



**HAL**  
open science

# Réflexions sur la notion de cadre conceptuel et présentation de propositions pour la définition d'un cadre conceptuel de base

René Mercier

► **To cite this version:**

René Mercier. Réflexions sur la notion de cadre conceptuel et présentation de propositions pour la définition d'un cadre conceptuel de base. Les cadres conceptuels, May 1991, France. pp.cd-rom. hal-00823066

**HAL Id: hal-00823066**

**<https://hal.science/hal-00823066>**

Submitted on 19 Sep 2014

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

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

---

**Y-a-t-il des fondements théoriques propres à la comptabilité en tant que mode de traitement et de diffusion de l'information ?**

Coordinateur : Edmond MARQUES, Groupe HEC

"Réflexions sur la notion de cadre conceptuel et présentation de propositions pour la définition d'un cadre conceptuel de base"

**René MERCIER, SEDES**



A propos des cadres conceptuels de la comptabilité

---

Réflexions sur la notion de cadre conceptuel et  
présentation de propositions pour la définition  
d'un cadre conceptuel de base  
par René MERCIER

---

Dans son ouvrage sur la "Structure des révolutions scientifiques", Thomas Kuhn a introduit la notion de "paradigme" pour marquer le fait que, à un instant donné, la science "normale" est fondée sur l'acceptation, par un groupe plus ou moins étendu de chercheurs, d'un cadre de référence commun.

La définition que donne Thomas Kuhn du terme paradigme n'est pas parfaitement claire. Dans une postface rédigée quelques années après la version initiale de son texte, Thomas Kuhn reconnaît lui-même qu'il a utilisé le mot dans au moins deux sens différents. D'une part, le terme paradigme, dans son sens le plus global, représente tout l'ensemble des croyances, des valeurs reconnues et des techniques qui sont communes aux membres d'un groupe scientifique donné. D'autre part, ce même terme désigne un élément isolé de cet ensemble, un modèle particulier parfois rattaché dans l'histoire à l'inventeur d'une loi ou d'une théorie (géométrie euclidienne, système de Ptolémée, mécanique newtonienne), mais qui peut aussi être caractérisé par un trait essentiel (optique ondulatoire, théorie des quanta, relativité restreinte ou généralisée, etc ...).

pour la plupart un même cadre de référence, constitué à par des enseignements qu'ils ont reçus, des manuels qu'ils ont des échanges d'idées qu'ils ont pu avoir avec leurs collègue Au lieu d'utiliser le mot paradigme, Thomas Kuhn aurait pu bien parler de "cadre conceptuel".

Il apparaît bien en effet que les représentations que nous nous faisons du monde qui nous entoure sont à la base de toutes nos activités intellectuelles. Nos raisonnements fondés sur les images que nous nous formons des phénomènes, les modèles que nous construisons. Certains éléments de nos systèmes de représentations ont peut-être un caractère inné d'autres résultent de nos expériences directes ; mais l'essentiel est, sans aucun doute, apporté par l'éducation, les échanges avec d'autres individus. A travers le langage, moyen d'expression et de communication, la vie sociale nous fournit les cadres indispensables à l'élaboration de notre pensée.

L'existence de pressions exercées par des tiers ne suffit toutefois pas à rendre nos systèmes de représentation homogènes et cohérents. Les influences subies sont souvent contradictoires et un choix est offert entre plusieurs interprétations.

Les systèmes de représentation communément admis sont d'ailleurs pas nécessairement stables dans le temps. Un exemple typique est celui de la cosmogonie. De la conception d'une terre plate coiffée d'une voûte céleste, la théorie généralement retenue est passée, successivement, à un système où la terre, immobile, occupait le centre, puis à l'idée d'une terre tournant sur elle-même au sein d'un système solaire, enfin à l'hypothèse actuelle d'un ensemble quasi innombrable de galaxies.

