

**Université Paris-Sud**

École Doctorale des sciences juridiques, économiques et de gestion

Pilotage Economique et Social des Organisations (PESOR)

# **L'évolution de la comptabilité de responsabilité en Chine entre 1949 et 2000**

THESE

Pour l'obtention du titre de

DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION (arrêté du 30 mars 1992)

Présentée et soutenue publiquement par

**Hao SHI**

**JURY**

**Directeurs de Thèse :** **Monsieur Henri ZIMNOVITCH**  
Professeur à l'Université Paris-Sud  
**Monsieur Marc NIKITIN**  
Professeur à l'Université d'Orléans

**Rapporteurs :** **Monsieur Benoît PIGE**  
Professeur à l'Université de Franche-Comté  
**Monsieur Yves LEVANT**  
Maître de Conférences, HDR à l'Université de  
Lille 1

**Suffragants :** **Monsieur Yannick LEMARCHAND**  
Professeur à l'Université de Nantes  
**Monsieur Nicolas PRAQUIN**  
Professeur à l'Université Paris-Sud

Décembre 2011



**Université Paris-Sud**

École Doctorale des sciences juridiques, économiques et de gestion

Pilotage Economique et Social des Organisations (PESOR)

# **L'évolution de la comptabilité de responsabilité en Chine entre 1949 et 2000**

THESE

Pour l'obtention du titre de

DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION (arrêté du 30 mars 1992)

Présentée et soutenue publiquement par

**Hao SHI**

**JURY**

**Directeurs de Thèse :** **Monsieur Henri ZIMNOVITCH**  
Professeur à l'Université Paris-Sud  
**Monsieur Marc NIKITIN**  
Professeur à l'Université d'Orléans

**Rapporteurs :** **Monsieur Benoît PIGE**  
Professeur à l'Université de Franche-Comté  
**Monsieur Yves LEVANT**  
Maître de Conférences, HDR à l'Université de  
Lille 1

**Suffragants :** **Monsieur Yannick LEMARCHAND**  
Professeur à l'Université de Nantes  
**Monsieur Nicolas PRAQUIN**  
Professeur à l'Université Paris-Sud

Décembre 2011

A Monsieur Henri Zimnovitch,  
pour tout ce que vous avez fait...

## Remerciements

Mes remerciements vont d'abord à mes directeurs de thèse, le Professeur Henri Zimnovitch et le Professeur Marc Nikitin. C'est le Professeur Marc Nikitin qui a initié mon apprentissage dans la recherche scientifique et qui m'a accompagné tout au long de mes études de recherche en me donnant toujours de nouvelles inspirations. Le Professeur Henri Zimnovitch m'a donné tant les orientations décisives que les soutiens et les encouragements précieux pendant mes études doctorales, notamment dans les périodes difficiles. De même, le Professeur Dominique Bessire a eu l'amabilité de me conseiller à des moments cruciaux.

Je ne serai jamais assez reconnaissant envers le Professeur Cheryl Susan Mc Watters et le Professeur Nicolas Praquin qui ont lu attentivement mon travail et ont trouvé du temps, dans leurs agendas très chargés, pour m'accorder des conseils qui m'ont permis de repartir sur une nouvelle base. Je dois aussi au Professeur Jean-François toute ma reconnaissance pour son amitié éprouvée.

Mes remerciements vont également à toute l'équipe de chercheurs du LOG et du PESOR dont j'ai bénéficié beaucoup pendant ces années passées. Je n'oublie pas non plus les entreprises chinoises qui m'ont ouvert leurs archives.

# Table des matières

<b>Introduction</b> .....	<b>8</b>
<b>Partie 1 Revue des lectures et méthodologie de recherche</b> .....	<b>21</b>
<b>1.1 Revue de littérature</b> .....	<b>21</b>
<b>1.2 Positionnement épistémologique et méthodologie de recherche</b> .....	<b>43</b>
<b>1.3 Présentation des entreprises à étudier</b> .....	<b>57</b>
<b>Partie 2 La comptabilité de responsabilité comme une antenne institutionnelle des pouvoirs sociaux</b> .....	<b>61</b>
<b>2.1 Période de reconstruction (1949-1952) et calcul des coûts par atelier</b> .....	<b>61</b>
<b>2.2 L'établissement de l'économie planifiée, soviétisation de la comptabilité et naissance de la comptabilité de responsabilité en Chine</b> .....	<b>90</b>
<b>Conclusion</b> .....	<b>121</b>
<b>Partie 3 La comptabilité de responsabilité comme une forme organisationnelle de la participation des ouvriers à la gestion</b> .....	<b>124</b>
<b>3.1 Le Grand Bond en Avant (1958 – 1960)</b> .....	<b>124</b>
<b>3.2 Le retour au pragmatisme (1961 – 1964)</b> .....	<b>147</b>
<b>3.3 La révolution culturelle (1965 – 1977)</b> .....	<b>171</b>
<b>Conclusion</b> .....	<b>183</b>

<b>Partie 4 La comptabilité de responsabilité comme un moyen de la transformation économique .....</b>	<b>184</b>
<b>4.1 La transition de l'économie planifiée à l'économie du marché socialiste.....</b>	<b>185</b>
<b>4.2 L'économie de marché socialiste .....</b>	<b>211</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>226</b>
<b>Conclusion Générale .....</b>	<b>228</b>
<b>Archives.....</b>	<b>233</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>233</b>

## Introduction G é n é r a l e

Avec la crise financière de 2008, un débat a été relancé autour des caractéristiques comptables telles que la neutralité, la fidélité, l'objectivité. Une réflexion, une controverse est apparue sur le rapport que la comptabilité et le Politique entretiennent. Ainsi, pour certains le cadre conceptuel et les normes comptables établis par l'IASC (International Accounting Standards Committee)/IASB (International Accounting Standards Board) ou le FASB (Financial Accounting Standards Board), la comptabilité pourrait prétendre à la neutralité quand, pour les professeurs Burlaud et Colasse (2010), la comptabilité serait politique. Elle ne serait pas une pure technique car, *in fine*, l'intervention du politique serait nécessaire pour défendre l'intérêt général (Colasse, 2011).

La question concernant les liens entre comptabilité et capitalisme a fait l'objet de nombreuses recherches en histoire de la comptabilité: Werner Sombart, Ananias Charles Littleton, Basil Yamey parmi bien d'autres ont exploré les liens entre la comptabilité en parties doubles et le mécanisme du capitalisme et la dimension sociale de contrôle et de surveillance de la main-d'œuvre de la comptabilité de gestion (Lemarchand et Nikitin, 2009). Les recherches du Professeur Lemarchand ont montré comment les considérations sociales intervenaient dans la conception et la naissance du contrôle de gestion en France (Lemarchand, 2002; Lemarchand, 2004). Mais, au-delà de ces analyses, peut-on considérer que c'est la politique qui est au fondement de la comptabilité? Que celle-ci n'est pas une technique neutre.

Pour éclairer cette question de l'influence du politique sur la comptabilité, le cas de la Chine depuis l'avènement de la République populaire en 1949, nous est apparu comme une voie privilégiée eu égard aux bouleversements qu'a connus le pays. Pendant la

première normalisation comptable (entre 1949 et 1952), dans la nouvelle Chine, les chercheurs et les professionnels chinois ont beaucoup écrit sur la comptabilité. D'un côté la comptabilité était considérée comme une science appliquée qui, tout comme les autres sciences appliquées, est constituée par «les connaissances systématiques issues des expériences pratiques et des recherches persistantes » (Tao, 1951). «La théorie comptable, essentiellement, n'a aucun caractère de classe, mais n'est rien d'autre qu'une technique appliquée en combinant des chiffres, des signes et des mots » (Tao, 1951). D'un autre côté, la comptabilité fut considérée comme un produit contingent de son contexte économique marqué par le caractère de classe. La comptabilité socialiste se distinguait de la comptabilité capitaliste, dont l'objet principal serait la circulation des capitaux personnels, car son objet était tourné vers le développement de l'économie nationale, soit le processus de la reproduction élargie du socialisme (Xing et Huang, 1951).

Pendant le deuxième débat concernant la nature de la comptabilité en Chine qui eut lieu dans les années 1980, le caractère de classe de la comptabilité fut abandonné deux courants principaux émergèrent : d'une part, la comptabilité fut considérée non seulement comme un instrument de gestion économique, mais comme «activité de management »(YANG and YAN 1980). La fonction gestionnaire de la comptabilité fut pas limitée aux entreprises mais constitua aussi une partie importante de la gestion de l'économie nationale pour l'intérêt général ou national. D'autre part, l'idée que la comptabilité est un «système d'information » fut importé des pays occidentaux. La comptabilité fut définie comme étant «un système d'information économique qui fournit principalement des informations financières afin de renforcer la gestion économique et améliorer la rentabilité des entreprises »(Ge, 1983).

Dans tous ces débats, nous constatons les mêmes thèmes récurrents : la neutralité, l'objectivité et l'universalité de la comptabilité. En France, les débats se déroulent autour de la légitimité des normalisateurs pour un retour du politique. En Chine, les débats sont concentrés plutôt sur l'intérêt pour quelle classe sociale. L'évolution de la comptabilité chinoise de ce point de vue nous intéresse dans la mesure où elle fut influencée à la fois par sa propre tradition et par les occidentaux et peut donc fournir un éclairage sur le rapport entre la comptabilité et le politique.

Du fait de l' « isomorphisme institutionnelle » (DiMaggio et Powell, 1983), le contrôle de gestion en Chine présente des ressemblances avec son modèle occidental. Il y a deux périodes importantes dans l'introduction des méthodes et des théories comptables de l'étranger : la première dans les années 1950 et ensuite, à partir des années 1980. Selon Skousen et Yang (1988), trois types de centres de responsabilités sont observés dans les entreprises chinoises : le centre de coûts, le centre de profit et le centre d'investissement. Cet « isomorphisme institutionnel » avec les entreprises occidentales se réalise d'une manière directe ou indirecte. D'une part, pendant la période d'isolement international de la Chine, le centre de coûts représenté par l'équipe de travail, avec les techniques telles que le coût standard et la planification d'inventaire qui était apparu au début du 20<sup>e</sup> siècle aux États-Unis, fut introduit dans les entreprises chinoises par l'intermédiaire de l'URSS à partir des années 1950 ; d'autre part, des méthodes de la comptabilité de gestion occidentale furent traduites et publiées en Chine principalement à partir des revues et des manuels comptables américains dès 1978, puis le centre de profit et le centre d'investissement furent établis dans les entreprises chinoises.

L'accroissement important des joint-ventures dans les années 1990 a incité une nouvelle diffusion des innovations managériales occidentales en Chine. La diffusion des pratiques des innovations managériales dans différents systèmes économiques et sociaux est nécessaire et faisable (Lin et Yu, 2002) quand il existe des « écarts de performance ». Les écarts de performance entre les entreprises chinoises et les entreprises occidentales exigèrent des premières d'adopter directement ou indirectement les pratiques du contrôle de gestion occidental (Skousen et Yang, 1988), donc les joint-ventures constituent un canal privilégié pour le transfert des idées occidentales en matière de gestion au sein des entreprises dans des économies socialistes centralement planifiées (Firth, 1996).

Mais, Il n'y a pas de système comptable universellement adapté à toutes les organisations dans toute situation (Emmanuel et al. 1990). Le contrôle de gestion chinois a ses propres spécificités. Les spécificités du contrôle de gestion chinois peuvent être comprises de trois façons différentes : économique, culturelle et politique.

- **Economie**

Dans les cinquante années passées, notamment les vingt années récentes, les entreprises d'Etat en Chine ont vécu de grands changements économiques : avec le passage d'une économie purement centralisée à une économie orientée vers le marché et avec la pression concurrentielle issue de l'augmentation des entreprises privées et joint-ventures avec des partenaires étrangers. La comptabilité de gestion, comme « produit historique » (Eyraud, 2003), ne peut être comprise si elle n'est pas resituée dans son contexte économique, idéologique et social qui lui-même conditionne le système de gestion des entreprises en Chine (Burlaud, 1989). De ce fait, le facteur économique constitue un élément important dans la recherche sur l'évolution du contrôle de gestion chinois. Deux démarches se développent dans cette direction : d'une part, la théorie économique sous-jacente qui forme une base théorique des pratiques de contrôle de gestion ; d'autre part, les changements de l'environnement économique et idéologique qui influencent les pratiques déjà mises en œuvre.

Du côté de la théorie économique et de l'idéologie, deux grands débats autour de la nature de la comptabilité pendant les années 1950 et 1980 ont déterminé la base théorique du contrôle de gestion chinois. Le débat des années 1950 s'est clos par la victoire de la nature de classe de la comptabilité (Xing et Huang, 1951). Pour le débat des années 1980, au-delà de la nature technique, deux pensées, « activité de management » (Yang, Yan, 1980) et « système d'information » (Yu, 1982 ; Ge et Tang, 1983), furent présentes, dans lesquelles les traces marxistes avaient considérablement diminué mais persistaient encore : l'économie politique marxiste était une matière obligatoire dans toutes les formations universitaires et lycéennes ; la théorie de valeur et la loi de valeur de Marx imprégnaient l'esprit chinois. Les pratiques de la gestion d'entreprise chinoise devaient être en conformité avec l'économie politique marxiste. Les définitions de nombreuses catégories comptables étaient directement liées aux concepts de l'économie politique marxiste (Eyraud, 2003). Burlaud (1989) montre que le ministre des Finances chinois a défini de façon normative ce que devait être le coût d'un produit conformément aux enseignements du marxisme et que la planification et prévision des coûts se fondaient sur la formule générale du marxisme. De ce fait, le contrôle de gestion occidental fondé sur les principes néo-classiques n'était pas

compatible avec le contexte chinois à l'époque du marché socialiste (Scapens et Meng, 1993). Ceci montre l'importance de l'influence idéologique de la théorie économique dans le contrôle de gestion.

Du côté des changements de l'environnement économique, le système de l'économie d'un pays détermine son mode de contrôle de gestion et le changement du système économique chinois a mis le système de contrôle de gestion en première ligne du changement comptable en Chine (Scapens et Meng, 1993). L'analyse des coûts en Chine est considérée comme « reflétant la situation économique et sociale » (Burlaud, 1989) : la nomenclature utilisée dans la planification montre la conception très industrielle des coûts ; « le tableau récapitulatif mensuel des coûts montre bien à quel point dans une économie collectivisée et encore peu développée, l'objectif de réduction des coûts l'emporte sur la notion de performance globale qui laisserait place à des stratégies d'innovation et de créneau » ; « le tableau mensuel des coûts unitaires de production montre des caractéristiques d'une économie faiblement industrialisée dont les productions sont peu différenciées et incorporent peu de services » (Burlaud, 1989, p. 66). Ceci montre que le système de contrôle de gestion est influencé par le degré du développement économique et productif de la société dans laquelle se situe l'entreprise. Gervais (1993) indique également que l'arrivée de l'économie de marché socialiste a rendu urgent le besoin « de standardiser les règles comptables, de donner davantage d'autonomie financière aux entreprises, d'introduire des outils de contrôle interne ».

- **Culture**

Raymond Williams, (pionnier dans la recherche culturelle), a défini la culture comme étant le concept qui « regroupe les pratiques et les institutions de sens et de valeur dans une société pratiques et institutions que l'on retrouve sous la forme spécialisée de la religion, l'apprentissage, l'éducation, les arts » (1976). Dans le même article, Williams suggérait à la sociologie de la culture de « contribuer à une compréhension plus générale de toutes les pratiques et institutions sociales, d'un point de vue où les questions complexes de la production de sens et de valeurs deviennent explicites ».

Dans le domaine comptable, la définition de culture, qui est citée souvent, est celle d'Hofstede (1980). Il a développé un modèle de culture qui est connu comme « la programmation collective d'esprit qui distingue des membres d'un groupe humain de ceux d'un autre ». À partir de ce modèle, il montre que la comptabilité est un domaine dans lequel des impératifs techniques sont faibles et que des conventions historiquement formées sont plus importantes pour des systèmes comptables qui varient au long des lignes de la culture nationale. En matière de culture nationale, cinq dimensions culturelles sont avancées par Hofstede (1991) :

1. La distance hiérarchique : qui « correspond au degré d'inégalité attendu et accepté par les individus. La distribution inégale du pouvoir est l'essence même des entreprises et des organisations ». L'autorité n'existe que si elle rencontre la soumission et le pouvoir ne se maintient que s'il satisfait un besoin de dépendance. Selon les cultures, le subordonné accepte plus ou moins, voire recherche cette autorité. Selon lui, la distance hiérarchique est plus élevée dans les pays latins européens, l'Amérique du sud, les pays arabes et l'Afrique noire ;
2. Le contrôle de l'incertitude : qui est « la manière dont les membres d'une société abordent l'incertitude. Certaines cultures la favorisent, d'autres l'évitent. Ceci dépend du degré de tolérance qu'une culture peut accepter face à l'inquiétude des événements futurs ». La culture latine et japonaise révèle un contrôle plus élevé de l'incertitude.
3. L'individualisme vs le collectivisme : les deux montrent le « degré d'indépendance et de liberté que peuvent revendiquer les membres d'une société ». Hofstede montre qu'il existe un degré plus élevé d'individualisme dans les pays riches.
4. La masculinité vs la féminité : ils indiquent « l'importance accordée aux valeurs de réussite et de possession (valeurs masculines) et l'environnement social ou à l'entraide (valeurs féminines) ». Selon Hofstede, plus les rôles sont différenciés, plus la société montrera des traits masculins ; plus les rôles sont interchangeables, plus les traits sont féminins.

5. L'orientation à long terme vs l'orientation à court terme : ils montrent «la manière dont les membres d'une société acceptent le report de gratification de leurs besoins matériels, sociaux et émotionnels ». La persévérance, le respect du rang et le sens de l'économie et du déshonneur révèlent une orientation à long terme ; par contre, la solidarité, la protection, la réciprocité des politesses et le respect de la tradition montre une orientation à court terme.

Parmi ces cinq dimensions culturelles, Hofstede (1993) montre que la Chine a une distance hiérarchique plus élevée par rapport aux Etats-Unis. La société chinoise est caractérisée par un collectivisme de niveau élevé. L'orientation à long terme représente l'idée du dynamisme de Confucius, qui comprend les valeurs suivantes: persistance, épargne, sens de la honte, et soumission aux ordres (Hofstede, 1991).

Du fait de ces grandes différences culturelles entre la société chinoise et occidentale, Firth (1996) suggère que l'innovation comptable à travers les pays dépend fortement de la culture du pays concerné et le transfert des compétences managériales comporte non seulement l'introduction des techniques de gestion spécifiques mais également l'inculcation des idées et philosophies capitalistes.

Mais cette «normalisation culturelle » évoquée par Firth n'est pas facile à réaliser. Ce qu'on doit faire, c'est mettre en place un système de contrôle de gestion adapté à la culture chinoise. Pour cela, les influences de la culture chinoise sur les échanges informels d'information d'entreprise ont été étudiés par Chowa, Harrison et Wu (1999). Selon eux, grâce à un sens de collectivisme plus élevé, des directeurs chinois sont plus susceptibles de partager des informations pour le bien de l'entreprise par rapport à leurs homologues de la culture américaine. Cependant, de par un souci plus marqué de ne pas perdre la «face » du fait d'une distance hiérarchique plus élevée, ils sont plus réticents en cas de présence de leur hiérarchie supérieure.

Quant à l'influence culturelle sur le design du système de contrôle de gestion, Tsui (2001) a étudié des différences dans les attitudes et les comportements entre des directeurs chinois et occidentaux envers des outils de contrôle de gestion. Selon lui, la fonction incitative et les avantages de participation budgétaire ne sont pas évidents dans un environnement non occidental ; au niveau du mode du management, il est

préférait un style plus directif dans lequel la direction prend la décision, puis convainc ses subordonnés de l'accepter. Dans les cultures asiatiques, les acteurs d'entreprise, faisant face à la décision prise parfois arbitrairement par la direction, préfèrent des objections courtoises et indirectes qui se différencient des objections directes et discussions franches souvent trouvées dans une culture occidentale.

- **Politique**

Selon le sociologue Max Weber, la politique est «un groupe de domination dont les ordres sont exécutés sur un territoire donné par une organisation administrative qui dispose de la menace et du recours à la violence physique ». La définition de Weber limite le politique à l'exercice de certaines formes de pouvoir : l'État, sans doute (qu'il définit plus précisément par le monopole de contrainte physique légitime sur un territoire donné), mais encore d'autres formes d'organisation pré-étatique (la tribu, le clan) ou para-étatique (la corporation médiévale, la mafia). Dans notre recherche, le terme «politique » est équivalent à l'Etat ou au Parti Communiste Chinois (PCC).

À la différence des réformes dans d'autres pays dans la période de transition économique, la réforme économique de la Chine a précédé sans réforme politique. La réforme économique a été entreprise sous la direction centrale du PCC. Le PCC est le principal noyau de la révolution socialiste chinoise et de la construction socialiste. Les leaderships du PCC incluent les leaderships sur la politique, l'économie, les pensées et les organismes, parmi lesquels le plus important est la conduite politique du Parti sur l'Etat entier et le gouvernement. Pour cela, le rôle du Parti est de définir la «ligne générale », de l'expliquer en formulant des directives transmises aux organes d'Etat, et de veiller à la bonne application de ces directives. Ce rôle dirigeant s'exerce par l'intermédiaire des comités du Parti, présents aux différents échelons de l'administration, qui contrôlent le travail des fonctionnaires. La liaison entre la hiérarchie du Parti et celle de l'Etat est renforcée par la communauté de personnel résultant d'une pratique généralisée du cumul des fonctions. Au-delà des sphères administratives, l'action du Parti communiste chinois se prolonge dans les entreprises chinoises grâce au relais des organisations de masse : syndicats ouvriers, Association

des femmes, Ligue de la jeunesse communiste etc. (qui constituent des formes permanentes et institutionnelles de mobilisation des masses) Le Parti occupe ainsi une position centrale dans le fonctionnement du régime et les activités des entreprises chinoises.

L'effet double de cette intervention politique sur la performance des entreprises chinoises a été étudié dans la théorie dite des «deux mains» (Qian, 1995, 1996; McGregor, 2001) : d'une part, la « main aidante » considère que le Parti engendre des effets positifs sur la performance des entreprises car il assure la fourniture des ressources rares dans une économie de quasi-marché et atténue les problèmes d'agence dans les entreprises ayant une mauvaise gouvernance ; d'autre part, la « main contrainte » suggère que le Parti se sert des entreprises pour parvenir à des objectifs politiques et sociaux, ce qui a des impacts négatifs sur leur performance. Malgré cet effet négatif, il faut quand même chercher un degré optimal de l'intervention politique sur la prise de décision d'entreprise dans les économies transitionnelles du fait des mauvaises gouvernances d'entreprise et des faibles protections pour les investisseurs (Chang et Wong, 2004). Il s'agit d'un arbitrage entre des coûts politiques et des problèmes incitatifs des directeurs et des actionnaires.

Au-delà de cette intervention politique du PCC, la transition d'une économie planifiée à une économie de marché s'accompagne de la destruction d'institutions anciennes et de l'apparition de nouvelles formes (Vercueil, 2001). L'évolution de la comptabilité dans les entreprises chinoises révèle aussi les rapports des différentes institutions au sein de ce régime. Selon Eyraud (2003), «la comptabilité est l'objet d'enjeux sociaux, de négociations et de luttes entre les acteurs concernés. Ses règles, catégories et documents sont finalement le résultat du rapport des forces en présence»; «la comptabilité véhicule des modèles de représentation de la réalité, en particulier des modèles de représentation de ce qu'est et de ce que n'est pas une entreprise, de ce que sont et ne sont pas ses objectifs ». De ce fait, il existe «une très forte cohérence entre système comptable, forme d'entreprise, système de fonctionnement économique et mode de gestion du social ». En plus, «la comptabilité n'est pas seulement un produit de l'histoire mais elle est aussi productrice d'histoire, dans le sens où elle participe à la structuration des pratiques économiques et des anticipations des acteurs ».

Les travaux précédents nous aident à entrevoir des images générales de l'évolution ou des cas particuliers de contrôle de gestion dans les entreprises chinoises. Mais aux images générales que fournissent ces travaux manquent des explications exhaustives du contexte historique et du contenu technique. Elles ne retiennent que quelques termes spécifiques par exemple le système de responsabilité ou le calcul économique en équipe ; les cas particuliers montrent l'exhaustivité du contenu technique et, parfois, du contexte historique mais sans liens avec le passé. Bref, comparées avec les recherches du contrôle de gestion dans les entreprises françaises (Nikitin, 1992; Zimnovitch, 1997; Berland, 1999; Lemarchand, 2002), les recherches sur le contrôle de gestion chinois restent modestes en matière d'exploration des faits historiques et imparfaites pour éclairer l'évolution du contrôle de gestion chinois. Les connaissances sur les particularités du contrôle de gestion chinois et son évolution historique restent encore floues.

Dans tous les travaux de recherche en contrôle de gestion chinois, un terme récurrent est celui de « responsabilité », qui se différencie de celui de « contrôle », en insistant sur un niveau d'engagement personnel élevé. Dans les entreprises chinoises, la comptabilité de responsabilité joue le rôle de contrôle de gestion. En occident, la comptabilité de responsabilité est définie comme « pour but essentiel de donner à chaque responsable les éléments chiffrés de son activité à intervalles réguliers qui peuvent aller de la journée au mois sinon même à l'année, ce qui permet de faire le point et de prendre les meilleures décisions pour atteindre les objectifs, dans le cadre d'un nécessaire contrôle budgétaire » (Lochard, 1998). En Chine, la comptabilité de responsabilité est un système de contrôle interne afin de renforcer les responsabilités économiques, elle est aussi un système d'information qui met en lien les données comptables avec les centres de responsabilité. La comptabilité de responsabilité a pour mission essentielle d'établir des unités, des « cellules » pourrait-on dire, de responsabilité au sein de l'organisation, d'effectuer la planification, le contrôle et l'évaluation de la performance des unités de responsabilité. Dans ce système les objectifs organisationnels sont délégués aux échelons inférieurs de la hiérarchie et ce sont ceux-ci qui assument la responsabilités des objectifs délégués. Elle répond aux besoins du régime de la responsabilité économique et à l'exigence de la délégation des pouvoirs. La comptabilité de responsabilité en Chine se particularise par l'intégration des calculs faits par les ouvriers eux-mêmes dans les calculs réalisés par les professionnels de la comptabilité par la cohérence des objectifs

organisationnels avec les objectifs sociaux, et par la combinaison des récompenses morales et matérielles. La comptabilité de responsabilité en Chine prend sa racine dans la culture chinoise comme l'ont montré Chan, Lew et Tong (2001). Ils ont effectué une recherche sur la comptabilité et le contrôle de gestion présentés dans un roman classique chinois *Le Rêve dans le Pavillon Rouge*<sup>1</sup>. Chan, Lew et Tong (2001) indique que « la compréhension de la culture chinoise est une prémisses pour comprendre la société chinoise et le système de contrôle au début de la Dynastie Qing ». Selon eux, un tel système de contrôle de gestion s'explique par le collectivisme et la grande distance hiérarchique de la culture chinoise. La comptabilité de responsabilité en Chine depuis 1949 s'est manifestée dans les différents systèmes de contrôle de gestion mis en place dans les entreprises chinoises : par exemple, la méthode de calculs économiques en équipe dans les années 1950, le règlement financier par monnaie interne dans les années 1960, le contrat économique interne dans les années 1970, la contractualisation interne dans les années 1980 et la méthode dite « Simulation de marché Veto des coûts » dans les années 1990.

Malgré les diverses formes de son évolution, l'essentiel de la comptabilité de responsabilité en Chine réside dans un contrôle basé sur les équipes de travail. L'organisation en équipes est un sujet qui a attiré l'attention de plusieurs observateurs occidentaux. Ainsi peut-on lire qu'une équipe ou un groupe de travail « se compose d'individus qui se voient et sont vus par les autres comme une entité sociale, qui sont interdépendants en raison des tâches qu'ils exécutent comme membres d'un groupe, qui sont insérés dans un ou plusieurs plus grands systèmes sociaux (par exemple, la communauté, l'organisation) et qui accomplissent des tâches qui sont en interaction (tels que des clients ou des collègues) » (Guzzo et Dickson, 1996). Des équipes sont

---

<sup>1</sup> *Le Rêve dans le Pavillon Rouge* constitue une chronique de deux grandes familles (*Rong* et *Ning*) d'une époque de la Chine impériale du XVIII<sup>e</sup> siècle. Il y avait centaines domestiques dans chaque grande famille. Comme dans toutes les entreprises impliquant de nombreuses fonctions, on y a besoin de la division du travail : les gens ont été affectés à travailler dans de tels postes d'assistants domestiques, couturières, jardiniers, acheteurs de fournitures et d'autres commodités, gardiens, messagers, agents de sécurité, superviseurs et comptables. Ainsi, il nécessite un contrôle et une coordination entre différents postes pour l'efficacité et l'efficacité des opérations. Comme un exemple, dans une cérémonie funéraire de la grande famille *Ning*, les domestiques ont été affectés à travailler en deux équipes alternantes. Chaque équipe comprenant 10 personnes fut chargée de diverses tâches comme service du thé, du vin, du dîner etc. Tous les membres de l'équipe furent responsables collectivement de quelconque accident du travail.

mises en place par des organisations pour prendre des décisions plus rapides, plus fines et plus efficaces en réponse à la concurrence globale intense (Dunphy et Bryant, 1996). Les avantages des équipes incluent une « plus grande efficacité des processus d'organisation, une plus grande capacité d'innovation pour regrouper différentes compétences et différentes perspectives en une équipe » (Stock, 2004).

En Chine, l'établissement des équipes de travail a été inspiré par le régime militaire. Dans les années 1920, les équipes d'ouvriers furent établies dans l'organisation syndicale. A l'époque, l'ancien président chinois Liu Shaoqi écrivait dans un article « Deux propositions sur l'organisation syndicale » (1926) : « un syndicat ne sera pas complet et performant sans des unités de base efficaces comme les équipes ». Les équipes d'ouvriers furent alors considérées comme une forme organisationnelle indispensable pour lutter contre l'exploitation capitaliste. Puis, dans la période de la base révolutionnaire du Parti Communiste Chinois des années 1930, le même terme organisationnel apparaît pour la première fois dans la gestion d'entreprise. Dans un article intitulé « La gestion des usines d'Etat » (1934), Liu Shaoqi fait un point sur la gestion des équipes de travail par la mise en place d'une responsabilité individuelle. D'après Bergère (2000), « les équipes de travail ou des petits groupes (*xiaozu*) sont constitués d'une vingtaine de personnes, à l'intérieur desquels se poursuit le travail de propagande et s'exercent la coopération et la surveillance réciproque du travail ». L'enjeu de ces organisations de masse est de « permettre à la fois de mobiliser et de contrôler la population ». Ainsi, les équipes de travail sont implantées dans les entreprises chinoises comme un biais de propagande et contrôle.

Dans les entreprises, les équipes de travail gèrent non seulement les divers processus de production, mais aussi jouent le rôle d'unité de base de l'éducation politique. L'évolution de l'environnement politique qui a fait passer la société chinoise de l'économie planifiée à l'économie de marché socialiste a inspiré notre recherche pour mettre à jour les interactions entre la comptabilité, le contrôle de gestion, et le Politique, pour comprendre comment l'évolution de la comptabilité peut être influencé par le Politique

L'intérêt de notre recherche est, d'abord, d'éclairer le rapport qu'entretient la comptabilité avec le Politique au travers de l'évolution de la comptabilité de gestion en Chine depuis 1949. Un autre intérêt de notre recherche, nous l'espérons, est de fournir

quelques éléments de réponses aux problèmes rencontrés par le contrôle de gestion pendant des mutations sociales, économiques et informatiques de ces dernières années : la «complexification» des instruments de gestions ; les perplexes autour du rôle du contrôle de gestion dans la gestion d'entreprise ; l'influence des dirigeants au management interne ; et la mise en cause des postulats de base de certains instruments de gestion etc.(Bouquin et Fiol, 2006).

Dans cette perspective, nous avons mené des recherches au sein d'archives d'entreprises chinoises afin de «rassembler des témoignages, les critiquer, construire des faits» dans «un souci de vérité» (Lemarchand, Nikitin et al., 2000) dans la globalité des pratiques du contrôle de gestion chinois.

La présentation de notre travail adopte le plan suivant : une première partie est consacrée aux théories mobilisées, à la réflexion épistémologique et méthodologique de la recherche (Partie 1) ; ensuite vient une étude historique de l'évolution de la comptabilité de responsabilité en Chine. Celle-ci comprend trois parties qui correspondent à trois périodes : la comptabilité de responsabilité comme antenne institutionnelle des pouvoirs sociaux (Partie 2), la comptabilité de responsabilité comme forme organisationnelle de la participation des ouvriers à la gestion d'entreprise (Partie 3), et la comptabilité de responsabilité comme arbitre des activités économiques (Partie 4). Enfin la conclusion synthétisera les résultats de notre recherche.

# Partie 1 Revue de littérature et méthodologie de recherche

## 1.1 Revue de littérature

La revue de littérature constitue une étape incontournable dans un travail scientifique. On y trouve des inspirations, des sources, pour sa propre recherche et cela permet de la positionner par rapport aux précédents travaux.

### **De comptabilité traditionnelle à comptabilité alternative**

La comptabilité plonge en partie ses racines dans les activités commerciales, le rôle de la comptabilité y était limité aux enregistrements (*bookkeeping*) fidèles des mouvements économiques et ces enregistrements comptables avaient pour objectif principal de répondre aux besoins des échanges : suivi des créances et des dettes, de la trésorerie et des multiples opérations réalisées isolément ou en participation.

Plus récemment, surtout avec le développement des sciences, il est demandé à la comptabilité de fournir une image fidèle, une représentation « vraie et juste » (*true and fair view*), une délimitation rationnelle et mesurable de la situation de l'entreprise. De par la numération et la quantification, la comptabilité est considérée comme une représentation fidèle de la réalité économique. Cette idée de « représentationnisme » a été acceptée sans esprit critique (Hopwood, 1987). L'engouement « représentationniste » est lié étroitement à la notion d'objectivité de la science et cette notion est considérée comme un critère clé de bonne enquête scientifique. « La comptabilité n'est pas un simple mécanisme pour enregistrer les transactions, mais également un processus d'attribuer les valeurs financières et rationnelles aux pratiques sociales de grande ampleur, et finalement de leur fournir une visibilité spécifique, la mesurabilité et l'utilité opérationnelle » (Miller, 1990). Mais ladite représentation

objective de la réalité économique pourrait être, en effet, un construit rhétorique des phénomènes économiques reconnus par le public (Suzuki, 2003). En satisfaisant certains critères conventionnels de l'épistémologie (par exemple, l'exactitude, la pertinence et la comparabilité), la comptabilité possède le pouvoir de rendre acceptable les activités économiques relatives. De ce point de vue, la fonction de la représentation fidèle des activités économiques ne serait qu'un produit de la confiance en la notation numérique et la forme des comptes.

Depuis les années 1970, de nombreux travaux de recherche ont été consacrés à l'aspect institutionnel de la comptabilité. La comptabilité est désormais perçue comme un moyen de rendre les choses visibles au sein d'une organisation, non pas au sens de réfléchir la vérité objective de la réalité économique mais plutôt de permettre une approche différente de la gestion. Tout comme le disent Burchell et al. dans leur article « *The roles of accounting in organizations and society* »,

« au sein de l'organisation, que ce soit dans le secteur privé ou le secteur public, l'évolution de la comptabilité est maintenant de plus en plus associée non seulement à la gestion des ressources financières, mais aussi à la création de modèles particuliers de la visibilité de l'organisation... l'articulation des formes de la structure managériale et de la segmentation organisationnelle... et le renforcement, voire la création des modèles particuliers de pouvoir et d'influence. . . »

Les recherches en « comptabilité alternative » se distinguent des recherches traditionnelles par leur reconnaissance de ce que la comptabilité constitue, et est constitué, par des relations sociales et organisationnelles (Morgan et Willmott, 1993).

Le sociologue Durkheim (1938) pose que le principe fondamental de la sociologie est la réalité objective des faits sociaux, ceci implique que les comportements humains ne peuvent être expliqués adéquatement sans faire référence aux des faits sociaux qui sont considérés comme antécédents, externes, et coercitifs vis-à-vis les acteurs individuels. Plus précisément, Kluckhohn et Strodtbeck (1961) ont formulé la théorie d'orientation aux valeurs qui montre les impacts culturels sur les actions humaines en constituant une base de ces dernières. Dans cette direction, Garfinkel (1967) met en avant le concept

«bête culturelle » (*cultural dope*) en désignant la cohérence des comportements individuels avec la culture commune dans laquelle ils se situent.

Cette approche a été introduite dans les recherches de gestion au début des années 1980. Mintzberg (1979) affirme que la structure organisationnelle est liée à la nature de l'environnement de l'organisation, bien que cette relation ne s'établisse pas de manière mécanique ou déterministe. Parmi les facteurs environnementaux, la culture se montre comme la plus étudiée. Les recherches de Hofstede (1980; 1991; 1996; 2003) et ses cinq dimensions des valeurs culturelles sont devenues une boussole et sont «centrales pour les recherches académiques concernant les thèmes culturels dans le domaine commercial et managérial » (Chapman, 1997). A partir du cadre théorique proposé par Hofstede, plusieurs recherches ont été effectuées (par exemple, Soeters et Schreuder, 1988 ; (Chow, Harrison et al., 1999) ; (Pratt et Beaulieu, 1992) ; (Chow, Harrison et al., 1999) ; (O'Connor, Chow et al., 2004) ; (Chow, Harrison et al., 1999) ; (Chow, Harrison et al., 1999)). Généralement, les littératures comptables en culture ont adopté une «position objectiviste » (Ahrens et Mollona, 2006), et la perspective culturelle dans ces littératures a été souvent cadrée par une conception fonctionnelle de l'organisation pour mettre en évidence deux effets importants de la culture : le choix des outils d'incitation et l'appréciation des outils d'incitation (Birnberg et Snodgrass, 1988).

Bien que la perspective culturelle nous aide à comprendre certaines pratiques du contrôle de gestion, pour certains historiens «traditionnels » et «néo-classiques » tels que Johnson et Kaplan (1987) les ressorts du développement des techniques de la comptabilité de gestion sont à chercher dans les domaines économiques. Pour Garner (1954), l'évolution des techniques de calculs des coûts est un corollaire des développements compétitifs de l'environnement industriel. Demeurant dans la même ligne des arguments mais dans la perspective théorique des coûts de transaction (Williamson, 1979), Johnson et Kaplan (1987) proposent que l'évolution d'une hiérarchie complexe dans les organisations industrielles signifie que les productions et échanges auparavant coordonnés par le marché soient coordonnés par la hiérarchie. Alors, pour Johnson et Kaplan, le rôle principal de la comptabilité de gestion est de réduire les coûts de transaction au cours de la coordination hiérarchique des productions et des échanges pour que la hiérarchie organisationnelle, vue comme une alternative à la coordination du marché, soit plus efficiente.

Néanmoins, ce rationalisme néo-classique dans les recherches comptables a été contesté par des recherches critiques et de nouvelles interprétations ont été fournies par des « nouveaux historiens » (Alawattage et Wickramasinghe, 2006). Pour eux, le contexte idéologique dans lequel la comptabilité se situe doit être pris en compte dans les analyses. Les « nouveaux historiens » mettent l'accent sur le rôle social et politique de la comptabilité de gestion. Les systèmes de comptabilité sont vus comme une charnière importante entre des valeurs sociales et des actions organisationnelles (Richardson, 1987).

Désormais, pour mieux comprendre la comptabilité, il faut le faire dans le contexte social, dans la relation entre la comptabilité et les pouvoirs. La comptabilité n'est ni objective ni neutre. Des enjeux de domination se cachent toujours derrière les chiffres comptables qui reflètent la volonté de pouvoirs sociaux à intervenir et contrôler l'économie et la société. Les images comptables de la réalité économique ne seraient que les « pamphlets » par lesquels l'expression comptable influencerait le public, le conduirait à regarder l'économie dans l'intérêt de ceux qui exercent le pouvoir dans la société. De surcroît, à partir d'auteurs comme Fourquet, Foucault, Callon et Latour, Miller et Rose, on trouve des interprétations de la comptabilité selon les termes suivants :

« La comptabilité nationale n'est pas une simple technique de réflexion des activités dispersées des entreprises individuelles et des producteurs au niveau macro-économique de la nation. Il s'agit plutôt de l'ouverture d'un nouveau domaine de connaissance, impliquant non seulement l'établissement d'un nouvel ensemble de concepts permettant de penser « l'économie » comme une économie, mais également la construction d'un appareil statistique vaste à travers lequel ce domaine peut être inscrit, compilé, calculé et mis à exécution. Elle implique la formation d'une nouvelle relation entre le gouvernement et la société qui rend possible des formes distinctes de calcul et de gestion de la vie économique et sociale » (Miller et Rose, 1990, p. 12)

Dans ce sens, la comptabilité devient une des charnières, entre des valeurs sociales et des actions organisationnelles, qui transforment les initiatives politiques en des actions concrètes et lient les comportements sociaux à la volonté des pouvoirs sociaux. Le gouvernement soulève des problèmes, fixe les objectifs et les plannings de l'économie,

opérationnalise les plannings, et évalue la performance de l'entreprise à partir des informations comptables. La comptabilité fait partie des moyens politiques par lesquels les structures et valeurs sociales sont reproduites aux seins des organisations. C'est un processus de « légitimation » : la comptabilité joue un rôle de « constitution » (Richardson, 1987). Dans le même sens, Cooper (1980) et Tinker (1980) proposent une approche de l'économie politique pour la recherche comptable. Un nouveau mot « accountics » (ou comptabilité politique) a été même inventé par le théoricien japonais Kiyoshi Kurosawa (Suzuki, 2007).

### **De la théorie de la structuration au modèle du processus de l'institutionnalisation**

Bien que l'école de la contingence identifie divers facteurs environnementaux sur le système de contrôle de gestion, elle a été critiquée depuis 1980 pour le déterminisme (Whittington, 1992) et le manque « des points de vue interprétatifs et critiques » (Chenhall, 2003). La plupart des recherches dans cette perspective mettent l'accent sur des explications implicites de l'adaptation organisationnelle du contrôle de gestion et se contentent d'identifier des éléments déterminants du contexte d'entreprise. En plus, le contrôle de gestion est vu comme un outil passif destiné à fournir des informations aux directeurs de l'entreprise (Chenhall, 2003).

Pour compenser des désavantages de l'école de la contingence, Whittington (1992) implique la capacité interprétative de la théorie de la structuration pour analyser des différentes influences sociales sur l'action managériale. La théorie de la structuration de Giddens (1984) s'intéresse à la relation entre les actions des acteurs humains et la structuration des systèmes sociaux. A partir de ce cadre théorique, Whittington explique que la formation des relations d'agence de l'entreprise dépend à la fois des règles qui déterminent la reproduction de la structure sociale dans l'entreprise et des contradictions importées par les acteurs. Cette approche nous permet d'étudier la relation entre les acteurs et la société comme un engagement actif et non comme une dépendance passive. Ceci non seulement fournit un langage unifié servant aux analyses institutionnalistes,

mais aussi rend possible de réconcilier la structure sociale avec l'agent managérial. En plus, elle donne une vision autant micro que macro.

Même si elle est importante pour comprendre la nature de la comptabilité de gestion, la théorie de la structuration n'est pas vraiment efficace pour étudier le processus de changement parce qu'elle n'incorpore pas de dimension historique (Archer, 1995).

Burns et Scapens (2000) propose un modèle de processus de l'institutionnalisation pour compléter les cadres théoriques (Figure 1) des analyses historiques de comptabilité de gestion.

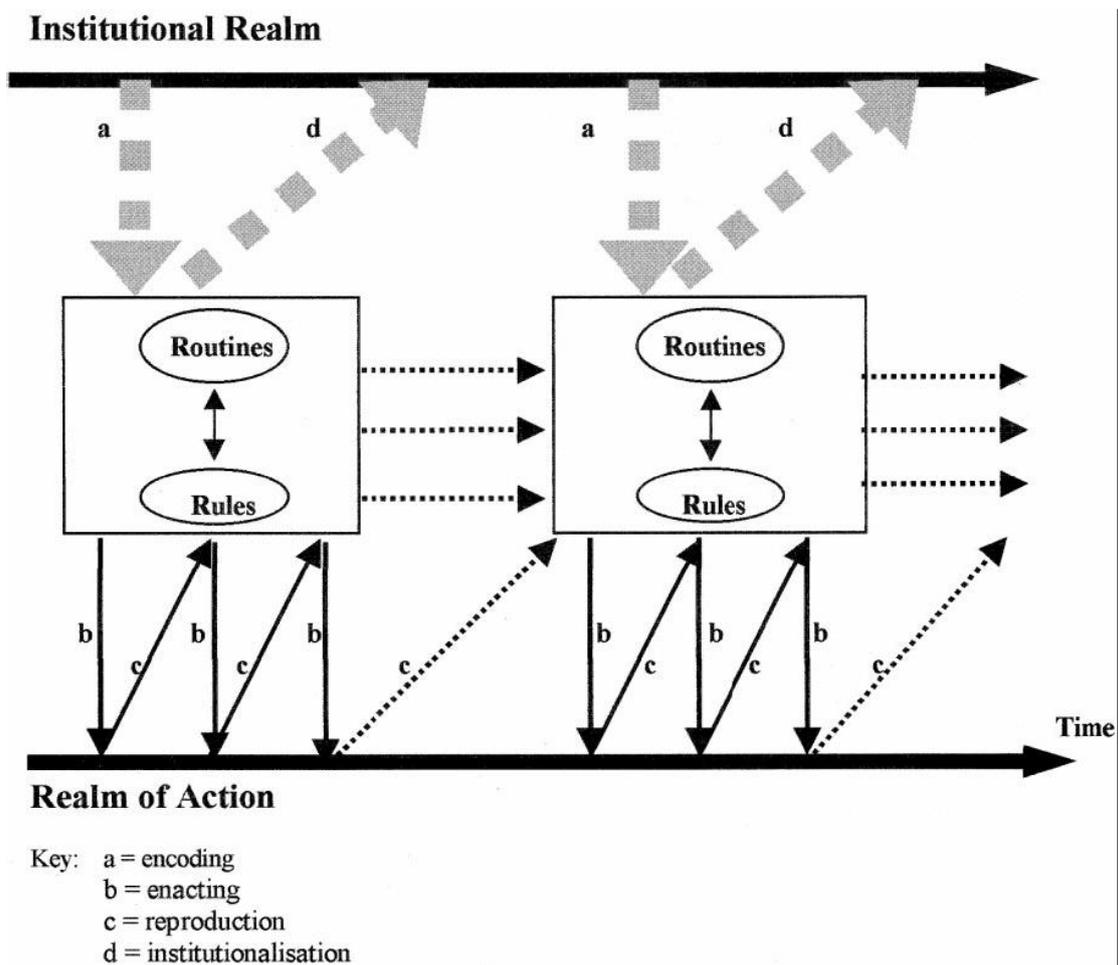


Figure 1

Cette figure comprend à la fois des éléments synchroniques et diachroniques : tandis que les institutions contraignent et modifient des actions synchroniquement, les actions produisent et reproduisent les institutions diachroniquement. Cependant, les processus de changement dans le domaine institutionnel surgissent moins rapidement que ceux

dans le domaine des actions. La partie centrale de la figure représente la manière dont les routines et les règles fonctionnent comme des modalités qui lient le domaine institutionnel et le domaine des actions. Les routines sont les procédures utilisées habituellement tandis que les règles sont les procédures formulées officiellement.

La flèche *a* symbolise un processus d'encodage qui transcrit des principes institutionnels en des règles et des routines. La flèche *b* est là pour indiquer que les acteurs actionnent les routines et les règles. La flèche *c* signifie que des comportements répétés conduisent à la reproduction des routines. Enfin, le processus *d* exprime l'institutionnalisation des règles et des routines qui ont été reproduites par les comportements des acteurs individuels.

Ce modèle représente les interactions entre la structure institutionnelle, les routines (et les règles) de contrôle de gestion, et les acteurs individuels. En plus, il nous donne une interprétation dialectique de l'évolution du contrôle de gestion. Le modèle du processus de l'institutionnalisation nous inspire d'analyser l'évolution de la comptabilité en Chine par les interactions dialectiques entre les changements de la comptabilité de responsabilité et ceux de la politique, de l'économie, en supposant que :

- 1. les changements de la comptabilité de responsabilité en Chine sont les conséquences des changements politiques, économiques et culturels de l'Etat ;*
- 2. inversement, les changements de la comptabilité de responsabilité en Chine peuvent renforcer les changements politiques, économiques et culturels par un processus de l'institutionnalisation ;*
- 3. cette interaction dialectique entre ces deux niveaux se réalise par l'intermédiaire des routines et règles, c'est-à-dire la théorie comptable et les règlements concernant le contrôle de gestion.*

Mais, par rapport à notre question centrale de recherche, nous gardons le premier aspect de cette inspiration en nous concentrant sur les impacts de la culture et de la politique sur les pratiques de la comptabilité en Chine.

## Culture, politique et comptabilité en Chine

Si on accepte l'hypothèse que la comptabilité est une charnière entre le politique et les comportements organisationnels, on ne saurait négliger, quand on aborde le sujet de la comptabilité chinoise, l'existence pérenne d'un pouvoir « impérial » (ou d'une « bureaucratie ciel ») dans la société chinoise qui pèse sur l'exercice du pouvoir, l'organisation des entreprises et la fonction de la comptabilité. La culture chinoise est tout d'abord une culture de la politique et la gestion d'entreprise, voire la gestion d'un pays, est fondée sur les principes de la gestion d'une famille. Si les contradictions et les dualités (liberté-contrainte, autonomie-conformité) sont « inhérentes » (Bouquin et Fiol, 2006) au management, les tensions sont encore plus dans la gestion d'une entreprise chinoise et les rapports entre le pouvoir et les individus (le peuple) sont un sujet très étudié dans l'histoire chinoise<sup>2</sup>. De ce fait, nous essayons d'établir dans cette partie un lien entre les particularités de la culture chinoise, celles de la politique chinoise, celles de la gestion et de la comptabilité d'entreprise chinoise (sans tenter de déterminer la causalité entre les unes et les autres).

La culture politique chinoise traditionnelle est dominée par une philosophie, celle de Confucius, qui a eu en Extrême-Orient une influence comparable au christianisme en Occident, malgré la concurrence des autres conceptions (le léguisme, le taoïsme, par exemple) de la vie en société. La spécificité du confucianisme réside non pas tant dans l'importance qu'il accorde à l'institution familiale mais dans le lien étroit qu'il établit entre la bonne gestion des relations (tensions) au sein de la famille (*qijia*) et le bon gouvernement (*zhiguo*), le juste règlement des relations sociales. Dans ce lien, la notion de *guanxi* (relations) constitue un des fondements de l'édifice social.

Le confucianisme est constitué d'un ensemble de règles morales et d'obligations sociales auxquelles doit se soumettre chaque individu. Confucius ne conteste pas l'ordre social existant : sa vision de la société est profondément hiérarchique et conservatrice (sur ce point il a été attaqué sévèrement pendant la révolution culturelle

---

<sup>2</sup> On peut trouver une métaphore de l'ancien philosophe XUNZI (avant Jésus Christ) : le seigneur comme un bateau, le peuple comme de l'eau, de l'eau peut porter le bateau et peut éventuellement le renverser.

de 1967 à 1977). Il estime seulement que l'honnête homme (*junzi*), qui recherche l'intérêt général, doit diriger l'homme commun (*xiaoren*), qui recherche l'avantage (*li*), le profit personnel. En ce sens, il s'attaque directement à l'aristocratie héréditaire à laquelle il substitue en quelque sorte une aristocratie de l'esprit. Mais sa conception des relations sociales reste calquée sur le modèle des relations au sein de la famille. La bienveillance ou l'humanité (*ren*), concept clé du confucianisme, est la condition d'une relation harmonieuse entre supérieur et inférieur, entre père et fils et entre empereur et sujet. Il y a donc correspondance entre la piété filiale (*xiao*) et la loyauté envers l'empereur (*zhong*). La «voie royale» de gouvernement pour Confucius est le gouvernement par les hommes (*renzhi*). L'empereur, entouré de sages, éduque le peuple ; en d'autres termes, il s'efforce de l'amener à respecter la morale et les rites (*li*). La justice et l'égalité dans le confucianisme se tiennent devant les principes moraux, non pas devant la loi (essentiellement pénale),

«Le Maître dit : «Quand le gouvernement repose sur des règlements et que l'ordre est assuré à force de châtements, le peuple se tient docile mais demeure sans vergogne. Quand le gouvernement repose sur la vertu et que l'ordre est assuré par les rites, le peuple acquiert le sens de l'honneur et se soumet volontiers » »(Confucius, II. 3).

Le bon gouvernement selon Confucius est donc celui qui cultive la vertu de manière exemplaire, qui promeut les honnêtes hommes, éduque le peuple, respecte les Aînés, écoute ses conseillers, se conforme aux rites, ne fait pas preuve de tyrannie et qui est obéi sans avoir à châtier. Il y a pourtant chez Confucius, par-delà cet autoritarisme paternaliste, une certaine idée de démocratie élitiste ou de tolérance limitée aux honnêtes hommes : ceux-ci ont tous le droit à la parole, non seulement ils peuvent, mais ils doivent conseiller, parfois au risque de leur vie, le souverain. On trouve également chez Confucius une conception moniste de l'autorité qui laisse peu de place à la liberté individuelle. Contrairement au dualisme chrétien-romain qui distingue la conscience individuelle des obligations sociales, le Confucianisme identifie «la culture personnelle et le bien public» (Gernet, 1972). Donc, la pensée politique de Confucius peut être résumée comme étant un gouvernement pour le peuple mais certainement pas par le peuple.

D'après l'approche culturiste, l'origine du mode du gouvernement et de la forme politique en Chine se trouve dans l'héritage de la culture traditionnelle de la Chine (Balazs, 1968; Wittfogel, 1977; Vandermeersch, 1986). Certes, cette approche a été critiquée parfois pour ses «vulgarisations simplificatrices» et sa «manière mécanique» (Cabestan, 1994, p36 et p42), mais ces travaux nous ont apporté un éclairage riche en matière de la politique chinoise. Et si les structures politiques ne possèdent pas *a priori* un caractère culturel particulier et peuvent se retrouver dans des pays très différents (par exemple URSS, Chine, Cuba pour les systèmes communistes), le contenu du système politique chinois et les comportements que les acteurs de ce système adoptent restent très marqués par la culture du pays où le système se situe.

Le Parti communiste chinois est une institution introduite de l'URSS, mais il a hérité en même temps la maîtrise des tensions de la culture chinoise. Il a officiellement une double mission de direction et de contrôle. D'une part, il dirige l'ensemble de la société chinoise. Ce rôle dirigeant reste, en matière politique, total, ou totalitaire. On peut distinguer cinq aspects :

1. La direction politique. Elle s'effectue selon trois formes : la ligne politique (*luxian*), les axes politiques (*fangzhen*) et les politiques (*zhengce*). La ligne politique constitue la norme suprême du Parti au cours d'une période historique donnée. Elle est donc fixée pour une longue durée et est rarement susceptible de changements. Les lignes politiques sont l'orientation générale du travail du Parti communiste. Par exemple, la grande ligne pour la période de 1949 à 1952 est la restauration de l'économie nationale après les longues années de guerres et la grande ligne fixée par le IIIe plenum de décembre 1978 est la modernisation socialiste. Les axes politiques constituent les principes directeurs établis en vue de la réalisation d'une tâche ou afin d'atteindre un objectif donné. Ainsi, le slogan «Que cent fleurs s'épanouissent, que cent écoles rivalisent» donne une orientation politique concrète de relatif relâchement des contrôles sur la création culturelle. Les politiques (*zhengce*) constituent l'élément le plus facilement révisable des normes du Parti communiste. Dans le cadre d'une ligne et d'axes politiques

donnés, les politiques sont «les règles d'action fixées en vue de la réalisation d'une tâche ». Une politique doit être mise à l'épreuve au regard des besoins de la ligne politique.

2. Le choix des cadres. La recommandation (*tuijian*) des cadres, c'est-à-dire des personnes détenant une quelconque responsabilité à tous les niveaux et dans toutes les organisations, a toujours été un pouvoir gardé par le Parti communiste et en particulier par ses départements de l'organisation.
3. Le travail idéologique. Le travail idéologique reste une des tâches primordiales du Parti. Avec le département de l'organisation, celui de la propagande demeure l'un des services clés de tout comité du Parti communiste. Doté d'une idéologie dont on a vu les évolutions, le Parti continue non seulement de produire la vérité officielle du régime, mais de l'inculquer aux « masses » en s'appuyant sur sa structure tentaculaire et son contrôle monopolistique des moyens de diffusion.
4. La gestion de l'administration. L'administration est toujours sous la direction du Parti par l'implantation le comité du Parti communiste au sein de l'organisation.
5. La gestion de l'économie. Cette fonction s'effectue par la mise en place de la ligne politique, des axes politiques et des politiques, mais aussi par l'intermédiaire des organes du Parti dans les entreprises publiques et collectives.



D'autre part, la mission de contrôle du Parti communiste chinois réside dans le contrôle de la bureaucratie et des intérêts du peuple. Avec la séparation du Parti et du gouvernement depuis 1987, cette mission est plus renforcée qu'avant. Zhao Ziyang<sup>3</sup> déclarait dans son rapport devant le XIII<sup>e</sup> Congrès :

«Alors que la confusion (des attributions du Parti et du gouvernement) transforme le Parti en exécutant direct, la séparation lui permet de mieux remplir ses fonctions de contrôle et de prévenir et surmonter plus efficacement le bureaucratisme. »

Selon lui, les comités locaux du Parti communiste devaient surtout «garantir» l'exécution des instructions du gouvernement central alors que dans les entreprises et les institutions le Parti communiste était appelé à «garantir et contrôler l'activité de celles-ci ».

Représentant «naturel» du prolétariat, le Parti communiste chinois se déclare également «garant des intérêts du peuple», c'est-à-dire du front uni des différentes classes sociales alliées et dirigées par la classe ouvrière.

À part ses organes locaux, le Parti communiste chinois effectue sa double mission «direction et contrôle» également en s'appuyant sur un relais des organisations de masse. Les organisations de masse sont très nombreuses et restent étroitement contrôlées par le Parti communiste. Si elles n'ont plus pour mission de mobiliser les différents secteurs de la société elles permettent au Parti communiste de maintenir son contrôle sur toute une série d'activités sociales et d'attirer progressivement à lui des éléments qui ont fait leurs preuves au sein de ces organisations. Trois organisations sont plus importantes :

1. La Ligue de la Jeunesse Communiste. Dans le statut du Parti communiste est défini la Ligue de la Jeunesse Communiste comme suivant, «La Ligue de la jeunesse communiste de Chine est une organisation de masse des jeunes d'avant-garde dirigée par le Parti communiste chinois, une école où de nombreux jeunes s'initient au

---

<sup>3</sup> L'ancien président du Parti communiste chinois.

communisme par la pratique, l'auxiliaire et le détachement de réserve du Parti »(art. 49 des statuts du Parti communiste).

2. La Fédération Panchinoise des Syndicats. Dès 1949, la Fédération panchinoise des syndicats devint une partie intégrante des structures sociales de la République populaire de Chine. Théoriquement, les syndicats jouent un rôle de courroie de transmission entre les différentes classes sociales et notamment protègent les droits de la classe ouvrière. Mais en pratique, la Fédération panchinoise des syndicats joue plutôt un rôle « animateur » dans les organisations : parfois elle organise des concours des compétences du travail, parfois elle organise des soirées pour les ouvriers et leur famille. Une autre mission pour elle est de distribuer des quelques avantages matériels à ses adhérents.
3. La Fédération Panchinoise des Femmes. Auparavant dirigée par les épouses d'importants responsables du Parti communiste, la Fédération Panchinoise des Femmes a pour mission de promouvoir l'égalité entre les hommes et les femmes et de protéger les droits de ces dernières.

Rattachées à des institutions (écoles, administrations, usines) ou à des unités géographiques (rues, villages), les cellules de base de ces organisations se subdivisent en petites groupes (xiaozu) d'une vingtaine de personnes, à l'intérieur desquels se poursuit le travail de propagande et s'exercent la coopération et la surveillance réciproque. Dans le cadre du centralisme démocratique, ces organisations de masse permettent à la fois de mobiliser et de contrôler la population.

Ces organisations de masse constituent par ailleurs des bases des grands mouvements de masse qui se fondent sur le principe de la ligne de masse. Formulé pour la première fois par Mao Zedong en 1943 dans une directive intitulée « À propos des méthodes de direction », ce principe s'efforce de concilier une conception quasi mystique de la créativité des masses avec le rôle directeur reconnu au Parti communiste. Pour que la puissance créatrice des masses puisse inspirer l'action du Parti, il est nécessaire que ce dernier observe certaines procédures. Dans un premier temps, les cadres doivent prendre conscience des aspirations des masses et identifier leurs problèmes. À partir des informations recueillies, ils élaborent des rapports qu'ils transmettent aux instances supérieures. Ainsi éclairés, les dirigeants formulent des directives qui sont retransmises

aux masses. Et les masses appelées à appliquer ces directives doivent reconnaître en elles la traduction de leurs propres aspirations. Au cours de ce processus, les cadres doivent sans cesse vérifier qu'il y a bien coïncidence entre les directions officielles, d'une part, les besoins et les aspirations des masses, d'autre part. Ce mouvement de va-et-vient entre la base et la direction, résumé dans la formule «des masses vers les masses », ne doit jamais s'interrompre.

