

Système d'Informations Comptables et Financières : Comment le secteur algérien des postes et télécommunications tient-il ses comptes ?

Dr. BENNOUR ABDELHAFID

Maître de Conférences à l'Ecole Supérieure de Commerce d'Alger

Résumé : Si le système d'informations comptables et financières du secteur algérien des P&T n'est pas d'un niveau comparable à celui des pays modernes, il n'en reste pas moins qu'il est appelé à se moderniser : économie de marché oblige.

Afin de réussir toute proposition en la matière (un nouvel plan comptable et une nouvelle organisation en vue d'une régulation micro et macro-économique appropriée), nous allons limiter ce deuxième article à faire l'état des lieux comptable et financier spécifique à ce secteur : c'est-à-dire comment ce secteur tient-il ses comptes dans le cadre de l'économie administrée ?

L'analyse de la situation comptable et financière, que nous avons menée, auprès de celui-ci, permettra-t-elle de voir pourquoi et comment certaines particularités comptables sont imposées par une réglementation budgétaire résolument tournée vers le budget de l'Etat ? Et, a-t-elle pour effet de systématiquement réduire son autonomie de gestion malgré les nouvelles comptables et financières imposées à celui-ci ?

Mots clés : Comptabilités, comptabilité multidimensionnelle et la comptabilité événementielle, Nouvelles Technologies de l'Information et de la communication (NTIC), *système d'information*, l'harmonisation, l'uniformisation, système de contrôle, modernisation.

Introduction

Quelle que soit le statut (public ou privé) de l'organisme exploitant le Secteur Algérien des P&T, et son activité et quel que soit l'environnement, le mot comptabilité sera de moins en moins laissé au singulier. L'abaissement du coût de traitement de l'information, grâce au développement des Nouvelles Technologies de l'Information et de la communication (NTIC), autorise le sur mesure et la multiplication d'applications spécifiques à ce dernier. Ainsi ne voit-on pas coexister une comptabilité financière, de gestion, prévisionnelle, sociale, etc., l'ensemble constituant un système d'information. Tout comme dans le

monde de la production, la normalisation devient une activité stratégique qui évolue vers l'harmonisation et non l'uniformisation. La mécanisation de la production des comptes permet de s'interroger plus sur leur interprétation, sur la congruence des conventions par rapport aux objectifs de l'utilisateur. Enfin, comme tout langage, le langage comptable est un instrument de pouvoir, de mise sous tension d'une organisation. Il tient sa légitimité du fait que les messages qu'il véhicule peuvent être authentifiés par un système de contrôle.

En d'autres termes, en prenant un peu de recul nous découvrons une méthodologie commune à tous les systèmes d'informations dont la maîtrise se traduira entre autres par une meilleure compréhension des spécificités du système d'informations comptables et financières du Secteur Algérien de la Poste & Télécommunications.

C'est dans cet esprit, et sur la base des éléments de la première phase (objet de notre premier article), que nous allons nous interroger sur la méthodologie poursuivie par ce par ce secteur en matière d'informations comptables et financières ? C'est-à-dire, Comment a-t-il tenu ses comptes dans le cadre de la comptabilité publique algérienne ?

La réponse à cette question fondamentale doit permettre à ses dirigeants, dans un premier temps de faire l'autopsie (et donc de mieux CONNAITRE) de leur SYSTEME D'INFORMATIONS COMPTABLES & FINANCIERES avant de procéder, ultérieurement et en connaissance de causes, à sa modernisation. Et ce, dans le but d'éviter toutes PREVISIONS d' ACTIONS erronées dans le cadre d'une économie de marché. Ce dernier point fera l'objet d'un article prochain.

Comment le secteur algérien des Postes & Télécommunications a-t-il tenu ses comptes dans le cadre de la comptabilité publique algérienne ?

Pour répondre à cette question fondamentale, nous allons essayer de démontrer la nécessité de procéder à un choix judicieux d'un système d'informations comptables et financières (SICF) permettant, non seulement la mise à niveau, mais surtout de garantir un

développement durable et efficace du Secteur Algérien des Postes & Télécommunications.

Pour cela, il nous semble indispensable de démontrer, à travers cet article, en quoi la comptabilité présente toutes les caractéristiques d'un système d'information permettant de DIRIGER, et donc de connaître, prévoir et agir ?

C'est ainsi qu'une double vérification s'impose, à savoir :

-Ce sous-système de l'entreprise est-il en relation, seulement, avec le système opérant (qui réalise les activités) ?

-Mais aussi, avec le système de décision (qui détermine les objectifs et effectue les choix) ?

Cette double liaison, sera-t-elle bien identifier à travers l'état des lieux comptable et financier spécifiques à ce secteur (dans un deuxième temps) ?

Dans l'affirmatif, pourquoi ne pas maintenir le même système ?

Dans la négative, sa réforme n'est-elle pas la seule garante d'une représentativité moderne et efficace des activités du secteur algérien des Postes & Télécommunications ?

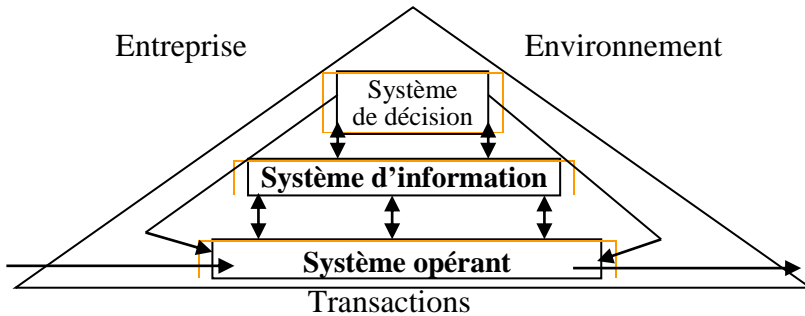
Enfin, ne serions-nous pas amenés à conclure, que ce n'est qu'à ce titre seulement, qu'elle permettra de les organiser compte tenu du rôle qu'il joue dans la gestion des firmes relevant de l'économie de marché en tant qu'outil d'aide à la décision ?

1-Le Sous-Système Comptable en tant que Système d'Information

Sur la base des éléments de notre premier article, nous pouvons résumer, en confirmant les propos indiscutables de J.L.LEMOIGNE que : « L'ancêtre indiscuté des systèmes d'information dans les organisations est le modèle comptable »⁽¹⁾, la comptabilité présente, en effet, toutes les caractéristiques d'un système d'information : sous-système de l'entreprise lié au système opérant (qui réalise les activités) et au système de décision (qui détermine les objectifs et effectue les choix)⁽²⁾.

