prélèvements étatiques*" était de regrouper les taxes sur les entreprises dont celles sur les bénéfices en amont du processus, au niveau de la production. Il n'était laissé aux entités de production que les coûts de revient *raisonnables* et un profit normé. Pour les entités de distribution, il ne leur était laissé que les frais normés pour la distribution et une part de profit normé.

Pour résumer ces deux phases de lancement et de mise en place des prélèvements étatiques en République démocratique du Viêt-nam (partie nord), nous allons présenter le mécanisme des prélèvements étatiques sous forme de tableau de synthèse (tableau 4.2.1.).

---

<sup>4</sup> "*Chỉ thị số 382/TTg của Thủ tướng Chính phủ ngày 29/9/1961 đã cho áp dụng thí điểm chế độ thu mới được gọi là "THU QUỐC DOANH". Theo chế độ thu này, đại bộ phận tích lũy tiền tệ xí nghiệp được tập trung vào ngân sách nhà nước qua một hình thức thu cố định.*" (Source 2, tome 1, p. 170)

**Tableau 4.2.1.: Structure des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques (1961 – 1975)**

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 (t $\Pi$ )	Taux de profit standard (t $\Pi_s$ )		
	Profit sur la production ( $\Pi$ )	$\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$	$\Pi_r = CR_r \times t\Pi_s$	$\Pi_r > \Pi_s$
	Prix d'Échange sorti Usine (PEU)	$PEU_s = CR_s + \Pi_s$	$PEU_r = CR_r (1 + t\Pi_s)$ (1)	$PEU_r > PEU_s$
	Prélèvements étatiques (PE)	$PE = PEI_s - PEU$		Écarts entre prévisions et recettes réelles
			<b>Cas 1</b> : Si l'entreprise sait calculer son $CR_s$ et donc son $CR_r$ Alors $PE_r = PEI_s - [CR_r (1 + t\Pi_s)]$ (2)	Recettes instables et tendance à la baisse des PE
			<b>Cas 2</b> : Si l'entreprise ne sait pas calculer son $CR_s$ et donc ni son $CR_r$ Alors on applique un taux de PE standard sur le chiffre d'affaires réalisé $PE_r = PEI_s \times Qté_r \times tPE_s$ (3)	idem
		<b>Cas 3</b> : Montant PE forfaitaire au cas par cas	idem	
	Prix d'Échange Industriel (PEI)	$PEI_s = PV_s - FD_s$	$PEI_s = PV_s - FD_s$	Aucun changement possible
DISTRIBUTION	Frais pour la distribution (FD)	Frais pour la distribution standard ( $FD_s$ )	$FD_s$ (pas de $FD_r$ )	Aucun changement possible
	Prix de vente (en détails) (PV)	Prix de vente (en détails) standard ( $PV_s$ )	$PV_s$ (pas de $PV_r$ )	Aucun changement possible

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

<b>Indice XXX<sub>s</sub></b> : standardisé, prédéterminé par les instances gouvernementales	<b>Π<sub>s</sub></b> : Montant du profit standard
<b>Indice XXX<sub>r</sub></b> : réalisé par les compagnies (données réelles en provenance de la comptabilité d'entreprise)	<b>Π<sub>r</sub></b> : Montant du profit réel
<b>PE</b> : prélèvements étatiques	<b>FD<sub>s</sub></b> : Frais pour la distribution standard
<b>tPE<sub>s</sub></b> : taux de prélèvements étatiques standard	<b>PEU<sub>s</sub></b> : Prix d'Échange sorti Usine standard
<b>CR<sub>s</sub></b> : coût de revient standard	<b>PEU<sub>r</sub></b> : Prix d'Échange sorti Usine réel
<b>CR<sub>r</sub></b> : coût de revient réel	<b>PEI<sub>s</sub></b> : Prix d'Échange Industriel standard
<b>tΠ<sub>s</sub></b> : taux de profit standard	<b>PEI<sub>r</sub></b> : Prix d'Échange Industriel réel
	<b>PV<sub>s</sub></b> : Prix de vente standard

Note : tableau reproduit dans chapitre 6, tableau 6.2.)

Après une période d'essai relativement longue (1961 – 1966) , il a été constaté que le travail le plus difficile, le plus complexe et le plus consommateur de temps est la détermination "*du coût de revient raisonnable*" (en vietnamien *giá thành hợp lý* ) des produits et que l'idée de départ selon laquelle un calcul uniforme des *frais pour la distribution* (en vietnamien *chiết khấu thương mại*) sur tous les produits, fonds destinés à faire fonctionner le réseau des magasins de distribution étatiques n'est pas fiable. Le gouvernement fut donc obligé de redéfinir des frais pour la distribution pour chaque famille de produits, pour chaque région géographique voire pour chaque localité (explications détaillées dans chapitre 6, § 6.1.1., pp 410-416).

Selon ce principe, la compagnie étatique était toujours gagnante. On comprend pertinemment que ce régime de taxes était loin d'être une bonne mesure pour inciter les compagnies à faire des économies. Ce qui a été reconnu a posteriori au travers les documents officiels du PCV comme au travers des rapports des experts du ministère des finances.

Le mécanisme de prélèvements sous forme de prélèvements étatiques a connu une évolution en trois phases :

- Phase 1 : Période d'essai entre 1961 et 1966 dans le nord (tableau 4.1.2.)
- Phase 2 : Période d'amélioration du calcul du coût de revient complet des produits industriels entre 1966 et 1975 dans le nord (réflexions et modifications sur la recherche des méthodes de calcul pour déterminer un coût de revient standard **CR<sub>s</sub>** le plus proche possible du coût de revient réalisé **CR<sub>r</sub>**. Néanmoins, la période entre 1966 et 1975 est critique sur le plan politique à cause des attaques des forces armées impérialistes américaines dans le nord. C'est pourquoi des modifications de la taxe des prélèvements étatiques ont été réellement entreprises après la réunification du pays à partir de 1976) ;

– Phase 3 : Période de généralisation et de perfectionnement sur tout le territoire du Viêt-nam réunifié entre 1975 et 1989.

A partir du mois d'octobre 1962, le régime de prélèvements étatiques fut appliqué au sein d'une population d'entités économiques plus large. Selon le point de vue du gouvernement, les résultats obtenus semblèrent confirmer que le choix pour des prélèvements en amont au niveau de la production était un choix pertinent et adapté aux nouvelles relations de production de l'économie centralisée et planifiée. Selon les concepteurs, le régime de prélèvements est un outil pertinent pour analyser l'activité économique des entreprises étatiques de la RDV à travers le suivi des éléments constituant les prix d'échange (source 2, 2001, tome I, p. 170).

Selon la réglementation en vigueur en 1962, les paiements de ces prélèvements au budget de l'État devaient être faits une fois qu'une transaction de vente était achevée et que les encaissements de la vente réalisés. Les prélèvements étatiques étaient des montants fixes calculés sur la base de la quantité vendue et encaissé. Comme ces derniers étaient fixes et indépendants du coût de revient réalisé des produits vendus, les entreprises avaient intérêt à faire une comptabilisation ayant un objectif économique pour réduire le coût de revient réalisé afin de dégager des marges pour payer les prélèvements. Ces prélèvements, d'un autre côté, permettaient d'assurer les recettes au budget de l'État et de gérer les accumulations dégagées par les entreprises après la vente de leurs produits.

En parallèle, avec les essais des prélèvements étatiques, l'État a défini le régime de versements des bénéfices au budget et l'utilisation du profit laissé pour les entreprises (directive n°103-TTg le 13/10/1962 du premier ministre). Explicitement, les entreprises étatiques devaient reverser une part des bénéfices au budget de l'État, le reste étant utilisé pour alimenter les fonds de l'entreprise. Selon l'esprit de cette nouvelle directive, l'autonomie des compagnies étatiques était plus visible. Concrètement celles-ci étaient requises de reverser seulement une partie de leurs bénéfices au budget de l'État, le reste étant à leur disposition pour créer des fonds pour l'entreprise, renforcer les frais généraux, investir dans les constructions de base, agrandir la compagnie ou renforcer les fonds circulants (source 2, 2001, tome I, p. 171).