Une direction qui n'applique pas la ligne de masse se coupe des réalités concrètes. Et c'est alors qu'apparaissent diverses déviations : le bureaucratisme des cadres dirigeants qui formulent des directives sans tenir compte des besoins réels de la population, et l'autoritarisme des cadres locaux qui imposent par la force l'application des directives dans lesquelles la population ne reconnaît pas l'expression de ses propres aspirations. De telles déviations appellent des mouvements de rectification, menés soit à l'intérieur du Parti selon les procédures de critique et d'autocritique, soit en faisant appel aux masses elles-mêmes incitées à censurer l'actions des cadres fautifs.

Dans la pratique, cependant, le mécanisme des mouvements de masse apparaît comme assez différent du schéma défini dans «À propos des méthodes de direction ». À une décision prise au centre succède la transmission de mots d'ordre, transmission assurée à la fois par la voie hiérarchique régulière des appareils, par l'intermédiaire des organisations de masse, et par la presse et la radio. Après une première évaluation des résultats obtenus, le centre annule ou, plus généralement, confirme ses directives, et l'on passe à l'étape de l'exécution généralisée.

Une telle méthode de gouvernement implique une large participation des masses à la vie politique : mais cette participation se situe au niveau de l'exécution et non de la prise de décision. Elle implique également la nécessité pour les masses d'accepter comme émanant d'elles-mêmes les décisions du Parti. Non seulement elles doivent s'y soumettre, mais elles doivent leur donner une adhésion pleine et entière. Le Parti ne saurait se contenter d'une obéissance passive, l'individu ne saurait se réfugier dans le silence.

Les mouvements de masse qui obéissent à des mécanismes constants peuvent avoir des objectifs très variés : viser à l'éducation du public, mobiliser les énergies au service de

la construction économique, éliminer ou contrôler les classes sociales jugées dangereuses pour le régime.

Par l'intermédiaire des mouvements de masse, le Parti Communiste Chinois a semblablement bien maîtrisé des tensions de la gestion sociale, surtout celle de orientations top-down et créativité bottom-up. C'est à la faveur de ces mouvements de masse qu'ont été acquises les principales transformations économiques et sociales depuis 1949, tant bien au niveau national qu'au niveau d'entreprise.

Les principes d'organisation des institutions de l'État sont stipulés dans la Constitution qui joue un rôle légitimant. Par exemple, les « Quatre principes fondamentaux », qui sont considérés comme base du fonctionnement de la République populaire, sont définis dans le préambule de la Constitution : « Les différentes nationalités de Chine, dirigées par le Parti communiste chinois et guidées par le marxisme-Léninisme, la pensée- Mao Zedong, maintiendront la dictature démocratique populaire, poursuivront la voie socialiste ... ». La manière du gouvernement est le centralisme démocratique en s'appuyant sur le « front uni patriotique ». D'autre part, la Constitution exerce une fonction essentielle de légitimer les principes fondamentaux de la République populaire, par exemple la démocratie socialiste et l'économie socialiste de marché.

Les institutions de l'État sont divisées en deux types : les institutions réelles et formelles. Le gouvernement central (le Conseil des affaires de l'État), les gouvernements locaux et les institutions judiciaires (la Cour populaire suprême, les tribunaux locaux et spéciaux) constituent les institutions réelles de l'État ; les institutions formelles comprennent le système des assemblées populaires, la présidence de la République, la commission militaire centrale de l'État, la conférence consultative politique du peuple chinois et les huit « partis démocratiques ».

### « L'unité » (*danwei*)

L'« unité » (ou unité de travail) est le nom donné en Chine à toute organisation : un ministère, un bureau industriel, une entreprise, un hôpital, une école etc. Le modèle de

« l'unité » fut élaboré selon Lu Feng, sociologue chinois, sur le modèle militaire et dérive directement du système d'organisation du Parti.

La « *danwei* » a plusieurs caractéristiques. Tout d'abord, toutes les « unités » sont fondées sur un seul modèle organisationnel qui est constitué de quatre éléments : l'organisation du Parti, l'organisation « administrative », l'organisation syndicale, et l'organisation de la Ligue de la jeunesse communiste. Deuxièmement, toute « unité » a un grade administratif, ce qui permet de situer dans l'ensemble des « unités » et de la comparer aux autres. Troisièmement, toute « unité » est subordonnée à une autre « unité ». Généralement, toutes les « unités » sont sous la « double direction » et le terme de la « double direction » possède deux sens : la « double direction » peut être une direction administrative et une direction du Parti ; elle peut être aussi une supervision horizontale, impérative et directive et une supervision verticale, indicative.

Le sociologue Lu Feng explique que la « *danwei* » est l'unité de base de gestion de la société. Elle constitue « la base du système politique, économique et social chinois », dans la mesure où « les règlements et les politiques du Parti ou de l'État, les objectifs de planification et les ordres administratifs descendent à chaque unité en suivant les relations de dépendance administrative, puis à travers l'application concrète par chaque unité touchent l'ensemble de la société. Sans « unité », la société de mon pays est incapable de fonctionner normalement ».

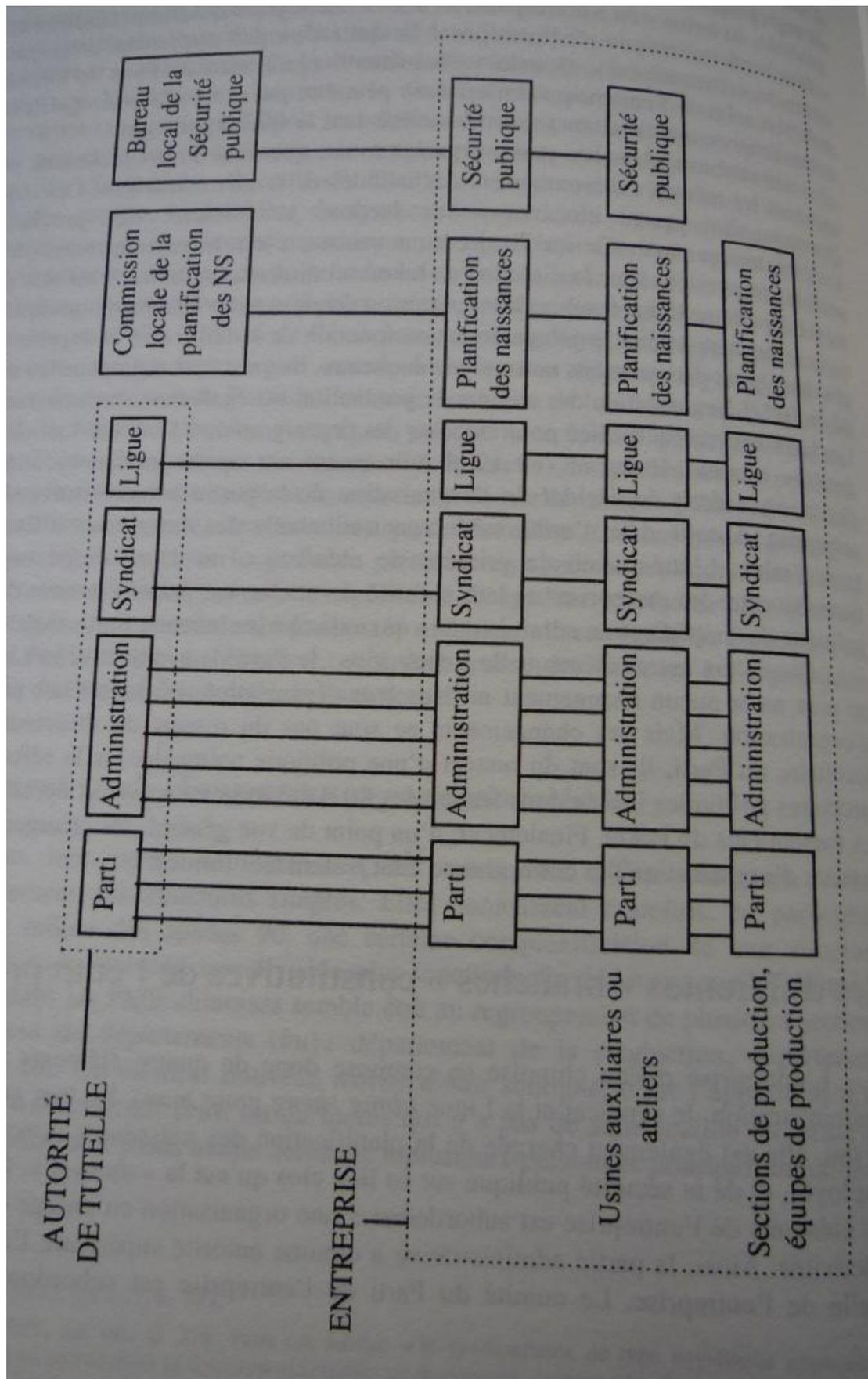
La « *danwei* » assume ainsi de nombreuses activités en dehors de ses activités propres (en tant que ministère, hôpital, etc.). Ces activités sont orientées vers ses membres, c'est-à-dire vers son personnel, ce sont :

- Des activités administratives : une grande partie des actes de l'état civil passent par son intermédiaire ; c'est également elle qui gère les permis de résidence de ses employés ainsi que leurs dossiers personnels.
- Des activités politiques : d'une part, être membre du Parti c'est être membre de l'organisation du Parti de son unité ; d'autre part, l'éducation politique du personnel de « l'unité » est à la charge du comité du Parti de « l'unité ».

- Des activités sociales : malgré quelques réformes, elle fournit encore le logement, l'assurance maladie (la plupart des « unités » ont des dispensaires), l'éducation (crèches ; écoles primaires, secondaire, lycées), des cantines, les loisirs (les grandes « unités » ont des cinémas ; dans toutes les « unités », c'est le syndicat qui organise et finance un certain nombre de sorties, visites touristiques...).
- Une activité de planification des naissances : c'est « l'unité » qui met en place et contrôle la politique de l'enfant unique en ce qui concerne ses employés.

L'entreprise d'État chinoise constitue une « unité de travail » ou « *danwei* ». En tant que « *danwei* », elle est fondée sur le même modèle que toute organisation chinoise. Cela signifie qu'elle est constituée de quatre éléments : le Parti, l'administration, le syndicat, la Ligue de la jeunesse communiste. Chacun de ces éléments de l'entreprise est subordonné à une organisation en charge de ce type d'activités. Le schéma dessous nous montre les différentes « branches » constitutives de l'entreprise.

L'entreprise d'État chinoise constitue donc un prolongement d'un vaste réseau d'organismes formés au niveau national. Elle est une institution sociale, voire une institution sociale totale, de la société chinoise.



(Tableau 2 : l'entreprise comme institution sociale totale)

Dès 1993, de nombreuses réformes ont été lancées afin de transformer l'entreprise d'État chinoise en partant d'une institution sociale totale pour en faire une entité économique, « responsable de ses profits et de ses pertes ». Les différentes réformes ont visé à réintégrer dans l'entreprise les activités d'approvisionnement, de commercialisation, de gestion du personnel et de gestion financière, et à externaliser ses activités sociales.

Les différentes réformes visent d'ailleurs, de manière générale, à une plus grande séparation des fonctions et à une certaine autonomisation des domaines d'activités. Par exemple, séparer l'État et le Parti, séparer le gouvernement et les entreprises, séparer le gouvernement et les capitaux, séparer la gestion des capitaux et l'exploitation des capitaux, etc.

Mais la structure des « branches » constitutives de l'entreprise d'État chinoise persiste toujours et la réforme économique de la Chine a procédé sans réforme politique. Le Parti communiste chinois occupe toujours une position centrale dans le fonctionnement du régime et les activités des entreprises chinoises grâce à ses organes locaux et au relais de nombreuses organisations de masse.

L'effet double de cette intervention politique sur la performance des entreprises chinoises a été étudié dans une théorie dite des « deux mains » (Qian, 1995, 1996; McGregor, 2001) : d'une part, la « main aidante » engendre des effets positifs sur la performance des entreprises car elle assure des ressources rares dans une économie de quasi-marché et atténue les problèmes d'agence dans les entreprises ayant une mauvaise gouvernance ; d'autre part, la « main contrainte » se sert des entreprises à des objectifs politiques et sociaux, ce qui a des impacts négatifs sur la performance des entreprises. Vu cet effet négatif, il faut chercher un degré optimal de l'intervention politique sur la prise de décision d'entreprise dans les économies transitionnelles du fait des mauvaises gouvernances d'entreprise et des faibles protections pour les investisseurs. Il s'agit d'un arbitrage entre des coûts politiques et des problèmes incitatifs des directeurs et des actionnaires.

Au-delà de cette intervention politique du PCC, la transition d'une économie planifiée à une économie de marché s'accompagne de la destruction d'institutions anciennes et de l'apparition de nouvelles formes (Vercueil, 2001). L'évolution de la comptabilité

dans les entreprises chinoises révèle aussi les rapports des différentes institutions au sein de ce régime. Selon Eyraud (2003), «la comptabilité est l'objet d'enjeux sociaux, de négociations et de luttes entre les acteurs concernés. Ses règles, catégories et documents sont finalement le résultat du rapport des forces en présence »; «la comptabilité véhicule des modèles de représentation de la réalité, en particulier des modèles de représentation de ce qu'est et de ce que n'est pas une entreprise, de ce que sont et ne sont pas ses objectifs ». De ce fait, il existe «une très forte cohérence entre système comptable, forme d'entreprise, système de fonctionnement économique et mode de gestion du social ». En plus, «la comptabilité n'est pas seulement un produit de l'histoire mais elle est aussi productrice d'histoire, dans le sens où elle participe à la structuration des pratiques économiques et des anticipations des acteurs ».

De nombreuses recherches en sciences de gestion s'inscrivent dans le courant du libéralisme qui défend le marché, la liberté d'actions des managers et la propriété privée. Pour Coase, «la firme constitue un mode de coordination économique alternatif au marché » (Weinstein, 2010, p17). La coordination managériale de l'entreprise qui est considérée comme « main visible » et la coordination marchande du marché comme «main invisible » sont substitutives l'une à l'autre en fonction (selon que l'efficacité du marché l'emporte sur la compétence organisationnelle, ou l'inverse). Mais, il n'y pas de différence fondamentale entre le marché et l'entreprise, la dernière est considéré comme un «marché privé » (Jensen et Meckling, 1976). L'intention du libéralisme est de conjurer «toute idée de l'entreprise comme institution sociale », et «la similitude posée entre entreprise et État est l'objet d'une critique frontale de Michael Jensen et William Meckling, ... »(Weinstein, 2010, p22).

Mais le modèle économique chinois depuis 1949 n'a jamais été celui du libéralisme, même sous le régime de l'économie du marché socialiste à partir de l'année 1993. Comme on l'a dit *supra*, l'entreprise d'État chinoise constitue le prolongement d'un vaste réseau d'organismes formés au niveau national. Elle est une institution sociale, voire une institution sociale totale, de la société chinoise. La «main visible » de l'entreprise n'est donc qu'un reflet de la composition sociale des forces gouvernementales et du marché qui se complètent les unes avec l'autre. Pour comprendre l'histoire de la gestion des entreprises chinoises, il nous faut prendre en compte les quatre «mains » discutées dessus : la «main aidante » et la «main

contrainte » du gouvernement chinois, la « main visible » de l'entreprise et la « main invisible » du marché. En effet, Sous le régime de l'économie planifiée, la « main invisible » existe rarement dans le fonctionnement de l'économie nationale, c'est la « main visible » de l'entreprise, sous la « main aidante » et la « main contrainte » du gouvernement chinois, qui effectue finalement la coordination de l'économie nationale.

**Nous proposons les hypothèses de recherche suivantes :** la comptabilité de responsabilité est un outil du Politique : la comptabilité de responsabilité en Chine est un produit du rapport des forces politiques de la société chinoise et elle constitue un moyen de prolonger dans les unités de travail d'entreprise la double mission de « direction et contrôle » du Parti Communiste Chinois ; elle évolue en fonction du changement de la conception politique du Parti communiste chinois. Les valeurs de la culture chinoise (une société hiérarchique, un primat de l'intérêt général sur l'intérêt particulier, des principes moraux, et un gouvernement pour le peuple mais pas par le peuple) et la double mission de la politique chinoise (direction et contrôle) forment les terreaux idéaux pour le développement de la comptabilité de responsabilité qui met l'accent, à travers la direction et le contrôle, sur la hiérarchisation, l'intérêt collectif et la participation des ouvriers à la gestion.

**Pour vérifier les hypothèses,** nous allons effectuer une analyse historique qui comprend trois axes d'analyse :

- Au niveau institutionnel, les caractéristiques de la culture, de la politique et de l'économie de chaque période ;
- Au niveau des règles et des routines : les procédures, formulées officiellement et utilisées couramment pour le contrôle de gestion, qui furent publiées dans les manuels, dans les revues techniques et dans les règlements gouvernementaux ;
- Au niveau des acteurs individuels, on étudiera les changements comportementaux des individus dans l'entreprise.

## 1.2 Positionnement épistémologique et méthodologie de recherche

La recherche historique en comptabilité a vu le jour en Chine dans les années 1930 sous l'influence occidentale, certains articles, par exemple « Étude de la comptabilité d'autrefois de notre pays » et « L'évolution des systèmes comptables dans les gouvernements précédents », ont été publiés dans les revues de la Dynastie Qing et sont considérés comme les premières recherches historiques dans le domaine comptable en Chine. Ce regard historique a été repris au début des années 1980, la China Accounting Society a décidé en mai 1983 de constituer une équipe de recherche et a établi un programme comprenant l'histoire de la comptabilité antique, contemporaine, socialiste et même celle se trouvant dans les bases révolutionnaires. Dès lors, la curiosité des chercheurs chinois n'a fait que croître pour l'histoire de la comptabilité. C'est ce qu'exprime Dao Yang GUO quand il déclare que les recherches historiques servent de « guide à des recherches théoriques sur la comptabilité » et constituent « la quintessence de toutes les recherches comptables » (Guo, 1997). Toutefois, comparé avec les recherches historiques occidentales, notamment, il reste beaucoup à faire. Nous tentons ici de mener une réflexion scientifique sur la recherche en Chine en matière d'histoire de la comptabilité, en la comparant avec ce qui se passe en France. Notre réflexion portera tout d'abord sur l'aspect épistémologique des connaissances de l'histoire comptable (section 1), on cherchera à mettre en évidence la nature des connaissances produites par les travaux précédents qui tentent de trouver « un juste milieu<sup>4</sup> » entre l'objectivité et la subjectivité ; ensuite nous analyserons la méthodologie dans la recherche historique de la comptabilité chinoise (section 2) : la méthode traditionnelle *Kaoju*, le « double témoignage » des années 1920 et les difficultés d'accéder aux archives d'entreprises chinoises.

---

<sup>4</sup> Dans le premier dictionnaire chinois d'étymologie *Shuowenjiezi*, le caractère chinois « histoire (*Shi*) » signifie écrire les faits passés avec une attitude de juste milieu. Également, une pensée principale dans le Confucianisme est une voie de *Zhong Yong* (le juste milieu, traduit aussi comme l'invariable milieu) : en chinois, le mot *Zhong* signifie le milieu, ce qui est à égale distance des deux extrêmes, n'incline ni d'un côté ni de l'autre et *Yong* signifie ordinaire, régulier et constant. Une voie de *Zhong Yong* pour les Chinois est une pratique ou un comportement de l'équilibre et de l'harmonie par rapport aux normes sociales. Cette pensée recoupe le juste milieu d'Aristote qui est l'effort d'« un homme prudent » en suivant « la droite règle ».

### 1.2.1 L'histoire en Chine : «Un juste milieu »entre objectivité et subjectivité

Le terme «historisme » de Wilhelm Von Humboldt signifie une histoire attaché au particulier pour tenter de rendre compte de l'action humaine. Faute d'un développement suffisant des sciences de la nature et sans l'influence de la révolution industrielle, le développement de l'historiographie chinoise présente une tentative d'objectivité et de subjectivité assez éloignée de la combinaison parfaite de l'« objectivité historique » et de la «subjectivité scientifique » dont parle Ricœur (Ricœur, 2001, p23). Les pratiques des historiens chinois relèvent d'une « voie du juste milieu » entre une objectivité qui cherche la vérité des faits historiques et une subjectivité qui tente de donner des valeurs, du sens, voire une morale, aux faits historiques.

La Chine a derrière elle une longue tradition d'histoire érudite. Selon Se-ma Ts'ien, le père de l'histoire en Chine, la tâche principale d'un historien est de « rechercher des relations entre le ciel et les hommes, comprendre les changements du passé et d'aujourd'hui ». Pour ce faire, un historien devrait avant tout être un érudit qui connaîtrait toutes les littératures classiques chinoises, est à même de comprendre la géologie et l'astronomie. La fonction des sciences auxiliaires (la géologie et l'astronomie) n'est pas la même que pour les historiens positivistes en Europe. Chez les anciens historiens chinois, les connaissances des sciences auxiliaires servent à dégager, à partir des corrélations entre le ciel, la terre et l'homme, les lois universelles des changements historiques. Les anciens historiens chinois ne sont pas attirés par les récits spéculatifs, l'histoire doit être *magistra vitae*, elle est au service des gouvernants, rois et empereurs, et doit leur donner le secret de la prospérité et de la décadence d'un État. Le premier empereur de la Dynastie Tang (entre 618 à 907) disait, «l'histoire est un miroir de la prospérité et la décadence de l'empire ». Autant dire que l'histoire est une sorte de synthèse, de compte rendu des faits historiques avec l'intention de dégager une raison d'être.

Une autre tradition de l'histoire chinoise réside dans sa fonction de jugement moral. Tout au long de l'histoire chinoise avant le 20<sup>ème</sup> siècle, l'écriture de l'histoire était principalement consacré aux rois et aux aristocrates, un homme ordinaire pouvait apparaître dans l'histoire, le cas échéant, mais c'était comme un honneur accordé par un roi. Donc, l'histoire était constituée par les actions des hommes connus et les historiens jouaient un rôle d'arbitre en jugeant les exploits et les torts des hommes du passé. Pour ce faire, les historiens devaient garder à l'esprit l'attitude de juste milieu. Ils justifiaient ce point de vue en faisant parler les faits historiques eux-mêmes, «rechercher la vérité dans les faits ».

L'objectif ultime des deux traditions précédentes (l'érudition et le juste milieu) est de rechercher la vérité des faits historiques. L'enquête de vérité des historiens s'effectue avec une étude critique de la véracité des documents (*Kaoju*) : vérifier l'authenticité du contenu des documents. La méthode traditionnelle de *Kaoju* se limite dans la critique des copies, de leur provenance, de leur source etc. En clair, dans la plupart du temps on cherche la vérité dans les textes historiques.

Au tournant du 19<sup>ème</sup> siècle et du 20<sup>ème</sup> siècle, les recherches historiques en Chine ont commencé à introduire le rationalisme et la scientificité des recherches occidentales grâce aux historiens qui avaient fait leurs études ou avaient vécu à l'étranger. Influencé par le Darwinisme social, Qi Chao LIANG fut le premier qui promut une histoire nouvelle en 1902 en Chine en disant «l'histoire, c'est raconter les phénomènes de l'évolution humaine et rechercher des modèles communs et des raisons communes » (Liang, 2004, page 227) , vingt ans plus tard, il précisa que l'histoire est « d'enregistrer les changements des activités humaines et rendre compte des résultats totaux en vue d'obtenir des relations causales qui servent des références aux activités d'aujourd'hui » (Liang, 2000, page 6). La réalité de la première guerre mondiale lui a fait renoncer partiellement à la quête de raisons universelles et des causalités en reconnaissant deux ordres d'activités humaines (celui de la nature et celui de la culture). Il considéra que seul le premier est assujéti aux lois de la causalité Correspondant à cette modification, «l'histoire a pour objectif d'accorder aux faits historiques un nouveau sens ou une nouvelle valeur afin d'éclairer les activités des hommes modernes »(Liang, 2000, page 162). Les sens et valeurs de l'histoire ne sont pas statiques mais dynamiques, y compris pour un même historien, on doit «s'attaquer au soi d'hier par le soi

d'aujourd'hui ». Cette vision se rapproche de celle de l'historisme du XIX<sup>e</sup> siècle en Europe qui «proclame la relativité des valeurs et des philosophies aussi bien que de la connaissance historique » (Aron, 1938). En plus d'amener une dialectique entre l'objectivité (faits historiques) et la subjectivité (sens ou valeur), LIANG a mis en évidence la fonction sociale de l'histoire : aider les activités des hommes modernes. Pour lui, il faut d'abord établir des faits historiques avant de parler du sens, analyser la valeur et l'action n'est possible qu'à partir des valeurs accordées aux faits. De ce point de vue, l'histoire de LIANG ressemble à celle des *Annales* du début XX<sup>e</sup> siècle qui souligne également l'importance du présent à la compréhension de l'histoire et l'utilité de l'histoire pour les hommes d'action.

Un autre historien de cette époque est Guo Wei WANG. Sa contribution à la recherche historique chinoise réside tout d'abord dans sa réflexion entre la science, l'historiographie et la littérature. « Il existe trois catégories de connaissances : la science, l'histoire et la littérature. Tout ce qui concerne l'observation des choses, l'enquête des origines, la détermination des lois et des principes, c'est ce qu'on appelle la science ; l'histoire cherche des traces des changements des choses, tente de comprendre leurs causalités ; entre les deux, c'est la littérature qui a pour objectif de faire plaisir et de forger le tempérament humain. » (Wang, 2009, page 2) Mais les trois catégories s'enchevêtrent les unes aux autres : « les sciences ont leurs évolutions historiques ; l'historiographie et la littérature ont leur propre scientificité ; les chefs d'œuvres de la science ou de l'histoire sont certainement parfaits du point de vue de la littérature. » (Wang, 2009, page 2) Pour lui, la science a pour objectif de « retrouver les choses dans leur authenticité et les connaissances dans leur vérité » (Wang, 2009, page 2). Mais au-delà, il est nécessaire de connaître la raison d'être des connaissances et la cause de leurs changements, ceci est l'ambition de l'histoire. Une autre grande contribution de Wang à la recherche historique en Chine est l'innovation méthodologique de l'enquête de vérité : la naissance de la méthode dite du « double témoignage » selon laquelle les auteurs ne se livreraient plus qu'à une compilation de textes et dont l'effort ne se limiterait pas à farfouiller dans de vieux papiers. En s'appuyant sur les nouvelles découvertes de l'archéologie, Wang a avancé en 1925 sa méthode du « double témoignage », « Nous avons de la chance de faire la recherche historique, en possédant à la fois des documents déjà existants et des documents enfouis sous terre. Ces derniers, non seulement complètent les documents existants,

mais servent à justifier la véracité de telle ou telle partie des documents,... cette méthode du double témoignage a été mise en application depuis peu. Même si on ne peut refuser la véracité des documents qui n'ont pas encore été examinés (par cette méthode), son application par contre renforce notre certitude sur la véracité de ceux déjà examinés...<sup>5</sup>» (Wang, 1925). Si on veut comparer cette méthode avec celle de Marc Bloch, les documents existants seraient en quelque sorte proche de «témoignages volontaires » et les documents enfouis sous la terre de «témoignages involontaires »?

Dès les années 1940, le matérialisme historique de Marx est devenu le nouveau mode de la recherche historique en Chine. Tout au long du reste du XX<sup>e</sup> siècle, encore aujourd'hui, l'aspect historiciste du matérialisme historique a imprégné la recherche historique chinoise. De plus, tout en recherchant des lois universelles de l'évolution de la société humaine, l'histoire est considérée comme un instrument idéologique dans la réalité sociale. Dao Zhao LI est un politicien et historien parmi les premiers communistes chinois qui ont accepté le matérialisme historique en Chine, pour lui, la société et l'histoire sont de la même nature mais révèlent de différentes perspectives de regard. L'histoire est une image temporelle de la société. « Les mêmes activités humaines, si on les étudie horizontalement, s'appellent la sociologie ; si on les étudie séquentiellement, c'est de l'histoire » (Li, 1984, page 264). Ainsi, l'histoire ce n'est plus «des vieux papiers, des compilations banales, mais les êtres vivants du passé du présent et du futur » (Li, 1984, page 265). L'histoire est dynamique et « vivante ». Malgré le caractère idéologique de l'histoire, le matérialisme historique en Chine ne marque pas une rupture méthodologique de la recherche historique par rapport aux historiens chinois précédents. Les nouveaux historiens ont la volonté de s'inscrire dans la continuité nationale de la recherche historique tout en différenciant les «bons » et les «mauvais côtés » de l'histoire traditionnelle. Parmi les «biens » de l'ancienne histoire, la méthode *Kaoju* est considérée comme une méthode efficace de la recherche de vérité

---

<sup>5</sup> En fait, il y a trop de falsifications dans les versions variées des documents de l'histoire chinoise. Wang a introduit cette méthode du double témoignage afin de discerner des fausses histoires à l'aide des nouvelles découvertes de l'archéologie.

La recherche historique en comptabilité en Chine depuis le début des années 1980 s'est développée dans le cadre épistémologique du matérialisme historique et dans la continuité de la méthode traditionnelle *Kaoju*. Les premiers travaux systématiques sur l'histoire de la comptabilité chinoise furent menés par le Professeur Dao Yang GUO(1982; 1988). Selon lui, l'histoire de la comptabilité est une science qui étudie la naissance, le développement et la régularité de la comptabilité. La recherche historique ne se contente pas de la vérification, de l'écriture et du jugement des faits historiques, elle a une tâche plus importante celle de rechercher, étudier et découvrir la régularité du développement historique et d'éclairer, avec cette régularité, le développement de la société actuelle (Guo, 1997). La régularité historique n'est pas universelle, mais «contingente au contexte social» (Guo, 1997) : pour étudier les origines des comportements comptables, la naissance et le développement du métier comptable, l'établissement de la comptabilité comme discipline et son évolution, plus généralement, pour découvrir les causes historiques de chaque événement de l'évolution comptable, on doit suivre une démarche contingente par analyse des facteurs environnementaux. Ce faisant, on pourra trouver des origines, critiquer des principes, discerner la nature de la problématique étudiée et révéler finalement la régularité du développement historique. De plus, il existe des relations dialectiques entre le contexte social et la comptabilité «La comptabilité, partie de la superstructure sociale, sa naissance, sa mise en place et son développement dépendent et sont issues de la stimulation et de l'influence des luttes des classes et des luttes de production ; cependant, la comptabilité n'est pas toujours passive dans les activités sociales et économiques, sa naissance, sa mise en place et son développement ont influencé le développement des activités sociales et économiques »(GUO, 1982). Si on admet que la reconstruction et la vérification des faits historiques par la méthode traditionnelle *Kaoju* sont des efforts vers l'objectivité, la recherche de la régularité du développement comptable pourrait être considéré comme une explication ou une compréhension, qui est subjective en soi, des faits établis dans la phase *Kaoju*. Cette liaison de l'objectivité et de la subjectivité dans l'enquête de vérité est également manifeste dans son discours sur les caractéristiques des connaissances de comptabilité. Pour Guo, la comptabilité possède à la fois des caractéristiques des sciences de la nature et des sciences humaines. A l'instar de la théorie des contraintes de la force productive sur les relations de production de Marx, il met en évidence les contraintes de l'environnement (le développement du commerce et de l'industrie) sur le

d'évolution des connaissances comptables. Ces contraintes sont objectives et de ce point de vue, la comptabilité s'apparente aux sciences de la nature. De par sa fonction sociale et ses rapports avec la politique, l'économie et la culture, la comptabilité relève des sciences humaines (Guo, 1997).

### *1.2.2 L'histoire : Questions de recherche et documents*

Lucien Febvre disait, l'histoire est « une science des problèmes à poser » (Febvre, 1960b, p60 cité par Delacroix, Dosse et al., 2007, p252). Un historien chinois de la même époque, Yin Que CHEN, a écrit de façon proche, « les recherches historiques d'une période ont à trouver les nouveaux documents et les nouvelles questions. Étudier ces nouvelles questions avec ces nouveaux documents, ce sera un nouveau courant des recherches de la période. » (Chen, 1980, page 236) Il est possible pour un historien de poser une question de recherche « par hasard »<sup>6</sup>, mais le surgissement d'une idée est influencé par le parcours et les centres d'intérêts du historien. Par ailleurs, en posant les questions de recherche, l'historien rappelle à la vie des documents historiques ; inversement, les documents historiques à la portée de l'historien peuvent inspirer ou modifier ses questions de recherche. Si l'intuition de l'historien est le moteur de ses recherches, les documents constituent une base de la construction des connaissances. Ainsi, Langlois et Seignobos (1905, page 2) ont dit, « pas de document, pas d'histoire ». L'historien chinois Si Nian FU a fait ses études à l'Allemagne entre 1923 et 1926, inspiré par Ernst Bernheim, il a poussé aux extrêmes cette maxime en disant que « l'histoire est une science des documents » (Fu, 2000, page 309), mais ceci montre bien l'importance des documents dans la recherche historique, et tous les historiens ont commencé leur recherche par la préparation des documents.

Traditionnellement, tous les ouvrages classiques en histoire constituent des documents à exploiter par les historiens en Chine. Ils peuvent être classés en deux grandes catégories : des documents originaux (en gros, il y a 26 ouvrages canoniques), et des

---

<sup>6</sup> Ce que je veux dire est que la problématique de recherche peut être inspirée par une découverte imprévue, tout comme la recherche sur les emprunts tontiniers de GALLAIS HAMONO G..

documents connotés. En se penchant vers les documents historiques, les historiens ont d'emblée à effectuer une critique (*Kaoju*) des copies, de la source et de la provenance des documents. Les documents fiables d'après la *Kaoju* sont choisis comme objets de recherche. Les historiens chinois ont utilisé depuis longtemps des fiches pour recueillir et classer leurs données de recherche. Aujourd'hui, l'utilisation des bases de données a remplacé celle des fiches par les historiens chinois.

L'ouvrage *Histoire de la comptabilité chinoise* de Dao Yang GUO est un produit de cette méthodologie. Pour ce projet, GUO a feuilleté de nombreux ouvrages classiques chinois en histoire. Puisque la société chinoise étant traditionnellement agricole et les activités agricoles étant considérées comme la source de la richesse, le métier de comptable a été toujours méprisé dans l'ancienne Chine (Kang et Li, 1995). Comme il existe peu de traces sur les opérations et les pensées comptables dans les ouvrages historiques officiels, il a eu recours aux ouvrages historiques insolites ou occultes pour tirer des informations sur les pratiques comptable dans l'ancienne Chine. Une autre source est celle des découvertes de l'archéologie moderne qui ont fourni des informations complémentaires. Pendant six ans, GUO a visité une cinquantaine d'institutions, a consulté environ 1500 ouvrages et 300 revues historiques ; il a fait 2000 fiches des données historiques. Cet ouvrage a mis en lumière la naissance de la comptabilité en partie simple pendant les dynasties de Shang (du XVII<sup>e</sup> au XI<sup>e</sup> siècle av. J.-C.) et de Zhou (du XI<sup>e</sup> siècle à l'an 256 av. J.-C.), la transition, au cours du XIII<sup>e</sup> siècle, de la comptabilité en partie simple (la méthode d'*équilibre des quatre piliers*) à la comptabilité en partie double (la méthode des *comptes des trois pieds*, et la méthode des *comptes de la porte du dragon*).

À partir de l'ouvrage de GUO, de plus en plus de chercheurs ont collaboré à la construction de « l'édifice » de l'histoire de comptabilité chinoise, voire mondiale. Beaucoup de travaux portent sur l'histoire contemporaine de la comptabilité chinoise. Le Ministère des Finances a publié *Les cinquante années de la comptabilité dans la nouvelle Chine* (Xiang, 1999) comme un compte rendu des développements de l'administration des travaux comptables depuis l'établissement de la république populaire. L'ouvrage *L'histoire du développement de la gestion financière en Chine* (Huang, 1996) relate les mutations des systèmes de la gestion financière entre 1949 et 1995. L'article « Histoire de la réforme du système de la gestion financière des

entreprises » (Fu, 2000) a mis au point des changements entre 1978 et 1999 dans le domaine de la gestion financière. Les évolutions du système comptable ont été également étudiés.

Les chercheurs chinois sont également intéressés par les origines et les développements comptables des pays étrangers. Après son premier ouvrage reconnu, Dao Yang GUO a consacré ses efforts à un autre projet ambitieux – L'Histoire générale de la comptabilité du monde entier (trois tomes déjà achevés). *L'histoire de la comptabilité occidentale* (Wen, 1987) est le premier ouvrage chinois consacré à la recherche globale des pratiques de la comptabilité occidentale. *L'histoire de l'audit* (Wen, 1990) a révélé les développements de l'audit public (gouvernemental), de l'audit social (non gouvernemental) et de l'audit interne dans la plupart des pays et cet ouvrage porte notamment une réflexion sur les fonctions respectives de l'audit public, de l'audit social et de l'audit interne dans le processus de la démocratisation d'un pays, dans les systèmes de l'économie de marché et dans la gestion d'entreprise. Il y a aussi des recherches comparatives des pratiques comptables en Chine et dans les pays étrangers.

Comparés avec des travaux effectués par leurs collègues français, tous ces ouvrages en Chine montrent les particularités des intérêts et des approches des chercheurs chinois. En clair, ils sont plus intéressés par des histoires générales que par des histoires spécifiques ; ils construisent plutôt des images globales que des connaissances approfondies d'une période ou d'une pratique particulière ; ils cherchent des compréhensions plutôt institutionnelles qu'empiriques ; leurs recherches s'appuient plus sur des documents indirects (officiels) que sur des documents directs (des archives d'entreprise par exemple). Certes, ces particularités peuvent s'expliquer par la culture chinoise (dans laquelle une philosophie préfère la description que le raisonnement et tente davantage de construire des principes moraux que des connaissances intellectuelles) et par la tradition de compilation de textes. Mais ces particularités pourraient être comprises plus directement par l'état des archives historiques et la difficulté de l'accès aux archives d'entreprise en Chine. Cependant, si on jette un regard sur les recherches historiques en France, on se rend compte que le retard des intérêts portés sur des faits économiques du passé en Chine n'est pas un cas propre à ce pays : la Révolution française de 1789 avait mis les archives politiques, religieuses,

judiciaires et administratives de la France à la disposition de la recherche scientifique, mais il faut attendre 1948 pour que les archives d'entreprises (Série AQ) et les archives privées soient accessibles aux chercheurs dans les Archives nationales. Aujourd'hui les chercheurs français sont beaucoup plus libres d'accéder aux archives que les chercheurs chinois avec la création d'un centre d'archives spécifiques, dit Centre des archives du monde du travail (CAMT), à Roubaix qui est à la fois le résultat de la centralisation des archives et de la valorisation du patrimoine industrielle. En France on a encore d'autres dépôts publics (les dépôts départementaux et municipaux, les musées, les associations, les archives administratives etc.). De plus, une cinquantaine d'établissements ont offert aux chercheurs des structures d'accueil permanents ou quasi permanentes (Nougaret, 1998).

Les efforts de sauvegarde systématique des archives des entreprises nationalisées en Europe ont été entrepris en Chine depuis 1980, mais l'idée exprimée par Larson (1948) que «les archives d'entreprises demeureront en bien des cas la seule source de première main» (Larson, 1948, cité par Gille, 1957, page 1) est loin d'être dans l'esprit des chercheurs chinois. Selon les chiffres officiels pour l'année 2008, il y a 3816 fonds des Archives publiques déposées dont 304 d'Archives d'entreprises (Cao, 2008). Les Archives Nationales de Beijing sont spécialisées dans les archives antérieures à la Dynastie Qing et sur celles après la création de la République populaire de Chine. Les Archives Nationales de Nanjing conservent une partie des archives de la République de Chine avant 1949. Chaque province, région et ville a ses propres Archives. Dans les grandes entreprises, les Archives d'entreprise gèrent les archives techniques, administratives, du personnel et de la gestion d'entreprise. Pour les entreprises de taille petite et moyenne, elles ont un département des archives ou au moins du personnel affecté à la gestion des archives. Si une entreprise est en faillite, ses archives sont transférées aux Archives régionales ou municipales en fonction de son appartenance administrative. Mais d'autre part, l'accès aux archives nécessaires aux chercheurs chinois est assez complexe. Les Archives publiques sont principalement réservées aux utilisateurs administratifs, même si le caractère public et l'accessibilité des archives publiques ont été toujours réclamés par les chercheurs au cours de ces dernières années (Wang, 2005; Li, 2007; Cao, 2008). Ceux-ci considèrent qu'ils devraient avoir le droit d'accéder librement aux Archives publiques. Au contraire, l'inaccessibilité des archives publiques révèle la mentalité bureaucratique

des institutions administratives et les carences de la gestion des Archives publiques. L'accès aux archives d'entreprises est encore plus difficile : pour raison de confidentialité ou par un refus de l'histoire comme réflexion dite « passéiste », les archives d'entreprises ne servent qu'à l'utilisation interne par l'entreprise.

Dans ces conditions, «la recherche historique dans l'entreprise restait et reste une aventure personnelle », comme le disait Maurice Lévy-Leboyer. Un chercheur en science politique, Zhihua Wang, a mentionné dans un discours la difficulté d'accéder aux archives historiques en Chine, «L'accès à de nombreuses archives m'a été interdit et dans les Archives accessibles, il y a trop d'interdictions : impossible de transcrire, de photocopier, on ne peut que lire... ». Face à la difficulté d'accès, l'étude des archives est peu pratiquée dans les recherches sur la comptabilité chinoise et de nombreuses recherches se contentent des études techniques et littéraires à partir des communications d'entreprises. Au cours de notre enquête bibliographique, nous n'avons jamais rencontré une étude des archives d'entreprises. Beaucoup sont une citation simple des noms d'entreprise.

Compte tenu du nombre limité de références obtenues pendant notre enquête bibliographique, notre «aventure » sur terrain de recherche commence avec un espoir de pouvoir, au moins, lire certaines archives d'entreprises. Dans la première entreprise, nous avons été reçu par le bureau d'accueil de l'entreprise, quand nous les avons informés que nous étions étudiant d'une université étrangère, notre demande fut refusée au motif qu'il fallait une autorisation du Département des affaires étrangères de la mairie. Dans la deuxième entreprise, nous avons prétendu être étudiant dans une université chinoise cherchant certaines données pour notre mémoire d'étude et il nous a été répondu que ce n'était pas possible car les archives de l'entreprise étaient réservés exclusivement à l'usage interne de l'entreprise. Après ces échecs, nous avons élargi les sources de recherche et mobilisé nos proches. Après tous ces efforts, nous avons réussi à accéder aux archives de deux entreprises et aux Archives municipales de la ville Zhengzhou. La première entreprise est le groupe sidérurgique Anshan dans le nord-est de Chine. Cette entreprise a bien conservé ses archives depuis 1933, l'année de sa création par les Japonais. Nous avons été introduit d'abord dans une salle de bibliographie où étaient conservés des index du fonds de l'entreprise. L'organisation des archives est la même que celle des Archives Nationales de France : la structure des

fonds d'entreprises fait référence à l'organisation actuelle des entreprises. Nous marquons avec un papier les archives dont nous avons besoin et un conservateur les rapportait dans la salle de bibliographie. Les archives étaient bien organisées et conservées dans les cartons de papier, mais nous avons constaté que si les archives avant 1980 sont assez riches sur des papiers qui gardent encore l'odeur de l'encre qui a vu naître le document, par contre, les cartons d'archives après 1980 ont une présentation bien structurée, mais ils sont presque vides. Une conservatrice nous a expliqué cette dégradation de la qualité des archives du fait de la suppression des postes de conservateur des pour augmenter la rentabilité de l'entreprise depuis la réforme économique. Donc, sous l'apparence de la conscience de la sauvegarde des archives d'entreprises depuis 1980 il y a des pertes encore plus importantes qu'avant des documents historiques.

À part ces archives, il reste la littérature technique à exploiter. La littérature technique est beaucoup plus facile à localiser et à consulter que les archives d'entreprises. Malgré plusieurs mouvements sociaux depuis 1949, les revues professionnelles et les brochures comptables diffusées à l'époque sont bien conservées dans les grandes bibliothèques publiques ou universitaires. Comme la Bibliothèque Nationale de France, la Bibliothèque Nationale de Chine rend d'excellents services à la recherche. Tous les dépôts sont répertoriés dans une base de données consultable à distance et sur place.

Après la collecte des documents c'est l'heuristique qui suit. « Le document, c'est le point de départ ; le fait passé, c'est le point d'arrivée. Entre ce point de départ et ce point d'arrivée, il faut traverser une série complexe de raisonnements, enchaînés les uns aux autres. » (Langlois et Seignobos, 1905, page 66). Des documents à la vérité des faits historiques, il y a un long processus de raisonnement qui s'accompagne toujours de la réflexion critique. L'étude critique de la recherche historique est tout d'abord la critique externe :

- 1) Critique de restitution : avant de se servir des textes historiques, il faut confirmer l'authenticité des documents. C'est un travail d'érudition qui exige d'avoir certaines connaissances sur le style et la façon d'écrire de l'auteur, sur le papier, sur la technique d'imprimerie. La critique de restitution est surtout importante pour les anciens documents historiques chinois, puisque il existe souvent plusieurs copies pour un document. Les chercheurs sont obligés de faire la distinction entre le vrai et le faux.

- 2) Critique de provenance : il s'agit d'une analyse interne du document considéré « par la confrontation avec les témoignages d'autres documents on cherche à répondre aux questions : qui a rédigé ce document ? quand ? où ? comment ? (forme du document), par quelles voies est-il parvenu jusqu'à nous ? » (Marrou, 1954, page 100)

Il faut également exercer une critique interne :

- 1) Critique d'interprétation : cette critique est destinée à discerner dans le document ce qui peut être accepté comme vrai par un « doublement du travail critique » : « 1° l'analyse du contenu du document et la critique positive d'interprétation, nécessaires pour s'assurer de ce que l'auteur a voulu dire ; 2° l'analyse des conditions où le document s'est produit et la critique négative, nécessaires pour contrôler les dires de l'auteur. » (Langlois et Seignobos, 1905, page 124)
- 2) Critique de crédibilité : « critique négative de sincérité, de compétence et d'exactitude : on cherche à déterminer la valeur du témoignage : l'auteur a-t-il pu se tromper, a-t-il voulu, ou a-t-il été contraint de nous tromper ? » (Marrou, 1954, page 100)

Dans la pratique, les critiques externes et internes peuvent être effectuées simultanément. Considérant que l'intervention politique est quasiment omniprésente, les critiques externes et internes sont d'autant plus importantes qu'ailleurs. Notre recherche s'attache à retrouver l'origine de la méthode de calcul économique en équipes : est-elle une innovation managériale des entreprises chinoises ou un effet de « l'isomorphisme institutionnel » de certaine pratique occidentale ? Dans un texte (qui date de l'année 1963) des archives de l'entreprise Angang, on a observé que le calcul économique en équipes a vu le jour dans l'atelier de la première Acierie de l'entreprise sous forme de calcul des quotas de consommation des matières par four à réverbère. Cette idée est partagée par plusieurs articles scientifiques qui ont considéré la méthode du calcul économique en équipes comme une innovation des entreprises chinoises. Mais il existe un autre son de cloche sur ce sujet selon lequel le calcul économique en équipes aurait été introduit par des entreprises soviétiques, toutefois, au moment où nous écrivons ces lignes, il n'existe pas de témoignages pleinement convaincants. Par une critique d'interprétation, si la deuxième voix de l'origine de cette méthode est vraie, on peut avancer une hypothèse : après la rupture des relations sino-soviétiques, l'auteur de ce texte voulait dissimuler l'origine soviétique de cette méthode.

Au cours de notre enquête, nous avons aperçu un détail dans un autre texte : *un responsable de l'atelier de l'usine de laminage d'égrossisseur sollicitait au responsable de l'atelier de la première Aciérie une copie de la traduction de la méthode soviétique du calcul économique en équipes*. En fait, le responsable de l'atelier de la première Aciérie a participé à la traduction de la brochure de la méthode soviétique. Alors, la clé pour reconstruire la vérité serait de retrouver cette brochure traduite par ce responsable. Enfin nous avons localisé cette brochure dans la Bibliothèque Nationale de Chine. Sur cette brochure on constate le nom original et l'auteur en russe de cette brochure. Ainsi, après le processus des critiques internes et externes, on arrive à établir un fait historique concernant le calcul économique dans les entreprises chinoises.

### *Conclusion*

La vérité en histoire n'est ni la vérité philosophique, ni la vérité scientifique des sciences dures, ni la vérité des mathématiques, issue du raisonnement abstrait. La vérité historique est « essentiellement relative et contingente » et elle est un produit « de la concordance de nos connaissances avec les faits (*adequatio rei et intellectus*) » (Ricoeur, 2001, page 22). La vérité historique, en occident comme en Chine, est toujours une combinaison de la subjectivité et de l'objectivité. La subjectivité se manifeste non seulement dans le choix, l'explication et la compréhension des traces historiques par les historiens, mais aussi dans le caractère subjectif de la formation des documents historiques. L'objectivité se trouve dans un souci permanent des historiens pour la vérité et est garantie par la méthode critique.

La recherche historique est une aventure personnelle, à partir des questions de recherche, vers la vérité historique des faits passés. Les questions de recherche font émerger, « rappellent à la vie » (Febvre, 1943, cité par Delacroix, Dosse et al., 2007, page 253) des documents historiques et la nouvelle découverte des documents historiques peut modifier et inspirer des nouvelles questions de recherche. Les documents historiques apportent des réponses aux questions de recherche et les réponses constituent des connaissances historiques. Les documents historiques et les connaissances historiques sont reliés par un processus de raisonnement accompagné des critiques des documents. Concernant la recherche historique en comptabilité

chinoise, on a besoin de beaucoup de subjectivité et de créativité pour faire émerger les archives d'entreprises nécessaires à notre recherche ; on a également besoin d'objectivité historique pour critiquer les documents et faire passer *Clio* de l'autre côté du miroir.

### 1.3 Présentation des entreprises à étudier

- **L'entreprise Angang**

Le Groupe Sidérurgique *Anshan* (désormais Angang) – *Anshan Iron and Steel Group Corporation* – se situe dans la province Liaoning de la région nord-est de la Chine. Il emploie 400 000 personnes. L'origine du Groupe Angang est une usine de fer créée par les Japonais en 1918 en vue d'exploiter les mines de fer et de charbon de la région nord-est de la Chine. Les produits de cette usine étaient renvoyés au Japon pour la fabrication d'acier. En 1933, une aciérie fut installée à Anshan par les Japonais afin de compléter leurs chaînes de production. Le 2 novembre 1948, la région Nord-est fut libérée par les Armées Populaires de Libération. Entre 1948 et 1950, les activités de l'entreprise furent organisées de sorte qu'elle ne s'occupait que de la production et ne prenait pas en compte les résultats financiers et les fonds d'activité. De ce fait, il faut attendre l'année 1950 pour qu'un régime systématique du contrôle de gestion soit établi peu à peu. Notre analyse de l'évolution de la comptabilité de responsabilité sera limitée à la période de 1950 à nos jours et couvrira les trois périodes.



L'entreprise Angang de 1953

- **L'Imprimerie Zhongyuan**

L'imprimerie Zhongyuan se situe dans la région centre de la Chine et fut établie en 1956 après la fusion de six petites imprimeries privées, dont l'imprimerie Jianxin fut établi le 21 mai 1951, l'imprimerie Longzhang créée en septembre 1947, l'imprimerie Huataixiang fondée en 1944, et l'imprimerie Xinde et l'imprimerie Zhonghua.

Les six anciennes imprimeries furent à l'origine des ateliers familiaux dans lesquels existait une gouvernance particulière : John Ward avait raison en disant « la gouvernance des entreprises classiques met souvent l'accent sur l'établissement de limites et sur une définition de la séparation des pouvoirs de décision. Au contraire, la gouvernance des entreprises familiales se concentre souvent sur l'établissement d'une procédure productive dans l'ensemble du dispositif. Des pratiques qui facilitent les consultations simultanées entre propriétaires, administrateurs et dirigeants permettent un mouvement plus libre d'idées et une prise plus rapide des décisions », mais les pratiques

qui facilitaient les consultations simultanées entre propriétaires, administrateurs, dirigeants et employés dans les ateliers familiaux chinois permettent un mouvement encore plus libre d'idées et une prise encore plus rapide des décisions, puisque les propriétaires dans ces ateliers familiaux travaillaient également dans tous les échelons des ateliers, du directeur jusqu'à côté des ouvriers, par exemple, l'imprimerie Jianxin avait quatre propriétaires : le premier, monsieur Songhai Chen, travaillait dans l'atelier comme directeur et relieur, et les trois autres travaillaient respectivement comme graveur, vendeur et mécanicien. Cette gouvernance particulière (les propriétaires participent au travail de l'atelier) expliquera certaines pratiques (les cadres participent au travail de l'atelier et les ouvriers participent à la gestion d'entreprise, par exemple) apparues plus tard dans la comptabilité de responsabilité

D'autre part, les caractéristiques des ateliers familiaux avant la fusion furent une faible qualité, une mauvaise gestion et des coûts très élevés.

- **L'entreprise textile Sichang**

L'entreprise textile *Sichang* (la quatrième usine textile) de Zhengzhou fut construite à partir du mois août 1954 et commença ses activités de production en mai 1957. L'effectif de l'entreprise fut de 3343 salariés vers la fin de 1957. Dans les années 1990, elle comptait plus de 10 000 salariés. Ses produits principaux étaient les fils de coton et les tissus de coton. Etant une entreprise publique située dans la province Henan, l'entreprise Sichang était depuis longtemps sous la direction du bureau de l'industrie textile de la province Henan et à partir de l'année 1984 les six entreprises textiles de la ville Zhengzhou furent regroupées pour former le Groupe Songyue de l'industrie textile. L'entreprise Sichang est devenue désormais une société filiale du Groupe Songyue, mais le rôle de ce dernier est limité à la direction administrative et à la surveillance des tâches productives pour l'Etat.

L'évolution de la gestion dans l'entreprise Sichang témoigne également de l'influence des changements politico-économiques sur la gestion d'entreprise publique et, en outre, met en évidence une interaction unilatérale entre la gestion de l'entreprise et

l'environnement politico-économique, plus clairement, les pratiques de la gestion de ce type d'entreprises subissent passivement les influences externes. Elles ne sont pas à même de créer leurs propres modes de gestion, ou bien, même si certains modes de gestion sont initialement avancés et mis en service par eux, elles ne sont pas capables de les institutionnaliser, soit parce qu'elles représentent un secteur moins important (par rapport au secteur de l'industrie lourde) dans l'économie nationale, soit qu'elles soient moins bien adaptées à l'environnement politico-économique.

## **Partie 2 La comptabilité de responsabilité comme une antenne institutionnelle des pouvoirs sociaux**

Au début de la République populaire de Chine, le Parti Communiste Chinois a dû faire face à de nombreux défis pour : rétablir l'économie nationale, mettre en ordre tous les domaines sociaux et surtout mettre en place une gouvernance efficace sur le territoire chinois. A travers la normalisation des pratiques comptables et calcul de coûts par atelier (2.1) et ensuite la soviétisation économique et comptable (2.2), les pouvoirs sociaux se sont enracinés dans toutes les entreprises de la société chinoise, et la comptabilité est devenue une antenne institutionnelle des pouvoirs sociaux. Les instruments comptables ont contribué à un nouveau équilibre des tensions managériales et sociales.

### **2.1 Période de reconstruction (1949-1952) et calcul des coûts par atelier**

#### *2.1.1 Normalisation des pratiques comptables et le débat de la nature de la comptabilité*

##### *Normalisation des activités économiques et normalisation des pratiques comptables*

Issue d'une société semi-féodale et semi-coloniale, ayant connu la guerre durant un demi-siècle, la République Populaire de Chine a été établie en Octobre 1949 sous une conjoncture extrêmement difficile. Elle se présente comme une société déchirée à l'économie désordonnée et peu développée. A partir de l'hiver 1949-1950, le nouveau

régime montre bien ses capacités d'organisation dans la reconstruction économique. « Il met en place un système de réquisition et de distribution qui assure le ravitaillement des villes et des troupes : 3 à 4 millions d'hommes sont encore sous les armes. Il lutte avec autant d'imagination que d'énergie contre l'inflation. Il introduit un étalon-millet dans le Nord et un étalon-riz dans le Sud. Tous les comptes sont désormais indexés sur la valeur des marchandises. De grosses ponctions sont effectuées sur la masse monétaire. La taxation s'alourdit et les contributions spéciales se multiplient. En 1950, l'impôt foncier est réorganisé et unifié. Il est prélevé en nature et représente une lourde charge (10 à 30% du revenu) pour les paysans qui auraient mis à mort en un an trois mille cadres affectés à sa perception. Les milieux urbains, déjà soumis à de multiples formes d'imposition, doivent en outre acquérir les « bon de la victoire » et pratiquer l'« épargne patriotique ». La masse monétaire diminue. Le gouvernement s'efforce de mieux contrôler en imposant aux entreprises nationalisées et privées l'ouverture de comptes à la Banque de Chine et l'usage généralisé du chèque pour les transactions les plus minimes. Enfin, les compagnies du commerce d'État jettent sur le marché leurs produits à des prix imposés, freinant ainsi les hausses spéculatives. L'augmentation de l'indice des prix, qui atteint encore 100% en 1950, est ramenée à 12% en 1951. L'année suivante, pour la première fois depuis la guerre contre le Japon, la stabilité est complètement rétablie (Bergère, 2000, page 43-44).

La tâche primordiale pour le gouvernement chinois fut la restauration nationale de la production et la construction économique. Pour ce faire, d'une part, il fallait mobiliser toutes les couches sociales dans la période de reconstruction (1949-1952) et le Programme Commun fut adopté pour cette période de la « Nouvelle Démocratie ». Dans ce programme, les capitalistes à l'époque furent divisés en deux catégories : les capitalistes « bureaucratiques » et des capitalistes « nationaux patriotes » (Bergère, 2000, page 36). Les entreprises des « bons capitalistes » furent considérées comme un complément bénéfique pour l'économie socialiste. Grâce aux mesures de protection des « bons capitalistes », avec la fin de la guerre civile et le retour à une certaine stabilité économique et sociale, le marché intérieur se développa et l'activité du secteur privé s'accroît. Mais le développement des entreprises privées ne pouvait pas être en dehors du contrôle de l'Etat. Le contrôle de l'Etat s'étendit sur les entreprises capitalistes par le biais de la fiscalité des allocations de matières premières, du travail à forfait et des commandes de produits finis.

D'autre part, il fallut mobiliser les moyens limités dans les projets essentiels de l'économie et ceci rendit indispensable une centralisation de l'administration nationale en économie. En mars 1950, le gouvernement central signa la « Décision relative à la normalisation des activités économiques nationales » pour normaliser le budget des recettes et des dépenses, la coordination des matériaux et matériels, et la gestion de fonds publics, etc.

Mais les pratiques alors de la comptabilité en Chine étaient mal adaptées à cette normalisation économique. A la veille de l'établissement de la RPC, les pratiques comptables étaient hétérogènes : au début du 20<sup>ème</sup> siècle, la comptabilité occidentale commençait à se diffuser en Chine ; aux alentours de l'année 1916, la comptabilité occidentale avait été adoptée dans les banques et les sociétés de chemin de fer. En 1918, la fonction de l'expert comptable, à l'instar de celle existant en Occident, fut instituée avec la promulgation des « Règlements provisoires des experts comptables » par le Ministère du Commerce et de l'Agriculture de la République de Chine. La mise en place des experts comptable stimula fortement la diffusion des pratiques de la comptabilité occidentale et la révision de la comptabilité traditionnelle chinoise. Tandis que dans les établissements publics et des grandes entreprises était adopté la comptabilité occidentale, la plupart des petites et moyennes entreprises pratiquaient la comptabilité traditionnelle chinoise modifiée en référence à la comptabilité occidentale. En outre, dans les entreprises privées, la comptabilité traditionnelle chinoise restait encore présente. Entre 1949 et 1952, la coexistence des entreprises capitalistes, privées et publiques rendait les pratiques comptables en Chine autant hétérogènes qu'avant. De ce fait, il parut « impératif de normaliser les pratiques comptables pour mieux servir à la normalisation économique. La Division des Normes Comptables fut créée au sein du Ministère des Finances en décembre 1949 et chargée de la direction des affaires comptables du pays » (Xiang, 1999, page 4).

La normalisation des pratiques comptables entre 1949 et 1952 se réalisa en deux niveaux : une normalisation dans les établissements administratifs et non lucratifs, et une normalisation dans les entreprises.

