



HAL
open science

LA PRISE EN COMPTE DE L'ESPACE ET DU TEMPS EN COMPTABILITE

Pierre Girod

► **To cite this version:**

Pierre Girod. LA PRISE EN COMPTE DE L'ESPACE ET DU TEMPS EN COMPTABILITE.
Comptabilité et acteurs sociaux, May 1982, France. pp.cd-rom. hal-00823826

HAL Id: hal-00823826

<https://hal.science/hal-00823826>

Submitted on 24 Jun 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.

- 141 -

ESSAI SUR LES PRINCIPES COMPTABLES

LA PRISE EN COMPTE
DE L'ESPACE ET DU TEMPS
EN COMPTABILITE

GIROD Pierre
Professeur
Université de Grenoble II

E. DE FAGES donne la définition suivante de la comptabilité⁽¹⁾ :
"La comptabilité est la science qui a pour objet la numération des unités en mouvement". Mr LASSEGUE écrit⁽²⁾ que "Tous les phénomènes économiques intéressant l'entreprise consistent dans le déplacement d'une valeur". Mr PERROCHON décrit le flux⁽³⁾ comme "Un déplacement de valeur d'un agent à un autre ou chez un même agent, d'un pôle d'analyse à un autre". Ainsi des auteurs s'accordent à différentes époques pour reconnaître que la comptabilité n'observe pas une valeur fixe, une unité statique mais une valeur en mouvement, une unité en déplacement. Pour leur saisie, il nous paraît nécessaire de faire référence à l'espace, au temps sans lesquels ils ne peuvent se saisir. Or la comptabilité générale élabore des documents de synthèse qui concernent l'activité d'une entreprise (et non pas de deux) à un moment donné de son existence. Dès lors se pose la question de savoir selon quelles conventions⁽⁴⁾, selon "quels principes comptables généralement admis pour la présentation des résultats"⁽⁵⁾, la comptabilité interprète l'espace au niveau d'un établissement et saisit le temps sous la forme d'une date ?

Pour tenter d'y répondre, il nous faut au préalable remarquer que le champ d'observations de l'activité d'une entreprise peut se délimiter de deux façons :

- . soit prendre en considération simultanément l'espace et le temps et nous sommes en présence d'un cadre spatio-temporel : les flux, les mouvements de valeurs se produiraient et auraient effectivement

(1) DE FAGES : "Les concepts fondamentaux de la comptabilité" - Eyrolles - 1933 - Paris -

(2) Article "Comptabilité" in Encyclopaedia Universalis - 1968 - Volume 4 - Paris -

(3) Mr PERROCHON "Comptabilité nationale et comptabilité privée" - Thèse dactylographiée - Université Paris I - 1970 -

(4) Dans son ouvrage "La comptabilité moderne" - 1925 - Dumarchey écrit à cet égard : "Quel que soit le domaine de la connaissance que l'on envisage, il existe toujours à la base de toute théorie, un ou plusieurs faits admis sans discussion et sur lesquels repose tout l'édifice logique".

(5) "Memento Comptable Lefebvre 1980" - J. RAFFEGEAU -

un point de départ et un point d'arrivée que la comptabilité enregistrerait. Cette optique ne permet pas de justifier les travaux d'inventaire qui procèdent à des régularisations et remettent en cause des flux considérés comme réalisés

. soit prendre en considération successivement l'espace et le temps ; nous sommes enclins à penser que c'est l'optique dans laquelle se situe la comptabilité générale qui, au niveau d'un établissement * interprétera l'espace en énonçant le principe de la partie double qui fait aussi appel à la convention de dualité, fondement de l'analyse de l'activité par les flux

* tiendra compte du temps en édictant notamment les principes de continuité de l'exploitation, de spécialisation des exercices, de nominalisme et de prudence

Aussi consacrerons-nous une première partie à l'analyse par les flux de l'activité d'une entreprise et une deuxième partie à l'analyse de cette même activité par la comptabilité générale.

Ière PARTIE - L'ANALYSE PAR LES FLUX : LA PRISE EN COMPTE SIMULTANEE DE L'ESPACE

ET DU TEMPS

Soit une entreprise produisant des transformateurs ; un observateur extérieur à l'entreprise remarquera les seuls déplacements : des matières premières sont transportées par camions, des ouvriers pénètrent ou sortent des bâtiments, des caisses sont expédiées à l'extérieur etc... Des questions posées donnent les informations suivantes : Les matières premières livrées à l'entreprise valent 10 000 F. et ont été achetées au fournisseur X. Ces renseignements permettent de transcrire le déplacement de matières premières en flux.

