



HAL
open science

VERS UNE ETUDE DU DEPLOIEMENT TECHNIQUE DE LA DOUBLE NORMALISATION COMPTABLE: QUELQUES ELEMENTS DE REFLEXION

Stéphane Lefrancq

► **To cite this version:**

Stéphane Lefrancq. VERS UNE ETUDE DU DEPLOIEMENT TECHNIQUE DE LA DOUBLE NORMALISATION COMPTABLE: QUELQUES ELEMENTS DE REFLEXION. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00459486

HAL Id: halshs-00459486

<https://shs.hal.science/halshs-00459486>

Submitted on 24 Feb 2010

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

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

VERS UNE ETUDE DU DEPLOIEMENT TECHNIQUE DE LA DOUBLE NORMALISATION COMPTABLE : QUELQUES ELEMENTS DE REFLEXION

Stéphane LEFRANCQ

Maître de conférences

IAE de Paris – Université Paris 1 Panthéon – Sorbonne

21, rue Broca 75005 Paris

lefrancq.iae@univ-paris1.fr

Bien que relativement peu traitée par la littérature de recherche francophone récente, la question du système d'information comptable constitue un point d'entrée pertinent pour la compréhension de la comptabilité en action, dans la perspective défendue par Hopwood et le courant socio-organisationnel. Après un recensement de la représentation de ces questions dans la littérature de recherche comptable francophone, cet article exploratoire part d'études de cas pour proposer une typologie de la structure technique adoptée pour gérer la contrainte de double référentiel que l'introduction des normes IFRS a très sensiblement renforcée.

Mots clefs :

Système d'information comptable, normes IFRS

Although rarely dealt with by the French accounting research, the accounting information system offers an opportunity to gain understanding of accounting in action, as advocated for by Anthony Hopwood. After an analysis of existing French research, this article attempts to introduce an analysis of AIS' structure adopted for the introduction of the IFRS.

Key-words:

Accounting information system, IFRS

Depuis l'introduction des normes IFRS dans le dispositif comptable français, les entreprises faisant appel public à l'épargne sont amenées à produire deux jeux d'états financiers différents. En effet si les comptes sociaux restent établis en normes françaises les comptes consolidés doivent quant à eux respecter les principes édictés par le normalisateur international. Au-delà des difficultés doctrinales ou techniques que pose l'application des normes IFRS, cela oblige également à une révision des dispositifs matériels de tenue de la comptabilité qu'il s'agisse des processus de production et d'établissement des documents financiers mais également des systèmes d'information et de leur structure. La question posée dans ce document est celle des réponses apportées à ces problématiques, qui paraissent pouvoir être variées même si elles doivent toutes répondre à un certain nombre d'obligations propres à l'activité comptable, inhérentes en particulier aux principes imposées par le cadre conceptuel de l'IASB.

L'objet de cette recherche est de proposer une première esquisse d'une typologie des solutions techniques adoptées pour répondre à ces contraintes de double référentiel. Cette typologie, issue d'un travail exploratoire, s'appuie sur l'observation d'un échantillon d'entreprises dans le cadre de l'encadrement de mémoires réalisés par des étudiants. Il s'agira également à l'appui de cette sélection même limitée de proposer quelques facteurs discriminants que des recherches futures pourraient contribuer à confirmer ou infirmer. En effet, au vu du caractère encore embryonnaire des travaux en la matière, ce papier ne constitue qu'une première tentative de défrichage et de proposition d'axes d'analyse.

L'enjeu pourrait également être de mettre en évidence l'utilisation spécifique du système de normalisation internationale. En effet, s'il s'agit de normes de consolidation, et en ce domaine l'existence d'un double système normatif n'est pas une nouveauté, leur insertion dans le champ de la production comptable pourrait indiquer si leur utilisation se situe toujours uniquement dans un objectif de reporting externe ou si leur pénétration du processus de gestion est plus importante.

