

UNE SYNTHÈSE DE DIX ANNÉES D'ÉVOLUTION DE L'ORGANISATION COMPTABLE DES SOCIÉTÉS FRANÇAISES (1994- 2004)

Eric TORT

Expert-comptable certifié IFRS par les institutions (CSOEC, CNCC)

Docteur en sciences de gestion, GREGOR de l'IAE de Paris

8, rue Claude Jusseaud 69 110 Sainte Foy-les-Lyon, mobile : 06.83.05.80.33, fax :

04.72.57.88.84, Email : e.tort@wanadoo.fr

Résumé

A partir de deux enquêtes conduites par voie de questionnaires en 1994 et 2003, il s'agit ici d'étudier l'évolution de l'organisation comptable des entreprises françaises au cours des dix dernières années suite aux changements normatifs et aux progrès technologiques. Les réponses obtenues des directions comptables et financières indiquent des changements profonds dans l'évolution des pratiques comptables, analytiques et budgétaires.

Abstract

On the basis of data collected by postal questionnaires in 1994 and 2003, the purpose of the study is to examine the changes in accounting systems and procedures of French companies during the last decade considering the new accounting standards and technological developments. The answers of CFO indicate main changes in accounting practices in different fields such as financial and management accounting or budgeting.

Mots-clés : système d'information comptable, comptabilité de gestion, comptabilité financière, progiciel de gestion intégré, pratiques comptables.

Keywords : accounting information system, management accounting, financial information and accounting, enterprise resource planning, accounting practices.

UNE SYNTHÈSE DE DIX ANNÉES D'ÉVOLUTION DE L'ORGANISATION COMPTABLE DES SOCIÉTÉS FRANÇAISES (1994- 2004)

Résumé

A partir de deux enquêtes conduites par voie de questionnaires en 1994 et 2003, il s'agit ici d'étudier l'évolution de l'organisation comptable des entreprises françaises au cours des dix dernières années suite aux changements normatifs et aux progrès technologiques. Les réponses obtenues des directions comptables et financières indiquent des changements profonds dans l'évolution des pratiques comptables, analytiques et budgétaires.

Abstract

On the basis of data collected by postal questionnaires in 1994 and 2003, the purpose of the study is to examine the changes in accounting systems and procedures of French companies during the last decade considering the new accounting standards and technological developments. The answers of CFO indicate main changes in accounting practices in different fields such as financial and management accounting or budgeting.

Introduction

L'organisation comptable des entreprises françaises comportent différents aspects qu'il s'agisse de la fonction, des moyens informatiques utilisés, de la structure de la comptabilité financière, de celle de la comptabilité de gestion ou encore des pratiques budgétaires. Dans ce contexte, il nous a paru intéressant de mener une étude globale sur les problématiques d'organisation comptable des entreprises françaises sur l'ensemble des domaines précédemment évoqués. Dans cette perspective, nous présentons, dans une première partie, le cadre d'analyse et la méthodologie de la recherche et, dans une deuxième partie, les principaux résultats de notre observation autour de cinq grandes tendances décelées.

1. Le cadre d'analyse et de la méthodologie de la recherche

Nous exposons ici le cadre d'analyse et la méthodologie retenue dans le cadre de notre étude de l'évolution des systèmes comptables.

1.1. L'objet de l'étude sur l'évolution des systèmes comptables¹

L'objet de cette étude est de mesurer les évolutions des systèmes comptables dans les

¹ Il existe également des ouvrages sur les systèmes d'information pour la gestion et la comptabilité : cf. notamment, Grenier et Bonnebouche (2004), Peaucelle (1999), Reix (2002), Tort (2003), Bodnar et Hopwood (1995), Leitch et Davis (1992), etc.

entreprises françaises au cours de cette dernière décennie. A notre connaissance, peu d'études et d'investigations sur le terrain ont été menées au cours de ces dernières années alors que des évolutions importantes ont eu lieu :

- du point de vue réglementaire et normatif avec l'avènement des normes IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotées et les règlements récents du CRC concernant les comptes établies en référentiel français ;
- sur le plan technologique, avec notamment les apports des TIC et les solutions ERP dont l'accès s'est ouvert progressivement aux PME-PMI grâce à une offre dédiée des grands éditeurs (Deblock, 2004), (Deixonne, 2001) et (Scapens, Jazayeri, 2003) ;
- dans le domaine managérial avec l'introduction de nouvelles méthodes de gestion comme l'ABM, le *balanced scorecard* ou encore les *rolling forecast*.

Au début des années 1990, certaines études et enquêtes avaient été conduites visant la fonction comptable voire l'organisation comptable. On peut citer ici, par exemple, les enquêtes suivantes : ESSEC (Dinasquet, 1993) sur la fonction comptable, CEREDÉ (OEC, 1991) et APDC (1991) sur l'organisation comptable et la comptabilité de gestion². Parallèlement, il faut reconnaître que certains travaux de recherche se sont intéressés aux domaines des systèmes comptables sous des angles assez différents (système de production, audit, etc.) avec une orientation assez souvent PME. Dans le milieu des années 1990, on trouve ainsi, par exemple, les travaux de Chapellier, Lacombe-Saboly, Lavigne et Bac-Charry, sur des thématiques de recherche centrées sur un aspect important des pratiques comptables de la petite et moyenne entreprise telles que la complexité systémique, l'information financière et la norme. Depuis 1995, la rubrique « revue des thèses » de CCA donne également une bonne idée de l'intérêt porté par les jeunes docteurs aux systèmes d'information comptable qui représentaient sur la période 1999-2002 près de 24 % des thèses soutenues en comptabilité financière (Gensse, Dupuy, 2002). Cela étant, il n'existe pas à notre connaissance d'études globales et récentes portant sur une mise en perspective de l'organisation comptable des entreprises privées. Des institutions ou organismes comme la CEGOS ou l'OQC (Observatoire de la Qualité Comptable) publient certaines études sur les pratiques des entreprises sous forme principalement de benchmark : coût, qualité et délai de la fonction comptable, synthèses de meilleures pratiques comptables relatives aux processus spécifiques (consolidation, clôture, etc.) ou sectoriels (assurances, établissements de crédit, etc.). On notera également des études récentes réalisées :