La comptabilité apparaît ainsi, non seulement dans sa fonction de

représentation des activités de l'entreprise, mais aussi dans sa fonction d'organisation compte tenu du rôle qu'elle joue dans la gestion des firmes en tant qu'outil d'aide à la décision.



En s'appuyant sur cette approche nous allons essayer de présenter le modèle comptable et financier de ce secteur stratégique sous trois angles différents correspondant aux trois pôles du paradigme systémique : être, faire et devenir, d'où l'étude de sa structure, de son fonctionnement et de son évolution dans le cadre de l'économie administrée. Ce second article se limitera aux deux premiers points uniquement.

1.1. Structure du modèle comptable du Secteur Algérien des Postes & Télécommunications

La comptabilité privée s'appuie sur une modélisation de la firme; cela suppose des conventions particulières (normalisme, prudence, continuité de l'exploitation⁽³⁾) qui fondent les concepts en permettant la mesure.

Donc toute conception de système d'information comptable pose un double problème de choix :

- Choix des variables comptables destinées à traduire la réalité;
- Choix des relations d'équilibre à respecter.

1.1.1. Les variables comptables

Les activités de la firme sont représentées de façon particulière en comptabilité : les matières premières par la valeur des achats, le personnel par son salaire, les procédés de fabrication par leurs coûts.

Les variables comptables sont bien des concepts construits, c'est-à-dire « définis par des conventions qui permettent de mesurer »⁽⁴⁾ leur taxonomie facilite d'une typologie des comptabilité.

Le modèle comptable est fondé sur la distinction entre, d'une part les variables de structure et d'activité et, d'autre part, les variables d'état et de flux.

L'analyse des faits saisis par le système d'information comptable peut être conduite en termes de statique ou en termes de dynamique.

« Le but de base de toute comptabilité d'entreprise est de mesurer le capital et son rapport »⁽⁵⁾. Les variables de structure et d'activité permettent d'atteindre cet objectif.

Les variables de structure « désignent les relations internes entre les différentes parties du système »⁽⁶⁾. Ces éléments patrimoniaux visent à cerner l'ensemble des biens et des obligations de l'organisation.

Les variables d'activité visent l'acquisition d'inputs et leur transformation en outputs du système »⁽⁷⁾. Elles mesurent l'efficacité des structures, leurs performances.

L'approche statique consiste à faire abstraction du temps ; elle est à l'origine de la notion de variable d'état. Si un système est composé de m éléments, son état est défini par $[X_1, X_2, \dots, X_i, \dots, X_m]$ qui représente l'état simultanée des divers éléments. « Cette simultanée ne fait pas intervenir le temps : elle fait appel au concept d'observation synchrone »⁽⁸⁾.

Les variables d'état indiquent donc « l'accumulation ou cours du temps d'une quantité donnée ». Elles expriment le résultat d'une intégration et peuvent être assimilées à la photographie d'une organisation à un instant donné.

L'approche dynamique implique la prise en considération du temps de l'évolution, afin de suivre le déroulement des phénomènes, elle utilise les variables de flux. Chaque opération de l'organisation doit donc être saisie.

Dans cette acception, le flux comptable est le vecteur d'une opération économique : c'est un flux élémentaire correspondant à une

transaction du système avec son environnement.

Ainsi, la comptabilité donne une certaine traduction de l'évolution des phénomènes et du temps en enregistrant chronologiquement les variables de flux.

1.1.2. Typologie des comptabilités

La combinaison des variables comptables prend la forme de la matrice suivante :

	Variables de structure	Variables d'activité	
Variables d'état	↓	↓	Comptabilité d'état
Variables de flux	↓	↓	Comptabilité de flux
	Comptabilité patrimoniale	Comptabilité d'activité	

Chaque case peut être illustrée ainsi :

- Les variables d'état de structure sont des variables patrimoniales, figées à un instant donné : elles sont regroupées au bilan ;
- La synthèse des variables d'état d'activité s'effectue au compte de résultat ;
- L'évolution des éléments patrimoniaux est représentée, par les variables de flux de structure (comptes de bilan) ;
- Les variables de flux d'activité sont enregistrées dans les comptes de gestion : elles permettent d'analyser l'activité elle-même alors que les variations du patrimoine traduisent les conséquences de l'activité.

Deux types de comptabilité apparaissent alors selon que l'on se réfère à la nature des variables (comptabilité patrimoniale, et comptabilité d'activité) ou au temps (comptabilité d'état ou comptabilité de flux). Si la première distinction est classique, la seconde l'est moins et appelle quelques précisions :

-La comptabilité d'état est une comptabilité de situation ou d'époque, c'est-à-dire qu'elle se réfère à une base de temps discrète : c'est un modèle à horizon fixe. Elle indique l'état des variables de

structure à un instant précis et donne ainsi une image du patrimoine. Elle précise aussi l'état des variables d'activité en fin d'exercice; la notion de période permet seulement alors de limiter l'ensemble décrit⁽⁹⁾.

-La comptabilité de flux est une comptabilité d'évolution ou de période; sa base de temps est continue. Le temps y joue un double rôle: il sert non seulement à délimiter l'espace, décrit (période, cadre), mais conduit aussi à un classement chronologique des opérations.

Cette distinction entre comptabilité d'état et comptabilité de flux est plus riche que l'opposition traditionnelle entre flux et stock »⁽¹⁰⁾.

1.1.3-Les relations comptables

Toute opération économique et financière peut s'interpréter comme l'utilisation d'une ressource et se traduire par l'identité comptable :

Origine des ressources = emploi des ressources

L'intérêt de cette identité est de permettre une représentation cohérente des phénomènes ; elle n'implique pas forcément une égalité économique des prestations. En effet, certains flux reflètent un échange équivalent, d'autres, un échange inégal (profit, perte). De toute façon, la transcription comptable est équilibrée car le profit est considéré comme une ressource et la perte comme un emploi.

1.1.3.1-Les relations théoriques

La cohésion formelle des grandeurs mises en équation explique l'emploi de la théorie des graphes pour représenter le modèle comptable. On sait que le produit cartésien ($E \times E$) est l'ensemble des couples (x, y) pour tout x et tout y appartenant à l'ensemble E .