Concernant la normalisation dans les établissements administratifs et non lucratifs, la normalisation des pratiques comptables se déroula autour de la normalisation des recettes et des dépenses financières nationales. Le ministère des Finances promulgua

en mars 1950 le « Décret relatif à l'application des règlements de la trésorerie publique » qui marque le début de la normalisation des pratiques comptables dans les premières décennies en Chine. Dans ce décret furent définies certains principes fondamentaux, par exemple la monnaie nationale, les comptes, et les rapports comptables. Face au problème de l'instabilité des valeurs des monnaies au début de la République, le Décret introduit même dans les systèmes monétaires les principales créances pour se substituer à la monnaie. Compte tenu du fait que les recettes fiscales faisaient partie principale des recettes publiques, en vue de normaliser celles-ci, le bureau des impôts du Ministère des Finances convoqua une réunion nationale des impôts en avril 1950 et établit les « Règlements provisoires de la comptabilité applicables à l'administration fiscale ». En octobre de la même année, une réunion relative aux règlements budgétaires, comptables et trésoreries eut lieu sous la direction du Ministère des Finances. Cette réunion eut voté un « Projet provisoire relatif aux règlements du budget et de ses résultats », « Projet provisoire des comptes budgétaires », « Projet provisoire relatif aux normes comptables de la comptabilité budgétaire générale et aux formats des rapports comptables » et « Projet provisoire relatif aux normes comptables de la comptabilité budgétaire de l'établissement et ses formats des rapports comptables » etc. Les thèmes principaux concernant les pratiques comptables étaient :

« ① année comptable : qui a adopté l'année calendaire ; ② monnaie nationale : la réunion a identifié le yuan comme la monnaie nationale ; ③ fonctions comptables : les fonctions de la comptabilité budgétaires sont discutées ; ④ système comptable : un système vertical a été proposé pour mieux maîtriser le budget et procéder strictement la surveillance financière ; ⑤ rapports comptables : la réunion a souligné que les chiffres comptables ne soient produites que par les comptables ; ⑥ la réunion propose d'affirmer que les budgets soient des ordres de la part de l'Etat, qui ne peuvent être modifiables. » (Xiang, 1999, p6)

Après cette réunion décisive furent mise en application en décembre 1950 les « Normes comptables de la comptabilité budgétaire générale du gouvernement » et les « Normes comptables de la comptabilité budgétaire de l'établissement gouvernemental » qui constituaient pour les établissements administratifs et non lucratifs le premier système des normes de la comptabilité de la République populaire. Le premier décret concernant le budget, « Décret provisoire relatif au budget et à ses résultats », promulgué par le gouvernement chinois en juillet 1951, fut confirmé de par

la loi les normes comptables dans les documents cités dessus et les rendues «de l'autorité et de la coercition »(Xiang, 1999).

L'hétérogénéité des pratiques comptables dans les entreprises avait posé de nombreux problèmes au gouvernement chinois, comme on peut le voir dans cet ordre émis par le Comité de l'économie et des finances du gouvernement en mars 1950 :

«(...) comme la guerre populaire de libération a été principalement achevée, la plupart des régions du pays se sont déjà orientées ou sont en train de s'orienter vers la restauration de la production. Comment restaurer au fur et à mesure et développer l'économie, et enfin achever une victoire économique, est un enjeu primordial pour les gouvernements. Pour ce faire, il nous faut renforcer l'administration des entreprises, notamment établir et compléter le système des calculs économiques. Ceci est un maillon décisif. Cependant, les pratiques comptables dans les entreprises sont en désordre, et l'hétérogénéité de la comptabilité a non seulement empêché la mise en place du système de calculs économiques, mais aussi fait obstacle au planning et à l'administration. En vue de surmonter ces difficultés et augmenter l'efficacité des pratiques comptables (...), le gouvernement a demandé à chaque ministère responsable des entreprises de rédiger un projet provisoire de normes comptables adaptées aux entreprises gérées (...), et ce projet provisoire sera examiné par un comité spécifique du Ministère des Finances, puis sera autorisé par la Comité de l'économie et des finances du gouvernement avant d'être mis en application. »(cité par Xiang, 1999, p7)

Ainsi, la première normalisation des pratiques comptables des entreprises de la République populaire eut pour objectif de mettre en œuvre les calculs économiques et d'augmenter l'efficacité de la comptabilité dans l'économie nationale, et ceux-ci devaient servir finalement à une économie planifiée et centralisée.

Motivé par cet ordre, le Ministère des Finances créa bientôt un « comité d'examen des normes comptables » qui fut constitué par des experts-comptables de chaque secteur et par des professeurs d'université. Le comité d'examen des normes comptables entama d'emblée un accord préalable en matière du contenu et de la structure des normes comptables à rédiger par les ministères compétents. A partir de cet accord, les ministères compétents se mirent en action sans tarder : les treize secteurs, y compris l'industrie lourde, l'industrie légère, l'industrie textile, l'industrie de l'énergie, les

chemins de fer, le transport, la poste et la télécommunication, le commerce, l'agriculture, l'hygiène, la banque centrale de la Chine, rédigèrent les uns après les autres des projets provisoires de normes comptables pour leurs entreprises dirigées et les transfèrent au comité d'examen des normes comptables. Avant la fin juin 1950, les neuf secteurs mirent en application leurs normes comptables après l'examen du comité spécial et l'autorisation du comité de l'économie et des finances. Ceci représente la pierre angulaire de la normalisation des pratiques comptables de la nouvelle Chine.

Les normes comptables rédigées par les ministères compétents, d'une part, révélèrent les caractéristiques de production, d'exploitation, et de gestion des entreprises dirigées, et d'autre part, maintinrent une cohérence entre eux au niveau de la structure et du contenu. En général, les normes comptables furent constituées par 8 chapitres : les principes générales, les rapports comptables, les comptes, les livres comptables, la documentation, la procédure des traitements comptables, l'organisation du système comptable, les annexes. D'après le document officiel, l'élaboration de ces normes comptables fut réalisée en « absorbant des méthodes scientifiques et des théories de la comptabilité moderne occidentale, en faisant référence aux modes comptables de l'économie planifiée soviétique, en répondant aux exigences des entreprises publiques et même en prenant en compte des expériences de la Zone Libérée du Nord-est » (Xiang, 1999).

### ***Débat autour de la méthode de la comptabilisation et de la nature de la comptabilité***

Vu l'ampleur de l'hétérogénéité des pratiques comptables dans les entreprises chinoises entre 1949 et 1952, la normalisation de la comptabilité n'avança pas sans obstacles. Comme en témoigne le débat vif qui eut lieu autour de la méthode de la comptabilisation et celui sur la nature de la comptabilité

#### ◆ Une partie double d débit/crédit ou une partie double d décaissement/encaissement

A l'époque, la comptabilité traditionnelle chinoise se présentait comme un système en décaissement/encaissement. Dans ce système, les écritures sont passées d'après la situation de trésorerie : s'il s'agit d'une opération réellement payée ou encaissée, le paiement sera enregistré dans la partie décaissement du journal trésorerie, et l'encaissement dans la partie encaissement du journal trésorerie ; sinon, on fait une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au paiement et ce qui est porté à l'encaissement des différents comptes affectés par cette écriture.

En janvier et mars 1950, N. Q. Zhang publia deux articles dans le journal *DaGong*: « Comptabiliser en utilisant nos propres principes comptables » et « Parlons encore de comptabiliser en utilisant nos propres principes comptables ». Dans ces articles, Zhang fit un bilan systématique de la méthode décaissement/encaissement en mettant les règles suivantes :

« Tous les montants encaissés sont enregistrés dans la partie encaissement du journal puis passés à la partie encaissement de grands livres et enfin dans la partie encaissement du compte de résultat ; les montants payés sont effectués parallèlement au décaissement. (...) un solde décaissement du compte de résultat signifie une perte, et un solde encaissement révèle un bénéfice. »

Par ailleurs, il souligna dans les articles que cette méthode d'enregistrement est « nationale, populaire et scientifique », et que les entreprises chinoises devraient conserver cette comptabilité en paiement/encaissement. Pour lui, la partie double débit/crédit n'est rien qu'une sorte de « *Yang Bagu* » (un stéréotype étranger).

Ces deux articles provoquèrent une polémique dans le milieu comptable. D.C. Zhang et J.Z. Zhu (1951) répondirent sans attendre les idées de Zhang par une comparaison entre le système débit/crédit et le système paiement/encaissement. Selon eux, les deux systèmes ont les perspectives différentes : le système paiement/encaissement montre une perspective de la trésorerie ; mais le système débit/crédit donne une vue financière qui est évidemment plus globale et complète. Derrière ces différentes perspectives on retrouve les différentes positions : toujours selon Zhang et Zhu (1951), la perspective

de la trésorerie représente les intérêts des investisseurs qui ne se soucie que de la situation de trésorerie. Ainsi, il n'y a qu'un seul compte – trésorerie – qui prend la place dominante dans le système paiement/encaissement, les autres comptes sont les subordonnés du compte «Trésorerie ». Par contre, le système débit/crédit avec une perspective financière montre bien les facettes globales de la situation financière d'entreprise : on voit clairement les ressources du financement de l'entreprise et leurs emplois. Dans ce sens, le système débit/crédit est basé sur l'équation scientifique de la comptabilité :

Actifs = capitaux propres + dettes.

Mais pour le système paiement/encaissement, l'équation comptable réside dans la vieille équation chinoise dite « quatre colonnes » :

Solde précédent + encaissement – paiement = solde actuel.

Prenant en compte les caractéristiques de ces deux systèmes, leurs champs d'application sont différents : le système paiement/encaissement convient aux petites entreprises comme les petits magasins ou les entreprises coopératives rurales, et pour les grandes et moyennes entreprises, il est rationnel d'adopter le système débit/crédit.

En outre, selon Zhang et Zhu(1951), le choix du système de partie double va conditionner la mise en œuvre le contrôle de gestion (le calcul économique) dans les entreprises,

«(...) le système paiement/encaissement est une méthode de comptabilisation primitive, (...) mais à notre époque où la méthode comptable a évolué vers le système en partie double débit/crédit, la comptabilité a pour objectif non seulement les écritures et la gestion de trésorerie, mais sert également aux calculs économiques (...). »

#### ♦ Comptabilité : une technique ou une idéologie ?

Avec la polémique autour du choix de la tenue de la comptabilité en partie double, s'ouvre une discussion autour de la science et de la para-science. Les discussions sur la nature de la comptabilité entre 1949 et 1952 dépassèrent le domaine comptable pour

s'étendre à l'économie, voire à la politique.

Le débat autour la nature de la comptabilité fut déclenché par un article intitulé «Comment établir la base théorique de la comptabilité de la nouvelle Chine »(Xing et Huang, 1951). Dans cet article, la comptabilité est considérée comme un produit contingent de son contexte économique.

«La comptabilité est un moyen de surveiller et gérer le processus des productions matérielles. Mais dans l'histoire humaine, chaque régime économique possède ses modes particuliers de production, et la comptabilité de chaque société se varie en fonction de ce dernier. Ainsi, la comptabilité n'est pas immuable au long de l'histoire humaine : elle se développe avec la progression des forces productives, et se transforme avec la mutation des modes de production. Les particularités d'une société déterminent les caractéristiques de la comptabilité de cette société ; en même temps, la théorie comptable est un reflet des attributs du régime économique dans lequel se situe la comptabilité »(Xing et Huang, 1951, p12)

En plus, la comptabilité n'est pas privée du caractère de classe.

«La théorie comptable du capitalisme s'érige sur une base de l'économie capitaliste. Les théoriciens comptables de la classe capitaliste, en s'appuyant sur une théorie sournoise, dissimulent les rapports de l'exploitation dans le capitalisme, et tentent de protéger les investissements des capitalistes et augmenter les profits provenant de ces investissements. De cette façon, ils accompliront leurs fonctions de porte-parole et de valetaille intellectuelle des capitalistes. »(Xing et Huang, 1951, p13)

Dans ce contexte, les méthodes comptables sont analysées en adoptant un point de vue de classe : par exemple, l'intérêt de l'application du principe comptable d'évaluation dit «le plus bas entre le coût historique et le prix du marché » réside dans le fait que «les capitalistes ont pour but de préserver leurs capitaux investis dans le fonds de roulement afin de les retirer à tout moment nécessaire »(Xing et Huang, 1951).

En revanche, toujours selon Xing et Huang (1951), la comptabilité socialiste se distingue de cette comptabilité capitaliste qui a pour objet la circulation des capitaux personnels, en prenant pour objet le développement de l'économie nationale entière, soit le processus de la reproduction élargie du socialisme. En outre, les théories de la

comptabilité socialiste sont fondées sur l'économie politique marxiste et selon cette dernière, la comptabilisation de la circulation du fonds de roulement des entreprises socialistes est la fonction principale de la comptabilité socialiste. Par conséquent, le bilan comptable n'est plus une image de la structure propriétaire d'entreprise, mais une synthèse des sources des fonds et leurs affectations. On est loin des cadres conceptuels de l'IASB ou du FASB qui placent l'investisseur en position privilégiée !

De ce fait, Xing et Huang (1951) propose que les conditions préalables du redressement de la comptabilité chinoise soient «de purger l'influence capitaliste de la théorie comptable et de s'inspirer des théories comptables de l'URSS ».

Mais ce point de vue «classiste » ne fut pas accepté par tous les chercheurs comptables à l'époque. Tao (1951) montre que «la théorie comptable, essentiellement, n'a aucun caractère de classe, mais n'est rien d'autre qu'une technique appliquée en combinant des chiffres, des signes et des mots ». Dans l'article de Tao (1951), la comptabilité est considérée comme une science appliquée qui, tout comme les autres sciences appliquées, est constituée par «les connaissances systématiques issues des expériences pratiques et des recherches persistantes ». En plus, ces connaissances comptables s'appuient sur « des forces productives universelles, et non des rapports de production privé ». Ainsi, le développement de la comptabilité est «plutôt une évolution qu'une révolution » :

«(...) les entreprises publiques du socialisme ont eu un poids dominant dans l'économie nationale. La comptabilité capitaliste n'est plus utilisable dans certains domaines, par exemple en matière du planning de production et dans la gestion des quotas, il est indispensable d'introduire la théorie et les pratiques comptables avancées de l'URSS. Mais ceci ne vaut pas de purger toutes les anciennes et de construire les nouvelles théories comptables à partir de zéro. »(Tao, 1951, p15)

Par ailleurs, il considère que le développement de la théorie comptable dans la nouvelle Chine, loin s'en faut, n'est pas un jeu des savants, mais une mission commune pour toutes les parties prenantes de la comptabilité chinoise : «une théorie n'a aucun valeur sans l'associer avec les pratiques ».

Peu après, une troisième voix apparut dans ce débat concernant la nature de la

comptabilité Chen (1951) considère que la comptabilité possède à la fois des caractères techniques et «classistes ».

«Le double caractère de la comptabilité se présente par le fait qu'elle s'étend intérieurement et extérieurement en pivotant autour de l'équation des chiffres qui constitue le noyau de la comptabilité (...)

L'extension du concept de la comptabilité est indissociable des rapports de production du régime économique d'une société, et la théorie comptable est soumise à la direction de l'économie. L'équation comptable (actifs = capitaux propres + dettes) s'aligne à la théorie des rapports de production du capitalisme, est basé sur le régime du propriétaire privé et servi à l'intérêt de la classe capitaliste. (...)

La compréhension de la comptabilité consiste à produire et analyser les chiffres des activités de production d'entreprise, ceci est une fonction fondamentale qui s'appuie sur la méthode d'enregistrement dite des parties doubles. Ainsi, les techniques comptables, y compris la classification et la nomenclature des comptes, l'organisation des livres, et la préparation et l'analyse des rapports comptables, font partie essentielle de la compréhension de la comptabilité. Les connaissances de la compréhension de la comptabilité s'enrichissent avec le développement des forces productives de la société humaine. (...) »(Chen, 1951)

De ce fait, selon Chen (1951), l'extension de la comptabilité s'adapte aux rapports de production et révèle le caractère «classiste » de la comptabilité; par contre, la compréhension de la comptabilité est liée aux forces productives et se manifeste comme une pure technique. Mais quelle solution pour le redressement de la comptabilité chinoise ? Il propose d'adopter la compréhension scientifique de la comptabilité capitaliste et de remplacer l'extension capitaliste par une théorie de la comptabilité socialiste.

Malheureusement, ce grand débat comptable s'est conclu par la prédominance du courant «classiste »: les théories comptables occidentales furent considérées comme inacceptables et abandonnées complètement. L'évolution de la comptabilité moderne chinoise s'orientait désormais vers la comptabilité soviétique. L'influence de ce débat sur le développement comptable de la Chine est capitale : d'une part, ce débat

constitua une préparation polémique pour la soviétisation comptable pendant le premier plan quinquennal (1953-1957) ; d'autre part, il a « mêlé les recherches scientifiques avec les conflits idéologiques et politiques, qui a empêché pendant longtemps les comptables chinois d'étudier et de se référer aux théories de la comptabilité moderne occidentale » (Xiang, 1999, p10).

### ***La coexistence des théories capitalistes et socialistes***

Dans les deux premières années de la République populaire, malgré le débat autour de la nature de comptabilité la mentalité des professionnels et des chercheurs comptables restait relativement ouverte, tant à la comptabilité occidentale (dite capitaliste) qu'à la comptabilité socialiste de l'URSS.

L'engouement des comptables chinois pour la comptabilité occidentale se retrouvait dans une série de manuels traduits de l'étranger sous la direction de Xulun PAN (1893-1985), qui avait fait ses études en comptabilité à l'Université Harvard et créé plusieurs cabinets comptables, écoles de comptabilité et même maisons d'édition des œuvres comptables ; il est considéré comme le « père de la comptabilité chinoise moderne ». La série des manuels traduits comprennent trois manuels de comptabilité des coûts : un manuel écrit par Charles F. Schlatter en janvier 1947 et traduit en chinois en mars 1950, un manuel écrit par James L. Dohr et Howell A. Inghram en juin 1946 et traduit en chinois en mars 1950, et un manuel écrit par Clarence L. Van Sickle en 1938 et traduit en mars 1951. La raison pour traduire les trois manuels en comptabilité des coûts était donnée dans la préface de traduction du manuel de Schlatter par Yao Shen PAN (neveu de Xulun PAN) : « le contenu de chaque œuvre a sa propre particularité, pour la part de celui de Schlatter, il met l'accent sur les concepts fondamentaux et les principes de la comptabilité des coûts qui pourraient surtout nous introduire dans le monde de cette discipline. » Le manuel de Van Sickle a pour objectif d'élucider les rapports de la comptabilité des coûts avec les autres départements d'entreprise et le manuel de Dohr et Inghram d'expliquer comment utiliser la comptabilité des coûts au service de la gestion d'entreprise, voire à la gestion économique. En fouillant les œuvres sur la comptabilité occidentale au début des années 1950, une question se pose : pourquoi les travaux furent consacrés à la comptabilité des coûts, plutôt qu'à la comptabilité financière ? Il faut rappeler la situation sociale des années 1950 en Chine qui traversait une période de transition (d'une société démocratique à une société socialiste, d'une

économie mixte ayant en même temps les entreprises privées et publiques à une économie planifiée fondée sur les entreprises publiques dans la plupart), il fallait attendre que les autorités du gouvernement initient la normalisation de la comptabilité financière, par contre, les techniques de la comptabilité de gestion sont plutôt universelles, sans biais idéologique, même si ceci ne fut pas garanti dans les années 1960 et 1970 en Chine.

Cet engouement pour la comptabilité capitaliste fut confronté à la diffusion de la comptabilité soviétique dès 1951 avec la création de la revue *Nouvelle Comptabilité* en janvier 1951. La revue *Nouvelle Comptabilité* avait pour objectif de présenter des expériences comptables de l'URSS, de diffuser les lois et les règlements comptables du gouvernement, de préparer la rédaction des manuels comptables, d'organiser des discussions autour des sujets comptables, d'apporter des aides aux gens intéressés par la comptabilité et de fournir des réponses aux questions pratiques. À partir du numéro 3 de cette revue furent publiés les «cours de la comptabilité de l'URSS » traduit par Jiang et Wang (1951),

«Le calcul économique en URSS a pour objectif d'effectuer une gestion planifiée de l'économie socialiste. Afin de conduire l'exécution du planning de l'économie nationale, il nous faut les données détaillées et chiffrées concernant l'avancement de cette exécution, une analyse systématique et un contrôle efficace. Un des intérêts du calcul économique socialiste est de fournir des données des activités économiques et leur qualité en vue de bien conduire et contrôler l'exécution du planning national. » (Jiang et Wang, 1951, p1)

Ainsi, au sens large, le calcul économique, pour une entreprise, comprend la comptabilité générale et la comptabilité analytique ou la comptabilité de gestion : d'une part, les entreprises publiques doivent effectuer la tenue des comptes en montrant le montant des fonds et leurs affectations ; d'autre part, il leur faut calculer les coûts de production, contrôler la qualité des produits. Mais, au sens strict, le calcul économique d'entreprise de l'époque s'apparente à la comptabilité industrielle de la même période ou au contrôle de gestion défini plus tard en 1965 par R. N. Anthony :

«le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la

réalisation des objectifs de l'organisation.» (Cit é par Bouquin, 2001)

La particularité du calcul économique réside dans le fait que les contrôles a priori et a posteriori sont plus autoritaires dans un contexte de l'économie planifiée et socialiste. Comme le relataient les cours de la comptabilité de l'URSS, « notre planning n'est pas la prévision, mais un programme de nature d'instruction impérative » (Jiang et Wang, 1951, p4). En plus, selon Jiang et Wang (1951), comparé avec le calcul économique (comme ils appellent le contrôle de gestion) dans les entreprises capitalistes, le calcul socialiste « sert à l'intérêt du peuple » et signifie un contrôle du peuple entier sur la production et la distribution nationale. En conséquence, le calcul économique dans les entreprises socialistes serait mieux organisé et plus efficace que le contrôle de gestion du capitalisme.

L'idée initiale du calcul économique est que les entreprises se voient accorder une certaine autonomie, les actifs immobilisés et le fonds de roulement nécessaire sont indépendants en gestion et les entreprises sont responsables de leurs résultats d'exploitation dans le cadre de la planification nationale. Or, dans la période de l'économie planifiée, les entreprises d'Etat n'étaient pas des « firmes autonomes », mais subordonnées au gouvernement : ce que produisaient ces entreprises ce n'étaient pas des marchandises, mais des produits ordonnés par le plan national. Ainsi, « la distinction entre système d'information interne et externe perd toute signification et la comptabilité s'organise selon le principe du monisme » (Burlaud, 1989).

L'ambiguïté entre information interne et externe dans les entreprises publiques sous l'économie planifiée explique également l'enjeu de calculs des coûts qui n'est pas de dégager le profit ou de mesurer la rentabilité mais « de bien maîtriser l'exécution du plan et de repérer des problèmes existants dans la gestion de production afin d'éliminer les gaspillages et augmenter la productivité et enfin de baisser graduellement les coûts de produits et accumuler plus de fonds (fortunes) nationaux de production » (Yu, 1951). Selon Yu (1951),

« Les calculs des coûts sont liés étroitement au régime économique de la société, (...). La production du socialisme procède selon le plan, les charges du marketing d'entreprise et les charges administratives sont également planifiées et indissociables des coûts de production ; ainsi les deux charges sont incorporées dans les coûts de

production (...) »(Yu, 1951, p10)

De ce fait, les coûts de revient étaient confondus avec les coûts de production dans les entreprises chinoises depuis 1951 jusqu'à 1993. Les stocks de produits étaient évalués par ces coûts de production « élargis », dits coûts de revient. Ceci était considéré comme une distinction entre la comptabilité socialiste et la comptabilité capitaliste.

La procédure de calcul des coûts dans un pays socialiste était considéré avoir à suivre les principes de calcul des coûts du socialisme, précisément de l'URSS à l'époque. Mais prenant en compte le niveau du développement économique et d'autres circonstances concrètes, les autorités chinoises tentaient d'élaborer un système de calcul des coûts à la chinoise à partir des principes soviétiques. Ces efforts aboutirent d'emblée à un programme de la comptabilité des coûts des entreprises du Nord-est. Selon ce programme, la première chose à faire est de normaliser les éléments des coûts. Un grand changement est d'établir les éléments détaillés des coûts aussi bien en numéraire qu'en quantité,

« Les coûts étaient auparavant constitués de trois catégories des charges : matières, personnel, et frais généraux. Une telle classification ne servait qu'à calculer les coûts en numéraire tandis que le contenu des coûts était présenté globalement. Mais notre entreprise est désormais gérée selon les quotas de production, ce qui exige de maîtriser les éléments des coûts non seulement du point de vue du montant, mais aussi de la quantité (et la qualité). De ce fait, les éléments des coûts d'aujourd'hui englobent toutes les charges qui nécessitent un calcul quantitatif ... »(Yu, 1951, p10)

Afin d'identifier les responsabilités et différencier les influences internes et externes, il faut prévoir également deux systèmes des coûts – planifiés et réels. Mais pour simplifier le travail, ce programme stipule que les coûts de production d'entreprise seront calculés avec les prix planifiés. Selon ce programme, les calculs des coûts servent aussi à la tarification des produits (services), « L'État socialiste élabore la politique de prix en fonction des coûts de production, parce que la politique de prix du socialisme est l'application avec conscience de la loi de la valeur (de Marx), elle n'est plus dominée capricieusement par la loi du marché »(Yu, 1951, p10) Les valeurs des produits se révèlent dans leurs coûts réels et les coûts réels qui déterminent les prix de vente des produits seront obtenus à l'aide des statistiques.

Le calcul des coûts s'effectue en quatre parties : les coûts d'atelier, les coûts d'usine (mine), les coûts industriels et les coûts commerciaux. Les coûts d'atelier comprennent toutes les charges directes et indirectes engendrées par la production des produits dans l'atelier. En ajoutant les frais généraux de l'usine (mine) aux coûts d'atelier on obtient les coûts d'usine (mine), et ceux derniers plus les charges administratives de l'entreprise sont les coûts industriels. Si on ajoute encore les charges de distribution, on obtient les coûts commerciaux. En gros, les coûts commerciaux dans ce programme équivaut aux coûts de revient dans le contrôle de gestion français.

Les entreprises disposent de quatre choix en matière de calcul des coûts : la méthode simple de coût unique pour les entreprises fabriquant un seul produit ou fournissant un seul service avec un processus simple ; la méthode de calcul des coûts par étape pour les entreprises ayant un processus de production de plusieurs étapes ; la méthode de calcul des coûts par catégorie pour les entreprises qui produisent plusieurs catégories de produits (services) ; enfin la méthode mixte par étape et par catégories pour les entreprises ayant à la fois plusieurs catégories de produits (services) et des processus compliqués de production.

En matière d'organisation de la comptabilité des coûts, on introduit la division du travail entre la comptabilité financière et la comptabilité des coûts au sein du service comptable de l'entreprise. La communication entre les deux se fait à l'aide d'un compte «livre globale des coûts ». Dans la comptabilité des coûts, on gère certains comptes, mais ils «servent principalement à la fonction statistique et au rapprochement avec la comptabilité financière, ne s'agissent pas d'enregistrement final des variations des biens »(Yu, 1951, p16).

### *2.1.2 Mise en place des calculs des coûts par ateliers*

Dans la période de la guerre et au début de la République populaire, les entreprises publiques étaient gérées sous un régime de «Régie » de l'Etat dans lequel tous les moyens de production d'entreprise, y compris les terrains, les constructions, les équipements, les matériels, les personnes, etc., étaient distribués par l'Etat, et tous les

produits de l'entreprise étaient récupérés également par l'Etat. L'Etat couvrait tous les résultats de l'entreprise. Ce système de « régie » rendait les entreprises publiques « indifférentes à l'égard du résultat financier, des coûts, de la qualité et de la vente des produits » (Jiang, 1951). Pour lutter contre le gaspillage entraîné par le système de « provision », le calcul économique fut diffusé officiellement dans les entreprises chinoises dès le début de l'introduction des pratiques comptables soviétiques en 1951. « Le calcul économique est de gérer les entreprises publiques à travers les budgets (les plannings). Cette méthode est le garant que les plannings de production sont réalisés avec le minimum de matériels et de dépenses. » (Xiang, 1999, p200)

La mise en place du calcul économique dans les entreprises publiques manifeste aussi un changement dans la gouvernance d'entreprise. « Le calcul économique donne aux entreprises l'autonomie de la gestion et de l'exploitation dans la limite des plannings de production et des plannings financiers autorisés par l'État et cette méthode a plusieurs avantages, surtout elle articule la gestion centralisée par l'État et l'autonomie de l'exploitation des entreprises, ce qui facilite la bonne exécution du planning économique nationale » (Jiang, 1951). La gestion des entreprises publiques implique également les liens étroits entre l'administration, le Parti et l'organisation syndicale. Ceci explique la mise en place d'un modèle de gouvernance, dit « système de Shanghai (un système de gestion par comités) », dans les entreprises chinoises. Les comités regroupent des représentants du Parti communiste, des syndicats, des organisations de masse et parfois du patronat ou de l'ancien patronat. Toutes les décisions concernant des activités d'entreprise devaient être prises par les comités. En cas d'urgence, le directeur d'entreprise pouvait régler le problème à l'avance mais il fallait en rendre compte ensuite aux comités d'entreprise. A l'époque, ce système de gestion permit de renforcer le contrôle sociopolitique sur la bourgeoisie et d'assurer une participation ouvrière à la gestion.

Le calcul économique impose un rapport, d'autant plus étroit, entre la gestion des entreprises et le pouvoir de l'État. Avec cette méthode de contrôle, la gestion d'entreprise, voire le contrôle de gestion, devient une « antenne » ou un « terminal » du gigantesque appareil d'État. Comme le montrent les cours de comptabilité soviétique traduits par Jiang et Wang (1951), le calcul économique est une fonction fondamentale d'un État socialiste en matière de la gestion de l'économie, et le calcul

économique socialiste est un système de contrôle qui fournit les informations dont la planification et la surveillance économique ont besoin et vérifie l'exécution du planning économique. Ceci montre bien les liens entre le calcul économique d'entreprise et le planning économique national, voire le pouvoir d'État. Le calcul économique d'entreprise représente jusqu'à un certain degré la volonté et les valeurs de certains pouvoirs extérieurs (le pouvoir d'État), et devient une extension, dans l'entreprise, du pouvoir d'État.

Afin d'implanter plus profondément dans les entreprises le « terminal » de l'appareil d'État, une méthode plus concrète de contrôle baptisée « le calcul des coûts par ateliers » fut diffusée dans toutes les entreprises publiques, tout d'abord dans les entreprises industrielles pilotes de la région nord-est de la Chine, à partir de 1951. Le calcul des coûts par atelier fut considéré comme un développement approfondi du calcul des coûts d'entreprise.

« Les coûts d'atelier sont la décomposition des coûts d'entreprise et constituent des indicateurs synthétiques de la qualité des travaux d'atelier. Ils mettent en évidence l'amélioration des techniques de production, l'utilisation des équipements, le gaspillage ou l'économie des matières et des charges, et la variation de la productivité, ... Le calcul des coûts par ateliers prend une place essentielle du calcul économique d'atelier en effectuant le pilotage et le contrôle de la production de l'entreprise à travers le calcul, l'analyse et le contrôle des coûts. » (Jiang, 1951)

L'enjeu de ce développement approfondi du calcul des coûts ou du contrôle des coûts réside dans le fait que « les ateliers sont considérés comme des unités indépendantes en excluant l'influence des facteurs extérieurs et cette pratique facilite ainsi l'identification des responsabilités économiques de chaque atelier » (Jiang, 1951). De cette façon, la force du pouvoir d'État se concrétise dans les responsabilités économiques supportées par les ateliers au travers du planning économique national, du calcul économique d'entreprise, et du calcul des coûts de production.

Il faut rappeler cependant que le calcul des coûts par atelier n'est pas seulement un calcul détaillé des coûts au niveau de l'entreprise, mais se différencie du calcul des coûts par étape en raison de l'objet de calcul : le calcul des coûts par étape s'effectue au niveau de l'entreprise et l'augmentation ou la diminution des coûts se manifeste sur

des «marchandises », par contre, pour le calcul des coûts par atelier, les objets de calcul des coûts sont des produits finis ou des demi-produits de l'atelier.

Pour effectuer le calcul des coûts par atelier, il faut d'abord opérer un découpage des ateliers de base selon deux critères : l'indépendance (relative) organisationnelle et technique de production. Ensuite déterminer les quotas de production (consommation, personnel et charges etc.) et les prix pour le calcul des coûts (principalement les prix planifiés afin d'éliminer l'influence des facteurs externes). Enfin, il faut élaborer un programme pour le calcul des coûts, y compris le planning des coûts de l'atelier, la méthode de calcul, et les règlements de la gestion des coûts. Il faut par ailleurs préciser le champ d'application, la période de calcul, les règlements d'enregistrement, et les clauses des récompenses.

Le contenu du calcul des coûts par ateliers comprend quatre grandes parties : ① élaborer le planning des coûts d'atelier et déterminer les objectifs de l'atelier. À partir des objectifs de production désignés par l'entreprise, chaque atelier fixe ses propres objectifs de production ; ② calculer des coûts de manière à ce que les responsabilités des ateliers soient clairement distinguées et identifiées ; ③ la gestion des coûts doit être constituée par un contrôle *a priori* et une analyse des coûts ; ④ un système de récompenses appropriées doit être mis en place avec pour finalité d'inciter la dynamique et l'initiation des travailleurs en associant leurs intérêts personnels à l'intérêt national.

### *2.1.3 Les pratiques dans les entreprises*

#### **La connaissance de coût de production**

L'année 1950 pour le contrôle de gestion chez Angang est une période archaïque pendant laquelle elle est passée d'une situation d'indifférence aux coûts à la prise de conscience et à la détermination de ceux-ci. En février 1950, le Ministère de l'Industrie du gouvernement de la région nord-est promulgue la «Décision sur l'établissement de

la responsabilité de production dans les entreprises d'Etat ». En réponse à cet appel, la société Angang commence à mettre en place, pour toutes les catégories de personnel, le cadre du travail et les règlements de responsabilité. Dans la même année, la société Angang met en place une gestion décentralisée en accordant à chaque usine filiale (ou mine filiale) une autonomie économique. Les usines et les mines tiennent désormais une comptabilité indépendante et s'occupent eux-mêmes des achats de matières et des ventes de produits. En plus, la cession entre les filiales est réglée par l'intermédiaire des banques de l'entreprise.

Dans ce processus de décentralisation, l'augmentation de l'autonomie peut être considérée comme une réponse naturelle à la mise en place du système de la responsabilité, et les unités de production, avec l'autonomie et conscientes de la responsabilité, ressentent le besoin d'un système de contrôle afin de délimiter les responsabilités et mesurer la performance de chaque unité de production. En novembre 1950, le bureau administratif de comptabilité établit un plan d'action de la gestion des coûts pour toutes les usines (mines) filiales de la société. Tout d'abord il faut établir le processus de calcul des coûts. Le processus de calcul des coûts de production se déroule de la manière suivante (Archives de la société Angang, 1950):

Au début, le contrôleur de gestion doit établir un tableau de répartition des charges communes des ateliers (ou départements) à partir du livre détaillé des charges communes des ateliers (ou départements). Les charges communes sont ainsi affectées à chaque atelier (ou département) et enregistrées dans un livre détaillé de l'atelier (département);

Ensuite, on transfère dans le livre détaillé de l'atelier (département) les charges de personnel et les coûts de matières consommées. Les charges totales de l'atelier (département) sont obtenues en faisant le total des charges de personnel, des coûts de matières consommées et des charges communes de l'atelier (département) qui sont enregistrées dans un « Bon des coûts d'atelier (ou de département) »;

Par la suite, on calcule les charges totales avant répartition des ateliers (départements) auxiliaires. Les charges totales avant répartition sont obtenues en faisant le total de trois tableaux : « Tableau de la consommation des matières ayant des quotas », « Tableau mensuel des mains d'œuvre » et livre détaillé des charges communes des

ateliers (départements) auxiliaires. Et puis les charges totales de chaque atelier (département) auxiliaire sont affectées aux ateliers de production en fonction de la clé de répartition – main d'œuvre.

Enfin, on établit un «Tableau de répartition des charges administratives (de la direction supérieure) » pour imputer les charges administratives de la société et de l'usine (la mine), et les charges de ventes etc. aux coûts de production de chaque atelier (département).

Cette méthode de calcul des coûts est nommée «la méthode des coûts complets » qui se différencie de la méthode des coûts de production qui sera mise en place ultérieurement (à partir de l'année 1993) par l'intégration des charges administratives et des ventes dans les coûts de tous les produits finis (non pas des produits vendus). Dans ce sens, la méthode des coûts complets en Chine avant 1993 n'est pas non plus celle en France. De plus, à l'époque cette méthode de calcul des coûts sert à la fois au contrôle de gestion et à la comptabilité générale.

Dans ce tableau de l'année 1951 (tableau 3), on voit les composants des coûts de production chez Angang. Le coût de production de l'entreprise est constitué par les charges des matières premières, des matières supplémentaires, des combustibles, de personnel et les charges d'atelier (les charges indirectes). Mais les amortissements des immobilisations ne sont pris en compte qu'à partir des années 1980.

Tableau de la composition et de la réduction des coûts

Composants des coûts	1 <sup>er</sup> trimestre		2 <sup>ème</sup> trimestre		3 <sup>ème</sup> trimestre		4 <sup>ème</sup> trimestre	
	Pourcentage dans les coûts	Diminution par rapport au budget	Pourcentage dans les coûts	Diminution par rapport au budget	Pourcentage dans les coûts	Diminution par rapport au budget	Pourcentage dans les coûts	Diminution par rapport au budget
Matières premières	74,27	0,15	73,29	0,75	75,10	1,02	76,04	2,31
Matières supplémentaires	2,84	0,60	3,41	0,12	3,01	0,49	2,93	0,67
Energies	7,04	0,02	6,96	0,26	6,73	0,31	6,37	0,59
Salaires	1,70	0,15	1,75	0,13	1,48	0,11	1,35	0,43
Charges d'atelier	7,71	1,76	7,59	1,93	7,36	2,15	7,22	2,03
Coût total	100	2,37	100	1,21	100	4,87	100	6,65

成本項目的構成及降低比較表

( 附表一 )

成本項目	第一季		第二季		第三季		第四季	
	佔成本 比率	比計劃 降低率	佔成本 比率	比計劃 降低率	佔成本 比率	比計劃 降低率	佔成本 比率	比計劃 降低率
基本材料	74.27	△0.15	73.29	△0.75	75.10	1.02	76.04	2.71
補助材料	2.84	0.60	3.41	0.12	3.01	0.49	2.93	0.67
燃料	7.04	0.02	6.96	0.26	6.73	0.31	6.37	0.59
工資	1.70	0.15	1.75	0.13	1.48	0.11	1.35	0.43
重間經費	7.71	1.76	7.59	1.93	7.36	2.15	7.22	2.03
X X X	X	X	X	X	X	X	X	X
X X X	X	X	X	X	X	X	X	X
總成本	100	2.37	100	1.21	100	4.87	100	6.65

(Tableau 3) (Archives de la société Angang, 1951a)

Après les calculs des coûts de production, la société Angang effectue une analyse de coûts de production. Les raisonnements de cette analyse de coûts de production sont clairement exprimés dans les archives :

« Le dépassement ou l'économie des coûts s'expliquent par les éléments internes et externes ; pour les éléments externes, il s'agit des variations des prix des matières. Les effets de ces dernières sur les coûts peuvent être réglés par les deux systèmes de prix (prix planifiés et prix réels). Par contre, les éléments internes sont plus compliqués et constitués par la qualité de gestion et le niveau des techniques de production. Les effets de la gestion sur les variations des coûts peuvent être déterminés par une analyse des chiffres comptables. Mais quant aux effets des techniques de production sur les coûts, on peut déterminer le volume des variations mais les origines de ces variations ne

peuvent pas être localisées qu'avec une analyse des chiffres comptables.

Sans connaître les origines des variations des coûts, on ne peut pas déterminer les actions correctives. Il nous faut analyser, à l'aide des chiffres comptables et statistiques, le degré de l'influence de chaque changement technique sur les coûts en faisant référence aux standards techniques indiqués dans le planning. En partant de ceux-ci, on découvre la régularité des influences technique sur les coûts de production. Ainsi, on peut bien gérer les coûts au cours de la production. » (Archives de la société Angang, 1950)

Cette analyse technique et économique comprend quatre grandes parties : une partie basée sur le volume des produits ; une partie basée sur les catégories (ou les séries) de produits ; une partie basée sur le taux d'utilisation des équipements ; et une partie basée sur les indicateurs d'opération technique. Mais le plan d'action de cette analyse technique et économique est un dessin technique des experts soviétiques qui travaillent à l'époque dans la société Angang, et la complexité de cette analyse a empêché l'entreprise de la mettre en application.

#### **La mise en place de la gestion des coûts dans les ateliers**

Le système de contrôle de gestion mis en place en 1950 est le premier «exploit » dans l'histoire du développement de contrôle de gestion chez Angang. Grâce à ce système, on est passé de «l'inconscience de calculs des coûts aux calculs globaux, des calculs inexacts et tardifs vers les calculs exacts et justes à temps, d'un état sans règlements à un système quasiment complet des règlements » (Archives de la société Angang, 1951b). Mais il existait encore de nombreux problèmes : la répartition arbitraire des charges, le manque des quotas scientifiques de consommation des matières, les objectifs irréalistes ou conservatistes (trop faciles à atteindre) du planning etc. Ceux-ci révèlent qu'il manque au personnel une connaissance bien établie des calculs économiques et une responsabilité clairement définie.

De surcroît, les caractéristiques de l'entreprise conduisent au renforcement de la gestion des ateliers.

«La société Angang est un complexe d'entreprises spécialisées dans la fabrication continue des produits sidérurgiques. Pendant les trois ans passés, elle a pratiqué une

politique mixte de direction centralisée et de gestion décentralisée. Cette politique mixte a fait preuve d'efficacité pour la période de restauration et le début du développement de l'entreprise. Mais la gestion décentralisée n'est plus appropriée aux nouvelles circonstances dans la mesure où (...) elle pose des problèmes à la cohérence de la production continue au moment où des relations économiques plus étroites entre les unités, (...) l'indépendance des mesures des résultats d'exploitation ont produit une surévaluation des coûts et des profits (...). »(Archives de la société Angang, 1951a)

Ainsi, l'importance des usines (mines) est affaiblie dans la fonction hiérarchique et le pouvoir décentralisé est repris par la société en mettant l'accent sur l'importance des ateliers dans la gestion d'entreprise. Vers la fin de l'année 1950, le Ministère de l'Industrie de la région nord-est organise une réunion concernant la gestion de la production d'atelier. En octobre 1950, l'usine générale de mécanique commence à mettre en essai les calculs des coûts au sein des ateliers ; en janvier 1951, la Mine Gongchangling établit dans les ateliers une prime spéciale pour l'amélioration des coûts de production des ateliers ; en juillet de la même année, l'usine chimique diffuse les calculs des coûts dans les ateliers.

La première tâche pour la mise en place de la gestion des coûts est la délimitation d'atelier. Chaque unité de production (usine ou mine) identifie elle-même les ateliers selon sa procédure de production en suivant un principe essentiel : une indépendance au niveau administratif et technique. Les effectifs d'ateliers ainsi délimités furent considérablement déséquilibrés : par exemple, 1500 personnes travaillaient dans l'atelier de tunnels de la Mine Gongchangling, mais il n'y avait que 450 personnes dans l'atelier de transport des pierres sidérolites.

Après la délimitation des ateliers, chaque usine se consacra à l'établissement des règlements de gestion en matière des techniques, de la sécurité de la gestion des stocks, de la gestion démocratique, et de calculs des coûts etc. Par ailleurs, «sans une connaissance suffisante de l'importance des calculs économiques, la plupart des membres de la direction de la société ne s'occupaient que de l'accomplissement des tâches de production désignées par l'Etat et n'étaient pas conscients que le niveau des coûts est un enjeu décisif de l'accumulation de la richesse nationale »(Archives de la société Angang, 1951b). De ce fait, la société déploya diverses formes de propagande et d'éducation morale contre cette sorte d'ignorance. Par exemple,

« À la Mine Gongchangling sont organisés plusieurs réunions à travers les organismes du Parti, de l'administration, du syndicat et du Mouvement des Jeunes Communistes Chinois qui mettent en évidence les défauts du travail précédent et l'importance des calculs économiques. En même temps, les réunions critiquent le productivisme absolu dans l'accomplissement du planning de l'Etat et il est avancé une perspective alternative essentiellement concentrée sur la gestion des coûts. De plus, la qualité de la gestion des coûts est désignée comme un critère préalable de modèle des travailleurs. » (Archives de la société Angang, 1951b)

Ce type de propagandes et d'éducation morale a créé un engouement pour les calculs économiques chez Angang. Dans ce mouvement, la gestion des coûts des ateliers et la mise en place des billets à ordre d'atelier deviennent les atouts de la gestion des coûts de l'entreprise à l'époque.

La gestion des coûts dans les ateliers en 1951 marque un grand progrès par rapport à la gestion des coûts en 1950 en matière de la rationalisation de la gestion des coûts dans trois aspects : la clarification de la responsabilité des coûts, une compréhension plus scientifique des coûts et la normalisation des calculs des coûts. Ces trois aspects sont également démontrés dans le slogan « rationalisation de production, « scientification » de gestion, et « entreprisation » d'exploitation (Archives de la société Angang, 1951b) » de l'entreprise.

La clarification de la responsabilité des coûts a été réalisée par la mise en place du planning des coûts d'atelier et du système des billets à ordre (Archives de la société Angang, 1951b; Archives de la société Angang, 1951c). D'une part, la méthode de calculs des coûts de 1950 a été adaptée aux besoins des calculs des coûts au sein des ateliers. Le planning de production d'atelier est déterminé à partir de celui d'usine. Pour chaque atelier, les coûts réels et planifiés sont calculés par une équipe de comptables de l'atelier. Les calculs des coûts d'atelier sont basés sur le planning des coûts d'atelier, et ce dernier est déterminé avant le début de chaque trimestre en fonction des quotas de la consommation réelle du trimestre dernier et en prenant la moyenne pondérée des plus avancés. En plus, le planning des coûts d'atelier est finalement fixé après une discussion entre les techniciens et les ouvriers (Archives de la société Angang, 1951b). D'autre part, pour susciter l'esprit de responsabilité, certains ateliers ont mis en œuvre un système des billets à ordre. Ce système a pour

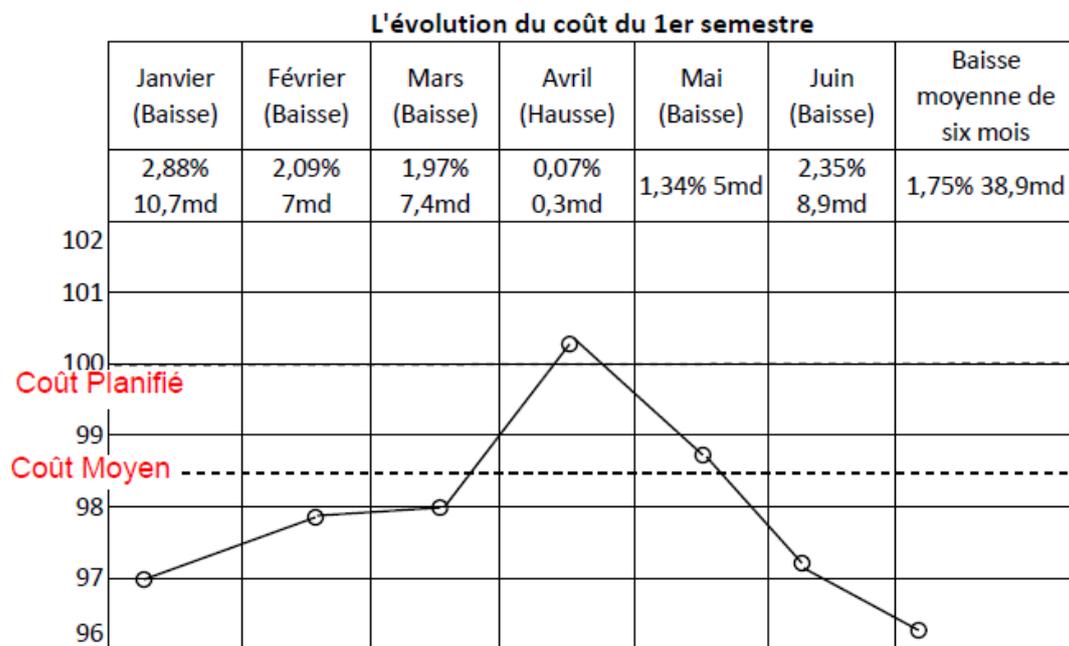
objectif de mesurer les résultats des coûts de travailleurs dans les ateliers. Au début de chaque exercice, il est distribué à chaque personne un nombre des bons (billets à ordre). Au cours de son activité de production, le travailleur règle ses charges par billets à ordre. Au moment de la clôture de l'exercice, un contrôleur de gestion d'atelier compte les billets à ordre pour savoir le résultat des coûts des travailleurs. Une rétribution des coûts est finalement accordée aux travailleurs en fonction de leurs résultats des coûts (Archives de la société Angang, 1951b). Ainsi, les travailleurs arrivent à comprendre que leur intérêt personnel est indissociable de l'intérêt de l'entreprise, voire de l'Etat.

Une compréhension plus « scientifique » des coûts pourrait être considérée comme une conséquence naturelle du mouvement d' « augmenter la production tout en pratiquant une stricte économie » qui est déclenché dès le troisième trimestre 1951 par le gouvernement chinois. Cette nouvelle compréhension des coûts se manifeste dans l'attention portée sur la qualité de production et non plus seulement sur la quantité. Par exemple, l'usine générale de mécanique fait comprendre aux travailleurs par des cas concrets que l'augmentation des volumes de production ne signifie pas forcément une baisse des coûts. Une autre preuve de cet aspect est fournie par le ministre Wang (du Ministère Industrielle de la région nord-est) qui indique dans un discours à Angang,

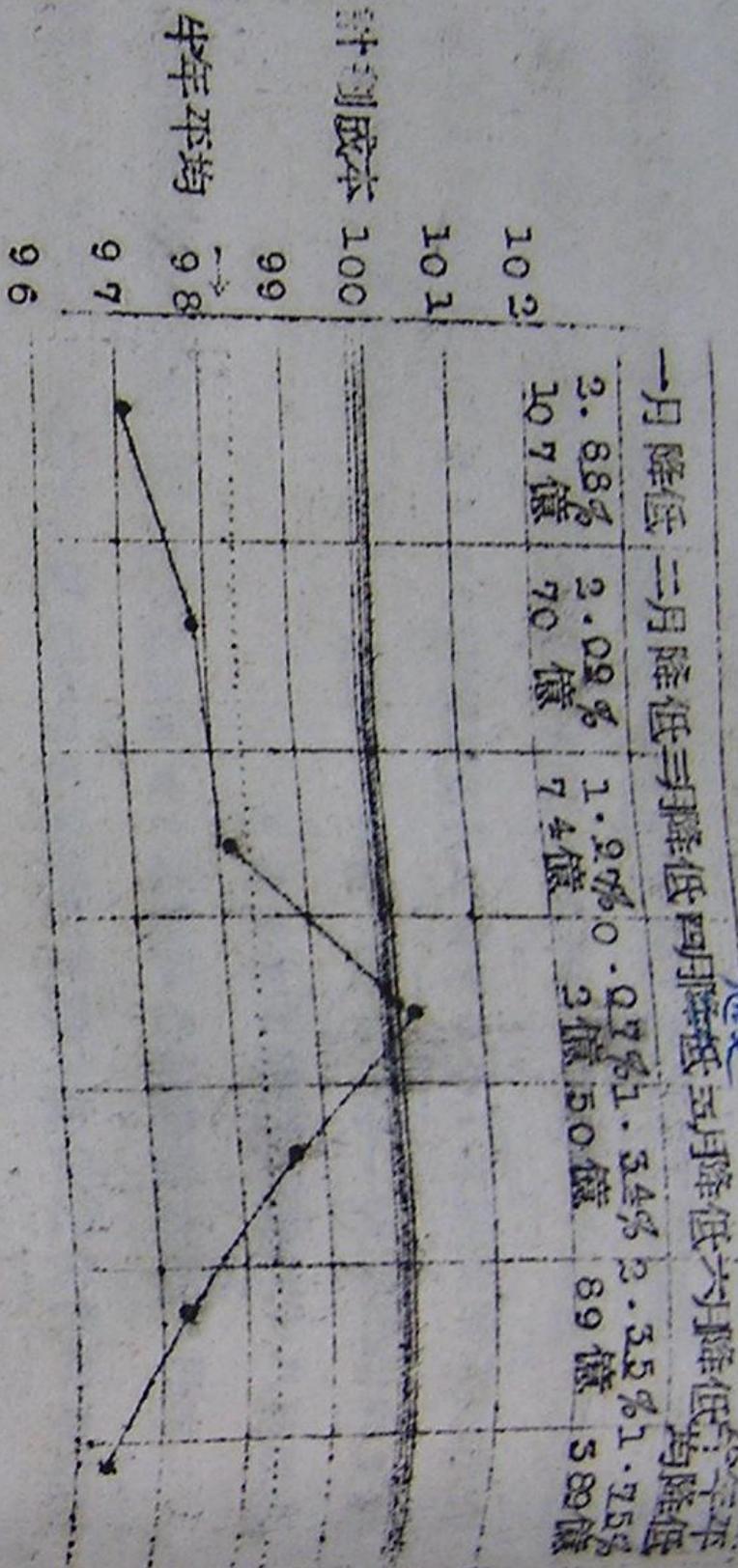
« L'accomplissement du planning de l'Etat comprend nécessairement la quantité la qualité et les coûts de production. Il faut absolument éliminer de notre esprit l'idée que l'on peut réaliser la quantité planifiée de production sans tenir compte de la qualité. La quantité la qualité et les coûts de production sont trois tâches indissociables et sine qua non. » (Archives de la société Angang, 1951b)

La normalisation des calculs des coûts se présente dans le perfectionnement des enregistrements originaux d'atelier et la ratification continue des quotas des coûts. La fiabilité des enregistrements originaux est une condition préalable pour mesurer la performance des travailleurs en matière des coûts de production. De ce fait, chaque atelier a renforcé le contrôle des enregistrements des charges de personnel, de matières et des dépenses diverses. Certaines techniques simples mais efficaces ont été mises en place, par exemple le tableau noir mural pour marquer la présence de travailleur à son poste de travail, les tableaux de réception et expédition pour les matières, les billets à ordre pour les dépenses diverses. Une utilité principale de la gestion des coûts d'atelier est de fournir de nouvelles informations sur les quotas en ratifiant les anciens quotas

planifiés, puis d'améliorer le planning de production, puisque «cette gestion des coûts dans les ateliers pourrait mettre en cause les quotas fixés à partir des expériences personnelles des travailleurs ou déceler le conservatisme dans les anciens quotas » (Archives de la société Angang, 1951b). Par ailleurs, certaines techniques d'analyse ressemblant au Tableau de bord dans le contrôle de gestion français ont été mises en application (Tableau 4).



上半年成本降低趨勢圖表



(Tableau 4) (Archives de la société Angang, 1951d)

Dans le système de contrôle de gestion au début des années 1950, les techniques de calcul et analyse des coûts présentent un composite des influences capitalistes et soviétiques. Côté capitaliste, parmi les membres de la direction de l'entreprise, on ne manque pas d'ingénieurs formés dans les pays occidentaux. Par exemple, monsieur Tianzhuang Lei est diplômé Master en Chimie de l'Université de Pékin en 1940, puis a travaillé au sein de l'Administration Militaire et Politique de *Guomindang* à Chongqing. En 1945 Lei fait des études aux Etats-Unis. Il y a également un monsieur Shutang Yang issue de la Faculté de Métallurgie de l'Université de Tianjin. Entre 1936 et 1939 il a effectué son stage dans l'usine sidérurgique de Krupp en Allemagne. Ceux-ci ont amené dans la gestion de la société Angang des influences du Fordisme, par exemple la division du travail, la standardisation et la prime au rendement. Côté soviétique, la plupart des membres de la direction de l'entreprise sont adhérents du Parti Communiste Chinois et ont travaillé dans les bases révolutionnaires du PCC. En plus, l'existence importante des experts soviétiques dans les entreprises chinoises dans les années 1950 a dominé la mise en place de la gestion des entreprises. La méthode de la gestion des coûts dans les ateliers a été introduite dans la société Angang sous cette influence soviétique.

## **2.2 L'établissement de l'économie planifiée, soviétisation de la comptabilité et naissance de la comptabilité de responsabilité en Chine**

### *2.2.1 L'établissement de l'économie planifiée, le premier plan quinquennal et la soviétisation de la comptabilité*

#### **L'établissement de l'économie planifiée et la comptabilité**

La normalisation de la gestion financière et économique entre 1949 et 1951, avec la restauration des activités économiques, fut commandée par les circonstances politiques et économiques du début de la République Populaire. Elle fut également une préparation pour la construction économique planifiée de grande envergure lors de la période suivante. Ce que montre cette citation de Mao Zedong, «Trois ans de préparation et dix ans de construction économique planifiée », avancée en février 1951 dans la session élargie du Bureau politique du Comité central du PCC. Face à l'embargo des pays occidentaux, le développement économique de la Chine n'avait pas d'autres issues que de pratiquer une gestion planifiée et centralisée de l'économie

en faisant référence au modèle soviétique et en l'adaptant à la situation de la Chine. Ce choix est également un effet de la culture traditionnelle chinoise. «L'adoption par les dirigeants chinois,... d'un modèle soviétique d'organisation et de développement ne constitue pas seulement une manifestation de docilité idéologique, un recours opportun à des recettes de gouvernement éprouvées, elle correspond aussi à la réinsertion de la Chine post-révolutionnaire dans la tradition continentale bureaucratique qui domine son histoire séculaire. » (Bergère, 2000, p13) Dans ce contexte, la nouvelle problématique posée pour la comptabilité chinoise était : comment répondre aux besoins de l'économie planifiée ? Les normes comptables proposées par les Ministères compétents vers la fin juin 1950 facilitèrent la remise en ordre des travaux comptables, mais l'unification politique et la normalisation économique au niveau national ne furent qu'ébauchées, beaucoup d'entreprises s'étaient engagées simultanément sur plusieurs fronts : la réforme politique, la restauration de production et la mise en place des nouvelles normes comptables. La connaissance insuffisante de la gestion des entreprises, accentuée par des raisons historiques et sociales, fit naître de nombreux phénomènes anormaux : l'inexactitude du patrimoine, la discordance entre les comptes et les biens, et l'infidélité des chiffres comptables etc. Le comité de finance et d'économie du Conseil des affaires d'Etat mit en évidence ce problème dans un décret *L'élaboration provisoire des normes comptables unifiées* : «[ces problèmes] ont non seulement empêché la mise en application d'un système de calcul économique, mais aussi posé de nombreuses difficultés pour la gestion et la planification de l'économie nationale ». Le gouvernement s'était rendu compte qu'il n'était pas possible de régler les problèmes dans les entreprises en s'appuyant sur les normes comptables de 1950. Il fallait, pour en améliorer de la gestion, créer des conditions favorables et établir des règlements suffisamment détaillés et applicables. Côté «conditions favorables » : le comité d'économie et de finance du gouvernement central prit la décision d'effectuer pour la première fois dans l'histoire de la République populaire l'inventaire des actifs et la vérification de l'état des capitaux des entreprises publiques en juin 1951, avec la promulgation consécutive du «Décret de l'inventaire et l'évaluation des valeurs des actifs d'entreprise publique » et du «Décret de la vérification de l'état des fonds d'entreprise publique ». Selon ces décrets, toutes les entreprises publiques devaient finir l'inventaire des actifs et la vérification de l'état des capitaux avant la fin du septembre 1951 et établir leur bilan comptable. Pour ce faire, le Ministère des Finances fixa la formule de documents comptables, notamment le bilan comptable. En parallèle,

le Ministère des Finances organisa la première conférence nationale de la gestion financière et de la comptabilité d'entreprise, en novembre 1951, qui eut pour objectif essentiel de trouver une solution en matière de conception des règlements comptables et financiers après l'accomplissement de l'inventaire des actifs et la vérification de l'état des capitaux. En matière de gestion financière, l'élaboration du planning financier des ressources et des dépenses pour l'année 1952 fut discutée lors de la conférence : furent proposés le contenu, la formule, la détermination de bénéfice versé à l'État, les dotations aux amortissements, etc., pour chacun des secteurs publics, industriels, commerciaux, agricoles et du transport. En matière de comptabilité furent définis la formalité du rapport du résultat de l'exécution du budget à suivre pour les entreprises publiques, les formules des documents de synthèse comptables et le plan comptable général pour tous les secteurs, même les pouvoirs et les responsabilités des chefs comptables. De surcroît, cette conférence aborda des réflexions sur les rapports entre la comptabilité la statistique et le planning économique.

Le positionnement de ces trois fonctions dans l'organisation de l'économie nationale s'effectua à peu près en même temps. En septembre 1951, le comité d'économie et de finance du gouvernement central réunit les Ministères concernés au sujet de l'élaboration du tableau du planning de l'économie nationale. Autant pour enrichir le contenu du planning que pour garder la cohérence entre les différents types de planning, cette réunion décida d'intégrer dans le planning de l'économie nationale le planning financier et ce dernier devint une partie importante du planning de l'économie nationale. Par ailleurs, les montants du bénéfice versé à l'État et des dotations aux amortissements des entreprises publiques pouvaient influencer les rubriques «Ressources » et même «Dépenses » et, de ce fait, le planning financier des entreprises publiques constitua une base de l'élaboration du budget national et dut répondre aux besoins de ce dernier. Ainsi, la comptabilité la statistique et le planning national furent intégrés les uns dans les autres et tous servirent à la gestion de l'économie nationale. Mais la coopération entre les trois étaient «loin d'être satisfaisante » (An, 1951). Les mesures prises furent plutôt organisationnelles : le pouvoir de ratifier les normes comptables fut transféré du comité de l'examen des normes comptables au Ministère des Finances qui fut chargé d'organiser le planning de l'économie nationale. Au sein du Ministère des Finances, l'organe des normes comptables fut en même temps «promu en grade » en 1951 : passant d'un petit bureau

à un département du Ministère. Désormais, la comptabilité chinoise avait pour fonction principale de servir au planning national. À l'époque, en matière de comptabilité de l'économie planifiée, il n'y avait pas d'autres expériences que celles de l'URSS, le Ministère des Finances avait employé des experts soviétiques. Avec leur aide, les trois premiers règlements comptables furent adoptés : *Le plan comptable général des entreprises publiques et ses explications*, *Les formules des documents de synthèse comptable des entreprises publiques et ses explications*, et *La remise et l'élaboration du compte rendu de l'exécution du budget des entreprises publiques*. Bien que ces trois règlements fussent initialement rédigés par des experts soviétiques, ils ne furent pas une transposition pure et simple des expériences soviétiques, selon le rapport de An (1951), «avec les experts soviétiques, nous avons travaillé ensemble sur la version finale des trois règlements tout en prenant en compte la réalité actuelle de la Chine ».