A) Le flux

Le flux est le déplacement du droit de propriété⁽¹⁾ sur un objet concret ou abstrait, entre deux pôles au moins de même nature, de deux agents⁽²⁾ distincts dans l'espace. Nous partageons l'opinion du doyen SAVATIER qui écrit que "depuis IHERING, les juristes savent pertinemment qu'en réalité, tous les biens s'analysent pour eux, en des droits"⁽³⁾. Précisons immédiatement que ce droit de propriété se matérialise fréquemment dans un titre ou se confond avec un objet concret. Lors d'une vente d'entreprise, on assistera le plus souvent au transfert des titres de propriété plutôt qu'au déménagement des bâtiments et matériels ; l'achat de petit matériel opère "ipso facto" le transfert du droit de propriété au profit de l'acheteur qui reçoit le bien.

Quatre caractéristiques permettent d'explicitier ce concept de flux⁽⁴⁾ :

- . la durée : une date (transfert instantané) ou un compte de dates (réalisation d'une prestation de service etc...)
- . le lieu : entre les pôles de même nature de deux agents distincts
*Ex. : les matières premières seront livrées de l'entrepôt (pôle) du fournisseur aux magasins de l'entreprise.
Les heures travaillées proviendront du pôle "temps disponible" du personnel au pôle "temps disponible" de l'entreprise.*
- . l'intensité : expression monétaire du droit de propriété (valeur)
- . la nature : droit de propriété sur un objet concret ou abstrait

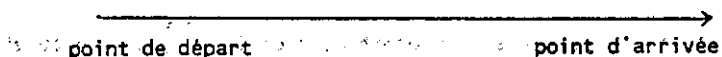
(1) ou un démembrement de ce droit de propriété tel que l'usufruit.

(2) Un agent économique est tout individu ou collectivité pouvant être considéré comme un centre de décision économique. Le pôle, sous le contrôle de l'agent, est le lieu d'émission ou de réception du flux.

(3) "Les métamorphoses du droit privé d'aujourd'hui" - 3e série - Dalloz - 1959 -

(4) Jean BOUINOT "Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale" - Economie et statistiques - n° 29 - Septembre 1971 -

Le flux sera enfin symbolisé par une flèche avec un point de départ et un point d'arrivée :



Par ses caractéristiques de durée et de localisation, le flux nécessite donc un cadre spatio-temporel et apparaît comme l'instrument d'analyse de l'échange entre 2 agents.

B) L'analyse de l'échange par les flux : la convention de dualité (1)

De nouveaux renseignements permettent d'identifier des échanges de l'entreprise avec son environnement : un achat au comptant dans lequel l'entreprise adresse un chèque de 10 000 F. en contrepartie de la livraison des matières premières ; le versement d'un salaire de 1 200 F. au personnel en fin de semaine quand il aura effectué 48 heures de travail hebdomadaire.

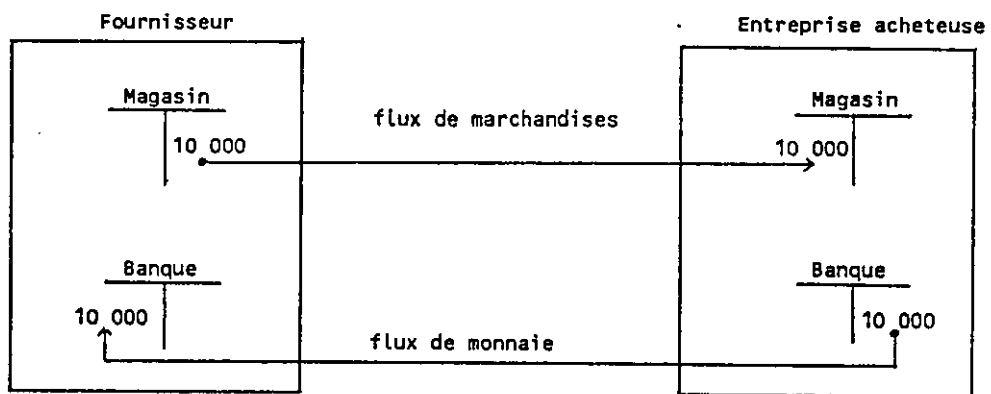
L'analyse par les flux ne prend en considération que l'échange réalisé matériellement et le transcrit (convention de dualité) en :

- . deux flux au moins
- . se produisant à la même période
- . de sens contraire
- . de même intensité

1er Ex e m p l e : Achat au comptant de matières premières valant 10 000 F.
L'échange est considéré comme réalisé quand la matière première est parvenue du magasin du fournisseur au magasin de l'entreprise (il y a un nouveau stock de matière première à cet endroit) et que la somme de

(1) Jean BOUINOT : article précité.

