



HAL
open science

Comptabilité et cartographie : apports d'une métaphore

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Olivier Vidal

► **To cite this version:**

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Olivier Vidal. Comptabilité et cartographie : apports d'une métaphore. Revue Française de Comptabilité, 2012, 453, pp.38-41. halshs-00680679

HAL Id: halshs-00680679

<https://shs.hal.science/halshs-00680679>

Submitted on 4 Apr 2012

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.

Comptabilité et cartographie : apports d'une métaphore

De nombreux chercheurs en management utilisent des représentations métaphoriques des organisations. Certains vont même jusqu'à affirmer que toutes les modélisations des organisations mobilisent une métaphore implicite. Le rôle de ces figures de style serait en effet didactique, cognitif et théorique. Mais, dans le même temps, les métaphores peuvent distordre et limiter la compréhension.

Dans le champ de la comptabilité, la métaphore du langage est très largement mobilisée. Pourtant, elle est discutable. La comptabilité ne répond en effet que partiellement à la définition du langage retenue par les linguistes et la métaphore langagière conduit à privilégier le rôle de communication au détriment de celui de représentation. L'article propose une métaphore alternative de la comptabilité, la cartographie, et une discussion est menée sur son intérêt et ses limites.

Les états financiers, carte ou langage ?

La comptabilité est souvent assimilée à un langage. Ouvrages pédagogiques, articles de presse ou travaux académiques se réfèrent ainsi couramment au "langage comptable" sans que celui-ci soit précisément défini. Ce rapprochement invite à examiner les caractéristiques de la comptabilité à la lumière des particularités d'un langage telles qu'elles sont définies par les linguistes. Il apparaît alors que si la comptabilité peut être définie comme un objet sémiologique,

Résumé de l'article

Nonobstant l'utilisation répandue de l'expression "langage comptable", la comptabilité ne répond pas à toutes les caractéristiques attribuées à un langage par les linguistes. Elle n'est en effet pas un moyen de communication général, et il n'existe pas de langue comptable orale au-delà du vocabulaire spécialisé, du jargon d'experts. Une autre branche de la sémiologie retient l'attention de celui qui cherche à donner une définition imagée de la comptabilité : la cartographie. Alors que la métaphore du langage tend à enfermer la comptabilité dans un petit cercle d'initiés capables de la déchiffrer, la métaphore de la carte met en avant la dimension de représentation et de simplification de la réalité, utile à la prise de décision.

elle ne répond pas à toutes les qualités attendues d'un langage. En revanche, elle présente de nombreux points communs avec un autre domaine de la sémiologie : la cartographie.

La comptabilité est-elle un langage ?

L'expression "langage comptable" est si courante qu'il peut sembler superflu de justifier une telle assertion. Tout comptable, professeur de ou chercheur en comptabilité a, un jour ou un autre, utilisé cette métaphore. Une rapide requête sur le moteur de recherche Google à partir des mots "langage comptable" répertorie environ 2 210 000 résultats ! Quelques exemples (exclusivement francophones mais l'exercice peut être répété, par exemple dans le monde anglophone) issus de cette longue liste illustrent l'étendue de cette pratique.

L'expression "langage comptable" est ainsi présente dans les encyclopédies et les dictionnaires, "papier" ou électroniques. Le dictionnaire de l'économie Larousse explique par exemple que « *la notion d'amortissement est indispensable pour déterminer le résultat annuel, [...] : en langage comptable, cette perte de valeur périodique s'appelle dotation aux amortissements* ». De même, l'encyclopédie libre Wikipédia indique que « *depuis plus de trente ans, avec la création de l'IASB [...], l'objectif d'un langage comptable universel a été poursuivi* ».

L'expression est aussi couramment utilisée dans la presse. On peut lire, par exemple, dans un article du quotidien *Les Échos* intitulé "La création d'un langage comptable international", que l'IASC est



Par Stéphanie CHATELAIN-PONROY,
Chercheur au LIRSA
(Laboratoire Interdisciplinaire de
Recherche en Sciences de l'Action,
EA 4603)
Conservatoire National
des Arts et Métiers



et Olivier VIDAL,
Chercheur au LIRSA
(Laboratoire Interdisciplinaire de
Recherche en Sciences de l'Action,
EA 4603)
Conservatoire National
des Arts et Métiers

« *chargé d'élaborer un véritable langage comptable mondial au plus tard pour 1999* ».