A partir de 1963, les entreprises mixtes État/privé devaient aussi répondre aux obligations au budget de l'État comme les entreprises étatiques. Selon les concepteurs, l'assujettissement des entreprises aux prélèvements étatiques avait pour objectif de mettre en avant la supériorité de la transformation socialiste vis-à-vis du secteur capitaliste privé.

Nos commentaires :

Pendant cette première période d'essai (1961-1966), le nombre d'entreprises et le nombre de produits susceptibles d'être assujettis aux prélèvements étatiques (PE) étaient relativement limités.

Il nous paraît clair que cette nouvelle taxe reposait sur les hypothèses suivantes :

- l'État est capable de garantir une quasi stabilité des prix des intrants ;
- les entreprises sont censées respecter les normes de consommation dans la production ;
- les entreprises sont censées tenir une comptabilité « correcte » (respectant rigoureusement la réglementation comptable, *sans triche*) ;
- vu les hypothèses précédentes, l'écart entre le coût de revient réalisé et le coût de revient raisonnable (estimé par les organismes gouvernementaux pour déterminer les PE dans la fixation des prix d'échange) ne pourrait pas être important.

Or tous ces postulats ne sont théoriquement pas réalisables.

Résultats : le coût de revient est quasiment toujours plus élevé que le coût de revient raisonnable estimé par les organismes gouvernementaux. Comme la base théorique du calcul du profit normé pendant cette période est :

- le coût de revient raisonnable pour la fixation des prix d'échange ;
- le coût de revient réalisé pour déterminer les obligations des prélèvements étatiques sur les compagnies d'État.

Ce qui fait que les recettes prévisionnelles en prélèvements étatiques n'étaient jamais atteintes.

### **L'amélioration du calcul du coût de revient et les prélèvements étatiques dans les prix d'échange (1966 – 1975)**

Durant la période 1966 - 1975 il y a la guerre sur tout le territoire des deux Viêt-nam, la guerre pour l'indépendance dans le sud du pays et la réunification du pays.

Les prélèvements étatiques constituent l'une des sources de recettes la plus importante pour le budget de l'État. C'est pourquoi l'efficacité économique des compagnies étatiques représente l'une des priorités de l'administration financière et fiscale. Néanmoins, le régime de prélèvements étatiques étudié et testé depuis 1957 repose toujours sur le principe de subvention qui consiste, d'un côté à percevoir tous les prélèvements et, de l'autre, à redistribuer sous forme d'allocations. Malgré les contraintes techniques constatées pendant la période d'essai (1961-1966), l'État vietnamien décide de maintenir le régime des prélèvements étatiques en améliorant les relations entre l'État et les compagnies étatiques.

Pour ce faire, l'État continue à améliorer les méthodes de calcul pour fixer raisonnablement les PEU et les PEI des produits afin de pouvoir généraliser la mise en application de ce régime des prélèvements étatiques à toutes les compagnies relevant et des autorités centrales et des autorités locales. De plus, une politique de répartition du profit entre l'État et les compagnies a été décidée, permettant à ces dernières de garder une partie de leurs bénéfices afin de créer les trois fonds pour l'entreprise et le personnel. Le régime de prélèvements étatiques est considéré par les dirigeants du PCV comme une modalité d'accumulation fixe appartenant au processus de fixation des prix d'échange pour les compagnies industrielles étatiques. Ces prélèvements, qui doivent être reversés au budget de l'État une fois les encaissements d'une transaction accomplis, constituent donc des flux d'entrée réguliers et stables au budget de l'État (source 2, 2001, tome I, pp. 191-192).

#### ***4.2.2. La généralisation des régimes de taxes et impôts sur les entreprises du nord dans tout le pays réunié (1975 – 1990)***

##### **La généralisation du régime des prélèvements étatiques dans la République socialiste du Viêt-nam (1975 – 1980)**

Dans le nord, le régime de prélèvements étatiques en vigueur depuis 1961 a été appliqué à toutes les compagnies étatiques de l'industrie légère et de l'industrie alimentaire relevant des autorités centrales. A la fin de 1976, ce régime a été élargi à toutes les entités industrielles relevant aussi des autorités locales.

Dans le sud, au cours des deux premières années 1975 et 1976, à défaut d'un nouveau régime de taxation, les compagnies étatiques du sud furent soumises aux taxes de l'ancien régime. A partir de mai 1977, un régime provisoire de prélèvements pour les compagnies étatiques relevant des autorités centrales et locales a été publié (circulaire n° 06-TC/TQD du 14/05/1977 publié par le ministère des finances vietnamien). Cette circulaire visait, dans un premier temps, les compagnies étatiques de l'industrie légère afin de permettre sa mise en place progressive sur les compagnies étatiques des autres secteurs.

Pendant cette période, ces compagnies étatiques pouvaient bénéficier des taux de prélèvements différents en fonction de leur capacité à élaborer des plans et à calculer le coût de revient de leurs produits.

- Pour une compagnie qui arrivait à calculer un coût de revient unitaire pour chaque type de produit, les prélèvements étatiques étaient appliqués selon un montant fixe unitaire appliqué sur chaque type de produit.
- Pour une compagnie qui pouvait seulement déterminer le montant total des coûts de production ou qui fabriquait plusieurs types de produits, les prélèvements étatiques étaient calculés sur la base d'un taux déterminé par les instances de tutelle appliqué sur le chiffre d'affaires réalisé.
- Pour une compagnie qui était dans l'incapacité de mettre en place un plan de production (qui constituait la base de calcul des prévisions des prélèvements étatiques), la solution était le taux des prélèvements étatiques, calculé à partir de la somme des impositions précédentes par rapport au chiffre d'affaires.

D'une manière générale, la base de calcul des prélèvements étatiques utilisée à partir de 1977 était le coût de revient planifié de l'année 1977 approuvé par le ministère de tutelle, majorée du profit normé selon un taux qui variait entre 3% et 10% du coût de revient planifié. Les frais de distribution appliqués au cours des deux années 1976 et 1977 étaient de 12,5% sur le prix de vente en vigueur ou sur le prix de vente provisoire (source 2, 2001, tome II, p. 24).

La formule de détermination des prélèvements étatiques restait inchangée :

$$\mathbf{PE \text{ (unitaire par produit)} = PEI \text{ (unitaire par produit)} - PEU \text{ (unitaire par produit)}}$$

(source 2, 2001, tome II, p. 25)

**Tableau 4.2.2.: Modifications de la 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 (t $\Pi$ )	Taux de profit standard (t $\Pi_s$ )		
	Profit sur la production ( $\Pi$ )	$\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$	$\Pi_r = CR_r \times t\Pi_s$	$\Pi_r > \Pi_s$
	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 $\Pi_r$ (ressources de paiement)	
			<p><b>Cas 1</b> : Si l'entreprise sait calculer son <math>CR_s</math>, elle est engagée sur son <math>PEU_s</math> Alors <math>PE_r = PEI_s - PEU_s</math></p>	Risque de non paiement si $CR_r \geq PEU_s$
		<p><b>Cas 2</b> : Si l'entreprise ne sait pas calculer son <math>CR_s</math> Donc il est difficile de la responsabiliser sur son <math>CR_s</math> <math>PE_r = PEI_s \times Qté_r \times tPE_s</math></p>	Recettes instables	
	Prix d'échange Industriel (PEI)	$PEI_s = PV_s - FD_s$	$PEI_s = PV_s - FD_s$	Aucun changement possible
DISTRIBUTION	Frais pour la distribution (FD)	Frais pour la distribution standard ( $FD_s$ )	$FD_s$ (pas de $FD_r$ )	Aucun changement possible
	Prix de vente (en détails) (PV)	Prix de vente (en détails) standard ( $PV_s$ )	$PV_s$ (pas de $PV_r$ )	Aucun changement possible