Ce nouvel ensemble $F = (E \times E)$, $(x, y) \in F$, $\forall x, y \in E$, est obtenu pour $E = \{a, b\}$ en composant le tableau suivant :

E / E	a	b
a	aa	ab
b	ba	bb

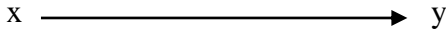
où a représente les variables de structure et b les variables d'activité.

Un sous-ensemble G de F est appelé un graphe; c'est une

correspondance Γ d'un sous-ensemble E dans lui-même.

Il a une représentation sagittale: tout $x \in E$ est un sommet du graphe et tout couple (x, y) , tel que $x \in \Gamma(x)$, est un arc dont l'extrémité initiale est x et l'extrémité terminale y.

On que l'arc (x, y) est orienté de x vers y, ce qui se représente par une flèche dont l'origine est x et l'extrémité y :



En comptabilité, le « repérage, au stade de la saisie, du point de départ et du point d'arrivée de la valeur permettra, au stade du traitement, de noter les ressources et les emplois »⁽¹¹⁾. Cela conduit à classer de deux manières différentes les variables de structure et d'activité, selon le critère ressources-emplois et le concept de réversibilité⁽¹²⁾.

Convenons d'appeler :

- a, les emplois réversibles : variables de structure-actif (1° classement) ;
- a', les ressources réversibles: variables de structure-passif (2° classement);
- b, les emplois irréversibles: variables d'activité-charges (1° classement) ;
- b', les ressources irréversibles : variables d'activité-produits (2° classement).

On oppose, en effet, les emplois consommés au cours d'une période qui sont donc irréversibles (éléments constitutifs du coût de revient), aux emplois provisoires, réversibles qui ne se détruisent pas intégralement dans le processus de production).

On distingue aussi les ressources réversibles (ou externes) qui ont pour origine des tiers et les ressources irréversibles (ou internes) obtenues par l'entreprise grâce à son activité.

Il est possible alors d'établir un réseau entre l'ensemble de départ et l'ensemble d'arrivée pour faire apparaître les couples ressources-emplois et, partant, de dénombrer les catégories de relations théoriquement possibles.

E / E	a	a'	b	b'
a	aa	aa'	ab	ab'

a'	a'a	a'a'	a'b	a'b'
b	ba	ba'	bb	bb'
b'	b'a	b'a'	b'b	b'b'

1.1.3.2- Les relations existantes

Certaines relations sont irréalisables telle que (b, a) (b, a') (b, b) (b, b') (les emplois irréversibles ne peuvent pas constituer l'origine d'un arc) ou (a, b') (a', b') (b, b') (b', b') (les ressources internes ne peuvent se trouver à l'extrémité d'un arc).

Deux autres couples doivent être éliminés : (b', b) puisque les relations entre les variables d'activité ne peuvent exister, (b', a') car il n'y a pas de liaisons entre ressources réversible et irréversibles.

E / E	a	a'	b	b'
a	aa	aa'	ab	ab'
a'	a'a	a'a'	a'b	a'b'
b	ba	ba'	bb	bb'
b'	b'a	b'a'	b'b	b'b'

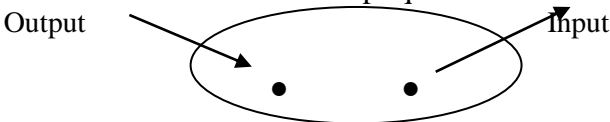
Selon l'impact des couples restants sur les structures et les performances, il est possible d'opposer aux « relations compensées », les «relations modificatrices».

1.1.3.2.1- Les relations compensées

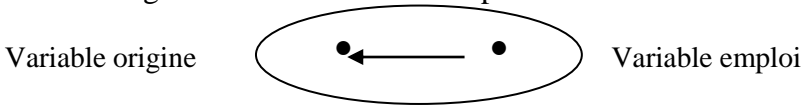
Dans ce type de liaisons, un élément sortant d'un classement est remplacé par un autre. Cette transaction provoque l'augmentation de la valeur d'une variable patrimoniale et la diminution, pour un même montant, d'une autre variable patrimoniale. Les deux variations se compensent et le total des valeurs n'est pas modifié : seules changent les proportions entre les variables de structure.

Le mouvement qui vient d'être défini devrait se traduire par l'enregistrement simultané d'un input et d'un output.

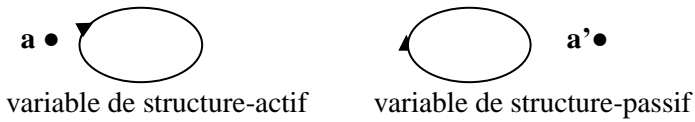
Classement des éléments patrimoniaux selon une optique



En fait, une relation compensée se résume à un passage d'une variable « origine » à une variable « emploi » :



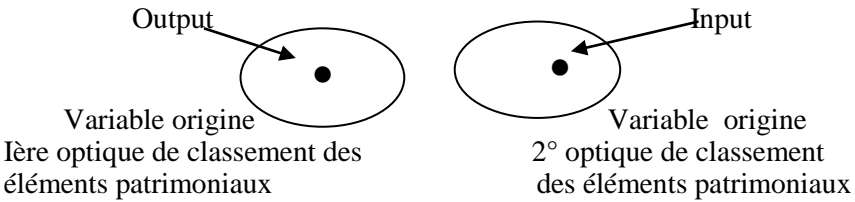
D'une, manière générale, les relations compensées qui sont donc des relations internes à un classement et ne mettent en jeu que des variables de structure, sont schématisées par deux boucles : (a, a) et (a', a') :



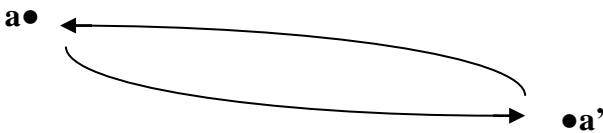
1.1.3.2.2- Les relations modificatrices

Elle peuvent être classées en deux catégories : celles qui modifient les structures et celles qui modifient aussi les performances.

Les relations modificatrices de structures affectent les différentes optiques de classement des variables patrimoniales. La somme totale des éléments de chaque ensemble est modifiée puisque certains éléments sortent d'un classement et entrent dans un autre.