10 000 F., en provenance de la banque de l'acheteur, est parvenue dans la banque du vendeur : il y a un nouveau stock d'argent dans la banque du vendeur matérialisé par l'avis de crédit envoyé par la banque

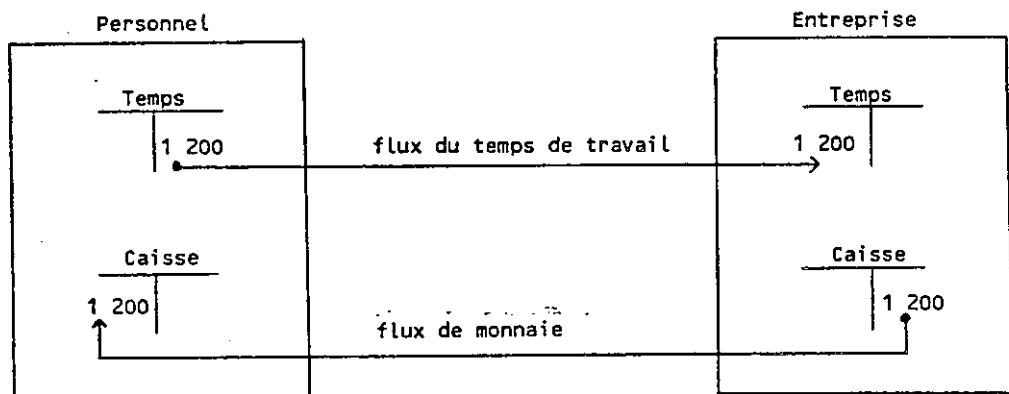


Analyse par les flux d'un achat au comptant de matières premières

N.B. : - l'agent est symbolisé par un rectangle, ses pôles par des T à l'intérieur des rectangles

- Le point de départ du flux se trouve dans la partie droite du T.
- Le point d'arrivée du flux se trouve dans la partie gauche du T.

2ème Exemple : Versement d'un salaire



Analyse par les flux d'un versement de salaire

N.B. : Le travail s'analyse comme une mise à la disposition de l'entreprise, d'une partie de son temps disponible, par le personnel.

Dans chaque exemple, les flux sont à liaisons synchrones c'est à dire qu'ils se produisent à la même période d'observation, ce qui ne signifie pas qu'ils ont la même durée ; dans le cas du versement de salaire, le flux "temps de travail" a une durée de 48 h alors que le versement de salaire peut être considéré comme instantané.

Une remarque peut être cependant formulée à l'encontre de cette analyse en deux flux au moins : il existe des opérations de transfert unilatéral, apparemment sans contrepartie d'un agent à un autre ; citons le versement par l'Etat d'une subvention à une entreprise de transport en commun ou, à l'inverse, le paiement d'impôts par cet établissement au trésor. En réalité il existe dans ces deux exemples, une contrepartie ; il s'agit dans le premier cas de l'offre par l'entreprise d'un tarif avantageux pour le plus grand nombre (offre d'un bien collectif indivisible) et, dans le deuxième cas, de l'utilisation gratuite par l'entreprise de l'infrastructure routière, de service de sécurité etc...

(utilisation d'un bien collectif indivisible): Mr Guy TERNY⁽¹⁾ définit le bien collectif indivisible comme "un bien dont la consommation par chaque individu n'entraîne aucune diminution de la consommation par tous les autres individus". Il n'y a donc aucune appropriation individuelle⁽²⁾ et une valorisation individuelle de la prestation s'avère impossible ; comme il y a eu néanmoins consommation, il revient à l'Etat de fixer unilatéralement les prestations qu'il fournit (subvention) ou reçoit (impôt).

Tout échange se résoud donc en un ensemble de flux qui suppose un cadre spatio-temporel puisque les flux se sont écoulés entre deux agents distincts dans l'espace.

Il convient d'examiner maintenant l'analyse comptable de l'échange.

2ème PARTIE - L'ANALYSE COMPTABLE : LA PRISE EN COMPTE SUCCESSIVE DE L'ESPACE
ET DU TEMPS

Comme l'analyse de l'échange par les flux, elle repose sur la convention de dualité mais s'en distingue sur 2 points :

- . elle ne se réfère pas à un cadre spatio-temporel mais fait intervenir successivement l'espace et le temps
- . elle considère l'échange au niveau d'un seul agent et non pas de deux.

