

## Normalisation comptable et nouvelles technologies

Yves-Aubert Côté et Yves Lequin

Volume 62, numéro 2, 1994

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1106060ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1106060ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

HEC Montréal

ISSN

0004-6027 (imprimé)

2817-3465 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer ce document

Côté, Y.-A. & Lequin, Y. (1994). Normalisation comptable et nouvelles technologies. *Assurances*, 62(2), 199–224. <https://doi.org/10.7202/1106060ar>

Résumé de l'article

A trendy phenomenon in a world dominated by an economic pseudo-rationality or a new, accidental and destabilizing phenomenon whose consequences are beyond our control — such is the perception of the omnipresent introduction of new technologies into industrial economies at the end of this century. The accounting disciplines, the crossroads for information passing through and surrounding a company, cannot ignore the emergence of these challenges. In the following study, the authors first define the expression "new technologies" and then analyze the various sources and effects of accounting standardization to more clearly define the possible consequences of this new phenomenon for accounting and certification professionals.

# Normalisation comptable et nouvelles technologies \*

par

Yves-Aubert Côté \*\*

et

Yves Lequin \*\*\*

*A trendy phenomenon in a world dominated by an economic pseudo-rationality or a new, accidental and destabilizing phenomenon whose consequences are beyond our control — such is the perception of the omnipresent introduction of new technologies into industrial economies at the end of this century.*

199

*The accounting disciplines, the crossroads for information passing through and surrounding a company, cannot ignore the emergence of these challenges. In the following study, the authors first define the expression “new technologies” and then analyze the various sources and effects of accounting standardization to more clearly define the possible consequences of this new phenomenon for accounting and certification professionals.*



## Première partie

### Les nouvelles technologies, un vieux concept ambigu

#### 1.1. Nature de l'Innovation

C'est dans l'innovation que prennent racine les nouvelles technologies. Or le substantif innovation aussi bien que le verbe

---

\* Cet article a fait l'objet du Cahier N° 13, publié par la Chaire de sciences comptables, HEC, Montréal.

\*\* Titulaire, École des Hautes Études Commerciales, Montréal.

\*\*\* Professeur, École Supérieure des Affaires, Grenoble.

innover sont porteurs de la notion de nouveauté, c'est-à-dire de ce qui n'est pas connu ou qui l'est depuis peu. Ce qui, hier, était caché, inconnu, ignoré, est devenu, aujourd'hui, existant, présent à l'esprit d'une manière concrète ou abstraite, fruit de la découverte<sup>1</sup> ou de l'invention<sup>2</sup>. L'innovation se présente ainsi en situation de rupture, relative ou totale selon sa nature, avec la routine, la tradition. Et l'évolution du savoir et du savoir-faire humains à travers les âges montre que le phénomène s'est manifesté plus d'une fois dans tous les domaines. Pour nous en tenir au seul domaine comptable, que de transformations se sont produites depuis l'invention des chiffres : la naissance après une longue attente de la partie double, le façonnement progressif de la comptabilité de gestion, le passage des méthodes manuelles aux méthodes mécanographiques et électroniques représentent un bien modeste échantillon des importantes mutations qui ont touché la comptabilité au cours de son histoire. Innover et innovation prennent alors figure de concepts qui, paradoxalement, sont porteurs de la notion de nouveauté sans être eux-mêmes nouveaux.

La précision de vocabulaire qui précède aura permis d'entrevoir l'étendue d'application des termes innover et innovation. On peut les retrouver dans tous les champs disciplinaires, qu'il s'agisse des arts ou des sciences, et d'une manière générale dans tout l'agir humain. Aussi convient-il pour notre propos, en deuxième analyse, d'en examiner la portée dans le domaine de l'économie.

## 1.2. Empreinte économique de l'innovation

L'innovation comporte en économie un caractère très concret, tributaire de la nature même de l'activité économique. Pour l'économiste, l'innovation « a trait à l'insertion de quelque chose de nouveau dans les activités du monde réel. Elle exclut

---

<sup>1</sup> Découvrir c'est percevoir ce qui existe déjà et que l'on met au jour pour la première fois.

<sup>2</sup> Inventer c'est produire des idées, des formes ou des objets jusqu'alors inexistantes. C'est aussi produire une combinaison jusqu'alors inconnue à partir de ce qui existait déjà.

des abstractions, telles que de nouveaux concepts ou de nouvelles théories<sup>3</sup> ». Elle est marquée par une volonté de faire valoir la nouveauté en recherchant des formes concrètes d'expression. De plus, elle « se distingue de l'invention par le fait que cette nouveauté scientifique a connu ou est en train de connaître une mise en valeur économique au sein de l'entreprise<sup>4</sup> ». On exprimera autrement la même idée en disant que l'invention se transforme en innovation lorsqu'on la met en pratique à des fins lucratives, ou encore, « lorsque l'entreprise dispose des compétences et de l'environnement managérial et commercial capable de l'intégrer<sup>5</sup> ». On est, en définitive, en face d'une opération de transformation engendrée par la mise en application industrielle et commerciale d'une idée abstraite, produit de l'invention, ou d'une découverte, résultat d'une saisie par l'esprit humain de ce qui était inconnu jusqu'alors. Et cette situation a été créée à partir du souci, de la préoccupation, voire de la volonté d'en tirer parti au plan économique. L'innovation prend ainsi ses distances non seulement de l'invention mais aussi du simple changement de qui elle se distingue en ce qu'elle « s'appuie sur des dispositifs et des actions matérielles spécifiques d'ordre technologique au sens large<sup>6</sup> ».

201

En précisant les contours du concept, l'économiste Joseph A. Schumpeter (1883-1950) a contribué à faire évoluer les préoccupations des économistes vers la reconnaissance, à partir des années 1950, d'une place à l'innovation, à la faveur d'une prise de conscience de l'importance économique de la recherche et du développement. Cette évolution, reflet d'une réalité profonde, ne devait pas échapper aux normalisateurs comptables comme nous le verrons dans la seconde partie de ce texte.

---

<sup>3</sup> Théodore SURANIYI-UNGER, Jr. *Encyclopédie économique*, McGraw-Hill Inc., 1982, *Economica*, pour la traduction française, Paris, 1984, 1223 pages, pp. 521-523.

<sup>4</sup> Smaïl AÏT-EL-HADJ, « Management de l'innovation technologique », *Encyclopédie de gestion* sous la direction de Patrick JOFFRE et Yves SIMON, *Economica*, Paris, 1989, 3189 pages, p. 1629.

<sup>5</sup> Luc BOYER et Noël EQUILBEY, *Histoire du management*, Les Éditions d'Organisation, Paris, 1990, 190 pages, p. 104.