Enfin, dans les ouvrages pédagogiques et les travaux académiques l'expression fait aussi florès. Lassègue (1962) écrit ainsi que « *la comptabilité est un langage (une forme) dans lequel on traduit ses observations* ». De même, Le Theule (2010) affirme dans sa thèse que « *le langage comptable [est] au cœur de toute décision* ». Enfin, la thèse de Compin (2004) a paru sous le titre "Théorie du langage comptable, ou comprendre l'art de la manipulation des comptes".

Pourtant, malgré son apparente évidence, cette expression soutient difficilement l'examen au prisme des critères de la linguistique, science qui étudie le langage humain. Ce dernier répond à une finalité essentielle, la communication

entre individus, et les linguistes ont été conduits à en préciser les caractéristiques immanentes. Ainsi, pour Saussure (1972 [1916]), fondateur de la linguistique, « *le langage est un système de signes qui unit par convention une idée, un concept, un son, une image acoustique* ».

Les linguistes distinguent le langage de la langue ou de la parole. La langue est le produit acquis, l'instrument de communication obéissant à des règles abstraites et communes à un même groupe d'individus, et la parole est l'utilisation individuelle du code linguistique. La comptabilité, moyen de communication écrit, n'est donc pas une langue, encore moins une parole. Or si le langage n'est pas nécessairement une langue, les linguistes estiment que la langue parlée est première, la langue écrite n'en étant qu'un reflet secondaire. C'est pourquoi il peut sembler abusif de parler de "langage comptable".

Le dictionnaire Larousse fournit plusieurs définitions du mot "langage". Parmi celles-ci : (1) *capacité observée chez tous les hommes d'exprimer leur pensée et de communiquer au moyen d'un système de signes vocaux et éventuellement graphiques*, (2) *tout système structuré de signes non verbaux remplissant une fonction de communication ; langage gestuel, langage animal et* (3) *manière de parler propre à un groupe social ou professionnel, une discipline (par exemple le langage administratif)*.

La comptabilité répond-elle à ces définitions du langage ? Si elle ne satisfait pas la première définition, l'expression "langage comptable" répond sans aucun doute à la troisième. Il existe en effet un vocabulaire "de spécialistes", un jargon qui caractérise la comptabilité. Peut-on penser que la comptabilité répond à la deuxième définition ? Sans doute partiellement : la comptabilité est en effet un ensemble de signes non verbaux permettant de communiquer, mais dans un contexte très spécifique. Elle est donc un outil de communication exclusivement écrit et de portée très limitée. Il n'est pas possible par exemple de communiquer des émotions, des idées générales. La comptabilité n'est donc pas un moyen, pour tous les hommes, d'exprimer et de communiquer leurs pensées au moyen d'un système de signes.

Or, les linguistes distinguent la notion de "code" de celle de "langage". Un code est un ensemble de conventions permettant de produire des messages. C'est une forme de communication qui n'est pas forcément linguistique (comme le morse par exemple). La comptabilité, qui est un ensemble de codes permet-

tant de communiquer des informations financières, semble donc s'apparenter davantage à cette définition qu'à celle du langage.

Il est intéressant de souligner que la linguistique est un sous-ensemble de la sémiologie, la science des signes. Ce terme a été créé par Littré et repris par Saussure qui le définit comme « *la science qui étudie la vie des signes au sein de la vie sociale* ». La sémiologie englobe ainsi l'étude du code de la route, du morse, de la cartographie, des sonneries militaires, de la notation musicale, des langues parlées, du tam-tam, ... Au regard de cette définition, la comptabilité peut être analysée avec le regard du sémiologue sans nécessairement chausser les lunettes du linguiste : la comptabilité est ainsi un ensemble de signes, codifiés, jouant un rôle dans la société.