- par des grandes sociétés de services et de *consulting* sur des sujets proches comme le système d'information de la PME (Ernst & Young, 2002), l'information financière des groupes (E & Y, KPMG, mazars, 2003) et la direction financière (IBM BCS, 2003) ;
- par des associations professionnelles avec des thématiques connexes telles que le pilotage de la performance (DFCG et al., 1999 et 2003) ou encore l'externalisation comptable (OEC, 2000).

L'objet de notre étude est fondamentalement différent en raison de son spectre très large (de la PME à la grande entreprise), de la thématique et de la méthodologie de la recherche basée sur une analyse globale des systèmes comptables dans une perspective chronologique sur dix années. En outre, elle part du principe de l'unicité du système comptable qui est considéré ici comme une entité unique comprenant le système de comptabilité financière (états financiers, comptabilité individuelle, processus de consolidation, etc.) et le système d'information de

² Voir aussi, par exemple, les travaux de recherche de Simons (1987) et Chenhall and Morris (1986) sur les accounting information systems.

gestion (comptabilité analytique, budget, tableau de bord, etc.). Aussi, désignera t-on ici par système comptable, le système centralisant l'ensemble des flux financiers de l'entreprise. C'est pourquoi, nous ne pratiquerons, hormis pour des besoins méthodologiques et de présentation, une dissociation entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion.

1.2. La méthodologie de la recherche

L'objet de la recherche porte sur la mesure de l'évolution du *degré de complexité des systèmes comptables* sur la période décennale 1994-2004. Comme l'ont souligné Chapellier et De Mongolfier (1995), il existe une relative homogénéité des approches méthodologiques d'études des systèmes de données comptables dans laquelle notre travail peut être très certainement classifié. En effet, de nombreux travaux retiennent la notion de complexité comme moyen d'évaluation et de caractérisation des systèmes comptables avec cependant des variables d'études et des indicateurs assez différents. Ces mêmes auteurs en ont dénombré trois grandes catégories que sont les indicateurs liés à la complexité associée au support logistique, à la production et à la diffusion des données (Chapellier et De Mongolfier, *op. cité*). Comme l'indique, plus généralement, l'approche contingente des organisations citée, en outre, par Chapellier et Tondeur, De La Villarmois (2003) dans leurs travaux de recherche, l'état de complexité d'un système est, en effet, révélateur de son stade de développement, de son degré d'évolution par rapport à d'autres systèmes existants. Sur le plan pratique, la complexité d'un système se traduit par un certain nombre de manifestations externes auxquelles il est donc possible d'associer des indicateurs de mesure tels que l'intégration, l'informatisation, les délais de traitement et de reporting, la pertinence de l'information financière, les règles de suivi budgétaire, etc.

En dehors des données générales collectées sur les sociétés de notre échantillon (forme juridique, secteur d'activité, appartenance à un groupe, chiffre d'affaires, effectifs, cotation, etc.) et la fonction & formation du répondant (cf. §.1.3.), notre support d'enquête a été ainsi structuré autour de trois grandes thématiques de recherche.

1.2.1. Organisation de la fonction comptable : moyens humains et techniques

Il s'agit ici d'évaluer les moyens humains et techniques de la fonction comptable. Nous nous sommes intéressés au périmètre de la fonction en terme d'activités et nous avons recueilli en ce sens les effectifs et le rattachement aux directions (DG, Directions Comptables et Financières, etc.) par grande catégorie d'activité comptable.

De la même manière, le niveau de décentralisation a été mesurée par activité (10 activités) en procédant à la distinction entre les effectifs hors fonction comptable et les effectifs comptables centraux ou délocalisés. En opérant la même distinction, le degré de décentralisation a également été analysé suivant la nature des opérations (transactions courantes, d'inventaire et de consolidation). L'étude de l'externalisation de ces mêmes activités comptables a été mesurée en fonction de leur degré d'*outsourcing* (aucun, partiel ou total) avec une distinction selon la nature du prestataire : externe (Expert-comptable, notamment) ou interne (Centre de Services Partagés - CSP).

Au niveau des moyens techniques, il a été examiné, suivant cinq domaines principaux d'activité, les systèmes informatiques utilisés (gros, mini, micro) et leur mode de fonctionnement (réseau ou indépendant). En outre, les entreprises ont été interrogées sur le point de savoir si elles utilisaient des PGI (ERP) dans les domaines comptables et financiers (caractéristiques, migration future), un progiciel intégré comprenant le reporting et la

consolidation statutaire ou encore un système d'entrepôt de données (*Data Warehouse*). Il leur a été également demandé une description sommaire des outils mis en oeuvre pour les processus opérationnels (vente, achat, production, stock) et en matière de gestion et de pilotage (tableurs, modules intégrés ERP, requêteurs, etc.). Enfin, nous avons recueilli des éléments relatifs à l'usage des principales technologies de transfert et de gestion de données (télétransmission, messagerie, EDI, internet, GED, etc.) et par domaines d'application (facturation, comptabilité, trésorerie, consolidation, procédures, etc.).