Tous les documents issus de la première conférence nationale de la gestion financière et de la comptabilité d'entreprise furent promulgués dès le début 1952 par le comité central d'économie et de finance, mais du fait des diverses contraintes (par exemple l'existence des entreprises capitalistes), le premier effort de la normalisation comptable se conclut par un compromis, voire un échec. On trouve un témoignage de cet effort avorté dans l'ouvrage d'un ancien ministre du Ministère des Finances,

«L'application des nouvelles normes comptable et l'élaboration du planning financier des ressources et des dépenses en 1952 pourraient être considérées comme une répétition importante. Par elles, les travaux comptables des entreprises furent améliorés tant que le personnel comptable se familiarisait avec les nouvelles normes et les nouvelles techniques comptables. D'autre part, le Ministère des Finances, qui était chargé de la normalisation comptable, pouvait en tirer des expériences utiles pour les progrès du système de la comptabilité chinoise »(Xiang, 1999, p13)

### **Le premier plan quinquennal (1953-1957) et naissance de calcul économique en équipes**

Le premier plan quinquennal commence officiellement en 1953. Le premier plan a pour objectif un développement essentiellement fondé sur la croissance accélérée des industries de biens de production et des industries de la défense nationale. Les

industries légères auront un rythme plus modéré d'expansion. Quant à l'agriculture, elle devra surtout compter sur une meilleure organisation des forces productives. La répartition des investissements d'État reflète cette priorité: 77,4% des crédits du plan sont consacrés au secteur industriel (y compris les transports modernes, c'est-à-dire principalement les chemins de fer), et la majorité de ces crédits (88,8%) vont aux industries lourdes. Ces options qui reflètent les principes généraux de la planification socialiste répondent également au désir de compenser le déséquilibre sectoriel né du retard pris par les industries lourdes dans le contexte d'un développement semi-colonial.

Avec la fin de la reconstruction, les problèmes liés aux entreprises capitalistes, par exemple la corruption des cadres du Parti et le gaspillage des ressources productives, émergèrent. Le maintien d'une économie mixte ayant des entreprises publiques et privées en même temps, même sous contrôle du gouvernement, parut incompatible avec la volonté du Parti communiste qui voulait réunir toutes les forces de la société dans les œuvres du premier plan quinquennal (1953-1957), d'autant moins compatible avec les bases doctrinales du régime socialiste. De ce fait, le Parti Communiste Chinois tenta de centraliser à nouveau le pouvoir et d'assainir l'économie nationale en conjurant les éléments «malsains» avec des mouvements de la masse: la campagne «augmenter la production tout en pratiquant une stricte économie» (1951 à 1952), la campagne des «Trois Antis» (1951), la campagne des «Cinq Antis»<sup>7</sup> (1952), et en suivant cette tradition, la campagne de masse atteignit son sommet en 1957 par la campagne de «pratiquer un régime économique» (1957). Le premier plan quinquennal (1953-1957) marqua le commencement d'une économie planifiée en Chine, en même temps, il fut également une période de transformation en modifiant et complétant le système comptable et les pratiques comptables en faisant référence à la comptabilité de l'URSS, voire dans certains cas en reproduisant complètement cette dernière.

---

<sup>7</sup> Comme la campagne des «Trois Antis», elle est une campagne de purification lancée en 1952. Les cinq cibles de cette campagne sont: la corruption, l'évasion fiscale, le détournement des biens de l'Etat, la fraude, et le vol d'informations économiques.

## **La «Ligne générale», la socialisation de l'industrie et du commerce et une «bonne comptabilité»**

L'accomplissement de la période de reconstruction (1949-1952) signifie le succès de la révolution démocratique en Chine. Désormais, la tâche centrale du Parti Communiste Chinois était l'industrialisation et la socialisation de l'agriculture, de l'industrie et du commerce, comme définie dans la «ligne générale». La «ligne générale» avait pour objectif de réaliser progressivement, pendant un temps assez long, l'industrialisation socialiste du pays, de réaliser progressivement la transformation socialiste de l'agriculture, de l'industrie artisanale, du commerce et de l'industrie privée. Cette ligne générale fut alors le phare qui éclaira toutes les missions du Parti Communiste Chinois et impliqua une transformation radicale des structures de production à la ville comme à la campagne. Cette phase de transition vers le socialisme devrait instaurer un «capitalisme» d'État, associant entreprises publiques et entreprises collectives ou privées, subordonnées au secteur étatique et travaillant pour lui.

Au début du premier plan quinquennal, le secteur industriel privé était déjà affaibli. Le mouvement des «Cinq Anti» permit à l'État d'étendre son contrôle à de nombreuses entreprises : certaines entre elles, obligées de s'ouvrir aux investissements publics, se transformèrent en entreprises mixtes, d'autres, tout en continuant à appartenir au secteur privé, reçurent leurs crédits, leurs commandes et leurs matières premières d'organismes officiels. L'évolution s'acheva en 1956 avec la nationalisation des grandes et moyennes entreprises industrielles et commerciales.

L'enjeu des nationalisations n'était pas seulement politique et social. Dans le cadre d'un système économique planifié et centralisé, la persistance d'entreprises privées et de petites coopératives représente un obstacle. Leur élimination cependant ne résout pas tous les problèmes. Les unités de production issues des fusions hâtives de petites entreprises lors des nationalisations ont du mal à se plier à la discipline et à s'intégrer à la hiérarchie qu'impose la planification.

Les difficultés ne doivent cependant pas porter à sous-estimer l'ampleur des transformations alors réalisées. En 1956, toutes les entreprises importantes sont devenues entreprises d'État ou entreprises mixtes contrôlées par l'État. À la fin du

quinquennat, la plupart de ces entreprises d'État (représentant 60 à 70% de la production industrielle) furent placées directement sous le contrôle des ministères et des organismes centraux.

Etant donné ce contexte, les questions qui se posaient à l'époque aux chercheurs comptables étaient : à quoi sert la comptabilité dans cette édification économique de grande envergure ? Et quelle comptabilité pour cette édification économique ?

Le Ministère des Finances convoqua la deuxième conférence nationale de la gestion financière et de la comptabilité d'entreprise en octobre 1952 afin de mettre en œuvre une comptabilité pour l'édification économique de grande ampleur du premier plan quinquennal. Cette conférence élabora une dizaine de règlements comptables, parmi eux furent retenus les règlements concernant la gestion financière de la première conférence nationale. En matière de comptabilité, deux grands changements furent apportés : d'une part, des règlements furent élaborés à nouveau concernant l'inventaire annuel, les pièces comptables, les journaux (grands journaux), les traitements comptables de la gestion des matières et le calcul des coûts. Tous ces aspects traitaient de points communs à tous les secteurs. D'autre part, fut mise en place la séparation dans les normes comptables entre les dépenses exceptionnelles (par exemple les grands travaux) et les dépenses régulières d'exploitation de l'entreprise, par la modification des trois règlements concernant le plan comptable général des entreprises industrielles et celui des entreprises de construction. Ceci est « une grande étape pour redresser un modèle comptable de l'économie planifiée » (Xiang, 1999, p14). À partir de là furent sortis successivement en 1953 les normes comptables pour le secteur agricole, commercial, du chemin de fer et du transport. Ainsi prit forme le système des normes comptables chinoises qui présenta alors dans la division sectorielle une séparation des opérations régulières d'exploitation et des opérations d'investissement exceptionnelles, tout en répondant aux besoins de l'économie planifiée.

En parallèle avec l'élaboration des normes comptables d'entreprise, de grands travaux furent effectués dans la comptabilité publique. Le Ministère des Finances convoqua respectivement en octobre 1951 et en novembre 1952 la deuxième et la troisième conférence nationale du budget, de la comptabilité et du Trésor public pour renforcer le rôle de la comptabilité budgétaire dans la gestion budgétaire, la gestion financière et la surveillance financière.

Les règlements comptables cités ci-dessus constituèrent la base du travail comptable de la période du premier plan quinquennal. Au cours de l'exécution du premier plan quinquennal, certains nouveaux règlements furent établis en réponse à de nouvelles circonstances. Par exemple, le secteur privé subsistait encore dans la période du premier plan, la Chambre chinoise de commerce et d'industrie rédigea et publia en janvier 1954 «la norme comptable des entreprises privées » et en 1956 le Ministère des Finances promulgua le plan comptable général des entreprises mixtes à capitaux privés et d'État selon le développement de ces dernières.

Mais dans les tentatives de redressement du système comptable chinois des années 1950, le courant prédominant se trouvait dans une introduction dogmatique du système comptable de l'URSS. Le Laboratoire de la Comptabilité à Renmin University of China apporta des réponses dans un article intitulé «*Les fonctions de la comptabilité dans l'édification économique de grande envergure* » (1953). Selon cette recherche, «une tâche primordiale de la comptabilité est de sauvegarder des biens du socialisme »; de surcroît, la comptabilité était utilisée pour «refléter et contrôler l'application du planning, mettre en évidence les écarts par rapport aux objectifs fixés, et fournir des informations nécessaires à l'établissement du plan »; la fonction de la comptabilité résidait également dans «les calculs des coûts de produits, la mise en application et la consolidation du système de calculs économiques ». Concernant le choix de la comptabilité, le débat entre 1949 et 1952 sur la nature de la comptabilité finit par le triomphe du courant «classiste », considérant que «la comptabilité a son aspect de classe social » et que «le système de la comptabilité n'est pas indépendant de la nature du régime dans lequel se situe ce système comptable » (Renmin, 1953). Ces idées-là montrèrent une position similaire à celle de Sombart, Littleton et Melis : Sombart considère que le capitalisme et la comptabilité en parties doubles se comportent l'un vis-à-vis de l'autre comme la forme et le contenu, Littleton a lié le développement de la comptabilité en parties doubles avec celui de l'accumulation de capital, et Melis parle de la comptabilité en parties doubles comme de «la fille de l'entreprise capitaliste » (Lemarchand et Nikitin, 2009). En clair, les pays socialistes ou communistes devaient avoir leur propre comptabilité dite «comptabilité socialiste », différente de la comptabilité en partie double pratiquée dans les pays capitalistes. Mais en matière de la comptabilité socialiste, il n'y avait pas d'autres références que celle de l'URSS, de ce fait, « afin que l'on se serve bien de la comptabilité dans l'édification

économique de grande envergure, il faut introduire et étudier intégralement des pratiques avancées de l'URSS » (Renmin, 1953). Sous l'influence idéologique, le redressement du système comptable chinois dans les années 1950 a subi une soviétisation de la forme au contenu.

La soviétisation comptable au niveau de la forme se présente dans la diffusion de la méthode dite «Journal des pièces comptables ». En septembre 1953, la revue *Comptabilité Industrielle* publia le décret du Ministère des Finances de l'URSS sur la diffusion de la comptabilité en journal des pièces comptables dans les Etats membres de l'Union. Peu après cette publication, le « Journal des pièces comptables » fut diffusé à peine au sein du Ministère d'énergie et dans la région d'Anshan. Afin de généraliser cette méthode au niveau national, Zhu écrivit l'article « Les formes soviétiques avancées de la comptabilité » qui démontre que l'URSS possède la meilleure forme de comptabilisation et la meilleure forme comptable de l'URSS est le journal des pièces comptables.

En vue de soutenir la diffusion du journal des pièces comptables, le «Plan des comptes standard pour les entreprises industrielles publiques dans les Etats membres de l'URSS » fut traduit et publié en septembre 1955, 73 comptes de la première classe furent mis en disposition pour les entreprises adoptant le journal des pièces comptables. Plus officiellement, en décembre 1955, le Ministère des Finances émit un appel aux avis sur le «Projet provisoire des formats du journal des pièces comptables dans les entreprises industrielles publiques ». En fonction des avis recueillis, le Ministère des Finances élabora et promulgua le deuxième «Projet provisoire des formats du journal des pièces comptables dans les entreprises industrielles publiques » en décembre 1956 pour une révision éventuelle.

Tandis que le Ministère des Finances élaborait le «Projet provisoire des formats du journal des pièces comptables dans les entreprises industrielles publiques » en 1955, il faisait également un «Plan provisoire des comptes des opérations fondamentales des entreprises industrielles publiques » et un «Plan général des comptes des opérations fondamentales des entreprises publiques d'installation et construction », ces projets provisoires furent mis en discussion, puis en novembre 1955 le Ministère des Finances promulgua un «Plan des comptes standard des opérations fondamentales des entreprises industrielles publiques » qui fut mis en vigueur à partir du 1 janvier 1956.

Le plan des comptes standard de 1956 permit d'intégrer les expériences soviétiques et de faire référence au «Plan des comptes standard pour les entreprises industrielles publiques dans les Etats membres de l'URSS » (le 1 janvier 1955). Selon un témoignage d'An<sup>8</sup> (1955), les initiatives de la mise en place de ce plan des comptes standard étaient :

«D'une part de faciliter la formation des cadres comptables et de maintenir la cohérence entre les pratiques comptables et les manuels comptables soviétiques qui sont utilisés dans les enseignements des écoles ; d'autre part, l'alignement des règlements comptables à ceux de l'URSS facilite aussi les instructions des experts de l'URSS dans les entreprises chinoises ».

En plus, toujours selon An (1955), Les comptes furent principalement élaborés en faisant référence aux pratiques soviétiques entre 1951 et 1952, mais la connaissance de ces derniers et la capacité de les intégrer dans les pratiques en Chine furent alors loin d'être suffisantes. Ainsi, le système des comptes élaboré entre 1951 et 1952 était très différent du Plan des comptes standard de l'URSS aussi bien au niveau de la forme que du contenu. En 1955, grâce aux renseignements minutieux des experts soviétiques une connaissance plus approfondie et complète sur les expériences soviétiques fut obtenue. «Ceci nous pousse avec fermeté à apprendre et implanter intégralement des règlements comptables de l'URSS »(Xiang, 1999, p220).

### *2.2.2 Le contrôle de gestion à l'époque*

La soviétisation complète de la comptabilité chinoise au niveau du contenu entre 1953 et 1957 se révèle également dans les changements des calculs des coûts. Le champ d'application des calculs des coûts fut désormais les entreprises socialistes, et comme le développement de l'industrie restait la priorité du premier plan quinquennal, les recherches comptables à l'époque mirent ainsi l'accent sur la comptabilité dans les entreprises industrielles socialistes. Une nouvelle revue *Comptabilité Industrielle* fut

---

<sup>8</sup> Il fut chargé d'élaborer le plan des comptes à l'époque.

créée en 1952, en remplacement de l'ancienne revue *Nouvelle Comptabilité*, avec pour objectif de diffuser les connaissances comptables dans les entreprises industrielles. Dès lors, de nombreux articles et ouvrages furent consacrés à la diffusion de la comptabilité industrielle de l'URSS. Ils permirent un apprentissage approfondi des Chinois sur la comptabilité soviétique. Par ailleurs, ces articles révèlent un « encodage » (Burns et Scapens, 2000) des circonstances politiques et économiques et transcrit ces dernières en langage comptable.

Comme l'année 1953 marque la première année du premier plan quinquennal – le départ de l'édification économique de grande envergure. La construction massive de l'ampleur nationale et la pénurie des produits ménagers nécessitèrent que les entreprises produisent le plus que possible, sans compter le résultat économique de production. Un article du Laboratoire de la comptabilité de l'Université Renmin à Beijing en janvier 1953, intitulé « La bonne méthode de calcul des coûts de l'URSS », interpréta cette situation de la manière suivante,

« Dans les entreprises industrielles socialistes, les deux tâches principales de la comptabilité sont la détermination de la quantité des produits et le calcul des coûts. Ces deux tâches de la comptabilité sont étroitement liées à la nature des entreprises industrielles dans le régime socialiste : les entreprises industrielles fonctionnent selon la loi économique fondamentale du socialisme formulée par Staline (1952), « ...assurer au maximum la satisfaction des besoins matériels et culturels sans cesse croissants de toute la société, en développant et en perfectionnant toujours la production socialiste sur la base d'une technique supérieure... » Ainsi, plus il y a de produits fabriqués par les entreprises industrielles, mieux seront satisfaits les besoins sociaux. Par ailleurs, on doit, continuellement, améliorer la qualité des produits et baisser les coûts de produits. La baisse des coûts des produits peut, d'une part augmenter le pouvoir d'achat de la population, d'autre part économiser le fonds de roulement des entreprises pour une reproduction élargie. Le calcul des coûts par conséquent joue un rôle important dans la comptabilité des entreprises industrielles. » (Laboratoire de la comptabilité de l'Université Renmin, 1953)

La deuxième conférence nationale de gestion financière et de comptabilité d'entreprise, en octobre 1952, convoquée par le Ministère des Finances, élabora le processus général de calcul des coûts dans les entreprises publiques. Généralement, il y avait

trois méthodes de calcul des coûts importées par les entreprises chinoises depuis l'URSS : la méthode par ordre, celle par étape, et celle par quota. La méthode de calcul des coûts par ordre est destinée aux petites et moyennes entreprises avec un simple processus de production. Dans ce type d'entreprises, les coûts sont engendrés par les bons de commande. Après l'accomplissement d'un ordre, l'entreprise concernée se tourne vers un autre ordre. L'objet du calcul des coûts dans cette méthode est les bons de commande. Chaque bon de commande correspond à un grand livre de compte « Production élémentaire ». Pour compléter le grand livre, on établit une carte pour enregistrer en détail les charges (matières premières, salaires, frais d'atelier et frais d'usine etc.) et l'avancement des produits de ce bon de commande. À la fin de ce lot de production, on a sur la carte toutes les charges engendrées par ce bon de commande. Ce qui reste à faire est d'établir le tableau de calcul des coûts et déterminer le coût unitaire de production. Ainsi, les coûts de production dans cette méthode ne peuvent être déterminés qu'au moment de l'accomplissement des bons de commande. La méthode de calcul des coûts par étape est destinée aux grandes entreprises ayant un processus complexe (en étapes) de production. La production en étapes nécessite que chaque étape de production constitue un centre de calcul des coûts, mais la différence entre la méthode par étape et celle des centres d'analyse réside dans l'interdépendance des centres (étapes) : les productions en étapes sont constituées par les étapes continues et il faut connaître les coûts transférés des étapes précédentes avant de calculer les coûts de production des étapes suivantes. Pour chaque étape de production de chaque produit, une carte des charges est établie. Les calculs des coûts sont faits par étapes de production à la fin du mois. Ainsi, l'objet de calcul des coûts dans cette méthode est chaque produit de chaque étape de production. Les calculs des coûts sont réguliers et généralement coïncident avec la période de reporting. Les inconvénients des deux premières méthodes sont « un long délai pour le calcul des coûts du fait de la complexité des méthodes » et « une fonction analytique insuffisante » qui ne peut satisfaire le besoin de connaître à tout moment les écarts de dépenses par rapport aux quotas distribués et ainsi d'identifier les causes de ces écarts. Pour éliminer ces inconvénients dans le calcul des coûts, pour simplifier et accélérer le processus, la méthode par quota a vu le jour en URSS et a été considérée comme « un grand progrès dans l'amélioration de la comptabilité de production et de calcul des coûts ». L'essentiel de la méthode de calcul des coûts par quota est de remplir *a priori* toutes les pièces comptables concernant les charges directes (salaires, matières premières) en

fonction des quotas fixés (ce qui rappelle la méthode des standards). Les écarts à l'égard des quotas sont enregistrés dans les livres spécifiques en fonction des circonstances de production. Ainsi, on peut déterminer les coûts de production avant que les matières et la main d'œuvre soient consommées dans la production. Ceci permet de «prendre des mesures de précaution contre les écarts défavorables ». Dans cette méthode, les comptes subsidiaires des charges de production sont établis pour chaque atelier en fonction des types de produits. En conséquence, la comptabilisation des écarts est effectuée pour chaque type de produit de chaque atelier. Quant aux frais généraux, ils sont répartis au prorata à l'aide d'une clé de répartition (généralement les salaires réels).

Or, il y eut un grand changement par rapport à la période 1949 - 1952 : les chercheurs et professionnels comptables chinois ne se contentèrent plus de présenter les pratiques soviétiques, certains d'entre eux commencèrent à s'intéresser et à étudier les innovations managériales apparues dans les entreprises chinoises.

Le mode de gouvernance «système de gestion par comités » répondait mal aux impératifs de coordination imposés par la nouvelle planification quinquennale, et le rôle qu'y jouaient les représentants locaux du Parti tendait à faire échapper ces comités aux hiérarchies « verticales » et à faire prédominer le principe de territorialité. Pour surmonter les problèmes posés par le système de gestion par comités et accomplir les objectifs fixés pour la première planification quinquennale, le système de responsabilité individuelle du directeur s'établit au fur et à mesure dans les entreprises en référence au modèle soviétique malgré un boycott de la part des gouvernements locaux. L'éviction de Gao Gang et de Rao Shushi eut lieu en 1954 afin de supprimer les obstacles à la mise en place du système de responsabilité individuelle du directeur.

Dans ce nouveau système, une relation d'agence fut établie entre les directeurs d'entreprise et l'Etat. Selon Jensen et Meckling (1976), une relation d'agence est «un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique la délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent». Dans le système de responsabilité individuelle de directeur, un directeur fut désigné par l'Etat pour exécuter des tâches de la gestion d'entreprise. Il était responsable de l'accomplissement des objectifs planifiés et du fonctionnement normal de la production, de la technologie et de la finance de

l'entreprise. Les comités de l'entreprise ne s'occupaient que de l'éducation morale des ouvriers. Une condition préalable pour ce système de gestion était une connaissance parfaite du directeur sur les activités de production, de technologie et de finance de l'entreprise. En fait, ce mode de management rappelle la gestion scientifique, une gestion déléguée à des experts, à des technocrates, par rapport au système de gestion par comités.

Cette nouvelle gestion des experts amena de nouveaux changements dans les entreprises. Les gestionnaires connaissaient aussi bien les pratiques que les théories et consacraient plus de temps à la recherche des pratiques les mieux adaptées aux entreprises chinoises. Le calcul économique en équipes fut d'abord mis en place à l'Acierie Tianjing et à la Mine de Charbon de Datong où des résultats satisfaisants furent obtenus. Certains se mirent même à la traduction des œuvres étrangères traitant de ce thème. Ainsi Yiliang ZHANG, qui était un comptable de la première aciérie d'Angang, traduisit la méthode des comptes économiques en équipes de l'URSS en mars 1954 qu'il mit en place pour faire face aux pertes incontrôlables que dégageait son entreprise. Dès l'application de cette méthode dans son usine, ses résultats s'améliorèrent. Alors que les autres usines de l'entreprise Angang étaient toutes obsédées du même genre de problème, le service comptable mit sur le tableau noir cette bonne nouvelle afin de diffuser cette innovation au sein de l'entreprise. Jusqu'à juin 1956 le calcul économique en équipes fut mis en œuvre dans toutes les unités de base de travail de l'entreprise. Le « Quotidien du Peuple » publia le 24 décembre 1954 un éditorial intitulé « Faisons un travail de masse du Calcul économique en équipe » (CEE) qui présentait des expériences réalisées dans les entreprises telles Angang en soulignant que le CEE, avec l'émulation de travail, est un moyen important d'« augmenter la production tout en pratiquant une stricte économie ». En juillet 1955, le comité central du Parti annonça « la Décision sur Pratique d'une Stricte Economie ». Le calcul économique en équipes, qui pouvait à la fois inciter à l'ardeur d'« augmenter la production tout en pratiquant une stricte économie » de masse et favoriser l'émulation de travail, fut diffusé dans tous les secteurs de la Chine. Selon les exigences de la planification nationale, cinq indicateurs de mesure furent déterminés : la quantité de production, la qualité, la consommation des matières premières, la main d'œuvre et l'entretien des équipements. Au cours de la production, cinq tableaux d'enregistrement quotidiens furent établis en correspondant aux indicateurs de mesure.

Sur chaque tableau, on voit clairement des écarts entre des objectifs réalisés et des objectifs planifiés. Ainsi, chaque ouvrier est conscient de son niveau de performance et les activités d'entreprises sont pilotées vers les objectifs planifiés. De surcroît, une analyse des activités économiques effectuée à la fin de chaque mois permet de trouver les points forts et les points faibles des activités de l'entreprise, ce qui conduit à une amélioration continue de la performance de l'entreprise. La nature de cette méthode est une application de responsabilité de comptabilité (Skousen et Yang, 1988), voire une « responsabilité de comptabilité à la chinoise » (Hu, 2000). Le chef et les membres d'équipe restent solidairement responsables pour l'accomplissement des objectifs planifiés auquel sont étroitement liés les sanctions ou les récompenses. Cette forme de contrôle constitue « une base solide du système de la responsabilité économique de l'entreprise chinoise » (Hu, 2000).

### *2.2.3 Les pratiques dans les entreprises*

- **Chez Angang : L'introduction de nouveaux moyens de gestion d'entreprise en fonction des valeurs sociales (politiques, plus exactement) et les innovations suivant des introductions**

Selon l'instruction du Président Mao « le Parti Communiste de l'Union Soviétique est notre meilleur professeur et nous devons absolument apprendre auprès du PCUS (Parti Communiste de l'Union Soviétique) », l'organisation de la gestion de la société Angang subit une grande modification : le département de comptabilité de la société fut transformé en deux départements (celui de comptabilité et celui de la gestion financière) ; les 15 usines de production et 23 usines auxiliaires furent converties en ateliers et les fonctions comptables dans ces usines furent supprimées et centralisées dans les deux départements comptables de la société ; chaque atelier (usine) garda un bureau de calculs économiques qui s'occupait du contrôle de gestion de la production d'atelier.

Suivant le modèle soviétique, la société Angang a instauré un nouvel organe de gouvernance : l'assemblée générale des représentants des travailleurs en matière de l'organisation et des techniques du travail. Cette mesure était considérée comme une

méthode efficace et efficiente pour la gestion des entreprises en URSS. Elle consistait à clarifier les indicateurs planifiés auprès des équipes de production (voire auprès de chaque travailleur) et à identifier les problèmes au niveau de la gestion de production. Puis, cette assemblée générale proposait des actions correctives et élaborait un programme des mesures de l'organisation du travail. L'enjeu de l'assemblée générale des représentants en matière de l'organisation et des techniques du travail était de transformer la planning de l'Etat en des plans d'action concrets pour les travailleurs en s'appuyant sur les dynamiques et les initiatives de ceux-ci et, par conséquent, de garantir une performance conforme aux objectifs financiers en matière de coûts de production.

Un autre effet de la soviétisation de la gestion d'entreprise fut de mettre en place un contrôle du fonds de roulement<sup>9</sup> employé. Dans les années passées, les travailleurs ne tenaient pas compte de la gestion du fonds de roulement et des écarts financiers, un certain chaos régnait : «des matériels demeurent encore non comptabilisés, les enregistrements (du fonds de roulement) dans les différents livres comptables ne se correspondent pas, et les quantités enregistrées ne correspondent pas aux quantités actuelles » (Archives de la société Angang, 1955). De ce fait, la société Angang établit un programme de la gestion du fonds de roulement et un programme des indicateurs du fonds de roulement. Les indicateurs du fonds de roulement faisaient partie des calculs économiques d'atelier.

Par ailleurs, l'essentiel de la soviétisation de la gestion chez Angang résidait dans la recentralisation de la gestion et dans la clarification plus systématique de la responsabilité. L'influence de cette recentralisation se manifesta plutôt au niveau comptable qu'au niveau administratif. La transformation de l'usine en l'atelier ne fut qu'un changement de l'appellation au niveau hiérarchique, mais la suppression réelle des fonctions comptables au niveau d'ateliers montrait bien la perte du pouvoir financier des ateliers (anciennes usines). Avec la suppression des fonctions comptables, chaque atelier comptait désormais un contrôleur de gestion pour mieux gérer les coûts. On pourrait dire que la suppression des fonctions comptables dans les ateliers avait paradoxalement mis en relief l'importance du contrôle de gestion dans les ateliers,

---

<sup>9</sup> Strictement, le terme « fonds de roulement » est équivalent à « actifs circulants ». Le contrôle du fonds de roulement s'effectue par les calculs de rotations des actifs circulants et de l'économie de leur emploi.

voire dans les équipes de travail qui étaient considérées comme les unités de base. Ceci a poussé à l'émergence d'une nouvelle forme de contrôle de gestion – le calcul économique en équipe.

### **L'émergence du calcul économique en équipe**

En 1953, Angang fut la première Aciérie à effectuer un calcul des quotas de consommation des matières par four à réverbère dans le mouvement de « la production d'acier dans la limite des matières fixées », ceci a motivé les travailleurs de four à réverbère pour améliorer les opérations techniques. Le résultat fut remarquable : la consommation des matières premières pour une tonne d'acier baissa de 1080 kilogrammes à 1030 kilogrammes. Selon un rapport du 13 septembre 1954 par le Bureau National de la Statistique, « la diffusion de la production d'acier dans la limite des matières fixées a diminué les quotas de la consommation des fours à réverbère de la société Angang ».

Ce calcul des quotas de consommation des matières par four mit en évidence que le contrôle de la consommation de production dans les unités de base de production (par exemple les fours ou les équipes) peut clarifier auprès des travailleurs, leur faire comprendre les résultats économiques de leurs activités de production, et ceci favorise « l'augmentation de la production tout en pratiquant une économie ». Les caractéristiques principales du calcul de cette phase furent résumées comme suit :

« Les calculs par four (équipe) sont utilisés comme un moyen de la gestion des quotas de consommation. Les résultats chiffrés de ces calculs serviront à l'analyse des variations de la consommation des quotas. Ces informations nous aident également à diagnostiquer les problèmes de la production, à découvrir et explorer les potentiels de l'économie des matières. » (Archives de la société Angang, 1963b)

Malgré l'ampleur des incidences de la mise en œuvre de ce calcul par four (équipe), on ne peut pas le considérer comme la naissance du calcul économique en équipe.

« Les formes de calcul ne sont pas finalement déterminées, la gestion des quotas n'est

pas associé à la responsabilité de la production des équipes. En plus, la pratique de l'économie n'est pas une action d'initiative et d'habitude des travailleurs. » (Archives de la société Angang, 1963b)

Le calcul économique en équipe chez Angang a vu le jour entre le mois mars et avril de 1954. Selon les archives, l'usine de laminage dégrossisseur et l'usine de laminage à plaque furent les premières à utiliser le calcul économique en équipe. Le résultat fut remarquable : l'usine de laminage dégrossisseur a éliminé les « pertes sans aucun responsable » qui existaient depuis longtemps ; le taux du rendement et le taux des produits de première classe de l'usine de laminage à plaque ont été forcément augmentés.

Les caractéristiques du calcul économique en équipe et les expériences de ces deux usines peuvent être résumées comme suit (Archives de la société Angang, 1963b) :

- 1 renforcer la gestion du planning, transmettre les tâches planifiées jusqu'aux équipes de travail : le contenu du calcul économique en équipe comprend tous les principaux indicateurs économiques de la production qui sont directement sous la responsabilité de l'équipe, par exemple la quantité de production, la qualité de production, les quotas de consommation des matières premières, et la récupération des sous-produits etc. ;
- 2 rétablir et compléter les enregistrements originaux et les calculs économiques au niveau des unités de base, clarifier la responsabilité de la consommation des matières de chaque équipe, et vérifier exactement et promptement la performance de chaque équipe de travail ;
- 3 associer le calcul économique en équipe à la responsabilité de production de l'équipe : les responsables de l'équipe ont à se rendre compte des activités de son équipe au directeur de l'usine au moment de la réunion administrative. En plus, il faut faire tous les travailleurs de l'équipe au courant des résultats des calculs économiques ;
- 4 associer le calcul économique à la compétition au travail : les indicateurs du calcul économique ont enrichi le contenu de la compétition au travail et fourni une interface fiable pour cette dernière. Inversement, la compétition au travail a apporté au calcul économique en équipe une éducation socialiste et les forces politiques encourageantes, et ainsi motivé la dynamique des travailleurs dans le mouvement d' « augmenter la production tout en pratiquant l'économie » ;
- 5 associer le calcul économique et la compétition au travail à un régime de rétribution :

les lauréats issues de la compétition et du calcul économique se voient attribuer des récompenses spirituelles et matérielles ; les travailleurs ont rigolé en disant «il y a toujours des sous de rétribution derrière les fanions rouges <sup>10</sup>». Ceci a un effet moteur pour un déroulement durable du calcul économique et de la compétition au travail.

L'émergence du calcul économique en équipe chez Angang a reçu une reconnaissance éclatante de la part de l'État. En deuxième semestre 1954, le Ministre de l'Industrie Sidérurgique commença à diffuser dans toutes les entreprises sidérurgiques cette innovation de gestion en organisant des séminaires de formation, des réunions et les visites *in situ*, etc. Le journal *Quotidien du Peuple*<sup>11</sup> publia le 20 décembre 1954 un éditorial intitulé «Pour que le calcul économique devienne un travail des masses » en appelant toutes les entreprises chinoises à mettre en œuvre le calcul économique en équipe. Cet éditorial souligna l'importance de la diffusion de cette expérience qui est de «réunir une tâche principale de l'industrialisation socialiste – l'accumulation des fonds d'investissement – et les travaux quotidiens des milliers et milliers des travailleurs ». Plus tard, le 6 juillet 1955, pendant la deuxième réunion plénière de la première Assemblée nationale populaire le premier ministre Xiannian Li indiqua dans son rapport gouvernemental, «la mise en place du calcul économique en équipe dans l'usine laminage dégrossisseur de la société Angang a réalisé une économie des lingots d'acier de 17 mille tonnes ».

### **Le développement du calcul économique en équipe**

Le calcul économique en équipe chez Angang a vu d'abord le jour dans l'usine de laminage dégrossisseur et l'usine de laminage à plaque. Puis, cette méthode fut diffusée dans toute la société. En 1957, toutes les unités de production de la société avaient introduit le calcul économique en équipe, impliquant au total 3 700 équipes de travail. La diffusion du calcul économique au sein de la société Angang permit d'atteindre les objectifs de tous les indicateurs économiques planifiés pour la société pendant le

---

<sup>10</sup> Les fanions rouges sont une forme de récompense en témoignage d'une victoire ou d'un succès.

<sup>11</sup> Le *Quotidien du Peuple* est un journal officiel, voire gouvernemental de la République Populaire de Chine

premier plan quinquennal. En plus, cette diffusion du calcul économique en équipe dans les différentes organisations du travail et les différents processus de production, en raison des secteurs divers dans lesquels la société Angang était diversifiée, a produit de riches expériences qui ont favorisé un apprentissage organisationnel.

Les caractéristiques de cette phase du développement résident tout d'abord dans la considération manifestée de la part du secrétaire général du Parti, des directeurs d'usine, et des présidents de syndicat de la société Angang à l'égard du calcul économique en équipe. Ce dernier fut même intégré dans le programme d'une réunion du comité du Parti et devint une méthode de gestion de l'exploitation des organismes politiques, dépassant les limites d'organisation purement technique du travail.

Le calcul économique en équipe de cette période est caractérisé également par la mise en place d'un système de calcul économique global. En partant du calcul économique en équipe, un système de calcul économique global nécessite les concours de l'atelier, du four, du poste de travail et de tous les départements concernés. De ce fait, les relations économiques entre les unités de production ont été harmonisées et la responsabilité de production fut également renforcée.

Par ailleurs, une nouvelle pratique que l'on appelle l'analyse des activités économiques fut introduite dans la société Angang. La mise en place de l'analyse des activités économiques a pour objectif de promouvoir plus profondément le calcul économique en équipe et d'améliorer la performance économique de la production (Archives de la société Angang, 1963b).

- **Chez Zhongyuan : La diffusion des pratiques institutionnalisées dans les petites entreprises**

La période de 1949 à 1956 pour les ateliers familiaux de l'imprimerie fut à la fois une période de mécanisation et de rationalisation de gestion et cette dernière fut renforcée par le mouvement de la nationalisation des entreprises privées.

«Avant 1953, l'imprimerie Longzhang subit plusieurs années de perte à cause

d'une mauvaise gestion. La situation s'améliora à partir de 1953 avec l'augmentation des besoins du marché et les équipements de production furent transformés des opérations manuelles aux travaux mécaniques. De ce fait, le volume de production a augmenté de 40% et les coûts de production baissent fortement. »(Archives de l'Imprimerie Zhongyuan, 1953)

Dans l'imprimerie Longtaixiang,

«Depuis la libération le désarroi et la spéculation de l'exploitation furent au fur et à mesure rectifiés. En 1952, le mouvement de Cinq Anti contre la bourgeoisie poussa l'imprimerie à renoncer finalement au mode d'exploitation capitaliste et l'imprimerie Huataixiang commença à servir les intérêts du peuple. (...) après le mouvement des Cinq Anti, les conditions de la production furent améliorées, (...) vers la fin de 1952, les machines de typographie à pied furent remplacées par les machines électriques. Ceci a poussé le développement de l'industrie de l'imprimerie privée et a augmenté la productivité de 3000 imprimés par ouvrier par jour à 5000. »(Archives de l'Imprimerie Zhongyuan, 1953)

Une des premières tâches pour la nouvelle imprimerie Zhongyuan fut d'établir les règlements et la structure de la gestion. Quant aux règlements de la production, toutes le personnel fut invité à proposer des conseils concernant la gestion de l'entreprise. Finalement 124 propositions furent avancées dont 26 furent mises en application, par exemple, le système de la responsabilité du chef de l'équipe dans les ateliers.

Le 19 février 1956, une réunion de travail eut lieu dans l'imprimerie en vue de déterminer l'organisation de la gestion. Les départements de la gestion furent constitués par le département de l'exploitation, le département administratif, le département de finance et de comptabilité et le département de planification de production. Le département de l'exploitation se situa au cœur de cette organisation, « il joue un rôle de pilote, sous la direction des dirigeants de l'entreprise, et prend contact avec tous les autres départements ». Le département administratif prit en charge les affaires concernant le personnel et s'occupa de transmettre les ordres du directeur.

La fonction du département de finance et de comptabilité fut limitée dans les travaux de l'enregistrement comptable des activités de l'entreprise et de calculer les coûts. Au début de l'établissement de l'imprimerie Zhongyuan, le département de finance et de comptabilité eut à effectuer un contrôle sur les taux salariaux des heures du travail. La méthode du calcul des coûts fut proposée comme suivante :

«Le département de l'exploitation élabore un budget de production, puis les personnels de production remplissent les heures réelles du travail au moment de l'exécution du budget. Le comptable des coûts détermine les coûts réels de la production à partir des heures réelles de la production. Enfin le département de l'exploitation délivre les factures de ventes en fonction des coûts réels. » (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1953)

Dans les archives de l'imprimerie Zhongyuan, il y a un tableau de calcul des coûts de revient (tableau 5) de l'année 1957. A partir de ce tableau, on peut entrevoir quelques-unes des différences entre le calcul des coûts de production en Chine et celui préconisé en France dans les années 1950 : une différence significative réside dans le traitement des charges de distribution de l'entreprise qui étaient imputées en leur totalité dans les coûts de production dans l'imprimerie Zhongyuan. D'autre part, on peut constater, à partir du format du tableau, le fait que l'imprimerie Zhongyuan avait adopté les pratiques institutionnalisées ou au moins les routines de la comptabilité à l'époque. En fait, ce tableau de calcul des coûts fit partie de la réforme du travail comptable qui eut lieu au début septembre 1956 dans l'imprimerie Zhongyuan, « on a diffusé le modèle de comptabilité (dit les comptes centralisateurs) dans l'entreprise et les énormes avantages de ce modèle ont été reconnus notamment du fait qu'il a été proposé en prenant en compte les caractéristiques de tous types d'entreprise, les grandes, les moyennes et les petites. Il est également une méthode de comptabilisation adaptée aux besoins actuels : d'une part, il a largement augmenté la qualité de la comptabilisation des documents comptables et d'autre part il a simplifié les procédures du traitement comptable. » (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1953)

### 商 品 產 品 成 本 計 算 表

(按成本項目分類)

年 度 1957 年 第 1 季 度 1 月 份

項 目	本 年		上 年 同 期	
	按計劃成本計算數	實 際 數	按計劃成本計算數	實 際 數
原料及主要材料	1223111.8	1102320.1	980414	836601
輔助材料	8577	4446	23467	4226
工藝技術過程用燃料	4225	4446	4706	4446
工藝技術過程用動力	865000	68772	865000	68772
生產工人工資	1249553	1436181	1249553	1436181
生產工人附加工資	156051	170474	156051	170474
新造類產品試製費	874013	1709008	874013	1709008
車間經費	866701	666801	866701	666801
企業管理費				
廢品損失				
停工損失				
商品產品工廠成本	15477360	14639929	1445302	112627
非生產支出	105725	75288	105725	75288
其中：銷售費	11026		11026	
商品產品全部成本	15583085	14715317	1550825	120256

會計主管人 音 長

### 商 品 產 品 成 本 計 算 表

(按成本項目分類)

年 度 1957 年 第 1 季 度 1 月 份

項 目	本 年		上 年 同 期		比 較	
	按計劃成本計算數	實 際 數	按計劃成本計算數	實 際 數	按計劃成本計算數	實 際 數
原料及主要材料	1223111.8	1102320.1	980414	836601	937766	836601
輔助材料	8577	4446	23467	4226	8577	4226
工藝技術過程用燃料	4225	4446	4706	4446	4225	4446
工藝技術過程用動力	865000	68772	865000	68772	865000	68772
生產工人工資	1249553	1436181	1249553	1436181	1249553	1436181
生產工人附加工資	156051	170474	156051	170474	156051	170474
新造類產品試製費	874013	1709008	874013	1709008	874013	1709008
車間經費	866701	666801	866701	666801	866701	666801
企業管理費						
廢品損失						
停工損失						
商品產品工廠成本	15477360	14639929	1445302	112627	4184008	4725562
非生產支出	105725	75288	105725	75288	105725	75288
其中：銷售費	11026		11026		11026	
商品產品全部成本	15583085	14715317	1550825	120256	4294733	4798850

會計主管人 音 長

(Tableau 5)

Un autre exemple significatif de la diffusion des pratiques institutionnalisées dans l'imprimerie Zhongyuan se manifeste dans son contrôle de gestion :

«Les pratiques comptables dans les imprimeries fusionnées étaient confuses et hétérogènes, ceci posait des problèmes à la vérification des actifs et des capitaux. Mais grâce à la direction du parti et des dirigeants supérieurs et au soutien des masses, les personnes comptables ont courageusement fait le rattrapage en améliorant la gestion financière pour répondre aux besoins réels et du développement de la production. (...) (Dans l'imprimerie Zhongyuan) on a appris sérieusement et diffusé des expériences avancées afin d'améliorer la gestion d'entreprise. Une avance particulière est dans le domaine du calcul des coûts : l'ancienne méthode qui a mélangé tous les catégories des charges a été rejetée et une nouvelle méthode de calcul des coûts suivant les catégories des charges a été établie. »(Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1954)

En plus, la méthode de calcul économique en équipe fut introduite à l'essai dans l'atelier de typographie à partir du 19 septembre 1956. Cette tentative bénéficia de l'expérience acquise dans l'industrie mécanique et dans l'industrie textile. Le conservatisme des dirigeants de l'entreprise entraîna de la méfiance envers ce nouveau type de contrôle et l'entreprise n'osa pas prendre les actions adaptées, craignant de ne pas pouvoir résoudre les problèmes qui seraient soulevés. De ce fait, un obstacle technique survient aussitôt après cet essai «hâif et simpliste » réalisé à partir d'une appréhension superficielle de la méthode du calcul économique en équipe : «les méthodes de calcul ne sont pas compatibles à cause des différences au niveau du processus de production dans les différentes industries. »

Pour résoudre les problèmes au cours de la mise en place de la méthode de calcul économique en équipe, les pratiques du calcul économique en équipe de l'imprimerie Hankou<sup>12</sup> furent présentées aux dirigeants de l'imprimerie Zhongyuan. Ce qui leur permit de saisir l'utilité du calcul économique en équipe.

Au début, quatre indicateurs adaptés à l'imprimerie furent introduits dans le calcul économique en équipe : la quantité et la qualité de production, la consommation de l'encre, la consommation du papier. Des quotas furent également fixés pour les quatre indicateurs. En novembre 1956, un indicateur supplémentaire – les heures de mains

---

<sup>12</sup> La ville capitale de la région Hubei.

d'œuvre – fut ajouté en vue de «maintenir la cohérence des calculs économiques avec le plan de production ».

Un autre maillon essentiel fut de sélectionner les agents de calcul. Les agents de calculs étaient issus des ouvriers choisis à partir d'entretiens effectués par les chefs d'ateliers. Les candidats devaient «avoir le sens de responsabilité et être acquis au service des masses ». En plus, ils devaient posséder un certain niveau de connaissances, au moins en mathématiques. Avant de participer au calcul économique en équipe, les agents de calcul choisis selon ces critères reçurent la formation du calcul économique dispensée par les personnels comptables de l'entreprise. Les archives montrent les points positifs : «effectuer le calcul économique en équipe par les ouvriers eux-mêmes permet de rendre les ouvriers conscients du plan de production et des résultats de leur travail, il les incite à faire des économies et stimulent leur créativité». En réalité le calcul économique des agents de calcul se limita aux enregistrements, au calcul de simples statistiques et à des comparaisons, par ailleurs, ils eurent un rôle de conseil «pour faciliter les calculs économiques des ouvriers, les personnes comptables ont préparés tableaux de conversion... »(Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1954)

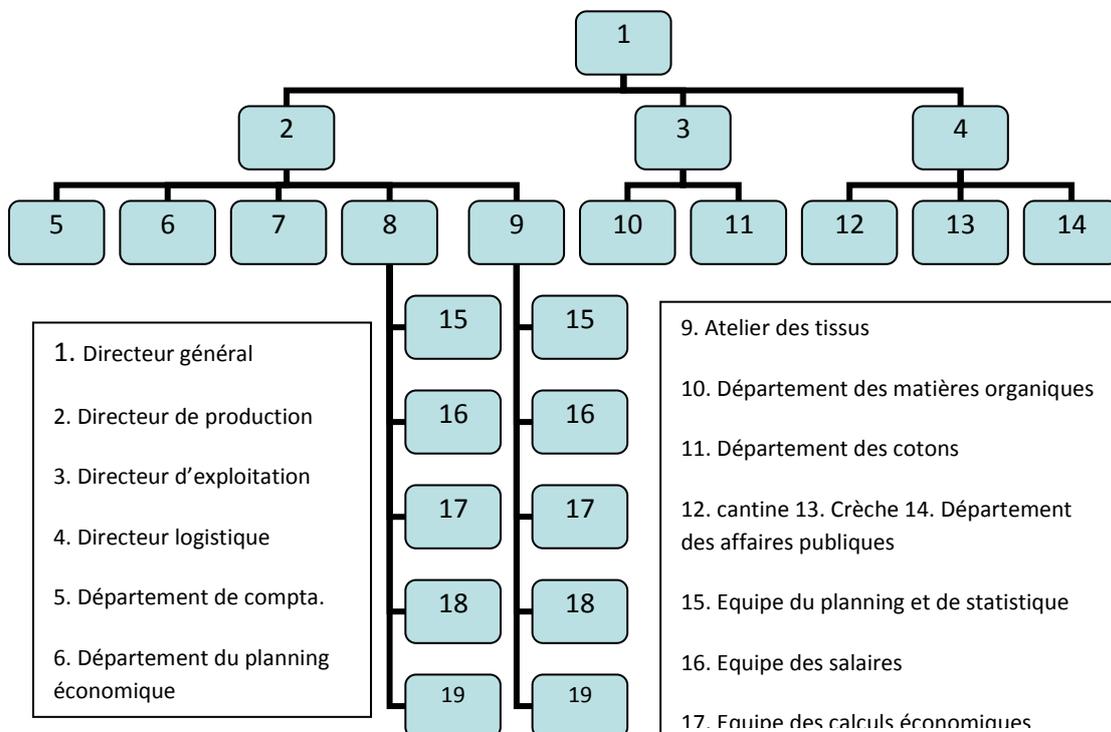
- **Chez l'entreprise textile Sichang**

Au début de la création de l'entreprise (en août 1954), la gouvernance et l'organisation de la gestion de l'entreprise textile Sichang prenaient comme exemple les pratiques existantes dans les autres entreprises publiques. Au niveau de la gouvernance fut mis en place le système de responsabilité individuelle du directeur sous la direction du comité du Parti : le directeur était désigné par l'Etat pour exécuter des tâches de la gestion d'entreprise. Il était responsable de l'accomplissement des objectifs planifiés et du fonctionnement normal de la production, de la technologie et de la finance de l'entreprise, par contre, le comité du Parti de l'entreprise ne s'occupait que de l'éducation morale des ouvriers. L'organisation de la gestion (illustrée dans le diagramme 1) s'effectuait en suivant le mode des entreprises sidérurgiques : le département comptable était sous la direction du directeur de production et une équipe de calcul économique et une équipe de statistique étaient mises en place au sein de

chaque section de production.

Le système du contrôle de gestion (de la gestion financière selon la terminologie chinoise) en 1957 est résumé dans les archives comme suit : «effectuer le calcul économique au niveau des équipes de travail, appliquer la gestion des quotas, établir le mécanisme de la gestion des biens et de l'analyse des activités économiques, comptabiliser les résultats de production via les journaux des pièces comptables (Archives de l'entreprise Sichang, 1957), soumettre toutes les activités économiques au contrôle financier »(Archives de l'entreprise Sichang, 1957).

### Organisation de la gestion de production de l'année 1957



组织机构编制与干部定员 (1957年投入生产后)

表(二)

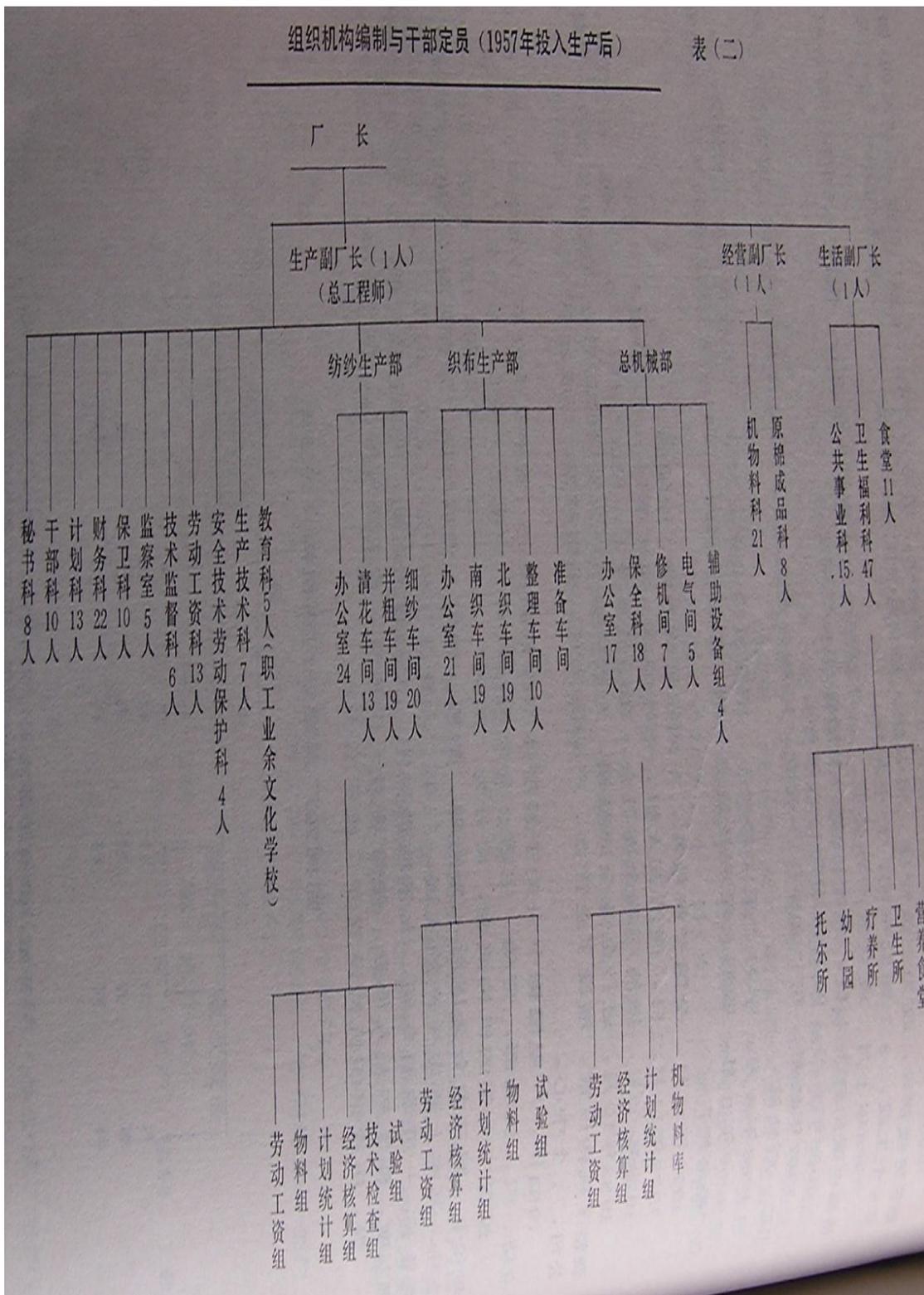


Diagramme 1(Archives de l'entreprise Sichang, 1989, P70)

La méthode de calcul des coûts était appliquée selon un document du Ministère de l'industrie textile intitulé « Quelques dispositions sur le calcul des coûts, la constitution des charges de production et des coûts de produits dans les entreprises publiques »:

«les ateliers principaux sont considérés comme centres de distribution, les coûts de produits sont établis en répartissant les charges, par étapes et par catégories, en fonction de leur emploi. Les charges des ateliers auxiliaires seront ventilées à l'aide d'une répartition croisée. »

Dans une communication de l'année 1956 du Ministère de l'industrie textile, les tâches des entreprises textiles pour l'année 1956 étaient désignées comme suit :

«Il faut mettre l'accent sur l'amélioration de la qualité des produits, renforcer largement la gestion et les innovations des technologies afin de pratiquer une stricte économie dans tous les domaines. De plus, il faut continuer à compléter le système de responsabilité en effectuant les calculs économiques et en pratiquant le système de responsabilité individuelle de directeur et le système de la gestion par zones de travail... »

Pour appliquer les principes de la communication du Ministère, le Bureau de l'industrie textile de la province désigna les tâches plus précises pour les entreprises locales. Tout d'abord, les objectifs de production à accomplir pour toutes les entreprises textiles de la région, par exemple, la valeur totale des produits, la quantité des fils de cotons et des tissus de cotons produits, l'augmentation de la productivité du travail, la réduction des coûts, le bénéfice versé à l'Etat, etc. Les recherches scientifiques furent considérées comme une mesure importante d'accomplir les objectifs de production, « chaque entreprise doit former une équipe de recherche comprenant deux ou trois techniciens expérimentés, le bureau de l'industrie textile désignera une personne spécifique pour s'occuper des projets de l'optimisation et de l'innovation tout en mobilisant la créativité des masses. » La détermination des objectifs de production faisait partie de la gestion du plan économique. Les objectifs se concrétisaient en quotas, et ceux-ci étaient ainsi considérés comme un enjeu de la gestion d'entreprise, il fallait « établir un système de responsabilité basé sur la gestion des quotas et s'assurer que les quotas étaient à la fois réalisables et stimulants en effectuant fréquemment la vérification et le contrôle ».

Les analyses des quotas se faisaient à deux niveaux : niveau technique et niveau des coûts. A partir des documents originaux des activités productives, les analyses techniques étaient concentrées sur les marges d'amélioration des processus de production afin d'augmenter la qualité et la quantité de production et réduire la consommation des matières premières et de l'électricité. Par contre, les analyses des coûts avaient pour objectif de déterminer la responsabilité et le résultat de chaque

employé Pour ce faire, il fallait d'élimer la responsabilité des coûts pour chaque personne et la contrôler par l'intermédiaire des calculs économiques en équipe et des analyses des activités économiques (Archives de l'entreprise Sichang, 1956).

Mais l'application de ces ordres venant des organismes administratifs n'étaient pas efficace. Un rapport du bureau de l'industrie textile au milieu de l'année 1956 mit en évidence les problèmes existants :

«La gestion d'entreprise ne répond pas aux besoins de la production, et notre connaissance quant à la gestion d'entreprise est limitée au niveau conceptuel. On n'a pas fait assez efforts sur son application dans les activités réelles, par conséquent, les mesures avancées ne sont pas efficaces face aux problèmes rencontrés »(Archives de l'entreprise Sichang, 1956)»

Plus précisément, les quotas qui concrétisaient les objectifs fixés étaient difficiles à déterminer, et ceci rendait infaisable le calcul économique ; la gestion technique n'arrivait pas à bien gérer tous les éléments de production, ce qui avait conduit à des phénomènes embarrassants : soit une bonne qualité avec les énormes coûts ou soit les coûts satisfaisants avec une mauvaise qualité ; le travail comptable restait passif, ne pouvant s'intégrer dans les activités de production et se battant sur l'élaboration des documents comptables ; les objectifs de production étaient confondus avec les quotas de production, dans la plupart des cas, les ouvriers et les cadres avaient ignoré les quotas de production.

Pour résoudre ces problèmes, le programme pour le travail du deuxième semestre de l'année 1956 souligna à haute voix «le renforcement et l'amélioration de la gestion d'entreprise » pour changer «la situation sous-développée de la gestion dans les entreprises textiles de la région ». Les efforts étaient concentrés sur la mise en place des calculs économiques internes : au niveau des ateliers, les calculs économiques s'effectuaient sous forme de contrôle budgétaire des charges de production ; et au niveau des sections, des groupes ou des équipes de travail, les calculs économiques étaient déroulés en utilisant les indicateurs physiques. De plus, la procédure de la détermination des quotas fut modifiée afin d'améliorer leur application : les quotas de production étaient désormais élaborés avec l'implication des ouvriers. Ainsi, les quotas fixés étaient «maîtrisés et reconnus » par les masses et ceci était favorable pour les applications suivantes, d'autre part, la participation des masses à l'élaboration des quotas de production favorisait également la décentralisation de la gestion et la

cohérence des pensées, en matière des quotas, des masses et de la direction d'entreprise (Archives de l'entreprise Sichang, 1955).

Au début de l'année 1957, les entreprises textiles subissaient une mauvaise conjoncture économique, «les difficultés de la construction infrastructurelle de cette année (1957) sont un manque des fonds, d'acier, de bois, de ciment, et des équipements productifs ; les difficultés pour la production résident dans des approvisionnements insuffisants en matières premières, de leur mauvaise qualité et d'un approvisionnement très tendu des matières consommables. En outre, cette situation est aggravée par l'insuffisance en électricité dans la région (Archives de l'entreprise Sichang, 1957) ». Par conséquent, les quantités produites diminuèrent et les équipements ne furent pas utilisés à plein, ceci conduisit à un surcoût relatif des charges de structure à 3 251 280 000 yuans dans le coût de revient pour toutes les entreprises textiles de la région. Face à ces difficultés conjoncturelles, le bureau de l'industrie textile de la province décréta le 12 mars 1957 un programme pour «augmenter la production tout en effectuant des économies » sous l'appel du comité central du Parti Communiste Chinois.

Dans le programme, la qualité des produits fut considérée comme un enjeu primordial, «la plus grande économie est d'augmenter la qualité des produits ». Les mesures adoptées furent d'utiliser rationnellement des cotons originaux, d'améliorer les processus de production, les méthodes de fabrication, etc. (Archives de l'entreprise Sichang, 1957). L'importance de la qualité des produits fut mise en évidence par une autre communication du 13 juillet 1957 du Ministère de l'industrie textile. Du côté de la gestion des coûts, il fut demandé aux entreprises textiles d'exploiter la potentialité d'entreprise en appliquant les calculs économiques et la gestion stricte et complète des quotas.

«Les quotas sont un outil efficace pour mobiliser les ouvriers et exploiter leur potentialité à chaque étape de production. Grâce aux quotas, les directeurs d'entreprise ont des chiffres concrets concernant la production et ceci leur permet d'évaluer les résultats d'économie ou de gaspillage. » (Archives de l'entreprise Sichang, 1957)

Les mesures concrètes de la gestion des quotas furent également proposées dans le programme,

«il faut tout d'abord assurer que les quotas soient avancés et rationnels ; ensuite il

faut établir et compléter les systèmes de responsabilité des quotas de chaque entreprise ; il faut également effectuer les formations régulières de la gestion des quotas pour tous les employés afin de faire la gestion des quotas enraciner dans la mentalité des masses. » (Archives de l'entreprise Sichang, 1957)

Les frais généraux représentaient une partie importante dans l'économie visée des coûts d'entreprise. Le principe à suivre était de « simplifier les hauts et renforcer les bas », il était demandé aux entreprises textiles de diminuer leur personnel administratif. De plus, les charges administratives étaient analysées afin d'exploiter au mieux leur potentialité.