Notre attention sera focalisée sur le cas français y compris en ce qui concerne les travaux de recherche. En effet l'enjeu portant sur la question de la double normalisation et de ses impacts matériels, il importait de se placer dans un contexte où elle constituait une obligation ce qui est le cas en Europe pour les exercices ouverts postérieurement au 1^{er} janvier 2005. Le cas français se caractérise de surcroît par la grande résistance que la normalisation IFRS a rencontré localement (Raffournier, 2007). La nécessité de confronter les hypothèses formulées à des cas pratiques a également conduit à restreindre le terrain exploré, solution qui nous a semblé acceptable dans le cadre d'un travail exploratoire. Avant d'aborder le contexte de l'étude de cas et l'identification d'une typologie des solutions apportées, nous procéderons donc à un tour d'horizon de la littérature francophone disponible en matière de systèmes d'information comptables. Elle apparaît relativement peu abondante, alors même qu'il s'agit d'une problématique pertinente au regard des axes de recherche proposés par l'approche socio-organisationnelle de la comptabilité. Cette limitation que nous donnons est éminemment contestable, mais nous souhaitons la replacer dans la démarche exploratoire qui est la notre.

1. COMPTABILITE ET SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE

Le rôle du système d'information dans la réalité de la pratique comptable et l'examen de la structure du dispositif technique s'inscrivent dans le prolongement du programme de recherche proposé par Hopwood et défendu en particulier au travers de ses éditoriaux publiés dans *Accounting, Organizations and Society*.

1.1. La comptabilité en action est aussi analyse du système d'information comptable

Dans les éditoriaux écrits au cours des premières années de publication d'*Accounting, Organizations and Society*, Hopwood plaide en faveur d'une analyse de la comptabilité en action. Il appelle en particulier dans ces textes courts au style vif à étudier le « *interplay between theory, practice and changing conceptions of the nature and role of accounting* » (Hopwood, 1977a) afin de prendre en considération le fait que les systèmes comptables « *are not independent variables, standing in organizational isolation. They are just one part of a complex process through which organizational participants strive to inculcate values, establish power, achieve control and manage conflict.* » (Hopwood, 1977b). Cette nécessaire compréhension de l'action comptable revêt deux sens différents certes proches mais néanmoins disjoints. La première interprétation vise à considérer l'action comme s'exprimant dans le changement comptable. C'est dans cette perspective que Hopwood appelle à une étude des « *accounting changes in organizations, [...] the factors that induced them, [...] the nature of the design and implementation processes and of their organizational impacts [...]* » (Hopwood, 1978). La deuxième tend à considérer l'action comptable comme son déploiement local, contextualisé. La comptabilité est en acte en tant que ses normes et ses principes s'incarnent ici et maintenant au sein d'une entreprise, « *Accounting as currently practised, and its historical development, highlight the evolutionary and contingent nature of the subject* » (Hopwood, 1977c). C'est à ce niveau en particulier que la compréhension du système d'information comptable constitue un enjeu.

En effet, la comptabilité en action est d'abord la confrontation avec un système d'information, tant il est vrai que cette technique ne peut en être dissociée (Lefrancq, 2006). Cette proximité entre la fonction comptable et le système d'information a été reconnue dans le cadre de la pratique comptable dès 1990 « *[...] le comptable cesse d'être celui qui fait la comptabilité. Tout au plus en définit-il les règles logiques et arithmétiques, qu'exécute ensuite l'ordinateur* » (Dupuy, 1990 ; p. 75). La substitution du dispositif technique à la tenue comptable au sens traditionnel est confirmée par Lesourd (1996), qui évoque « l'union » entre comptabilité et informatique et constate qu' « *en trente ans, la comptabilité est passée du traitement manuel avec reports du journal au grand livre, au traitement par décalque, au traitement à façon sur des gros systèmes ou sur des machines comptables simples puis évoluées, enfin au traitement sur des micro ou mini-ordinateurs.* » (p. 15). Cardot (1998) synthétise ce constat sur l'évolution du travail du comptable et la place prise par le système d'information « *Le travail du comptable a lui aussi profondément évolué. Au plan de l'enregistrement, nous sommes passés en quelques années du fastidieux travail de tenue des comptes à un travail de réflexion pour organiser le traitement automatisé des flux d'information. Ce sont maintenant de véritables robots qui assurent avec une grande fiabilité la plupart des enregistrements comptables liés aux flux en produisant les écritures, les*

comptes, les balances et les synthèses de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion. [...] Le brave et besogneux comptable n'est plus, les outils modernes lui ont donné une toute autre dimension. » (pp. 91-92). Cette dimension n'est certes pas la seule et il n'est pas question ici de réduire la comptabilité à son support de production. La notion de système d'information n'est pas univoque et Colasse (2007) définit la comptabilité comme système d'information en mettant en avant son rôle dans « *la modélisation de l'entreprise et le chiffrage de ses performances* » (p. 104). Elle ne saurait à ce titre être réduite au système technique qui la supporte. Il ajoute de surcroît à cette dimension deux autres plans, « *un instrument de modélisation et une pratique sociale et organisationnelle* » (p. 103). Aussi bien l'objectif de ce travail n'est-il pas d'affirmer que la comptabilité ne saurait se lire qu'à travers l'objet technique qui la produit, mais bien davantage de s'interroger sur les caractéristiques de celui-ci pour mieux la comprendre, dans une démarche qui a pu être qualifiée d'empirisme (Monod, 2002).