Ces relations qui concernent des classements différents des variables patrimoniales sont schématisées ainsi :

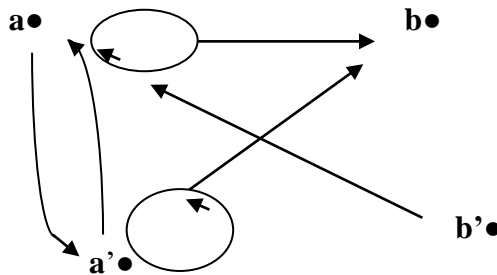


et forment un circuit binaire : (a', a) (a, a').

Les relations modificatrices de performance correspondent non seulement à une modification du patrimoine, mais traduisent également une variation définitive de sa valeur. Lors de chaque

opération, l'incidence sur une variable patrimoniale est traduite par une variable d'activité : un appauvrissement de l'organisation se schématise par les couples (a, b) (a', b) et un enrichissement par (b', a).

Le graphe représentant l'ensemble des relations entre les variables comptables se présente donc ainsi :



2- Fonctionnement du modèle comptable

« La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de fournir, après traitement approprié un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés ».

Cette définition du Plan Comptable général (1982) met en évidence les fonctions du modèle comptable qui sont au nombre de trois : la collecte, le classement, le traitement de l'information.

2.1. La collecte des informations

La collecte de l'information brute est la phase initiale du processus comptable ; elle consiste à acheminer les données saisies vers leur lieu de traitement.

2.1.1. La saisie des données

L'alimentation du système d'information comptable s'effectue lors de la saisie des données engendrées par la firme à l'occasion des transactions qu'elle réalise avec son environnement.

Les données sont codées, c'est-à-dire représentées dans des documents comme, par exemple, des factures, des bulletins de paie,

des chèques.

Lorsqu'une opération externe n'entraîne pas la création d'un document, l'entreprise crée elle même une pièce comptable) relative au mouvement opéré; quant aux flux internes (cessions entre services), ils sont justifiés par des documents appropriés (bon de matières, etc.).

Cette diversité d'origine, de formats, de nomenclatures, de désignations, se concilie mal avec les impératifs de standardisation nécessaires à une utilisation optimale des équipements.

2.1.2. Le traitement des données

Les données qui figurent sur les pièces comptables à l'état brut ne sont pas conservées sous leur forme primaire. En raison de l'utilisation d'unités diverses (heures, unité monétaire, kilogrammes, mètre), leur degré d'hétérogénéité est trop important.

Aussi, leur traitement a-t-il pour conséquence de donner naissance à des informations homogènes car évaluées avec la même unité : l'unité monétaire.

Sur chaque pièce comptable de multiples données sont donc condensées pour former des informations. C'est ainsi que le traitement des données prix/quantités d'une facture consiste à agréger les produits $P \times Q$, à appliquer un taux de TVA et à additionner le tout. Des nombreuses données initiales, le système comptable ne conserve que trois informations : le prix hors taxe, le prix toute taxe comprise et le montant de la TVA.

Le traitement des données appauvrit donc la quantité de renseignements initiaux, puisqu'il y a destruction des chiffres de base, mais il améliore le contenu structurel de l'information⁽¹³⁾.

2.2. Le classement des informations

Le classement des informations, qui est d'essence matérielle, nécessite, au préalable, l'établissement d'une classification qui est d'essence intellectuelle. Des classes sont créées sous la forme de comptes où sont enregistrées les modifications qui affectent une variable.

Un compte se présente, conventionnellement, comme un tableau à

deux colonnes, l'une réservée aux augmentations, l'autre aux diminutions. Il a un intitulé qui définit ce qu'il recevra (matériel, capital, caisse) - c'est l'aspect classification - et accumule, sous cette rubrique, tout ce qui correspond à cette définition - c'est l'aspect enregistrement.

2.2.1. La classification des informations

La structure du cadre comptable permet la description du patrimoine de l'entreprise (compte de bilan) et l'analyse des opérations génératrices de résultat (comptes de gestion).

On observe ainsi l'existence d'un pré-classement fonctionnel puisqu'il existe une première ventilation suivant l'influence des transactions sur le résultat ; la distinction variable de structures/variable d'activité découle de ce pré-classement.

L'identité comptable fondamentale conduit alors à classer de deux manières différentes ces deux groupes de variables selon le critère ressources/emplois. On a vu précédemment que l'on obtient une séparation des comptes en quatre séries distinctes : les emplois réversibles (actif), les ressources réversibles (passif), les emplois irréversibles (charges) et les ressources irréversibles (produits).

Après ce pré-classement fonctionnel, la classification s'effectue par nature.

2.2.2. L'enregistrement des informations

L'enregistrement des informations suppose la connaissance de trois éléments⁽¹⁴⁾ :

- le quantifiant, qui caractérise la quantité mise en jeu par l'opération comptable ;
- le qualifiant ou libellé de l'écriture, qui permet la description de la transaction ;
- le distribuant, qui caractérise les comptes à mouvementer.

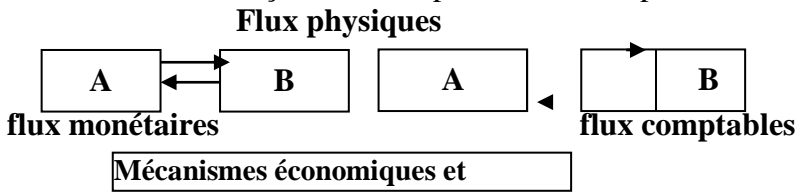
L'histoire de la comptabilité montrée le rôle privilégié joué par un distribuant particulier qui conduit à un double enregistrement des faits comptables.

La comptabilité en partie double, dont le principe date du XV^e

siècle, consiste à noter l'origine et l'emploi de chaque ressource, c'est-à-dire à représenter par un flux fictif unique (le flux comptable) une opération d'échange qui nécessite deux flux, l'un monétaire, l'autre physique, de sens contraire⁽¹⁵⁾.

On ne peut donc pas dire que la comptabilité décrit des flux économiques et financiers concernant l'entreprise. Les comptables ne reproduisent pas complètement les mécanismes d'échange ; ils constatent seulement le départ et l'arrivée de la valeur du point de vue de la firme.

Les faits économiques et financiers concernant deux entités A et B sont schématisés de la façon suivante par les flux comptables :



2.3. Le traitement des informations

Après avoir été classée, l'information comptable fait l'objet d'un traitement. A intervalles réguliers, les variables de flux sont agrégées afin de les rendre utilisables et de les contrôler.