S'agissant des systèmes de représentations, l'hésitation de Thomas Kuhn entre deux sens possibles du mot paradigme, un sens global et un sens spécifique, fait en outre apparaître une caractéristique importante. Le cadre conceptuel commun à une collectivité de chercheurs comprend en fait deux sortes d'éléments : des éléments non spécifiques, ensembles de connaissances, de croyances, de normes généralement admises au sein de la société humaine à laquelle appartient cette collectivité des éléments particuliers, relatifs à une discipline ou à une école de pensée.

Les éléments généraux sont, par définition, communs à plusieurs branches du savoir. Leur nombre et leur diversité font qu'il est impossible d'en dresser une liste exhaustive. Une difficulté de la description d'un cadre conceptuel va être de faire un choix entre les termes qu'il importe de définir et ceux qui, parce qu'ils font partie d'une culture commune à l'ensemble de l'humanité, peuvent être considérés comme des acquis indiscutables.

La difficulté du choix est d'autant plus grande que la qualité d'acquis indiscutable est, elle-même, relative. Longtemps, les concepts mathématiques d'espace ou de nombre et les règles de la logique binaire ont paru constituer des bases incontestables de tout le développement scientifique. L'approfondissement de la notion de nombre, la recherche d'une construction axiomatique de la géométrie, les efforts de formalisation de la logique, ont semé le doute sur la nature des mathématiques et ont amené l'abandon progressif de la notion de "vérités évidentes". Comme les autres sciences, les mathématiques apparaissent être une stylisation contingente.

difficultés que rencontre la définition de cadres conceptuels comptables. En particulier, le contenu d'un cadre conceptuel comporte, on l'a vu, deux sortes d'éléments. Les préceptes relevant d'une culture générale commune et de principes qu'universellement admis, restent pour la plupart implicites. Seuls sont explicités les postulats et les principes propres à la discipline considérée. Les obstacles auxquels se heurtent l'obtention d'un consensus sur les divers projets de cadres conceptuels qui ont pu être présentés jusqu'ici trouvent en partie leur origine dans le fait que ces projets comportent tous un nombre important de présupposés implicites.

Les propositions de définition de cadres conceptuels que l'on trouvera ci-dessous visent à réduire, dans toute la mesure du possible la part des présupposés implicites. L'utilisation de définitions précises et la formulation claire des hypothèses retenues peuvent permettre, sinon d'éliminer, du moins de bien mettre en évidence les présupposés éventuellement contestables.

Par ailleurs, les projets de cadres conceptuels actuellement publiés concernent, à titre principal, la "comptabilité financière", ensemble des informations rassemblées à l'intention des tiers extérieurs. Or, si les informations comptables sont susceptibles d'intéresser les tiers, elles constituent également un instrument essentiel de gestion. Il est certainement souhaitable de distinguer, dans les principes retenus, ceux qui doivent s'appliquer quelle que soit l'utilisation envisagée des données comptables, et ceux qui sont relatifs à l'atteinte d'un objectif particulier, information des tiers ou gestion interne.

Ces prémisses suffisent à définir le plan qui sera suivi. Dans une première partie, sera proposée une définition de la comptabilité, suffisamment générale pour permettre de bâtir un cadre conceptuel de base. A partir de cette définition seront examinées les principales hypothèses qui y sont implicitement contenues.

Notamment, une caractéristique fondamentale de la comptabilité est de représenter tous les éléments qu'elle prend en considération par des "valeurs", mesurées en une unité commune.

L'utilisation de valeurs exprimées en une seule unité rend possible l'agrégation ou la consolidation des postes et des comptes. Elle donne par là aux systèmes comptables une extraordinaire souplesse de fonctionnement. Mais, la notion de valeur est une notion complexe. L'expression des valeurs en unités monétaires pose la question de la signification des unités utilisées. Il est nécessaire d'explicitier les définitions et les hypothèses retenues concernant les valeurs et les monnaies.

C'est à partir de l'analyse effectuée que pourront être examinés, dans une dernière partie, quelques principes susceptibles d'être acceptés, concernant l'adaptation des instruments comptables à l'information des tiers et à la conduite de la gestion.



## Définition et principes

---

La comptabilité est l'enregistrement, dans un système de comptes, d'entrées et de sorties d'objets auxquels sont attribuées des valeurs, exprimées en une unité monétaire commune.