1.2. Une thématique pourtant relativement peu abordée récemment par la recherche francophone

Si cette dimension technique revêt dans la pratique une certaine importance, elle « fait encore l'objet d'une attention limitée, en tout cas au regard de celle qui lui est consacrée dans le monde anglo-saxon » (Leclere, 2004). La production francophone reste relativement éparse, depuis le compendium déjà ancien que constituent les actes du congrès de 1987 de l'Association Française de Comptabilité. Fabre et Bessire (2006) soulignent ainsi qu'en dépit de la centralité de la question des systèmes de comptabilité (de gestion en l'espèce) ce thème fait l'objet d'un relatif désintérêt, en particulier dans l'enseignement dispensé et si le dispositif technique n'est pas totalement absent de la littérature ces problématiques « [...] *sont le plus souvent [abordées] de manière dispersées* » (Fabre et Bessire, 2006, p. 67), le constat valant également en ce qui concerne la littérature de recherche proprement dite d'après ces mêmes auteurs. Ils préconisent le renforcement de cette thématique de la conception des systèmes de comptabilité de gestion au sein des cursus académiques, au motif, parmi d'autres, « *qu'un contrôleur de gestion ne peut correctement exercer son métier s'il n'est pas conscient des enjeux liés à la conception d'un SCG* » [Système de Comptabilité de Gestion] (Fabre et Bessire, 2006, p. 70). Un diagnostic similaire, bien que plus ancien maintenant, ressort de Malo et Teller (1999) qui soulignent que « *L'étude des techniques est maintenant manifestement délaissée [...] Histoire, systèmes d'information comptable (dans le sens de comptabilité événementielle), gestion fiscale, audit et comptabilité environnementale et sociale ont été délaissés* » (p. 163). Un recensement des articles publiés dans Comptabilité – Contrôle – Audit depuis 1995 et dans Finance Contrôle Stratégie confirme ce diagnostic général. Il ne permet en effet d'identifier que six articles consacrés explicitement au sujet du système technique au sein de la première, chiffre apparaissant globalement faible par rapport au corpus dans son ensemble (Tableau 1).

**Tableau 1 : Articles relatifs aux systèmes techniques publiés dans
Comptabilité – Contrôle – Audit (1995 – 2007)**

Mois Année	Tome	Volume	Pages	Auteur(s)	Titre
Mars 2000	6	1	59-84	E. Tort	Regard sur l'organisation des systèmes comptables des grandes entreprises en France
Novembre 2002	8	2	29-50	W. Azan	Evolution des systèmes comptables, contrôle externe et réseaux de culture (KonTraG) et (NRE)
Mai 2003	9	1	29-52	H. Tondeur O. de La Villarbois	L'organisation de la fonction comptable et financière – Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire ?
Novembre 2003	9	2	171-187	P. Chapellier	Les apports potentiels d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises
Mai 2006	12	1	45-64	F. Meyssonnier F. Pourtier	Les ERP changent-ils le contrôle de gestion
Octobre 2006	12	Thématique	67-85	P. Fabre D. Bessire	Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion

Nous n'avons pas identifié, sur la période courant depuis la mise en œuvre des normes internationales en Europe, d'articles traitant de ce thème dans Finance – Contrôle – Stratégie. Cela ne signifie évidemment pas que les problématiques comptables ou des outils de gestion en soient absentes (par exemple Lenormand et Touchais 2008 ; Martin et Picceu, 2007 ou Feuilloley et Sentis, 2007). Cela étant, nous n'avons pu identifier de travaux croisant les deux approches. Dans la même perspective, l'examen des comptes rendus de thèses ou d'ouvrages publiés dans Comptabilité – Contrôle – Audit ne vient pas modifier le constat général de Malo et Teller (1999), qui semble donc rester valable bien que formulé il y a dix ans (Cf. Tableaux 2 et 3).