<sup>6</sup> Smaïl AÏT-EL-HADJ, *Op. cit.*

### 1.3. Ambiguïté terminologique

Technologie et technique sont deux mots qui ne sauraient être confondus. Et pourtant, par l'un de ces glissements dont seul l'usage a le secret, une ambiguïté est apparue. André Lalande indique avec à-propos que c'est « une métonymie fréquente dans l'usage des termes en -logie<sup>7</sup> ». Pareil procédé de langage rappelle l'exemple de méthodologie, souvent utilisé pour méthode.

202

À quand remonte cette confusion entre technologie et technique ? On peut avancer, sans trop de risques nous semble-t-il, que le vingtième siècle en a été témoin. Déjà, dans sa *Théorie de l'évolution économique* parue en 1911, Joseph Schumpeter met en relief l'importance pour l'entrepreneur de s'ingénier à mettre en place de nouvelles méthodes de production comme à mettre en marché de nouveaux produits. Il y revient dans *Les cycles des affaires* publié en 1939<sup>8</sup>. C'est ainsi que le concept d'évolution technologique a pris forme sous la plume de cet auteur et que les économistes se l'approprient au milieu du siècle comme variable explicative du cycle long<sup>9</sup> en économie aussi bien que comme élément déterminant de l'évolution économique. Devant ces faits, il n'y a qu'un pas pour émettre l'hypothèse que le remplacement du mot technique par le mot technologie s'est produit au cours du dernier quart de siècle vraisemblablement. La relation naturelle entre les deux termes a conduit quelqu'un quelque part à prendre l'un pour l'autre. Ils ne sont pourtant pas interchangeables. La technique a trait à un « Ensemble de procédés bien définis et transmissibles, destinés à

---

<sup>7</sup> André LALANDE, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Presses Universitaires de France, Paris, 1962, 1323 pages, p. 1107.

<sup>8</sup> Claude-Danièle ÉCHAUDEMAISON et collab., *Dictionnaire d'économie et de sciences sociales*, Éditions Nathan, Paris, 1989, 332 pages, p. 269.

<sup>9</sup> Aussi appelé cycle Kondratieff qui « désigne un cycle... d'une durée moyenne de 50 à 60 ans, mettant en évidence des mouvements de prix. Il fut repéré par l'économiste soviétique N. Kondratieff au début des années 1920. ». Cf. Alain BEITONE, Christine DOLLO, Jean-Pierre-André GUIDONI, Alain LEGARDEZ, *Dictionnaire des sciences économiques*. Armand Colin Éditeur, Paris, 1991, 354 pages, p. 82.

produire certains résultats jugés utiles<sup>10</sup> », ou encore « En un sens plus spécial... et actuellement très répandu, le mot technique se dit particulièrement des méthodes organisées qui reposent sur une connaissance scientifique correspondante<sup>11</sup> ». En revanche, la technologie se réfère à l'épistémologie en ce qu'elle a pour objet d'étudier la science des techniques. Elle vise à la connaissance scientifique alors que la technique a pour but la production, les applications pratiques. Martinet et Silem confirment que le mot technologie est « confondu à tort avec technique<sup>12</sup> ». Le *Grand Robert* mentionne de son côté que c'est faire un usage abusif du mot technologie que de lui donner le sens de « Technique de pointe moderne et complexe ». Il fait ensuite suivre la remarque suivante : « Technologie et ses dérivés sont très courants dans cet emploi, souvent pour des raisons d'emphase publicitaire ». Nous voilà un peu fixés sur le motif du glissement linguistique.

Au plan normatif, la confusion de technologie et de technique est injustifiée. Par ailleurs, l'emploi de ces mots l'un pour l'autre est aujourd'hui si répandu qu'il est très difficile de s'engager dans la voie de la contestation, particulièrement lorsqu'il s'agit de techniques de pointe. Aussi allons-nous, à notre tour, « l'habitude étant prise, (utiliser) indifféremment « nouvelles technologies » ou « nouvelles techniques » dans le sens de nouveaux produits complexes, nouveaux équipements, etc.<sup>13</sup> ».

#### 1.4. Étendue des nouvelles technologies

Même réduit au domaine économique et, inévitablement à l'entreprise, il n'est pas facile de présenter d'une manière synthétique et ordonnée le résultat d'un inventaire des nouvelles

---

<sup>10</sup> André LALANDE, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, p. 1106.

<sup>11</sup> *Ibid.*

<sup>12</sup> Alain-Ch. MARTINET et Ahmed SILEM, *Lexique de gestion*, Jurisprudence Générale, Dalloz, Paris, 1986, 299 pages, p. 280.

<sup>13</sup> Pierre-André JULIEN et Jean-Claude THIBODEAU, *Nouvelles technologies et économie*, Presses de l'Université du Québec, Québec, 1991, 248 pages, p. 5.

technologies comme on les observe aujourd'hui. Nous essaierons malgré tout de faire un bout de chemin avec en tête le point de chute comptable.

Le recul du temps peut donner une première vision. Deux historiens du management distinguent entre « les innovations industrielles (qui concernent essentiellement la production) de celles qui s'appliquent aux autres domaines de l'entreprise<sup>14</sup> ». Dans la perspective comptable, la deuxième catégorie est celle qui nous intéresse, puisque « les innovations non industrielles au sens strict (sont) celles qui touchent à l'informatique et à la maîtrise des systèmes d'information, voire aux techniques de gestion et de marketing (et qui) transforment considérablement le management de l'entreprise<sup>15</sup> ». Ce sera là notre premier jalon.

204

Pour aller plus loin, on pourrait envisager d'établir une typologie de l'innovation technologique. Toutefois, les essais<sup>16</sup> dans cette voie ne permettent pas d'appréhender facilement le domaine comptable, malgré leur richesse, leurs efforts de synthèse et leur rigueur d'expression. L'observation directe, utilisant les données d'une recherche effectuée au Québec sur le changement technologique et l'emploi<sup>17</sup>, sera dès lors privilégiée.

L'un des documents rédigés dans le cadre de cette recherche indique ce qui suit :

1. Le groupe des comptables, vérificateurs et agents financiers est touché par « deux principaux types de technologies nouvelles : les technologies de gestion reliées à la bureautique et les technologies professionnelles. Les

---

<sup>14</sup> Luc BOYER et Noël EQUILBEY, *Histoire du management*, Les Éditions d'Organisation, Paris, 1990, 190 pages, p. 104.

<sup>15</sup> *Ibid.*

<sup>16</sup> Voir, notamment, Pierre-Yves BARREYRE, « Typologie des innovations », *Revue Française de Gestion*, Paris, janvier-février 1980, pp. 9-15.

Smâïl AÏT-EL-HADI, *Op. cit.*

Pierre DUSSAUGE et Bernard RAMANANTSOA, *Technologie et stratégie d'entreprise*, McGraw-Hill, Paris, 1987, 248 pages.

<sup>17</sup> Pierre-André JULIEN et Jean-Claude THIBODEAU, *Op. cit.*

---

premières servent strictement à des fins d'administration et de gestion (courrier électronique, agenda électronique, traitement de texte, etc.). Elles ont des applications dans une multitude de professions et d'entreprises. Les secondes, au contraire, ont été créées spécialement pour des applications professionnelles. C'est le cas des logiciels utilisés pour la vérification comptable ou la comptabilité des entreprises. La profession comptable illustre bien l'utilisation de ces technologies professionnelles <sup>18</sup> ».