Note :

💣 : problématique pour l'entreprise

Pendant cette période, trois méthodes de détermination des prélèvements étatiques (PE) étaient proposées. En fonction des caractéristiques de chaque compagnie ou entité de production industrielle, les formules de calcul des prélèvements étatiques étaient les suivantes :

- Fixer un montant constant de prélèvements étatiques pour chaque produit (applicable aux compagnies fabriquant un seul produit ou ayant une production en masse sur un nombre limité de produits) ;
- Les prélèvements coïncidaient à la valeur absolue de l'écart entre le PEI et le PEU (applicable aux compagnies ayant une gamme large de produits, mais les produits avec des processus de production simple et dont le PEI et le PEU de ces produits pouvaient être calculés) ;
- Déterminer un pourcentage par rapport au PEI ou au PV (prix de vente en détail) (applicable aux compagnies ayant une gamme de produits complexe, avec des caractéristiques de fabrication complexes et/ou de niveau de qualité hétérogène)

Pour les provinces du sud (à partir de 1978), les compagnies qui arrivaient à calculer le coût de revient, et donc le PEI, ou qui proposaient un coût de revient plus bas que les normes et qui bénéficiaient de taux de profit normés avaient la possibilité de choisir l'une des trois méthodes susmentionnées.

Les compagnies qui ne pouvaient pas encore établir leur coût de revient unitaire appliquaient un taux de prélèvements sur le chiffre d'affaires réalisé à la place de la méthode de l'addition des anciennes taxes.

En ce qui concerne les entités industrielles dont la production était destinée aux exportations (thé, hévéas, produits de la mer, etc...), les prélèvements étaient calculés à partir des prix de vente provisoires déduits des prix d'échange sortie usine. Si le solde est positif ( $PV - PEU > 0$ ), les prélèvements étaient appelés "**écarts sur prix des produits à l'exportation**".

Les compagnies de négoce des produits alimentaires, des matériels ou équipements, du secteur des services, tels que la restauration, les services portuaires, n'étaient pas assujetties au régime de prélèvements étatiques, mais elles étaient soumises au régime de prélèvements sur les bénéfices.

A partir de 1978, dans l'objectif de renforcer la gestion économique et financière sur le territoire national, le ministère des finances impose le régime de prélèvements étatiques à toutes compagnies industrielles étatiques relevant des autorités centrales comme locales (circulaire n°05-TC/TQD du 30/03/1978). Selon ce document, tous les produits industriels fabriqués par les compagnies étatiques, appartenant à tous les secteurs d'activité de l'économie nationale qui avaient des revenus issus de la production et de la commercialisation de leur production, furent assujettis au régime de prélèvements étatiques. Les activités de distribution, de négoce et de services n'étaient pas concernées par le régime de prélèvements étatiques. Elles sont régies par le régime des taxes sur le commerce qui consistait à regrouper toutes les autres taxes professionnelles, les écarts de prix et la part de bénéfices à verser à l'État sous forme de prélèvements sur les bénéfices.

Selon les experts de la direction des impôts (auteurs de la source 2, 2001), la généralisation du régime des prélèvements étatiques à tous les échelons et dans tous les secteurs d'activité a contribué à renforcer la coopération entre l'État et les compagnies étatiques et entre ces dernières sur les aspects de la planification, les prix, les politiques financières de l'État, dont celles des compagnies, les relations hiérarchiques entre les ministères de tutelle et les compagnies. Ce régime de prélèvements a facilité le contrôle, le suivi et a amélioré le niveau de compétence professionnelle des hauts fonctionnaires du ministère des finances et des cadres dirigeants des compagnies.

Via le régime des prélèvements étatiques, des prélèvements sur les écarts de prix et les règles de répartition du profit, chaque compagnie était incitée à faire preuve de dynamisme et d'initiative dans l'utilisation des sources de fonds et de la part de bénéfice qui lui était accordée dans le développement de la production, dans la distribution des primes au personnel et dans l'amélioration du bien-être du personnel. Les résultats positifs de ce régime se reflétaient au travers de la hausse des contributions du secteur étatique au budget de l'État : les recettes en provenance du secteur étatiques de l'année 1976 est de 16,1 fois supérieur à celles de 1975. Et sur toute la période du deuxième quinquennat entre 1976 et 1980, les recettes en provenance du secteur étatique sont multipliées par 4,33 fois par rapport à celles sur la période 1960-1965 et par 1,76 par rapport à celles sur la période entre 1966 et 1975 (source 2, 2001, tome II, p. 34).

## **L'amélioration du régime des prélèvements étatiques (1981 – 1985)**

La première phase de généralisation du régime des prélèvements étatiques n'a pas obtenu les résultats escomptés à cause des facteurs macroéconomiques. Les années 1979 et 1980 sont marquées par une pénurie chronique, dont celle des matières premières importées qui affectent directement les plans de production des compagnies industrielles étatiques. Ces dernières n'ont pas pu exploiter toutes les sources de fonds fixes, dont les biens fixes mis à leur disposition à défaut d'intrants. La production interne ne suffit pas à la demande de la population, les prix des intrants et ceux des marchandises connaissent beaucoup de fluctuations. Ces éléments conjoncturels ont gonflé le coût de revient des produits fabriqués par les compagnies étatiques, ce qui explique la baisse des prélèvements étatiques.

La raison profonde de cette baisse résidait dans le système de subvention économique par l'État. Concrètement, les prélèvements étatiques devaient résulter de la différence entre le prix d'échange industriel (PEI) et le prix d'échange sorti usine (PEU) spécifique de chaque compagnie, c'est-à-dire les prélèvements étatiques de chaque compagnie dépendant du coût de revient spécifique de celle-ci. Ce qui revient à dire que si la différence PEI – PEU était positive, la compagnie pouvait payer les PE, sinon elle ne les payait pas. Ce régime de prélèvements n'encourageait pas les compagnies à faire des efforts pour un calcul économique sur leur production. Le paradoxe réside dans le fait que les compagnies qui n'étaient pas très performantes et qui ne dégageaient pas assez de marge pour payer les prélèvements étatiques avaient quand même droit à leur part de profit normé pour alimenter les fonds pour l'entreprise (source 2, 2001, tome II, pp. 45-46).

La nécessité de réétudier le régime de prélèvements étatiques a été soulevée lors des 6<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> pléniums du 5<sup>e</sup> comité central du PCV qui ont décidé de :

*"(...)rénover le régime des prélèvements étatiques afin d'assurer les recettes stables pour le budget de l'État concernant chaque type de produit dont le PEI et le PEU sont établis, et que ces prélèvements ne dépendent pas du coût de revient réalisé annuellement par les compagnies (...)*  
(extrait de la résolution du 6<sup>e</sup> plénum du 5<sup>e</sup> comité central du PCV)

et *"(...) le PEI des produits industriels d'équipement et des produits de consommation doit refléter la politique d'accumulation préconisée par le PCV et l'État :*

*– pour les moyens de production, l'État applique un régime de prélèvements modéré (exemption possible de PE pour inciter la production par exemple la production des moyens de production pour l'agriculture, des cas d'exception avec autorisation de pertes subventionnées considérées comme une politique d'investissement au profit de l'agriculture) ;*

– pour les produits de consommation, l'État applique le régime de prélèvements à taux varié en fonction des caractéristiques des produits(...) (extrait de la résolution du 8<sup>e</sup> plénum du 5<sup>e</sup> comité central du PCV, année...) (cité dans source 2, 2001, tome II, pp. 45-46).

Partant de ces deux résolutions, le ministère des finances a réétudié et a amélioré le régime des prélèvements étatiques. Les points d'amendement principaux sont les suivants :

– pour les marchandises et les activités commerciales (en vietnamien *đổi với sản phẩm hàng hoá, hoạt động kinh doanh*), les compagnies qui dégageaient des bénéfices supérieurs aux bénéfices normés (après avoir payé les prélèvements étatiques selon les normes générales) étaient obligées de verser la différence au budget de l'État.