Le rôle du syndicat dans ce mouvement pour « augmenter la production tout en effectuant l'économie » était mis au point. Au cours de la fusion des entreprises textiles privées et publiques, des conflits d'intérêts se produisirent et provoquèrent des troubles importants : « des émeutes des ouvriers ont eut lieu dans certaines entreprises de certaines régions » (Archives de l'entreprise Sichang, 1957). Le syndicat était considéré comme une organisation pour contenir les plaintes ou les conflits des ouvriers et mobiliser les travailleurs. Dans le cadre du mouvement « augmenter la production tout en effectuant l'économie », le syndicat organisait les activités des travailleurs modèles et d'émulation de la production.

Etant une entreprise créée récemment, l'entreprise Sichang a organisé des visites d'apprentissage en mars 1957 dans les trois autres entreprises textiles de la région pour établir son système de la gestion des quotas. En avril de la même année, l'entreprise Sichang a réussi à formuler six indicateurs de quotas (la consommation des cotons, des fils, de l'électricité, des matières, le stock des produits en cours, l'effectif personnel) à partir des données statistiques depuis la création de l'entreprise, dont trois (la consommation des cotons, des fils et de l'électricité) furent désignés comme indicateur annuel de l'exécution du plan.

Toutes les parties prenantes de la gestion des quotas pouvaient être regroupées en quatre groupes en fonction de leur rôle : les institutions (les organismes administratifs supérieurs et la direction d'entreprise) qui déterminent et publient les indicateurs et les quotas de production ; les institutions d'exécution (les départements, les ateliers, les sections et les équipes de production, voire les individus de l'entreprise) ; les institutions de la gestion spécifique des quotas (les départements fonctionnels par exemple le département de comptabilité le département technique etc. ) ; les unités de

collaboration (les ateliers auxiliaires ou les départements de service).

Au niveau de la détermination et de la publication des quotas et des indicateurs, les organismes supérieurs qui représentent l'Etat s'occupaient des quotas annuels par exemple la valeur totale et la quantité totale de production, le somme total de la diminution des coûts, le coût unitaire, le fonds de roulement et le bénéfice versé à l'Etat etc., la direction de l'entreprise déterminait, dans le cadre des quotas distribués par les organisme supérieurs, les quotas précis de chaque mois et chaque trimestre en prenant en compte les particularités de l'entreprise. De plus, la direction de l'entreprise déterminait elle-même certains indicateurs complémentaires qui contribuaient à l'accomplissement global des quotas, par exemple la consommation des matières, l'effectif de chaque atelier et la consommation de l'électricité de chaque gamme de produit et de chaque atelier etc. Au cours de l'exécution, chaque unité de production était chargée des quotas de l'unité en matière de la production, de la consommation et l'effectif, et les indicateurs étaient plutôt physiques. Les quotas pour chaque individu étaient liés à ceux de l'équipe de production, chaque personne contribuait à l'accomplissement des quotas de l'équipe à laquelle elle appartenait. Le contrôle de l'exécution des quotas était effectué par les départements fonctionnels de l'entreprise via les systèmes de responsabilités respectives pour chaque quota. Par exemple, tous les quotas (la quantité de production, le stock des produits encours, la consommation des cotons, des fils) concernant le planning de la production étaient contrôlés par le département du planning, la consommation de l'électricité par le département mécanique, la qualité de produits par le département technique, les quotas des charges de personnel par le département des salaires, les quotas concernant les coûts par le département de comptabilité

## Conclusion

La période qui va de l'établissement de la République populaire de Chine en 1949 à la fin du premier plan quinquennal est une période de redressement pour et par la comptabilité « scientifique ». Elle voit également la pénétration progressive des

pouvoirs sociaux dans les affaires d'entreprise. L'entreprise d'État chinoise de l'époque peut être qualifiée d'une « institution sociale totale » (Eyraud, 1999, p205). Pour mettre en œuvre un contrôle omniprésent et rétablir un nouvel équilibre des tensions managériales et sociales, il faut la présence dans les entreprises des différents organismes d'État tels que l'organisation administrative du Parti, du Syndicat et de la Ligue de la jeunesse communiste. Certes, les divisions de ces organismes sont efficaces en matière de propagande et de contrôle, mais les entreprises ont pour fonction essentielle la production. Le planning de production d'entreprise est en effet un programme d'action, un programme de synthèse qui implique les ordres économique de l'État, mais aussi des ordres politiques et sociaux, et le résultat de son exécution est par excellence une manifestation synthétique du contrôle réel des pouvoirs sociaux. Le contrôle de gestion, précisément la comptabilité de responsabilité joue un rôle capital dans ce processus.

De la comptabilité soviétique au calcul économique en équipes, en passant par le calcul des coûts par ateliers, la comptabilité de responsabilité s'implante au fur et à mesure, échelon par échelon, dans les entreprises, jusqu'à l'échelon le plus bas de l'organisation. Sa naissance révèle l'aspiration des travailleurs à améliorer leur travail, sous l'appel des autorités, tout en y incorporant des valeurs économiques et sociales. Son succès auprès des autorités d'entreprise et de l'État lui a ouvert la voie conduisant à son institutionnalisation par les confirmations des autorités et la promulgation dans toutes les entreprises chinoises. De cette manière, la comptabilité de responsabilité a fonctionné comme un produit du politique, un outil de la politique, comme une antenne sociale ou institutionnelle des pouvoirs sociaux au sens des entreprises. Les diverses tensions managériales et sociales (autonomie-conformité orientations top-down et créativité bottom-up) ont contribué à l'émergence des instruments comptables et ces derniers ont concouru à un nouvel équilibre des tensions.

Le rapport politique de la Chine entre 1949 et 1957 a conduit à une soviétisation des pratiques comptables dans les entreprises chinoises. Et le modèle soviétique correspond parfaitement aux situations politiques de cette époque, voire à la culture chinoise : la centralisation, la hiérarchisation et l'intérêt collectif. La comptabilité de responsabilité comme outil de gestion, qui a été introduite par les gestionnaires chinois en répondant aux changements politiques, constitue un moyen de prolonger

dans les unités de travail d'entreprise la double mission « direction et contrôle » du Parti Communiste Chinois.

La réussite de la méthode de calcul économique en équipes dans la Société Angang a été reconnue par les gouvernements de tous les niveaux du fait que cette méthode a intégré, encodé, et mis en action les valeurs sociales (politiques) de l'époque dans les pratiques de contrôle de gestion de l'entreprise. L'institutionnalisation de cette méthode a été faite par les propagandes sociales et politiques. L'adoption de ces pratiques dans la gestion de l'imprimerie Zhongyuan montre bien l'effet de cette institutionnalisation. Ce processus montre que le contrôle de gestion peut être un outil de la politique.

## **Partie 3 La comptabilité de responsabilité comme une forme organisationnelle de la participation des ouvriers à la gestion**

Du Grand Bond en Avant (3.1) à la Révolution Culturelle (3.3), en passant par une période de retour au pragmatisme (3.2), le Parti Communiste Chinois a fait appel à l'enthousiasme des ouvriers. Les nouveaux modes de gouvernance comme Charte Angang ont été mis en place et la comptabilité de responsabilité est devenue une forme organisationnelle de la participation des ouvriers à la gestion. Les autorités chinoises ont recours de plus en plus à la créativité de masse afin de régler les tensions sociales et managériales.

### **3.1 Le Grand Bond en Avant (1958 – 1960)**

La différence sur le rythme de la construction socialiste au sein du Parti communiste chinois se manifesta pour la première fois dans la politique agricole. Mais le jeu des factions fut dominé et orienté par les initiatives maoïstes. Par un discours de juillet 1955 sur «Le Problème de la coopération agricole » Mao Zedong fait son retour sur la scène politique de laquelle il s'était tenu à l'écart et alors qu'il ne servait que de référence et de garantie idéologiques au régime. Après la mise en place de la collectivisation accélérée des terres éclata le mouvement des Cent Fleurs (1956), qui encouragea les intellectuels à s'exprimer. La campagne de rectification qui suivit permit aux dirigeants chinois d'éliminer les contestations émergeant dans le mouvement des Cent Fleurs.

Au nom de l'idéologie, la période du Grand Bond en Avant constitua une première rupture avec le modèle soviétique. L'avènement de Khrouchtchev et le voyage de Mao à Moscou en 1957 marquèrent la fin d'un axe stratégique. La Chine tenta de se trouver

un autre modèle socialiste. A cette fin, Mao lança un gigantesque mouvement volontariste – le Grand Bond en Avant – visant à abolir les «contradictions au sein du peuple», c'est-à-dire les oppositions fondamentales entre les villes et les campagnes, l'industrie et l'agriculture, les intellectuels et les travailleurs manuels. L'objectif était de «rattraper la Grande-Bretagne en quinze ans». Il devint alors nécessaire d'industrialiser les campagnes et de ruraliser les villes. Les communes populaires rurales furent créées en 1958. Les communes populaires étaient non seulement des unités économiques de production mais aussi des unités de formation scolaire, idéologique, sanitaire et militaire. Le processus de collectivisation fut renforcé : suppression des lopins et du bétail privé, multiplication des équipements collectifs (crèches, cantines). Le pouvoir chercha ainsi à briser la cellule familiale – foyer de résistance passive – tout en «libérant» les femmes pour les activités productives. La généralisation des petits hauts-fourneaux inaugura l'industrialisation des campagnes.

La réalisation de ces «miracles» fut confiée aux masses. Des investissements en travail compléteront les investissements en capitaux. La main-d'œuvre rurale sous employé fut affectée à des activités industrielles locales ou à de grands travaux d'irrigation, de construction de routes et de ponts.

Sur le plan politique, une telle stratégie suppose une mobilisation générale de la population. On compte sur les campagnes d'explication pour soutenir son enthousiasme en dehors de tout stimulant matériel. La prise de conscience révolutionnaire devient plus importante pour l'avenir du développement que la simple qualification technique. «Le rouge prime l'expert» et «la politique prend le poste de commandement».

Cette nouvelle stratégie ne sous-estime cependant pas l'importance des capitaux et de la haute technique, mais elle en réserve le bénéfice aux noyaux privilégiés du système économique que représentent toujours les industries lourdes. En appelant les Chinois à utiliser simultanément toutes leurs ressources, à combiner tous les procédés et à «marcher sur les deux jambes», cette stratégie cherche à assurer l'indispensable développement de l'agriculture et des industries légères sans diminuer la part des ressources affectée aux industries lourdes. Les priorités du premier quinquennat ne sont donc pas rejetées. Le but est de mener de front, mais avec des moyens différents, le développement des divers secteurs.

### *3.1.1 La délégation du pouvoir et la simplification de la comptabilité*

Au niveau national, à la suite de la construction économique du premier plan quinquennal émergèrent des conflits sur la gestion de l'économie entre différentes parties : entre le gouvernement central et les gouvernements locaux, entre différents gouvernements locaux, entre différents secteurs, et entre les autorités et les entreprises. Tous ces conflits étaient considérés liés au modèle soviétique. De ce fait, la Chine commença à défricher une voie du développement économique appropriée à la réalité chinoise dès 1956. Mao, lui-même, fit son fameux discours sur « Dix grandes relations » après une période d'investigations sur le terrain et ce discours exprima clairement, pour la première fois dans la République populaire, les pensées des dirigeants chinois sur le développement économique et sur la gouvernance de l'État. Une idée essentielle fut de déléguer une partie du pouvoir du gouvernement central aux gouvernements locaux. ZHOU Enlai, Premier ministre à l'époque, évoqua lors de VIII<sup>e</sup> congrès du Parti Communiste Chinois le sujet de la décentralisation du pouvoir et ses principes en vue de réformer le système de l'économie centralisée. En octobre 1957 furent promulgués trois décrets<sup>13</sup> concernant l'émancipation relative de l'autonomie des gouvernements locaux et des entreprises et la régulation des rapports entre le gouvernement central et les gouvernements locaux, entre l'État et les entreprises. La délégation du pouvoir était, à l'origine, une révision du modèle de l'économie planifiée et centralisée afin de déployer la dynamique des gouvernements locaux et des entreprises. Mais sous l'influence des erreurs gauchistes, la politique de la délégation était « distordue » au cours de l'application et engendra un courant « renvoie vers le bas » qui eut tourné le développement de la comptabilité chinoise sur une voie particulière.

---

<sup>13</sup> Les trois décrets sont : À propos de l'amélioration du système de la gestion du secteur industriel, À propos de l'amélioration du système de la gestion du secteur du commerce, À propos de l'amélioration du système de la gestion financière.

Au début du mouvement GBA, le milieu comptable était relativement calme par rapport à d'autres professions déjà effervescentes. Pendant la dernière phase du mouvement « anti-droitier » dans l'année 1957, le personnel comptable fut juste appelé à « profiter du mouvement de rectification, allumer le feu contre les gaspillages et déclencher un mouvement grandiose de masse contre les gaspillages d'une envergure nationale ». Si cet appel resta encore dans le cadre de la Ligne générale « *Duo* (Suffisant en quantité) *Kuai* (Dans le moindre délai) *Hao* (De bonne qualité) *Sheng* (Avec économie) » du développement économique, la situation se dégradait au fil du temps : après avoir publié un article « Le personnel comptable devrait travailler dans la première ligne du mouvement anti gaspillages » dans le numéro 2 de 1958, la revue *Comptabilité Industrielle* publia dans son numéro 3 de la même année un éditorial plus exigeant « Accomplir un grand bond en avant du travail comptable, avec beaucoup plus d'énergie tout en rompant avec la routine ». Cet éditorial appela le personnel comptable à ranimer le courage et la détermination, à dénoncer et vaincre les phénomènes conservatistes et retardataires, à conjurer le style de travail bureaucratique, orgueilleux et apathique et à mettre en œuvre un programme d'action et un plan de travail pour réaliser ce grand bond en avant dans le domaine de la comptabilité. Deux tâches principales stipulées par l'éditorial étaient l'anti-gaspillage et l'anti-conservatisme, en outre, il souligna une réforme profonde en matière des règlements et des normes comptables.

Dés lors, le ton du mouvement monta progressivement : dans le numéro 4, l'éditorial intitulé « Mobiliser les masses à casser tous les règlements comptables injustes » indiqua,

« Sous le contexte du Grand Bond en Avant du travail comptable, il faut effectuer, avec esprit révolutionnaire, une réforme adaptée des règlements injustes : abolir tous ceux qui doivent être abolis, réviser tous ceux qui doivent être révisés et rétablir tous ceux qui doivent être rétablis... »

On voit par ces phrases qu'il existait encore un peu de rationalité dans ce mouvement, l'éditorial du numéro 6, « Brandir haut et fort le drapeau rouge de la Ligne Générale et propulser le Grand Bond en Avant du travail comptable à une nouvelle marée haute », annonça que le travail comptable devrait être commandé par la politique, poursuivre la

ligne de masse et servir à la production. Pour ce faire, il fallait « se débarrasser de la croyance aveugle et réaliser l'émancipation de l'esprit (des idées figées) »

« Le personnel comptable a beaucoup trop de croyance aveugle, parfois enracinée. Il a une confiance fanatique dans tout ce qui vient de l'étranger, dans les livres, dans les règlements, et dans les soi-disant experts. Il faut d'emblée nous débarrasser de ce genre de croyance aveugle afin de réaliser l'émancipation de notre esprit, ..., Soyons des comptables créatifs et courageux pour penser, pour parler et pour mettre en action. »

Sous l'influence de ce courant gauchiste, la direction du travail comptable s'enfonça dans des bourbiers inextricables. En matière de règlements la décision fut prise « d'une délégation complète du pouvoir et d'une simplification à fond »: en juin 1956, le Ministère des Finances promulgua deux décrets concernant la réforme des normes comptables d'entreprise et la délégation du pouvoir d'élaborer les règlements comptables pour les entreprises locales, abolit la politique de soumettre à l'approbation du Ministère des Finances les règlements comptables élaborés par les autorités locales, abrogea en même temps le plan comptable général et les formules des documents comptables des entreprises de construction, le processus général de calcul des coûts des entreprises publiques. En outre, les normes comptables du budget et de la trésorerie publique et les règlements des archives comptables furent gravement simplifiés, voire abolis. Le système des règlements comptables pendant le GBA devint le plus simple possible, et l'autorité pour son élaboration fut déléguée d'échelon en échelon et finalement personne ne savait plus qui détenait ce pouvoir, chacun effectuait une comptabilité selon sa propre volonté

Cette situation fut aggravée par le manque du personnel comptable. Sous l'appel de « mettre la politique en commandement, poursuivre la ligne de masse et servir à la production », les personnels comptables, considérés avoir de la croyance aveugle et hostiles à la simplification du travail comptable, furent envoyés vers le bas à travailler dans les ateliers, même dans les camps de travail. Le service comptable dans la plupart des entreprises fut ainsi supprimé ou rattaché à d'autre service de l'entreprise. L'effet réel de ce mouvement fut que beaucoup d'entreprises chinoises pratiquaient « une comptabilité sans livres de comptes » ou substituaient « les tableaux aux comptes »,

puisque les travailleurs avaient besoin d'une comptabilité simple et compréhensible en un clin d'œil.

La comptabilité sans livres de comptes fut enregistrée dans un rapport du Bureau des Finances de la Ville Shantou (1958) : les livres de comptes furent remplacés par les bons de pièces justificatives (tableau 6) et l'enregistrement dans les livres fut supprimé ; même le journal de caisse et celui de banque n'existent plus, les montants totaux des opérations des comptes «caisse » et «banque » furent passés dans le tableau récapitulatif journalier (tableau 7) ; les pièces justificatives (les factures par exemple) furent répertoriées régulièrement (chaque jour ou chaque semaine ou même chaque deux semaines) en faisant, selon la nature de l'opération, autant d'exemplaires du bon de pièces justificatives que les comptes concernés, les pièces justificatives originales collées sur le bon du compte principal. Le même traitement pour les opérations de virement interne, et les opérations de la même nature pouvaient être traitées ensemble ; après le passage aux bons de pièces justificatives, ceux-derniers furent classés en fonction des comptes et vers la fin de mois on faisait les sommes de tous les comptes qui étaient ensuite passés dans les tableaux récapitulatifs des bons (tableau 8) qui remplacèrent les grands livres et on élabora en même temps le tableau des soldes de comptes (tableau 9) ; en cas de besoin des chiffres de sous-comptes, on avait recours à des tableaux annexes (tableaux 10) qui fournissaient les informations complémentaires.

Annexe 1

**Journal des Pièces comptables**

N°  
Date

DEBIT		CREDIT		Montant
Compte	Sous-compte	Compte	Sous-compte	
Total				

(Tableau 6)

Annexe 2 **Journal de Caisse (Banque)**

Mois

Date	Report du jour précédent	D ébit		Cr édit	
		Nbr des pièces	Montant	Nbr des pièces	Montant
Solde de fin du mois :					

(Tableau 7)

Annexe 3 **R ésum édes Journaux**

Date

Mois :	Total D ébit	
Compte :	Total Cr édit	

(Tableau 8)

Annexe 4 **Soldes des comptes**

Comptes d ébiteurs					Comptes cr éditeurs				
Compte	Solde du mois précédent	Total d ébit du mois	Total cr édit du mois	Solde du mois	Compte	Solde du mois précédent	Total d ébit du mois	Total cr édit du mois	Solde du mois

(Tableau 9)

Annexe 5 **Comptes d'attente**

D ébit		Cr édit	
Compte	Montant	Compte	Montant

(Tableau 10)