1.2.2. Fonctionnement, structure des comptes sociaux & consolidés et liens avec les états financiers

Sont étudiés ici des indicateurs objectifs comme la fréquence et les délais des arrêtés comptables en distinguant le processus relatif à l'établissement des comptes sociaux de celui inhérent à la consolidation. Dans le même sens, il est examiné le référentiel comptable utilisé (CRC 99-02, IFRS, US Gaap, PCG 1999, plan comptable professionnel, etc.) et les projets de passage aux normes IAS/IFRS.

Au niveau de la structure organisationnelle proprement dite, nous nous sommes intéressés à l'arborescence comptable (groupe, entités, établissement, etc.), à la déclinaison des plans de compte (unique, multiple, etc.) et à d'autres caractéristiques comme les aspects multi-langues, pluri-monétaires et multi-périodes des comptabilités. Le degré de complexité du système de comptabilité financière a été aussi analysé :

- en fonction de degré d'automatisation comptable (paiement automatisé des tiers, lettrage automatique, abonnement, rapprochement bancaire automatique, assistance déclarative, extraction des soldes et flux inter-sociétés, comptabilité d'engagement, schémas type d'écriture, etc.) ;
- selon le niveau de formalisme de l'organisation des arrêtés comptables (sociaux) : existence de notes de procédure, existence de pré-clôture, anticipation des travaux, intervention pré-finale des CAC, etc.

L'organisation des travaux de consolidation statutaire n'a pas été omise puisque elle a été prise en compte via l'examen de 12 opérations principales (homogénéisation, intragroupe, consolidation) en terme de fréquence et de lieu de traitement (central ou local). Les liens entre les comptes sociaux/consolidés et les états financiers sont appréciés, selon leur périodicité, à partir de leur contenu (compte de résultat, bilan, annexes, SIG, tableaux de flux, tableau de variation des capitaux propres) et de leur destination (actionnaires, marchés financiers, BALO, administration fiscale, banques, DG, directions internes, salariés, etc.).

1.2.3. Organisation des comptabilités analytique, budgétaire et du reporting de gestion

Du point de vue organisationnel, sont étudiés les méthodes de coût employées (complet, partiel, ABC, etc.), le nombre et la nature des axes, centres d'analyse et clés de répartition utilisés ainsi que les liens existant entre les comptabilités générale et analytique (ERP, plan de compte unique, comptabilités parallèles, etc.). A cela, s'ajoutent des éléments d'ordre informationnel avec les découpages analytiques pratiqués (activité, géographie, produit, fonction, projet/affaire, etc.) et la nature des données traitées dans la comptabilité analytique (monétaires, non monétaires, etc.). Pour boucler l'aspect structure analytique, l'opinion des entreprises a été recueillie s'agissant de l'objectif assigné à la comptabilité analytique (reporting, suivi des coûts, performance, etc.).

Par ailleurs, les principes tenant au processus budgétaire sont examinés, de manière détaillée, en termes d'horizon, de prévision, de simulation, de contrôle, etc. Des questions portent sur la

mise en place d'une approche « beyond budget » (gestion sans budget) et sur les liens entre le processus budgétaire et le système comptable (gestion extra-comptable ou intégrée avec découpage et mensualisation).

Enfin, est opérée, selon les découpages analytiques, une analyse approfondie du reporting de gestion :

- en terme de fréquence et de délai suivant la périodicité du reporting à la DG ou au groupe ;
- au niveau du contenu (CA, compte de résultat, éléments bilantiels, indicateurs financiers, industriels, etc.) et du degré de détail des informations (CA, marge, EBITDA, exceptionnel, impôt, intragroupe, retraitement) ;

L'existence d'autres tableaux de bord de type opérationnel, fonctionnels, prospectifs est également appréciée³.

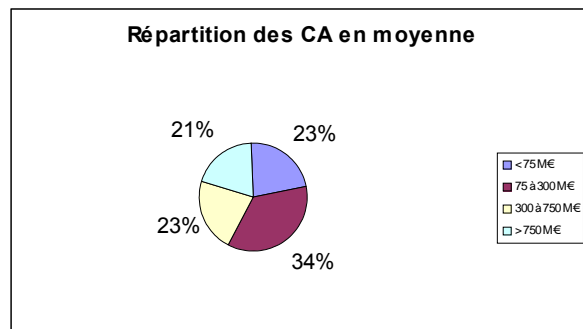
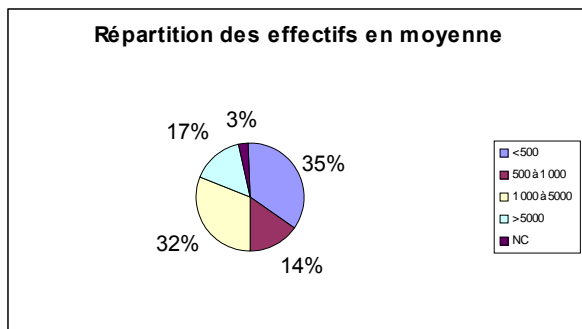
1.3. Présentation des échantillons de notre étude décennale

Sur la base des éléments d'étude détaillés ci-avant, nous avons procédé à deux enquêtes par voie de questionnaires adressés aux directions comptables et financières d'un panel de sociétés et de groupes implantés sur le territoire national et appartenant à des secteurs d'activité variés hors banques et assurances. Les envois des questionnaires se sont réalisés en deux vagues espacées d'environ dix années, c'est-à-dire, au milieu de l'année 1994 et en fin d'année 2003. Entre ces deux dates, les questionnaires ont été actualisés afin d'intégrer les progrès techniques et les changements réglementaires (cf. §. 1.2.) tout en conservant une structure identique, à savoir, une soixantaine de questions, regroupées par grands thèmes, avec des réponses généralement fermées (2 à 5 choix possibles). Dans le cadre de cette mise en perspective décennale, nous disposons ainsi de deux échantillons d'entreprises françaises homogènes comprenant plusieurs dizaines de réponses exploitables et dont les principales caractéristiques sont présentées dans le tableau 1.