**Tableau 2 : Thèses ayant fait l'objet d'une revue dans
Comptabilité – Contrôle – Audit (1995 – 2007)**

Mois Année	Tome	Volume	Pages	Auteur thèse	Titre
Novembre 2002	8	2	177	M. Bollecker	Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels
Novembre 2001	7	2	168	E. Tort	Contribution à la connaissance des systèmes comptables des grandes entreprises en France
Mars 1996	2	1	127-128	T. Morvan	Les modes de régulation des systèmes d'information chez les fournisseurs et les sous-traitants d'une firme-réseau

**Tableau 3 : Livres ayant fait l'objet d'une revue dans
Comptabilité – Contrôle – Audit (1995 – 2007)**

Mois Année	Tome	Volume	Pages	Auteur(s) livre	Titre
Juin 2004	10	1	193	C. Grenier C. Moine	Construire le système d'information de l'entreprise

Mois Année	Tome	Volume	Pages	Auteur(s) livre	Titre
Novembre 2003	9	2	197-198	E. Tort	Organisation et management des systèmes comptables. Optimiser les leviers de la performance comptable
Mai 2003	9	1	202	F. Rowe	Faire de la recherche en systèmes d'information
Mai 2003	9	1	195	G. Balantian	Les systèmes d'information – arts et pratiques
Mars 1999	5	1	133	C. Grenier J. Bonnebouche	Système d'information comptable. Comptabilité générale

Ce recensement n'est pas exhaustif, et certains ouvrages plus récents en sont en particulier absents (Tort, 2006 par exemple). Il constitue néanmoins une image de l'écho que ces questions ont pu avoir jusqu'à présent dans la sphère de la recherche comptable. Si la recherche en système d'information vient peut être compenser ce relatif déficit, point qui reste à confirmer, il est d'ores et déjà intéressant de souligner que cette problématique fait l'objet d'un intérêt plus prononcé de la part de la profession comptable que de la communauté de recherche. C'est ce dont témoigne sa représentation dans la revue de l'Ordre (Revue Française de Comptabilité). Entre 1988 et 2007, cinquante trois articles consacrés d'une manière ou d'une autre aux systèmes d'information comptables ont ainsi été identifiés, en y incluant ceux portant sur des sujets tels que l'audit informatique. Si la thématique semble en retrait depuis 2000, ce constat est relativisé par la publication d'un numéro spécial consacré aux systèmes d'information comptable en 2004.

L'affirmation selon laquelle la conception du système et les modalités de son déploiement technique et matériel sont des conditions nécessaires de sa pertinence (Fabre et Bessire, 2006, p. 67) se reflète ainsi dans la place assez notable qui leur est consacrée par la presse comptable professionnelle. Si nous n'avons pas la prétention de chercher à expliquer l'écart entre l'intérêt de ces questions pour la profession et leur relative discrétion en recherche, il nous semble en revanche qu'il mérite d'être comblé. De cette réflexion sont partis nos travaux qui concernent la comptabilité financière à ce stade délicat que reste le suivi opérationnel d'un double référentiel.

1.3. La question de l'organisation technique du processus comptable

Cette représentation limitée des systèmes d'information comptable dans la recherche contribue de fait à l'absence d'investigations sur les questions de son organisation matérielle au moment du déploiement des IFRS. Dans la distinction opérée entre le système d'information que constitue la comptabilité et le système technique servant de support à cette production qui est l'objet de nos investigations, la première dimension semble clairement prendre le pas (Colasse, 2007). S'agissant du deuxième aspect toute production francophone n'est certes pas absente et Grenier (2000) fait par exemple une distinction très éclairante entre trois types d'architecture comptable qu'il relie à la taille de l'entreprise. Si la nature du système d'information a probablement une influence sur la démarche retenue pour le déploiement des normes IFRS¹, cette question ne fait cependant pas partie de celles abordées par l'auteur pour d'évidentes questions chronologiques. Grenier et Bonnebouche (2004)

¹ Un responsable de maîtrise d'ouvrage nous indiquait ainsi récemment (27 août 2008) vouloir faire évoluer les modalités d'insertion comptable de l'entreprise dans la perspective – entre autres vraisemblablement – de la production IFRS.