附表一 凭证标注单 字第 号  
195 年 月 日

借 方				贷 方				金 额
总 帐 户	明 帐 户	明 帐 户	总 帐 户	明 帐 户	明 帐 户	明 帐 户		
合				计				

附单据 页

附表二 库存现金(银行存款)逐日汇总单  
195 年 月份

日 期	前 日 结 存 金 额	本日收入(借方)		本日付出(贷方)	
		单 据 数	金 额	单 据 数	金 额
本月底结存金额		元			

附表三 标注汇总单  
195 年 月 日

_____ 月份	借方发生额	
_____ 科目	贷方发生额	

附表五 清算帐户补充表

借 方		贷 方	
帐 户 名 称	金 额	帐 户 名 称	金 额

借 方 科 目					贷 方 科 目				
名 称	上月余额	本月借方发生额	本月贷方发生额	本月余额	名 称	上月余额	本月借方发生额	本月贷方发生额	本月余额
~~~~~									

Les avantages de cette méthode étaient, selon ce rapport, nombreux : augmenter énormément l'efficacité du travail comptable (avant la réforme un comptable devait travailler 8 heures par jour pour la comptabilisation et juste une heure 20 minutes avec la comptabilité sans livres de comptes), améliorer la qualité du travail grâce à un processus simple, diminuer l'effectif comptable etc. En outre, la comptabilité sans livres de comptes démystifia le travail comptable et permit aux masses populaires de participer à la gestion financière.

Une autre innovation du processus de la comptabilité fut le carton d'échiquier (tableau 11). Les comptes comptables furent réduits à une vingtaine et on les marqua sur la première colonne et la première ligne du carton, le reste du carton fut divisé en cases dans lesquels on déposerait des pièces comptables. Pour les opérations furent constituées des pièces comptables simples qui ne s'agissaient que d'un compte débit et d'un compte crédit. Les pièces comptables étaient déposées dans les casiers correspondants. Dans chaque casier il y avait en permanence une feuille de récapitulatif (tableau 12) qui enregistrerait régulièrement (tous les trois jours, cinq jours ou sept jours) les montants totaux des opérations. À partir des informations ainsi obtenus, on effectuait la préparation des documents de synthèse comptables.

(TABLEAU 11)

Résumé des comptes				Mois :	
Période	Num éro	Nombre	Montant	Montant cumulé	Signature
De à					
D ébit :			Cr édit :		

計 数 表 年 月 份					
日 期	起訖号	张数	本次发生额	累计发生额	经手人盖章
日—日					
日—日					
日—日					
			借 _____	贷 _____	

(TABLEAU 12)

Pour montrer la capacité des masses en matière de la gestion financière, même un système du paiement des salaires sans comptable (Fang, 1958) fut mis en place par certaines entreprises : les ouvriers calculaient leur salaire par eux-mêmes et l'agent du calcul économique de l'atelier cherchait les salaires ainsi calculés auprès du service comptable. Ensuite chaque ouvrier prenait son salaire selon la fiche de paie et mettait les cotisations dues dans un sachet remis dans un carton spécifique.

La réforme du système comptable de 1958 causa des conséquences compliquées à l'ordre normal de la comptabilité. Certes, les « pertes » furent ses principaux aspects, mais il y avait des idées constructives et des pratiques positives pour le développement de la comptabilité chinoise. Parmi les points positifs de cette réforme, un point capital fut le repositionnement de la finalité du travail comptable – servir à trois missions (au politique, à la production et à la masse) (Li, 1958). Tout d'abord, le travail comptable devait toujours sous le commandement du politique, mettait en application les politiques et les mesures du Parti et du gouvernement. Ceci montre bien que la comptabilité joue un rôle institutionnel dans le réseau du pouvoir social.

« La comptabilité est un outil de la gestion économique. Tous les travaux de la gestion économique ont pour finalité de servir les objectifs politiques d'une certaine idéologie, et nos objectifs sont d'édifier le socialisme et le communisme, ... sans prise en considération de cela, le travail perdrait son orientation, voire son âme. Ceci dit, il n'existe pas une comptabilité pure et simple dégagée des contraintes politiques. Les travaux comptables ont à s'associer aux politiques du Parti et du gouvernement et aux divers mouvements politiques en les appliquant dans les calculs et les analyses comptables. La comptabilité devient ainsi un outil efficace pour diffuser et concrétiser les politiques du Parti et du gouvernement et les divers mouvements politiques, ... » (Li, 1958)

Servir à la production signifiait que le point de départ du travail comptable était les activités de production, la réalité de l'entreprise. En outre, cette perspective mettait en évidence que « les règlements comptables et les méthodes comptables auraient dû s'adapter à la production et non pas l'inverse » (Li, 1958). Dans cet aspect, le travail comptable devait s'implanter aux échelons les plus bas de l'entreprise et avoir comme

objets de calcul et d'analyse les ateliers, les équipes et les individus. Ceci permit de révéler immédiatement les expériences intéressantes et les maillons faibles et transforma la méthode comptable en un outil d'auto-éducation de masse.

La raison principale pour la comptabilité de servir à la masse résidait dans le fait que l'objet de la comptabilité, avec son implantation dans les échelons inférieurs de l'organisation, était désormais le processus et le résultat de la masse. Par ailleurs, les objectifs et la finalité de la comptabilité se réalisaient par le biais des travaux de tous. Pour cela, il fallait faire comprendre la comptabilité à la masse et encourager cette dernière à y participer.

Un autre fruit de ce mouvement de délégation du pouvoir fut l'émergence de la pratique dite « forfaits d'investissement » dans les grands travaux. La dépense des grands travaux n'était pas remboursée aux coûts réels mais dans la limite des forfaits préétablis. Cette méthode améliorait l'efficacité des investissements et fut appréciée par les dirigeants d'État, « les forfaits d'investissement font preuve du développement du calcul économique de masse sous la direction du Parti, ils servent à la fois à la politique et à l'économie : ils manifestent non seulement des contrôles rigoureux sur le volume d'investissement, la production, la qualité et le délai, mais aussi des calculs flexibles, qui s'alignent sur la Ligne générale et la Ligne de masses du Parti » (Xiang, 1999, p22).

Par ailleurs, le Grand Bond en Avant fut caractérisé dans la campagne par l'établissement des communes populaires et ce dernier stimula le développement de la comptabilité des communes populaires.

### *3.1.2 Charte Angang et les innovations de contrôle*

Le comité central du PCC publia le 10 mai 1957 la « Décision sur la participation de tous les cadres aux travaux physiques », puis le 28 février 1958 la « Décision sur les envois de cadres à l'éducation des travaux physiques ». Les deux décisions ont pour objectif d'épurer les attitudes et les comportements bureaucratiques présents chez les

cadres en leur faisant faire des tâches du travail physique. Mais dans les usines, ce mouvement a fait émerger un nouveau mode de gouvernance dit «deux participations et une rectification (*Liangcanyigai*)» qui signifie que les cadres participent aux activités de production, les travailleurs participent à la gestion de l'entreprise et tous les personnels s'efforcent à rectifier le processus de production et de gestion.

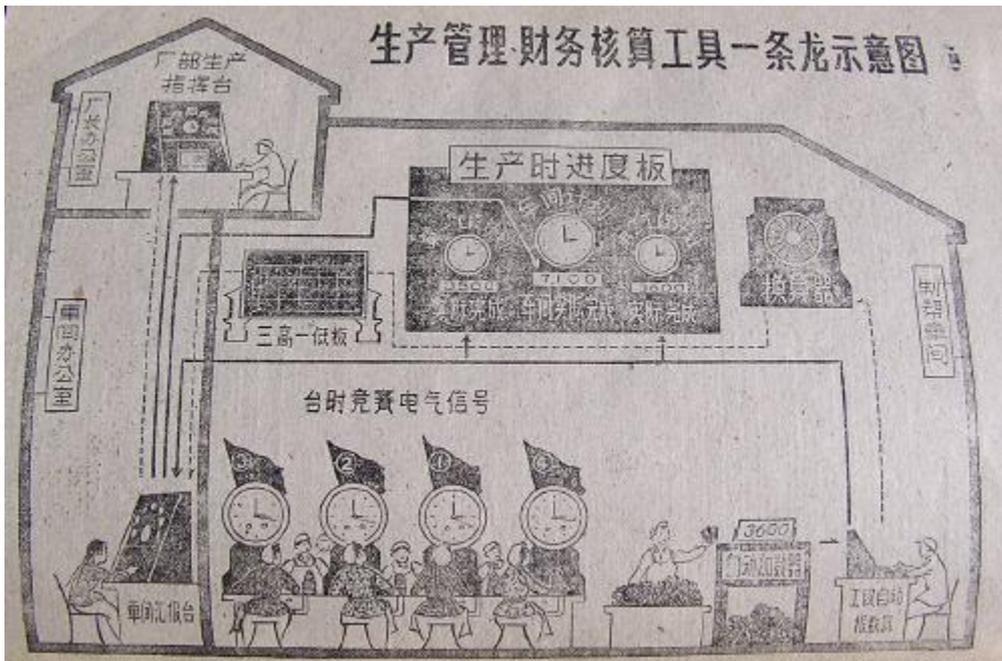
Mais le système de responsabilité individuelle du directeur a été établi en référence au modèle soviétique. Avec la détérioration de la relation sino-soviétique dans les années 1960, ce système a été remplacé par un autre système de gestion, dit «Charte Angang<sup>14</sup>», dont le principe est «deux participations, une rectification, trois unions», qui signifie «favoriser systématiquement la participation des cadres dans de travail productif et des ouvriers dans la gestion, rectifier toutes les règles peu raisonnables, assurer la collaboration étroite des ouvriers, des cadres, et des techniciens dans le processus de production et l'innovation technologique». L'essentiel de ce système réside dans le mouvement de masse au niveau de la gestion de l'entreprise et la réduction de la hiérarchie intermédiaire. A cet égard, il se différencie du fordisme représenté alors pour les chinois par le modèle de gestion de Magnitogorsk, dit «Charte Magnitogorsk». Après avoir lu le «rapport sur les innovations et les progrès techniques dans le domaine industriel» de la société sidérurgique d'Anshan, Mao Zedong proclama, le 22 mars 1960, que la «Charte Angang» est apparue à l'Extrême-Orient, en Chine. À l'époque, la Charte Angang fut propagée dans les entreprises chinoises en vue de contrer la Charte Magnitogorsk. Soutenue par Mao, la Charte Angang devint alors une forme prédominante de gestion d'entreprise. Même aujourd'hui, elle est encore utilisée dans certaines grandes entreprises telles que le Groupe Sidérurgique de la Capitale, et interprétée par certains chercheurs comme étant une forme représentative du post-fordisme (Cui et Gan, 1995, 1996).

Avec le déroulement du Grand Bond en Avant de la comptabilité les travailleurs montraient de la passion ardente en matière de calcul économique. Le calcul économique, en combinaison avec les concours du travail, devint un outil efficace pour stimuler la dynamique et l'enthousiasme des travailleurs. Un dessin (tableau 8) de l'époque montre le chemin du calcul économique dans les entreprises chinoises et

---

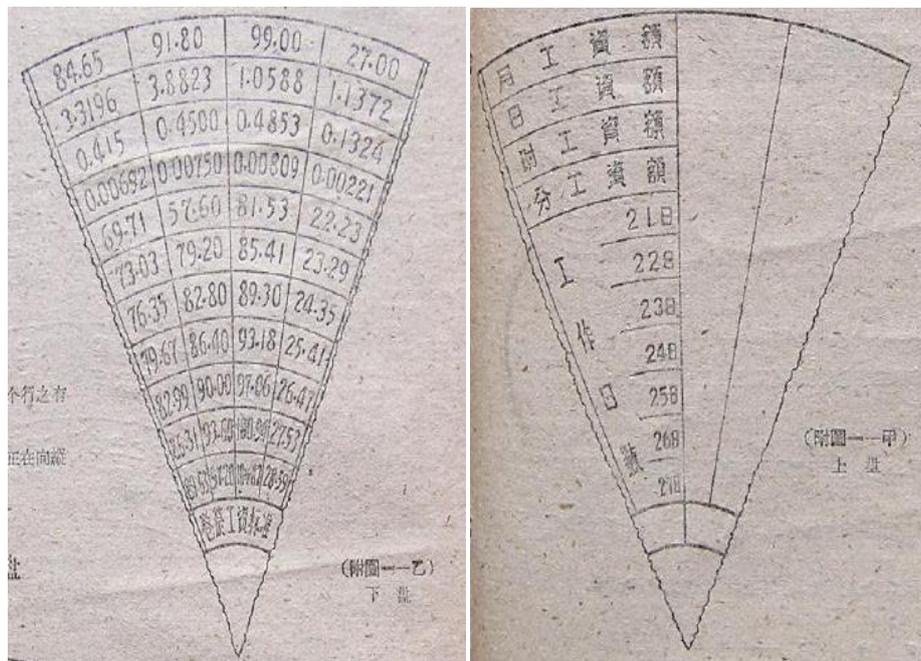
<sup>14</sup> L'abréviation du nom « la société sidérurgique d'Anshan ».

l'intégration du concours du travail dans le calcul économique. Ce dessin comprend trois grandes parties : le centre de contrôle de l'entreprise se trouve dans la partie en haut à gauche dans le dessin ; la partie en bas à gauche est désigné en tant que bureau de contrôle d'un atelier ; la troisième partie représente l'organisation de l'atelier. Dans l'organisation de l'atelier, il y a trois outils de contrôle au niveau d'atelier qui sont placés au plus haut : un tableau du rapport journalier «trois hauts un bas »qui signifie la haute production, la haute qualité le haut rendement et le bas coût ; un tableau de l'avancement de la production qui comprend trois montres de mesure (une pour le planning de l'atelier et son exécution du planning, deux autres pour mesurer la performance de deux secteurs de l'atelier. Si un secteur a atteint son quota de production, le témoin rouge s'allume, sinon le témoin vert s'allume) ; une machine de conversion qui sert à la conversion entre les indicateurs d'atelier et ceux des secteurs (équipes). Les travailleurs sous les trois outils constituent un secteur (une équipe) de travail, avec un agent de contrôleur (à droite), un agent de statistique (à côté de l'agent de contrôleur, et les autres ouvriers. Derrière chaque ouvrier il y a une montre de signaux électriques composée de trois aiguilles comme une montre d'ordinaire : l'aiguille des minutes est fixée, l'aiguille des heures marche normalement comme dans une montre ordinaire et l'aiguille des secondes est réglée par l'agent contrôleur en fonction de la production de l'ouvrier. Ce type de montre a pour utilité de montrer toutes les heures l'avancement des ouvriers en matière de quota de production, si un ouvrier accomplit son quota avant l'heure, un témoin rouge dans la montre s'allume, sinon un témoin vert s'allume. En outre, sur le drapeau au dessus de la montre on marque la position de chaque ouvrier dans le concours de travail. Les indicateurs (le volume de production, la qualité des produits, le rendement et les coûts) sont calculés à l'aide de machine de conversion et présentés dans le tableau journalier « trois hauts un bas » qui sert plus tard comme base de l'analyse des activités économiques de l'atelier et de l'évaluation au moment du concours de travail.

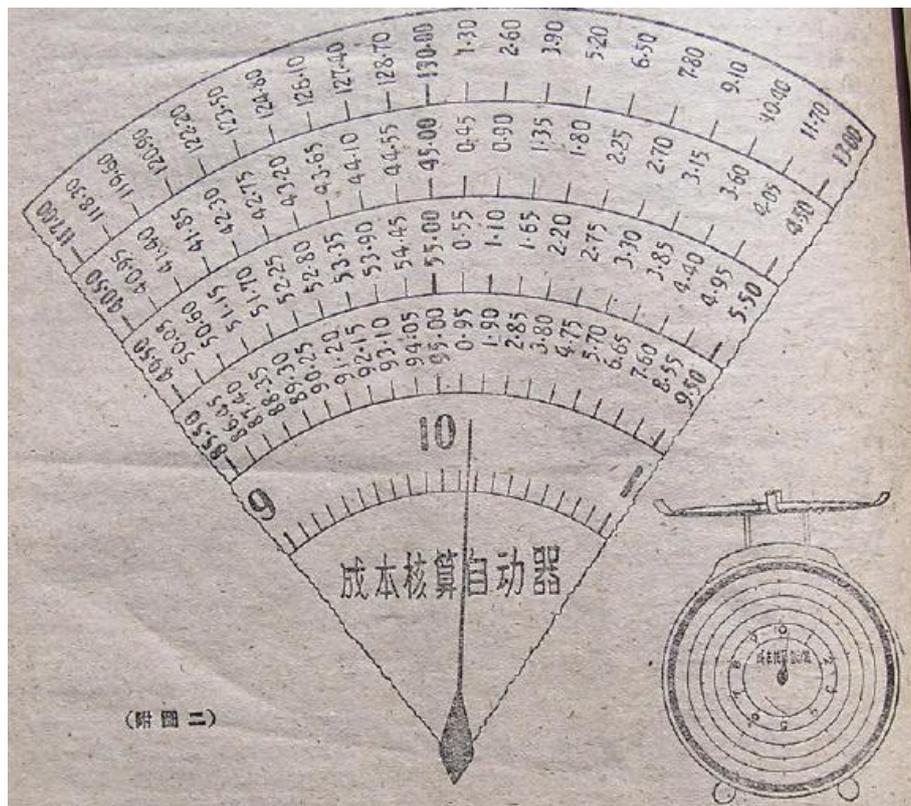


(TABLEAU 13)

Au cours de cette période, les ouvriers ont fait également beaucoup d'inventions en matière d'outils de contrôle. Les outils ont été inventés pour simplifier le calcul des coûts, comme le prouvent l'appareil de calcul automatique de salaires (tableau 14) et l'appareil de calcul automatique des coûts (tableau 15).



(TABLEAU 14)



(TABLEAU 15)

### 3.1.3 La gestion démocratique dans l'entreprise

- **Chez la Société Angang**

Le mode « deux participations et une rectification (*Liangcanyigai*) » a vu le jour dans l'usine de l'outillage Qinghua de la province Heilongjiang, puis fut diffusé dans toutes les entreprises chinoises. Chez Angang, cette expérience a été bien assimilée et valorisée par un nouveau mode de gouvernance dit « deux participations, une rectification, trois unions » qui signifie « favoriser systématiquement la participation des cadres dans de travail productif et des ouvriers dans la gestion, rectifier toutes les

règles peu raisonnables, assurer la collaboration étroite des ouvriers, des cadres, et des techniciens dans le processus de production et l'innovation technologique » L'essentiel de ce système réside dans le mouvement des masses au niveau de la gestion de l'entreprise et la réduction de la hiérarchie intermédiaire. A cet égard, il se différencie du fordisme représenté alors pour les chinois par le modèle de gestion de Magnitogorsk (surnommé Charte Magnitogorsk) de l'URSS. Après avoir lu le « rapport sur les innovations et les progrès techniques dans le domaine industriel » de la société sidérurgique d'Anshan, Mao Zedong proclame le 22 mars 1960 que la « Charte Angang » (vis-à-vis de la Charte Magnitogorsk) est apparue à l'Extrême-Orient, en Chine. À l'époque, la Charte Angang fut diffusée dans les entreprises chinoises en vue de contrer la Charte Magnitogorsk. Soutenue par Mao, la Charte Angang devint alors une forme prédominante de la gestion de l'entreprise.

Sous l'influence de ce mouvement des masses dans la gestion d'entreprise fut mise en cause l'idée que le calcul économique et l'analyse des activités économiques sont réservés aux initiés de la comptabilité « L'ésotérisme dans le travail comptable est en fait une sorte de superstition et révèle les principes de la comptabilité capitaliste dans la mesure où le capitalisme tente à cacher la nature de l'exploitation des ouvriers en utilisant le terme « secret commercial » et transformant la comptabilité en une opération compliquée et initiée » (Archives de la société Angang, 1960a).

Alors, les travailleurs ont lancé un grand débat autour du thème de la faisabilité du calcul économique par les masses. Il semble qu'ils ont pleine confiance en les ouvriers sur le déroulement du calcul économique,

« Étant donné les enregistrements des compétitions d'équipe, on est à même d'effectuer le calcul économique en équipe (...) étant donné la gestion démocratique telle que les réunions avant et après le travail, on est à même de faire les analyses des activités économiques, (...) le calcul économique en équipe et l'analyse des activités économiques ne sont rien d'autres que les illustrations des activités de production de l'entreprise. Si les ouvriers sont capables de participer (bel et bien) à la gestion de l'entreprise et de maîtriser l'avancement de la production, ils sont également aptes à bien gérer la comptabilité » (Archives de la société Angang, 1960a)

Dans la pratique, les travailleurs ont manifesté de grandes initiatives dans la création des nouvelles formes du calcul économique. Une grande différence du calcul économique des masses par rapport au calcul économique professionnel réside dans le fait que la forme du calcul économique des masses a été principalement inspirée par la vie quotidienne, comme le montre le discours des travailleurs,

«Les pratiques du calcul économique d'autrefois sont issues soit des manuels, soit des expériences d'autres entreprises, et ne sont pas bien adaptées aux caractéristiques de notre entreprise et non plus appréciées par les travailleurs. Dans notre vie quotidienne, les produits d'alimentations sont distribués selon un régime de rations via un bon de nourriture (*Liangpiao*). Les bons de nourriture restant dans la main à la fin du mois révèlent une économie. Pourquoi pas mettre en place un bon comme le bon de nourriture pour la gestion des quotas de la consommation dans l'entreprise ?

(...) Il y a tant de livres dans la bibliothèque, mais les prêts et les retours sont bien gérés avec une carte de lecteur, cette méthode peut servir à la gestion des outillages,

(...) dans les communes populaires les paysans sont payés en points-travail (*Gongfen*) pour éliminer la différence en matière de la nature et la qualité du travail. Le concours du progrès total impliquant divers indicateurs pourrait également adopter un système de points pour mesurer le résultat du concours. » (Archives de la société Angang, 1960a)

De telle manière, les travailleurs ont mis en de nombreux outils simples pour effectuer le calcul économique en équipe, par exemple, la devise des quotas de consommation, la carte des prêts d'outillages, le tableau de points pour le concours du travail, etc. Dans ce sens, le calcul économique en équipe a été transformé totalement en un calcul économique des masses dans la période du GBA.

La gestion démocratique dans la période du GBA se manifeste également dans l'organisation du calcul économique en équipe. Les cadres de la base hiérarchique par exemple les responsables des sections du travail (*gongduan*), des fours et les présidents du syndicat de la base hiérarchique sont devenus organisateurs directs du calcul économique en équipe allant de la détermination des tâches planifiées et des indicateurs du contrôle à la prise des actions correctives sur les problèmes émergents

du calcul économique. Le calcul économique en équipe et l'organisation régulière du concours sont considérés par les responsables de la section du travail comme un moyen indispensable pour mobiliser les masses et diriger la production.

Au sein de chaque équipe du travail on a créé dix postes nommés « dix agents » : un agent de planification, un agent de technique, un agent de qualité, un agent de contrôleur, un agent de statistique, un agent des outillages et matières, un agent de sécurité, un agent de pointeau, un agent de la vie personnelle, un agent de propagande. Les dix postes sont assumés par les ouvriers de l'équipe. La fonction de dix agents n'est pas seulement l'enregistrement des activités de production, mais aussi de contribuer avec le responsable de l'équipe à l'amélioration de la gestion. La mise en place de « dix agents » a réalisé l'intégration du calcul économique dans les activités de production, « on calcule ce qu'on a produit » (Archives de la société Angang, 1960b) ; les « dix agents » ont renforcé également les forces du calcul économique et constitué une base populaire de la gestion d'entreprise. Par ailleurs, le calcul économique en équipe est associé étroitement aux processus techniques de la production. Grâce à la collaboration étroite des ouvriers, des cadres, et des techniciens, les contrôleurs spécialistes et les techniciens sont descendus dans l'atelier et ont travaillé avec les contrôleurs-ouvriers pour trouver des mesures efficaces d'économie.

- **Chez l'imprimerie Zhongyuan**

L'imprimerie Zhongyuan pendant 1958 et 1960 vivait dans la même ferveur du grand bond en avant comme dans toutes les entreprises chinoises à l'époque, « tous les employés de l'entreprise ont gagné une victoire complète sur les fronts politiques et idéologiques, leur conscience du socialisme a été renforcée et leur dynamisme est plus élevé que jamais ». Une marée haute de production fut arrivée sous l'impulsion de la primordiale de la production d'acier, symbole du grand bon industriel. Cette marée haute de production fut manifestée dans les phrases particulières à l'époque, « tous les employés travaillent courageusement jour et nuit, avec une ardeur rayonnante et plein

d'énergie. Suivant les lancements des satellites<sup>15</sup> de production d'acier (dans le secteur sidérurgique », notre entreprise a réussi à lancer un satellite de production très haut dans le ciel. »

Au début de ce grand bond en avant à partir de 1958, selon le principe « Le rouge prime l'expert », l'importance fut attribuée à l'initiative des masses et les personnes non productives furent considérées comme superflues. Les trois départements qui se chargeaient respectivement de la production, de la comptabilité et de l'administration furent supprimés et comprimés dans un bureau collectif. Près de 34 pourcent des cadres furent envoyés participer la production dans les ateliers. Ceux-ci eurent été salués pour avoir éradiqué des mauvaises habitudes bureaucratiques des cadres. Mais l'effet négatif est autant plus évident : poussé par l'ardeur révolutionnaire et faute de travail (suffisant) des experts, les objectifs de production furent irréalistes. Par ailleurs, le système de responsabilité de production fut interrompu avec l'arrivée du grand bond en avant et les résultats de production furent manipulés arbitrairement en fonction des objectifs politiques. Par conséquent, les « satellites » de production lancés dans cette période ne furent que des feux d'artifice politique. Cette situation eut attiré l'attention de l'organisme administratif supérieur de l'entreprise et un système de contrôle de coûts fut mise en place selon les conseils du supérieur de l'entreprise en août 1958. Ce système de contrôle intitulé « Créditation complète du fonds de roulement » consista à renforcer la gestion du fonds de roulement et par là diminuer les charges de production. Les principes de ce système furent de déterminer les quotas du fonds de roulement et puis de les décomposer au long de l'échelon hiérarchique de production. L'enjeu de ce système s'agit de mobiliser tous les employés à la gestion du fonds de roulement afin de diminuer des stocks, d'accélérer la rotation du fonds de roulement et enfin d'économiser des coûts (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1960).

---

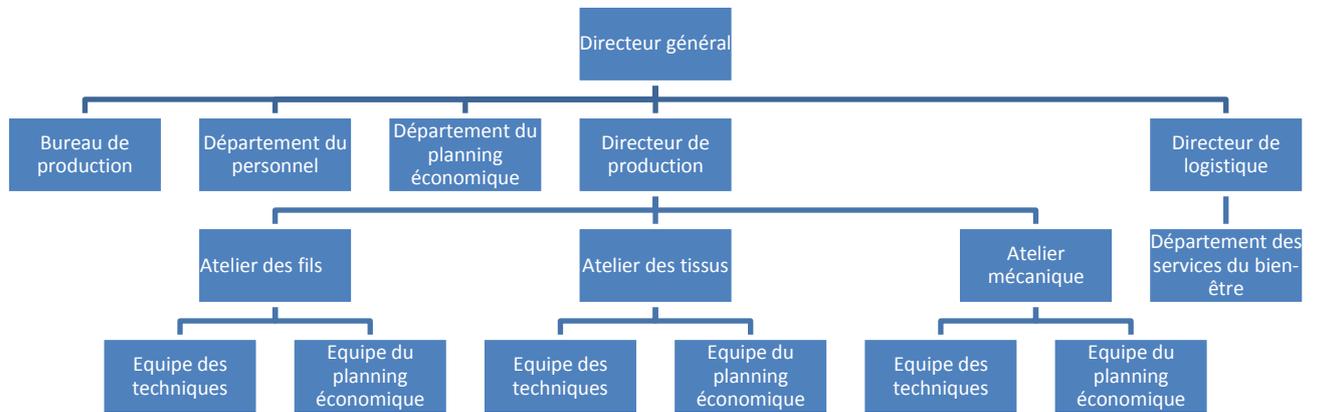
<sup>15</sup> Le satellite de production signifie un nouveau record de production.

- **Chez l'entreprise textile Sichang**

Le grand bond en avant de l'année 1958 pour l'entreprise textile Sichang une rupture du développement du système de la gestion d'entreprise en raison que le grand bond en avant a rejeté les règlements financiers mis en place depuis la création de l'entreprise et conduit à un désarroi dans la domaine de la gestion de production, notamment de celle de consommation. Ceci est bien révélé par les données historiques des résultats de production : en 1958, l'entreprise Sichang a réalisé un chiffre d'affaire de 50 810 mille yuans, soit 2,5 fois de celui de l'année 1957 (20 168 yuans), mais le prix de revient pour ce chiffre d'affaire s'élève à 42 998 mille yuans, soit 2,9 fois de celui de l'année 1957 (15 078 mille yuans). Ces chiffres nous montrent d'une part que l'importance de la production pendant le grand bond en avant était mise sur un grand bond en avant en matière de la quantité et non sur un développement équilibré et rationnel, d'autre part, ceux-ci révèlent l'ignorance du contrôle des coûts, étant donné que ces chiffres ont été obtenus avec qu'une seule variable – la quantité des matières et des mains d'œuvres consommés.

L'hypothèse de l'ignorance du contrôle des coûts pourrait être vérifiée en comparant l'organisation de la gestion d'entreprise de l'année 1957 (diagramme 1) et celle de l'année 1958 (diagramme 2). Avec l'arrivée du grand bond en avant, le département de comptabilité fut supprimé et certaines fonctions de la comptabilité furent intégrées dans le département du planning économique. Au sein des ateliers, les équipes de calculs économiques qui étaient chargées du contrôle des coûts en 1957 n'existaient plus en 1958, et il ne restait que les équipes du planning économique dans les ateliers.

## Organisation de la gestion de production de l'année 1958



国棉四厂组织机构编制与干部定员 (1958年“两参一改”) 表(三)

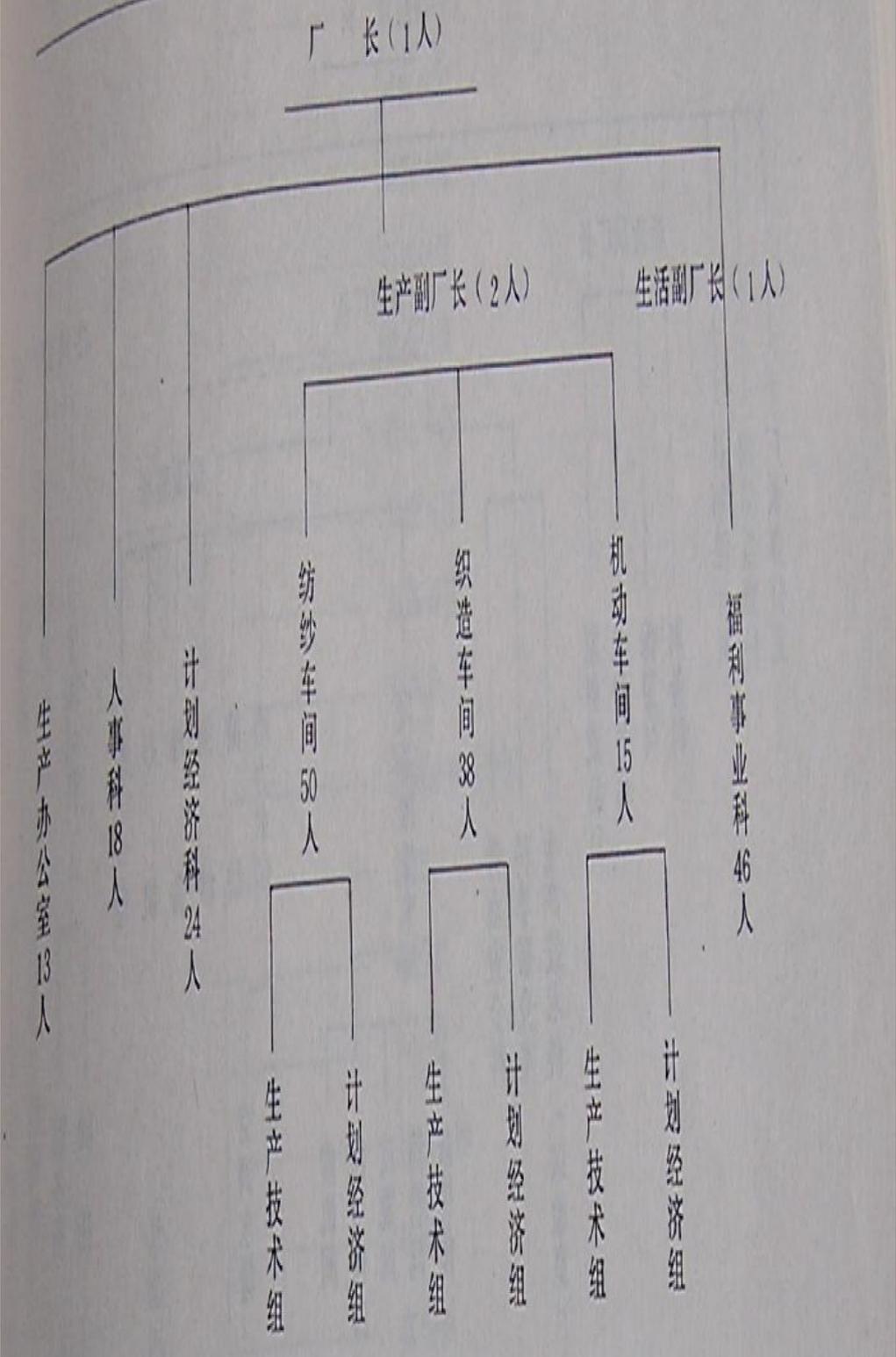


Diagramme 2

A part l'ignorance du contrôle des coûts, la qualité des travailleurs constitue également une raison de ce mauvais résultat de production en matière des coûts. A l'appel du grand bond en avant, l'entreprise eut en place le processus de trois équipes en relais dans le deuxième semestre, trois mois à l'avance que le temps nécessaire. Mais à cause du manque des ouvriers qualifiés, « beaucoup des nouveaux ouvriers sont recrutés de la campagne et commencent à assumer les tâches de production à peine après une formation courte et rudimentaire ».

D'un autre point de vue, le grand bond en avant de 1958 représente un nouveau développement de la gestion d'entreprise dans l'entreprise textile Sichang. Avec la diffusion du mode « deux participations et une rectification (*Liangcanyigai*) » qui signifie « favoriser systématiquement la participation des cadres dans de travail productif et des ouvriers dans la gestion, rectifier toutes les règles peu raisonnables », la gestion démocratique était encouragée, même si elle avait perturbé dans certains degrés les systèmes de gestion existants. L'enthousiasme de la marée haute de production fut revenu aux réalités à partir du mois mars 1959 sous l'appel de « chercher la vérité dans les faits » du gouvernement central. Dans le courant de ce mois, une réunion municipale sur la gestion des coûts qui réunit tous les dirigeants des entreprises locales eut lieu pour restaurer les calculs des coûts dans les activités économiques. Dès lors, les règlements de production supprimés au début du Grand bond en avant furent rétablis. En plus, la qualité des ouvriers ont beaucoup progressé par rapport à l'année 1958, « les ouvriers qualifiés sont suffisants et leur état d'esprit est stable ». Dans ce contexte, le premier sommet de la production de l'entreprise Sichang est arrivé en 1959 avec un chiffre d'affaire de 82 964 mille yuans, un prix de revient de 47 264 mille yuans et un bénéfice de 35 700 mille yuans. Le bénéfice réalisé en 1959 est égal à la somme des capitaux investis.

### **3.2 Le retour au pragmatisme (1961 – 1964)**

Les responsables de l'économie prirent conscience de l'imminence de la catastrophe dès l'été 1960. Mais il faudra plusieurs mois pour que Mao Zedong accepte l'idée d'un

repli général. Il s'y rallia en octobre 1960. Les Douze Mesures d'urgence de novembre 1960 visent à conjurer les dangers immédiats et tout d'abord à relancer la production agricole. Les Douze Mesures d'urgence reprennent pour une large part les dispositions pour assouplir la gestion des communes populaires. Dans les usines, les Soixante-dix Articles réglementant l'industrie sont publiés en décembre 1961. Ils consacrent le retour des gestionnaires aux responsabilités. Les services administratifs sont rétablis dans les entreprises, et ils reprennent en charge la comptabilité et le contrôle de la production.

La nouvelle politique économique reflète une priorité absolue : sortir le pays de la crise, même si pour cela on doit aller contre les principes de base du maoïsme. C'est cette prévalence des considérations pragmatiques et matérielles que résume la fameuse formule qu'est censé avoir alors prononcée Deng Xiaoping : « Qu'importe que le chat soit blanc ou noir, s'il attrape les souris ».

En réponse à cette politique, la reprise en matière comptable s'amorce à partir de 1961.

### *3.2.1 Le retour du pragmatisme et la restauration de l'ordre comptable*

L'échec du GBA et la rupture sino-soviétique mirent le PCC dans de grandes difficultés économiques. Le Comité central du Parti proposa une politique d'autonomie et présenta la politique des « huit mots » de l'ajustement, de la consolidation, du remplissage, et du perfectionnement en janvier 1961. L'économie sous l'impulsion du premier ministre Zhou Enlai se redressa et les industries légères se développèrent. Mais cette nouvelle politique économique s'accompagna de luttes entre les différentes tendances du Parti. Certains restèrent attachés au modèle soviétique, d'autres comme Liu Shaoqi, Zhou Enlai ou Deng Xiaoping penchèrent pour une perspective pragmatique accompagnée d'une certaine ouverture sur l'Occident.

Le courant de rectification des erreurs de la période de Grand Bond en Avant se manifesta également dans le domaine comptable. En mars 1959, le responsable du Ministère des Finances avança l'idée du calcul économique complet et correct dans

une conférence du travail comptable des entreprises industrielles de Liaoning Province. Le calcul économique complet et correct mit en cause, indirectement, la mode de la comptabilité sans livres de comptes ou de calcul économique sans comptable et réclama l'abandon de l'abolition des règlements comptables. En mai de la même année, le Ministère des Finances reprocha ouvertement, dans la conférence des expériences comptables des entreprises industrielles et du transport de Chengdu, les mauvaises pratiques comptables telles que la comptabilité sans livres de comptes. Vers la fin juin 1959, le Président Mao, lui-même, avoua que la délégation du pouvoir de la période de Grand Bond en Avant avait été trop précipitée et avait créé des désordres dans le système de la gestion économique. Il souligna qu'il était temps de centraliser à nouveau certains pouvoirs délégués.

Pour restaurer et rectifier l'ordre du travail financier, le comité central ratifia et diffusa «Le Rapport sur l'Amélioration du Système Financier et le Renforcement de la Gestion Financière » en janvier 1961. Puis, en février de la même année, le Ministère des Finances et le Comité National du Développement et de la Planification promulguèrent ensemble «L'Avis sur l'Amélioration du Contrôle de Gestion dans les Entreprises d'Etat ». En même temps, le Quotidien du Peuple publia un éditorial «Les Systèmes de Responsabilité Doivent Etre Etablis et Perfectionnés dans Chaque Affaire ». Par ailleurs, le pouvoir de formulation du système comptable décentralisé au gouvernement local en 1958 se retrouva dans la main du Ministère des Finances. Plusieurs décrets concernant le travail comptable furent ratifiés par le Ministère des Finances pour rétablir l'ordre ordinaire du travail comptable.

Afin de consolider l'ordre du travail comptable au niveau national, sous l'instruction de LIU Shaoqi, le Ministère des Finances et la Banque populaire de Chine (la banque centrale chinoise) convoquèrent, en collaboration, la première conférence nationale consacrée aux problèmes comptables de l'histoire de la République populaire. LI Xiannian, vice premier ministre et ministre des Finances, fit un discours important en soulignant l'importance de la comptabilité dans la gestion économique et la construction socialiste, en encourageant les personnels comptables à s'attacher à la vérité, à travailler en conformité avec les règlements. Cette conférence discuta et modifia les «Règlements des responsabilités du personnel comptable » et avança des réflexions sur la mise en application de «La modalité du travail comptable des

entreprises d'État ». Le comité central du Parti fit, en juin 1962, des remarques sur cette conférence,

«La comptabilité est indispensable pour la gestion économique, plus l'économie se développe, plus la comptabilité est importante. Un système scientifique de la comptabilité est encore plus important pour le socialisme que pour le capitalisme » (Xiang, 1999, p25)

Le gouvernement central exigea, d'une part, de tirer les expériences du travail comptable depuis l'établissement de la République populaire, et mit en évidence en même temps les tâches impératives pour le moment,

«Redresser et compléter les systèmes comptables de base, réorganiser et renforcer l'effectif du personnel comptable, et par là, garantir la fidélité, l'exactitude, l'intégralité et la ponctualité des chiffres comptables »(Xiang, 1999, p26).

Avec la prospérité économique à la suite de l'implémentation de la politique des « huit mots » et avec l'appel du Parti pour la recherche d'un système économique avec caractéristiques chinoises, une nouvelle réforme du travail comptable devint impérative. En octobre 1964, le Ministère des Finances publia le «Programme de la Réforme de la Comptabilité Commerciale » qui visa à simplifier le système comptable en prônant le principe de l'utilité de la comptabilité et de la rationalité de la gestion. Puisque lutter contre la scolastique fut un point de départ, une conséquence naturelle de cette réforme fut la diversification des méthodes de la comptabilisation. De nombreux personnels comptables se plaignaient de la complexité de la méthode en parties doubles (débit/crédit), le «Programme de la Réforme de la comptabilité d'entreprises » indiqua,

«La méthode actuelle débit/crédit de la comptabilité devrait être changée progressivement pour que la méthode comptable soit compréhensible pour les travailleurs et qu'ils puissent la maîtriser. Il faut mettre en pratique avec énergie les méthodes de la comptabilisation issues des pratiques des masses telles que la méthode augmentation/diminution et la méthode paiement/encaissement, ..., n'importe quelle méthode, ce qui importe, c'est l'intelligibilité d'enregistrement et la facilité de contrôle. »(Xiang, 1999, p30)

La méthode « augmentation et diminution » fut ainsi mise en application dans les entreprises commerciales en décembre 1965. Dans la comptabilité budgétaire, la méthode débit/crédit fut remplacée par la méthode paiement/encaissement du fait que la complexité de la première « empêchait le contrôle des dirigeants et de la masse ».

La réforme comptable de 1964 en Chine s'était effectuée progressivement et de haut en bas sous la direction des Autorités. Elle remit en ordre le travail comptable en Chine et retint en même temps les expériences comptables des périodes précédentes, notamment en matière de comptabilité de responsabilité.

### *3.2.2 Les « Soixante-dix Articles de l'Industrie » et le nouveau développement du calcul économique en équipes*

La Charte Angang fut aussitôt rectifiée avec le retrait temporaire de Mao à cause de l'échec du GBA et renommée les « Soixante-dix Articles de l'Industrie » en décembre 1961. Ces articles consacrèrent le retour des gestionnaires aux responsabilités. Les services administratifs furent rétablis dans les entreprises, et ils reprirent en charge la comptabilité et le contrôle de production. Cependant le retour des spécialistes comptables ne fut pas une remise en cause radicale des pratiques de la période de Grand Bond en Avant,

« Les règlements et les méthodes de la comptabilité doivent s'adapter à l'organisation de production, aux besoins de la gestion de production. Les informations et les documents de synthèse de la comptabilité ont à faciliter la direction d'entreprise à organiser la production et à favoriser les dirigeants supérieurs à diriger l'économie prendre la décision » (Xiang, 1999, p28)

Un progrès de l'organisation du travail comptable de cette période réside dans la nouvelle forme de la ligne de la masse populaire, soit la collaboration entre trois parties : les dirigeants, les masses et les spécialistes comptables. Le calcul économique en équipes des années 1950 fut remis en place et développé d'une manière approfondie.

Au début des années 1960, avec le retour du courant pragmatique, le concept de « profit » fut introduit dans le calcul économique en équipes pour faire prendre conscience aux ouvriers de l'importance du contrôle des coûts. Certaines entreprises, telles l'Acierie de Daye, avaient pratiqué un système d'émulation grâce aux « cinq excellents » et aux « petits indicateurs » qui étaient considérés alors comme étant un modèle de l'application des « Soixante-dix Articles Réglementant de l'Industrie ». Ce système était formé d'une combinaison de deux sortes d'évaluation : une évaluation comportementale dite « cinq excellents », et une autre évaluation productive dite « petits indicateurs ». Les « cinq excellents » consistaient à évaluer les performances comportementales des ouvriers en matière de pensée politique, de production, d'apprentissage et de discipline, une pensée politique excellente favorisant l'amélioration des performances des quatre autres et une production excellente étant l'objectif ultime de cette évaluation. L'élaboration des petits indicateurs de mesure qui avait pour but d'évaluer les performances productives des ouvriers se réalisa par l'union des cadres, des techniciens et des ouvriers. Les indicateurs concernant le volume de production, le profit, la qualité, la gamme de produits et les coûts étaient décomposés jusqu'au niveau de l'équipe de travail. Avec cette décomposition des indicateurs, un système de responsabilité de poste s'implémenta et se concrétisa dans les entreprises. Ces deux types d'évaluation étaient des évaluations individuelles. Pour réaliser une amélioration continue de la production de l'entreprise et activer davantage le dynamisme d'apprentissage des ouvriers, une émulation, fondée sur les « cinq excellents » et les « petits indicateurs » entre équipes, fut mise en œuvre. En fait, le système d'émulation basé sur « cinq excellents » et « petits indicateurs » est assez semblable au système d'évaluation globale des performances (Hu, 2000).

### *3.2.3 Le retour du pragmatisme dans l'entreprise*

- **Chez la Socié Angang**

L'échec du GBA a conduit les dirigeants chinois à retourner au courant pragmatique. Le gouvernement chinois publia le 16 septembre 1961 le « Règlement sur la gestion

des entreprises industrielles de l'Etat » qui est constitué par soixante-dix articles d'où vient un autre nom « Soixante-dix Articles Industriels ». La « Charte Angang » fut remplacé par un nouveau programme intitulé « Soixante-dix Articles Industriels » qui reconnaît l'importance de la gestion scientifique. Dans ce sens, le programme « cinq préétablir et cinq garantir » a été mis en place à partir des « Soixante-dix Articles Industriels ». Les cinq « préétablir » sont : préétablir le projet des produits, préétablir l'effectif personnel, préétablir les quotas des matières et les fournisseurs, préétablir les capitaux fixes et le fonds de roulement, et préétablir les relations de collaboration ; les cinq « garantir » sont : garantir les gammes et la qualité de produit, garantir les coûts de personnel, garantir les coûts planifiés, garantir le bénéfice versé à l'Etat, et garantir le bon état des équipements principaux.

La société Angang a mis en place également pour la première fois un chef comptable au sein de la direction en 1961. Selon les « Soixante-dix Articles Industrielles », le chef comptable « s'occupe de toutes les mesures techniques et de la performance économique de l'exploitation productive » (Archives de la société Angang, 1961). De ce fait, le travail d'un chef comptable se différencie de celui d'un directeur financier dans la mesure où un chef comptable est chargé de l'organisation du calcul économique au-delà de la gestion du département comptable et un chef comptable participe, sous la direction du directeur général, à la gestion globale de l'entreprise à côté du chef d'ingénieur et du chef de l'économie.

Une idée du système de la responsabilité économique a été avancée avec la mise en place du régime de chef comptable. Le système de la responsabilité économique a pour objectif de clarifier les responsabilités économiques de tous les échelons hiérarchiques de l'entreprise.

« Le régime de la responsabilité économique du chef comptable n'a pas pour sujet la responsabilité personnelle du chef comptable, mais une responsabilité économique de toute l'entreprise entière. Par conséquent, le régime de la responsabilité économique du chef comptable équivaut à un système de responsabilité économique comprenant à la fois une direction centralisée et une gestion décentralisée, en plus, ce système s'appuie également sur une clarification des responsabilités de tous les échelons, de tous les départements et de toutes les chaînes de la production. L'expérience a apporté la preuve que ce type de système de gestion est à même de mobiliser tous les échelons

et tous les départements pour qu'ils participent à la gestion économique de l'entreprise. »(Archives de la société Angang, 1961)

Par ailleurs, pour un chef comptable de l'époque, les moyens fondamentaux pour gérer l'entreprise et implémenter les mesures pour «augmenter la production tout en effectuant l'économie » sont : l'organisation du calcul économique et l'analyse des activités économiques. La qualité du calcul économique est déterminée par l'attention que la direction et le personnel portent au calcul économique. Un autre enjeu du calcul économique est la politique des masses, «il faut diffuser le calcul économique à tous les échelons hiérarchiques allant de la société à l'équipe du travail, mobiliser tous les travailleurs pour qu'ils soient maîtres de leur activités productives et participent à la gestion de l'entreprise ». Par rapport au calcul économique du GBA, l'accent de cette période est remis sur le calcul économique spécialisé «le calcul économique des masses doit s'associer au calcul économique spécialisé et ce dernier se situe au cœur du calcul économique de l'entreprise »(Archives de la société Angang, 1961). En plus, le contenu du calcul économique est recentré sur la production et adapté aux caractéristiques de la responsabilité économique et la gestion de production de chaque unité «pour éviter le dogmatisme de la gestion ».

Suivant le principe de la combinaison entre la direction centralisée et la gestion décentralisée, la gestion des coûts s'organise en cinq échelons : la société, l'usine, l'atelier, la section et l'équipe. Les responsabilités de la gestion des coûts pour chaque échelon sont désignées comme suit :

1. l'équipe – assurer l'accomplissement des quotas désignés dans le calcul économique en équipe concernant les matières premières, les outillages, les matières, les sous-produits, et les récupérations de déchets de production ;
2. la section –déterminer les indicateurs synthétiques des coûts pour chaque équipe, les valeurs limites concernant les charges du personnel et les stocks de matières de la section ;
3. l'atelier – distribuer aux équipes et sections les indicateurs des coûts et des quotas et assurer l'accomplissement de tous ses indicateurs distribués ;
4. l'usine – effectuer le calcul des coûts globaux, et assurer

l'accomplissement du plan des coûts et des tâches de l'économie en matière des coûts au niveau de l'usine ;

5. la société – organiser la gestion des coûts, effectuer la planification et le calcul des coûts globaux, et assurer l'accomplissement du plan des coûts et des tâches de l'économie en matière des coûts au niveau de la société

Le département de comptabilité de la société est chargé de la gestion globale des coûts, y compris la mise en place des règlements de la gestion des coûts, la détermination des prix de cession interne, l'élaboration du plan des coûts, le calcul des coûts, la surveillance de l'implémentation des mesures de l'économie, la diffusion du calcul économique des masses et l'analyse des activités économiques, etc. Au niveau de l'usine, un bureau ou une section (*Ke*) de comptabilité est installé pour organiser la gestion des coûts dans l'usine. Dans les ateliers et les sections des ateliers, un poste spécial de contrôleur du calcul économique est créé pour faciliter le calcul économique en équipe. De plus, « une bonne gestion des coûts nécessite d'une combinaison entre la gestion spécialisée et la gestion des masses », il faut mobiliser les travailleurs à participer à la gestion des coûts, pour cela, un ouvrier est élu contrôleur du calcul économique au sein de l'équipe du travail qui suit régulièrement les formations de la gestion des coûts.

### **Le processus de la gestion des coûts**

La gestion des coûts chez Angang s'inscrit dans le cadre budgétaire et son point de départ est la planification des coûts. Le plan des coûts est défini comme suit :

« Les plan des coûts des entreprises d'État, constitue une partie importante du plan de l'Etat, il est composé par des indicateurs synthétiques des activités économiques et productives de l'entreprise, un bon plan des coûts est le point de départ de la gestion des coûts. » (Archives de la société Angang, 1962a)

La détermination d'un plan (trimestriel ou annuel) des coûts est réalisée par un mouvement de bas en haut puis de haut en bas : dans le premier temps, les usines subsidiaires élaborent leurs propres quotas de consommation et de production, les budgets du frais personnel et des autres frais généraux. La société établit ensuite le

plan des coûts de la société en fonction des plans des usines subsidiaires et le soumet à la ratification par le Ministère de l'Industrie Sidérurgique. Les quotas du plan des coûts ratifié par le Ministère de l'Industrie Sidérurgique sont ensuite distribués aux usines subsidiaires qui les appliquent.

«Les plans des coûts de produits, les quotas de la consommation et les limites des charges sont soumis à la discussion des masses et se concrétisent par les mesures de l'économie de l'atelier, de la section, de l'équipe, voire de l'individu, à l'aide du calcul économique de l'entreprise. Les indicateurs de l'économie ainsi formulés constituent également le contenu de la compétition au travail de tous les échelons. » (Archives de la société Angang, 1962a)

Le calcul des coûts s'effectue sur trois niveaux : l'atelier, l'usine subsidiaire et la société. Les ateliers s'occupent de la consommation des quotas concernant les frais du personnel, les frais des matières et les charges diverses. Les usines subsidiaires estiment les coûts physiques des produits (y compris les charges d'usine). A partir des coûts physiques fournis par les usines, la société détermine les coûts numériques de production et les coûts de revient pour les produits finis. A l'époque, le terme « coût de production » est confondu avec le « coût de revient » du fait que les charges administratives (y compris les charges de vente) sont imputées, avec les écarts du prix d'achat des matières et les écarts des coûts de produits pour son propre usage, dans les coûts de production des produits finis.

### **Le nouveau développement du calcul économique**

Le 9 janvier 1962 la société Angang diffuse dans l'entreprise un document intitulé *Règlements du calcul économique en équipes de la société sidérurgique Anshan* pour promouvoir le calcul économique dans la société. La fonction et le principe du calcul économique sont clairement désignés dans ce document,

«La fonction du calcul économique dans l'entreprise est de contrôler globalement les revenus et les dépenses, de déterminer la perte ou le bénéfice de l'exploitation, de mesurer la performance des activités, et de diagnostiquer les points forts et les points faibles du travail. Pour cela, il faut établir un système complet de la planification, un

système de la responsabilité clarifié et un système parfait de contrôle et surveillance. »

« La base de toutes les méthodes du calcul économique est de comparer les résultats du calcul avec les indicateurs planifiés. De ce fait, le système du calcul économique doit rester cohérent avec le système de la planification. » (Archives de la société Angang, 1962c)

Il existe quatre niveaux de calcul économique dans la société : la société, les usines subsidiaires, les ateliers et les équipes. Les trois premiers niveaux sont les calculs économiques spécialisés, par contre le dernier est un calcul économique des masses.

Le calcul économique au niveau de la société a pour objectif de vérifier la performance globale des activités de l'entreprise. Pour ce faire, l'indicateur principal est le résultat financier (bénéfice ou perte) qui, d'une part, reflète plus complètement d'une manière numérique la performance économique de l'entreprise et, d'autre part, représente la responsabilité financière et concrète de l'entreprise envers l'Etat. A part le résultat financier, il y a également les indicateurs de quantité, de qualité, la gamme de production, les coûts, le fonds de roulement, la productivité etc. Dans cette composition des indicateurs, on voit clairement qu'il est constitué à la fois « par les indicateurs de valeur tels que les coûts, le fonds de roulement et le résultat financier et par les indicateurs de valeur d'usage tels que la quantité, la qualité et la gamme de production » (Archives de la société Angang, 1962c). Pourquoi trouve-t-on une telle composition des indicateurs dans le calcul économique ? Cela s'explique par l'équilibre entre les deux types d'indicateurs qui permettent :

« D'une part, de rectifier la perspective partielle du passé en focalisant sur la quantité de production et en ignorant le résultat financier ; d'autre part, d'empêcher la poursuite du seul bénéfice sans prise en compte de l'accomplissement du plan » (Archives de la société Angang, 1962c).

Correspondant aux indicateurs de la société, les indicateurs du calcul économique au niveau de l'usine subsidiaire comprennent le bénéfice, les coûts, le fonds de roulement, la productivité, la quantité, la qualité et la gamme de production dont les indicateurs de valeur sont mesurés par les prix internes de la société. L'objectif du calcul économique de l'usine « n'est pas faire sortir le résultat financier de la société, mais de mettre en

évidence la situation d'exploitation de chaque usine » (Archives de la société Angang, 1962c).

Puisque les sections dans l'atelier n'effectuent qu'une certaine partie de l'activité de production. Les indicateurs du calcul économique de la section sont désignés en fonction des besoins actuels. Normalement les indicateurs présents dans les pratiques sont la quantité la qualité la gamme, les coûts, le fonds de roulement, le personnel etc. En plus, le calcul économique en équipe s'effectue en utilisant les indicateurs contrôlables directement par les activités des ouvriers par exemple la quantité la qualité et les coûts (matière première, heure du travail et frais de l'outillage) de production.

### **L'analyse des activités économiques**

Une autre caractéristique du retour au pragmatisme est la restauration du système de l'analyse des activités économiques. La fonction de l'analyse des activités économiques selon le discours du vice premier ministre Yibo Bo est «de diagnostiquer les désaccords, clarifier les problèmes, répandre les expériences avancées et surmonter les éléments retardataires en faisant la comparaison et l'analyse sur les activités de production » (Archives de la société Angang, 1963a). Ceci a pour finalité «d'améliorer la gestion scientifique de l'entreprise industrielle et d'accomplir le plan de l'Etat avec l'ampleur, la rapidité, la qualité, et l'économie tout en maintenant un processus d'amélioration continue ».

Cette fonction a été interprétée clairement dans un rapport du Ministère de l'Industrie Sidérurgique,

«La coexistence de trois états, avancé, moyen et arriéré, du développement est un phénomène omniprésent pour toutes choses. (...) dans les entreprises, certaines équipes ont accompli avec excellence le plan national de production et le plan financier ; par contre certaines équipes ont fait de grands gaspillages et d'énormes pertes. Bien sûr, les origines de ces phénomènes déséquilibrés sont diverses : soit à

cause de la qualité de l'éducation morale, soit à cause du niveau technologique. Ce que les dirigeants de l'entreprise ont à faire, est, en se conformant au principe de « mettre la politique au poste de commandement et prendre l'éducation morale comme la tâche la plus importante », de découvrir, d'analyser et d'étudier les états avancés, moyens et arrières des activités industrielles au moyen de l'analyse des activités économiques, et enfin de trouver une solution pour diffuser les opérations positives et éliminer les opérations négatives. » (Archives de la société Angang, 1963a)

L'enjeu de l'analyse des activités économiques, toujours selon le même rapport, réside également dans le fait que cette analyse peut

« Élargir l'horizon du développement des dirigeants à tous les échelons, les libérer des affaires banales pour analyser les conjonctures et la performance de la production de l'entreprise et mobiliser l'initiative subjective du personnel... » (Archives de la société Angang, 1963a)

Selon un rapport de l'analyse des activités économiques d'octobre 1962 (Archives de la société Angang, 1962b), cette analyse est constituée de quatre parties : les coûts, le fonds de roulement, les mesures prises, et les problèmes à résoudre.

- ◆ Dans la partie de l'analyse sur les coûts, l'accent est mis sur les économies d'échelle au niveau des coûts fixes, l'influence des rendements des produits aciers sur les coûts, l'influence du taux de l'utilisation des équipements sur les coûts et l'efficacité du budget des frais généraux. Les modalités d'analyse sont manifestées dans le tableau suivant (tableau 16).

## Tableau d'analyse

Nom des produits	Taux de rendement			Matières premières économisées (en tonne)		Economie réalisée (en dix mille yuans, soit mille euros)	
	Année précédente	Budget	Réel	Par rapport à l'année précédente	Par rapport au budget	Par rapport à l'année précédente	Par rapport au budget
Produit 1	81,5	88,5	90,2	602	374	15,7	9,7
Produit 2	49,5	57,8	54,8	265	(-)120	7,2	(-)3,3
Produit 3	48,8	65,4	67,1	781	56	21,1	1,5
Produit 4		47,7	12,9		99		5,5
Produit 5	73,6	76,6	87,8	1047	773	27,2	20,1
Totaux				2696	983	71,1	22,8

(Tableau 16) (Archives de la société Angang, 1962b)

项目	收得率			节约原料(吨)		节约金额(万元)	
	上年	计划	实际	比上年	比计划	比上年	比计划
普通板	81.5	88.5	90.2	602	374	15.7	9.7
优沸板	49.5	57.8	54.8	205	△120	7.2	△3.3
优钢板	48.8	65.4	67.1	781	56	21.1	1.5
铸钢		47.7	12.9		99		5.5
热轧带钢	73.0	76.0	87.8	1047	773	22.2	20.1
合计				2696	983	71.1	22.3

- ◆ L'analyse du fonds de roulement est concentrée sur les besoins du fonds de roulement pour les stocks des matières premières, des produits en cours, et des produits finis.
- ◆ les mesures prises pour l'amélioration de la performance sont également analysées afin d'en avoir une conscience des causes. Par exemple, les mesures prises en octobre 1962 sont le renforcement des enregistrements et des calculs de base, la constitution d'une carte de production, la concrétisation des responsabilités de production et la combinaison des primes avec les évaluations etc.
- ◆ l'analyse des activités économiques préconise par ailleurs les problèmes à résoudre par exemple les surstocks des matières premières pour les produits d'essai.

- **Chez l'imprimerie Zhongyuan**

Après l'enthousiasme de la marée haute de production, il y eut un retour aux réalités à partir du mois mars 1959 avec l'appel de « chercher la vérité dans les faits » du gouvernement central. Dans le courant de ce mois, une réunion municipale sur la gestion des coûts qui réunit tous les dirigeants des entreprises locales eut lieu pour restaurer les calculs des coûts dans les activités économiques. Dès lors, les règlements de production supprimés au début du Grand bond en avant furent rétablis, plus particulièrement, l'imprimerie renforça la gestion des matières et des matériaux, une brochure de contrôle des charges fut rédigée et diffusée dans tous les ateliers pour mettre en évidence l'influence de la consommation des matières et matériels sur les coûts des produits.

Le système de responsabilité (le calcul économique en équipes) fut également restauré. Un point remarquable du système de responsabilité à cette époque fut la prédominance de la politique : « Que la politique soit le maître et la mentalité soit l'âme (du travail) ». D'une part, les organisations du Parti et leurs membres jouaient un rôle « modèle et pionnier » dans le travail : parmi les membres du Parti fut effectuée l'évaluation de « cinq excellents » qui comprenait l'accomplissement du planning de production, la qualité, l'innovation technique et les relations avec les masses; d'autre part, les comportements et la conscience politique des employés devinrent le critère fondamental d'évaluation du travailleur. A l'époque un mouvement de concours des masses fut

déployé dans le cadre de la dixième fête nationale. Ce mouvement fut nommé «neuf *zhua* (veiller sur), huit *bi* (émuler), neuf *fandui* (s'abstenir de), deux *tichang* (promouvoir), et un *yikao* (compter sur) ». Avec les neuf *zhua* il s'agissait de surveiller le volume de production, la qualité de production, la sécurité de production, l'innovation technique, l'accomplissement des tâches, l'application des règlements, la conformité de la mentalité et l'arrangement de la vie quotidienne. Les huit *bi* comprenaient les émulations dans le domaine de la production (rendement et qualité), de la sécurité, du taux de présence, de l'innovation, de la méthode de gestion, de l'endurance à la peine et à la fatigue, et de la diligence et de l'économie. Les neuf *fandui* étaient constitués par l'abstention de la lâcheté droitiste, de la billevesée, de l'arrogance, du particularisme, de l'indolence, de l'ignorance de qualité, du gaspillage, de l'appropriation des biens publics et de la transgression. Les deux *tichang* visait à promouvoir le travail à la fois dur, honnête et ingénieux, et à encourager la combinaison des techniciens, des anciens apprentis et des nouveaux apprentis. Le un *yikao* consistait à compter sur les masses, à faire la confiance aux masses et le cas échéant dialoguer avec elles. De ce fait, les initiatives des masses furent libérées et divers outils de propagande apparurent, par exemple, le tableau noir, le Dazibao (journal à grands caractères), la lettre de challenge (pour faire les compétitions entre les équipes), la lettre de promesse (d'accomplir les objectifs de production) etc. Si l'on s'en remet aux archives, ce mouvement stimula largement l'ardeur du travail des employés,

«L'ouvrier Hu Fenglou et Ma Jian n'étaient pas attentionnés et ne pouvaient pas accomplir leur plan de production à cause des problèmes mentaux. Récemment grâce à l'éducation du Parti et de l'aide des masses, leurs consciences politiques ont été bien améliorées et ils ont finalement achevé par excellence leurs propres plans de production. Un autre exemple est le cas de Guanpeiyao. Bien qu'il souffrait d'une maladie de l'estomac et n'arrivait pas à s'alimenter, il ne voulut pas quitter son poste de travail et s'obstina à travailler... Il y a également les autres exemples comme d'arriver en avance pour faire la préparation, de renoncer à ses congés maladie, etc. »(Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1960, p380)

La gestion de production à l'époque mit également l'accent sur la coordination des différents organismes et l'entraide au sein de l'équipe du travail. Les différents organismes tels que le Parti, l'administration, le syndicat et la Ligue de la jeunesse communiste, existaient au sein d'une équipe de travail, unité de base de production. Le principe de la coordination entre ces organismes fut de, sous la direction du Parti et autour du groupe du Parti, effectuer une division précise des fonctions et d'assumer ses

propres responsabilités, « tous les efforts servirent à la politique, à la production et aux masses ». Dans cette coordination, le responsable du Parti de l'équipe joua un rôle très important,

« Le responsable du Parti de l'équipe *Sikai*, monsieur Fu Dayu, effectue le travail de la fabrication de la pâte à polycopie, en plus de son propre travail, il fait le tour de l'atelier toutes les demi-heures afin d'encourager les autres ou pour réparer des machines... » (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1960, p384)

La constitution des équipes d'entraide eut pour objectif d'explorer la potentialité de chaque travailleur, « chaque équipe du travail est divisée, en fonction de la situation de production ou de la zone de travail, en petites équipes de trois ou quatre personnes. Dans les petites équipes, les membres s'entraident entre eux et se complètent mutuellement » (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1960, p384).

Une autre mesure de contrôle fut l'établissement des rapports journaliers. Cette mesure avait son origine dans les problèmes de production du passé

« On a absorbé la leçon du passé: dans les deux premières décades du mois la production n'avance pas et on se dépêche de faire le rattrapage dans la dernière décade du mois. Ainsi on voit des phénomènes anormaux « couard au début du mois et pressé vers la fin du mois » dont la cause est l'attitude passive au travail. Il est souvent trop tard pour prendre des mesures correctives quand les problèmes émergent complètement. Pour apporter un remède à cela, il faut établir des rapports journaliers de la production de l'équipe afin d'analyser l'exécution du plan de production par équipe et par jour. Ceci permet de prendre les mesures dès que le problème apparaît. Par ailleurs, on met à disposition des graphiques de comparaison entre les équipes qui révèlent leurs écarts relatifs et introduisent dans les équipes la stimulation et l'émulation. » (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1960, p388)

L'établissement des rapports journaliers nécessita la remise en fonction des agents d'enregistrement. Dans l'imprimerie Zhongyuan, la création des agents d'enregistrement fut liée au mouvement « deux participations et une rectification (*Liangcanyigai*) » de l'année 1958 qui signifie que les cadres participent aux activités de production, les travailleurs participent à la gestion d'entreprise et tous les personnels s'efforcent à rectifier le processus de production et de gestion. Au début du grand bond en avant, les employés s'étaient concentrés sur l'accomplissement du planning de production mais les fonctions de gestion de l'entreprise furent ignorées. De plus, les changements fréquents dans l'organisation de travail et les mutations répétées des personnels avaient aggravé cette ignorance envers la fonction des agents

d'enregistrement. Le travail d'enregistrement dans les équipes était paralysé. En outre, dans certaines équipes où deux agents furent nommés il exista également les phénomènes de faux-fuyants. Le contrôle de l'exécution du planning d'alors fut dans une situation difficile faute des données nécessaires.

En 1960, une réunion nationale fut convoquée pour travailler le travail statistique. Dès lors, l'importance du travail statistique fut soulignée autant au niveau de l'économie nationale que de la gestion d'entreprise. Ceci eut un effet direct sur le travail comptable dans les entreprises comme illustré par Eyraud en 2003. Pour mieux cerner la responsabilité, un seul agent d'enregistrement fut désigné pour chaque équipe. L'agent d'enregistrement devait effectuer les enregistrements quotidiens des activités de production de l'équipe à laquelle il appartenait et constituer les rapports réunis chaque jour et chaque décade. Le rapport réuni d'entreprise, supprimé au début du grand bond en avant, fut également restauré. Tout d'abord l'agent d'enregistrement effectuait et vérifiait les enregistrements originaux, il réunissait les enregistrements du jour avant la fin de la journée et les transmettait au chef de l'équipe pour contrôler l'exécution du planning journalier ; par ailleurs, il devait les transmettre au département comptable pour qu'il constitue un rapport réuni de l'entreprise. Ce rapport réuni de l'entreprise devait être rendu à la direction de l'entreprise avant dix heures du lendemain matin. Ceci permettait aux directeurs de l'entreprise de connaître à temps l'avancement de la production et «faciliter une amélioration globale de la production ». Plus clairement, nous avons lu dans les archives une description sur les avantages de ce système des rapports réunis,

«Grâce à l'établissement du système des rapports réunis, on se rend compte de l'accomplissement du planning journalier et de l'avancement accumulé, et ceci a facilité la gestion du planning et amélioré le délai temporel des rapports. Par ailleurs, il a également assuré la transmission des rapports sans défaillance. »  
(Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1960, p399)

En outre, les agents d'enregistrement firent des innovations dans la constitution des rapports. Monsieur Zhai Wenpu eut l'idée de dessiner un tableau comparatif de la production de l'équipe, et madame Zhang Qinglan imagina un tableau comparatif de la production de l'atelier, puis un tableau comparatif de toutes les équipes de l'entreprise qui constituaient treize unités d'évaluation dont douze équipes de production et un département de la gestion. Dans ce tableau comparatif, on effectuait une évaluation tous

les trois ou cinq jours et on mettait les unités en ordre chaque décennie en fonction des indicateurs présentés dans le mouvement «neuf *zhua* (veiller sur), huit *bi* (émuler), neuf *fandui* (s'abstenir de), deux *tichang* (promouvoir), et un *yikao* (compter sur) ». Ce système instaura une ambiance d'émulation dans l'entreprise du fait que « les avancés sont encouragés d'être plus avancés et les retardés sont poussés à rattraper et surpasser les avancés ».

- **Chez l'entreprise textile Sichang**

La publication des «Règlements sur la gestion des entreprises industrielles de l'Etat », autrement appelé «Soixante-dix Articles Industrielles », par le gouvernement central le 16 septembre 1961 marque le retour de la gestion au courant pragmatique dans les entreprises chinoises. Dans l'entreprise Sichang, les employés montraient un grand enthousiasme envers ce nouveau mode de la gestion d'entreprise et les compliments de la part des ouvriers étaient nombreux : «les Soixante-dix Articles Industrielles sont la Constitution des usines », ou bien «les Soixante-dix Articles Industrielles sont le guide du travail quotidien ». Certains ouvriers ont même écrit une lettre de promesse dans laquelle ils promirent de travailler bien et remercier la bienveillance du Parti envers les masses par un excellent accomplissement du planning d'Etat. Ceci montre d'une part les dérives de l'effervescence du Grand Bond en Avant, et d'autre part l'importance donnée par les Soixante-dix Articles Industrielles au rôle des ouvriers dans la gestion d'entreprise.

Le rôle du directeur général fut également renforcé grâce aux Soixante-dix Articles Industrielles. Le système de la responsabilité individuelle du directeur fut restauré et au sein de l'entreprise. L'entreprise faisait des efforts pour restaurer «trois gestions »: la gestion technique, la gestion du planning et la gestion des coûts. Les responsabilités des ouvriers furent aussi mises au point avec l'application du programme « cinq préétablir et cinq garantir ». Les cinq préétablir sont de préétablir le projet des produits, de préétablir l'effectif personnel, de préétablir les quotas des matières et les fournisseurs,

de préétablir les capitaux fixes et le fonds de roulement, et de préétablir les relations de collaboration ; les cinq garantir sont de garantir les gammes et la qualité de produit, de garantir les coûts de personnel, de garantir les coûts planifiés, de garantir le bénéfice versé à l'Etat, et de garantir le bon état des équipements principaux.

Avec ce courant pragmatique, l'entreprise Sichang a montré explicitement sa volonté de l'établissement du calcul économique en équipe en 1963. Dans les archives de l'entreprise, il n'existe pas des liens évidents entre ce type de calcul économique en équipe et celui des autres entreprises qui l'ont mis en place dans les années 1950. Mais à partir de la logique inhérente et de la structure du calcul économique en équipe de l'entreprise Sichang, celle-ci contribua à la diffusion du calcul économique en équipe apparu dans l'entreprise Angang.

Pour l'entreprise Sichang, la logique inhérente de la mise en place du calcul économique en équipe est «d'établir un système complet de calculs économiques en effectuant le calcul économique en équipe à partir du calcul économique en atelier ». Le contenu du calcul économique en équipe comprend les éléments contrôlables par les équipes de travail et il «maintient une cohérence avec celui du calcul économique d'atelier, mais les chiffres ne sont pas exactement correspondants ». Les missions du calcul économique en équipe sont d'effectuer les enregistrements exacts dans le délai le plus court, de mettre en évidence les variations des charges directes de production, de contrôler l'exécution des quotas et des budgets et enfin de fournir des informations fiables au calcul des coûts au niveau d'atelier.

La procédure du calcul économique en équipe était la suivante : tout d'abord, chaque équipe de production élaborait le planning des coûts selon les tâches des coûts distribuées par la direction et l'atelier de l'entreprise avant le début des mois, ensuite, à la fin de chaque mois, les coûts totaux et les coûts unitaires étaient calculés à partir des documents originaux en répartissant les charges de production en fonction des catégories de coûts. La période de calcul coïncidait avec le mois calendaire. Enfin, après avoir connu les coûts réels, les coûts planifiés étaient obtenus en fonction de la quantité réelle de production. Et la performance (l'exécution du planning des coûts) des équipes était évaluée en comparant les coûts réels et les coûts planifiés. Une particularité dans cette procédure qui mérite notre attention est la détermination des matières premières consommées par chaque processus : on effectuait un calcul en arrière à partir de la

quantité de production. C'est un mécanisme similaire au modèle « Simulation de marché Veto des coûts » qui apparut dans les années 1990, mais celui-là était limité à la détermination de la consommation des matières premières.

Le calcul économique en équipe avait besoin de la collaboration des différents départements de l'entreprise. L'agent du planning fournissait les indicateurs (ou quotas) concernant la consommation de l'électricité et des matières premières, et la quantité de production. L'agent du personnel donnait les indicateurs de l'effectif et des charges de personnel. L'agent des matières établissait le planning de la consommation des matières. L'agent de calcul économique dans les équipes était chargé de calculer les coûts totaux et les coûts unitaires. Le tableau de calcul des coûts à l'époque est illustré par le tableau dessous (tableau 17).

### Tableau de calcul des coûts

Equipe :                      Ann é 1963 Mois :

Quantité planifiée de production		Quantité réelle de production			Plus ou moins			Pourcentage
Items des coûts	Quantité consommée	Coût unitaire			Coût total			
		Planifié	Réel	Variation	Planifié	Réel	variation	
<b>Matières premières</b>								
a								
b								
c								
<b>Charges indirectes</b>								
d								
e								
<b>Salaires des présents</b>								
<b>Salaires des absents</b>								
<b>Totaux</b>								
<b>Coûts des produits</b>								
<b>Coûts des matières</b>								
<b>Charges indirectes</b>								

成本計算表  
1963 月份 日公斤/元

計劃产量		实际产量		超十差一		元
成本项目	耗用	单位成本		总成本		降低率
		计划	实际	计划	实际	
原料						
燃料						
电						
水						
工资						
折旧						
修理费						
其他						
合计						
计划成本						
实际成本						
降低率						

Tableau 17

De plus, les économies réalisées par chaque équipe étaient calculés pour évaluer sa performance, comme le tableau ci-dessous en donne une illustration (tableau 18).

**Tableau de calcul des économies**

Equipe :      Année 1963 Mois :

Items	Quantité planifiée	Quantité réelle	Plus ou moins	Montant

计划计算表

1963年 月 日 公斤/元

项目	计划量	实际量	差 + -	金额 元
成衣				
"				
"				
"				
合计				

(Tableau 18)

Le développement de la gestion d'entreprise de cette période montre le retour du pragmatisme. Ceci est rendu évident dans ce discours du directeur général de l'époque : «on ne peut se contenter de déplorer les difficultés, il faut mener des études approfondies et rigoureuses de la gestion d'entreprise. Par ailleurs, on ne peut mobiliser les masses par les indicateurs abstraits, il faut des mesures et des actions concrètes ».

Au niveau de l'entreprise, on calculait les coûts dans les tableaux distribués par le bureau de l'industrie textile de la province. Le calcul des coûts était effectué par catégories de coûts et par produits.

### 3.3 La révolution culturelle (1965 – 1977)

Mao Zedong, qui avait cédé la présidence de la République à Liu Shaoqi, tout en restant président du Parti, lança en 1963 une nouvelle campagne de masse le « Mouvement d'éducation populaire » destinée à éliminer les tendances capitalistes qui renaissaient en milieu rural, comme il le déclarait. Pour éviter que des pro-capitalistes s'emparent de position d'autorité au sein du Parti, Mao Zedong lança la Grande Révolution Culturelle Proletarienne dès 1966.

Le mouvement fut dirigé par Mao Zedong lui-même. Il s'agissait d'une gigantesque campagne de masse qui s'appuyait sur la jeunesse étudiante et lycéenne organisée en Gardes Rouges. Mao Zedong lança le slogan "la Révolution dans la Révolution". Le mouvement mettait en cause les gens en position d'autorité dans le Parti, les administrateurs, les municipalités, accusés de suivre une voie capitaliste. Mao appela à lutter contre le révisionnisme : "Feu sur les Etats-majors". Mais dès 1967, le mouvement dégénéra, des troubles apparurent dans toute la Chine qui fut de nouveau au bord de la guerre civile. Face au danger, Mao Zedong fit intervenir l'armée dirigée par Lin Biao, pour canaliser et contrôler le mouvement. L'armée créa des communautés révolutionnaires qui remplaçaient les pouvoirs locaux dans les provinces, les villes et les communes. Fin 1968, le calme sembla revenu. Le PCC fut épuré Liu Shaoqi et Deng Xiaoping furent destitués. La reconstruction pouvait alors se faire suivant de nouvelles bases autour de Mao Zedong et Lin Biao.

Avec la Révolution culturelle, Mao Zedong a voulu avant tout extirper l'individualisme et lutter contre la naissance d'une nouvelle bourgeoisie d'appareil, pour ne pas suivre les pas de la Nomenklatura soviétique. C'est pour cette raison que la Révolution culturelle s'est appuyée avant tout sur les masses et la jeunesse. Mais, avec le recul, on se rend compte que la Révolution culturelle n'a été qu'une poursuite de la lutte entre les deux lignes politiques : pragmatique et utopique.

Après la Révolution Culturelle vint la Campagne contre Confucius (1973-1974) au cours de laquelle furent attaqués les valeurs traditionnelles, en particulier contre

l'idéalisme et l'humanisme confucéens accusés de fonder l'élitisme, le mépris du travail et du travailleur manuel. Cette Campagne fut conduite pour attaquer le futur premier ministre Deng Xiaoping.

Pour les historiens, «la Révolution culturelle demeure un phénomène si complexe, si divers et géographiquement si discontinu qu'il est encore bien difficile d'en retracer l'histoire »(Bergère, 2000, p119). Certes, la Révolution culturelle peut être interprétée comme une lutte pour le pouvoir ou une lutte des classes, mais une perspective positive nous semble plus pertinente : la Révolution culturelle est un essai de la construction d'un nouveau pouvoir d'État qui rejette la bureaucratie dogmatique et cherche sa dynamique dans la participation de masse et des jeunes à la gestion de l'État.

### *3.3.1 La révolutionnarisation de la comptabilité*

Le développement du travail comptable entre 1965 et 1977 peut être considéré comme une conséquence naturelle de la rupture sino-soviétique. Dans les années passées, le système politique et économique de l'URSS a été accepté et transplanté en Chine sans modifications majeures. Suite à la rupture sino-soviétique et au retrait brutal des experts soviétiques, les activités normales des entreprises chinoises furent gravement perturbées et on pourrait dire que beaucoup d'entre elles ont perdu leur « boussole ». Sans aucune référence alternative externe à l'époque, les entreprises chinoises furent obligées de s'inspirer de la gestion et des organisations militaires, de recourir à des pratiques rudimentaires tout au détriment d'une organisation sophistiquée du travail comptable. Ce fait a engendré la révolutionnarisation (la transformation selon un modèle révolutionnaire, unité militaire par exemple) du travail comptable.

La révolutionnarisation du travail comptable fut réalisée par référence aux organisations militaires dans l'Armée Populaire de Libération chinoise et eut pour objectif de «frayer un chemin de la comptabilité des entreprises à la chinoise ». Ce point de départ s'apparente à la naissance du contrôle de gestion français dont on

considère qu'il a des origines militaires (Lemarchand, 2002), mais la révolutionnarisation de la comptabilité en Chine aboutit à un échec tant au niveau théorique que pratique principalement du fait d'une vulgarisation du travail comptable apparue au cours de cette révolutionnarisation. La différence majeure entre les tâtonnements français et chinois dans la recherche d'un mode de comptabilité propre réside dans la forte couleur idéologique couvrant ces derniers.