Tableau 1 : caractéristiques des échantillons d'entreprises françaises

Taille des entreprises	Voir les tableaux ci-dessous présentant les répartitions en moyenne en termes d'effectifs et de chiffres d'affaires (CA)
Secteurs d'activité	Variés hors assurances et banques
Appartenance à un groupe	60 % filiales et 40 % maisons mères
Cotation	2/3 des sociétés cotées ou appartenant à des groupes cotés

³ Pour conclure autour de ces trois thématiques, une appréciation qualitative sur l'organisation comptable actuelle et future a été demandée aux directions comptables et financières concernant notamment : les avantages et inconvénients de la décentralisation et de l'externalisation comptables, les apports de ces formes d'organisation et des PGI/ ERP en termes de qualité, coût, délais, productivité, l'avis sur le PCG 1999 et la transition vers les normes IFRS (impacts bilantiels et informationnels) ainsi que les enjeux importants de fonction financière dans un avenir proche.



Dans les échantillons étudiés, 2/3 des sociétés sont cotées ou appartiennent à des groupes eux-mêmes cotés et 60 % des sociétés sont filiales contre 40 % des maisons mères. Une grande variété de secteurs d'activité est représentée. En termes de taille des entreprises interrogées, les échantillonnages ont un spectre large et une composition équilibrée avec, à parts égales, des groupes importants ayant un effectif supérieur à 1000 personnes et des sociétés de taille moyenne employant moins de 1000 salariés.

2. Principaux résultats et tendances observés dans les entreprises françaises

Dans cette deuxième partie, nous présentons les principaux résultats de l'étude en dégagant cinq grandes tendances de fond de l'évolution de l'organisation comptable.

2.1. La fonction comptable et les moyens techniques utilisés : certaines évolutions

L'environnement technique et fonctionnel est principalement marqué par un accroissement du rôle des directions comptables et financières et par une nette intégration des progrès technologiques dans l'organisation comptable des entreprises.

2.1.1. De nouvelles prérogatives pour les directions comptables et financières

Globalement, la fonction comptable et financière n'a pas profondément changé en dix années même si les travaux spécifiques relevant notamment de la consolidation, de l'audit et de la fiscalité tendent à être reconnus comme des activités spécialisées à part entière confiées à des experts techniques ayant une haute qualification. En 2004, ces activités spécialisées ainsi identifiées représentent environ 10 % des effectifs de la fonction comptable et financière. S'agissant du rattachement des activités d'audit et contrôle, on peut souligner ici que :

- l'audit dépend dans 1/4 des cas de la direction générale (DG) et dans 2/3 des cas des directions financières et comptables (DFC) ;
- le contrôle de gestion tend à être rattaché dans la quasi totalité des cas aux DFC (2/3 → 95 %) et presque plus à la DG (1/4 → 5%).

Ces résultats marquent une évolution importante par rapport à la situation du début des années 1990 dans laquelle les fonctions de contrôle de gestion & reporting échappaient, assez souvent, à la direction comptable et financière (voir, aussi, APDC 1991 et Levy, 2004). A l'époque, on peut dire qu'elles constituaient, en quelque sorte, le domaine « réservé » de la direction générale, comme le restent aujourd'hui, dans 25 % des cas, l'audit interne et, le plus souvent, l'informatique et la paie. Il s'agit là incontestablement d'un renforcement de la position des directions comptables et financières dont les prérogatives tendent à s'élargir, de

manière complète, aux domaines managériaux avec la maîtrise du contrôle de gestion et des outils de pilotage au sein d'une fonction comptable et financière unifiée.

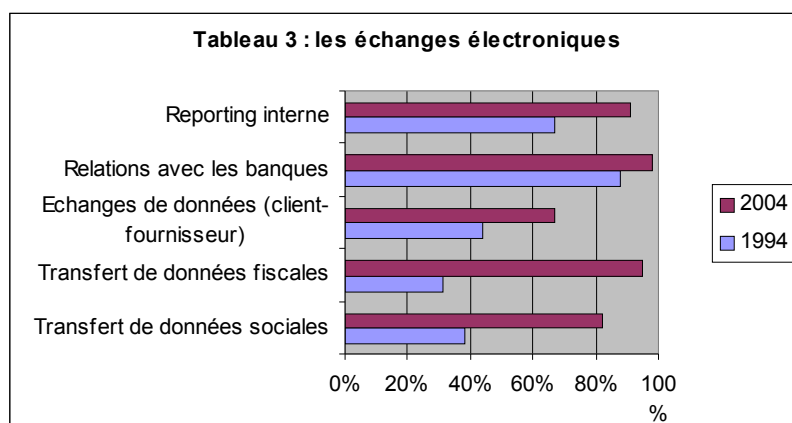
2.1.2. La montée en puissance des outils bureautiques et des échanges électroniques

L'usage des gros systèmes reste l'organisation informatique prépondérante (2/3 des cas) sachant que la mini informatique laisse la place à la micro-informatique qui se fait une place de premier choix principalement dans les PME (cf. tableau 2). Plus globalement, la généralisation de la micro informatique se traduit par un taux d'équipement des équipes comptables prises dans leur ensemble en forte progression qui passe, en moyenne, de 43 % à 71 %. La souplesse de la micro, la montée en puissance des outils bureautiques et l'essor de la communication de données sous format électronique expliquent sans aucun doute la nécessité de doter le maximum de collaborateurs d'un micro.