détaillent la structure d'un système comptable et introduisent les notions centrales d'événements et de référentiels. Les questions de gestion multi-référentielle y sont présentes de manière incidente uniquement dans la présentation des modalités de regroupement des données (en particulier p.308). Esnault et Hoarau (1994) consacrent également des développements au traitement de l'information comptable. Ils introduisent ainsi la comptabilité événementielle et proposent une cartographie des fonctionnalités d'un progiciel comptable (pp. 137 – 138). Cela ne constitue cependant pas le thème majeur de l'ouvrage et ces questions restent abordées brièvement. Dans un livre plus récent (Tort, 2006), explicitement consacré au reporting financier et intégrant donc pleinement la problématique IFRS, une partie est consacrée à l'organisation informatique de ce processus de l'entreprise. Elle s'attache à sa nature (ERP...) et à certains aspects de son utilisation (pilotage de la performance, transfert de données). La question du traitement du double référentiel comptable n'y est pas davantage spécifiquement abordée.

Aussi plaçons-nous nos travaux dans la perspective d'une première typologie esquissée autour de trois archétypes organisationnels. Trois organisations possibles pourraient ainsi être distinguées à ce stade. Le premier schéma proposé est celui de la tenue de deux comptabilités en parallèle, l'une en normes françaises, l'autre en normes IFRS. Dans cet environnement, chaque événement de gestion engendre deux flux comptables strictement ségrégués même s'ils sont identiques. Pour s'exonérer des limites de cette méthode, un système dit par « compléments » est également envisageable. Il repose sur la tenue d'une comptabilité dans un référentiel unique, typiquement français (ou du moins local) compte tenu des contraintes légales ou fiscales. Les comptes IFRS s'obtiennent par enregistrement d'écritures complémentaires dans un journal spécifique au moment de l'inventaire. Ce système paraît proche des processus de consolidation par remontées de liasses, les comptes sociaux étant corrigés à l'aide des informations contenues dans ces dernières. Enfin, une troisième solution consiste à tenir la comptabilité au sein de trois « univers » : un univers commun et deux univers spécifiques (français et IFRS). Les univers spécifiques n'enregistrent que les écritures divergentes entre systèmes normatifs, un compte de liaison permettant d'assurer l'alimentation en partie double des univers commun et spécifiques. Dans cette architecture, les états financiers dans un référentiel donné s'obtiennent par sommation de l'univers commun et du seul univers spécifique concerné. Les critères discriminants potentiels entre les groupes de pratiques envisageables s'articuleraient autour de trois axes, la volumétrie des écritures, et sa compatibilité avec les délais de production d'une part, les modalités du suivi de l'activité (base française ou IFRS) d'autre part, les compétences de l'équipe comptable enfin.

2. UN PREMIER DIAGNOSTIC DES DEMARCHES DE MISE EN ŒUVRE DU DOUBLE REFERENTIEL

Sur les bases de ce schéma initial, nous tenterons d'observer si ces schémas d'organisation technique se retrouvent effectivement dans la pratique et selon quels axes discriminants leur sélection intervient. Pour cela, nous proposons de faire un premier constat sur les modalités de mise en œuvre des normes IFRS au sein de systèmes de production comptable en s'appuyant sur un échantillon d'entreprises. Après avoir présenté la méthodologie de collecte des données, nous résumerons les résultats obtenus qui confirment la typologie initiale.

2.1. Une approche méthodologique opportuniste

L'appréhension de la structure du système d'information requiert un accès à l'entreprise bien entendu mais également une intimité suffisamment grande avec les processus pour permettre le dévoilement de démarches parfois très manuelles, l'utilisation massive du tableur semblant une solution de consolidation répandue dans ces premières années IFRS. Afin de disposer de données suffisamment fiables et pertinentes, nous nous sommes appuyés sur les travaux d'étudiants de formation continue en deuxième année de master professionnel, spécialisation finance, réalisés dans le cadre d'une unité d'enseignement comptable. Un des sujets proposés comportait la description du dispositif technique et organisationnel déployé dans le cadre de la mise en œuvre de ces nouvelles contraintes normatives au sein de leurs entreprises respectives. Huit étudiants ont choisi ce travail, réalisant autant de travaux sur leur société d'accueil (Cf. Tableau N°4). A cet échantillon, nous avons pu ajouter un cas supplémentaire, provenant de notre expérience personnelle en tant que responsable de la production comptable d'un établissement de crédit spécialisé dans les opérations de marché pour compte propre².