La première mesure de la révolutionnarisation fut de mettre en avant le rôle du politique et d'étudier délibérément, voire religieusement, les ouvrages du président Mao. «Un grand problème dans le personnel comptable est la mentalité métaphysique et ils ne savent pas clairement à quoi sert leur travail ». Les ouvrages de Mao furent considérés comme la réponse à ce problème, «réduquer la mentalité par les pensées du président Mao et corriger les idées métaphysiques par le matérialisme dialectique du président ». Ceux-ci ne restent pas des slogans abstraits, deux exemples sont avancés pour montrer l'importance du Maoïsme dans cette rééducation mentale : dans le premier, il s'agit de la relation entre le travail comptable et les activités productives. Le principe général des activités économiques et financières est de «développer l'économie et d'assurer l'approvisionnement ». Selon ce principe, le fait que le personnel comptable s'enferme dans le travail pur et simple comptable est critiqué et les activités de production sont considérées comme point de départ du travail comptable. Le deuxième exemple révèle un choix entre rationalité et légitimité dans les traitements comptables. Le président Mao a écrit dans son article *Contre le dogmatisme livresque*, «exécuter, d'une manière aveugle et sans réfutation, les ordres supérieurs n'est pas une exécution fidèle, mais une forme d'opposition ou de sabotage vis-à-vis des ordres de la hiérarchie supérieure ». En suivant ce principe, le personnel comptable se rend compte qu'il faut de la rigueur dans l'exécution du travail de la rigueur tandis qu'il faut de la souplesse dans l'application des règles.

La deuxième mesure est de mobiliser les masses à découvrir les problèmes existant dans le travail comptable (surnommé le mouvement «enlever le couvercle ») et de permettre au personnel comptable de reconnaître ces problèmes à partir des faits. Si on peut dire que la première mesure est une éducation qui part du haut vers le bas pour le personnel comptable, la deuxième mesure est une éducation venant des masses.

La troisième mesure est d'éveiller la conscience du personnel comptable et de lui faire

sentir le sens de la révolution dans les pratiques de la révolutionnarisation. Le personnel comptable est invité à participer à la réforme des règlements comptables et à la simplification des documents comptables (bilan, compte de résultat etc.). Le personnel comptable est également envoyé pour aller travailler avec les ouvriers dans les ateliers. Il est réparti soit dans l'équipe du service en patrouille, soit dans l'équipe de l'analyse des activités économiques ou il occupe les fonctions d'agent du calcul économique. Au travers de ces pratiques de la révolutionnarisation, le personnel comptable est censé prendre contact avec la production et avec les ouvriers pour réaliser sa vraie mission. Ainsi, de nombreuses personnes qui avaient au début des réserves envers la révolutionnarisation se seraient transformées en militants de la révolutionnarisation au cours des pratiques.

### *3.3.2 La révolutionnarisation de la comptabilité de responsabilité*

Pendant la période de la Révolution Culturelle, le modèle de la gouvernance d'entreprise « Soixante-dix Articles de l'Industrie » fut attaqué comme un programme nocif destiné à faire s'effondrer l'économie socialiste et à restaurer le capitalisme. Sous l'influence de la révolutionnarisation, les pratiques du pragmatisme furent critiquées violemment : tous les règlements de la gestion et de la comptabilité furent critiqués comme « contrôle, étranglement, répression » du capitaliste ; l'existence du terme « profit » dans les entreprises fut blâmée comme « le profit en position de commandement » ; le slogan « la fortune ne s'enfuirait pas à l'étranger même si on supprimait la comptabilité pendant trois ans » fut diffusé partout.

Les performances politiques des ouvriers devinrent primordiales dans le calcul économique en équipes. Avec la suppression du service comptable dans la plupart des entreprises, le contrôle de gestion fut supprimé également, ce qui entraîna des gros gaspillages (Ou et Han, 1980).

### *3.3.3 La révolutionnarisation du travail comptable dans l'entreprise*

- **Chez la Société Angang**

L'entreprise Angang ne tarda pas à joindre ce courant de révolutionnarisation du travail comptable, comme les archives le montrent,

«Le président Mao a dit, la gestion fait partie de l'éducation socialiste. La révolutionnarisation du travail comptable à Angang a pour nature une guerre entre deux pensées ou deux chemins, elle est également une révolution assez acharnée et compliquée de la mentalité socialiste. L'objectif de cette révolutionnarisation est de hisser le drapeau du Maoïsme, de faire apprendre l'esprit révolutionnaire de l'Armée Populaire de Libération, de puiser dans les expériences avancées des entreprises partenaires, de purger complètement les influences trompeuses de l'URSS et les idées de l'exploitation capitaliste, de libérer le personnel comptable du joug de la métaphysique et de la chinoiserie, et de frayer un chemin de la comptabilité des entreprises à la chinoise. »(Archives de la société Angang, 1965a)

Selon les archives, « à travers les études des ouvrages du président Mao, le personnel comptable a établi les relations dialectiques entre le travail comptable et la production, le service et la surveillance, la stimulation et le contrôle, la rationalité et la légitimité, la complexité et la simplicité ou bien les comptes morts et vivants »(Archives de la société Angang, 1965a).

En avril 1965, une exposition fut organisée à Angang dans laquelle les ouvriers mirent en évidence les comportements métaphysiques et ésotériques du travail comptable au moyen des graphes, des documents et des vers de mirliton. Face à ces faits, le personnel comptable commença à reconnaître la gravité des problèmes. Un ancien comptable a raconté «auparavant quand je lisais les critiques dans le journal sidérurgique, j'étais en colère et me sentais accusé à tort. Après le mouvement

«enlever le couvercle », je me résigne à ces critiques et j'avoue que l'on pourrait aller plus loin et il faut révolutionner volontiers. »(Archives de la société Angang, 1965b)

Avec la révolutionnarisation du travail comptable, l'organisation du travail comptable est également modifiée. L'effectif du personnel comptable est largement diminué: un tiers gardé pour le travail comptable, un autre tiers pour l'équipe du service en patrouille, et le reste envoyé dans les ateliers pour travailler avec ouvriers. Les catégories des documents comptables sont diminués de 45 à 9 et ceci a fait 70 pour cent de la quantité du travail comptable en moins. Les 47 comptes de la comptabilité sont simplifiés et regroupés en 30, les termes difficiles à apprendre ou comprendre étant supprimés ou renommés. En plus, la méthode de la partie double (débit-crédit) est considérée comme une influence capitaliste et remplacé par la méthode de double entrée (augmentation-diminution). La typologie des coûts est jugée trop détaillée et compliquée, «il est inutile de diviser artificiellement les charges de la même nature dans plusieurs catégories », et de cette considération, la typologie des coûts est ramenée à trois catégories (matières, main d'œuvre et charges) pour un effet « d'un calcul simple, une claire classification et compréhensible en un clin d'œil »(Archives de la société Angang, 1965a).

Trois nouvelles organisations du travail comptable émergent dans la révolutionnarisation : l'équipe du service en patrouille, l'équipe de l'analyse des activités économiques et les agents du calcul économique.

1. L'équipe du service en patrouille. L'objectif de l'équipe du service en patrouille consiste à mettre en place une bonne coordination entre la vingtaine de départements administratifs, envers la cinquantaine d'unités de production. Auparavant, la division du pouvoir dans la société entraînait une inefficacité de la gestion : les unités de production devaient solliciter les autorisations auprès de tous les départements administratifs pour un nouveau projet ou une refonte technique. Faute de quelque autorisation, les unités de production ne pouvaient rien faire. Pour résoudre cette inefficacité, une première équipe du service en patrouille a été établie dont les membres sont venus de tous les départements administratifs nécessaires, par exemple celui de la finance et comptabilité, celui de la planification et celui des entretiens etc. Le travail de l'équipe sur terrain a bien facilité la résolution des problèmes de production dans les ateliers. Vers la fin de l'année 1965, 13 équipes du service en

patrouille furent mises en service. Au-delà de la bonne coordination entre les divers départements administratifs, cette nouvelle forme de la gestion fut jugée comme « une bonne façon d'éradiquer le bureaucratisme persistant dans la gestion d'entreprise ».

2. L'équipe de l'analyse des activités économiques. L'analyse des activités économiques des années précédentes fut mise en cause du fait que « ces analyses se contentaient d'une analyse chiffrée ou d'un rapport écrit », mais il est insuffisant de faire des simples comparaisons au niveau des indicateurs techniques et économiques. Ceci « a simplement mis en évidence les contradictions ou les problèmes existants dans la production, mais les causes et les solutions des contradictions ne se révèlent pas toutes seules ». Un grand défaut de cette façon de travail est « d'ignorer les pratiques et de se détacher des pratiques ». Le président Mao a dit dans son fameux article « De la pratique », « Si l'on ne pénètre pas dans la tanière du tigre, comment peut-on capturer ses petits ? » Les personnes comptables furent exhortées de participer à la pratique de la production et de travailler avec les ouvriers pour découvrir les racines de problèmes et de s'en inspirer pour trouver la solution convenable. L'émergence de cette forme de gestion est racontée dans les archives :

« Au moment de la planification des coûts au début de cette année, on a constaté que le taux de rendement de l'année dernière à l'usine de laminage continu est de 84,6%, beaucoup moins que celui de 90,5% à l'usine des planches moyennes. De ce fait, une mesure d'économie pour l'usine de laminage continu est d'augmenter le taux de rendement des planches moyennes à 86%. Mais le résultat fut décevant : en mars le taux est tombé à 80,7%. Beaucoup des gens ont conclu que les deux usines ne sont pas comparables à cause de la différence des équipements.

(...)

Si c'était le cas dans le passé, on aurait imposé les tâches à accomplir par une réunion des directeurs. Mais cette fois on a envoyé à l'usine une équipe d'enquête composée des personnes comptables, cette équipe a descendu dans les ateliers, côtoyant le travail des ouvriers et prenant des renseignements auprès des ouvriers, et enfin l'usine a amélioré le taux de rendement à l'aide de l'équipe d'enquête. » (Archives de la société Angang, 1965a)

Comme le secrétaire général de l'usine de laminage continu Lin Luo a dit, « le

personnel comptable a réussi à mettre sous contrôle le taux de rendement en travaillant avec les ouvriers, ceci est une manifestation concrète de la révolutionnarisation. » D'autre part, les ingénieurs ont reconnu de ce fait l'importance du travail comptable dans la gestion d'entreprise et le département technique a commencé à élaborer des décisions de production avec le personnel comptable.

3. Les agents du calcul économique. La mine Haicheng fait partie de la société Angang. Son département de la comptabilité comprenait 27 personnes avant la révolutionnarisation et toutes les personnes s'occupaient toujours du traitement des documents comptables. Depuis la révolutionnarisation, le travail comptable est simplifié et 17 postes comptables furent supprimés. Les personnes excédentaires devinrent agents du calcul économique travaillant au sein des équipes du travail de la mine. Leur mission était de stimuler le zèle des ouvriers à participer à la gestion. Un ancien comptable Jiesheng Liu s'exclama après six mois de travail comme agent du calcul économique, « je servais les capitalistes avant la libération (1949), et les documents comptables avant la révolutionnarisation (de la gestion d'entreprise), et maintenant je me sens réellement au service des masses et du peuple. » Ainsi, le service des départements administratifs aux équipes du travail, la participation des ouvriers à la gestion et le calcul économique des masses furent considérés alors comme la concrétisation de la ligne des masses du travail comptable. En plus, les formations destinées aux agents du calcul économique furent organisées pour leur permettre de mieux faire leur travail. Les expériences de l'agent du calcul économique sont diffusées peu après dans toute la société Angang (Archives de la société Angang, 1977).

- **Chez l'imprimerie Zhongyuan**

Sous l'appel du comité municipal du Parti, l'imprimerie Zhongyuan effectua la révolutionnarisation de la gestion de l'entreprise à partir de l'année 1964. Ceci fut réalisé par la mise en place d'un concours de « cinq excellents » qui stimula tous les employés pour que les unités de travail fissent preuve d'excellence dans les cinq domaines tels que l'éducation politique, l'accomplissement du planning, la gestion d'entreprise, les comportements des cadres, et la gestion des vies quotidiennes des

masses. Selon les ordres du comité municipal du Parti, «le concours de cinq excellents n'est pas seulement une campagne de production, mais aussi de la politique. Il fait partie des mesures de la révolutionnarisation des entreprises et des employés. Ceci a pour objectif de, sous égide de la lutte des classes, pousser la production par la révolution. »

L'origine de cette révolutionnarisation peut se trouver dans la rupture des relations sino-soviétiques. En vue de «frayer un chemin de la comptabilité voire la gestion, des entreprises à chinoise », les entreprises chinoises se tournèrent vers l'Armée populaire de libération chinoise dont les organisations furent considérées être efficaces et dynamiques par excellence. Efficace, c'est parler de la mise en application des ordres du Parti et du gouvernement ; Dynamique, c'est du côté de la rééducation de la mentalité à l'aide des ouvrages du président Mao.

Dans cette ambiance dominée par la propagande idéologique, l'éducation de la mentalité et de la politique fut naturellement mise au premier rang de l'organisation d'entreprise. L'importance de l'éducation de la mentalité était de soulever l'ardeur des masses dans l'émancipation de l'influence soviétique et bien sûr, d'inciter les initiatives des masses dans la gestion d'entreprise. Tous les moyens possibles furent mobilisés dans cette éducation de la mentalité des masses : le tableau noir sur mur, les dortoirs collectifs, la cantine, le club des employés et les familles des employés etc. L'éducation fut effectuée en faisant références à la gestion de l'Armée populaire de libération chinoise et en étudiant les œuvres du président Mao, et la première (la gestion de l'Armée) fut à l'époque considérée comme un exemple de réussite pour mettre en application des théories du maoïsme. Ainsi, la discipline fut renforcée dans l'entreprise et même la structure organisationnelle de l'entreprise suivit celle de l'Armée, « les équipes du travail sont les unités de combat d'entreprise et pour cela, une bonne éducation de la mentalité et de la politique au niveau des équipes est le point de départ de tous les travaux d'entreprise. » (Archives de l'Imprieries Zhongyuan, 1969, p7). Le «combat » sous l'angle de l'éducation de la mentalité passait par les études politiques, et le temps libre de chaque mercredi fut réservé aux études politiques organisées par chaque équipe du travail.

Le «combat » pour les entreprises signifia aussi l'accomplissement du planning de production. A l'époque, l'accomplissement du planning de production se concrétisa en

« l'amélioration de la qualité, l'augmentation du rendement, la diminution des consommations, l'économie des charges et la réduction des coûts ». Les indicateurs pour évaluer la performance de production furent répartis selon six catégories : la qualité des produits, les coûts, la quantité des produits, le rendement, la valeur totale de production et le résultat de l'exploitation. La brochure de contrôle des charges devait mettre en évidence l'influence de la consommation des matières et matériels sur les coûts des produits, mais elle était inefficace face au chaos dans la livraison et la réception des matériels. De ce fait, l'entreprise mit en place les « coupons de quota » pour les matières premières et les « coupons de mesure » pour les matières accessoires. Les matières étaient livrées ou reçues contre les coupons et le contrôle des coûts était concrétisé dans l'atelier et au sein des équipes du travail, voire sur les individus.

Malgré le fait que l'éducation de la mentalité et de la politique fut mise au premier rang de l'organisation d'entreprise, les dirigeants de l'entreprise n'ignorèrent pas la gestion rationnelle de l'entreprise, ils étaient conscients qu'« afin d'améliorer la qualité des produits et de réduire les coûts, il faut renforcer et augmenter complètement du niveau de la gestion d'entreprise. » Les mesures correspondantes furent concentrées dans cinq domaines : (1) établir les standards techniques pour les produits régulièrement fabriqués et élaborer les règles des opérations et des processus de production ; (2) établir le système de responsabilité du poste de travail et délimiter clairement les responsabilités de chaque département ; (3) renforcer le calcul économique en équipe et contrôler les dépenses, effectuer les analyses des coûts par les réunions ; (4) favoriser les innovations techniques et les révolutions techniques des masses en fournissant les personnes et les matériels nécessaires, et encourager les conseils rationnels des masses ; (5) renforcer la coordination et l'organisation de la production et mettre en place l'analyse dynamique de production afin de régler les problèmes dans les moindres délais.

Un autre thème de la révolutionnarisation de la gestion d'entreprise porta sur les comportements des cadres et des relations entre les cadres et les masses. Le but était de lutter contre le bureaucratisme présent dans les entreprises. D'une part, il était demandé aux cadres de sortir de leur bureau et descendre dans les ateliers pour connaître la vérité des activités de production ; d'autre part, il leur fut demandé d'apprendre auprès de l'Armée populaire de libération de travailler avec les masses.

Le dernier thème du concours des cinq excellents concerna la gestion de la vie

quotidienne des employés. Pourquoi la gestion de la vie quotidienne ? Les entreprises chinoises la considéraient comme un atout de la gestion d'entreprise, « la bonne gestion de la vie des employés dans leur temps libre est un élément très important pour mobiliser leur enthousiasme du travail : pour les employés, manger bien, dormir bien et avoir une bonne santé et être de bonne humeur sont des conditions préalables à leur ardeur révolutionnaire du travail. » Donc, l'entreprise prenait soin de la crèche, de l'hôpital, de la cantine, du club des employés et les activités de loisirs.

A partir du concours des cinq excellents il fut organisé au sein des entreprises un concours des cinq excellents entre les imprimeries de la région par les organismes supérieurs de l'administration (le bureau de l'industrie de ville, le bureau de l'administration des artisanats de ville et le syndicat général de ville, le département de publication du bureau de la culture de ville) en juillet 1965, et onze imprimeries furent impliquées dans ce concours. L'évaluation de la performance d'entreprise fut effectuée en s'appuyant sur les cinq aspects : l'éducation de la mentalité et de la politique, l'accomplissement du planning de production, les comportements des cadres, la gestion d'entreprise et la gestion de vies quotidiennes des employés. Dans le domaine de l'accomplissement du planning de production, six indicateurs de mesure furent avancés : la qualité, les coûts, la consommation des matières et des matériels, la valeur totale de production, le rendement des employés et le résultat de l'exploitation. De plus, dans le domaine de la gestion d'entreprise, comme dans l'accomplissement du planning de production, fut souligné la collaboration entre les cadres, les techniciens et les ouvriers afin « d'augmenter le rendement de production en réduisant les personnes non productives ». Ceci nous montre l'influence du mode de gouvernance « deux participations, une rectification, trois unions », dit « la Charte Angang » (voir l'histoire de la société Angang). L'importance des équipes du travail fut soulignée dans le programme de concours,

« Le concours entre les entreprises s'appuie sur les concours au sein des entreprises, et ces derniers comptent sur les équipes du travail. Donc, il est important de renforcer la gestion des équipes du travail et de concrétiser les indicateurs du concours entre les entreprises en les objectifs de production des équipes et des travailleurs individuels. » (Archives de l'Imprimerie Zhongyuan, 1969, p158)

Dès l'année 1965, la Chine entra dans une période de « dix ans de calamité » et la lutte des classes gronda dans tous les coins de l'entreprise. La gestion de l'entreprise était

paralysé.

- **Chez l'entreprise textile Sichang**

Le 13 juin 1965, une réunion de tous les cadres eut lieu dans l'entreprise Sichang dans le cadre de la révolutionnarisation. Cette réunion fut l'occasion d'une vive discussion sur les problèmes de la gestion de l'entreprise et mit en évidence que «la révolutionnarisation de la gestion d'entreprise est inéluctable et répond parfaitement aux besoins de tous les employés de l'entreprise ». Un problème majeur avancé dans la discussion était,

«Alors que l'effectif de l'entreprise est de plus en plus nombreux, la division du travail est plus détaillée et la hiérarchie organisationnelle est plus compliquée. Ceci a rendu de plus en plus de l'abstention de la responsabilité dans la gestion de l'entreprise. Par ailleurs, avec l'accroissement des règlements, des réunions et des documents, les travaux sont devenus superficiels et enfin inefficients... »

La révolutionnarisation de la gestion de l'entreprise commença par la réforme de la structure organisationnelle : la hiérarchie s'établit sous forme de trois échelons : l'entreprise – les départements – les équipes de production. Dans cette nouvelle forme organisationnelle la participation des ouvriers à la gestion était renforcée et cinq agents étaient désignés dans chaque équipe de production : un agent de propagande, un contrôleur de qualité, un agent d'enregistrement, un agent des matières et un agent de sécurité. Les cadres étaient intégrés au niveau des ateliers et participaient à la production, la participation des ouvriers était de ce fait encouragée.

Les calculs économiques étaient compatibles également avec la révolutionnarisation de la gestion. «Les calculs des coûts et le contrôle des coûts ne sont pas seulement les problématiques de la gestion d'entreprise, mais aussi une problématique si on suit les ordonnances du président Mao. »(Archives de la société Angang, 1965b, p868) Donc, il fallait critiquer les phénomènes de «cinq sans »: «les coûts sans le planning, la production sans enregistrements, la livraison sans registre, les consommations sans quotas, les dépenses sans budget ». L'entreprise Sichang avait repris les mesures des années précédentes pour renforcer les calculs économiques de production, par exemple

l'établissement et le complètement des enregistrements originaux, l'amélioration de la gestion des matières, la gestion du planning des coûts, l'analyse des activités économiques etc.

## Conclusion

Certes, l'évolution de la comptabilité chinoise pendant cette période (1958-1977) peut être jugée comme une régression des pratiques comptable du fait de leur simplification radicale, mais tout comme la Révolution culturelle fut un essai de construction d'un nouveau pouvoir d'État qui rejeta la bureaucratie dogmatique et chercha sa dynamique dans la participation de masse et des jeunes à la gestion de l'État, les nouveaux modes de gouvernance (les Soixante-dix Articles Industriels et la Charte Angang) furent des efforts pour mettre en place la participation des ouvriers à la gestion d'entreprise, et les pratiques comptables de cette période furent marqués par de nombreuses innovations de masse. De par ces innovations de masse, les ouvriers devaient être à même de gérer la production de leur propre façon. De plus, le repositionnement de la finalité du travail comptable (trois missions : servir au politique, à la production et au peuple) était toujours considéré comme un avancement pragmatique de la comptabilité chinoise. Cette période illustre de façon extrême mais forte le rapport qu'entretient la comptabilité et le Politique que nous cherchons à analyser dans cette thèse.

Si les expériences du Grand Bond en Avant et de la Révolution culturelle nous témoignent des développements extrêmes de la ligne de masse, certaines pratiques entre 1961 et 1964 demeurent des cas de référence en matière de collaboration entre les spécialistes comptables et les ouvriers dans le contrôle de gestion. Dans ce sens, la comptabilité de responsabilité peut être une forme de la participation des ouvriers, en collaboration avec le personnel comptable, à la gestion d'entreprise. La créativité bottom-up s'en prend sur l'orientation top-down dans la gestion d'entreprise de cette période, mais elle est toujours une réponse à l'orientation des autorités chinoises, malgré que la relation autonomie-conformité soit déséquilibrée.

## **Partie 4 La comptabilité de responsabilité comme un moyen de la transformation économique**

Le III<sup>e</sup> plenum du 11<sup>e</sup> congrès du Parti tenu en décembre 1978 marque dans l'évolution de la République Populaire de Chine un tournant aussi fondamental que celui du XX<sup>e</sup> congrès de 1956 dans l'histoire de l'Union soviétique. Sous la direction de Deng Xiaoping, le III<sup>e</sup> plenum lance la dénoïation et ouvre une période pragmatique. Appartenant à la génération héroïque des fondateurs du Parti communiste chinois, Deng Xiaoping a participé à tous les combats révolutionnaires. Vice-premier ministre de Zhou Enlai depuis 1952, il a été aussi l'un des principaux bâtisseurs de la République populaire. Rien ne saurait entacher sa légitimité aux yeux des vétérans aussi bien militaires que civils de l'appareil, car il n'apparaît pas comme le complice des errements historiques : depuis 1960, Deng Xiaoping n'a pas dévié de sa ligne pragmatique. Deng Xiaoping n'a pris part à aucune politique de répression, mais il en a lui-même été la victime à deux reprises, en 1966-1967 et de nouveau en 1976. Sa dénonciation de la Révolution culturelle et des excès maoïstes est donc dépourvue de toute ambiguïté, et c'est sur elle que se fonde sa réelle popularité en Chine. C'est fort de cette double légitimité – auprès des gérontocrates de la révolution et auprès des masses populaires – que Deng Xiaoping se lance dans la dénoïation.

Celle-ci s'accompagne de toute une série de réformes dont la portée dépasse de loin celle des habituelles réformes successorales en pays socialistes. Ces réformes successorales n'ont généralement pas d'autre objectif, en effet, que de restaurer l'efficacité de l'organisation économique fondée sur la propriété collective, obéissant à la planification et gérée par la bureaucratie. Ce sont des réformes conservatoires visant à perpétuer un système qui a assuré – plutôt mal que bien et à des coûts souvent exorbitants, mais assuré tout de même – l'industrialisation et le développement économique de l'URSS et des pays de l'Europe orientale. En Chine, où l'établissement

du socialisme n'a pas arraché le pays à son sous-développement, la problématique de la réforme est avant tout celle de la modernisation. L'avancement des Quatre Modernisations trouve sa racine dans un passé à la fois ancien et national. En fait, Deng Xiaoping s'inscrit dans la lignée des mandarins précurseurs qui, dès la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, avaient entrepris de rendre la Chine « riche et puissante » (*fuqiang*) en empruntant leurs techniques aux « Barbares ». Et son projet doit sans doute à la vision de Sun Yat-sen qui, en 1919, avait dressé un plan de développement international de la Chine (grâce à l'apport de capitaux étrangers).

#### **4.1 La transition de l'économie planifiée à l'économie du marché socialiste**

Le III<sup>e</sup> plenum du 11<sup>e</sup> congrès du Parti est largement considéré comme étant le début de l'ère de la réforme économique chinoise. Cette période a vu l'évolution progressive de la pensée économique de Deng Xiaoping qui conduit enfin à une théorie du socialisme à la chinoise. On voit aussi les changements en matière de théorie et de pratiques comptables, ainsi qu'en gouvernance d'entreprise.

##### *4.1.1 La transition du système économique et le rétablissement du système comptable*

Le principe de « libérer la pensée et chercher la vérité dans les faits » fut avancé dès l'accès au pouvoir de Deng en décembre 1978. Comparé au principe « chercher la vérité dans les faits » du maoïsme, ce principe montre que la libération de la pensée est une condition préalable pour chercher la vérité dans les faits.

Pour libérer la pensée, il faut d'abord éliminer le culte de la personnalité envers Mao existant dans l'esprit chinois. Les trente premières années de la RPC furent jugées officiellement sous forme d'un texte voté par le VI<sup>e</sup> plenum du 11<sup>e</sup> Comité centrale en juin 1981 : « Résolution sur quelques questions concernant l'histoire du Parti ». Dans ce texte, une appréciation critique fut portée sur le rôle de Mao et de sa pensée ainsi que sur le contenu politique de la révolution culturelle. La résolution prend soin de distinguer entre les erreurs de Mao, nées d'une application hâtive et incorrecte de ses

principes, et sa pensée qui doit continuer à inspirer le Parti. Afin d'éviter de remettre en cause la légitimité du régime par ce mouvement de démaoïsation, les Quatre principes fondamentaux (adhésion à la voie socialiste, soutien de la dictature du prolétariat, respect de la direction du Parti communiste, fidélité au marxisme-léninisme et à la pensée de Mao Zedong) furent annoncées en mars 1979 pour préserver un cadre idéologique et politique suffisamment solide pour que cette démaoïsation puisse être contrôlée dans son développement et dans ses conséquences.

Pour libérer la pensée, il faut aussi avoir une connaissance lucide de la situation actuelle. A partir d'un jugement judicieux de la situation, Deng a proposé la théorie de «la phase primaire du socialisme »qui montre que la Chine se trouve encore dans la phase primaire du socialisme qui se caractérise par des sous développements en matière d'économie nationale et de forces productives, que c'est une étape très longue qui prendra au moins un siècle, que toutes les mesures doivent être guidées par cette réalité fondamentale du pays, et que l'on ne peut s'écarter de la réalité ni brûler les étapes. La contradiction principale de la société chinoise au stade actuel est celle qui existe entre les besoins matériels et culturels croissants du peuple d'une part, et la production insuffisante de la société d'autre part, et qu'il faut accorder la première place au développement des forces productives et faire progresser globalement la société et concentrant des efforts sur le développement économique.

Dans cette «phase primaire du socialisme », la tâche centrale est de développer des forces productives. Par sa nature même, le socialisme a pour vocation de donner libre cours au développement des forces productives, de faire disparaître l'exploitation de l'homme par l'homme de même que la bipolarisation, afin de parvenir finalement à la prospérité commune. Le socialisme n'est pas synonyme de pauvreté mais comme il n'est pas possible que tous deviennent riches en même temps, il faut autoriser et encourager certaines régions et personnes à s'enrichir avant les autres pour donner l'exemple et parvenir ainsi petit à petit à la prospérité commune.

Pour accomplir cette tâche centrale, il faut s'appuyer sur « deux points essentiels » - le maintien des Quatre principes fondamentaux et la politique de la réforme et l'ouverture à l'extérieur. D'une part, les quatre principes fondamentaux sont les fondements de la République populaire de la Chine et constituent la garantie d'un développement sain de la réforme et l'ouverture, et de la modernisation. D'autre part, la réforme et l'ouverture

à l'extérieur accordent aux quatre principes fondamentaux un nouveau contenu. En septembre de 1985, le IV<sup>e</sup> plenum du 12<sup>e</sup> congrès du Parti indique que la réforme est un perfectionnement du socialisme et que la réforme et l'ouverture à l'extérieure sont la politique fondamentale de la Chine et une voie incontournable du développement des forces productives.

### **La modernisation économique**

C'est lors du III<sup>e</sup> plenum de décembre 1978 que Deng Xiaoping impose sa politique de modernisation. Pendant les années qui suivent et jusqu'au III<sup>e</sup> plenum du XII<sup>e</sup> Comité central, en octobre 1984, rajustement et réforme sont poursuivis simultanément. Le rajustement doit remédier aux défauts d'un système économique qui dans sa définition même – celle du modèle soviétique – ne correspond pas exactement aux besoins chinois, et dont les excès maoïstes ont aggravé les dysfonctionnements. La réforme, elle, vise à changer le système lui-même. Mais, pendant toute cette première période, elle demeure subordonnée aux impératifs du rajustement. Il faut attendre le plenum d'octobre 1984 pour assister à une relance officielle du projet réformiste.

L'héritage économique de la période maoïste est très lourd : pendant plus de deux décennies, la croissance de l'agriculture a été trop lente, et le déclin des terres arables (plus de 11%) semble irréversible. La main-d'œuvre est abondante, mais sous-qualifiée : les premiers résultats du recensement font état de 28% d'illettrés. Une croissance axée principalement sur l'industrie lourde ainsi que l'élimination presque totale (pendant la Révolution culturelle) des petites entreprises familiales laissent beaucoup de travailleurs sans emploi. Grâce à un taux d'accumulation très élevé (souvent supérieur à 30%), le capital investi s'est beaucoup développé. Mais le niveau de vie stagne. Et les équipements ne sont pas modernes. Généralement mal entretenus, ils fonctionnent de façon défectueuse, consomment trop d'énergie et fournissent des produits médiocres. La gestion enfin manque d'efficacité, tant au niveau macro-économique qu'à celui des entreprises. À cause des rigidités de la planification et de l'accent mis sur les quantités physiques, les usines d'État opèrent souvent à perte et

leurs produits ne sont pas adaptés à la demande. Le principe d'autosuffisance, prôné par les maoïstes, prive le système des bénéfices de la spécialisation et entraîne de multiples redondances dans les investissements. La garantie de l'emploi et l'égalitarisme du système des salaires ne favorisent pas la productivité de la main-d'œuvre.

Pendant le III<sup>e</sup> plenum de 1978, la majorité des participants furent d'accord sur la nécessité de la réforme économique. Mais tous ne l'entendirent pas de la même manière et leur consensus resta ambigu. Pour les uns, il s'agissait d'un adjuvant temporaire. Pour les autres, au contraire, d'un processus destiné à s'amplifier et à bouleverser les structures de l'économie chinoise.

La réforme telle qu'elle a été appliquée entre 1978 et 1984 semble plutôt relever de la première conception. Le principal acquis de cette réforme fut la décollectivisation progressive du secteur agricole par la mise en œuvre du système des responsabilités. La stratégie du rajustement s'est élaborée progressivement dans les mois qui ont suivi le III<sup>e</sup> plenum de décembre 1978, et c'est en fonction de cette stratégie qu'ont été fixés les orientations du sixième plan quinquennal (1981-1985). Le taux annuel de croissance devait être ramené à 4% afin d'obtenir un développement mieux équilibré et sans à-coups. Le système de planification serait assoupli grâce à une décentralisation partielle et à la réintroduction aux marges du système, d'un marché libre et d'un petit secteur d'économie individuelle. Les règles d'allocation des ressources seraient modifiées de façon à favoriser la consommation. La part des investissements non productifs (plus particulièrement celle des investissements consacrés à l'habitat) serait augmentée, et certains équipements d'infrastructure, comme les transports ou l'énergie, recevraient priorité. Les stimulants matériels seraient réintroduits dans l'entreprise. L'expertise serait remise à l'honneur. Un rôle capital serait réservé à la technologie (considéré comme source de productivité) dans la création de la croissance. Et pour obtenir les indispensables transferts, la politique d'ouverture serait poursuivie et amplifiée. La spécialisation et l'interdépendance seraient appliquées à l'extérieur comme à l'intérieur du pays. La réforme rurale répond directement aux objectifs et aux méthodes définis par la politique de rajustement.

La réforme économique commença avec la décollectivisation rurale en 1979. Cette décollectivisation rurale s'effectua par la mise en œuvre de « systèmes de

responsabilités » visant à lier directement la rémunération à la production pour mieux mobiliser l'énergie de la main-d'œuvre paysanne. Ces systèmes recouvrent des formules contractuelles fort diverses. En 1979 apparaissent les « forfaits de production avec les groupes » qui lient un groupe de quelques familles à l'équipe de production. En 1980, ce sont les « forfaits de production avec les familles ». Dans les deux cas, les exploitants sont tenus de remettre l'essentiel de leur production à l'équipe, ne gardant pour eux que le surplus. En 1981, commencent à s'imposer les « forfaits d'exploitation avec les familles » : les terres, qui théoriquement restent aux propriétés collectives, sont divisées entre les familles. Celles-ci disposent à leur gré de leur production, après versement à l'État de l'impôt agricole, livraison des quotas obligatoires à prix fixé par l'administration et versement à l'équipe de cotisations destinées à alimenter divers fonds sociaux. A partir de 1982-1983, avec la généralisation de ce dernier type de forfait, s'installe une décollectivisation de fait. Le caractère « socialiste » de l'agriculture ne se maintient de façon quelque peu fictive que par la persistance du droit de propriété collective sur les terres dont les familles ont l'usufruit.

Dans les campagnes, la libéralisation n'est pas seulement celle de l'agriculture, mais celle de toutes les activités économiques, y compris le commerce, les transports, l'artisanat, les petites industries.

Très vite, la décollectivisation rurale s'est soldée par des augmentations spectaculaires de production. Les grains alimentaires ont progressé de 4,2% par an, de 1978 à 1983 (contre 3,5% dans la décennie antérieure), pour atteindre en 1984 une récolte record de 407 millions de tonnes.

Dans le secteur industriel et urbain, cependant, la politique de rajustement ne remporte pas les mêmes succès. En 1979-1980 est introduite une réforme limitée : certaines entreprises d'État reçoivent une plus grande autonomie financière et un pouvoir de décision accru. Réforme prudente : le système de planification, d'allocation des ressources et de fixation des prix n'est pratiquement pas touché. Pourtant, ce genre de réformes dans les entreprises d'État est très vite bloqué. Il faut attendre le III<sup>e</sup> plenum de 1984 pour que le boom industriel (1984-1985) vienne.

Dans le III<sup>e</sup> plenum du XII<sup>e</sup> Comité central de 1984, les termes employés par le Comité central sont tout à fait explicites : « Seule une réforme ferme et systématique peut

permettre à l'économie urbaine de prospérer..., de jouer véritablement le rôle qui lui revient et de donner une impulsion à toute l'économie nationale en vue d'un développement plus harmonieux et plus rapide. »

Les dirigeants veulent réduire le champ de la planification impérative aux produits d'importance vitale, faire jouer une planification indicative, et réintroduire les lois du marché pour aboutir à la création d'une « économie marchande socialiste ». Comme la régulation de l'économie par le marché repose essentiellement sur le jeu des prix, il importe de réformer au premier chef le système irrationnel des prix chinois fixés sans qu'il soit tenu compte des variations de qualité ni de la relative rareté des produits.

Il faut pour cela améliorer les méthodes de contrôle et surtout limiter leur champ d'application, en laissant le cours d'un nombre croissant de produits « flotter dans certaines limites » ou même « être fixé librement ».

La libération progressive des prix est au cœur du projet de réforme et en conditionne l'application. S'y raccroche toute une série de dispositions concernant le système monétaire et financier, et redéfinissant les compétences d'une administration qui ne devrait plus intervenir que pour assurer une certaine régulation au niveau macro-économique. Les entreprises, en effet, verront augmenter leurs droits et leur pouvoir : elles organiseront elles-mêmes leur gestion, leurs activités de production, le recrutement et la répartition de leur personnel. En bref, elles deviendront autonomes et concurrentes, c'est-à-dire productives, ou, pour reprendre les termes chinois, « pleines de vitalité ».

Les mesures d'application succèdent très vite à l'énoncé des intentions. Le financement des entreprises du secteur d'État est transformé. Les prêts bancaires se substituent aux subventions gouvernementales. La taxation fiscale remplace le reversement de l'ensemble des gains à l'État. Les entreprises sont en outre autorisées à conserver une partie des devises qu'elles ont gagnées et à négocier directement des contrats avec l'étranger. La moitié environ des prix industriels et agricoles jusqu'ici fixés par l'administration sont décontrôlés dès octobre 1984.

Stimulée par ces mesures, l'activité des entreprises du secteur d'État connaît un développement rapide qui se combine à l'essor du secteur industriel rural pour amener

un boom sans précédent de la production.

Les expériences de la réforme agraire furent appliquées dans une réforme économique urbaine après le III<sup>e</sup> plenum du 12<sup>e</sup> congrès du Parti (Octobre 1984) dans lequel la « Déclaration sur la réforme du système économique » devint le programme de la réforme économique chinoise. Dans un entretien avec le Premier Ministre Robert Mugabe du Zimbabwe le 28 août 1985, Deng montre que la réforme et l'ouverture à l'extérieur sont une voie incontournable du développement des forces productives, et que la réforme économique urbaine constitue une réforme globale et une deuxième révolution de la RPC.

Le déclenchement global de la réforme économique a rendu nécessaire la réforme politique. En 1986, Deng montre la nécessité d'une réforme politique et le principe fondamental de cette réforme réside dans l'adhésion à la voie socialiste, le respect de la direction du Parti communiste et la lutte contre le libéralisme capitaliste. Dans la même année, il indique que le contenu de la réforme politique est constitué par trois parties : la séparation du Parti et du gouvernement qui concerne le changement des méthodes de gestion ; la décentralisation du pouvoir qui résout des relations entre le gouvernement central et les gouvernements locaux ; la simplification des institutions exécutives.

Au cours du développement de la réforme économique, il y a eu aussi une évolution des idées sur la relation entre le marché et la planification économique.

Au début 1979, Chen Yun a proposé une orientation selon laquelle « la régulation du marché doit être mise en jeu tout en conservant le rôle primordial de la planification économique ». Le 26 novembre de la même année, Deng Xiaoping, lui aussi indiqua dans un entretien avec F. Gibney<sup>16</sup> que l'économie de marché n'existe pas seulement dans les pays capitalistes et un pays socialiste tel la Chine peut avoir une économie de marché. Le 12<sup>e</sup> congrès du Parti (1982) confirme le rôle d'appoint de la régulation de marché tout en soulignant que l'économie planifiée constitue une partie principale de l'économie nationale chinoise. Cela signifie que l'esprit chinois à l'époque est encore limité dans le cadre de l'ancien système dans lequel la planification économique est

---

<sup>16</sup> Vice-président du conseil des rédacteurs de l' Encyclopaedia Britannica.

une caractéristique du socialisme. En octobre 1984, la « Résolution du comité central du PCC sur la réforme du système économique » fut ratifiée par le III<sup>e</sup> plenum du 12<sup>e</sup> congrès du Parti. La résolution montre qu'une économie marchande est une phase incontournable du développement de l'économie socialiste, et que l'enjeu primordial de la réforme du système planifié est de surmonter l'idée traditionnelle qui oppose l'économie planifiée à l'économie marchande, et d'être conscient que l'économie planifiée socialiste doit volontairement utiliser et s'appuyer sur la loi de la valeur et que l'économie planifiée socialiste est une économie marchande planifiée basée sur la propriété publique. Cette idée constitue un choix fondamental de la réforme du système économique chinois et a rejeté les idées traditionnelles qui considéraient que les relations marchandes ne sont pas compatibles avec le système socialiste. Le rapport du 13<sup>e</sup> congrès du Parti (1987) est allé plus loin dans cette direction en montrant que l'économie marchande socialiste doit être un système de l'unification inhérente entre le marché et la planification ; la distinction essentielle entre l'économie marchande socialiste et capitaliste réside dans la différence de la propriété ; la planification économique s'appuie sur la loi de la valeur et les échanges marchands ; au niveau global, le nouveau système économique est un mécanisme dans lequel un marché surveillé par l'Etat guide les activités d'entreprise. Dans ce rapport, le marché et la planification sont vus comme étant des instruments de régulation, mais le marché alors est un marché surveillé ou contrôlé par l'Etat. Au moment de la tournée d'inspection dans la région sud de la Chine de 1992, Deng indique clairement que le marché n'est pas équivalent au capitalisme, tout comme la planification n'est pas équivalente au socialisme. Tous les deux ne sont rien autre que des instruments économiques et leur part dans un système d'économie ne modifie pas le régime politique d'un pays. Ces arguments se préparent un climat favorable à l'émergence de la théorie de l'économie du marché socialiste, mais il faut attendre le 14<sup>e</sup> congrès du Parti (Octobre 1992) pour l'avancer.

La décennie de troubles a perturbé le système comptable qui ne fonctionne plus dans les entreprises chinoises. Avec le retour du pragmatisme depuis le III<sup>e</sup> plenum du 11<sup>e</sup> congrès du Parti, les pratiques et les règlements comptables sont rétablis dans les entreprises chinoises. En plus, l'établissement de la première zone économique spéciale à Shenzhen en mai 1980 signifie le début de l'implantation d'entreprises étrangères en Chine. Face à cette exigence, un plan comptable pour des entreprises à

capitaux étrangers est implémenté en août 1982. Ce plan comptable, d'une part, satisfait les demandes de la politique de l'ouverture à l'extérieur, et sert, d'autre part, de base d'essai pour des futures normes unifiées de comptabilité.

Un autre résultat dans le système comptable de cette période est la promulgation de la première Loi Comptable le 21 janvier 1985 par l'Assemblée nationale populaire. La nouvelle loi comptable est composée de six chapitres, tels que les dispositifs généraux, l'enregistrement comptable, le contrôle comptable, l'organisation et les effectifs comptables, les responsabilités légales et les dispositifs finaux. La loi désigne notamment le Ministère des Finances comme l'organisme de tutelle de la réglementation comptable. Elle définit aussi les fonctions des comptables, les champs de l'enregistrement comptable, les responsabilités de préparation des inventaires et des comptes annuels, ainsi que le rôle de contrôle joué par les comptables dans leurs établissements. La loi comptable a valeur de constitution dans le système comptable chinois. C'est la première fois que le travail comptable est normalisé sous forme de dispositions juridiques.

La création de la Société de Comptabilité de Chine en décembre 1979 est un événement important dans le domaine comptable. La Société de Comptabilité de Chine est une organisation académique de recherche comptable regroupant les professionnels comptables. Sa mission de base est d'organiser et de promouvoir les activités académiques parmi les membres, y compris les universitaires et les praticiens, afin d'augmenter le niveau scientifique de la comptabilité chinoise et de servir à accélérer la modernisation socialiste du pays.

En accord avec le principe « libérer la pensée et chercher la vérité dans les faits », un mouvement de la libération de la pensée se déroule dans le domaine comptable. Comme dans les années 1950, le débat est d'abord concentré sur la nature de la comptabilité. Le caractère de classe de la comptabilité est abandonné, deux courants principaux émergent autour de la nature de la comptabilité : d'une part, une idée que la comptabilité est une « activité de management » est avancée par Yang et Yan (1980). En référence aux arguments de Marx, Fayol et Gulick, ils montrent que la comptabilité est non seulement un instrument de la gestion économique, mais aussi possède le caractère de gestion en elle-même, et est une activité de management. Auparavant, la fonction de la comptabilité se limitait à l'enregistrement des activités d'entreprise et

les comptables chinoises n'avaient pas à interférer dans la gestion des affaires d'entreprise. Avec ce courant, la comptabilité acquiert un rôle plus important, qui pèse davantage sur la réalité économique. Par ailleurs, selon eux, puisque l'économie socialiste comprend à la fois l'économie d'entreprise et l'économie nationale, la fonction gestionnaire de la comptabilité constitue aussi une partie importante de la gestion de l'économie nationale. D'autre part, l'idée que la comptabilité est un « système d'information » est importé des pays occidentaux. Yu est le premier initiateur de ce courant en disant que la comptabilité sert à fournir à la direction d'entreprise des services consultatifs en s'appuyant sur des informations fidèles et objectives (1982). Ensuite, la comptabilité est définie comme étant « un système d'information économique qui fournit principalement des informations financières afin de renforcer la gestion économique et améliorer la rentabilité des entreprises » (Ge, 1983). Cette conception de la comptabilité est considérée comme englobant les différentes définitions de la comptabilité (Jiang, 1984).

Les effets de ce débat sur la nature de la comptabilité sont très importants. Le courant de « l'activité de gestion » favorise une amélioration du statut social de la comptabilité et augmente le dynamisme des comptables chinois à participer dans la gestion d'entreprise. Par ailleurs, le courant du système d'information élargit les perspectives des comptables chinois en montrant que les informations financières sont des ressources très importantes pour la prise de décision des entreprises.

L'ouverture à l'extérieur encourage de plus en plus des chercheurs et praticiens à se tourner vers les théories et les pratiques comptables des pays occidentaux. Il est généralement accepté que le caractère technique et scientifique de la comptabilité de gestion est plus marqué que dans d'autres disciplines de la gestion ; en plus, comparés au système de rapports financiers, les systèmes de contrôle de gestion sont plus influencés par l'environnement économique, et la réforme économique chinoise se déroulant dans la stabilité politique, cela met la comptabilité de gestion en première ligne des changements comptables en Chine (Scapens et Meng, 1993). Par conséquent, de nouvelles théories de comptabilité de gestion sont introduites en Chine dans un premier temps. Beaucoup d'écrits sont consacrés aux modalités de l'adaptation des outils occidentaux. De nombreuses entreprises chinoises ont commencé à essayer d'utiliser des techniques de la comptabilité de gestion occidentale, y compris l'analyse

CVP (Cost-Volume-Profit), la comptabilité de responsabilité, le coût standard, le coût variable, l'analyse des écarts, l'analyse de contribution, le prix de cession interne et certaines méthodes de la prise de décision à long terme (Scapens et Meng, 1993). Plus tard, les principes comptables, les normes comptables, et la comptabilité financière sont étudiées et adaptées progressivement au système comptable chinois, et ceci entraîne par la suite la réforme du système comptable de 1993.

L'éducation comptable est restaurée dans les universités chinoises à partir de 1978. Les étudiants sont recrutés sur concours et le programme d'enseignement est réorganisé. Vers la fin des années 80, afin d'établir une armature de base pour le programme d'études universitaires, le Comité de l'Education d'Etat a proposé 11 cours de base montrant les caractéristiques chinoises qui devraient être incluses dans des cours spéciaux de comptabilité. Les manuels de comptabilité sont mis à jour en faisant référence aux manuels occidentaux. Dans quelques universités, des manuels en anglais ont été adaptés.

#### *4.1.2 L'autonomie d'entreprise et des nouveaux systèmes de responsabilité*

La réforme économique au niveau national nécessite une réforme de la gouvernance des entreprises chinoises. Des entreprises sans autonomie, subordonnées au gouvernement ne sont pas compatibles avec une économie de plus en plus libérale. La réforme de la gouvernance des entreprises chinoises dans cette période se caractérise par l'augmentation de l'autonomie (1979-1984) d'une part, et la séparation du droit de propriété et du droit d'exécution (1985-1992) d'autre part.

L'augmentation de l'autonomie des entreprises chinoises s'effectue par une politique dite de « conservation des bénéfices ». Dès 1980, la politique de « conservation des bénéfices » a été mise à l'essai dans les entreprises industrielles de Shanghai : elles peuvent conserver une partie des bénéfices pour les consacrer aux primes des ouvriers et des cadres, au bien-être des ouvriers et au développement de l'entreprise. Le bénéfice retenu dépend du bénéfice réalisé au cours de l'année précédente, et de l'augmentation du bénéfice pendant l'année courante. Le taux du bénéfice retenu est

fixé par le gouvernement et applicable à toutes les entreprises du même secteur. Compte tenu de la difficulté pour réaliser une augmentation du bénéfice, le taux pour la partie augmentée du bénéfice est environ deux fois plus élevé que celui du bénéfice de l'année précédente. Cette politique a été conçue pour augmenter le pouvoir de l'entreprise en matière de disposition du résultat des activités d'exploitation. Mais l'inconvénient de cette politique réside dans le taux supérieur pour l'augmentation du bénéfice. Parce que la marge d'augmentation du bénéfice pour des entreprises du secteur de la technologie de pointe est assez réduite, cette politique est critiquée comme « fouettant les bêtes les plus rapides<sup>17</sup> ».

Les désavantages de la politique de « conservation des bénéfices », avec la nécessité de la séparation du droit de propriété et du droit d'exécution, ont poussé la gouvernance des entreprises chinoises à évoluer vers une forme plus juste et efficace. A partir de 1983, un système dit « d'impôt sur le bénéfice » a été utilisé dans des entreprises chinoises. Après deux ajustements, ce système remplaça complètement la politique de « conservation des bénéfices » en 1985. Dans ce nouveau système, le partage des bénéfices entre les entreprises et l'Etat s'effectue par un impôt sur le revenu. Auparavant, ce type d'impôt a été utilisé pour les entreprises étrangères. Mais le taux à l'époque pour les entreprises chinoises était beaucoup plus élevé, 50% contre 33,3%.

Le nouveau système débouche sur une autonomie plus grande pour les entreprises et sur une nouvelle relation entre les entreprises et l'Etat : les entreprises ne sont plus dépendantes du gouvernement. Ceci impose des changements dans le domaine de la gouvernance d'entreprise. En 1985, le système de responsabilité individuelle du directeur fut mis en place à nouveau pour remplacer le système de direction par comité. Ce système de responsabilité individuelle du directeur est similaire à celui des années 1950, mais dans un nouveau contexte économique. Les directeurs des entreprises sont responsables, sous formes de contrat, pour les résultats des entreprises. Dans ce cadre, un modèle « CMI » (Lee, 1990) a été diffusé dans les entreprises chinoises depuis 1988. Le modèle CMI comprend trois sous-systèmes : un système de contrat de management (CMS), un système de responsabilité managériale (MRS) et un système de contrat interne (ICS). Dans le système de contrat de management (CMS), un contrat sera signé

---

<sup>17</sup> Quand deux ou trois bêtes tirent une charrue, c'est le plus lent qui devrait être fouetté, pas le plus rapide.

entre le directeur d'entreprise publique et un organe d'Etat (un gouvernement local par exemple), les articles du contrat décrivent les droits du directeur en matière de gestion des moyens de production et sa responsabilité en matière de résultat de l'exploitation. En plus, le directeur possède plus de pouvoir sur l'emploi des bénéficiaires conservés par l'entreprise. Le système de responsabilité managériale (MRS) a pour but de diminuer l'intervention du parti dans les affaires de l'entreprise et de rendre au directeur le droit de gestion en matière de salaire et de primes. Le système de contrat interne (ICS) constitue un système de décomposition au sein de l'entreprise de la responsabilité portée sur le contrat signé entre le directeur d'entreprise et l'organe d'Etat. Par une distribution horizontale et verticale, chacun sera responsable pour une partie des objectifs liés au contrat d'Etat. L'enjeu du ICS est de motiver des gestionnaires de la hiérarchie supérieure et moyenne de l'entreprise (Lee, 1990), et cette motivation est stimulée par la distribution de primes à condition que le contrat avec l'Etat soit rempli. Ce mécanisme a pour objectif de promouvoir la coopération, la coordination et la communication entre les gestionnaires de la hiérarchie supérieure et moyenne en matière de réalisation du contrat avec l'Etat. Dans cet aspect, les gestionnaires des entreprises publiques à l'époque sont devenus les patrons contractuels. Le caractère illimité de la rémunération patronale : illimité ne signifie pas forcément démesuré. Ce terme signifie surtout que le bénéfice est compris dans une zone élastique, que l'énergie, l'habileté et l'intelligence peuvent élargir plus ou moins. La chance et l'espoir, comme élément capitaux, sont intégrés dans l'organisation du travail.

Le modèle CMI a été conçu selon le principe de « la répartition selon le travail fourni ». Mais comme on l'a dit, la priorité est donnée à la motivation des gestionnaires de la hiérarchie supérieure et moyenne de l'entreprise, l'évaluation de la performance des ouvriers reste ambiguë et arbitraire, et la méthode souvent utilisée consiste en des discussions face à face en groupe (Walder, 1987) dans lesquelles des critères ambigus sont appliqués. En plus, les primes distribuées aux ouvriers dépendent souvent de la volonté de leur supérieur immédiat. « Le système des « Guanxi » (relations qui permettent des engagements fort importants sur une simple parole donnée et qui cimentent des petits groupes d'intérêts, au sein ou autour d'une organisation) est assez incompatible avec les analyses sans passion et sans sentiment d'un mode de direction par objectifs » (Gervais, 1993). Ce climat social favorise la formation des ententes entre différentes parties autour de l'entreprise. Deux conséquences ont été produites de

ce fait : d'une part, des « risques exogènes » issus des défauts du système de la planification et des « aversions des ouvriers au risque » provenant de la philosophie inhérente de la population de travail et du mode arbitraire et capricieux de la distribution des primes impliquent un coût d'agence plus élevé pour le directeur d'entreprise ; d'autre part, l'existence d'ententes aux niveaux inférieurs (entre des ouvrier, leur supérieur immédiat et le directeur d'entreprise) et des ententes aux niveaux supérieurs (entre le directeur d'entreprise et l'organe local d'Etat) (Lee, 1990 ) a conduit le système CMI à se détourner de son principe initial « répartition selon le travail fourni ».

Avec ces nouveaux systèmes de responsabilité les entreprises chinoises ont intégré dans leur gestion une nouvelle forme de rémunération autre que le salaire : la prime (*Jiangjin*). La mise en place des primes a pour objectif de motiver les employés, de leur donner une chance autre que le salaire fixe, comme le montre par Dubreuil,

« Un autre principe de rémunération que le salaire : l'incertitude et le risque liés aux fonds investis dans l'entreprise, le risque et puis il y a la chance, la chance d'une autre chose que le salaire plus ou moins fixe et qui est le gain, dont le caractère essentiel est de n'évoquer l'idée d'aucune limite arbitraire (voir contrainte ?)

(...)

Rien ne montre mieux le caractère d'une rémunération qui exclut l'idée de chance, que la conception du salaire établi d'après le « coût de la vie ». le caractère alimentaire du salaire est juridiquement reconnu par l'article 47 du Livre I du Code du Travail, qui fait du salaire une créance privilégiée en cas de faillite de l'employeur. La répartition des richesses créées par le travail ne sera pas opérée d'une manière équitable. Ceux auxquels on prétend mesurer leur part seulement d'après leurs besoins, et non d'après la valeur de leur collaboration, ne seront jamais satisfaits, et ceci est le seul fait qui explique le déséquilibre entre la production et la consommation.

(...)

L'intérêt personnel – le plus élémentaire des mobiles humains. (Dubreuil, 1935, p65-67)

Au début des années 1980, un débat autour du contenu des indicateurs de mesure des performances d'entreprise se déroula en Chine dans le domaine du contrôle de gestion. A l'époque, pour la mesure de performance des entreprises, on continuait d'utiliser le système d'indicateurs des années 1970 comprenant huit indicateurs : le volume de production, la qualité des produits, la gamme des produits, le bénéfice réalisé, les coûts de production, l'emploi du fonds, la productivité du travail et la consommation unitaire. Ce système fut critiqué à cause de sa complexité à appliquer, et dut être simplifié. En soutien à cette critique, en 1980, le Ministère des Finances désigna la réalisation de quatre indicateurs (le volume de production, la qualité des produits, le bénéfice et le contrat d'approvisionnement) comme critère pour permettre aux entreprises de conserver une partie de leurs bénéfices en application du principe de « conservation des bénéfices ». Un autre courant représenté par Guan (1980) insista sur la nécessité d'une diversité d'objectifs d'exploitation au sein des entreprises socialistes, ce qui requérait un système complet d'indicateurs de mesure. A partir des théories de l'économie politique marxiste, Guan (1980) montra que quatre différences principales existent entre la performance des entreprises socialistes et celle des entreprises capitalistes :

1. la performance des entreprises socialistes ne se limite pas dans la valeur du surplus créée, il faut prendre en compte la valeur d'usage créée ;
2. la performance des entreprises capitalistes est mesurée principalement par la part de l'emploi du travail (le capital avancé), mais la performance des entreprises socialistes doit être considérée à la fois en fonction de l'emploi du travail et de la consommation du travail ;
3. le socialisme a éliminé la contradiction inhérente de la marchandise qui existe dans la production capitaliste, mais la production socialiste est encore une production marchande, ce qui implique que la mesure de l'emploi du travail, de la consommation du travail et du surplus doit être effectuée en valeur monétaire et selon la loi de la valeur telle que définie par Marx ;
4. l'objectif unique des entreprises capitalistes signifie qu'un seul indicateur, tel que le taux de profit ou le taux de surplus, suffit pour la

mesure des résultats, alors que les objectifs multiples des entreprises socialistes nécessitent la mise en place d'un système complet d'indicateurs de mesure. Sur la base de ces arguments, il proposa que le taux de profit du fonds de roulement soit ajouté au système des indicateurs actuels. Faut-il voir là un écho aux problèmes que se propose de résoudre le Balanced Scorecard ? A moins que cette question relève de l'anachronisme...

La comptabilité de responsabilité au début des années 1980 a connu la même « valorisation » que celle ayant lieu dans le système du calcul économique d'entreprise. Au-delà des indicateurs en volume (la quantité, la qualité, la consommation du temps de travail et des matières premières) traditionnellement utilisés, des indicateurs en valeur qui reflètent le résultat économique de l'équipe de travail sont mis en place en appliquant la loi de la valeur. Cette « valorisation » se réalise soit par le calcul de la valeur économique de chaque indicateur, soit par comparaison entre les coûts de produits réalisés par l'équipe et les coûts planifiés, soit par l'introduction de monnaies d'entreprise dans la cession interne (Ou et Han, 1980). Puisque les équipes de travail constituent aussi une base de l'émulation du travail socialiste, la « valorisation » du CEE facilite ensuite la valorisation au niveau de l'émulation du travail socialiste. En plus, la « valorisation » dans le CEE et l'émulation du travail socialiste favorisent une réforme du système de rémunération, voire l'application de la politique de « récompense matérielle » (Ou et Han, 1980).

La séparation du droit de propriété et du droit d'exécution et la mise en place du système de responsabilité individuelle de directeur depuis 1985 ont fait augmenter à la fois l'autonomie des entreprises et la responsabilité des directeurs des entreprises. La méthode des coûts cibles fut mise en œuvre pour contrôler les coûts et améliorer la rentabilité. Mais l'application de la méthode des coûts cibles a rencontré plusieurs problèmes, par exemple, la dissociation entre la rémunération et la performance, la négociation au moment de la répartition des tâches. De ce fait, l'intégration de la méthode des coûts cibles et des contrats à forfait au CEE est vue comme une mesure effective pour améliorer le résultat d'exploitation des entreprises.

Au sein de la Société Sidérurgique de la Capitale de Beijing, un système, dit « Contractualisation, Collaboration, Contrôle » (CCC), fut mis en application en 1986 :

la Contractualisation signifie que chacun entreprend sa part de responsabilité sous forme de contrat en vue d'accomplir les objectifs d'entreprise ; la Collaboration implique que tous les salariés doivent collaborer les uns avec les autres en vue d'atteindre les objectifs d'entreprise ; le Contrôle indique que la performance de chaque salarié sera évaluée en fonction de l'accomplissement de sa responsabilité selon laquelle la prime sera distribuée. Ainsi, la responsabilité économique de l'entreprise est concrétisée sur chaque salarié. Le sentiment de maîtrise de l'entreprise des salariés étant augmenté, chacun est mobilisé pour participer à la gestion de l'entreprise. Mais « les mesures comptables du profit induisent des effets comportementaux indésirables » (Langevin et Naro, 2003), et le système CCC entraîne également des incidences négatives : par exemple, des comportements de poursuite des intérêts temporaires au détriment du développement durable, et des formalismes dans l'élaboration de la contenu des contrats.

Le CEE de cette période se caractérise par la « valorisation » des indicateurs et l'intégration d'un « contrat de responsabilité ». D'une part, la « valorisation » des indicateurs est un effet de la reconnaissance, de la part des directeurs d'entreprise, du rôle de marché dans l'économie planifiée. Mais la valeur évoquée à l'époque est encore cadrée par l'économie politique marxiste et est plutôt une valeur planifiée faute d'un mécanisme parfait du marché. L'influence idéologique sur le CEE est encore évidente. Le CEE reste une « gestion planifiée traditionnelle » (Gervais, 1993). D'autre part, l'intégration du « contrat de responsabilité » dans le CEE qui résulte de l'augmentation de l'autonomie d'entreprise et de la séparation des deux droits aide à mobiliser le dynamisme de travail des salariés.

Cette nouvelle évolution du CEE révèle de nouveaux changements environnementaux en Chine, notamment les incertitudes environnementales liées à l'introduction du marché et à l'augmentation de l'autonomie d'entreprise. Et surtout avec le changement de la gouvernance d'entreprise, l'intégration du « contrat de responsabilité » dans le CEE qui fait partie du modèle CMI de la gouvernance d'entreprise semble un contrôle de gestion plus formel et agressif. Donc, l'évolution du CEE dans cette période de transition montre un processus de légitimation des changements institutionnels.

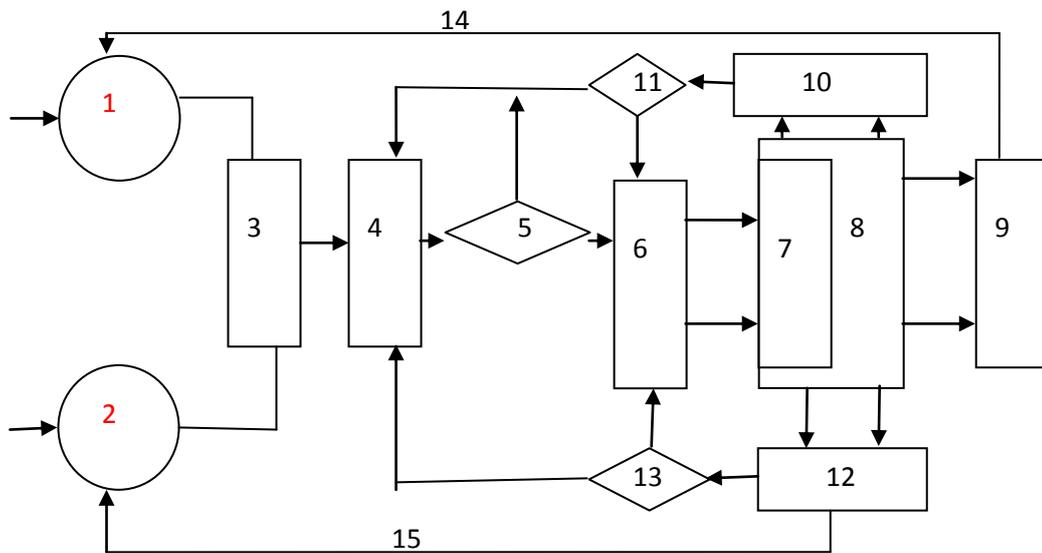
#### 4.1.3 *Les pratiques dans les entreprises*

- **Chez l'entreprise Angang**

Le III<sup>e</sup> plenum du 11<sup>e</sup> congrès du Parti tenu en décembre 1978 est largement considéré comme étant le début de l'ère de réforme économique chinoise. La Chine est dorénavant entrée dans une évolution continue et accélérée vers un système de une économie de marché à la chinoise. Toutes les entreprises chinoises sont inéluctablement impliquées dans cette évolution économique et la société Angang n'y fait pas exception. Cette évolution peut être divisée en deux périodes, une avant 1993 et une autre après 1993. La période entre 1978 et 1992 est en fait une période de tâtonnement sur la faisabilité et la politique de l'établissement d'une économie de marché qui a été depuis 1949 considéré comme une caractéristique spécifique du capitalisme. Également dans le domaine de la gestion d'entreprise, les entreprises chinoises commencent à adopter au fur et à mesure les théories et les pratiques du contrôle de gestion des pays occidentaux. On pourrait dire que la gestion scientifique se développe de nouveau en Chine, en considérant que le développement des années 1950 fut comme une première phase du développement de la gestion scientifique.

A partir de l'année 1984, la société Angang commence à mettre en place le système de responsabilité économique. Avec l'arrivée du système de responsabilité économique, la société établit une nouvelle organisation de la direction qui comprend trois directeurs spécifiques (directeur technique, directeur économique et directeur comptable) sous la direction du directeur général. Ces trois directeurs sont chargés respectivement de la production, la stratégie et le contrôle de l'entreprise. En même temps, la société introduit un système de la gestion moderne illustré par le schéma en bas.

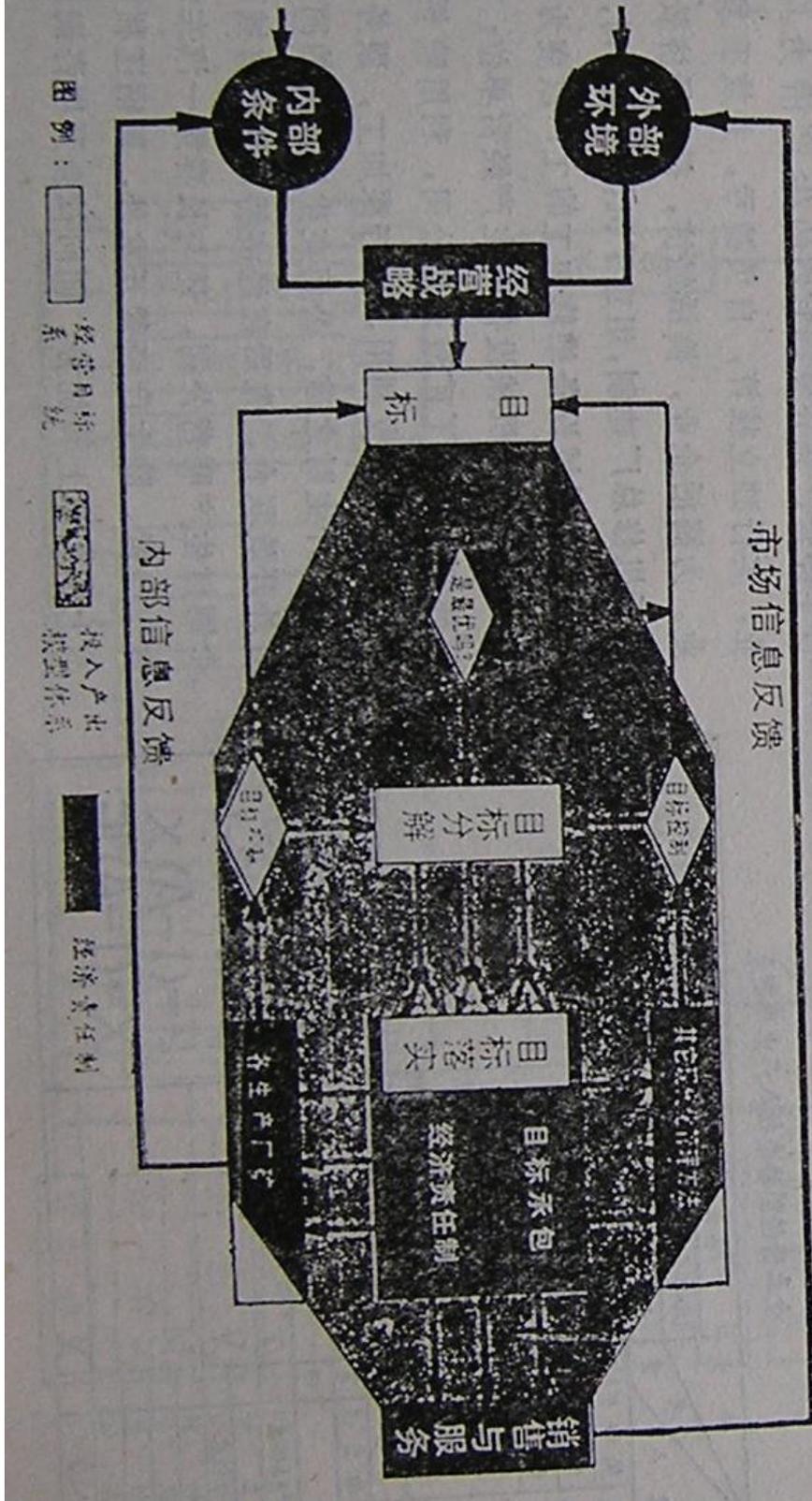
## Le schéma du système de la gestion moderne



1. Conjonctures ; 2. Conditions Internes ; 3. Stratégie d'exploitation ; 4. Objectifs ; 5. Optimal ou non ; 6. Décompositions des objectifs ; 7. Concrétisation des objectifs ; 8. Système de la responsabilité économique par contrat des objectifs ; 9. Ventes et Services ; 10. D'autres moyens de gestion moderne ; 11. Contrôle des objectifs ; 12. Unités de production (Usines ou mines) ; 13. Résultats de production ; 14. Réaction des informations de marché ; 15. Réaction des informations internes.

(Tableau 19) (Archives de la société Angang, 1984-1996)

现代化管理体系图



Ce schéma révèle une gestion à la fois centralisée et décentralisée. La société Angang étant un complexe sidérurgique comprenant plusieurs usines et mines, de ce fait, le siège social de la société s'occupe de la prise des décisions stratégiques et du contrôle général, et les unités du deuxième niveau sont chargées d'une certaine autonomie pour l'exploitation et assument les responsabilités correspondantes.

Au cours de l'instauration du système de responsabilité économique, certaines innovations de gestion apparues dans les pays développés sont mises en application dans la société Angang. Par référence à la méthode japonaise Kaizen, la méthode « *Target Management* » devient le noyau structurel du système de responsabilité économique : le point de départ est de fixer les objectifs de l'exploitation (par exemple la sécurité, la production, l'innovation technique et la recherche scientifique) ; ensuite, des indicateurs sont désignés pour chaque objectif ; ces indicateurs sont décomposés depuis le sommet de la société jusqu'aux ateliers, voire jusqu'aux postes du travail, en passant par les usines (mines). Ainsi est établi un rigoureux système de contrôle des objectifs qui constitue trois niveaux (le siège social, l'usine et l'atelier), le niveau supérieur contrôlant le niveau inférieur et ce dernier assumant la responsabilité envers le premier. L'analyse « input-output » a été avancée par Wassily Leontief pour étudier l'équilibre général des structures économiques au niveau d'un Etat ou d'un secteur ou d'une région. La société Angang applique cette méthode à la gestion de l'entreprise pour élaborer les plans de l'exploitation. Ceci fournit une base technique pour le système de responsabilité économique. En plus, d'autres méthodes de la gestion moderne sont également mobilisées telles que l'analyse CVP (Coûts-Volume-Profits), la méthode d'Ingénierie de la Valeur et la méthode de coûts cibles.

Malgré de grands changements dans la gestion d'entreprise, la gestion de Angang est toujours basée sur les équipes de travail qui sont considérées comme « cellules de l'entreprise ». Dans cette période, l'accent est mis sur l'édification des équipes de travail en y intégrant la standardisation de la production et l'évaluation quantifiée. Un mouvement de « l'équipe de pointe » est également déployé dans la société et les critères pour être une équipe de pointe sont diffusés dans les domaines de la production, la qualité des produits, la réduction de consommation, la discipline, l'entretien des équipements, la sécurité, la gestion démocratique et l'éducation morale.

- **Chez l'imprimerie Zhongyuan**

Un grand changement dans les entreprises chinoises dans les années 1980 fut la mise en application du principe de la répartition dite « à chacun selon son travail » qui mit définitivement à terme « la grande marmite<sup>18</sup> » et eut pour objectif d'établir l'autonomie des entreprises. Mais pour une entreprise locale de taille moyenne comme l'imprimerie Renmin (le nouveau nom de l'imprimerie Zhongyuan depuis 1978), les dirigeants de l'entreprise n'avaient pas autant de perception de la situation comme ceux de la société Angang, et ils se contentaient d'appliquer dogmatiquement les ordonnances venant des organismes supérieurs de l'administration et ne cherchaient pas des nouveaux outils répondants aux besoins conjoncturels.

En 1980, l'objectif de l'imprimerie fut de mettre en œuvre huit indicateurs économiques qui étaient désignés par le supérieur administratif. Pour atteindre ces objectifs l'imprimerie reprit quelques mesures des années 1960 tels que le contrôle des consommations des matières, la coordination du travail et l'éducation morale des employés. La seule nouveauté fut d'attacher plus d'importance à la qualité des produits. Un concours de travailleurs modèles en matière de la qualité des produits fut déployé dans l'entreprise. De surcroît, un système de responsabilité de la qualité fut établi et ceci nous montre l'importance attribuée à la qualité des produits :

«La gestion de la qualité des produits est un travail synthétique qui implique plusieurs départements de l'entreprise. Afin d'assurer la qualité des produits, chaque personne de l'entreprise, des dirigeants aux ouvriers en passant les responsables des départements, doivent avoir une claire connaissance des propres responsabilités qu'ils assument et doivent prendre une part active à la gestion de la qualité des produits. » (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1986)

Dans un document concernant le système de responsabilité de la qualité le directeur général de l'imprimerie fut considéré comme « un responsable général de la qualité des produits de toute l'entreprise »; Les ateliers furent les unités de production de l'entreprise et les chefs d'ateliers eurent les responsabilités directes de la qualité des

---

<sup>18</sup> C'est une métaphore qui signifie que les entreprises chinoises à l'époque de l'économie planifiée furent subsidiaires des gouvernements, voire du système politique, en obéissant passivement au planning économique de l'Etat sans aucune autonomie et bien sûr sans aucun souci de pertes non plus.