2. C'est par l'informatique et essentiellement par les logiciels que sera touché le travail du comptable professionnel.
3. Les développements du proche avenir laissent entrevoir, grâce aux progrès de l'intelligence artificielle, l'apparition de logiciels propres à permettre
  - l'affectation maximale du personnel, accomplir l'analyse des contrôles internes, décider des procédés de vérification et préparer les recommandations à faire aux clients pour qu'ils améliorent leurs systèmes <sup>19</sup>.
  - la création de programmes de planification financière et fiscale par ordinateur <sup>20</sup>.
4. Les technologies de pointe, c'est-à-dire celles qui n'appartiennent encore qu'aux entreprises les plus avancées dans leur secteur, présentent plus d'attraits que les technologies modales c'est-à-dire celles qui sont utilisées par tous.

---

<sup>18</sup> Jean LORRAIN et Gaëtan BRETON, *Les comptables*, monographie sectorielle réalisée sous la direction de Jean-Claude Thibodeau, de l'INRS-Urbanisation, et de Pierre-André Julien, du GREPME de l'UQTR, pour le compte du Bureau de la statistique du Québec, du ministère de l'Énergie et des Ressources, du ministère de l'Enseignement supérieur, de la Science et de la Technologie, et du ministère de la Main-d'oeuvre et de la Sécurité du revenu, mai 1988, 31 pages, p. 15.

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> *Ibid.*

---

## Deuxième partie

### Les sources de la normalisation comptable et les nouvelles technologies

#### 2.1. Sources de la normalisation comptable (France, Canada, États-Unis)

206

Nous l'avons déjà noté ailleurs<sup>21</sup>, le mode d'établissement des normes comptables ne procède pas d'un modèle uniforme à travers le monde. Ainsi, la France dispose d'un organisme officiel de normalisation dont le caractère démocratique dans l'intention se manifeste par le nombre de ses membres, plus d'une centaine, qui représentent les parties prenantes (parmi lesquelles on trouve des représentants des organisations comptables) à la vie économique du pays y compris l'État. Cet organisme consultatif, placé sous l'autorité du Ministre chargé des affaires économiques formule des avis ou des recommandations sur la bonne pratique comptable. Il en va autrement au Canada où c'est l'une des trois corporations canadiennes de comptables, l'Institut Canadien des Comptables Agréés (I.C.C.A.), qui assume la responsabilité de la normalisation<sup>22</sup>. Comment ? Par un Conseil des normes comptables (C.N.C.) créé par le Conseil des gouverneurs, organe suprême de l'I.C.C.A. Ce conseil est beaucoup moins représentatif que son équivalent français car il ne compte que

---

<sup>21</sup> Yves-Aubert CÔTÉ, *La profession comptable canadienne: tour d'horizon*, collection des *Cahiers de la Chaire de sciences comptables*, Cahier n° 9, École des Hautes Études Commerciales, Montréal, 1992, 28 pages, p. 18.

<sup>22</sup> Ce n'est pas ici le lieu de s'étendre sur les causes historiques de cette situation. On se contentera de rappeler que le système politique canadien est fait de deux composantes: un gouvernement fédéral et des gouvernements provinciaux qui disposent de pouvoirs. Ces différents gouvernements peuvent adopter des lois qui touchent aux sociétés commerciales et, du même coup, réglementer la diffusion de l'information financière. C'est un terrain où il y a double juridiction. En vertu d'une disposition introduite en 1975 dans les règlements de la *Loi sur les sociétés commerciales canadiennes*, le législateur fédéral oblige les sociétés qui lui sont assujetties à suivre les directives du *Manuel de l'ICCA*. À leur tour, l'Ontario (1978) et le Québec (1982) ont adopté une semblable disposition dans leur loi sur les valeurs mobilières. D'autres provinces ont suivi. C'est ainsi qu'au Canada la normalisation comptable est devenue la responsabilité de l'Institut Canadien des Comptables Agréés. La portée pratique des dispositions législatives est telle que les normes du *Manuel de l'ICCA* ont valeur d'exemple à suivre même pour les entreprises qui ne sont pas directement touchées par les lois en cause.

quinze membres : treize bénévoles avec droit de vote et deux permanents sans droit de vote. Chacun des deux organismes qui précèdent constitue la source première et officielle de la normalisation comptable dans son pays. Il faut ajouter qu'en France, la Commission des Opérations de bourse (COB), qui existe depuis 1967, « est, dans le cadre de sa mission de protection de l'épargne investie dans des valeurs mobilières, conduite à préciser certains points de doctrine comptable et à formuler des propositions de modifications des lois et des règlements concernant l'information des porteurs de valeurs mobilières et, par extension du public<sup>23</sup> ». Mais la COB n'a aucun pouvoir en ce qui touche à la réglementation comptable. La situation canadienne, de son côté, est à l'image du régime fédéral du pays. On trouve dans chacune des provinces une Commission des valeurs mobilières. L'autorité de chacun de ces organismes de surveillance s'exerce essentiellement sur les sociétés qui font appel public à l'épargne dans le cadre d'une loi sur les valeurs mobilières propre à chaque province. L'information comptable à fournir par les entreprises à ces Commissions de valeurs mobilières devra être conforme aux dispositions du *Manuel de l'ICCA*.

207

Aux États-Unis, contrairement au dispositif canadien, le modèle de normalisation repose sur les épaules d'un organisme indépendant, le *Financial Accounting Standards Board* (FASB). La nomination de ses membres et son financement sont assurés par le *Financial Accounting Foundation* (FAF). Cet autre organisme est à son tour financé par des organisations professionnelles représentatives des producteurs et utilisateurs de l'information comptable parmi lesquelles figure l'*American Institute of Certified Public Accountants*. De plus, la situation américaine se différencie de celle de la France et du Canada en ce que l'organisme chargé de veiller au bon fonctionnement des bourses américaines de valeurs, la *Securities and Exchange Commission* (SEC), « a le pouvoir de définir le contenu et la présentation des états financiers diffusés par les sociétés dont les

---

<sup>23</sup> Bernard COLASSE, *Comptabilité générale*, 3<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 1991, 396 pages, pp. 46-47.

---

titres sont cotés. Toutefois, elle n'a jamais exercé réellement ce pouvoir... (car) le FASB jouit..., par délégation de la SEC, du pouvoir de normaliser<sup>24</sup> ». En certaines circonstances, les points de vue des deux organismes peuvent différer, auquel cas celui de la SEC prévaut sur celui du FASB.