⁽¹⁾ Guy TERNY : "Essai sur la notion de service collectif indivisible ou divisible - Bulletin du CIPEL - n° 8 - Mars 1967 -

⁽²⁾ On pourrait parler de location mais en tout état de cause, le problème de l'évaluation demeure.

Cette analyse comptable s'effectue en deux étapes :

- . la prise en considération de l'espace : * le principe de la partie double
- . la prise en considération du temps : * les principes de spécialisation des exercices et de continuité de l'exploitation
* les principes du nominalisme et de prudence

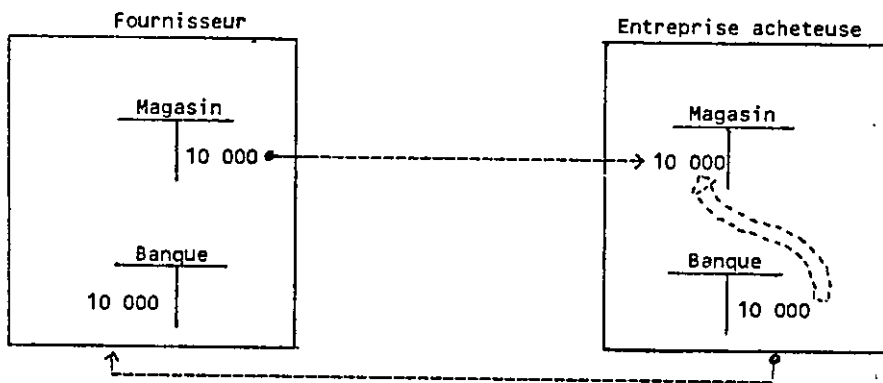
A) La prise en considération de l'espace : le principe de la partie double

D'après l'Article 1583, "la vente est parfaite entre les parties et la propriété est acquise de droit à l'acquéreur et à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'est pas encore été livrée ni le prix payé". Cependant la dette ne devient certaine que lors du transfert de propriété du bien ou de la fourniture de la prestation. La comptabilité générale subit partiellement cette influence pour la détermination du moment de la comptabilisation d'un achat quand elle assimile l'exécution de l'obligation de livrer à la réception de la facture (à l'émission pour le vendeur) ou plus rarement à la réception de la marchandise. L'essentiel est de noter qu'il y a déconnection de l'échange, de sa réalisation matérielle : les fonds n'ont pas été virés, les marchandises ne sont pas parvenues à l'exception de l'achat au comptant où l'échange des consentements, le transfert de propriété et le paiement du prix sont concomitants. D'une manière générale l'échange est réputé réalisé (nous utiliserons le terme "échange virtuel" pour le distinguer de l'échange réel, concrètement réalisé) quand il y a émission ou réception d'une pièce justificative de l'accord des parties.

La technique comptable fait donc appel au concept d'espace puisqu'il y a accord de deux agents distincts dans l'espace mais ne recourt pas dans l'immédiat au concept de temps puisqu'elle ne se préoccupe pas de la réalisation matérielle de l'échange.

L'enregistrement de cet échange virtuel au niveau de chaque agent se fait selon une convention de substitution⁽¹⁾. Le schéma de l'analyse de l'échange par le flux va laisser place à une interprétation de l'échange virtuel chez chacun des deux agents, en une transformation virtuelle enregistrée dans un virement.

Examinons le schéma de l'analyse comptable de l'échange au niveau de l'entreprise :



Analyse comptable d'un achat pour l'entreprise

Chez le fournisseur, l'enregistrement de la facture suppose mais ne vérifie pas que les marchandises ont quitté les dépôts et qu'a été reçu l'avis de la banque.

Chez l'entreprise acheteuse, l'enregistrement de la facture sous-entend mais ne démontre pas que les marchandises sont parvenues et qu'a été reçu l'avis de débit de la banque.

(1) Cette convention de substitution a été présentée par Jean BOUINOT dans l'article précité. Elle résulte des travaux de Richard MATTESSICH "Accounting and analytical method" - 1964 - Ed. Irwin -

Les pôles de l'agent sont en comptabilité générale, les comptes ; la partie gauche se dénomme débit, la partie droite crédit. Les termes "point d'arrivée" et "point de départ" des flux seront remplacés par les termes "emploi" et "ressource"⁽¹⁾ qui se situent le premier au débit, le second au crédit (même convention que pour l'analyse par les flux). Le recours à ce nouveau vocabulaire se conçoit aisément si l'on veut bien remarquer qu'au niveau de la comptabilité générale d'un agent l'échange virtuel donne lieu à une transformation virtuelle.