Tableau 2 : les moyens informatiques de la fonction comptable

L'organisation informatique dominante en %	2004	1994	Variation
Gros système	68%	66%	+2%
Mini	8%	31%	-23%
Micro	24%	3%	+21%
Taux d'équipement en micro-informatique en %	71%	43%	+28%

S'agissant du transfert des données, on constate globalement une forte augmentation de l'utilisation des échanges électroniques quel que soit le domaine concerné : fiscal, social, commercial, financier ou interne (cf. tableau 3). Du point de vue technique, on note également que la technologie de transfert est passée fondamentalement de la télétransmission à de nouvelles formes de communication informatisée de type EDI, internet, intranet et messagerie, etc. Ces nouvelles technologies ont, sans aucun doute, contribué à poursuivre l'informatisation des relations avec les banques et surtout avec les partenaires commerciaux. Ainsi, en 2004, 2/3 des entreprises pratiquent l'EDI avec leurs clients et/ou fournisseurs contre moins de la moitié en 1994. En interne, 45 % des entreprises sont désormais équipées d'un intranet pour partager des données en terme de reporting (trésorerie, consolidation, etc.) et de procédures (voir, aussi, Godener, Gonthier-Besacier, 1999). En matière fiscale et sociale, les obligations croissantes de télé-déclaration et de télé-paiement expliquent en partie la progression des échanges électroniques avec l'Administration fiscale et les organismes sociaux.



2.2. Les processus d'externalisation et de décentralisation comptables : un champ limité

Dans les domaines comptables et financiers, les pratiques d'externalisation et de décentralisation sont partielles et souvent restreintes à des activités particulières.

2.2.1. L'externalisation limitée à des activités ciblées ou déployée sous forme de CSP

L'externalisation des activités comptables n'a pas connu les évolutions que certains auraient pu espérer. En 1994, 13 % des sociétés disaient faire partiellement appel à la sous-traitance. En 2004, le taux d'externalisation déclaré ne dépasse pas, en moyenne, les 5 %. Seules certaines activités très spécifiques comme la consolidation et plus récemment l'audit affichent des taux de l'ordre de 15 %. A la périphérie de la fonction comptable, il est à noter que la paie reste une activité fortement externalisée (dans +1/3 des cas) en raison de la complexité croissante des règles d'établissement du bulletin de paie et des déclarations sociales. Il est à souligner également qu'en 2004, 6 entreprises évoquent la mise en place de centres de services partagés (CSP) au sein du groupe auquel elles appartiennent (Voir, aussi, Tondeur et De La Villarmois, 2003). Il s'agit d'une forme interne d'externalisation fondée, le plus souvent, sur le regroupement des activités comptables au sein d'une structure dédiée aux besoins des entités opérationnelles. Proche de la centralisation, ce mode d'organisation présente des avantages en terme de productivité et d'homogénéisation des pratiques sans entraîner l'*outsourcing* et les risques de « perte de contrôle » résultant de l'externalisation auprès d'un prestataire externe.

2.2.2. La décentralisation comptable centrée sur les activités courantes des entités locales

Le phénomène de décentralisation du processus comptable reste cantonné aux opérations d'enregistrement des transactions courantes des entités opérationnelles avec des taux de décentralisation hors de la fonction comptable assez homogène entre 1994 et 2004 bien qu'en légère augmentation (cf. tableau 4). En 1994, $\frac{3}{4}$ des sociétés interrogées déclaraient décentraliser la saisie des opérations courantes. En 2004, elles sont 85 % à pratiquer la saisie décentralisée des flux de commandes (achat et vente) et 33 % celle des factures de vente. Les comptabilités auxiliaires sont également décentralisées dans environ 10 % des cas que l'on se situe en 1994 ou 2004. Les autres travaux comptables relèvent quasi systématiquement de la fonction comptable avec un processus de déconcentration au sein de services comptables locaux dans $\frac{1}{4}$ à $\frac{1}{3}$ des cas selon la nature des activités.

Tableau 4 : la décentralisation de la fonction comptable

Les opérations comptables décentralisées (en %)	2004	1994
Enregistrement des transactions courantes (commandes, facturation des ventes)	85 % et 33%	72%
Comptabilités auxiliaires (factures fournisseurs, imputation encaissement, etc.)	11%	11%
Les activités comptables centralisées (en %)		
Arrêtés, opérations d'inventaire et autres opérations comptables	63% à 72%	80% à 100%

2.3. Une informatisation croissante et multiforme : de l'intégration comptable à l'intégration globale des processus

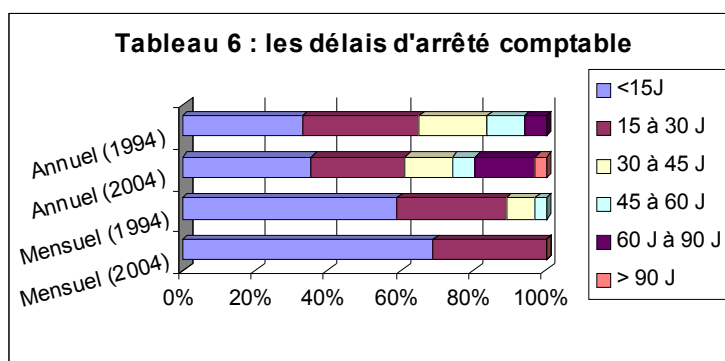
La progression de l'informatisation comptable est visible notamment au travers de l'automatisation croissante des cycles périphériques (immobilisations, gestion des notes de frais, etc.) et de la forte pénétration des progiciels de gestion intégrés (PGI/ERP). Informatisé

à 70 % en 1994, le suivi des actifs longs (immobilisations) par exemple, est désormais géré à 91% à l'aide d'applications informatiques intégrées (PGI) ou interfacées (applicatifs dédiés). Par ailleurs, l'intégration des comptabilités devient une constante dans les entreprises privées. En 1994, les sociétés interrogées déclaraient déjà, dans 93 % des cas, un couplage entre CG/CAE⁴ et une réconciliation mensuelle de leurs résultats de gestion avec la comptabilité. 60 % d'entre-elles disaient aussi utiliser un système comptable intégré.