Tableau n°4 : Entreprises appartenant à l'échantillon

	Entreprise 1	Entreprise 2	Entreprise 3	Entreprise 4	Entreprise 5	Entreprise 6	Entreprise 7	Entreprise 8	Entreprise 9
Nationalité	France	France	France	GB	France	France	USA	France	France
Activité	Banque	Telecom	Cosmétique	Pétrole	PSI	BTP	Telecom	Transport	Banque
CA	>500M€	>500M€	130M€	>500M€	<100M€	>500M€	>500M€	>500M€	>500M€
Soumis IFRS	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui

Nous sommes bien conscients des limites matérielles d'un tel dispositif méthodologique. Elles se situent au moins à deux niveaux au moins, pour ne citer que les principaux. Le premier est bien sûr celui propre à la démarche d'observation participante mise en œuvre d'une part ; le deuxième est formé par les caractéristiques de l'échantillon découlant de son processus d'élaboration. Pour ne rester que sur ce dernier point, cet échantillon dépend étroitement du gisement de recrutement des étudiants du diplôme, expliquant probablement la surreprésentation des entreprises de grande taille. Cela étant la problématique abordée permet de relativiser ce biais. De fait, les normes IFRS constituent le système normatif des comptes consolidés pour les sociétés faisant appel public à l'épargne, elles concernent donc au premier chef les grandes entreprises. La surpondération du secteur tertiaire et du secteur financier en particulier (un tiers de l'échantillon) est probablement plus difficile à justifier et provient du profil du diplôme (spécialisation en finance). En dépit de ces limites nous espérons que l'exercice conserve un intérêt en raison de son caractère exploratoire même. Ces confrontations à la pratique, aussi limitées soient-elles, semblent de fait nécessaires pour constituer un socle même friable à partir duquel appréhender de manière plus structurée et exhaustive la réalité dans sa diversité. Hopwood plaide en faveur d'une connaissance de la comptabilité en action, mais insiste sur la nécessité de disposer d'un cadre théorique a priori

² Nous avons assumé ces responsabilités jusqu'en septembre 2007, soit bien postérieurement à la préparation des premiers états IFRS (arrêté de décembre 2004 pour la FTA).

servant de cadre de lecture. Sa construction nous semble requérir une base d'induction que nous proposons ici d'ébaucher.

2.2. Une typologie a priori à l'épreuve des cas

Construite a priori, la typologie de solutions techniques esquissée ci-dessus méritait d'être mise à l'épreuve de pratiques effectives de solutions adoptées par les entreprises dans le cadre du déploiement des normes IFRS. Le dépouillement des études de cas a pu s'articuler autour de ces notions, ce qui permet de confirmer leur validité globale, sans garantir néanmoins leur exhaustivité. Le tableau N°5 présente le dépouillement des documents obtenus, en mettant l'accent sur certaines caractéristiques de gestion ou de système. La nomenclature adoptée pour la restitution est la suivante :

- Structure de Type 1 : tenue de deux comptabilités en parallèle ;
- Structure de Type 2 : comptabilité de référence en un seul système normatif, écritures de complément pour l'obtention des comptes dans l'autre système ;
- Structure de Type 3 : tenue de comptabilité par univers.

Tableau n°5 : Eléments de dépouillement des études de cas

Entreprise	Structure	Commentaires	Système
1	Type 1	Duplication des écritures communes et écritures spécifiques par système normatif	Interpréteur
2	Type 2	La comptabilité est suivie en normes IFRS, des écritures d'écarts permettant de passer en normes françaises.	ERP
3	Type 2	Tenue des comptes en normes locales. Passage aux normes de consolidation par tenue d'une liasse. Organisation maintenue dans le cadre d'une application IFRS	ERP
4	Type 3	Tenue en triple référentiel (local, IFRS et US GAAP) Gestion suivie en normes IFRS	ERP
5	Type 2	Peu de retraitements IFRS.	Interpréteur
6	Type 2	Comptes IFRS suivis dans chacune des filiales	Consolidation
7	Type 2	Tenue en normes locales et US GAAP. Structure compatible avec un déploiement IFRS	ERP
8	Type 2	Solution technique provisoire.	Consolidation
9	Type 3	Gestion suivie en normes IFRS	Interpréteur

La mention « Interpréteur » signale que la comptabilité IFRS est réalisée par interprétation d'événements dans un système différent de l'outil de gestion (processus non intégré) ; « ERP » que la comptabilité IFRS est produite au sein de l'ERP; « Consolidation » qu'un module spécifique existe dans l'outil de saisie des liasses de consolidation