Dans ce domaine de la sémiologie, une nouvelle métaphore semble plus féconde et intéressante que celle du langage : celle de la cartographie.

Les états financiers sont-ils une carte ?

Selon l'encyclopédie Universalis, une « *carte est une représentation géométrique plane, simplifiée et conventionnelle, de tout ou partie de la surface terrestre, dans un rapport de similitude convenable qu'on appelle l'échelle* ». La carte géographique se caractérise donc par deux critères : (1) *un sujet géographique (le territoire)*, et (2) *une représentation géométrique plane (la carte)*. Cette première définition peut sembler, à première vue, bien lointaine de la comptabilité.

Pourtant, le développement de la définition précise que la « *carte est une représentation [... qui] s'inscrit dans une démarche de communication. Par conséquent, les conventions graphiques utilisées doivent être adaptées au lectorat ciblé, et ne sont pas universelles. Elles ont évolué au cours du temps, et continuent à évoluer en fonction de la culture des auteurs ou des lecteurs, de même que les unités de mesure. Les conventions graphiques utilisées sont décrites dans sa légende* ».

Ces précisions interrogent le comptable qui perçoit les parallèles manifestes entre la définition de la carte géographique et celle des états financiers. Ceux-ci ne constituent-ils pas une représentation, qui s'inscrit dans une démarche de communication, utilisant des conventions de présentation (notamment des tableaux) qui sont adaptées au lectorat (en comptabilité on parle d'utilisateurs, ou de parties prenantes) et ne sont pas

universelles ? Les conventions (de présentation ou d'évaluation) ont évolué au cours du temps et continuent à évoluer en fonction de la culture, des systèmes économiques et sociaux des auteurs ou des utilisateurs. Si les conventions de présentation sont généralement issues de règles, qui ne sont pas nécessairement annexées aux états financiers, les annexes viennent préciser, un peu comme le fait la légende d'une carte, les conventions permettant d'interpréter les documents de synthèse.

Une investigation accrue met au jour de nombreuses sous-branches de la cartographie. Les plus courantes sont sans aucun doute la cartographie politique qui décrit les frontières, et la cartographie physique qui décrit les reliefs, les rivières... Mais il existe également des cartographies humaines, socio-statistiques, géopolitiques, ou encore représentant des flux économiques... L'émission télévisée "Le dessous des cartes" a largement contribué, en France, à populariser l'intérêt et la richesse des analyses proposées par la cartographie. Dès lors, la comptabilité ne pourrait-elle s'apparenter à une branche de la cartographie ?

Les correspondances entre cartographie et comptabilité s'avèrent nombreuses. D'un point de vue historique, il est intéressant de constater que la plus ancienne carte connue, une tablette de terre cuite représentant une vision du territoire de l'actuel Irak et découverte en Mésopotamie, a plus de 4 600 ans. Si les premières traces de comptabilité ont la même origine et le même support, c'est peut-être parce qu'elles cherchent

Abstract

Although the phrase « accounting language » is frequently used, accounting does not fulfill all the characteristics required by linguists to be called a language. Indeed, it is not a general means of communication and there is no oral accounting language beyond the jargon of experts. Another branch of semiology draws the attention of whoever tries to give a vivid definition of accounting : cartography. While the metaphor of language tends to confine accounting to a narrow circle of specialists able to decipher it, the metaphor of the map brings forward the dimension of depiction and simplification of reality, which helps decision-making.

COMPTABILITÉ

toutes deux à répondre, avec les outils techniques disponibles à un moment donné, à un même besoin ancestral, celui de représenter une réalité (un territoire ou un inventaire) sous une forme synthétique. Les deux sont liées à la notion, sinon de propriété, tout du moins de contrôle et de maîtrise.