– pour les activités de circulation *pure* des marchandises, les activités de construction pour son propre compte (sans engagement de salaires), les compagnies étaient exemptées de prélèvements étatiques.

– pour les produits issus des compagnies étatiques dont la production était destinée exclusivement aux organisations responsables des exportations ou de celles qui avaient l'autorisation d'exporter directement leurs marchandises ; les produits fabriqués par les instituts de recherche, les écoles pour servir de supports pédagogiques ; les produits servant dans la réhabilitation des personnes invalides ; les produits utilisés dans la fabrication du papier, tous ces produits étaient exemptés de prélèvements étatiques.

– taux de prélèvements étatiques pendant la période 1981 – 1985 :

- Pour les produits industriels : les moyens de production de 5% à 25% ; les produits de consommation de 5% à 80% (alcool : 40%, bière : 60%, cigarettes de 40% à 80%) ;
- Pour les produits en provenance de l'exploitation forestière, agricole et de la pêche : de 10% à 45% ;
- Pour l'activité commerciale dans les secteurs tels que le transport, la restauration, les services : de 5% à 10% (, mais le transport des marchandises, les services portuaires sont exonérés de prélèvements étatiques) ;
- Pour l'activité commerciale dans le domaine de l'art : 10%

– pour les produits sur lesquels il n'était pas encore possible d'appliquer des prélèvements fixes parce que les prix n'étaient pas encore stabilisés, la solution provisoire était l'exonération de prélèvements étatiques (pour une durée déterminée) (circulaire n°

47/TC/TQD du 27/12/1985 et circulaire n° 21/TC/TQD du 21/08/1986 du ministère des finances) (source 2, 2001, tome II, pp. 47-48).

La différence fondamentale entre les deux périodes celle de l'introduction des PE (1966 – 1975) et celle de la généralisation des PE (1975 – 1980) résidait dans la fixation des taux de prélèvements en fonction des secteurs d'activité et des types de produit indépendamment des coûts de revient spécifiques des produits et donc indépendamment de la performance économique des compagnies.

Le taux de prélèvement étatique était appliqué sur le chiffre d'affaires réalisé (le montant calculé sur la base du prix d'échange industriel, PEI - dans le cas des produits industriels, le prix de transport, ou le chiffre d'affaires sur les services). La méthode de prélèvements basée sur les taux était imprégnée d'une signification sociale. Les montants des taxes étaient indépendants du processus de production de la compagnie concernée.

A partir de 1985, le régime des prélèvements étatiques fut généralisé et appliqué d'une manière homogène sur tout le Viêt-nam réunifié. Le nouveau régime avait comme objectif d'inciter les compagnies étatiques à faire des efforts pour améliorer la productivité, à augmenter la production et à réduire le coût de revient. Le nouveau régime basé sur les taux prévoyait aussi les influences négatives dues aux fluctuations des prix (tableau 4.2.3).

**Tableau 4.2.3.: Modifications de la structure des composantes des prix d'échange dans les prévisions et les réalisations pour la détermination des prélèvements étatiques sur la période (1981 - 1990)**

Composantes		Décomposition des prévisions	Décomposition des réalisations : base du paiement des prélèvements étatiques	Problèmes
↑ DISTRIBUTION	<b>Suppléments de taxes hors PE si :</b>		Versement des excédents de profit à l'État si $\Pi_r > \Pi_s$	💣
	Profit sur la production ( $\Pi$ )	$\Pi_s = CR_s \times t\Pi_s$	$\Pi_r = CA - PE_r - CR_r$ (4)	
	Taux de profit ( $t\Pi$ )	Taux de profit standard ( $t\Pi_s$ )		
	Coût de revient ( $CR$ )	Coût de revient standard $CR_s$	Coût de revient réel ( $CR_r$ )	$CR_r > CR_s$
	<b>Prélèvements étatiques (PE)</b>		$PE_r = (PEI_s \times Qté_r) \times tPE_s$	💣
	Taux de prélèvements ( $tPE$ ) applicable sur le chiffre d'affaires réalisé	Taux de prélèvements standard ( $tPE_s$ )		
	<b>Prix d'Échange Industriel (PEI)</b>	$PEI_s = PV_s - FD_s$	$CA = PEI_s \times Qté_r$	<i>Aucun changement possible</i>
Frais pour la distribution (FD)	Frais pour la distribution standard ( $FD_s$ )	$FD_s$ <i>(pas de <math>FD_r</math>)</i>	<i>Aucun changement possible</i>	
Prix de vente (en détails) (PV)	Prix de vente (en détails) standard ( $PV_s$ )	$PV_s$ <i>(pas de <math>PV_r</math>)</i>	<i>Aucun changement possible</i>	

Notes :

Des textes réglementaires fiscaux sont élaborés pour affiner les taux de prélèvements étatiques en fonction des secteurs, des domaines d'activité et des caractéristiques des produits soumis aux prélèvements étatiques.

Si la compagnie étatique ne dégage pas de résultat positif, elle sera exonérée de PE. Cette exonération est étudiée au cas par cas après examen de la demande d'exonération.

## La politique fiscale et la politique "đổi mới" du PCV (1986 – 1990)

La politique de rénovation du mécanisme de gestion économique a été affirmée lors du 6<sup>e</sup> congrès national du PCV (1986) qui consiste à abolir le système de subvention de l'État, à mettre en place un nouveau mécanisme de gestion adapté aux lois objectives d'un système économique marchand composé de plusieurs formes de propriété.

*"(...) construire et achever progressivement la politique des finances de l'État dont l'objectif est d'assurer l'autonomie financière des entités économiques, dynamiser et inciter le développement du secteur économique étatique et les autres formes économiques avec une meilleure productivité, une meilleure production, et une plus grande efficacité économique afin de créer de plus en plus d'accumulation de richesse pour chaque entité et pour l'État ; réguler et distribuer raisonnablement les sources de revenus selon le principe d'équité sociale tout en assurant les relations entre accumulation et consommation tout en respectant les objectifs économiques et sociaux. Réformer les politiques, les régimes financiers, dont la priorité est accordée aux politiques fiscales. Mettre fin au régime de subvention par l'État comme les subventions pour les pertes sans limites, ou les allocations de ressources sans aucun engagement matériel telle que la rentabilité sur les ressources mises à disposition des compagnies (...)" (résolution du 6e congrès national du PCV. Ed. Sự Thật, 1987, p. 72, notre traduction)*

A partir de 1986, le régime des prélèvements étatiques (PE) fut totalement généralisé dans tous les secteurs économiques. Les prélèvements étatiques ne dépendaient plus du coût de revient réalisé des entités économiques. Ce qui les obligeait à vérifier les éléments des coûts de production et d'éliminer les éléments qui ne devaient pas y figurer et réduire les coûts de production afin d'augmenter l'accumulation.

Les PE étaient calculés en appliquant un taux sur le PEI. Les taux des PE variaient en fonction de la nature des activités économiques. Si la compagnie, après avoir payé les PE, comptabilisait un bénéfice supérieur au bénéfice normé (coût de revient normé X taux de profit normé) celle-ci devait payer des prélèvements étatiques dits complémentaires. En revanche, si la compagnie était dans une situation de difficulté objective, son cas était étudié et des exonérations de PE étaient décidées par l'instance financière dont elle dépendait.