2.3.1. Agrégation des informations

l'agrégation, à l'instant t_1 des variables de flux période t_0, t_1 , donne naissance à des variables d'état. Celle-ci sont ensuite regroupées dans les documents synthétiques de fin d'exercice.

2.3.1.1. La détermination des variables d'état

La dualité états/mouvements est familière aux comptables qui en retrouvent l'empreinte dans les documents les plus courants : bilan, compte de résultat, journal, etc. Mais c'est dans les comptes individuels du grand livre que la dichotomie statique/dynamique apparaît le plus nettement.

Le compte regroupe, en effet, les variables de flux et les variables d'état; il se caractérise par le «solde à nouveau» en t_1 , (variable d'état), le total des augmentations et des diminutions entre t_0 et t_1 ,

(variables de flux) et le solde final en t_1 , (variable d'état).

Le «report à nouveau» représente, pour les variables de structure le montant existant en début de période.

Variables de structure	
Existant en t_0 (variable d'état) Intrants (variables de flux)	Extrants (variables de flux) Existant en t_1 (variable d'état)

Les comptes qui retracent l'évolution des variables d'activité ne peuvent qu'être vides à l'instant où débute l'exercice.

variables d'activité	
Intrants Cumul d'intrants-extrants (variables de flux)	Extrants (variables de flux) (variables d'état)

Le solde exprime le montant de l'existant en fin de période, pour les variables de structure, et le cumul des augmentations successives corrigées des éventuelles diminutions, pour les variables d'activité.

Les variables d'état n'ont pas la même signification pour une variable d'activité et une variable de structure. Alors qu'un compte d'activité m'indique, par un solde final, que la résultante des flux de la période, un compte de patrimoine contient une fraction de l'histoire économique de la firme, à dater de son origine.

2.3.1.2. Le regroupement des variables d'état

Après la phase de calcul de la valeur des variables, à intervalles périodiques, le deuxième temps du traitement des informations consiste à ressembler et à confronter les soldes.

Dans une comptabilité patrimoniale, le regroupement des variables d'état de structure s'effectue dans un document de synthèse, le bilan, « instantané de la situation de l'entreprise »⁽¹⁶⁾.

L'ensemble des emplois réversibles en constitue l'actif et l'ensemble des ressources réversibles le passif. Le principe de l'identité comptable fondamentale est respecté : « ce sont les mêmes

éléments (valeur) qui sont classés deux fois, de deux points de vue ,différents, à l'actif sous leur forme d'emplois et au passif sous leur de ressources »⁽¹⁷⁾.

Les variables d'activité sont réunies dans le compte de résultat qui compare les emplois et les ressources irréversibles afin de faire apparaître le résultat de l'activité de l'entreprise.

L'intérêt de telles agrégations des variables comptables est manifeste : « sans ces opérations de regroupement, la comptabilité se présenterait comme un document analytique volumineux, inexploitable directement »⁽¹⁸⁾. Tout contrôle s'avérerait impossible.

2.3.2. Le contrôle des informations

De nombreux contrôles donnent à la méthode comptable sa réputation de rigueur. La comptabilité en partie double, où tous les comptes sont reliés entre eux, a été conçue dans cette perspective : « ce système permet le contrôle interne de la comptabilité par une série d'emboîtements »⁽¹⁹⁾.

En effet, « le double enregistrement utilise aux fins de contrôle, le principe fort répandu en informatique de la redondance, de la répétition de chaque manipulation et de la comparaison finale entre les résultats des deux séries de manipulation »⁽²⁰⁾.

Le contrôle s'exerce principalement à partir de deux documents : le journal et la balance.

La totalisation progressive du journal permet d'utiliser une première fois le contrôle de l'égalité débit/crédit à l'entrée du système de traitement de l'information. Ce contrôle décèlera les erreurs sur les montants, sur le sens des enregistrements, sur les omissions de comptes ; en revanche, il ne signalera pas les éventuelles erreurs d'imputation.

L'utilisation d'une balance mensuelle, trimestrielle annuelle, permet une nouvelle vérification. Il s'agit d'un tableau donnant, à une date déterminée, la liste de tous les comptes utilisés pendant la période choisie, avec pour chacun d'eux le total des débits et des crédits.

Cette balance par sommes est souvent complétée par juxtaposition

d'une balance par solde. La double égalité : **totaux des débits = totaux des crédits = totaux du journal**, constitue une présomption d'exactitude comptable.

Ces contrôles ne garantissent pas la conformité des informations comptables avec la réalité : ils ont simplement pour rôle d'assurer la parfaite concordance arithmétique de la chaîne, des enregistrements, des reports et des calculs. Pour être certain, de la véracité d'une information, il faut rapprocher le contenu des comptes de l'élément correspondant, c'est-à-dire procéder à un inventaire.

3. Evolution du modèle comptable

Le modèle comptable est la résultante de conventions et de techniques qui se sont améliorées progressivement. En effet, « l'histoire de la comptabilité est avant tout celle de son adaptation empirique à l'évolution des conditions de fonctionnement de l'environnement des entreprises »⁽²¹⁾.

Parmi les multiples modifications enregistrées, trois évolutions dominantes peuvent être décelées⁽²²⁾ :

- l'amélioration de l'information économique marque un dépassement des finalités juridiques ;
- l'affinement des réflexions en matière d'évaluation permet un renouvellement des propositions théoriques ;
- l'utilisation de l'outil informatique autorise un desserrement des contraintes techniques.

3.1. Le dépassement des finalités juridiques

Simple auxiliaire du droit, destinée à garder une trace écrite et chiffrée des transactions, la comptabilité n'était, à l'origine, qu'un moyen d'éviter l'apparition de litiges.

A cette fonction juridique s'est ajoutée, progressivement, une fonction économique : la comptabilité, « algèbre du droit »⁽²³⁾, tend à devenir aussi un outil de gestion.

3.1.1. Les progrès de l'optique économique

On observe une évolution d'une conception juridique, vers une

conception plus économique du bilan⁽²⁴⁾.

Dans une optique juridique, le bilan, liste de biens et de dettes, décrit la situation patrimoniale de l'entreprise; il permet aux créanciers pour lesquels les éléments de l'actif représentent le gage ultime, d'apprécier le risque de faillite.