Ex. : Achat au comptant par l'entreprise

Selon l'analyse par les flux, une somme de 10 000 F. a quitté le pôle banque pour aller au pôle banque du fournisseur tandis que des marchandises sont parvenues au pôle magasin.

Pour l'analyse comptable de l'échange centrée sur l'entreprise, dès l'enregistrement de la facture, il y a disparition d'une somme de 10 000 F. et apparition de marchandises de même valeur, autrement dit transformation virtuelle d'une somme d'argent (la ressource) en marchandise (l'emploi) et non pas déplacement virtuel.

A l'inverse, chez le fournisseur, il y aura transformation virtuelle de marchandises en somme d'argent.

Cette transformation se traduit par un virement et non pas par un flux qui ne peut que transcrire un déplacement. Le virement est l'enregistrement de la transformation virtuelle d'un bien en un autre bien sous la forme d'une ou plusieurs ressources inscrites au crédit d'un ou plusieurs comptes et d'un ou plusieurs emplois de même valeur, inscrits au débit d'un ou plusieurs comptes.

⁽¹⁾ Ces concepts sont dus à Jean MEYER (Comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale - Dunod - 1955) qui les utilise pour caractériser un flux. Nous leur donnons une signification différente.

Il peut être symbolisé par une flèche qui, dans notre exemple de la vente au comptant, au niveau de l'entreprise, relie la ressource banque à l'emploi marchandises et possède des caractéristiques propres :

- . durée : instantanée ; son fait générateur est l'enregistrement d'une pièce comptable
- . localisation : entre deux ou plusieurs comptes de nature différente, d'un même agent
- . nature : fictif et non pas réel ou financier, interne ou externe
- . intensité : valeur de l'emploi ou de la ressource, exprimée en monnaie (principe du nominalisme)⁽¹⁾

Le fait d'identifier un bien à sa valeur qui n'est pour nous que l'une de ses quatre caractéristiques en comptabilité générale peut expliquer, chez certains auteurs, l'occultation de cette transformation. Mr PERROCHON a donné, comme nous l'avons vu dans notre introduction, la définition suivante du flux sous-entendu comptabilisé⁽²⁾ "Tout déplacement de valeur d'un agent à un autre ou chez un même agent d'un pôle d'analyse à un autre". Il en résulte que Mr PERROCHON hésite dans la définition du "flux interne" c'est à dire propre à un agent (pour nous le virement), entre deux catégories :

- " . le flux interne absolu, mouvement de valeur entre deux pôles internes de nature économique distincte, chez un même agent : le passage d'un pôle à un autre correspond à une transformation économique, réversible ou irréversible.

⁽¹⁾ L'étude de ce principe sera abordée dans la prise en considération du temps.

⁽²⁾ "Comptabilité nationale et comptabilité privée" - Thèse dactylographiée - Paris I - 1971
p. 101 "Nous n'avons pas retenu la dichotomie flux comptable-flux économique retenue par R. MATTESSICH et avons proposé un concept de flux économique qui sous-entend le qualificatif comptabilisé".

. le flux interne relatif qui se présente comme interne à l'agent considéré ; toutefois une scission de cet agent en centres de décisions élémentaires, transformerait ce flux en flux externes. Ce flux interne relatif consiste en un déplacement et non en une transformation⁽¹⁾ ."

Nous ne pensons pas qu'il existe des flux internes relatifs à une entreprise tels les flux de produits en cours de fabrication saisis par la comptabilité analytique mais nous ne pensons pas qu'ils soient l'objet d'enregistrements en comptabilité générale qui ne se préoccupe que de transformation virtuelle enregistrée dans un virement. M. LASSEGUE semble partager cette opinion quand il écrit⁽²⁾ "C'est en revanche une prétention abusive d'affirmer que la comptabilité décrit les flux réels et financiers concernant l'entreprise". Cependant Mr LASSEGUE n'emporte pas notre adhésion quand il ajoute "Tous les phénomènes économiques intéressant l'entreprise consistent dans le déplacement d'une valeur... Chaque fait donne lieu, dans la partie double à deux enregistrements : celui du "point de départ" de la valeur et celui du "point d'arrivée" de cette même valeur⁽³⁾". Quelle est en effet la signification de la valeur ? Il semble qu'elle soit liée à l'étude des phénomènes de nature diverse matérielle, juridique, économique etc... Quand on veut en donner une description synthétique on les appréhende du point de vue commun de leur valeur, mesurée en unités monétaires⁽⁴⁾. La valeur apparaît ainsi comme une caractéristique commune de biens différents et son utilisation masque la transformation attendue d'un virement, sous la forme d'un déplacement.