Sur la base de cet échantillon, la solution d'un traitement spécifique des écarts s'impose clairement comme la plus fréquente (deux tiers des entreprises). D'après les éléments en notre possession, elle semble avoir été adoptée pour des raisons de rapidité de déploiement dans la mesure où elle permettait de ne toucher que marginalement les processus comptables déjà à l'œuvre. Par ailleurs, elle s'appuie bien souvent sur des solutions éprouvées dans l'élaboration des comptes consolidés. A cet égard son adoption serait caractéristique de l'utilisation des

normes IFRS dans la seule perspective du reporting externe, à l'exclusion de tout emploi pour le suivi de gestion. La multiplication des solutions bureautiques dans sa mise en œuvre témoigne enfin de la priorité accordée, au moins dans un premier temps, à la satisfaction des obligations légales dans des délais et probablement à un coût contraints. L'entreprise 2 constitue à cet égard une exception. Son système comptable a en effet subi une refonte profonde à l'occasion du passage aux IFRS, même si les éléments manquent pour juger de l'existence (probable) d'autres critères de décision. Le choix a été fait dans ce cas d'imposer le référentiel IFRS comme maître dans le processus comptable, décision qui mériterait d'être approfondie, tant en ce qui concerne ses motivations que son fonctionnement effectif, dans un contexte réglementaire imposant les normes locales pour les comptes sociaux.

Comme cela pouvait être attendu, la solution de Type 3, plus complexe, n'a été mise en œuvre que par les entités les plus importantes, et dont le suivi de gestion s'opérait en normes internationales (ou en tous les cas non locales) pour des raisons soit de structure du groupe (implantations à l'étranger, Entreprise 4), soit en raison de l'adéquation de ce dispositif normatif à la nature de l'activité (opérations de marché pour compte propre, Entreprise 9). Elle n'est pas spécifique d'un secteur, même si son adéquation au suivi des opérations de marché pourrait être de nature à favoriser son adoption par les acteurs concernés.

De manière peut être plus inattendue au regard de ce dernier commentaire, le secteur financier n'a pas non plus adoptée une solution unique, puisqu'il a un représentant dans chacun des types. A cet égard, le fait que la seule structure ayant optée pour la duplication de ses chaînes comptables soit un établissement de crédit apparaît même surprenant au regard des contraintes que ce type de solution est susceptible d'engendrer. De fait, elle entraîne un accroissement de la volumétrie d'écritures traitées, peu compatible avec la pression observée dans ce secteur sur la réduction des délais d'arrêtés. Plus fondamentalement peut être, elle ne facilite pas les processus de circularisation externe (rapprochement nostri par exemple) ou de bouclage des comptes entre les deux systèmes normatifs (rationalisation de la variation des capitaux propres entre les référentiels pour ne citer que cela) qui paraissent également revêtir une réelle importance pour les établissements de crédit dans leur suivi de gestion.

S'agissant du dispositif informatique lui-même, que nous avons regroupé sous l'étiquette « Système », il ne semble pas sur ces bases avoir constitué un facteur déterminant de sélection d'une solution. Il est vrai que la généralité même du qualificatif d'ERP masque vraisemblablement des solutions très différentes quant à la nature des architectures comptables adoptées, et mériterait d'être discriminé de manière plus fine, ce que les informations dont nous disposons ne permettent malheureusement pas. Par ailleurs, les conséquences de l'adoption des normes IFRS sur l'architecture informatique n'ont peut être pas toute été encore tirées, l'événement restant encore récent.

Ces quelques études de cas ont permis de confirmer la validité d'une première typologie des architectures comptables dans le contexte de la double normalisation. Il semble à ce stade que la taille de l'organisation, ainsi que l'existence d'une implantation internationale, et selon toute vraisemblance le mode de suivi de son activité, constituent des critères déterminants de choix de l'architecture comptable. Le secteur paraît en revanche moins discriminant, mais cela demanderait être confirmé au regard des caractéristiques de certains d'entre eux, et en particulier de la pertinence des normes IFRS pour le suivi des activités de marché. Toutefois, en raison de l'évidente insuffisance de l'échantillon, et en partie au moins de ce fait, ces travaux n'ont pas permis d'aller au-delà d'une esquisse des critères de sélection de ces

solutions techniques. En particulier, les données disponibles n'ont en revanche pas permis d'apporter d'éclairage sur l'influence de la taille, des compétences et de l'organisation des équipes comptables dans l'élaboration des solutions techniques.