produits de l'atelier et ils eurent à convoquer régulièrement les réunions de l'analyse de la qualité des produits ; les responsabilités du département financier et comptable furent d'effectuer les calculs et les analyses des coûts de la qualité et de pratiquer, à l'aide du département technique, les analyses techniques et économique de la production ; les équipes de production furent les unités de base de la production, et leur qualité de travail fut une condition préalable de la qualité des processus suivants. Alors les chefs d'équipe assumèrent la qualité des produits de l'équipe et organisèrent les réunions de l'analyse de la qualité de l'équipe.

Ce système de la responsabilité autour de la qualité des produits existait jusqu'en 1984 avant d'être remplacé par le système de la responsabilité économique. Le système de la responsabilité économique pourrait être considéré comme une partie de la rectification de la gestion d'entreprise. Le deuxième arrêté de l'année 1982 du gouvernement central fut à l'origine de cette rectification de la gestion d'entreprise : dans cet arrêté il fut dit que toutes les entreprises devaient rectifier leur discipline interne, améliorer la gestion et l'exploitation, et établir un règlement interne. Côté intérieur de l'entreprise, les problèmes de la gestion de l'entreprise montrèrent également la nécessité de cette rectification du fait d'« une délimitation floue des responsabilités, une mauvaise gestion de la production et l'inefficience de la productivité etc. » De surcroît, « on mange depuis longtemps dans les grandes marmites : l'entreprise mange dans la grande marmite de l'Etat et les individus mangent dans la grande marmite de l'entreprise. Il existe toujours l'égalitarisme dans la distribution des primes de production faute d'une délimitation nette des responsabilités et d'une évaluation rigoureuse. » De ce fait, l'entreprise mit en place un système de la responsabilité économique en soulignant la responsabilité. Ce système de la responsabilité économique attribuait à chaque individu les responsabilités précises en fonction des postes du travail, de l'importance des postes, de la complexité du travail et de l'intensité du travail. Le principe pourrait être résumé en une phrase : « chacun son poste, chaque poste ses responsabilités, les responsabilités déterminent les points d'évaluation et puis les points détermineront les primes de la production ». Par conséquent, la distinction était faite au niveau des primes de production en fonction des ratios de prime qui allaient de 0,9 à 1,4. Les ratios étaient obtenus en fonction des points d'évaluation à la fin du mois. L'évaluation était constitué par trois parties : les indicateurs à assurer, les fonctions et les responsabilités fondamentales, et les relations de collaboration. Le contenu de ces trois parties variait

pour les différents départements. Par exemple, pour l'atelier de relieur, les indicateurs à assurer étaient le bénéfice à réaliser, la quantité des produits et la valeur de la production ; les fonctions et les responsabilités fondamentales étaient le taux de présence, la qualité des produits, le maintien des équipements, la consommation des matières, l'éducation morale, la propreté, la ponctualité des rapports, l'exécution des ordres du supérieur, le contrôle des naissances ; les relations de collaborations étaient constituées par les collaborations avec les ateliers en aval et en amont en matière de la production, avec le syndicat et la ligue de la jeunesse communiste en matière du concours des travaux et des activités récréatives. Par contre, pour le département de finance et comptable, les indicateurs à assurer étaient l'élaboration ponctuelle (avant le 20 du mois précédent) du planning des coûts, des bénéfices, et des dépenses et des recettes, la transmission du planning des bénéfices aux ateliers (avant le 25 du mois précédent), de contrôler sur l'exécution du planning des coûts dans les ateliers (départements) et de proposer les mesures correctives le cas échéant ; les fonctions et les responsabilités fondamentales étaient le taux de présence, le paiement exact des salaires, des primes et des subventions, le contrôle des dépenses financières et de l'emploi des fonds dans les ateliers, le contrôle des naissances, la propreté ; les relations de collaboration concernaient la communication avec la direction, le département de production et le département du personnel en matière de l'exécution des indicateurs économiques.

A part la méthode d'évaluation dans le système de la responsabilité économique, il y avait aussi un système de la responsabilité forfaitaire, les participants de ce dernier ne faisaient pas l'objet de l'évaluation, mais ils signaient un contrat avec l'entreprise et leurs primes étaient déterminées en fonction de l'accomplissement du contrat.

Les pratiques comptables faisaient également partie de la rectification de la gestion de l'entreprise. Les personnes comptables ont participé une formation de la comptabilité industrielle organisée par le bureau de l'industrie légère de la ville. Ensuite, sept règlements de la finance et de la comptabilité, avec dix règlements de la gestion des matières et des matérielles, de l'entreprise furent rectifiés, par ailleurs, le planning des coûts financiers fut restauré (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1986, p123). Pour déterminer les coûts des produits de l'entreprise, à partir des années 1980, l'imprimerie Renmin a mis en place un système de la gestion des coûts. Ici on voit pour la première

fois la définition du terme « gestion des coûts » dans les archives des entreprises,

« La gestion des coûts repose sur une série de tâches qui ont pour objectif de gérer l'imputation des charges et la formation des coûts de produits durant l'exploitation et la production des entreprises. » (Archives de l'imprimerie Zhongyuan, 1986, p138)

La gestion des coûts ainsi définie se limita aux ateliers. À l'époque, la gestion des coûts des ateliers consistait à élaborer un planning des coûts en prenant en compte les objectifs de production, ceux des coûts et les autres indicateurs économiques et techniques. Le contenu du planning des coûts comprenait les coûts totaux des produits, les coûts comparables<sup>19</sup>, les coûts non comparables, la réduction et le taux de réduction des coûts comparables, et les coûts unitaires des produits principaux. Ensuite, les ateliers devaient calculer correctement les coûts de produits et présenter honnêtement le résultat de production. Les autres tâches de la gestion des coûts consistaient à compléter les enregistrements originaux et faire des calculs de quotas de charges.

Une autre mesure de la rectification de la gestion d'entreprise fut la mise en place de l'analyse des activités économiques. « L'analyse des activités économiques est une méthode importante pour connaître les activités économiques et pratiquer une gestion scientifique de l'entreprise ». L'analyse des activités économiques fut effectuée dans tous les départements (ateliers) de l'entreprise. Le département du planning de production était chargé des analyses sur la quantité, la qualité, la gamme des produits, la consommation, la productivité, la valeur totale et nette des produits, le besoin et l'efficacité du fonds de roulement par les produits en cours ; le département de l'équipement s'occupait d'analyser l'effet économique de l'innovation technique et l'utilisation des actifs immobiliers ; le département de finance et de comptabilité analysait les coûts de personnel, les coûts de produits, les chiffres d'affaires, le bénéfice total et l'efficacité de l'emploi des fonds ; les ateliers ne s'occupaient que d'analyser la quantité, la qualité, la gamme, les coûts et les bénéfices des produits d'atelier. Les résultats des analyses des ateliers devaient être transmis au département du planning de production et au département de finance et de comptable. L'entreprise convoquait régulièrement des réunions de l'analyse des activités économiques en évaluant globalement les activités économiques de l'entreprise, le cas échéant, une analyse était

---

<sup>19</sup> Les coûts comparables sont des coûts comparables entre les années différentes, par exemple les coûts des matières premières consommées par les mêmes produits.

faite sur des problèmes spécifiques de l'entreprise. Les mêmes conférences avaient lieu une fois par mois dans les ateliers pour mettre en évidence les problèmes d'atelier et trouver les solutions.

- **Chez l'entreprise textile Sichang**

Dès l'année 1979, l'entreprise Sichang a commencé à révoquer ses systèmes de gestion, qui handicapaient ses besoins de développement de la production :

« Les problèmes de gestion dans notre entreprise sont : on ne travaille pas selon les objectifs de l'économie, et on ne parvient pas à gérer l'entreprise avec méthode, par exemple, les ateliers n'ont pas de pouvoir économique et leur responsabilité économique est mal délimitée, les cessions internes entre les ateliers n'ont pas de prix et pas de règlement non plus, et les résultats de production des ateliers n'ont aucun effet sur leur intérêt économique... » (Archives de l'entreprise Sichang, 1989, p124)

Cette gestion n'était pas favorable pour mobiliser les employés à la gestion d'entreprise. En février 1980, l'entreprise Sichang lança une réforme de la gestion d'entreprise pour mettre en place un système de calculs économiques internes, dit système de calcul économique global. Le pouvoir et la responsabilité économique étaient auparavant centralisés à la direction de l'entreprise et les pratiques du calcul économique dans le sens strict étaient un calcul économique au niveau de l'entreprise. L'idée de cette réforme était « d'effectuer les calculs économiques par échelon et d'augmenter l'autonomie économique des unités internes tout en retenant le pouvoir général de l'exploitation dans les mains de la direction ». Ce système de calcul économique était interne et global par rapport à ceux des années précédentes.

Les pratiques du calcul économique global peuvent être résumées en cinq axes : (1) la décomposition des indicateurs. Les huit indicateurs (la quantité, la gamme, la qualité, la productivité, la consommation, les coûts, le bénéfice et les fonds) désignés par l'Etat sont décomposés et délégués aux ateliers, aux sections et aux équipes de production ; (2) le contrôle des fonds. On fixe les quotas du fonds de roulement pour toutes les unités de production et effectue des contrôles réguliers ; (3) la cession interne. Toutes les cessions internes seront « facturées » via la banque interne aux prix planifiés ; (4) le bénéfice. Chaque unité de production doit calculer son bénéfice interne en comparant le « chiffre d'affaire » et les coûts ; (5) la récompense matérielle. Les performances des unités

internes seront évaluées en fonction de l'accomplissement des indicateurs économiques et les bonnes performances seront encouragées par les récompenses matérielles.

Le comité central du Parti Communiste Chinois diffusa en 1982 une communication intitulée «la décision de la rectification totale des entreprises industrielles de l'Etat » et les expériences de l'entreprise Shougang furent introduites dans toutes les entreprises de l'Etat. En juin 1983, l'entreprise Sichang reprit les expériences Shougang : chaque salarié entreprenait sa part de responsabilité sous forme de contrat en vue d'accomplir les objectifs d'entreprise, tous les salariés devaient collaborer les uns avec les autres et la performance de chaque salarié serait évaluée en fonction de l'accomplissement de sa responsabilité selon laquelle la prime serait distribuée. Ainsi, la responsabilité économique de l'entreprise reposait concrètement sur chaque salarié. Le sentiment de maîtrise de l'entreprise des salariés étant augmenté, chacun était mobilisé pour participer à la gestion de l'entreprise.

## 4.2 L'économie de marché socialiste

### 4.2.1 L'économie de marché socialiste et la normalisation de la comptabilité chinoise

Le XIV<sup>e</sup> Congrès du Parti en octobre 1992 est un événement significatif dans l'histoire chinoise. Il marque le retrait définitif de Deng Xiaoping de la scène politique chinoise et le début de l'ère post-Deng. Dans ce congrès, la théorie de Deng Xiaoping, c'est-à-dire la théorie du socialisme à la chinoise, fut inscrite dans les Statuts du parti et devint un texte de référence de la construction du socialisme chinois. En plus, ce congrès annonça clairement que la Chine, désormais, s'engageait dans la voie d'une réforme particulière visant à établir une « économie de marché socialiste ».

Les tâches principales sont les suivantes : perfectionner le système économique, dans lequel le secteur public occupe une place prépondérante tandis que divers autres secteurs s'y développent simultanément ; favoriser le développement équitable des villes et des campagnes ; mettre en place un mécanisme de coordination du

développement économique à l'intérieur de différentes régions; construire un marché moderne, unifié ouvert, compétitif et sûr ; améliorer la régulation macro-économique, le mode de gestion de l'administration et les droits et règlements économiques ; faire avancer les conditions de travail, la répartition des revenus et donner naissance à un véritable système de sécurité sociale ; fonder une économie reposant sur le principe du développement durable. Selon le plan prévu, une économie de marché socialiste relativement complète aura vu le jour en 2010. Et en 2020, ce système atteindra sa maturité

L'établissement de l'économie de marché socialiste exige, selon le rapport du 14e congrès, un changement des fonctions du gouvernement. La séparation entre le gouvernement et les entreprises doit être effectuée à l'échelle nationale. L'adaptation des entreprises d'État à l'« économie de marché socialiste » impose un profond changement des relations qu'elles entretiennent avec leur administration de tutelle. C'est cette réforme qu'a tenté de relancer le XIV<sup>e</sup> Congrès du Parti communiste (1992) :

«La séparation des pouvoirs publics et de la direction des entreprises est l'une des clefs de la réforme (de l'appareil gouvernemental). Les autorités gouvernementales ne doivent pas intervenir dans les domaines où les entreprises exercent des pouvoirs qui leur sont reconnus par la loi et les décrets de l'État. Les instances centrales et locales ne doivent pas non plus empiéter sur les pouvoirs accordés aux entreprises. L'appareil gouvernemental a pour tâche principale d'assurer une planification d'ensemble, d'élaborer des directives politiques, de fournir des informations, de coordonner les activités des différents secteurs, de prêter des services et d'effectuer un travail de supervision et de contrôle. »

Le gouvernement n'intervient plus alors dans la gestion des entreprises. La fonction de l'attribution des ressources est réalisée par le mécanisme de marché, et les fonctions du gouvernement se manifestent dans les administrations sociales, les services sociaux, la régulation macro-économique et la surveillance du marché. Les moyens administratifs dans le système de la régulation macro-économique sont remplacés par des moyens économiques tels que des moyens financiers, fiscaux, et monétaires etc., et des moyens législatifs. Cependant, le gouvernement chinois est encore le représentant des capitaux publics des entreprises. Pour cela, un organisme, dit le Comité de la Surveillance et de

l'Administration des Capitaux d'Etat, est établi en 2003 pour exécuter des fonctions habituellement dévolues au propriétaire.

Le changement politique de cette période se révèle aussi dans le concept des «trois représentations » promu par Jiang Zeming qui est vu comme étant le noyau dur de la troisième génération du PCC. Le concept des «trois représentations » montre que le parti communiste doit représenter les forces productives les plus avancées (y compris le secteur privé), représenter la culture la plus avancée (scientifique, artistique, intellectuel, etc.), et représenter les intérêts fondamentaux du peuple tout entier (et non pas les intérêts du seul prolétariat). Les «trois représentations » furent incluses dans les Statuts du Parti au 16e Congrès en novembre 2002. Certains considèrent les «trois représentations » comme l'abandon du concept marxiste de la lutte des classes, même si le Parti réitère que le marxisme continue d'être le guide d'action. Le parti communiste chinois devient ainsi le parti de la nation chinoise toute entière et n'est plus le parti du seul prolétariat.

Cette évolution vers un régime de parti unique à ambition social-démocrate fut confirmée par la modification de la Constitution chinoise en 2004. Il s'agit de protéger et de stimuler le secteur privé qui fait la prospérité de la Chine et de sa classe émergente. L'article garantissant les droits de propriété privée et l'égalité politique de tous les citoyens sans distinction de classe sociale fut inclus dans la Constitution chinoise. Cette modification signifie également l'irréversibilité de la réforme économique chinoise autour l'établissement de l'économie de marché et de la réforme du système de propriété

Certes, la réforme économique depuis 1979 a amené à la Chine la prospérité économique et l'amélioration du bien-être du peuple. Mais son effet secondaire est aussi énorme : la bipolarisation des couches sociales, la détérioration environnementale, la dégradation de la moralité sociale, les conflits d'intérêts de divers groupes, etc. Le concept de « société harmonieuse » est apparu lors du quatrième plenum du XVIe Comité central du Parti communiste chinois (PCC) à l'automne 2004, tandis que le plenum adoptait la « Décision de renforcer l'aptitude du Parti à gouverner ». Pour la première fois, on accordait à l'édification d'une société harmonieuse la même importance qu'au développement économique, politique et culturel. Il semble que l'édification de « société harmonieuse » est une rectification de la politique du

développement national, un refus partiel de la fameuse formule de Deng – « Qu'importe que le chat soit blanc ou noir, s'il attrape les souris ». L'objectif de cette politique est de ramener l'économie chinoise sur le chemin du développement rationnel.

L'environnement économique en Chine a profondément changé dans les années 1990, ce qui rend obsolète l'ancien système comptable qui aurait été conçu pour une économie planifiée de type soviétique. De plus, l'existence de divers plans comptables dans les différents secteurs avait empêché la formation d'un environnement d'une saine concurrence dans l'économie de marché socialiste.

Les efforts d'harmonisation engagés par les autorités chinoises dans le domaine comptable sont une conséquence directe de la réforme et de l'ouverture de l'économie de ce pays. Cette évolution s'explique par plusieurs raisons : changement de la fonction de l'administration publique, pluralisation des formes de propriété et des opérations des entreprises, et ouverture de l'économie vers l'extérieur.

D'abord, le passage de l'économie planifiée à l'économie de marché oriente le rôle de l'Etat chinois dans l'économie. De contrôleur direct de l'économie, il devient intervenant indirect ; de dirigeant de l'entreprise, il en devient un des propriétaires ; de seul utilisateur de l'information comptable, il en devient un parmi d'autres. Mais ce changement s'est opéré selon un parcours difficile et progressif, qui a duré et dure toujours depuis décembre 1978.

Ensuite, ce changement s'accompagne d'une pluralisation des formes de propriété des entreprises et de leurs opérations. A côté des entreprises d'Etat et collectives, on trouve maintenant des entreprises privées, des sociétés d'économie mixte et des coentreprises sinoétrangères. La société par actions est reconnue par l'Etat comme la voie désirée pour réformer les anciennes entreprises d'Etat. Environ un millier de sociétés sont actuellement cotées sur les deux places boursières, Shanghai et Shenzhen, et ce nombre ne cesse pas d'augmenter. Grâce à une autonomie plus grande, les entreprises se diversifient, les groupes plurisectoriels et multinationaux apparaissent et les opérations boursières se développent. L'ancien système comptable fondé sur les secteurs et les types de propriété est obligé de laisser sa place à une comptabilité plus harmonisée.

Enfin, l'ouverture de l'économie chinoise sur l'extérieur constitue la troisième raison de la réforme comptable. Afin de réaliser son ambitieux programme de modernisation, la Chine a besoin de capitaux et de technologies, ce qui conduit les Chinois à adopter une politique d'attraction des investissements étrangers directs. Les signes de réussite de cette ouverture sont nombreux : la Chine est aujourd'hui le deuxième destinataire des investissements internationaux après les Etats-Unis et le onzième pays dans l'activité import-export. Elle est à l'origine d'émission d'actions et d'obligations sur les grands marchés internationaux. Ces différents flux imposent à la Chine la nécessité d'avoir une comptabilité plus compréhensible par le monde extérieur.

A partir d'un projet de norme préparée en 1990, un nouveau système de plan comptable est établi rapidement par des experts chinois et étrangers afin d'unifier les pratiques comptables des entreprises ayant des modes de propriété différents et rapprocher autant que possible le système chinois des usages internationaux (Gervais, 1993) : la Norme Comptable de Base, dont la base théorique est la théorie comptable occidentale, est promulgué fin 1992 et entra en vigueur le 1 juillet 1993. Cette norme comptable signifie que la comptabilité chinoise sort de l'ombre de la planification économique et converge progressivement vers la comptabilité occidentale, voire internationale. Mais la distinction entre les deux réside dans l'intervention de l'Etat sur les pratiques comptables de l'entreprise chinoise : le gouvernement, avec la direction de l'entreprise et des parties prenantes extérieurs telles que investisseurs et créiteurs, est identifié comme utilisateur de l'information comptable de l'entreprise dans la Norme Comptable de Base. Aussitôt après, la Chine publie une trentaine de normes comptables spécifiques afin de concrétiser et garantir l'implémentation de la Norme Comptable de Base.

Les nouvelles normes comptables se caractérisent par de nouveaux traitements au niveau des ressources en capital, des coûts de production et du résultat de l'exploitation, ce qui se manifeste respectivement dans les cinq points (Gervais, 1993) : « l'obligation pour toute entreprise d'avoir des capitaux propres », « l'introduction d'un système de préservation du capital », « une méthode d'évaluation des stocks conforme aux normes internationales », « une nouvelle définition du résultat et de son mode d'affectation », et « l'établissement d'un rapport financier ». En plus, ces réformes des pratiques comptables répondent également aux besoins de l'établissement du

« système d'entreprise moderne » (2.3.3).

En même temps que l'édification des normes comptables chinoises, des lois et règlements relatifs au travail comptable sont également établis et perfectionnés. La loi comptable, promulguée par l'Assemblée du peuple en 1985, est révisée en décembre 1993 afin de s'adapter au nouveau contexte de la réforme comptable. Comparée à l'ancienne loi comptable, la nouvelle loi comptable met en évidence l'indépendance des comptables dans le travail comptable qui n'est plus dominé par la volonté du directeur de l'entreprise ; la nouvelle loi comptable complète aussi les règles d'enregistrement comptable et le mécanisme de contrôle comptable. La nouvelle loi comptable, par ailleurs, établit les règlements de la qualification professionnelle des comptables. En raison de l'importance croissante de la profession comptable libérale dans la vie économique, la loi des experts comptables entièrement consacrée à la réglementation de cette profession est approuvée par l'Assemblée du peuple en octobre 1993. Cette loi fournit un cadre juridique clair aux pratiques des experts-comptables.

Outre ces lois directement liées aux pratiques comptables, le droit des sociétés publié en décembre 1993 indique les obligations comptables des sociétés (SA et SARL) telles que le contenu du rapport annuel, la publicité des informations, la répartition du bénéfice, etc. ; le Décret provisoire sur le contrôle de l'émission et des transactions portant sur les actions publié le 22 avril 1993, et la loi sur les opérations boursières mis en application depuis le 1 juillet 1999 désignent les responsabilités de communication des informations des sociétés cotées.

De nouvelles réformes ont été menées sur le système comptable depuis 1999 pour le mettre en conformité avec les normes internationales tout en gardant ses propres caractéristiques. En 1999, la loi comptable est révisée encore une fois. Cette nouvelle loi comptable a pour objectif d'assurer que le système comptable unifié soit mis en application dans toutes les entreprises chinoises. En plus, il est spécifié que le responsable d'une entité comptable est tenu responsable pour la sincérité et la légitimité (conformité aux lois) des rapports comptables de l'entreprise. En 2000, le conseil d'Etat promulgue les « Règles sur les rapports de comptabilité financière des entreprises » pour normaliser les rapports financiers des entreprises chinoises et finalement garantir leur sincérité et complétude. Le droit des domaines relatifs a été modifié en l'adaptant au développement économique. Le droit des sociétés et la loi sur

les opérations boursières ont été révisés et mis en application à partir du 1er janvier 2006. Pour rester en harmonie avec ces lois et règlements et avec les IFRS, une révision du système des normes comptables chinoises devient plus que jamais impérative. Un jalon historique est posé dans l'histoire comptable chinoise lorsque la China Accounting Standards Commission et l'International Accounting Standards Board signent une déclaration commune en décembre 2005. Désormais, la comptabilité chinoise s'engage dans la voie de la normalisation internationale. Le Ministère des Finances rend publique le 15 février 2006 le nouveau système des normes comptables chinoises et le nouveau système des normes d'audit, dont les nouvelles normes comptables seront mises en application dans les entreprises cotées à partir du 1er janvier 2007.

Les nouvelles normes comptables comprennent une Norme Comptable de Base et 38 Normes Comptables Spécifiques. Les nouveautés les plus marquantes des nouvelles normes comptables sont :

Le changement de but du rapport financier d'entreprise : il n'est plus de « satisfaire les besoins de la gestion macro-économique de l'Etat », mais de fournir aux utilisateurs du rapport financier des informations comptables concernant l'état financier, le résultat d'exploitation et les flux financiers d'entreprise ;

L'introduction de la juste valeur : les actifs et les passifs sont mesurés selon leur juste valeur, et la définition de la juste valeur de l'IASC/IASB a été adoptée : « le montant pour lequel un actif peut être échangé ou un passif émis entre deux parties volontaires et bien informées dans le cadre d'une transaction à intérêts contradictoires ». Mais dans ces normes comptables, les méthodes concrètes de détermination de la juste valeur ne sont pas indiquées. Ainsi, les manipulations, voire l'abus, de la juste valeur seront des problèmes susceptibles d'émerger dans l'application de ces nouvelles normes comptables.

## **Théorie comptable et éducation comptable**

La tendance du développement de la théorie comptable chinoise depuis 1993 est l'unification et la normalisation en ligne avec les normes occidentales. Ceci fait partie des efforts du gouvernement chinois pour s'intégrer dans les affaires de l'économie internationale. La scientificité de la comptabilité a été reconnue. L'influence marxiste persiste mais sous forme de positionnement épistémologique. Beaucoup de chercheurs chinois s'interrogent sur les modalités d'élaboration de la théorie comptable. A partir de l'épistémologie marxiste, une théorie comptable complète et mûre est considérée par devant de comprendre «ce qui est » et «ce qui devrait être » (Ge, 2000). Ainsi, la théorie comptable doit être formulée à partir à la fois de l'approche empirique et de l'approche normative. Les problèmes comptables induits par la mondialisation et l'économie de la connaissance sont étudiés. Six inconvénients de la comptabilité traditionnelle sont présentés : accent mis sur la comptabilisation des actifs corporels, sur l'apparence juridique des opérations (contre la nature économique), sur la mesure des gains (contre le flux de cash), sur une vue rétrospective (contre prospective), sur la normalisation (contre l'individualisation), sur les informations financières (contre non financières) (Wang et Lou, 2000). Une révolution comptable est réclamée, qui combine le principe de concordance et le principe de réalisation, une coexistence de plusieurs méthodes d'évaluation des actifs dominée par la juste valeur, un rapport comptable ayant un contenu diversifié et en temps réel.

En même temps que le développement de l'économie depuis 1993, les pratiques en matière de comptabilité sont devenues plus diverses. La comptabilité d'investissement étranger, la comptabilité multinationale d'entreprise, la comptabilité d'entreprise, et la comptabilité des titres se sont épanouies. La théorie internationale de la comptabilité approfondie a été présentée, dans laquelle une recherche plus approfondie sur la théorie de comptabilité dans de nouveaux secteurs tels que les secteurs bancaires et boursiers a été développée.

Le nouveau programme d'études de comptabilité, qui se rapproche des méthodes internationales, est dispensé dans les universités en 1993. Des séances coopératives de formation sont tenues en Chine et à l'étranger. Le Ministère des Finances, avec des

organismes de professionnels de comptabilité et quelques universités ont coopéré avec les compagnies internationales de comptabilité telle que Pricewaterhouse Coopers, et les organismes professionnels de comptabilité tels que ACCA, et CGA pour organiser de la formation initiale ou continue afin de satisfaire les besoins en compétences internationales de comptabilité en Chine.

#### *4.2.2 Le système d'entreprise moderne*

Les entreprises sont les entités principales du marché, et l'établissement de l'économie de marché socialiste nécessite le dynamisme des entreprises chinoises. Pour cela, le 14e congrès du parti en novembre 1993 formule la politique la plus importante concernant la réforme des entreprises publiques, visant à la création d'un « système d'entreprise moderne ». Les critères de ce « système d'entreprise moderne » sont « que l'on définisse clairement la propriété des entreprises, que l'on détermine de façon précise les droits et les responsabilités des managers, que l'on sépare les attributions des pouvoirs publics et des entreprises et que l'on généralise les méthodes de gestion scientifiques ». Le gouvernement chinois veut faire des entreprises chinoises des firmes autonomes par cette « corporatization » sans privatisation. Pendant le 15e congrès du parti en 1997, le comité central soutint à la fois la « corporatization » des grandes entreprises publiques et la restructuration des petites entreprises publiques, et décida d'accélérer le processus des réformes. L'essentiel du programme de réforme fut « saisissant le grand et lâchant le petit ». La politique « saisissant le grand » se réalise par deux types de réformes : d'une part, beaucoup de groupe d'entreprises ayant des participations croisées sont créés par des fusions dans les industries clés ; d'autre part, les entreprises performantes sont incitées à se faire coter en Bourse afin de promouvoir la diversification de la propriété et procurer des fonds de restructuration.

Mais ce changement dans la gouvernance d'entreprise a pour objet d'améliorer l'efficacité de l'exploitation d'entreprise et non de maximiser le patrimoine de l'entreprise (Clarke, 2003). En raison de considérations politiques et idéologiques, relativement à une perte potentielle des capitaux d'Etat, tous les titres des sociétés

cotées ne peuvent être négociables en bourse. La propriété de l'entreprise est divisée en trois parts : des titres d'Etat, des titres détenues par des personnes morales et des titres ordinaires. Généralement, les titres d'Etat constituent la majorité des titres totaux. Ainsi, la politique de « corporatization » est utilisée par le gouvernement pour contrôler davantage de capitaux sociaux avec des capitaux d'Etat moindres tout en évitant la privatisation des entreprises publiques.

Les problèmes existant dans ce « système d'entreprise moderne » se manifestent dans une structure floue de propriété, des abus des actionnaires de contrôle, de faibles incitations managériales et la faible discipline de marché (Qu, 2003).

Au niveau de la structure des droits de propriété, les sociétés cotées dominées par l'Etat souffrent des mêmes problèmes d'agence que les entreprises publiques pendant la période de l'économie planifiée: la part d'Etat de la propriété appartient à tout le peuple, l'Etat assume un rôle représentatif du peuple et agit comme le principal au nom du peuple, cependant les autorités de contrôle telles que le gouvernement central, les ministères en charge, et le gouvernement local possèdent de facto des droits de propriété. Ainsi, des rapports multiples d'agence se forment entre ces institutions administratives et le directeur d'entreprise. Certes, la priorité gouvernementale est donnée « à la préservation et à l'augmentation de la valeur des propriétés d'Etat », mais dans cette coexistence des institutions administratives, les fonctionnaires n'ont pas d'incitation suffisante à préserver et augmenter la valeur des propriétés d'Etat et aucun ne veut supporter la responsabilité des risques de perte résiduelle du contrôle et de l'usage des propriétés d'Etat.

Les abus des actionnaires de référence (qui sont souvent d'autres entreprises d'Etat) se manifestent dans un endettement bancaire excessif sous la garantie de la société cotée, la vente des actifs à la société cotée à des prix injustes et souvent sans évaluation par un expert indépendant, le transfert et la promotion du personnel de la société cotée, etc. Comme les sociétés cotées ont souvent les dizaines de milliers d'investisseurs individuels, cette sorte d'abus peut avoir des impacts majeurs sur la stabilité sociale et la confiance de marché.

La part dominante de l'Etat dans la propriété d'entreprise conditionne aussi les nominations et les promotions des directeurs des sociétés cotées. De plus, il manque un

marché développé du travail destiné aux managers. La plupart des membres du conseil et des directeurs ont toujours un statut fonctionnaire, leurs hausses de rémunération se font toujours sur la base des évaluations faites par leurs supérieurs dans la hiérarchie politique et administrative plutôt que par la performance du marché.

Les indicateurs du CEE avant 1993 ont mis l'accent sur l'accomplissement des objectifs planifiés dont le volume de production est le principal. Même entre 1980 et 1993, avec l'augmentation de l'autonomie d'entreprise, les entreprises chinoises furent conscientes de l'importance du contrôle des coûts, mais faute d'un mécanisme satisfaisant du prix de marché, les éléments de coûts restèrent généralement incontrôlables par les entreprises. En plus, l'application de la méthode des coûts complets, qui inclut les charges de gestion (l'administration et la distribution par exemple) dans les coûts de production de la période, favorisa une hausse de la production stockée ayant qui permettait d'absorber le plus possible les frais généraux et d'augmenter le bénéfice comptable de l'entreprise.

Mais à partir des années 1990, l'environnement économique des entreprises change beaucoup : le mécanisme de marché se perfectionne ; les prix de produits et d'approvisionnements se déterminent selon le rapport entre la demande et l'offre sur le marché ; les entreprises ont plus d'autonomie en matière de choix des fournisseurs et de ventes des produits, etc. De surcroît, la mise en place de la méthode des coûts de fabrication qui a remplacé les méthodes des coûts complets signifie que les coûts de production ne comprennent désormais que les charges directes et indirectes de fabrication de sens strict et l'augmentation des volumes de production n'est plus un moyen efficace d'améliorer le résultat comptable. En même temps, l'éviction d'une répartition fastidieuse des frais d'administration et des frais financiers sur les différents produits et sur différentes périodes augmente la fiabilité du calcul des coûts (Gervais, 1993). Pour les entreprises chinoises, il faut adopter une approche de l'exploitation intensive qui met l'accent sur l'utilisation efficace des équipements, le contrôle des coûts variables et le contrôle des charges administratives afin d'obtenir des résultats satisfaisants. Selon Gervais (1993), des préoccupations plus financières sont observées dans les entreprises chinoises : « les personnels sont incités à travailler mieux pour vendre plus, ce qui amène à introduire progressivement des principes de budgétisation financière ».

Dans le domaine du CEE, le modèle Hangang<sup>20</sup> émerge comme un nouveau développement depuis 1992. Une conférence organisée par le Comité National de l'Economie et de la Commerce eut lieu sur place en mai 1993 pour diffuser ce modèle dans toutes les entreprises. Au début de 1996, le décret numéro 3 du conseil d'Etat adressa encore une fois à toutes les entreprises un appel à suivre l'exemple d'Hangang.

Le modèle Hangang est appelé aussi «Simulation de marché Veto des coûts ». Dans ce système, le contrôle de gestion comprend deux processus : élaborer des budgets par la simulation de marché, et évaluer la performance par l'application du veto des coûts. Le processus de simulation est une reconstruction d'un mécanisme de micromarché au cours de l'élaboration des budgets, et le « veto des coûts » constitue une réforme du système de l'évaluation de performance et du système de rémunération qui signifie que toutes les primes seront supprimées si l'objectif des coûts n'a pas été atteint, même si d'autres indicateurs présentent une performance satisfaisante. L'essentiel de ce système est «d'établir et mesurer les standards de la responsabilité des coûts au travers le cycle entier de la gestion, par exemple, planning, implémentation, contrôle (surveillance) et évaluation (feed-back), afin de favoriser la congruence des buts et réaliser la réduction continue des coûts (Lin et Yu, 2002).

En pratique, la «simulation de marché » se réalise par un calcul inversé: au contraire de la méthode traditionnelle de l'amont à l'aval pour déterminer des objectifs de coûts, le calcul inversé détermine les objectifs de tous les processus en partant des prix de vente acceptés par le marché et analysant en arrière les potentiels d'améliorations de chaque processus, par référence aux prix de marché des produits et aux meilleurs niveaux nationaux et aux meilleurs niveaux historiques de l'entreprise, jusqu'aux secteurs d'approvisionnements (une forme de target costing). Ainsi les objectifs internes des coûts et les objectifs du profit sont fixés pour chaque processus de production. Ensuite, ces objectifs sont décomposés en descendant par échelons jusqu'à l'unité de base – l'équipe, même aux salariés individuels. Dans ce processus, les prix de marché sont adoptés pour les prix de cession interne. En conséquence, des informations sur le marché sont intériorisées et traduites en termes de coûts, les ressources de l'entreprise sont également distribuées en fonction de marché et les

---

<sup>20</sup> L'abréviation du nom « la société sidérurgique d'Handan ».

personnels de l'entreprise se rendent compte directement des changements du marché et participent avec zèle à la concurrence du marché

Au stade de mesure de la performance, la première priorité est donnée à l'indicateur des coûts qui peut déclencher un veto total de la performance. Ce veto des coûts est considéré comme étant l'âme de ce système et garantit l'efficacité de la « simulation de marché ». Puisque les primes constituent une part très importante (soit 40%-50%) du montant total des rémunérations du personnel, l'effet du mécanisme « veto des coûts » est puissant et a incité tous les personnels à faire du mieux possible pour atteindre les objectifs des coûts. Un autre avantage du mécanisme « veto des coûts » réside dans sa politique « attachement rigide » : les évaluations des performances de centres auxiliaires sont étroitement liées à celles de centres principaux. Si un centre principal n'a pas accompli ses objectifs des coûts, les centres administratifs concernés seront pénalisés également ; si cet inachèvement est à cause de la mauvaise performance d'un centre auxiliaire, le centre principal et le centre auxiliaire seront punis ensemble. De ce fait, la collaboration entre les centres principaux et les centres auxiliaires est renforcée et les efforts de toutes les unités de travail convergent vers le même but : l'atteinte des objectifs en matière de coûts.

Pour éviter les effets négatifs de la rigidité du mécanisme « veto de coûts », certaines mesures supplémentaires sont appliquées dans l'évaluation de la performance. Tout d'abord, l'évaluation de la responsabilité dans l'atteinte des objectifs de coûts s'effectue sur une base cumulative bien que une évaluation mensuelle soit pratiquée. Deuxièmement, une technique de budgétisation flexible a été utilisée pour établir des objectifs de coûts. Trois niveaux d'objectifs sont généralement fixés pour un centre de responsabilité : des coûts benchmark, des coûts de perfectionnement, et des coûts de rendement élevé. Les coûts benchmark représentent un niveau d'objectifs qui peuvent être atteints avec des efforts normaux ; des coûts perfectionnement font référence aux meilleures performances historiques de l'entreprise ; les coûts de rendement élevé symbolisent les meilleures performances nationales. Puisque le niveau de la difficulté d'objectifs peut influencer la motivation du personnel (Langevin et Naro, 2003), le « veto de coûts » s'effectue en fonction des coûts benchmark, et l'accomplissement de deux autres niveaux d'objectif engendrent des primes plus élevées. Troisièmement, l'évaluation de la performance prend en compte aussi d'autres indicateurs de mesure

tels que le volume de production, la qualité de produit, la sécurité de travail etc. Mais l'évaluation de ces indicateurs joue un rôle secondaire par rapport au mécanisme « veto de coûts ». Enfin, ce système révèle le principe de la participation totale : tous les personnels, du directeur générale aux ouvriers, sont impliqués dans ce système. La responsabilité individuelle est précise et concrète, chaque ouvrier est conscient de ses objectifs distribués et peut anticiper son revenu. Ainsi, il est motivé à réduire les coûts de production et à augmenter la productivité.

Le modèle Hangang, une nouvelle forme de la comptabilité de responsabilité basée sur les équipes de travail, retrouve, dans un certain degré, l'esprit d'équipe révélé par Dubreuil (1935, p113, p172), « l'esprit d'équipe ne peut être restauré que si l'ouvrier se sent en quelque sorte entrepreneur, avec tout ce que ce mot comporte d'initiative et de responsabilité » et les ouvriers s'inspirent à « la libération universelle de l'esprit d'initiative et d'invention du personnel à tous les degrés ».

Le modèle Hangang est vu comme étant « un effort d'adopter l'innovation managériale et comptable pour surmonter ses difficultés d'exploitation et affronter les nouveaux défis des marchés émergents » (Lin et Yu, 2002). En plus, Wang (1998) montre que l'apparition du modèle Hangang correspond à une naissance du « Target Costing » en Chine. Certes, il existe beaucoup de similarités entre les deux, notamment en matière de la détermination des coûts cibles. Mais le modèle Hangang se différencie du Target Costing qui attache une grande importance à la rentabilité financière à court terme (qui est aussi la marque dans les coûts standard des pays occidentaux) et la participation totale des salariés qui est caractérisée par la ligne de masse à la chinoise. Mais les caractéristiques du Target Costing se retrouvent dans la réduction des coûts sur toute la durée de vie des produits, sur la création de valeur pour le client et « une activité d'équipe impliquant des personnes venant de différents départements sans qu'il y ait une personne plus particulièrement responsable de sa mise en œuvre (Meyssonnier, 2001).

#### *4.2.3 Les pratiques dans l'entreprise Angang*

Le 14<sup>e</sup> congrès du Parti en octobre 1992 est un événement significatif dans l'histoire

chinoise. Ce congrès annonce clairement que la Chine, désormais, s'engage dans la voie d'une réforme particulière visant à établir une « économie de marché socialiste ». Face à ce changement conjoncturel, la société Angang manifeste cependant une forte inertie dans la politique de la gestion de l'entreprise. Elle prolonge le chemin des années 1980 : le contrat de gestion, la standardisation de la production, et l'évaluation chiffrée etc.

C'est une entreprise concurrente (appelée Hangang) qui a le mieux répondu aux besoins de la nouvelle conjoncture et créé un nouveau modèle de contrôle dit « Simulation de marché Veto des coûts ». Dans ce système, le contrôle de gestion comprend deux processus : élaborer des budgets par la simulation de marché et évaluer la performance par l'application du veto des coûts. Le processus de simulation est une reconstruction d'un mécanisme de micromarché au cours de l'élaboration des budgets, et le « veto des coûts » constitue une réforme du système de l'évaluation de performance et du système de rémunération qui signifie que toutes les primes seront supprimées si l'objectif des coûts n'a pas été atteint, même si d'autres indicateurs sont parmi les meilleurs. L'essentiel de ce système est « d'établir et mesurer les standards de la responsabilité des coûts au travers le cycle entier de la gestion, par exemple, planning, implémentation, contrôle (surveillance) et évaluation (feed-back), afin de favoriser la congruence des buts et réaliser la réduction continue des coûts (Lin et Yu, 2002).

Il faut attendre jusqu'en 1995 pour que la société Angang envoie un groupe de gestionnaires présidé par le directeur économique faire une visite sur terrain dans la société Hangang. Monsieur Hanzhang Liu, directeur général de la société Hangang, est peu après invité par la société Angang pour faire un exposé sur les expériences de « Simulation de marché Veto des coûts ». A travers ces formes de communication, toutes les personnes de la société ont acquis une connaissance systématique sur la « Simulation de marché Veto des coûts » et reconnu que cette dernière est « une mesure effective pour réduire les coûts et contrôler les charges » (Archives de la société Angang, 1984-1996).

La mise en application des expériences d'Hangang est réalisée avec un œil critique en prenant en compte les caractéristiques de la société. Tout d'abord trois usines (la première aciérie, la première laminerie et l'usine de profilés) sont choisies comme

terrains d'essai le premier mai 1995. Dans les trois usines d'essai, les expériences d'Hangang sont intégrées dans le système de responsabilité économique. A partir du premier juillet 1995, le nouveau système est diffusé dans toute la société. Dans ce nouveau système, la «simulation de marché» se réalise par un calcul inversé: au contraire de la méthode traditionnelle de l'amont à l'aval pour déterminer des objectifs des coûts, le calcul inversé détermine les objectifs de tous les processus en partant des prix de vente acceptés par le marché et analysant en arrière les potentiels d'améliorations de chaque processus, par référence aux prix de marché des produits et aux meilleurs niveaux nationaux et aux meilleurs niveaux historiques de l'entreprise, jusqu'aux secteurs d'approvisionnements. Ainsi sont fixés les objectifs internes des coûts et les objectifs du profit pour chaque processus de production. Ensuite, ces objectifs sont décomposés en descendant par échelons jusqu'à l'unité de base – l'équipe, même aux salariés individuels. Dans ce processus, les prix de marché sont adoptés pour les prix de cession interne. En conséquence, des informations sur marché sont intériorisées et traduites en termes de coûts, les ressources de l'entreprise sont également distribuées en fonction de marché, et les personnels de l'entreprise se rendent compte directement des changements du marché et participent avec zèle à la concurrence du marché. Au stade de mesure de la performance, la première priorité est donnée à l'indicateur des coûts qui peut déclencher un veto total de la performance: toutes les primes seront supprimées si l'objectif des coûts n'a pas été atteint, même si d'autres indicateurs sont excellents, comme le veut la logique de cette méthode.

## Conclusion

La transition d'une économie planifiée vers l'économie de marché socialiste en Chine fut progressive. La réforme économique au niveau national a nécessité une réforme de la gouvernance des entreprises chinoises. Des entreprises sans autonomie, subordonnées au gouvernement n'étaient pas compatibles avec une économie de plus en plus libérale. La réforme de la gouvernance des entreprises chinoises dans cette période s'est caractérisée par l'augmentation de l'autonomie, d'une part, et par la séparation du droit de propriété et du droit d'exploitation, d'autre part. Sous l'influence de la réforme économique et du changement de gouvernance des entreprises qui ont introduit des nouvelles tensions dans les entreprises chinoises, en particulier une

tension entre les intérêts généraux et les intérêts individuels, la comptabilité de responsabilité a pris de nouvelles formes : le système de responsabilité individuelle, le système de responsabilité économique et le modèle «Simulation de marché Veto des coûts ».

Du système de responsabilité individuelle au modèle «Simulation de marché Veto des coûts », on a constaté que la comptabilité de responsabilité a joué un rôle de transformateur dans les entreprises chinoises pour permettre le passage d'un système planifié à un système du marché. La particularité de la comptabilité de responsabilité depuis 1978 est qu'elle a introduit dans les entreprises d'État le mécanisme du marché et, dans ce processus, à contribuer à ce que des objectifs soient fixés et permettre ensuite d'évaluer la performance des acteurs ; elle reste toujours cohérente avec la politique du Parti Communiste Chinois. La comptabilité de responsabilité demeure encore un outil de la Politique dans la période de transition économique vers l'économie du marché.

## Conclusion Générale

Le contrôle de gestion peut-il être neutre, indépendant de l'influence politique ? Notre réponse est : Non. «Le contrôle de gestion est garant d'une logique économique, il doit la rendre cohérente avec la stratégie, il s'emploie donc à articuler des processus d'ensemble, plutôt que le détail des opérations » (Bouquin, 2001, p21). Certes, cette acception du contrôle de gestion est parfaite dans une économie purement indépendante du système politique. Malheureusement cet état idéal existe rarement. Il y a toujours, plus ou moins, une logique politique ou d'autres valeurs sociales qu'économiques pour imprégner les pratiques du contrôle de gestion. Par ailleurs, littéralement, le contrôle de gestion est une méthode de gestion qui met l'accent sur le « contrôle ». Son objectif est d'influencer, de maîtriser, de discipliner les comportements des acteurs dans les organisations dans un but recherché. De ce point de vue, le contrôle de gestion et la politique ont des points communs. Les entreprises, qui constituent des institutions sociales, sont inévitablement sous influence de valeurs institutionnelles, et sociales. Pour les courants dominants, le contrôle de gestion s'effectue par les calculs des coûts, par le budget, à travers les chiffres comptables, généralement selon les principes du libéralisme. Mais pour les Chinois, ce n'est qu'une vision partielle. Il peut y avoir d'autres moyens de contrôler, de gérer. Les spécificités de la société chinoise et des entreprises chinoises nous donnent un terrain idéal pour explorer une autre «raison d'être » du contrôle de gestion. Pour les Chinois, la politique occupe une place primordiale dans la vie sociale, la culture chinoise est tout d'abord une culture de la politique. De plus, les Chinois ont confiance en un pouvoir «impérial » omniprésent. Pour cette raison, le contrôle de gestion est proche de la politique. Le contrôle de gestion est un outil politique au cours des différentes périodes de l'histoire de la Chine populaire.

Le contrôle de gestion dans les entreprises chinoises prend la forme de la comptabilité

de responsabilité qui a vu le jour sous forme du calcul économique en équipes en 1953, elle fut considérée comme un outil efficace de contrôle lors du premier plan quinquennal chinois (1953 à 1957). Cette innovation managériale est également un produit de la première rationalisation de la gestion des entreprises modernes en Chine depuis 1949. Cette première rationalisation de gestion est également un processus de pénétration progressive des pouvoirs sociaux au sein des entreprises. L'entreprise d'Etat chinoise se comporte comme «une institution sociale totale » qui implique toutes les dimensions de la vie des travailleurs de l'entreprise. A côté des divisions des organismes administratifs, du Parti, du Syndicat et de la Ligue de la jeunesse communiste, le système de contrôle de gestion, dit comptabilité de responsabilité, joue un rôle capital dans ce processus : le planning de production d'entreprise est en effet un programme d'action, un programme de synthèse qui implique les ordres économiques de l'État, mais aussi des ordres politiques et sociaux, et le résultat de son exécution est par excellence une manifestation synthétique du contrôle réel des pouvoirs sociaux. De la comptabilité soviétique au calcul économique en équipes, en passant par le calcul des coûts par ateliers, la comptabilité de responsabilité constitue une antenne sociale ou institutionnelle des pouvoirs sociaux. La comptabilité de responsabilité fut, dès sa naissance, marquée par la participation des masses à la gestion d'entreprise et cette particularité a été conduite jusqu'à son extrémité dans le mouvement Grand Bond en Avant (1958 à 1960) et lors de la Révolution Culturelle (de 1966 à 1976) : l'organisation du contrôle a été démocratisée, «révolutionnarisée », et privée d'expertise comptable. Cette délégation radicale du pouvoir n'a pas eu que des effets négatifs, pendant les mouvements des masses, on a vu les nouveaux modes de gouvernance (les Soixante-dix Articles Industriels et le Post-Fordisme chinois - la Charte Angang) et les pratiques innovantes des ouvriers apparaître dans la gestion de l'entreprise. Le repositionnement de la finalité du travail comptable (trois missions : servir au politique, à la production et au peuple) est toujours considéré comme un avancement pragmatique de la comptabilité chinoise. Cette phase s'est achevée par un retour à la gestion scientifique dès 1978, avec la mise en place de la responsabilité économique et du contrôle par la simulation du marché. L'évolution particulière du contrôle de gestion en Chine montre que les innovations de cette technique sont le résultat d'interactions permanentes entre les pratiques managériales et les contraintes politiques.

Les caractéristiques de la comptabilité de responsabilité pratiquée en Chine présentent

de nombreuses parentés, autant au niveau du mécanisme que de la finalité avec ceux de la Direction par Objectifs (Management by Objectives) proposé par Peter F. Drucker dans les années 1950. Toutes les deux servent à la décentralisation de la gestion, tout en définissant les objectifs (résultats) à atteindre pour les unités de travail dans une période donnée et faisant au final le bilan des résultats obtenus par rapport aux objectifs de départ. De ce fait, il y a principalement trois éléments communs dans les deux mécanismes : cascade des objectifs de l'organisation, prise de décision participative, évaluation des performances et comptes rendus des résultats obtenus. En plus, les deux méthodes procèdent d'un processus de responsabilisation, elles sont liées à l'autonomie de unités de travail et ont pour but d'élargir les vues des acteurs d'entreprise, de créer un climat de travail motivant, et de maintenir la cohérence des objectifs d'unités de travail avec ceux de l'organisation.

La comptabilité de responsabilité chinoise possède également une certaine parenté avec la méthode Bat'a, la méthode des petits patrons, étudiée dans la manière d'organiser le travail et de libérer les initiatives des ouvriers (Dubreuil 1935 ; Zimnovitch, 1997; Lemarchand 2004). Mais ces dernières méthodes ont mis l'accent davantage sur l'autonomie que sur la responsabilité. Dans la méthode des petits patrons, les équipes, ou les ateliers, sont considérés comme des « sous-traitants » et dans la méthode Bat'a les équipes agissent comme un entrepreneur indépendant tout en jugeant que « l'esprit d'équipe ne peut être restauré que si l'ouvrier se sent en quelque sorte entrepreneur, avec tout ce que ce mot comporte d'initiative et de responsabilité » (Dubreuil, 1935, p. 113). En Chine, on veut donner à la comptabilité un rôle encore plus ambitieux, à rapprocher avec celui des équipes autonomes qui ont pour visée de « transformer l'entreprise, voire la société » (Lemarchand, 2004).

La particularité de la comptabilité de responsabilité chinoise réside dans deux aspects : une responsabilité plutôt collective et une forte intervention politique. Tout d'abord, les responsabilités dans la comptabilité de responsabilité sont plus collectives qu'individuelles, et la responsabilisation se décline jusqu'à l'équipe de travail. Même si la responsabilité collective a parfois été déléguée jusqu'à l'individu, l'accomplissement de cette responsabilité individuelle est conditionné par celui de la responsabilité collective de l'unité de travail à laquelle un individu appartient. Un autre aspect particulier de la comptabilité de responsabilité en Chine est dans le fait que le succès

d'une innovation managériale dépend fortement du soutien des forces politiques : la naissance de la comptabilité de responsabilité a pour but de réaliser le plan d'Etat dans un contexte d'économie planifiée. A côté des valeurs économiques, de l'évaluation des performances individuelles, la prise de décision participative fait partie du mouvement de masse et des valeurs morales. Ce soutien des forces politiques a, d'une part, transformé le contrôle de gestion en un outil de propagande sur les employés de l'entreprise et, d'autre part, a augmenté considérablement l'efficacité de la diffusion et de la mise en œuvre des nouveaux outils de contrôle de gestion.

L'évolution et les pratiques du contrôle de gestion en Chine depuis 1949 nous indiquent quelques éclairages sur les problèmes rencontrés par la discipline contrôle de gestion face aux mutations économiques et sociales : le contrôle de gestion n'est ni « une courroie de transmission » ni « un gardien de la gestion des processus » (Bouquin et Fiol, 2006), il est un animateur, un catalyseur qui stimule l'ardeur des travailleurs et améliore la performance des activités d'entreprise. Il est également un négociateur, un diplomate qui traite de diverses tensions inhérentes de la gestion d'entreprise pour trouver un point d'équilibre dans les relations « liberté-contraite », « autonomie-conformité », et « orientation top-down et créativité bottom-up » etc.. L'importance des managers n'est pas un créateur de savoir, mais un pilote de l'entreprise qui prend la décision de son orientation et juge la validité de la créativité bottom-up. Pour accomplir ses missions, le contrôle de gestion n'a pas besoin de la « complexification » de ses instruments mais des instruments efficaces qui s'adaptent à son entreprise et à ses travailleurs, en prenant en compte les divers éléments culturels, économiques et sociaux. De plus, il n'y a pas d'instruments de contrôle de gestion universel, ni l'« invariance à l'échelle » (Bouquin et Fiol, 2006). Egalement, il n'existe non plus de postulats universels et toujours valables. Pour les entreprises d'un pays, notre proposition est de choisir une cadre structurelle des instruments de contrôle de gestion en fonction de sa culture et de fixer les postulats et les contenus des instruments à partir des paramètres de l'économie et de la gouvernance.

Les résultats de notre recherche peuvent être résumés en deux points : tout d'abord, le contrôle de gestion est un outil du Politique, un produit des rapports sociaux, il constitue une charnière entre des valeurs institutionnelles et les comportements des acteurs dans l'entreprise. Il peut être une antenne des forces institutionnelles, une façon de faire

participer des ouvriers à la gestion, ou bien un moyen de transformation économique ; deuxièmement, le but du contrôle de gestion est de gérer et de contrôler les individus par tous les moyens possibles. A partir de là, nous pouvons proposer une vision globale du contrôle de gestion : les calculs des coûts et les méthodes quantitatives forment son noyau central et rationnel ; les critères qualitatifs (par exemple la discipline, le comportement politiquement correct) constituent une partie complémentaire, innovante, parfois passionnante.

Les limites de notre recherche sont tout d'abord celles des terrains de recherche. Du fait de la difficulté d'accès aux archives d'entreprises chinoises, nous n'avons eu guère de choix en matière d'archives. Ceci a posé certainement des problèmes pour la triangulation des données de recherche. Pour en atténuer les effets, nous avons complété nos sources par des informations contenues dans les revues, les livres, et les publications de la période concernée. Une autre limite de notre recherche vient d'une étude encore insuffisante sur l'institutionnalisation des pratiques comptables. Il faudra attendre que de nouvelles archives d'entreprises chinoises s'ouvrent pour mieux comprendre la comptabilité de responsabilité chinoise et le rôle qu'elle joue dans les entreprises chinoises, voire dans la société chinoise.

## Archives

Archives de l'entreprise Sichang (1955). La gestion de la production. 55-294.

Archives de l'entreprise Sichang (1956). Rapport de l'analyse des coûts. 56-283.

Archives de l'entreprise Sichang (1957). Comment évaluer la performance de l'entreprise. 57-458.

Archives de l'entreprise Sichang (1957). Le système de la gestion financière dans les entreprises textiles. 57-2.

Archives de l'entreprise Sichang (1989). Chronique de l'entreprise Sichang : 1954-1985.

Archives de l'imprimerie Zhongyuan (1953). L'amélioration de la gestion de l'entreprise. 53: 304.

Archives de l'imprimerie Zhongyuan (1953). La méthode de calcul des coûts. 53: 330.

Archives de l'imprimerie Zhongyuan (1954). Les problèmes des pratiques comptables de l'imprimerie Zhongyuan. 54: 216.

Archives de l'imprimerie Zhongyuan (1960). Le grand bond en avant de la comptabilité. 60-478.

Archives de l'imprimerie Zhongyuan (1969). La révolution culturelle de la comptabilité.

Archives de l'imprimerie Zhongyuan (1986). Les réformes de la comptabilité.

Archives de la société Angang (1950). Règlements de la gestion des coûts des usines (mines) de la société Angang. (513-2.1-5): 1-131.

Archives de la société Angang (1951a). Rapport de la gestion des coûts de l'année 1951. (512-2.1-6): 2-12.

Archives de la société Angang (1951b). Rapport de la gestion des coûts du premier trimestre et analyse des coûts des produits principaux. (513-2.1-6): 72-112.

Archives de la société Angang (1951c). Rapport thématique de la gestion des coûts des ateliers. (513-2.1-6): 137-155.

Archives de la société Angang (1951d). Rapport thématique de la gestion des coûts des ateliers du premier semestre de 1951. (513-2.1-6): 113-136.

Archives de la société Angang (1955). Rapport du travail comptable de 1954. (513-2.1-25): 2-13.

Archives de la société Angang (1960a). Documents du mouvement des masses du calcul économique. (512-2.3-41): 2-14.

Archives de la société Angang (1960b). Le mouvement des masses dans le travail comptable. (512-2.1-43): 17-155.

Archives de la société Angang (1961). La mise en place du régime du chef comptable dans la société Angang.(512-2.1-38): 15-27.

Archives de la société Angang (1962a). Règlements de la gestion des coûts de la société Angang.(513-2.2-5): 19-25.

Archives de la société Angang (1962b). Rapport de l'analyse des activités économique d'octobre.(512-2.1-80).

Archives de la société Angang (1962c). Règlements du calcul économique en équipes dans la société Angang.(512-2.1-80).

Archives de la société Angang (1963a). Documents de la réunion du travail économique de la société Angang.(513-2.2-19): 10-200.

Archives de la société Angang (1963b). Le calcul économique en équipes dans la société Angang.(512-2.1-91): 1-138.

Archives de la société Angang (1965a). Documents de la conférence de la révolutionnarisation du travail comptable.(512-2.1-110): 1-154.

Archives de la société Angang (1965b). La gestion des coûts sous la direction de la dialectique matérialiste.(512-2.1-108): 1-16.

Archives de la société Angang (1977). Recueil des règlements de la gestion.(3-6-4 250).

Archives de la société Angang (1984-1996). Annals de la société Angang.(3-2-1 51-62): 1-502.

## Bibliographie

- Ahrens, T.,M. Mollona (2006). Organisational control as cultural practice—A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*
- Alawattage, C.,D. Wickramasinghe (2006). Appearance of accounting in a political hegemony. *Critical Perspectives on Accounting*
- An, S. Y. (1951). Rapport dans la conférence nationale de la gestion financière et de la comptabilité des entreprises. *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(10): 5-7.
- Archer, M. S. (1995). *Realist Social Theory: The Morphogenetic Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Aron, R. (1938). *La Philosophie critique de l'histoire*.
- Balazs, E. (1968). *La Bureaucratie cæste*. Paris.
- Bergère, M.-C. (2000). *La République Populaire de Chine, de 1949 à nos jours*: Armand Colin.
- Berland, N. (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*. Docorat: Paris Dauphine.
- Birnberg, J. G.,C. Snodgrass (1988). Culture and control: a field study. *Accounting, Organizations and Society* 13(5): 447–464.
- Bouquin, H. (2001). *Le contrôle de gestion*. Paris, Edition PUF.
- Bouquin, H.,M. Fiol (2006). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. AFC. Poitiers.
- Bureau des Finances de Ville de Shantou (1958). La comptabilité sans livre de comptes dans les entreprises industrielles de Shantou. *Comptabilité Industrielle*(9): 13-14.
- Burlaud, A. (1989). *L'analyse des coûts en République populaire de Chine*. 10<sup>e</sup> congrès AFC, Reims.
- Burlaud, A.,B. Colasse (2010). Normalisation comptable internationale: le retour du politique ? *Comptabilité et Contrôle Audit* 3(Décembre): 153-176.
- Burns, J.,R. Scapens (2000). Conceptualising management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research* 11(1): 3-25.
- Cabestan, J.-P. (1994). *Le système politique de la Chine populaire*. Paris.

- Cao, H. (2008). Rational thinking about the publicity of the National Archives. *Journal of Archives*(3): 18-21.
- Chan, K. H., A. Y. Lew, et al. (2001). Accounting and management controls in the classical Chinese novel: A Dream of the Red Mansions *The International Journal of Accounting* 36(3): 311-327
- Chapman, M. (1997). Social anthropology, business studies, and cultural issues: preface. *International Studies of Management and Organization* 26(4): 3-29.
- Chen, C. Q. (1951). Les caractères scientifiques et classiste de la comptabilité *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(8): 15-19.
- Chen, Y. Q. (1980). *Essais historiques du Palais JinMing*. Shanghai.
- Chow, C. W., G. L. Harrison, et al. (1999). Cultural influences on informal information sharing in Chinese and Anglo-American organizations: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 24(7): 561-582.
- Colasse, B. (2011). Réponse à la discussion de "la crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle". *Comptabilité Contrôle Audit* 1(Avril): 157-174.
- COOPER, D. (1980). Discussion of Towards a Political Economy of Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 5(1): 161-166.
- Delacroix, C., F. Dosse, et al. (2007). *Les courants historiques en France*. Paris.
- DiMaggio, P. J., W. W. Powell (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields *American Sociological Review* 48(2): 147-160.
- Dubreuil, H. (1935). *A chacun sa chance. L'organisation du travail fondée sur la liberté*. Paris.
- Dunphy, D., B. Bryant (1996). Teams: Panaceas or Prescriptions for Improved Performance? *Human Relations* 49(5): 667-699.
- Durkheim, E. (1938). *The rules of sociological method*. New York: The Free Press.
- Eyraud, C. (1999). *L'entreprise d'Etat chinoise - De l'institution sociale totale vers l'entité économique*. Paris.
- Fang, Z. (1958). Le paiement des salaires sans comptable. *Comptabilité Industrielle*(9): 16.
- Fourquet, F. (1980). *Les comptes de la puissance. Histoire de la comptabilité nationale et du plan*. Paris: Encres.
- Fu, L. (2000). Histoire de la réforme du système de la gestion financière des entreprises. *Histoire de la comptabilité* (Eds. P &in: 27-38.
- Fu, S. N. (2000). *Œuvres complètes de Si Nian Fu*. Changsha.
- Garfinkel, H. (1967). *Studies in ethnomethodology*. New Jersey: Prentice Hall.
- Garner, S. P. (1954). *Evolution of cost accounting to 1925*. Alabama: University of Alabama Press.

- Gernet, J. (1972). *Le monde chinois*. Paris.
- Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society*. Cambridge: Polity press.
- GUO, D. Y. (1982). *Histoire de la comptabilité chinoise, Tome 1*. Pékin: Éditions des Finances et de l'Économie de Chine (en chinois).
- Guo, D. Y. (1997). Sur la recherche historique en comptabilité *Finance and Accounting Monthly*(12): 3-6.
- Guzzo, R.,M. Dickson (1996). Team in Organizations: Recent Research on Performance and Effectiveness. *Annual Review Psychology* 47: 307-338.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: international differences in work-related values*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Hofstede, G. (1991). *Culture and Organisations: software of the mind*. UK: Mc Graw-Hill international.
- Hofstede, G. (1996). Riding the waves of commerce: A test of trompenaars' "model" of national culture differences. *International Journal of Intercultural Relations* 20(2): 189-198.
- Hofstede, G. (2003). What is culture? A reply to Baskerville. *Accounting Organization and Society* 28(7-8): 811-813.
- Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting Organization and Society* 12(3): 207-234.
- Huang, J. B. (1996). *L'histoire du développement de la gestion financière en Chine*. Pékin.
- Jensen, M. C.,W. H. Meckling (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*(October): 305-360.
- Jiang, H. Y. (1951). Le système de calcul économique. *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(7): 13-22.
- Jiang, H. Y.,Y. L. Wang (1951). Cours de la comptabilité de l'URSS (partie 1). *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(3): 1-4.
- Jiang, K. Q. (1951). Une étude sur les calculs des coûts par ateliers. *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(11): 5-8.
- Jonhson, H.,R. Kaplan (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*: Harvard Business School Press.
- Kang, J.,G. Y. Li (1995). Le parcours de Dao Yang GUO. *Finance and Accounting Monthly* 6: 26-30.
- Kluckhohn, F. R.,F. L. Strodtbeck (1961). *Variations in value orientations*. Evanston: Harper.
- Laboratoire de la comptabilité de l'Université Renmin (1953). La bonne méthode de calcul des coûts de l'URSS. *Comptabilité Industrielle*(1): 1-7.
- Langlois, C.-V.,C. Seignobos (1905). *Introduction aux études historiques*. Paris.

- Larson, H. M. (1948). *Guide to Business History, materials for the study of American business History and suggestions for their use*: Harvard.
- Lemarchand, Y. (2002). The military origins of the French management accounting model: a return to the mechanisms of accounting change. *Accounting History* 7(1): 23-57.
- Lemarchand, Y. (2004). Idéologies et comptabilité l'exemple français de l'uniformisation des méthodes de calcul de coûts. 1927-1947. *Spanish Journal of Accounting History* 1(12): 67-96.
- Lemarchand, Y., M. Nikitin (2009). Capitalisme et comptabilité *Encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion et audit*. (Eds B. COLASSE): ECONOMICA: 115-124.
- Lemarchand, Y., M. Nikitin, et al. (2000). Recherche historique en comptabilité et contrôle. (Eds Economica): 1035-1044.
- Li, D. Z. (1984). *Œuvres choisies de Da Zhao Li, Tome 2*. Pékin.
- Li, G. Q. (2007). Réflexions rationnelles sur les Archives publiques en Chine. *Archives Science Study*(1): 25-28.
- Li, X. (1958). La comptabilité doit servir à trois missions. *Comptabilité Industrielle*(10): 9-11.
- Liang, Q. C. (2000). *Méthodologie de la recherche en histoire chinoise* Shijiazhuang.
- Liang, Q. C. (2004). *Œuvre choisies de Qi Chao Liang*. Pékin.
- Lochard, J. (1998). *La comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité* (Broché). Paris.
- Marrou, H.-I. (1954). *De la connaissance historique*. Paris.
- Miller, P. (1990). On the interrelations between accounting and the state. *Accounting Organization and Society* 15(4): 315-338.
- Morgan, G., H. Willmott (1993). The "new" accounting research: on making accounting more visible. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 6(4): 3-36.
- Nikitin, M. (1992). *Naissance de la comptabilité industrielle en France*. Doctorat, Paris: Paris Dauphine.
- Nougaret, R. (1998). *Guide des services d'archives des entreprises et organismes du monde du travail*. Paris.
- O'Connor, N. G., C. W. Chow, et al. (2004). The adoption of "Western" management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition. *Accounting Organization and Society* 24: 349-375.
- Pratt, J., P. Beaulieu (1992). Organizational culture in public accounting: Size, technology, rank, and functional area. *Accounting Organization & Society* 17(7): 667-684.
- Renmin, L. d. l. c. d. l. U. (1953). Les fonctions de la comptabilité dans l'édification économique de grande envergure. *Comptabilité Industrielle*(3): 2.

- Richardson, A. J. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting, Organizations and Society* 12(4): 341-355.
- Ricœur, P. (2001). *Histoire et vérité*. Paris.
- Staline, J. (1952). *Les problèmes Économiques de Socialisme en URSS* Paris: PCF.
- Stock, R. (2004). Drivers of Team Performance: What do we know and what have we still to learn? *SBR*(March): 274-306.
- Suzuki, T. (2003). The accounting figuration of business statistics as a foundation for the spread of economic ideas. *Accounting Organization and Society* 28(1): 65-95.
- Suzuki, T. (2007). Accountics: Impacts of internationally standardized accounting on the Japanese socio-economy. *Accounting, Organizations & Society* 32(3): 263-301
- Tao, D. (1951). Remarques sur " Comment établir la base théorique de la comptabilité de la nouvelle Chine". *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(3): 14-15.
- Tinker, A. M. (1980). Towards a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies. *Accounting, Organizations and Society* 5(1): 147-160.
- Vandermeersch, L. (1986). *Le nouveau monde sinisé*. Paris.
- Wang, G. (1925). *Nouveau témoignage de l'ancienne histoire*.
- Wang, G. W. (2009). *Textes de la Culture chinoise* Jilin.
- Wang, Y. W. (2005). Le service social des archives publics. *Archives Science Bulletin*(3): 85-88.
- Weinstein, O. (2010). *Pouvoir, finance et connaissance*. Paris: Editions la Découverte.
- Wen, S. (1987). *L'histoire de la comptabilité occidentale*. Pékin.
- Wen, S. (1990). *L'histoire de l'audit*. Pékin.
- Whittington, R. (1992). Putting Giddens into action: social systems and managerial agency. *Journal of Management Studies* 29(6): 693-712.
- Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. *Journal of Law and Economics* 22(2): 233-261.
- Wittfogel, K. (1977). *Le despotisme oriental*. Paris.
- Xiang, H. C. (1999). *Les Cinquantes années de la comptabilité en Chine*. Beijing: Edition de l'économie et des Finances chinoises.
- Xing, Z. J., S. C. Huang (1951). Comment établir la base théorique de la comptabilité de la nouvelle Chine. *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(1): 12-16.
- Yu, W. Q. (1951). Introduction sur "Règlements de la comptabilité des coûts dans les entreprises du Ministère de l'Industrie nord-est. *Nouvelle Comptabilité(en chinois)*(3): 10-16.

Zhang, D. C., J. Z. Zhu (1951). Une discussion sur la méthode paiement/encaissement de Monsieur N.Q. Zhang. *Nouvelle Comptabilité (en chinois)*(2): 22-26.

Zimnovitch, H. (1997). *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France* Doctorat: Poitiers.