En 2004, 70 % des sociétés sont équipées d'ERP dans les domaines administratifs et comptables sous forme, le plus souvent, d'un PGI unique intégrant la comptabilité mais également les cycles opérationnels (vente, achat, production, etc.) et offrant des automatismes multiples (cf. tableau 5). On constate effectivement une sophistication importante de l'offre logicielle des PGI en terme de fonctionnalités et de gamme avec un large spectre couvrant les besoins des grands groupes comme ceux des PME-PMI (Tort, 2001 et Nouveau, 2004). A noter également que 25 % des sociétés ont, aujourd'hui, recours à des solutions intégrées de type poly-modulaire (*best of breed*). Au total, en dix années, la grande majorité des entreprises privées est passée d'une intégration purement comptable à une intégration transversale de l'ensemble des flux (comptables et opérationnels) avec la mise en œuvre de solutions globales ERP voire d'entrepôts de données (*DataWarehouse*). Au-delà des aspects transactionnels et même si le tableur reste un outil très fortement utilisé, de nouveaux outils de pilotage de la performance financière ont fait leur apparition avec les logiciels intégrés de reporting-consolidation (1/3 des cas) et les systèmes décisionnels relevant de la *business intelligence* (1/2 des cas) (Garrouste, 2003, p. 20).

2.4. L' accélération du processus de production comptable : des résultats variables selon la périodicité et l'usage

L'accélération de la sortie des comptes est confirmée s'agissant des arrêtés mensuels avec des délais d'arrêté systématiquement inférieurs à 30 jours et dans 2/3 des sociétés interrogées (contre 50 % en 1994) un arrêté à J+15 servant de base au reporting financier interne. En revanche, les délais de production des comptes annuels ne présentent pas d'améliorations particulières sachant que, comme en 1994, un plus de la moitié des entreprises clôturent en 2004 leurs bilans dans le mois suivant (cf. tableau 6).



Depuis la mise en place de la réforme de la normalisation comptable en 1998/99 avec la création du CRC et la promulgation du PCG 1999 à droit constant, d'importants changements

⁴ CG : comptabilité générale – CAE : comptabilité analytique (d'exploitation).

réglementaires sont intervenus. Citons, plus particulièrement, l'homologation des avis sur les passifs, sur les amortissements et dépréciations d'actifs et, plus récemment, sur la définition des actifs dans le cadre de la convergence du PCG avec les normes internationales, par ailleurs, applicables depuis 2005 aux comptes consolidés des sociétés cotées. Ces évolutions réglementaires et normatives nous paraissent avoir complexifié, tout du moins momentanément, le processus de clôture des comptes annuels (sociaux et consolidés). A ce cela s'ajoutent, peut-être, d'autres sources de ralentissement dues notamment au renforcement des actions des contrôleurs et auditeurs externes suite, en particulier, aux nouvelles obligations résultant de la Loi sur la Sécurité Financière d'août 2003. Cela étant, on peut constater en 2004, comparativement à la situation de 1994, la mise en place grandissante de procédures alternatives de pré-clôture (dans 50% des cas) visant à anticiper les travaux de fin d'année (inventaire) et permettant une intervention pré-finale des commissaires aux comptes de nature à accélérer la sortie des comptes annuels. Au total, il apparaît globalement :

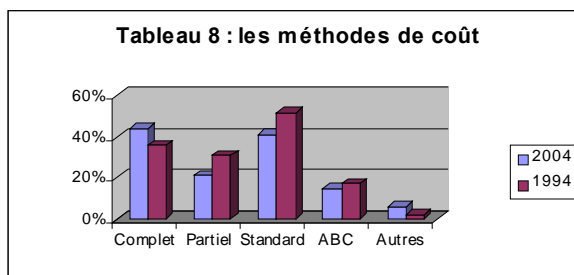
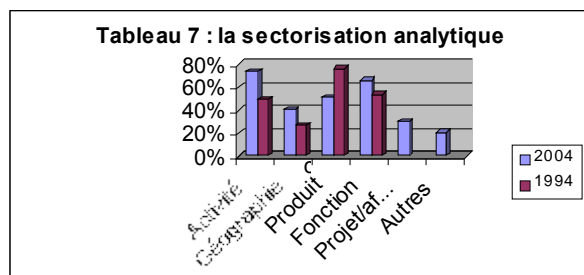
- une amélioration des délais d'arrêt mensuel en vue de l'alimentation du reporting interne dont l'obtention dans des délais courts constitue, plus que jamais, une nécessité incontournable dans le cadre du pilotage des entreprises ;
- un certain *statu quo* des délais de clôture annuelle des comptes externes du fait de forts changements réglementaires et normatifs (IFRS, nouveaux règlements CRC, LSF, etc.) et en dépit de la mise en place de procédure d'accélération de la production comptable (automatisme, pré-clôture).

2.5. Une sophistication des pratiques de gestion au service du pilotage de la performance

Les pratiques de gestion ont évolué positivement vers une meilleure prise en compte de la performance grâce à de nouvelles segmentations analytiques et une dynamique budgétaire.