## **2.2. Champs d'élection de la normalisation comptable face aux nouvelles technologies**

208 Le progrès technologique vient de l'extérieur de la comptabilité. Lorsque celle-ci s'en empare, c'est par suite d'un choix du décideur dirigeant d'entreprise désireux de tirer parti de nouvelles technologies dans le champ des applications, plus précisément des applications les plus utiles à la gestion. On aura estimé que ces nouvelles technologies, ainsi mises au service de l'entreprise, contribueront à améliorer le système d'information comptable, à la fois par un mode de fonctionnement plus efficace comme par une expression plus riche de l'information qui en résulte.

### ***Les grandes orientations***

À quel moment, s'il en est, peut intervenir dans ce processus d'appropriation le normalisateur comptable ? Rappelons, d'abord, que quel qu'en soit l'auteur, « une norme se définit ... comme une donnée de référence résultant d'un choix collectif raisonné en vue de servir à la solution de problèmes répétitifs<sup>25</sup> ».

Il convient d'avoir ensuite à l'esprit que d'un pays à un autre le domaine d'élection de la normalisation comptable peut ne pas correspondre aux mêmes frontières. Ainsi, « Alors que la normalisation et la réglementation comptables américaines portent essentiellement sur les principes comptables et les normes de présentation et de contenu des états financiers de synthèse, la réglementation comptable française porte à la fois

---

<sup>24</sup> *Ibid.*, p. 43.

<sup>25</sup> Fernand SYLVAIN, *Op. cit.*, p. 476.

sur le processus comptable - la comptabilité en tant que processus de saisie, de stockage et de traitement de l'information - et sur ses produits - les états financiers de synthèse<sup>26</sup> ». On peut ajouter que la normalisation canadienne procède d'une perspective semblable à celle des États-Unis. La réglementation nord-américaine contrairement à la réglementation française, ne s'aventure guère sur le terrain des opérations préparatoires aux documents de synthèse que sont les états financiers. Elle met plutôt l'accent sur ceux-ci, laissant de la sorte une liberté presque totale à l'égard des étapes à suivre dans l'exécution matérielle de la tâche de construire les états financiers.

209

On observe que face aux nouvelles technologies le normalisateur comptable peut avoir deux attitudes. Une première attitude, celle du milieu nord-américain, soucieuse des principes comptables et des règles de présentation de l'information financière, conduira à retenir que les nouvelles technologies relèvent de l'ordre des moyens et non de celui des fins. Elles n'entrent pas de ce fait dans le champ des préoccupations des normalisateurs comptables. Dans l'ordre des moyens, l'histoire nous apprend que la comptabilité a successivement connu l'emploi de méthodes manuelles, de méthodes mécanographiques et de méthodes électroniques. Nous savons bien quelle avance ont maintenant ces dernières sur les deux autres. La quantité de données que l'on peut traiter de même que la rapidité qui caractérise ce traitement aussi bien que la puissance d'expression de l'ordinateur qui en découle donnent aux méthodes électroniques une supériorité dont on ne discute plus aujourd'hui, si ce n'est sous l'angle des analyses avantages-coûts. Et alors, dans cette perspective, sur quoi devrait porter la normalisation comptable, sinon sur la manière de présenter l'information tirée de l'ordinateur plutôt que sur la manière d'utiliser celui-ci ?

Il n'est pas hors de propos d'insister au passage sur le fait que nous parlons présentement de normes comptables, laissant de côté le secteur de la vérification (audit). Dans ce dernier

---

<sup>26</sup> Bernard COLASSE, *Op. cit.*, p. 47.

secteur, comme on le sait, il existe des normes internationales concernant la vérification dans un cadre informatique<sup>27</sup>. Ces règles ont été formulées afin de guider les experts-comptables dans l'exercice de leur mission d'audit (ou de vérification) « lorsqu'un ordinateur, d'un modèle ou d'une taille quelconque, est utilisé dans le traitement que l'entité assure de certaines données financières importantes pour le vérificateur, que l'ordinateur soit exploité par l'entité ou par un tiers<sup>28</sup> ». Et l'on ajoute, au paragraphe suivant ce qui suit : « Le fait qu'une mission se situe dans un cadre informatique ne modifie ni l'objectif global de la vérification, ni son étendue<sup>29</sup> ». L'ordre des fins n'est donc pas perdu de vue.

Une seconde attitude, celle du milieu français, est porteuse de la double préoccupation de présentation de l'information financière aussi bien que du processus qui la façonne. Cette manière de voir, contrairement à la précédente, ouvre plus naturellement la porte à la formulation de règles touchant au processus de saisie, de stockage et de traitement de l'information. C'est ainsi que le Conseil national de la comptabilité a créé en 1991 un groupe de travail « Informatique et comptabilité » qui « a pour mission d'étudier les conséquences

---

<sup>27</sup> Le Comité international de normalisation de la vérification de la Fédération internationale des comptables a publié :

NVI 15 Vérification dans un cadre informatique (février 1984), 6 pages.

NVI 16 Techniques de vérification informatisée (octobre 1984), 12 pages.

NVI 20 Incidence du cadre informatique sur l'étude et l'évaluation du système comptable et des contrôles internes connexes (juin 1985), 14 pages.

Supplément N° 1

à la NVI 20 Vérification dans un cadre informatique - les micro-ordinateurs autonomes (octobre 1987), 13 pages.

Supplément N° 2

à la NVI 20 Cadre informatique - les systèmes informatiques en direct (février 1989), 12 pages.

Supplément N° 3

à la NVI 20 Cadre informatique - les bases de données (février 1989), 11 pages.

<sup>28</sup> *Vérification dans un cadre informatique*, NVI 15, Le Comité international de normalisation de la vérification de la Fédération internationale des comptables, février 1987, p. 3.

<sup>29</sup> *Ibid.*

---

sur les textes relatifs à la tenue des comptabilités du fait du développement de l'informatique<sup>30</sup> ». La première réunion, tenue le 17 avril 1991, de ce groupe et la deuxième qui a suivi ont conduit à établir un programme de travail axé sur les « quatre thèmes successifs suivants :

- les enregistrements comptables : les principes de séquentialité (chronologie) et d'irréversibilité des enregistrements (rectifications, annulations) ;
- la télétransmission : existence, nature et conservation des pièces justificatives à l'appui des enregistrements comptables, (« document écrit »), la mise en oeuvre du principe de séquentialité (preuve de la date), preuve de la qualité de l'émetteur, etc. ;
- les livres comptables obligatoires comme moyen de preuve entre commerçants : justification de ces livres, authentification (formalité de la cote et du paraphe, dérogation pour les documents informatiques écrits) ;
- le contrôle, les sécurités et la documentation du système de traitement automatisé des comptabilités<sup>31</sup> ».

211

Les deux attitudes que nous venons de décrire procèdent d'univers culturels différents. Elles sont à l'origine du mouvement d'alternance dont la suite de notre texte est porteuse entre des réflexions tantôt relatives à la fabrication des documents comptables de synthèse, tantôt relatives à la manière de présenter ces derniers.