Avec la libéralisation des prix, le régime des PE a été modifié (décision n° 188-CT du conseil des ministres le 21/06/1988). Les PE étaient calculés selon un taux appliqué sur le chiffre d'affaires réalisé. Ils ne dépendaient pas de la performance économique de la compagnie. Les prélèvements étatiques ainsi conçus traduisaient l'accumulation sur chaque type de produit, sur chaque activité de production et de commerce et ils assuraient des recettes stables au budget de l'État. Ils contribuaient à renforcer le contrôle de l'instance financière étatique, à

améliorer l'efficacité économique et la comptabilité d'entreprise du secteur étatique. Les différents taux de prélèvements étatiques jouaient aussi le rôle de guides des consommateurs. Il y avait des politiques d'incitation pour la production des moyens de production par rapport aux produits de consommation ; des politiques d'allègement pour les produits ou activités au service des politiques sociales au profit des compagnies étatiques, pour les activités des invalides, des hôpitaux, des écoles, etc... En parallèle, des politiques d'allègement ou d'exonération pour les compagnies étatiques en difficultés étaient mises en place (décision n° 217/HDBT du 14/04/1987 du conseil des ministres et circulaire n° 78/TC du 31/12/1987 du ministère des finances).

Des révisions des taux de prélèvements étatiques furent étudiées lors de la 5<sup>e</sup> session de la 8<sup>e</sup> Assemblée nationale (au milieu de 1989). Le président du conseil des ministres avait signé une directive donnant procuration au ministre des finances pour procéder à une révision globale des taux de prélèvements (directive n° 243-CT du 13/08/1989). Les modifications des taux de prélèvements étatiques qui entrèrent en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> juillet 1989 visaient les objectifs suivants :

- encourager les compagnies étatiques à développer leurs activités, à améliorer leur productivité, la qualité et leur efficacité économique, à maîtriser les coûts "*non raisonnables*", à faire des efforts pour réduire le coût de revient et les coûts de distribution, à combattre l'évasion fiscale, à assurer les recettes au budget de l'État.
- pour les produits ou activités non prioritaires – sources de prélèvements importants – les taux ont été maintenus ou révisés à la hausse pour réorienter la demande de la société tout en assurant des recettes au budget de l'État.
- étudier à la baisse ou accorder des exonérations pour des cas spécifiques ; exonérer de PE sur les marchandises ou services nécessaires à l'économie nationale, sur les compagnies en difficultés pour des raisons objectives.
- réviser les taux de prélèvements sur chaque type de produit, chaque type de service ou chaque type de compagnie (source 2, 2001, tome II, pp. 88-89).

Suite à la directive n°243/CT du 13/07/1989, le ministère des finances a publié la nomenclature des taux de prélèvements étatiques fixés par groupes de produits, par branche d'activité, par service (source 2, 2001, tome II, p. 89).

Des modifications quant aux taux de rapatriement des amortissements au budget de l'État ont été aussi réétudiées pendant cette période (source 2, 2001, tome II, pp. 90-91).

### ***4.2.3. La réforme fiscale vietnamienne et l'introduction de l'économie de marché (1990 – 2000)***

#### **La première étape de la réforme fiscale vietnamienne (1990 – 1996)**

La réforme fiscale vietnamienne, suite à la politique de rénovation économique, visa les objectifs principaux suivants : le nouveau système fiscal devait respecter la cohérence entre la structure raisonnable entre les impôts directs et indirects, le niveau de développement de la production et le niveau de gestion de l'économie dans son ensemble. Il devait également tenir compte du fait que les revenus de la population étaient encore très modestes, que les revenus du petit commerce n'étaient pas élevés, que la facturation dans la vie économique était encore très rudimentaire et que les impôts indirects représentaient une part importante dans la structure des impôts et taxes.

Fort de ces constats, le 28/12/1989, l'Assemblée nationale vietnamienne vota une résolution donnant compétence au conseil d'État pour faire une étude en vue de publier un nouveau système de fiscalité composé de 9 types de taxes et impôts :

- (1) impôt sur le chiffre d'affaires (en vietnamien *thuế doanh thu*)
- (2) impôt sur les marchandises (en vietnamien *thuế hàng hoá*)
- (3) impôt sur les bénéfices (en vietnamien *thuế lợi tức*)
- (4) impôt sur les exportations et les importations (en vietnamien *thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu*)
- (5) impôt sur l'agriculture ( en vietnamien *thuế nông nghiệp*)
- (6) impôt sur les ressources naturelles (en vietnamien *thuế tài nguyên*)
- (7) impôt sur les immobiliers et les terrains (en vietnamien *thuế nhà đất*)
- (8) impôt sur les revenus des habitants (en vietnamien *thuế thu nhập dân cư*)
- (9) impôt sur les capitaux (en vietnamien *thuế vốn*)

En dehors de ces neuf impôts, d'autres taxes et prélèvements :

d'une part firent l'objet d'une loi :

- Loi sur l'impôt sur le chiffre d'affaires (30/06/1990) ;
- Loi sur les l'impôt sur les consommations spéciales (30/06/1990) ;
- Loi sur l'impôt sur les bénéfiques (30/06/1990) ;
- Loi sur l'impôt sur les exportations et les importations (26/12/1991) ;
- Loi sur l'impôt sur l'usage des terres agricoles (10/03/1993) ;
- Loi sur le transfert du droit d'usage des terres (01/07/1994).

d'autre part, firent l'objet d'une ordonnance :

- Ordonnance sur l'impôt sur les ressources naturelles (30/03/1990) ;
- Ordonnance sur l'impôt sur les revenus chez les personnes ayant de hauts revenus (27/12/1990) ;
- Ordonnance sur l'impôt sur les immobiliers et les terrains ( 31/07/1992)

En ce qui concerne enfin l'impôt sur les capitaux : ce sont les prélèvements sur les capitaux budgétaires octroyés par l'État. Cet impôt ne fut appliqué que d'une manière très restreinte dans le secteur étatique. C'est pourquoi il ne fit l'objet que d'un décret gouvernemental.

Parmi ces nouveaux impôts, certains nécessitent des explications complémentaires :

### ***Impôt sur le chiffre d'affaires***

L'impôt sur le chiffre d'affaires entra en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> octobre 1990 pour remplacer les prélèvements étatiques (appliqués dans le secteur étatique) et un certain nombre de taxes et impôts préexistants (appliqués dans le secteur non étatique), tels que l'impôt sur les entreprises, la taxe sur les transactions ponctuelles, la taxe sur les marchandises appliquée à certaines entités de production qui étaient assujetties à l'impôt sur les marchandises , mais qui ne sont pas aujourd'hui soumises à l'impôt sur les consommations spéciales.

L'impôt sur le chiffre d'affaires fut appliqué à toutes les activités de production, de commerce, de services appartenant à toutes les formes économiques étatiques et non

étatiques. L'impôt sur le chiffre d'affaires assurait des recettes mensuelles stables et régulières au budget de l'État.

### *Impôt sur les consommations spéciales*

La loi sur l'impôt sur les consommations spéciales entra en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> octobre 1990 et remplaça la taxe sur les marchandises qui existait auparavant. Cet impôt fut appliqué aux compagnies du secteur étatique, non étatique et aussi au secteur avec des capitaux étrangers.

### *Impôt sur les bénéfices*

L'impôt sur les bénéfices fut créé pour remplacer le régime de l'impôt sur les bénéfices (appliqué aux entreprises du secteur non étatique) et le régime de répartition du profit (appliqué aux entreprises étatiques). Le nouvel impôt sur les bénéfices s'appliqua donc à toutes les entités économiques relevant du secteur étatique et du secteur non étatique. Il consista à mobiliser une partie des bénéfices réalisés par les entreprises au budget de l'État. Il instaura un régime de contribution équitable et raisonnable parmi les entreprises, sans distinction de forme économique, au prorata des bénéfices réalisés. Cet impôt visait l'harmonisation des intérêts des différents agents économiques : l'État, la collectivité et les travailleurs au profit de l'économie nationale (source 2, tome II, p.124).

### **Formule de calcul de l'impôt sur les bénéfices :**

bénéfices imposables = total du chiffre d'affaires – total des charges conformes à la réglementation et conformes à l'activité – les autres taxes (déductibles) + les bénéfices de l'activité secondaire.