2.5.1. Une segmentation analytique adaptée aux enjeux de la tertiarisation de l'économie

La segmentation analytique s'est sensiblement améliorée en dix ans au niveau des secteurs d'activité et géographiques (cf. tableau 7). Le découpage par produit marque le pas par rapport à une sectorisation croissante par fonction mais également par projet ou affaires. Cette évolution traduit plus généralement la tertiarisation de l'économie qui conduit les entreprises à adapter leur segmentation analytique suivant les nouveaux enjeux et risques par mutation progressive d'un contrôle opérationnel de type industriel vers une gestion plus fonctionnelle et basée sur la gestion de projet voire à des maillages transversaux par activité, processus ou métiers (Dupuy et Villesèque, 2003).

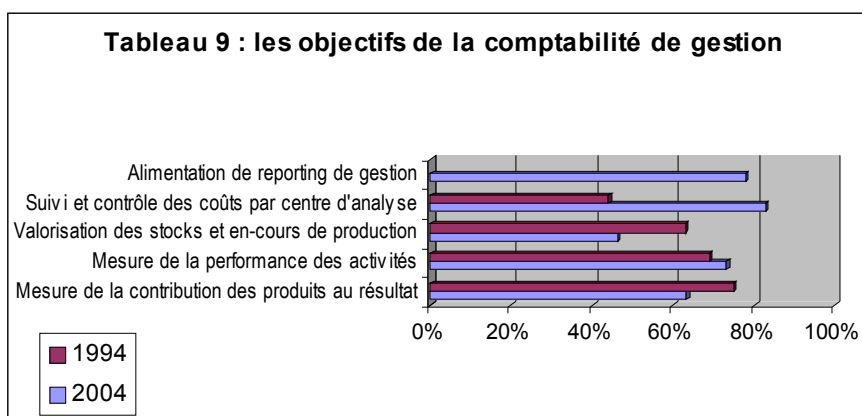


Du point de vue des méthodes de coût utilisées (cf. tableau 8), on note que les comptabilités par activité (ABC) stationnent avec un taux de pratique d'environ 15 % qui reste à peu près identique entre 1994 et 2004. Les méthodes traditionnelles de coût confirment leur

enracinement avec des niveaux élevés d'utilisation, une progression sensible des coûts complets par rapport aux coûts partiels (*direct costing*) et un léger tassement de l'usage des standards. Sans changement entre 1994 et 2004, près de la moitié des entreprises déclare également suivre des indicateurs non monétaires (volumes, indices, etc.) au sein de la CAE ou de tableaux de bord de gestion. En 2004, environ 1/3 des entreprises disent avoir mis en place des tableaux de bord opérationnels mais aussi fonctionnels et 10 % d'entre-elles des tableaux de bord de type prospectif (*balanced scorecard*) intégrant un ou plusieurs axes d'analyse (financier / client / processus / apprentissage).

2.5.2. Des objectifs de gestion axés prioritairement sur la performance économique

De manière générale, les entreprises interrogées confirment l'orientation prioritaire de la CAE vers la mesure de la performance économique (cf. tableau 9). En dix années, on peut noter que les entreprises accordent autant d'importance à l'appréciation de la performance individuelle au travers du découpage par centre d'analyse et par produits (contribution au résultat) qu'à l'évaluation globale de la performance de l'entité mesurée par ses activités et à partir d'un reporting de gestion efficient. A cet égard, soulignons, en outre, que la fréquence d'établissement des états de gestion reste inchangée avec une périodicité mensuelle dans la quasi-totalité des cas (95%).

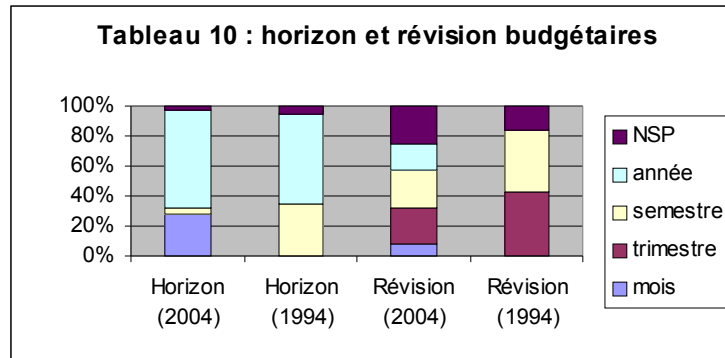


Plus spécifiquement, on remarque aussi un net recul de l'objectif de valorisation des stocks assigné aux systèmes de coût qui apparaît, de plus en plus, comme une finalité secondaire bien qu'obligatoire dans le cadre des opérations d'inventaire de fin d'année. En 1994, rappelons ici que cet objectif était positionné au troisième rang devant l'analyse par centre de coût. En définitive, le retour relatif de la mesure des contributions individuelles comme premier objectif de la CAE marque là aussi la nécessité exprimée, par ailleurs, par les entreprises interrogées (cf. §. 2.5.1) de mieux apprécier les risques et rendements sectoriels dans un contexte de globalisation de l'économie et d'internationalisation des marchés.

2.5.3. Une dynamisation du processus budgétaire : mensualisation, réprévision et simulation

On constate un raccourcissement de l'horizon budgétaire dans 1/3 des cas pour passer d'une vision semestrielle à mensuelle dans le cadre d'un processus plus global de mensualisation basée sur des clés de répartitions à la fois fixes et variables. En effet, des pratiques de révision mensuelle apparaissent en 2004 auxquelles peut être associée la mise en œuvre relativement fréquente de reprévisions - forecast (1/4 des cas) et de contrôle budgétaire (3/4 des cas) selon

un rythme mensuel (cf. tableau 10). Par ailleurs, il est à souligner que les simulations budgétaires réalisées à partir de différentes hypothèses ont sensiblement progressé en dix années. Aussi, sont-elles pratiquées en 2004 par la moitié de notre échantillon contre seulement 1/3 en 1994.