Entrées et sorties ----> entités

La comptabilité est adaptée à une organisation décentralisée où s'effectuent des échanges.

Valeurs permettent | agrégation et consolidation de pos  
| agrégation et consolidation de cor  
| décomposition d'un compte.

Suppose | objets bien définis et classables.  
| valeurs également bien déterminées, additives  
| dans l'espace, additives dans le temps.

## Valeurs et monnaies

---

Pour comprendre nos idées sur la valeur et sur les monnaies, il faut remonter il y a bien longtemps. L'histoire commence à Sumer.

La "valeur" d'un objet, susceptible d'être échangé dans le cadre d'un système d'échanges organisé, est une grande attachée à cet objet. Le même terme "valeur" peut être employé pour désigner la mesure, exprimée en unités de compte, de cette grandeur à une date donnée.

Un prix définit, en unités de compte et pour une date donnée, la parité conférée à un élément unitaire d'un ensemble d'objets susceptibles d'être échangés. Le prix mesure la valeur de cet élément unitaire. Il peut, le cas échéant, correspondre à la valeur d'un objet indivisible, ou à celle d'un ensemble considéré comme un tout.

Il convient de distinguer

- l'"unité monétaire", unité de compte conventionnelle utilisée pour évaluer les objets ou pour définir les engagements pris ;

- la "monnaie", biens ou créances acceptés, de manière constante et suivie, à l'intérieur d'un espace géographique donné, en contrepartie des cessions ou acquisitions de biens, de services ou de créances.

---

(suite)

S'agissant de l'additivité

- à une date donnée,

la valeur d'un ensemble peut être différente de la somme des valeurs de ses parties ;

- dans le temps,

. l'unité monétaire, dans sa fonction d'évaluation objets échangés, est variable ;

. l'addition de mesures exprimées en unités différentes n'a pas de sens ;

. l'article 1895 du Code civil ne vise que les relations entre débiteurs et créanciers ; du fait de l'évolution de la nature des monnaies, sa deuxième partie ne signifie plus rien

Information des tiers et gestion

---

Deux questions :

1°) Le même instrument peut-il servir à la fois à

- gérer une entreprise,
- informer correctement les actionnaires et les banquiers,
- éviter de payer trop d'impôts ?

2°) Des méthodes adaptées aux besoins des marchands italiens du 15ème siècle sont-elles encore valables pour la gestion d'entreprises du 20ème et bientôt du 21ème siècle ?

---

Eléments de réponse (voir page suivante)

Dans une entreprise, ce ne sont pas les choses qui agissent mais les hommes. La comptabilité doit être conçue plus en fonction des hommes que des choses.

Comptes d'objets  
(Ressources  
et emplois)

$E_0$	$E'_1$	PP			PP	$E_1$	$E'_0$
$S_0$		P	A	V	Q	$S_1$	
	$S'_1$	P	A	V	Q		$S'_0$
	$C_1$		$A^*$	$V^*$	R		$C_0$

$E_0$   $E_1$  : Comptes d'existants en début et en fin de période

PP : Compte Profits et pertes. A = Acquisitions. V = Cessions. P = Profits.

Q = Pertes.  $A^*$   $V^*$  Apports et retraits des propriétaires

$S_0$ ,  $S_1$  Valeurs des avoirs existants       $S'_0$ ,  $S'_1$  = Valeurs des dettes existantes

-----  
Tableau II

Tableau d'ensemble des comptes de l'entreprise  
(comptabilité générale et comptabilité analytique)

Comptes de comptabilité analytique  
(comptes d'agents)

Comptes de  
comptabilité  
générale  
(comptes d'objets)

$U_1$	$U_2$	$U_3$			$U_3$	$U_2$	$U_1$
	$S_0$	$S'_1$	P	A	V	Q	$S_1$
							$S'_0$
	$C_1$			$A^*$	$V^*$	R	$C_0$

$U_1$ ,  $U_2$ ,  $U_3$ , = Unités de gestion.