En revanche, l'existence de ces différentes solutions, et les aménagements parfois importants du dispositif technique de production comptable nous inciterait à confirmer l'idée que l'utilisation qui est faite de ces informations ne s'inscrit pas dans la même perspective que les précédentes données consolidées manipulées par les entreprises. Cela demande désormais à être confirmé par un examen conceptuellement plus structuré et méthodologiquement plus systématique. Aussi un prolongement naturel de ces travaux nous semblerait être la réalisation d'une étude de type quantitatif, afin de cerner plus précisément les déterminants des choix de structure comptable faits par les entreprises au moment du déploiement des normes IFRS et la nature même de celle-ci. Dans un autre registre, ou en complément, elle s'appuierait au préalable sur la réalisation d'études de cas approfondies dans des contextes de déploiements de systèmes d'information comptable afin de cerner les nouvelles (?) pratiques d'utilisation de l'information consolidée.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Association Francophone de Comptabilité (1987) *Comptabilité et systèmes d'information pour la gestion – Actes du 8ème Congrès*

Cardot C. (1998) « L'évolution de la comptabilité et ses conséquences sur le contrôle de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n°298 pp. 88-92

Colasse B. (2007), *Les fondements de la comptabilité*, La Découverte – Repères, 121 p.

Collectif (2004) « Numéro Spécial Systèmes d'Information Comptable », *Revue Française de Comptabilité*, N°369, septembre, pp.7-59

Dupuy Y. (1990) « Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information », *Revue Française de Comptabilité*, n°215, pp. 75-81

Esnault B., Hoarau C. (1994) *Comptabilité financière*, Presses Universitaires de France, Quadrige, Edition 2005

Fabre P., Bessire D. (2006) « Enseigner la conception des Systèmes de comptabilité de gestion », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, n° thématique (octobre), pp. 67-85.

Feuilloley M., Sentis P. (2007) « Pertinence économique de la comptabilisation des dépréciations de goodwill : le cas français », *Finance Contrôle Stratégie*, Mars, Vol. 10 n°1, pp. 95-124.

Grenier C. (2000) « Systèmes d'information et comptabilité », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* sous la direction de Bernard Colasse, Economica, pp. 117-132

Grenier C., Bonnebouche J. (2004), *Système d'information comptable – La représentation comptable de l'entreprise*, Foucher, 320 p.

Hopwood A.G (1977a) « Editorial », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2 n°1, pp. 1-2

Hopwood A. G. (1977b) « Editorial », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2 n°3, pp. 187-188

Hopwood A. G. (1977c) « Editorial », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2 n°4, pp. 277-278

Hopwood A. G. (1978) « Editorial: accounting research and the world of action », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3 n°2 pp.93-95

Leclere D. (2004) « Les ouvrages américains traitant des systèmes d'information comptable », *Revue Française de Comptabilité*, n°369, p. 52

Lefrancq S. (2006) *De la comptabilité en action à une théorie de l'action comptable*, Thèse pour le Doctorat de Sciences de gestion, Université Paris Dauphine, 376 p.

- Lenormand G., Touchais L. (2008) « La pertinence des actifs incorporels avec les IFRS », *Finance Contrôle Stratégie*, Juin, Vol. 11 n°2, pp. 173-201
- Lesourd M. (1996) « La technique comptable informatisée – Une technique en forte évolution. L'arrivée des 'agents intelligents' », *Revue Française de Comptabilité*, n°275, pp. 13-23
- Lévy P. (1998) *Qu'est ce que le virtuel ?*, La Découverte, 153 p.
- Malo JL et Teller R. (1999) « Vingt ans de thèses en comptabilité et contrôle », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, N° « Les vingt ans de l'AFC », (mai), pp. 155-164
- Martin D.P., Picceu C. (2007) « Outils de gestion et pilotage dynamique de l'action collective », *Finance Contrôle Stratégie*, Septembre, Vol. 10 n°3, pp. 75-110
- Monod E. (2002) « Epistémologie de la recherche en systèmes d'information », *Faire de la recherche en systèmes d'information*, pp. 21-56, Vuibert FNEGE
- Raffournier B. (2007) « La résistance française aux normes IFRS », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, décembre pp. 21-41
- Tort E. (2003) *Organisation et management des systèmes d'information comptable*, Dunod.
- Tort E. (2006) *Le reporting financier – Aspects comptables, fiscaux et de gestion*, Vuibert