En revanche, la pratique de la gestion sans budget (*beyond budget*) ou encore du BBZ reste exceptionnelle (1 cas relevé en 2004) tandis que la flexibilisation des budgets est limitée à 20 % de notre échantillon en 2004. Ces techniques budgétaires récentes (*Beyond budget*) ou anciennes (BBZ) n'ont pas véritablement été intégrées dans les pratiques usuelles des entreprises qui restent fondamentalement attachées au principe du budget annuel associé à des procédures de mensualisation, de reprévision et de simulation.

Conclusion

Cette étude permet de mettre en lumière cinq tendances de fond de l'évolution, sur dix années, de l'organisation comptable des entreprises françaises. Avec l'appui de directions comptables et financières aux prérogatives renforcées (notamment en pilotage et contrôle) et de nouveaux moyens technologiques, l'organisation comptable se caractérise par un maintien centralisé et en interne des principales activités comptables, des processus d'amélioration du traitement des données financières (automatisme, pré-clôture), des changements dans les pratiques de gestion permettant une meilleure mesure de la performance individuelle (nouvelle segmentation) et globale au niveau de l'entité (dynamisation des mécanismes budgétaires).

Notes bibliographiques

- APDC (1991), « La comptabilité de gestion au sein de l'entreprise », *résultats de l'enquête* réalisée en mai.
- Bobnar G.H. et Hopwood W.S. (1995), *Accounting information systems*, Prentice Hall, 684 p.
- Chapellier P., De Mongolfier C. (1995), "Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable", *Actes du 16^e congrès de l'AFC, 18-19 mai*, Montpellier, pp. 1054-1069.
- Chenhall R.H, Morris D. (1986), "The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting system", *Accounting Review*, 61, pp. 16-35.
- Deblock F. (2004) (coordonné par), « Dossier Progiciels de gestion intégrés PGI-ERP », *Journal du Net*.
- Deixonne J.L. (2001), *Piloter un projet ERP*, Dunod.
- DFCG (1999), "Management de la performance : ses évolutions face aux besoins de l'entreprise", *enquête (40*

entretiens).

DFCG, Edhec, Hyperion (2003), « Les indicateurs de performance des entreprises », *enquête dans 209 entreprises*, novembre.

Dupuy Y. et Villesèque F. (2003), « Vers des budgets transversaux », *Echanges*, n°205, décembre, pp. 13-14.

EAR (2003), Special section on management control and new information technologies, *European accounting review*, volume 12, number 1, pp. 77-233.

Ernst & Young, KPMG et Mazars (2003), *L'information financière 2003, groupes industriels et commerciaux*, éditions CPC.

Ernst and Young (2002), « Au cœur des systèmes d'information des PME », *étude quantitative et qualitative*, Novamétrie.

Garrouste F. (2003), « Reporting : de nouvelles solutions pour les entreprises », *Option finance*, n°761, 1er décembre, p. 20 s.

Gensse P & Dupuy Y. (2002), « Présentation des thèses récentes en Comptabilité Contrôle Audit », *XVI^e Journées Nationales des IAE*, 10,11 et 12 septembre, CD ROM, 6 p.

Godener A., Gonthier-Besacier N. (1999), « Intranet, un outil d'avenir pour les services de comptabilité et contrôle de gestion », *Revue française de comptabilité*, n°317, décembre, p. 27.

IBM Business Consulting Services (2003), *Chief Financial Officer Survey*.

Grenier C., Bonnebouche J. (2004), *Système d'information comptable*, éditions Foucher, 320 p.

Lavigne B., St-Pierre J. (2002), « Association entre le système d'information comptable et leur performance financière », *6^e congrès international francophone sur la PME*, octobre, HEC Montréal.

Leitch R.A. et Davis K.R. (1992), *Accounting information systems : theory and practices*, Prentice Hall International.

Levy G. (2004), « Les pratiques comptables des sociétés françaises en 1991 », *Revue française de comptabilité*, septembre, n°369, pp. 28-30.

Nouveau J.C. (2004), « Les progiciels de gestion comptable », *Revue française de comptabilité*, n°369, septembre, pp. 33-36.

OECD (2000), enquête auprès de 300 dirigeants in *L'externalisation de la fonction administrative et comptable*, ECM.

Peaucelle J.L. (1999), *Systèmes d'information, le point de vue des gestionnaires*, Economica.

Reix R. (2002), *Systèmes d'information et management des organisations*, Vuibert.

Scapens R.W., Jazayeri M. (2003), « ERP systems and management accounting change », *European Accounting Review*, volume 12, number 1, pp. 201-233.

Simons R. (1987), « Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis », *Accounting, Organizations and Society*, 12, 357-74.

Tondeur H., De La Villarmois O. (2003), « L'organisation de la fonction comptable et financière Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 9, volume 1, mai, pp. 29-52.

Tort E. (2000), « Regard sur l'organisation des systèmes comptables des grandes entreprises », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 6, volume 1, mars, pp. 59-84.

Tort E. (2001), « Progiciels de gestion intégrés pour la PME-PMI », *Revue française de comptabilité*, janvier, pp. 32-35.

Tort E. (2003), *Organisation et management des systèmes comptables*, Dunod, 288 p.

Tort E. (2004), « Les pratiques comptables des entreprises privées en 2004 », *Revue française de comptabilité*, numéro spécial SIC, n°369, septembre, pp. 7-17.

Xxxx (2003, 2004), « Progiform, le salon des progiciels de gestion », *Echanges*, hors série n°1, des mois de juin.