Les différentes composantes de la formule étaient définies comme suit :

+ **Total du chiffre d'affaires** = le montant total des produits de ventes, de sous-traitance, de services, de commissions qui sont pris en compte dans le calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'impôt sur les consommations spéciales en ajoutant les produits exonérés de l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les consommations spéciales.

– **Total des charges conformes à la réglementation et à l'activité** : les amortissements des biens fixes (C1), les consommations de matières premières (C2), les salaires et rémunérations (V), autres charges comme les charges de gestion, les charges sur les royalties des nouvelles technologies, brevets ou transfert de technologie, les charges directes pour la distribution, les frais de conditionnement, de dépôt, d'acheminement des marchandises, de publicité, les frais financiers, les frais d'assurance, les autres charges autorisées telles que les frais de médicaments, les indemnités de proximité des produits toxiques, les frais de réception, ...). Ces frais ne pouvaient être pris en compte dans le calcul des bénéfices imposables que si, et seulement si, ils étaient prouvés par des factures légales et que les montants répondaient aux plafonds réglementaires.

N'étaient pas prises en compte dans le calcul des bénéfices imposables: les charges dues aux rebus qui dépassaient les normes – normes fixées pour chaque domaine, les charges dues à l'arrêt de la production induit par des causes objectives (remboursements selon la réglementation) ou pour des raisons de calamités naturelles, des raisons de guerre, d'accidents imprévus (cas pris en compte dans la réduction ou d'exonération des impôts) ; des pertes de biens dont la responsabilité n'est pas identifiée (vols) ; les amendes dans le cas des violations des contrats commerciaux ; les frais d'agios dus au retard de remboursement des dettes bancaires ; les amendes suite aux violations de la réglementation fiscale, ou autres réglementations ; les dépenses non conformes à la réglementation étatique ; les dépenses pour les primes ; les dépenses financées par d'autres sources de fonds, les pertes.

– **Les taxes et impôts déductibles** : les taxes et impôts suivants étaient déductibles dans le calcul des bénéfices imposables, l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'impôt sur les consommations spéciales, l'impôt sur les importations et les exportations, l'impôt sur les ressources naturelles, l'impôt sur les capitaux (de l'État), les taxes de notaire, les taxes de transport.

+ **Les bénéfices des activités secondaires** soumis à l'impôt sur les bénéfices étaient les bénéfices dégagés en dehors de l'activité principale de production et de commerce, tels que les produits financiers, les profits en provenance des projets de joint-venture, de coopération, les plus-values issues des ventes de biens, des marchandises, les

produits de l'activité de location des immobiliers dans le cadre de l'activité économique secondaire, autres bénéfices provenant d'autres activités de l'entreprise.

Les taux de l'impôt sur les bénéfices étaient classés en trois groupes :

- les entités économiques durables de grande taille et de taille moyenne : un barème de taux d'impôt sur les bénéfices étaient appliqués directement sur le montant des bénéfices imposables.
- les entités économiques de petite taille : un régime forfaitaire sur le chiffre d'affaires (1% pour les entités de production, de construction, de transport ; 2% pour les secteurs du commerce, de la restauration et les services).
- les transactions ponctuelles (en vietnamien *buôn chuyên*) étaient soumises à un taux unique de 3% sur le chiffre d'affaires réalisé sur chaque transaction.

Pour les entreprises de grande taille et de taille moyenne, les bénéfices étaient déterminés sur déclaration. Et les versements s'effectuaient mensuellement, l'ajustement annuel se faisait à la fin de l'exercice comptable.

Pour les petites entreprises, l'impôt sur les bénéfices était réglé mensuellement en même temps que l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Pour les transactions ponctuelles, le paiement de l'impôt sur les bénéfices devait être fait en même temps que le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

### ***Impôt sur les capitaux ou prélèvements sur l'utilisation des capitaux étatiques***

Le régime de subvention dans l'allocation des fonds budgétaires qui avait été instauré depuis longtemps en RDV, puis généralisé sur tout le territoire unifié a généré un esprit d'inertie dans les compagnies étatiques qui ont cherché par tous les moyens à se procurer le plus de fonds possible au détriment des autres qui étaient en manque de fonds pour se développer. Le Viêt-nam n'a pas échappé à ce phénomène de gaspillage de fonds dans un contexte de pénurie. De plus, l'État ne disposait pas de mesure efficace pour déterminer la responsabilité et les devoirs des entités économiques vis-à-vis des fonds budgétaires dont elles disposaient. C'est la raison pour laquelle les compagnies étatiques n'ont pas fait preuve de leur responsabilité dans l'utilisation des fonds budgétaires. Ce qui a entraîné gaspillage, pertes et donc une médiocre rentabilité des fonds.

Le régime de prélèvements sur les fonds budgétaires fut mis en place en 1991 (décret n° 22-HDBT du 24/01/1991 du président du conseil des ministres). Il entra en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1991. L'impôt sur les capitaux budgétaires constitua une source de recette au budget de l'État. Cet impôt fut appliqué sur les capitaux alloués par l'État aux entreprises étatiques. L'impôt sur les capitaux de l'État était une forme d'accumulation en provenance des entreprises étatiques. Il était considéré comme une forme de bénéfices stables sur les capitaux de l'État mis à la disposition des entreprises étatiques. Cet impôt est différent des amortissements qui sont des rapatriements progressifs de la valeur des biens fixes vers le budget de l'État.

En tant que prélèvement obligatoire, les prélèvements sur l'utilisation des capitaux budgétaires étaient calculés sur la base d'un taux fixe, indépendamment du résultat de l'activité économique de l'entreprise (source 2, tome II, p. 178).

La base de calcul des prélèvements sur l'utilisation des capitaux budgétaires était le montant total des fonds que l'entreprise étatique avait reçus du budget de l'État. Ce sont les fonds fixes, les fonds circulants octroyés par l'État et les fonds ayant une origine budgétaire qui étaient déterminés dans un document intitulé : « Compte rendu d'octroi et de réception des fonds » (en vietnamien *Biên bản giao nhận vốn*). Selon le régime de préservation des fonds budgétaires, il fallait compter les fonds actuellement à la disposition de l'entreprise, les fonds investis dans les joint-ventures, les fonds investis dans le cadre de la coopération avec les organisations vietnamiennes et étrangères.

- Les fonds du budget de l'État étaient : les fonds attribués au moment de la création de l'entreprise (établi au moment de l'octroi des fonds), les fonds supplémentaires alloués, les fonds hérités de l'ancien régime au moment de la passation de régime.
- Les fonds ayant une origine budgétaire (comprenant les fonds fixes et les fonds circulants) étaient constitués à partir des sources de fonds telles que les écarts de prix de vente accordés aux entreprises pour renforcer les fonds circulants (circulaire n° 59 TC/TQD du 06/11/1987 et circulaire n° 48-TC/TQD du 19/11/1988 du Ministère des Finances) ; les écarts de prix sur les biens fixes, les écarts dans les stocks de matières premières, de marchandises lors des inventaires ou des ajustements des prix (y compris les crédits bancaires et les dettes envers les clients) ; les bénéfices, les amortissements fondamentaux.

Ces sources de fonds étaient en principe destinées au budget de l'État, mais elles ont été laissées aux entreprises suite aux décisions prises par les instances gouvernementales de tutelle. Sont comptés dans les fonds ayant une origine budgétaire, les sources de fonds venant

des aides humanitaires, les aides des pays étrangers, des organisations internationales, les dons. Ces sources de fonds doivent être comptabilisées comme une augmentation de fonds budgétaires.