Une autre source intéressante de correspondances concerne les problèmes d'interprétation et de manipulation. Les cartes sont des représentations subjectives et la formule de Korzybski (2007), célèbre pour avoir inspiré un romancier contemporain, résume cette idée : « *une carte n'est pas le territoire* ». Le géographe Rekacewicz (2006) précise ainsi qu'elle « *en est tout au plus une représentation ou une perception, [...] n'offre aux yeux du public que ce que le cartographe (ou ses commanditaires) veut montrer [et] ne donne qu'une image tronquée, incomplète, partielle, voire trafiquée de la réalité* ». La comptabilité se reconnaît parfaitement dans cette description et l'abondante littérature académique sur la gestion du résultat est là pour en attester (Healy et Whalen 1999 ; Breton et Stolowy 2003).

En conclusion, les documents comptables présentent de nombreux points communs avec les cartes, à tel point qu'il est possible de s'interroger pour savoir si la comptabilité ne serait pas un cas particulier de cartographie. Les documents comptables sont en effet une représentation d'une réalité économique (l'entreprise) sur un support papier (plan) avec des conventions quasi-graphiques (tableaux) de représentation (évaluation) et de collecte et traitement des données. Mais qu'apporte cette métaphore de la carte à notre connaissance et à notre réflexion ?

Métaphores et comptabilité

Au-delà de leur visée esthétique, les métaphores remplissent des fonctions didactique, cognitive et théorique. Dès lors, proposer une métaphore comme celle de la cartographie pour parler de la comptabilité ouvre de nouveaux développements théoriques.

De l'utilisation des métaphores en sciences de gestion

User d'une métaphore consiste à appliquer de façon globale à un domaine "cible" des représentations issues d'un domaine "source" (Indurkha 1991). La métaphore a été limitée pendant longtemps à une fonction esthétique et Bachelard (1975) pensait même qu'une « *science qui accepte les images est [...] victime des métaphores* ». Pour ses

détracteurs, la métaphore est ainsi un obstacle épistémologique qui trompe le scientifique.

Pourtant, depuis plusieurs années, de nombreux chercheurs ont réhabilité l'usage métaphorique dans les sciences, le considérant comme un mode de compréhension du monde, un moyen pour les individus de construire le sens de leurs actions. En sciences de gestion notamment, le recours à des représentations métaphoriques des organisations est fréquent. L'ouvrage de Morgan (1999) fait une synthèse des métaphores ayant marqué l'étude des organisations et montre combien les changements subis par la théorie se traduisent dans la manière dont cette dernière métaphorisait ses concepts et modèles. Par exemple, l'organisation dépeinte comme "une machine" correspond à la vision mécaniste et déterministe de l'école classique et aux principes de l'organisation scientifique du travail. Par la suite sont apparues les "organisations mécaniques et organiques" de Burns & Stalker (1962), le "modèle écologique" avec les travaux de Hannan & Freeman (1977)...

Pour Landheer (2002), la métaphore n'est pas un simple ornement langagier mais elle remplit des fonctions spécifiques qui en expliquent l'usage. Les deux premières fonctions sont descriptives : (1) *Une fonction dénomminative permet de recourir à des procédés économiques du point de vue syntagmatique*. Par exemple, les "barrières à l'entrée" permettent d'exprimer de façon efficace l'idée selon laquelle il existe des éléments qui rendent les possibilités d'accès à un secteur malaisées. (2) *Une fonction expressive permet de bien formuler ce que l'on veut faire entendre*. Par exemple, la "vache à lait" traduit une activité fortement rentable qui exige peu d'investissements nouveaux.

Mais, au-delà des fonctions descriptives, la métaphore peut aussi être mobilisée pour ses fonctions didactique, cognitive et théorique et c'est sans doute alors qu'elle est la plus utile au langage scientifique. (3) *La fonction didactique, dont l'importance avait déjà été soulignée par Aristote, est liée au fait que, mobilisant dans un domaine méconnu les connaissances issues d'un domaine familier, la métaphore a une forte valeur explicative parce qu'elle se comporte comme un "catalyseur de compréhension"* (Loffler-Laurian 1994). Le "plafond de verre" évoque ainsi de façon explicite cette barrière invisible que subissent certains salariés dans leur ascension hiérarchique.