(1) PERROCHON : ouvrage précité.

(2) LASSEGUE : "Gestion de l'entreprise et comptabilité" - Dalloz - 8e édition - p. 38 -

(3) P. LASSEGUE - Article de "comptabilité" in Encyclopaedia Universalis" - 1968 - Vd 4 - Paris - p. 803 -

(4) P. LASSEGUE : "Gestion de l'entreprise et comptabilité" - Dalloz - p. 63 -

Mr CULMANN rejoint notre opinion "Quant à la nature de cette transformation, il faut observer que contrairement à ce qui se fait souvent, elle ne peut être reconnue comme un mouvement de valeur. En effet un mouvement de valeur se caractérise par quatre indications :

- . un point de départ
- . un point d'arrivée
- . la quantité de ce qui est mû
- . la nature de ce qui est mû

Or, si l'on peut effectivement reconnaître en cette transformation un point de départ, un point d'arrivée et une quantité mobile, il n'y a pas de réponse à la question de savoir quelle est la nature de ce qui est mû, pour la suffisante raison que deux natures différentes sont en cause⁽¹⁾.

Le virement, dans sa définition, n'est que l'expression du principe de la partie double. Dès lors surgit une nouvelle question : peut-on affirmer que ce principe "n'est pas lié inéluctablement à la nature des choses ; il s'explique à la fois par la limitation des besoins et celle des moyens matériels d'une époque"⁽²⁾. En d'autres termes il est possible de concevoir une comptabilité à partie multiple c'est à dire fondée sur autant de classements simultanés de l'information que l'on souhaite. Notre réponse sera nuancée : certes nous admettons que le principe de la partie double n'est pas un principe de technique comptable, de portée générale, valable pour toutes les comptabilités : une comptabilité analytique pourra créer autant de classements que l'exige la finesse de son analyse.

En revanche nous pensons que ce principe est inhérent à la comptabilité générale : cette dernière, comme nous l'avons vu, traduit les échanges de l'entreprise avec son environnement, sous la forme d'une transformation virtuelle

⁽¹⁾ CULMANN : "Comptabilité fondamentale" - P.U.F. -

⁽²⁾ P. LASSEGUE : *Ouvrage précité*

nécessitant un emploi ou un total d'emplois égal à une ressource ou à un total de ressources ; de ce fait, l'expression "partie double" signifie pour nous, que tout échange s'enregistre sous une double information, un emploi égal à une ressource.

C'est cette égalité, et elle seule, qui permet à la comptabilité générale de prendre en compte l'action du temps non seulement par la réalisation effective des transformations virtuelles sous forme de stocks mais encore par la dépréciation ou l'appréciation subie par ces stocks, indépendante de tout échange.

B) La prise en considération du temps : les principes de spécialisation des exercices et de continuité de l'exploitation ; les principes du nominalisme et de prudence

Le temps est fluidité, écoulement ; par essence il est insaisissable si ce n'est indirectement par ses effets dont la mesure, nécessitant la segmentation du temps en périodes ou exercices, en vient ainsi à nier sa continuité. Comment dépasser cette contradiction ? C'est à résoudre cette difficulté que se sont attachés d'une part les principes de spécialisation des exercices et de continuité de l'exploitation et d'autre part les principes de nominalisme et de prudence.

1 - les principes de spécialisation des exercices et de continuité de l'exploitation

Le premier est ainsi édicté dans la norme n° 1 de l'I.A.S.C. (International Accounting Standard Committee). "Les produits et les charges sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont acquis ou engagés (et non lors de leur encaissement ou de leur décaissement) et enregistrés dans les états financiers de la période concernée"⁽¹⁾.

Le second est également énoncé dans cette norme : "L'entreprise est normalement considérée comme étant en activité c'est à dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir prévisible..."⁽²⁾.

⁽¹⁾ Ce principe a été traduit dans le droit français par le code de commerce (l'inventaire annuel), le code général des impôts (déclaration fiscale annuelle) et loi du 24 Juillet 1966 sur les sociétés commerciales (assemblée générale des actionnaires).

⁽²⁾ Dans le futur plan comptable, ce principe est le fondement de la valeur vénale d'un bien qui est "le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'entreprise, dans l'Etat et le lieu où se trouve ledit bien".