Dans une optique économique, parfois qualifiée de dynamique⁽²⁵⁾, le bilan est l'état des emplois et des ressources réversibles (provisoires). Les postes qui le constituent ne sont que des charges et des produits (emplois et ressources irréversibles) que le découpage du temps en périodes oblige à mettre en attente pour pouvoir les répartir entre les exercices. Le traitement des opérations comptables dépend de leur contribution à la formation du résultat ; d'où une analyse de l'activité fondée sur les différents cycles d'opérations (exploitation, investissement, financement).

Le passage du Plan comptable 1957 au Plan comptable 1982 marque un progrès de l'optique économique ; on assiste à un abandon partiel du classement des postes de l'actif et du et du passif en des critères de liquidité et d'exigibilité. À cette approche externe, surtout utile aux créanciers, est substituée une nomenclature, plus adaptée aux besoins des gestionnaires. Le critère de classement des postes du bilan est, dorénavant, celui de l'appartenance à un cycle, ce qui traduit le souci des rédacteurs du plan de faciliter la connaissance du fonctionnement de l'entreprise.

3.1.2. Le développement des informations de gestion

La comptabilité, en tant que système d'information, porte en elle les bases nécessaires à la prise de décision »⁽²⁶⁾. Trois documents de synthèse doivent être publiés ; le bilan, le compte de résultat et l'annexe; leur niveau de détail dépend de la taille des entreprises qui les rédigent. Les plus petites utilisent un système abrégé et les autres le système de base ou, facultativement, un système développé. La précision de l'analyse économique et financière réalisable à partir des comptes dépend donc du système retenu.

- Le bilan fait apparaître des notions importantes en gestion financière comme la situation nette, les capitaux propres, l'actif

immobilisé, l'actif circulant, etc.

- L'Étude des performances est facilitée par la séparation des charges et des produits en trois grandes catégories : ce qui relève de l'exploitation, du domaine financier et des évènements exceptionnels. Cette analyse très fine du compte de résultat conduit au calcul d'une série d'indicateurs concernant les performances économiques et financières de la firme : les soldes intermédiaires de gestion (marge commerciale, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation).

- L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat; selon le Plan Comptable. Ces documents de synthèse «forment un tout » et ont donc la même importance.

Dans le cadre du système développé dont le but est de mettre en évidence l'analyse des données de base en vue de mieux éclairer la gestion, un diagnostic plus complet de l'entreprise peut être envisagé grâce :

- au tableau des emplois et des ressources ;
- au tableau de calcul de la capacité d'autofinancement ;
- au tableau de répartition fonctionnelle des charges, etc.

3.2. Le renouvellement des propositions théoriques

« L'évaluation comptable qui est, sans nul doute, le point central du système d'information, ne répond convenablement à sa mission que dans un régime de stabilité des prix »⁽²⁷⁾. Cela

explique les recherches entreprises pour reformuler le système de mesure comptable⁽²⁸⁾ et ses deux composantes, le système d'évaluation des structures et le système d'évaluation des performances.

3.2.1. L'évaluation des structures

La mesure du capital et du revenu de la firme implique la résolution d'un double problème :

- celui de l'utilisation d'une unité adéquate ;
- celui du choix de la relation à quantifier : un coût, une valeur, etc.⁽²⁹⁾

Le modèle comptable utilise, comme unité de mesure l'unité

monétaire courante, ce qui induit, dans un contexte inflationniste, d'importantes distorsions. Aussi, théoriciens et praticiens ont ils recherché un substitut à cet instrument de mesure défaillant; les solutions proposées sont fondées sur l'utilisation d'une unité monétaire constante, ce qui pose non seulement un problème de définition de l'unité stabilisée mais nécessite aussi une prise de conscience du caractère conventionnel tel étalon.

Le concept de valeur retenu par les comptables et la valeur d'échange des économistes classiques : le coût d'un élément est le montant monétaire en contrepartie duquel il entré, à l'origine, dans le patrimoine de l'entreprise. Cette valeur/coût est corrigée, par prudence, lorsque la valeur du marché devient inférieure au coût d'acquisition. Le modèle traditionnel se réfère donc à la valeur courante mais seulement en cas de dépréciation des actifs, ce qui rend le mécanisme dissymétrique.

Le rendre symétrique consisterait à utiliser continuellement la valeur/coût courante de chaque bien, ce qui supposerait le rejet des principes de prudence et de réalisation. Tout accroissement de la valeur devrait alors être saisi, même en l'absence de transaction, s'il était simplement probable.

L'amélioration de l'information comptable pourrait ainsi provenir du passage de la valeur /coût à la valeur utilité. Lors d'un investissement, n'est-ce pas, en effet, la potentialité d'un usage que l'on acquiert ?

Le système d'évaluation des structures peut prendre les états suivants, en fonction des combinaisons possibles de ses composantes.

L'évaluation en termes monétaires (ou en termes de monnaie constante) à une date donnée fournit l'équivalent monétaire de l'évaluation nominale, compte tenu de la dépréciation de l'unité de mesure au cours de la période; l'adaptation à un environnement monétaire instable est alors réalisée. Le procédé a pour objet de rétablir la cohérence interne des états financiers en mesurant tous les postes du bilan avec une unité monétaire de même pouvoir d'achat général.

Composantes du système		Etat du système à l'époque (t)
Concepts de valeur	Unité de mesure	
Valeur d'origine	Unité monétaire courante	Evaluation en termes nominaux (conservation de la valeur d'origine)
	Unité monétaire constante	Evaluation en termes monétaires (modification de l'expression monétaire de la valeur d'origine)
Valeur courante	Unité monétaire courante	Evaluation en termes réels (substitution de la valeur courante à la valeur d'origine)

L'évaluation en termes réels est une nouvelle mesure de la valeur du bien un raison de l'évolution de son prix spécifique due à une instabilité économique ; elle se caractérise par souci de réalisme (rejet des références historiques) et d'homogénéité (utilisation d'unités monétaire courantes).

3.2.2. L'évaluation des performances

Une appréciation précise des performances d'une entreprise placée dans un environnement économique et monétaire instable suppose une décomposition très fine du résultat selon divers critères : activité/détention, monétaire/non monétaire, réalisé /réalisable et fictif/effectif.