### ***Les prises de position***

À la lumière des principales revues de recherche en comptabilité financière, il semble que les nouvelles technologies n'aient pas reçu l'attention que l'on pouvait attendre, si l'on se

---

<sup>30</sup> Conseil national de la comptabilité, bulletin trimestriel n° 87 - 2<sup>e</sup> trimestre 1991, Ministère de l'Économie, des Finances et du Budget, p. 6.

<sup>31</sup> Conseil national de la comptabilité, bulletin trimestriel n° 88 - 3<sup>e</sup> trimestre 1991, Ministère de l'Économie, des Finances et du Budget, p. 7.

réfère à leur rôle fondamental souligné par la plupart des ouvrages portant sur la stratégie. L'insertion et la maîtrise des nouvelles technologies apparaissent en effet déterminantes pour la survie et la croissance des entreprises dans des économies ouvertes où la compétitivité est exacerbée (Earl<sup>32</sup> 1989, Simon<sup>33</sup> 1990).

212

La comptabilité de gestion n'a pas connu cette même absence d'intérêt, puisqu'elle est en prise directe avec les nouvelles technologies en termes de coûts, de performances et de risques. De nombreux travaux ont étudié l'importance de ces actifs ou dépenses obligées dans les processus de production et dans les nouvelles formes d'organisation (Simon<sup>34</sup> 1990) qui permettent d'en optimiser les effets (Burlaud et Giard<sup>35</sup> 1990, Brownell et Merchant<sup>36</sup> 1990...). Certains travaux présentent souvent des monographies relatives à l'introduction des nouvelles technologies et les conséquences qui en découlent pour les responsables du pilotage des entreprises. Les résultats d'enquêtes et analyses monographiques (Nixon et Lonie<sup>37</sup>) ne permettent pas actuellement d'en déduire de nouveaux processus d'organisation ni d'élaborer des règles simples de calcul et de contrôle des coûts, excepté l'étude récente de Bao et Bao<sup>38</sup> (1989) qui tente de relier la théorie de la diffusion de la

---

<sup>32</sup> Michael J. EARL, *Management Strategies for Information Technology*, Prentice Hall, 1989, 218 pages.

<sup>33</sup> Robert SIMON, « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives », *Accounting Organizations and Society*, 1990, vol. 15, n° 1/2, pp. 127-143.

<sup>34</sup> Herbert A. SIMON, « Information Technologies and Organizations », *The Accounting Review*, octobre 1990, vol. 65, n° 3, pp. 658-667.

<sup>35</sup> Alain BURLAUD et Vincent GIARD, *Gestion industrielle et mesure économique*, chap. 8 et 10 de l'ouvrage collectif, ECOSIP, Paris, Economica, 1990, pp. 134-182.

<sup>36</sup> Peter BROWNELL et Kenneth MERCHANT, « The budgetary and performance influences of product standardization and manufacturing process automation », *Journal of Accounting Research*, automne 1990, vol. 28, n° 2, pp. 388-397.

<sup>37</sup> Bill NIXON et Alasdair LONIE, « Technology, Competitive Strategies and Management Accounting: Some Evidence of 13 Case Studies », document présenté à la conférence nationale de la British Accounting Association (BAA, 1992), avril 1992, 65 pages.

<sup>38</sup> Ben-Hsien BAO et Da-Hsien BAO, « LIFO Adoption: A Technology Diffusion Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, 1989, vol. 14, n° 4, pp. 303-319.

---

technologie et le choix de méthodes comptables. Les entreprises cherchent à maîtriser les nouvelles technologies, principalement celles relatives au traitement de l'information (Kerremans, Teunisse et Van Overloop<sup>39</sup> 1991). Toutefois, la complexité comme la diversité des nouveaux systèmes d'information en comptabilité de gestion ne favorisent pas, en l'état actuel, une vision synthétique de leur évolution, encore moins de leur normalisation.

Les nouvelles technologies ont de profondes répercussions sur la comptabilité de gestion. En même temps, elles échappent actuellement à tout processus de normalisation et, partant, à leur description, ce qui explique en partie les difficultés rencontrées dans la diffusion auprès des tiers des informations qui les concernent.

213

L'expression « nouvelles technologies » peut s'appliquer avec deux sens différents. Ou bien l'on considère les nouvelles technologies dans l'entreprise, au service de la fonction production principalement ; elles résultent alors d'innovations industrielles déjà décrites. Ou bien l'on s'arrête aux nouvelles technologies de l'entreprise, c'est-à-dire celles qui sont au service de son organisation et qui découlent d'innovations non industrielles examinées précédemment. Les développements des systèmes d'information permettront peut-être d'effectuer la synthèse de ces deux approches puisque fonctions de production et gestion des systèmes d'information tendent à s'imbriquer pour l'optimisation de la gestion des processus industriels.

### **2.3. Normalisation comptable et information des tiers sur la diffusion des nouvelles technologies dans l'entreprise**

Les travaux de normalisation comptable tant en France qu'à l'étranger, et contrairement à la normalisation en audit (vérification), ont été marqués par une très grande prudence dans l'appréciation des nouvelles technologies : le plus souvent,

---

<sup>39</sup> M. KERREMANS, H. THEUNISSE et G. VAN OVERLOOP, « Impact of Automation on Cost Accounting », *Accounting and Business Research*, printemps 1991, vol. 21, n° 82, pp. 147-155.

---

l'entreprise peut se dispenser de diffuser une information explicite sur le sujet, et le principe de prudence qui sous-tend l'élaboration des états financiers ne permet qu'une diffusion limitée à certaines dépenses.

214 L'introduction des nouvelles technologies implique des dépenses de recherche et développement, de formation, d'équipements spécifiques et d'investissements en actifs incorporels. La normalisation comptable a donné lieu à la formulation de certaines règles, notamment en matière de recherche et développement. L'information comptable afférente aux nouvelles technologies n'est toutefois pas présentée dans une optique financière permettant d'en apprécier les effets sur les cash-flows futurs. Or, d'après les diverses études portant sur les cadres conceptuels comptables et sur l'utilité de l'information comptable, la prévision des flux de liquidité représente un des objectifs privilégiés que recherche le lecteur de l'information financière diffusée (Ismail et Kim<sup>40</sup> 1989). De nombreuses études reposant sur l'hypothèse de l'efficience des marchés financiers ont d'ailleurs souligné l'impact de la prévision des flux de liquidités sur la valeur des entreprises cotées (Bernard et Stober<sup>41</sup> 1989, Bowen, Burgstahler et Daley 1987...).

Il est donc surprenant de constater que les renseignements portant sur le développement des nouvelles technologies, notamment l'automatisation des processus de production et des processus connexes (approvisionnements, contrôles...), ne soient pas pour la plupart traduits par une information pertinente et significative dans les états financiers, alors que la rentabilité future et l'avenir de l'entreprise en dépendent.

---

<sup>40</sup> Badr E. ISMAIL et Moon K. KIM, « On the Association of Cash Flow Variables with Market Risk: Further Evidence », *The Accounting Review*, n° 1, janvier 1989, pp. 125-135.