Les fonds qui n'étaient pas pris en compte dans le calcul des prélèvements sur l'utilisation des fonds étatiques :

- Les fonds en provenance des fonds pour l'entreprise, comme le fonds pour le développement de la production qui a été créé à partir des bénéfices revenant à l'entreprise ;
- Les fonds qui étaient des emprunts contractés par l'entreprise et dont le remboursement se faisait par l'entreprise à partir des amortissements sur les biens fixes financés par ces emprunts ou avec la part de bénéfices qui revenait à l'entreprise après le paiement de toutes les obligations vis-à-vis de l'État ;
- Les fonds fixes en provenance des emprunts ;
- Les fonds fixes constitués à partir des amortissements fondamentaux sur les biens fixes financés par les fonds propres à l'entreprise ;
- Les fonds constitués à partir des apports du personnel ;
- Les fonds reçus de la part des partenaires étrangers dans les projets de coopération ou de joint venture.

Les entreprises assujetties à l'impôt sur les capitaux (ou au régime de prélèvements sur l'utilisation des fonds budgétaires) étaient : les organisations de production ou de commerce ayant une comptabilité indépendante et qui utilisaient les sources de fonds budgétaires, c'est-à-dire des entités comptables indépendantes d'un secteur, des groupes ou « General Corporations », des entreprises, des entreprises mixtes État/privé, des joint-ventures, des magasins de commercialisation des métaux précieux or et argent, des entités économiques relevant des armées, des associations, des entités administratives.

Le montant total qui servait de base au calcul de l'impôt sur les capitaux budgétaires était déterminé en se référant au *compte rendu d'octroi et de réception des fonds budgétaires* au 1<sup>er</sup> janvier 1991, majoré des augmentations (mensuelles) des fonds ou minoré des diminutions (mensuelles) des fonds (le cas échéant).

- Les augmentations des sources de fonds budgétaires au cours d'une période étaient les allocations supplémentaires en fonds fixes et en fonds circulants, les fonds des

constructions fondamentales achevées et livrées à l'entreprise, les fonds en provenance d'autres entreprises, les fonds supplémentaires en provenance des écarts de prix des marchandises en stocks, les fonds résultant des écarts de taux de change, les montants dits de préservation des fonds calculés sur la base des fonds reçus...

- Les diminutions des sources de fonds budgétaires au cours d'une période étaient les amortissements payés à l'État, les fonds transférés à une autre entreprise, le remboursement des fonds alloués à l'État comptabilisés comme une réduction des fonds alloués.

Le montant total soumis à l'impôt sur les capitaux au cours d'une période était calculé comme suit :

montant total des fonds soumis à l'impôt = montant des fonds soumis à l'impôt en début de période + montant des augmentations au cours de la période – montant des diminutions au cours de la période.

Les variations des fonds au cours d'un mois n'étaient pas prises en compte que dans le calcul de l'impôt sur les capitaux du mois suivant.

Les taux de l'impôt sur les fonds étaient fixés pour chaque mois en fonction des caractéristiques économiques, techniques, de la structure des fonds fixes et des fonds circulants de chaque domaine d'activité et le rythme de rotation des fonds.

Quelques exemples :

- Pour l'agriculture, le taux mensuel de l'impôt sur les capitaux était de 0,2%, 0,3%/mois
- Pour l'industrie lourde, l'exploitation, la construction, le transport, l'activité forestière, la pêche : le taux mensuel était de 0,2%, 0,4% par mois.
- Pour l'industrie légère, l'industrie de transformation alimentaire et autres industries : 0,3%, 0,4% par mois.
- Pour le commerce, l'approvisionnement en équipements, les services touristiques, la poste, la banque, les assurances, la loterie et autres activités commerciales : 0,4%, 0,5% par mois.

Les paiements de l'impôt sur les capitaux se faisaient mensuellement sur la base de la déclaration de l'entreprise. L'ajustement se faisait en fin d'exercice. Si l'entreprise n'était pas en mesure de faire des déclarations de variations tous les mois, elle pouvait demander à payer

un montant mensuel forfaitaire et remplir les déclarations avec les variations que tous les trimestres.

Les entreprises assujetties à l'impôt sur les capitaux budgétaires relevant des secteurs de fabrication des produits de première nécessité pouvaient faire une demande d'exonération au cas où le paiement de l'impôt sur les capitaux budgétaires les rendait déficitaires. Il en était de même pour les cas de calamité naturelle.

L'exonération de l'impôt sur les capitaux pouvait être accordée dans les cas suivants :

- le nouvel équipement était en période de rodage ;
- les biens dont le retour sur investissements n'était pas envisageable tels que les ouvrages publics ponts, voiries etc.
- les biens fixes, les biens circulants non utilisés en stocks en attente de décision relatés dans les rapports d'inventaire et approuvés par le Comité d'octroi des fonds budgétaires ( source 2, tome II, pp. 179-183).

***Résumé de la première étape de la réforme fiscale***

La première étape de la réforme fiscale a enregistré des résultats satisfaisants. L'État vietnamien a créé un système de neuf impôts et des taxes. Les recettes fiscales annuelles ont enregistré une croissance annuelle continue répondant aux besoins croissants des dépenses publiques. Le nouveau système fiscal a contribué à réduire le taux de déficit budgétaire, à maîtriser l'inflation, à stabiliser les prix, à améliorer la régulation de l'État au niveau macroéconomique et à créer un environnement de concurrence équitable permettant ainsi le développement de l'économie de marché et partant, de renforcer les relations régionales et internationales.

Toutefois, les impôts qui sont imprégnés des valeurs à la fois économiques et sociales sont compliqués et lourds au regard des contribuables et ne sont pas tout à fait adaptés aux mœurs et coutumes internationales. Par exemple, l'impôt sur le chiffre d'affaires est interprété comme redondant.

## **La deuxième étape de la réforme fiscale vietnamienne (1997 – 2000)**

Cette deuxième étape de la réforme fiscale témoigne de la création de deux nouveaux impôts qui sont représentatifs des impôts indirects (la taxe sur la valeur ajoutée) et des impôts directs (l'impôt sur les revenus des entreprises).

La loi sur la taxe sur la valeur ajoutée et la loi sur l'impôt sur les revenus des entreprises ont été votées le 10/05/1997 par l'Assemblée nationale. Ces deux lois entrèrent en vigueur à partir de 01/01/1999.

### ***Taxe sur la valeur ajoutée***

La taxe sur la valeur ajoutée est une taxe indirecte et l'impôt sur les revenus des entreprises est un impôt direct. Elles constituent une étape importante de la réforme fiscale vietnamienne. La taxe sur la valeur ajoutée remplaça l'impôt sur le chiffre d'affaire créé lors de la première étape de la réforme fiscale au Viêt-nam (source 2, 2001, tome II, p. 229).

### ***Impôt sur les revenus des entreprises en remplacement de l'ancien impôt sur les bénéfices***

L'impôt sur les revenus des entreprises se substitua à l'ancien impôt sur les bénéfices. L'expression "impôt sur les bénéfices" est souvent comprise comme un impôt sur les bénéfices de l'activité commerciale de l'entreprise. Dans une économie de marché, les produits de l'entreprise peuvent provenir de la commercialisation et autres sources de revenus comme le transfert des capitaux, la cession des biens, le transfert de la technologie. C'est pourquoi il est nécessaire de changer d'intitulé en "impôt sur les revenus des entreprises" (en vietnamien *thuế thu nhập doanh nghiệp*).

La publication de la loi sur l'impôt sur les revenus des entreprises eut pour objectif de prendre en compte tous les revenus actuels et futurs des entreprises dans un système d'économie de marché (source 2, 2001, tome II, p. 235).

Les personnes juridiques suivantes assujetties à l'impôt sur les revenus des entreprises étaient : les organisations, les personnes individuelles ayant une activité de production ou de services (regroupés sous l'intitulé *entité commerciale*) ayant des revenus soumis à l'impôt.

Les personnes juridiques non concernées par l'impôt sur les revenus des entreprises étaient : les entités familiales, les personnes individuelles, les petites unités mixtes, les coopératives agricoles ayant des revenus en provenance des récoltes, de l'élevage (sauf les entités familiales, les personnes individuelles, les paysans dont la production était importante) étaient soumises aux régimes fiscaux spécifiques.