La notion de résultat peut être affinée en distinguant le résultat d'activité (operating profit) lié à l'utilisation des facteurs de production, du résultat de détention /holding gains and losses) dû à la possession d'éléments patrimoniaux. La comptabilité traditionnelle n'effectue pas cette distinction ; elle rejette ainsi, dans l'ombre, la partie du comportement de l'entreprise inspirée par le motif de spéculation et qui se traduit par un aménagement de ces emplois et ressources destiné à tirer avantage des variations de prix.

Si l'on veut rendre plus réaliste la représentation comptable, il importe de prendre en compte le résultat sur éléments monétaires ; le modèle comptable doit, pour cela, être en mesure de constater que l'enrichissement d'une firme se trouve accru par la dévalorisation de

ses dettes et amoindri parla dépréciation de créances et avoirs en monnaie. Le gain sur éléments monétaires est un gain d'opportunité égal aux sommes supplémentaires qu'il aurait fallu payer aux prêteurs s'ils avaient eu la capacité d'indexer leur prêt sur l'évolution du niveau général des prix. A contrario, la perte sur éléments monétaires correspond à un transfert de pouvoir d'achat vers les tiers débiteurs.

Selon le principe de réalisation, seuls les flux réalisés servent à la détermination du résultat; or, la règle de prudente provoque un fonctionnement dissymétrique de ce principe : les diminutions probables de valeur sont comptabilisées même si elles ne sont pas réalisées; les augmentations de valeur ne sont enregistrées que lors de la réalisation. Ce traitement particulier de l'incertitude abouti à maintenir la valeur des actifs à un niveau artificiellement bas; il est à l'origine de l'existence de plus-values potentielles, c'est-à-dire d'un résultat réalisable.

L'opposition entre résultat fictif et résultat effectif dépend des formes de contrôle du système d'évaluation des performantes. Le résultat d'une période doit être compatible avec sa perpétuation dans le temps; les performances doivent donc faire l'objet d'un contrôle afin d'assurer le maintien du capital en termes nominaux, monétaires ou réels⁽³⁰⁾.

3.3. Le desserrement des contraintes techniques

Enfermées dans les contraintes de la partie double, les solutions préconisées pour améliorer l'information comptable ne satisfont pas tous les utilisateurs ; elles ne peuvent être qu'un compromis entre des exigences multiples. Le développement des outils informatiques fournit les moyens d'un desserrement de ces contraintes, d'où les réflexions concernant la comptabilité multidimensionnelle et la comptabilité événementielle⁽³¹⁾.

3.3.1. La comptabilité multidimensionnelle

Le modèle comptable est fondé sur l'hypothèse implicite que les besoins des utilisateurs sont connus et suffisamment bien spécifiés pour que soient produits des intrants optimaux destinés à les satisfaire. Cette approche a assuré le succès de la comptabilité en partie double

car les moyens techniques ne permettaient pas, jusqu'à présent, de ne tenir compte que des besoins limités. L'informatique autorise une évolution avec la création de comptabilités en parties multiples adaptées à des besoins prédéfinis et divers.

Le nombre des destinataires de l'information comptable (chefs d'entreprises, salariés, actionnaires, créanciers, Etat, etc.) va croissant ; leurs exigences (indications sur la gestion, mesure des risques, éléments de preuve) sont fonction de la place qu'ils occupent dans les rapports sociaux. L'obtention d'une image fidèle n'est pas compatible avec l'existence d'une pluralité d'utilisateurs aux objectifs divergents. Seule une comptabilité, parties multiples peut permettre d'atteindre simultanément plusieurs buts, en augmentant le nombre de points de vue et donc de mesures. Compte tenu des moyens techniques actuels, le double enregistrement des faits comptables n'est pas indispensable au contrôle. Rien ne s'oppose à ce qu'une même donnée reçoive toutes les affectations souhaitées pour éclairer la portée des actions entreprises⁽³³⁾ ; il en résulte une représentation de la vie de la firme plus riche.

Cette conception d'un groupe d'agents économiques réductibles à une liste définitive et intangible de besoins est cependant peu réaliste.

3.3.2. La comptabilité événementielle

Au lieu d'essayer de satisfaire des besoins difficilement prévisibles, la comptabilité peut fournir des renseignements sur tous les événements économiques concernant l'entreprise. Cette approche⁽³⁴⁾ est à l'origine de ce que l'on peut appeler la comptabilité événementielle.

La saisie des données s'effectue à l'état brut afin d'éviter la perte d'information due à l'agrégation et à l'évaluation par le comptable. C'est à l'utilisateur, et non au comptable, de traiter les données compte tenu de leur fonction d'utilité. Une telle conception implique l'utilisation de bases de données, c'est-à-dire « d'un ensemble de données structurées qui, après avoir été saisies une seule fois, sont accessibles aux différents utilisateurs »⁽³⁵⁾. Elle peut favoriser une profonde mutation de la comptabilité⁽³⁶⁾.

Conclusion

Le modèle comptable, appréhendé comme un système d'information, apporte une connaissance de l'entreprise dont il importe de savoir qu'elle est imparfaite et parfois trompeuse.

Comme tous les langages formalisés, la comptabilité, reflète le réel mais de façon partielle. Elle donne une interprétation plus qu'une représentation «d'un schéma de l'entreprise délibérément et explicitement conventionnel⁽³⁷⁾.

En tant que langage, elle a aussi pour conséquence d'organiser le réel. On sait que les instruments de gestion sont souvent des éléments décisifs de la structuration du réel, engendrant des choix et des comportements échappant aux prises des hommes, parfois à leur consciences⁽³⁸⁾.

Les utilisateurs du modèle comptable ne doivent pas ignorer ces aspects des langages formalisés qui « constituent une mesure, non un savoir »⁽³⁹⁾.

Notes :

⁽¹⁾ J. L. LE Moigne, « Les systèmes d'information dans les organisations », PUF, 1973, p. 46.

⁽²⁾ Cf. C.GRENIER, « La modélisation comptable : une approche par les systèmes d'information », Actes du Colloque de l'AFC, 1984, pp. 291-329.

⁽³⁾ La comptabilité s'est progressivement dotée d'une riche assise doctrinale dont elle tire sa cohérence, cf. les articles :

-AUGUSTIN G., « Principes et conventions comptables sont-ils intangibles ? », *Revue Française de Comptabilité* (1983), p.409 et suite.

-BOUSSARD D., « Les principes comptables anglo-saxons », *Revue du Financier* (Août-Septembre 1979).