<sup>41</sup> Victor L. BERNARD et Thomas L. STOBBER, « The Nature and Amount of Information in Cash Flows and Accruals », *The Accounting Review*, octobre 1989, pp. 624-652.

Robert M. BOWEN, David BURGSTAHLER et Lane A. DALEY, « The Incremental Information Content of Accrual Versus Cash Flows », *The Accounting Review*, octobre 1987, pp. 723-747.

La comptabilisation des frais de recherche et développement a fait l'objet de nombreuses études (Boisselier<sup>42</sup> 1991, 1990...) montrant une certaine convergence des travaux de normalisation, la position la plus stricte étant celle du FASB aux États Unis (FASB<sup>43</sup> 1974 Statement n° 2, APB 1970 Opinion n° 17). En effet, les frais de recherche et développement ne peuvent prétendre à une inscription à l'actif dès lors qu'il est très difficile d'établir la relation directe entre ces frais et les revenus futurs escomptés (Vigeland<sup>44</sup> 1981, Elliot, Richardson, Dyckman et Dukes<sup>45</sup> 1984). Cette difficulté d'évaluer les avantages que l'on espère tirer de ces activités ainsi que du temps au cours duquel l'entreprise pourra en tirer parti conduit le Canada à une position semblable. L'I.C.C.A. recommande en effet dans son Manuel (chapitre 3450) que les frais de recherche et, sauf dans certains cas qui relèvent de l'exception, les frais de développement soient imputés aux résultats de l'exercice durant lequel ils sont engagés.

Le Plan Comptable Français (p. II-27), de son côté, ne permet une inscription à l'actif que de façon exceptionnelle, si les projets de recherche sont nettement identifiés et possèdent de sérieuses chances de rentabilité commerciale. On conçoit aisément la position prudente des professionnels de la certification quant à l'appréciation de ces conditions. Un récent avis de l'Ordre des Experts-comptables et des Comptables agréés

---

<sup>42</sup> Patrick BOISSELIER, « Recherche et développement: Les contradictions de la normalisation comptable américaine ». *Revue Française de Comptabilité*, n° 209, février 1990, pp. 69-77. Patrick BOISSELIER, « Normalisation comptable et recherche et développement », Thèse 3<sup>ème</sup> cycle, Nice 1992.

<sup>43</sup> Financial Accounting Standards Board, FASB - Original Pronouncements, vol. n° 1, FASB n° 2: *Accounting for Research and Development Costs*, Irwin, 1991, pp. 9-18.

Financial Accounting Standards Board, FASB, vol. 2, FASB Interpretations, *Applicability of FASB Statement n°2*, Irwin, 1991, pp. 518-524.

<sup>44</sup> Robert L. VIGELAND, « The Market Reaction to SFAS N° 2 », *The Accounting Review*, avril 1981, pp. 309-325.

<sup>45</sup> John ELLIOT, Gordon RICHARDSON, Thomas DYCKMAN et Roland DUKES, « The Impact of SFAS N° 2 on Firm Expenditures on Research and Development: Replications and Extensions », *Journal of Accounting Research*, printemps 1984, vol. 22, n° 1, pp. 85-102.

---

(OECCA)<sup>46</sup> sur l'identification des charges a confirmé cette position.

De même le projet ED 52 de l'Accounting Standards Committee (ASC) (Grande Bretagne) ne permettrait pas la comptabilisation des immobilisations incorporelles créées par l'entreprise ; par contre, des possibilités existent pour l'inscription à l'actif des marques et du goodwill, ce qui a soulevé de nombreuses controverses au Royaume Uni (Eggington<sup>47</sup> 1990).

216

Au plan international, la position de l'International Accounting Standards Committee (IASC)<sup>48</sup>, d'après les travaux liés au projet E 32 sur la comparabilité des états financiers, montre une grande convergence avec les travaux français, à l'occasion de la révision de la norme IAS n° 9 (projet E 37 : activités de recherche et développement). L'inscription au bilan des projets identifiés ne devrait présenter qu'un caractère exceptionnel.

Ce rapide survol des positions respectives des organismes de normalisation comptable fait ressortir que c'est par le biais des dépenses liées à la recherche et au développement que les normalisateurs ont d'abord pris en compte le facteur innovation, qui est à l'origine des nouvelles technologies. La comptabilisation des investissements liés à l'introduction des nouvelles technologies laisse en l'état les questions de l'utilité et de la comparabilité des états financiers. Comment, en effet, apprécier actuellement la diffusion des nouvelles technologies dans les entreprises par comparaison avec un secteur d'activité ? Comment apprécier la capacité d'innovation des entreprises ? Comment enfin apprécier le risque lié à l'innovation et à la non maîtrise des diverses technologies engagées dans l'entreprise ?

---

<sup>46</sup> OECCA: Avis « Principes comptables n° 26: La prise en compte des charges », juillet 1992.

<sup>47</sup> Don. A. EGGINGTON, « Toward some Principles for Intangible Asset Accounting », *Accounting and Business Research*, été 1990, vol. 20, n° 79, pp. 193-205.

<sup>48</sup> IAS n° 9, « Comptabilisation des activités de recherche et de développement », *Bulletin Comptable et Financier* n° 42, mars 1989, Éditions Francis Lefebvre, pp. 12-13 et n° 50, mars 1991, p. 96.

---

La hausse spectaculaire du nombre des défaillances d'entreprises dans les secteurs dits de haute technologie montre à l'envi que la diffusion des nouvelles technologies n'obéit pas à un modèle linéaire ; elle peut même accroître la volatilité des résultats. Les positions prudentes et convergentes des organismes de normalisation évitent d'affronter les questions précédentes, mais n'améliorent guère l'utilité de l'information comptable... La théorie positive de la comptabilité n'est certainement pas étrangère à ces positions (Demski<sup>49</sup> 1988, Whitley 1988).

#### **2.4. Normalisation comptable et traitement des coûts des logiciels et des avantages afférents - Contribution américaine**

217

La production de logiciels ne présente pas en soi de différence avec une opération de confection d'un produit d'une autre nature pour sa propre utilisation ou pour la revente (ou location) à des tiers clients. Toutefois, l'ensemble des programmes et des règles d'utilisation d'un ordinateur a représenté jusqu'ici un domaine difficile pour la théorie comme pour la pratique comptable dans le traitement des coûts et des avantages afférents. Cela tient au caractère pour ainsi dire impalpable des logiciels aussi bien qu'à leur vieillissement rapide. Malgré ces constats, le normalisateur comptable américain a cherché à y voir clair en distinguant les aspects suivants :

- les coûts d'acquisition de logiciels,
- les coûts de production de logiciels,
- le constat de revenus découlant de la vente de logiciels.

L'essentiel de la position américaine peut se ramener à ce qui suit.