L'impôt sur les capitaux étatiques (en vietnamien *Thuê Vôn* ) ne figurait plus sur la liste des impôts dans cette deuxième étape de la réforme fiscale, mais nous ne savons pas exactement quand celui-ci a disparu.

### ***Conclusion***

En conclusion, nous avons pu constater que les régimes de la fiscalité d'entreprise ont évolué avec la transformation de la société économique. La fiscalité est le miroir des relations entre l'État et le monde des entreprises. L'évolution de la fiscalité vietnamienne, au travers des grandes étapes de l'histoire politico-économique vietnamienne, révèle une transformation de l'État. La fiscalité, conçue dans l'esprit des obligations administratives et financières (parfois non respectées) pour les compagnies étatiques communistes vis-à-vis de leur propriétaire étatique, devient un système de contribution en fonction de la performance économique. En économie centralisée, le pouvoir de domination et de contrôle sur les compagnies étatiques se traduit à travers le régime des prélèvements étatiques dans lequel les paramètres internes du fonctionnement des compagnies sont fixés par l'État. La désétatisation de l'économie, l'émergence des marchés et la libéralisation des prix appellent une vision moins interventionniste de la fiscalité avec des impôts et taxes qui sont conçus sur la base d'une contribution certes obligatoire du profit, mais c'est aussi un moyen de régulation entre les mains de l'État pour assurer un bon fonctionnement de l'économie de marché.

Tableau 4.2.1. : Synthèse des dates clés de la transition économique et comptable vietnamienne

Année	Plan quinquennal Congrès du PCV	Cadre législatif	Politique économique	Politique financière Et Politique fiscale	Politique sur la comptabilité d'entreprise et d'audit comptable
1976	1976-1980 IV <sup>e</sup> Congrès		- Abolition de la propriété privée - Mode de coordination par le PLAN	- Développement du secteur étatique (SOE)  - Allocations budgétaires et prélèvements étatiques sur les SOE	Système Unifié des Comptes pour les SOE (S.U.C 1970, modifié en 1975)
1982	1981-1985 V <sup>e</sup> Congrès		- Ajustements économiques  - Assouplissement de la planification centralisée	Introduction du TRIPLE PLAN A, B, C	
1984					
1985			Inventaire et réévaluation des biens fixes dans les compagnies étatiques		
1986	1986-1990 VI <sup>e</sup> Congrès Politique ĐỒI MÓI		- Autonomie des SOE - Obligation de rentabilité économique des compagnies étatiques		
1987		- Loi foncière  - Loi sur les investissements directs étrangers au Viêt-nam	- Suppression du système de subsides et de subventions étatiques - Décision d'octroi d'autonomie financière aux SOE		
1988					<b>Ordonnance sur la comptabilité et les statistiques</b>
1989			- Réforme du système des prix, des salaires et de la monnaie - Contrôle des crédits		- Système Unifié des Comptes pour les SOE (S.U.C 1989)  - <b>Création du CLUB DES CHEFS COMPTABLES DES COMPAGNIES ÉTATIQUES</b> (antécédente de la future CLUB DES CHEFS COMPTABLES VIETNAMIENS et de l' ASSOCIATION PROFESSIONNELLE DE COMPTABILITÉ DU VIETNAM)
1990			1 <sup>er</sup> janvier 1990 Inventaire et réévaluation des biens fixes dans les compagnies étatiques	- Impôt sur le chiffre d'affaires (suppression des prélèvements étatiques) - Impôt sur les bénéfices applicable à toutes les formes d'entreprise	

Année	Plan quinquennal Congrès du PCV	Cadre législatif	Politique économique	Politique financière et fiscale	Politique sur la comptabilité d'entreprise
1991	1991-1995 VII <sup>e</sup> Congrès	- Loi sur les entreprises privées - Loi sur les compagnies	- Réorganisation des SOE	Régime de prélèvements sur les fonds budgétaires alloués aux entreprises	- Création des deux premières sociétés de services en comptabilité et en audit par le MOF : VACO et AASC (encadrement par les cadres détachés du DNC – MOF)
1992		Nouvelle Constitution	- Reconnaissance d'une économie avec différentes formes de propriété - Programme pilote d' <i>actionnarisation</i> des anciens SOE		
1993		Loi foncière (nouvelle version)			
1994		Loi sur la faillite	- Continuation de la réorganisation du secteur étatique  - Création des Compagnies générales étatiques (« General Corporations ») selon les décisions n°90/TTg et 91/TTg (1994)		- Conférence Nationale de la Comptabilité avec la présence du Premier Ministre Vo Van Kiet. Inauguration du Nouveau Régime de Comptabilité d'Entreprise (en vietnamien <i>Chế độ kế toán doanh nghiệp</i> ) le 30/12/1994  - Création de la Commission d'Audit de l'Etat (en vietnamien <i>Kiểm toán Nhà Nước</i> ) - Décret 70/CP concernant le rôle, les fonctions et l'organisation de l'audit d'Etat.  Fondation de l' ASSOCIATION PROFESSIONNELLE DE COMPTABILITÉ DU VIETNAM (V.A.A) (fusion entre Club des Chefs Comptables et l'Association professionnelle de comptabilité) 1994
1995	1996-2000 VIII <sup>e</sup> Congrès	Loi sur les SOE	Création de l'Union des SOE		- Régime de Comptabilité d'Entreprise (R.C.E 1995) – décision ministérielle n° 1141 TC/QĐ/CĐKT du 01/11/1995
25/07/1995	Adhésion du VN à l'ANSEA				
1996			Décret sur la transformation des SOE en Société par actions (SEACT)	- Décret sur la restructuration, la liquidation et la faillite des SOE - Élargissement de la campagne d' <i>actionnarisation</i> des SOE	03 / 1996 : Parution de la Revue de Comptabilité ( <i>Tạp chí kế toán</i> ) – porte parole du Comité Central de l'ASSOCIATION PROFESSIONNELLE DE COMPTABILITÉ DU VIETNAM (V.A.A)
1997		Loi sur le commerce			
1998					06/1998 : L'Association Professionnelle de Comptabilité du Viêt-nam devient le 130 <sup>e</sup> membre de la Fédération Internationale de la Comptabilité (IFAC) et le 7 <sup>e</sup> membre de la Fédération de la Comptabilité de l'ANSEA (AFA).

Année	Plan quinquennal Congrès du PCV	Cadre législatif	Politique économique	Politique financière et fiscale	Politique sur la comptabilité d'entreprise
1999		- Loi sur les sociétés 1999 - Loi sur la T.V.A - Loi sur l'impôt sur les revenus des entreprises			- <b>Première vague de publication des 4 premières normes d'audit comptable</b> - Publication des règlements sur l'audit interne  - <b>Fondation du CONSEIL NATIONAL DE COMPTABILITÉ DU VIETNAM</b> (décision ministérielle n°92/1999/QD-BTC du 16/08/1999-MOF)
2000	2001-2005 IX <sup>e</sup> Congrès		Décret sur la transformation des SOE, des entreprises des organisations politiques et sociales en SARL à Associé unique		- <b>Deuxième vague de publication des normes d'audit comptable (6 normes d'audit comptable)</b>  - <b>Première vague de publication des standards de comptabilité vietnamiens (les 4 premiers V.A.S)</b>  - Troisième vague de publication (6 normes d'audit comptable )
2001					- <b>Deuxième vague de publication des standards de comptabilité vietnamiens ( 06 V.A.S)</b>
2002				Taxe sur l'usage des fonds dans les SOE en processus d'actionnarisation	
2003					<b>Loi sur la comptabilité des entreprises (2003)</b> <b>Modification du Plan des comptes (version 2003)</b>
2005	2006-2010 X <sup>e</sup> Congrès	Loi sur les sociétés 2005 (nouvelle version)			
2006	<b>Adhésion du Viêt-nam à l'OMC</b>				