La combinaison de ces deux principes, par le découpage du temps en exercices qu'elle autorise

- . met en évidence les effets du temps sur les emplois et ressources virtuels issus des virements sous la forme de stocks d'emplois ou de ressources consommés ou disponibles recensés lors d'un inventaire, en fin d'exercice ; à ces stocks⁽¹⁾ seront ajustés les soldes des comptes correspondants qui n'avaient alors enregistré que les emplois et ressources des virements.
- . souligne de même le caractère indivisible du temps en faisant d'un solde résultat, contenu à la fois dans un exercice écoulé et dans un exercice à venir, le signe de la gestion continue de l'entreprise

- a) les effets du temps : l'apparition des soldes d'emplois et de ressources réels, en fin d'exercice

Le temps permet à la transformation réelle de s'opérer sous forme d'un emploi et d'une ressource réels, et de se substituer à la transformation virtuelle enregistrée dans un virement.

Ainsi, dans l'exemple de l'achat au comptant, l'entreprise, durant l'exercice :

- . recevra l'avis bancaire du chèque émis : ce document traduit l'envoi effectif de fonds (ressource réelle) au fournisseur
- . réceptionnera dans ses magasins, les marchandises (emploi réel)

Dans l'hypothèse simplificatrice où l'entreprise n'effectue que des achats au comptant suivis de ventes au comptant immédiates, l'arrêt des comptes en fin d'exercice fera apparaître un solde (différence entre le total des ressources et des emplois réels ayant transité par un compte, durant l'exercice)

(1) Ces stocks sont évalués selon les principes de nominalisme et de prudence que nous présenterons par la suite.

au compte marchandises⁽¹⁾ qui sera égal au solde du compte banque ; en effet emplois et ressources réels proviennent des emplois et ressources virtuels égaux en vertu du principe de la partie double. Pour représenter l'activité d'une entreprise en fin d'exercice l'on pourrait avoir recours à un tableau à deux colonnes dans lequel les soldes d'emplois réels seraient rangés par convention dans la colonne de gauche et les soldes des ressources réelles dans la colonne de droite.

Deux observations peuvent être formulées à l'égard d'un tel tableau :

- . le recours au solde de compte entraîne une perte d'information, puisqu'il résulte d'une différence entre totaux de ressources et d'emplois réels
- . si les effets du temps sont mis en relief, sa continuité est niée ; les exercices seront transcrits dans des tableaux indépendants les uns des autres : aucun solde n'apparaît commun à deux tableaux successifs. C'est pour répondre à ces objections que la comptabilité générale a recours à un inventaire.

b) la continuité du temps : stocks d'emplois et de ressources, consommés ou disponibles, recensés et évalués⁽²⁾ dans un inventaire

En fin d'exercice, l'inventaire recense les stocks d'emplois et de ressources qui ont été consommés dans l'élaboration du résultat de l'exercice passé et les stocks d'emplois et de ressources disponibles pour la formation du résultat de l'exercice suivant. En effet le principe de spécialisation des exercices calcule, pour l'exercice écoulé, un résultat par différence entre produits (stocks de ressources) et charges (stocks d'emplois). Ces stocks

⁽¹⁾ Dans cette hypothèse simplificatrice, le compte "marchandises" enregistrant les emplois au coût d'achat et les ressources au prix de vente aurait un solde net de ressources. De même le compte "banque" aurait un solde net d'emploi.

⁽²⁾ Cette évaluation sera abordée avec l'étude des principes de nominalisme et de prudence.

résultent de transformations effectuées durant l'exercice, qu'ils aient été ou non précédés par des virements. Le principe de continuité fait apparaître un résultat, par différence entre stocks disponibles d'emplois et de ressources, qui est égal au résultat du principe de spécialisation des exercices : stocks d'emplois consommés + stocks d'emplois disponibles = stocks de ressources consommées + stocks de ressources disponibles. D'où Résultat = stocks de ressources consommées - stock d'emplois consommés = stocks de ressources disponibles - stocks d'emplois disponibles.

Selon le principe d'intangibilité du bilan (application dans le P.C.G. du principe de continuité de l'exploitation) "le bilan de clôture d'un exercice constitue le bilan d'ouverture de l'exercice suivant" ; le résultat est à la fois la résultante d'un exercice écoulé et une composante du résultat de l'exercice suivant. Il devient ainsi le signe de la continuité du temps, à travers le compte de résultat et le bilan, en dépit de sa segmentation en exercices pour mettre en relief ses effets.