##### Les coûts d'acquisition de logiciels seront

- a/ traités de la même manière que les stocks de marchandises si les logiciels ont été achetés avec l'intention de les revendre à profit,

---

<sup>49</sup> Joel S. DEMSKI, « Positive Accounting Theory: A Review », *Accounting, Organizations and Society*, 1988, vol. 13, n° 6, pp. 623-629.

- b/ assimilés à des charges imputables à l'exercice courant si les logiciels en cause doivent servir à des fins de recherche et développement,
- c/ capitalisés (c'est-à-dire inscrits au débit d'un compte d'actif et subséquemment amortis) si l'on s'est porté acquéreur des logiciels dans le but de les transformer ou d'en créer d'autres pour usage interne (logiciels-maison).

218

Les coûts de production de logiciels nous mettent en face d'une situation plus complexe que les précédentes. Le normalisateur américain a retenu dans ce cas la notion de faisabilité technologique en vertu de laquelle lorsque ce stade est atteint les frais de recherche et de développement cessent d'être des charges pour devenir des dépenses qui peuvent être capitalisées. Le point de la faisabilité technologique est atteint, dira-t-on, lorsqu'un certain nombre d'activités ont conduit à une formulation détaillée de la conception d'un logiciel en vue de son développement ou de sa validation.

Quant au constat des revenus découlant de la vente de logiciels, la position américaine a retenu la règle de base suivante : le revenu découlant de la vente d'un logiciel est acquis au moment de la livraison dudit logiciel par l'entreprise cédante. On ne saurait être plus simple. L'originalité de cette position c'est de prévoir, dans un document de cinquante pages, un certain nombre d'exceptions à cette règle (vente de licences, contrats de location, contrats à long terme, fournitures de services et services après vente).

### Troisième partie

#### **Les effets des nouvelles technologies : une course perdue pour la normalisation**

Les effets des nouvelles technologies sont ici appréhendés principalement au travers de la diffusion des technologies de l'information, car l'information est devenue l'un des actifs immatériels prédominants dans la vie des entreprises.

---

### 3.1. Conséquences du développement des nouvelles technologies de l'information

Les conséquences de l'introduction des nouvelles technologies au service des systèmes d'information comptable ont fait l'objet d'une littérature abondante, particulièrement en France, où le cadre normalisateur du Plan Comptable a facilité la diffusion des innovations (Dupuy<sup>30</sup> 1990, Lemoigne, Peaucelle).

La première conséquence concerne l'efficacité même des systèmes d'information comptable, plus performants dans la rapidité de collecte, de tri et de production de l'information ; la baisse des coûts attendue de l'accroissement de la productivité des systèmes comptables a été largement compensée par l'accroissement quantitatif et qualitatif des informations exigées par les utilisateurs tant internes qu'externes (Lefebvre<sup>31</sup> 1992).

D'une manière générale, les années récentes ont été marquées par une amélioration de la productivité de l'information comptable (rapidité, souplesse et adaptation, coûts...) ; les conséquences pour l'organisation des travaux comptables en entreprises ou dans les cabinets de professionnels chargés de la certification affecteront profondément l'emploi du secteur. Le même phénomène est par ailleurs observé dans les banques et assurances où les gains de productivité n'ont pas encore déroulé tous leurs effets.

Le développement des nouvelles technologies dans le domaine comptable et d'une manière générale dans toutes les fonctions de gestion, provoque aujourd'hui des mutations de plus grande ampleur, en élargissant le champ même d'investigation de la comptabilité (comptabilités événementielles, comptabilités socio-économiques et environnementales). Ce domaine reste encore peu expérimenté, même si de nombreux travaux ont

---

<sup>30</sup> Yves DUPUY, « Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information: quelques interrogations », *Revue Française de Comptabilité*, n° 215, septembre 1990, pp. 75-81.

<sup>31</sup> Francis LEFEBVRE, « Le budget informatique », *Bulletin Comptable et Financier*, n° 56, septembre 1992, pp. 45-49.

---

récemment souligné les apports potentiels majeurs ainsi que les risques liés à ces évolutions.

220

La deuxième conséquence du développement des nouvelles technologies de l'information permet alors d'entrevoir de nouvelles formes de comptabilité, susceptibles de mieux répondre aux besoins d'informations de ses utilisateurs (OECCA<sup>22</sup> 1989, Côté et Lequin<sup>23</sup> 1992). Depuis une dizaine d'années, nombreux sont les travaux consacrés aux possibilités de ces nouveaux systèmes d'information pour la satisfaction des besoins multiples des utilisateurs. La comptabilité devient alors un moyen privilégié d'information en saisissant toutes les caractéristiques pertinentes d'un événement comptable.

La normalisation comptable se heurte toujours aux pratiques des concepteurs de l'information pour lesquels les nouvelles technologies représentent un moyen de compétition, de lutte concurrentielle. Les progrès de l'informatisation des systèmes d'information prennent dorénavant une dimension stratégique, car :

- L'entreprise est de plus en plus dépendante de son système informatique, une interruption sur une durée plus ou moins longue pouvant remettre en cause sa pérennité ;
- Le système informatique constitue un actif représentant des montants financiers directs ou indirects de plus en plus importants, qu'il convient d'entretenir et de protéger ;
- La compétition économique s'intensifiant, l'activité de l'entreprise se modifie et le système d'information de l'entreprise doit être maintenu et adapté à ses nouveaux besoins de façon fiable, tout en réduisant le temps de réaction, car l'entreprise a plus que jamais besoin

---

<sup>22</sup> Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés - OECCA, « Les enjeux de la comptabilité », ouvrage collectif préparatoire au 44<sup>ème</sup> Congrès, Éditions Comptables Malesherbes, Paris, 1989, 290 pages.

<sup>23</sup> Yves-Aubert CÔTÉ et Yves LEQUIN, *Utilisateurs et utilisations de l'information comptable*, collection des Cahiers de la Chaire de sciences comptables, Cahier n° 8, École des Hautes Études Commerciales, Montréal, 1992, 55 pages.

d'informations complètes et variées, rapides, justes et exhaustives<sup>54</sup>.

Pour préserver les atouts stratégiques liés à l'information, les entreprises sont tentées de ne diffuser qu'une information parcellaire, limitée aux aspects non stratégiques. La normalisation, dans ce contexte, risque de se trouver systématiquement en rupture par rapport aux pratiques. Les effets de la normalisation sont alors peu performants par référence à l'information comptable souhaitable dans une vision normative (exemples de capitalisation ou non des frais de recherche et développement pour illustrer le manque relatif de pertinence et de fiabilité de l'information ainsi publiée).

221

### 3.2. Normalisation et dépenses de recherche et développement

Il est souhaitable dans un premier temps d'effectuer la synthèse des travaux récents relatifs aux effets de la normalisation en liaison avec les nouvelles technologies, principalement appréhendées par les investissements en recherche et développement (cf. point 2.3.).