-COLASSE B., « Les principes comptables », *Les Cahiers Français*, numéro spécial, *Entreprise et Comptabilité* (Mars-Avril 1983).

-ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES ET COMPTABLES AGRÉÉS (OECCA), « Les principes comptables fondamentaux », 1981.

⁽⁴⁾ Ibid.

⁽⁵⁾ O. MORGENSTERN, « Précision et incertitudes des données économiques », Dunod, 1972. p. 64.

⁽⁶⁾ Y. Ba « Perspectives et analyse de systèmes ». *La documentation française*, 1971, p.27.

(7) *Idem.*

(8) « La régulation économique dans l'entreprise ». Dunod, 1972, tome I p.2.

(9) J.DE ROSNAY, « Le microscope. Vers une vision globale ». Seuil 1975, p. 106.

(10) «Ainsi, au 31 décembre (époque), il est facile le recensement des achats effectués pendant toute l'année écoulée (période). Cette description globale fait partie d'une comptabilité de situation, car le comptable se place à une époque précise pour considérer un ensemble qui ne peut plus changer » : « La comptabilité - essai d'approche logique », Thèse, Paris, 1968. p. 21.

(11) Les auteurs qui présentent le système d'information comptable comme un modèle flux/stock, sont contraints d'opposer « les flux instantanés », qui traduisent une opération aux flux de période qui somme des «flux instantanés», qui se sont produits au cours d'un même exercice. Ces « flux de période » sont en fait des variables d'état « accumulation au cours du temps d'une quantité donnée » ; ils donnent une image statique, celle de l'état de la grandeur étudiée en de période.

(12) Cf. P. LASSEGE “ Gestion de l'entreprise et comptabilité ” Dalloz 9^e édition 1983, p. 36.

(13) P. P. LASSEGE, *op. cit.*, p. 38.

(14) Cf. J. L. LE Moigne, *op.cit* p.28.

(15) Cf. J.LUGUET et PH. OLIVIER « Une comptabilité dynamique. Structure de synthèse d'une gestion intégrée » *Revue Française de Comptabilité*, Octobre 1968, p. 333.

(16) Tous les flux monétaires n'ont pas pour contre partie un flux réel ; un flux financier peut traduire la naissance d'une créance ou d'une dette (opération de prêts et d'emprunts).

(17) II « est constitué par différentes variables d'état : à l'actif : immobilisations, stocks, effets recevoir ; au passif : capital, dettes à long terme, effets à payer », J. DE ROSNAY , « Le microscope. Vers une vision globale ». *op. cit.*, p. 104.

(18) Cf. P. LASSEGE “ Gestion de l'entreprise et comptabilité ” *op. cit.* p 44.

(19) L. RIGAUD, « La comptabilité - essai d'approche logique », Thèse, Paris, 1968. p. 267.

(20) P. LASSEGE, « Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité » *Revue d'Économie politique*, Mai-juin 1962, p. 318.

(21) Ordre des Experts comptables et des comptables agréés « information de gestion et comptabilité », supplément à *Revue Française de Comptabilité* n° 64, Août-Septembre 1986.

(22) B. COLLASSE, «Repères historiques». *Les Cahiers français*, Mars- Avril 1983, p.6.

(23) « L'utilisation du modèle comptable n'est jamais que le reflet plus ou moins précis de la mutation du modèle de la firme. Le principe du modèle classique cybernétique, en passant par l'école des relations humaines et des systèmes,

explique, au moins partiellement, l'évolution du modèle comptable », R TELLER, « Les hypothèses, implicites du modèle comptable "classique" ». Colloque Méthodologies fondamentales en gestion, ISEOR, Novembre 1985.

(24) Selon l'expression utilisée par P. GARNIER, La comptabilité algèbre du droit et méthode d'observation des phénomènes économiques. Dunod, 1947.

(25) P. LASSEGE, op. cit., pp.212- 215.

(26) Cf. E. SHMALENBACH, « Le bilan dynamique », Dunod, 1961.

(27) « La normalisation comptable européenne » in L'Euro-Entreprise, Economica, 1988, p. 101.

(28) P. LAUZEL et R. TELLER « Contrôle de gestion et budgets », Sirey, 1986, p.106.

(29) Cf. P. GENSSE « Pour une reformulation du système de mesure de mesure comptable », Publications de l'IAE de Nice, Octobre 1984.

(30) « Mesurer un objet revient d'abord à ne retenir que l'une de ses multiples qualités », Y. DOUCET, « Mesure comptable et langage », Cahier de l'AFC, Novembre 1986, p.3.

(31) P. GENSSE, « Système comptable et variations monétaires », Economica 1985.

(32) Ainsi, une dépense peut être affectée à un compte fournisseur, à un compte de charges par nature, à un compte de charges par atelier, à un compte de coût de revient par commande, etc.

(34) Cf. G. H. SORTER, « An •Events• Approach to Basic Accounting Theory », The Accounting Review, Janvier 1969, pp. 12-19.

(35) R. REIX, « Informatique appliquée à la comptabilité et à la gestion », Foucher, tome II, 1980, p. 177.

(36) Cf. G. MELYON; « L'atome comptable : une nouvelle voie pour l'école française », Revue française de Comptabilité, Mars 1988, pp. 59-66.

(37) P. LASSEGE, op. cit., p. 308.

(38) G. BAROUCH, « Le rôle des langages formalisés au sein des organisations-Question d'épistémologie », Annales de l'AFC, 1985, p. 39.

(39) Idem, p.38.

Bibliographie :

Articles

-LASSEGUE (P.), « Esquisse d'une épistémologie », Revue d'Économie. Mai-Juin 1962, p. 138.

-SORTER (G.H.), "An Events Approach to Basic Accounting Theory ", The Accounting Review, Janvier 1969, pp. 12-19.

-WATTS (R.L.) ET ZIMMERMAN (J.L.), " Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards ". The Accounting Review, Janvier 1978, pp.112-134.

Ouvrages :

-COLASSE (B.), Note pour une épistémologie de la comptabilité des entreprises, Annales de l'AFC, 1980.

-GENSSE (P.), Système comptable et variations monétaire. *Economica*, 1985.

-GRENIER (C.), La modélisation comptable : une par les systèmes d'information », Actes du Colloque de l'AFC, 1984.

-RIGAUD (L.), La comptable, essai d'approche logique. Thèse, Paris 1968.