Se substituant aux stocks d'emplois et de ressources réels, les stocks d'emplois et de ressources consommés ou disponibles autorisent une meilleure information mais nécessitent des régularisations sous forme de transferts de stocks disponibles sur l'exercice suivant. Dans notre exemple de l'achat au comptant de marchandises, le compte "marchandises" sera remplacé par :

- . le compte achat dont le solde sera ajusté au stock de marchandises consommées en tenant compte de la différence des stocks et en recourant à des comptes de régularisation (achats à payer, achats payés d'avance qui enregistrent des stocks d'emploi et de ressource disponible pour l'exercice suivant)
- . le compte stock dont le solde enregistre le stock de marchandises disponibles pour l'exercice suivant.

Etudier la valorisation de ces deux catégories de stocks recensés par les principes de spécialisation des exercices et de continuité de l'exploitation revient à aborder l'étude des principes du nominalisme et de prudence.

2 - les principes de nominalisme et de prudence

Le premier consiste à "respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat". L'application de ce principe se conçoit aisément pour exprimer la valeur de la ressource ou de l'emploi virtuel d'un virement puisqu'ils font abstraction du temps. C'est à un instant donné que les parties sont convenues du montant de leur transaction. Il n'en est pas de même pour la valorisation des stocks disponibles et donc des stocks consommés puisqu'elle s'opère à la fin de l'exercice et que le temps s'est écoulé avec son cortège de faits indépendants des échanges qui ont pu modifier la valeur d'échange. Ainsi lors de l'inventaire, la valorisation d'un stock d'emploi disponible (produits par exemple) ne s'effectuera pas selon le principe de nominalisme si une innovation technologique est intervenue depuis l'achat pour rendre ce produit caduc. D'une manière générale le principe de prudence s'appliquera dès qu'un fait extérieur aux échanges aura entraîné une diminution de la valeur des stocks d'emplois disponibles.

Il évalue cette diminution de valeur et l'enregistre dans un virement traduisant la transformation d'une ressource disponible (amortissement, provision) en emploi définitif (dotation) ; les faits qu'il prend en considération sont*soit sous sa dépendance : utilisation d'une machine.....

- *soit en dehors de son contrôle : cessation de paiement d'un client
- *surtout variation du pouvoir d'achat de la monnaie qui entraîne l'intervention des pouvoirs publics (réévaluation, provisions réglementaires)

Cette coexistence de 2 principes aux effets contraires dénote, à notre avis, une trop forte emprise du droit sur la comptabilité générale qui aboutit, pour l'évaluation des stocks au rejet du principe de prééminence de la réalité sur l'apparence, qui s'énonce : "les transactions et les autres événements de la vie de l'entreprise doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à la réalité financière sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique."

Si l'on admet l'hypothèse que la comptabilité générale considère successivement l'espace et le temps il ne devrait pas y avoir de principe commun (le nominalisme) à ces deux facteurs. De nature juridique (article 1895 c.c.), ce principe peut être pris en considération par la comptabilité générale pour l'appliquer à la comptabilisation des échanges qui subit l'emprise du droit. Mais il n'en est pas de même pour les stocks en fin d'exercice. Il n'y a pas valorisation contractuelle mais évaluation unilatérale. Le temps s'est écoulé depuis l'accord des parties jusqu'à la fin de l'exercice : la monnaie a pu subir des variations de son pouvoir d'achat, la valeur d'échange des marchandises a pu changer, autant de faits qui rendent inapplicable le principe de nominalisme. Seule la réalité financière prise en compte dans des méthodes tels que les coûts indexés, les valeurs actuelles en francs constants ou courants, traduit les effets du temps : elle devrait être l'objectif des travaux d'inventaire comme, l'était pour le virement, l'enregistrement de l'accord de deux parties à un instant donné. Mr FOURASTIE, dans son ouvrage "la comptabilité"⁽¹⁾, écrit : "pour obtenir un bilan à partir de la comptabilité, il faut effectuer une série d'opérations qui dépasse le cadre de la comptabilité et que l'on appelle l'inventaire". Cette opinion nous paraît contestable car elle ne permettra pas de donner une "image fidèle" de l'entreprise. En effet ce nouveau concept impliquera, à notre avis, que lorsque plusieurs modes de présentation ou d'évaluation sont réguliers, le choix devra être fait en fonction de la méthode qui permet au mieux de décrire la situation de l'entreprise, alors qu'actuellement les comptes sont "réguliers et sincères" du moment que l'on applique le principe de nominalisme tempéré par le principe de prudence.

(1) FOURASTIE : "La comptabilité" - P.U.F. -