Les effets de la normalisation comptable en matière de recherche et développement sur l'évaluation des entreprises cotées n'apparaissent pas nettement d'après les études de Wasley et Linsmeier<sup>55</sup> (1992), ce qui renforce l'idée que des travaux complémentaires doivent être menés, sur des échantillons d'entreprises cotées sur le marché principal (marché à règlement mensuel) ou sur les seconds marchés (*over the counter*).

De telles études n'ont pas vu le jour en France, en raison du caractère apparemment strict de la normalisation : que ce soit le Plan Comptable ou la norme IASC n° 9, le classement comptable des dépenses de recherche et développement doit s'effectuer en charges, et, de manière exceptionnelle, en immobilisations pour des projets individualisables ayant de sérieuses changes de

<sup>54</sup> « Enjeux et risques de l'informatisation », BEFEC, *Bulletin Comptable et Financier*, éd. Francis Lefebvre, n° 58, mars 1993, pp. 67-70.

<sup>55</sup> Charles E. WASLEY, Thomas J. LINSMEIER, « A Further Examination of the Economic Consequences of SFAS N° 2 », *Journal of Accounting Research*, printemps 1992, vol. 30, n° 1, pp. 156-164.

---

rentabilité commerciale. Cette position rigide a certainement freiné d'éventuels travaux liés à la perspective de changements de méthodes...

### 3.3. Le traitement de l'information

222 C'est peut-être la voie où les progrès peuvent être le plus prometteur. Un enrichissement du modèle comptable s'effectue chaque jour en raison des progrès de l'informatisation comptable et de l'audit informatique<sup>56</sup>. Les innovations récentes, tant dans le domaine de la production de l'information comptable que de celui de la transmission de ces informations et de leur contrôle offrent des perspectives de gains de productivité importants, accompagnés de leurs conséquences en matière d'emploi et d'évolution des métiers de la comptabilité.

Les principaux apports de l'informatisation des systèmes comptables consistent en un meilleur suivi des pratiques pour les gestionnaires et une meilleure description de la réalité économique et financière (pour les opérations financières complexes par exemple) au service des utilisateurs de l'information. Ce dernier point se voit renforcé par les possibilités nouvelles d'accélération dans la production de l'information et dans la publication d'états financiers résumés (par type d'utilisateurs éventuellement, ce que permettent les comptabilités matricielles).

L'aspect le plus innovant de l'introduction des nouvelles technologies, couplées aux progrès de la normalisation comptable, a trait à l'amélioration considérable des techniques d'analyse financière liée à l'information comptable. Depuis quelques années, plusieurs banques de données ont vu le jour au plan international, reprenant les états financiers de millions d'entreprises et permettant d'effectuer des analyses financières comparatives en sélectionnant le référentiel des entreprises comparables (et souvent concurrentes). Les bases de données

---

<sup>56</sup> IFACI, « Audit et contrôle des systèmes d'information », février 1993. Voir à ce propos l'architecture d'une mission d'audit informatique à l'annexe 2, document extrait du *Bulletin Comptable et Financier*, n° 58, mars 1993, p. 70.

Dyane, Eurodun, Decidial... figurent parmi les plus connues et semblent largement utilisées dans les études de « scoring », de solvabilité de clientèle, etc. De nombreux dangers guettent cependant l'utilisateur non averti qui ne possède pas l'information initiale pour détecter les changements de méthodes comptables ou d'autres paramètres essentiels en analyse financière (engagements...). La confiance aveugle dans les analyses menées par des spécialistes s'avère dangereuse car il existe plusieurs approches de l'analyse financière, fonctions des objectifs propres à celui qui conduit l'analyse. La part de jugement personnel, de jugement d'expert, reste prépondérante ; par contre, les éléments nécessaires pour effectuer l'analyse sont disponibles en temps réels, ce qui représente un avantage considérable (négociations, devis...).

223

#### 3.4. Vers le dépassement des normes comptables

Pour certains professionnels, les normes comptables sont véritablement bousculées par l'introduction massive des nouvelles technologies ; le terme d'immersion est parfois cité pour exprimer l'idée que les nouvelles technologies dans les processus de production et dans les systèmes de gestion forment un tout indissociable au service de l'entreprise. Les normes d'audit reprennent d'ailleurs cette conception, puisque l'obtention du label de qualité ISO 9000<sup>57</sup>, représentant le concept de qualité totale, suppose la recherche de qualité à tous les stades d'élaboration du produit et de son suivi, de l'organisation et de la gestion de l'information. La distinction opérée en deuxième partie du présent texte aurait ainsi tendance à disparaître au profit du concept d'innovation globale, recouvrant aussi bien des processus physiques que des attitudes ou des comportements. Dans ce cadre, la normalisation

---

<sup>57</sup> En matière de gestion de la qualité, au plan international, la normalisation relève d'un Comité technique de l'Organisation Internationale de Normalisation (ISO). Ce comité, dont la rencontre initiale a eu lieu à Ottawa (Canada) en 1980, a publié une première norme en 1986. Cinq autres ont suivi en 1987. Parmi ces dernières on trouve la norme ISO 9000: « Normes pour la gestion de la qualité et l'assurance de la qualité. Lignes directrices pour la sélection et l'utilisation. » (Joseph KÉLADA, *Comprendre et réaliser la qualité totale*, deuxième édition, Éditions Quafec, Dollard-des-Ormeaux, Québec, 1992, 415 pages, pp. 315-316).

---

comptable est promise à de véritables bouleversements face aux nouvelles technologies, qui représentent beaucoup plus qu'un actif ou qu'une charge, mais une attitude, une disposition en faveur du changement, de la flexibilité, de la créativité.

Les systèmes d'information comptable auront à répondre aux défis liés à cette évolution en s'ouvrant eux mêmes sur de nouveaux champs, de nature socio-économique, pour mieux répondre aux besoins d'informations d'utilisateurs de plus en plus nombreux, disparates et exigeants.

224

### **Conclusion**

Au terme de cette étude, il ressort que normalisation comptable et nouvelles technologies ne sont pas liées par des relations simples et explicites.

Une bonne information financière, support du bon fonctionnement des marchés financiers, laissait supposer que l'introduction massive des nouvelles technologies dans les processus productifs interpellerait les milieux professionnels et organismes de normalisation comptable pour exiger une information de qualité sur cet aspect stratégique de la vie des entreprises. C'est en termes très nuancés et restreints que les réponses ont été apportées à propos de la comptabilisation des frais de recherche et développement principalement.

C'est dans le domaine des systèmes d'information que la normalisation semble le plus évolutive dans la période actuelle, marquée par les travaux canadiens et américains sur le coût des logiciels et par les travaux du CNC en France sur l'informatisation du processus comptable.

Les effets de ces efforts restent peu convaincants tant la normalisation est tributaire du progrès technologique. De plus, si les conditions d'élaboration et de traitement de l'information comptable sont bouleversées par les nouvelles technologies, il n'en est pas de même pour les normes de présentation des états financiers, normes relativement stables dans un contexte évolutif du processus comptable.