(4) *La fonction cognitive s'explique par le fait que la métaphore va permettre de "re-conceptualiser" un terme sous*

l'influence d'un concept appartenant à un autre domaine. C'est le cas par exemple lorsque Greiner (1972) mobilise la notion de "cycle de vie" pour penser les étapes de développement des organisations. Il invite à comparer les phases d'évolution d'une organisation à celles du développement d'un être humain.

(5) *Enfin, la fonction théorique est remplie par des métaphores qui constituent, au moins temporairement, une partie intégrante et irremplaçable d'une théorie ou d'une discipline. Elle a le pouvoir de vivifier les théories, de mettre en mouvement la pensée, d'interroger les connaissances*. Hannan & Freeman (1977), par exemple, assurent ainsi que le transfert du modèle écologique les a conduits à formaliser une modélisation analytique de leur objet.

L'intérêt de la métaphore de la cartographie

La métaphore de la carte géographique traduit l'idée selon laquelle les documents comptables fournissent une représentation de la réalité économique, sur un support papier, soumise à des conventions quasi graphiques (tableaux) de représentation (évaluation). Au-delà de sa dimension esthétique, peut-on considérer que cette métaphore participe à la connaissance scientifique ?

La métaphore de la carte remplit indéniablement des fonctions descriptives. Les états financiers, documents de synthèse, annexes, mais aussi l'ensemble des documents publiés et diffusés par les entreprises (rapport de gestion, lettre aux actionnaires, rapport de développement durable...) peuvent parfois ressembler à une jungle documentaire, un foisonnement d'informations dont le volume tend à croître d'année en année. Parler de carte est donc bien une réduction syntagmatique (fonction dénomminative) et l'abondance des correspondances décrites plus haut conduit à penser que cette réduction traduit de manière pertinente (fonction expressive) le sujet étudié.

Au-delà des fonctions descriptives, la métaphore de la carte remplit une fonction didactique fort utile. Comment faire comprendre à une personne non initiée le rôle de cet amalgame d'informations hétéroclites diffusées par l'entreprise ? Expliquer à un public d'étudiants par exemple que les états financiers jouent le rôle d'une carte représentant l'entreprise est un résumé pédagogique appréciable, qui révèle le fait que ces documents simplifient la réalité, là où la métaphore du langage tend à ajouter une couche de complexité : si la comptabilité est une "langue spécifique", cela suppose qu'il faut savoir la traduire ! La comptabilité

décrite comme un langage est inaccessible au "commun des mortels" et réservée au petit cercle des experts aptes à l'appréhender.

La fonction cognitive de la métaphore apparaît notamment lors des remaniements de la conceptualisation métaphorique qui favorisent la création de nouvelles idées et de nouvelles connaissances (Landheer 2002). La métaphore joue alors un rôle créatif (Morgan 1980) en brisant les cadres cognitifs pré-existants pour favoriser la création de nouveaux cadres. Ainsi, le passage de la métaphore langagière à celle de la carte conduit à penser la comptabilité autrement, à mettre en lumière certaines de ses spécificités et, par conséquent, à générer de nouvelles idées et à favoriser des intuitions. La métaphore de la carte permet par exemple d'illustrer, et sans doute de mieux appréhender, les problèmes de représentation. Ainsi, pour représenter sur un plan plat une réalité sphérique, il existe en cartographie plusieurs méthodes de projections, chacune réalisant un compromis entre déformation des distances, des formes, des surfaces, et découpage de l'espace en fonction de l'espace du sujet à exposer. Un parallèle peut être fait avec les problèmes d'évaluation comptable en considérant, par exemple, que "juste valeur" ou "coût historique" sont des projections alternatives d'une même réalité, fruits de compromis, conduisant à des distorsions différentes, et auxquelles tout document comptable doit nécessairement recourir.

Enfin, l'emploi de la métaphore de la carte permet de créer une représentation de la comptabilité et d'adapter cette représentation aux évolutions de cet objet et aux nouvelles questions de recherche qui y sont attachées (fonction théorique de la métaphore). Il permet d'ouvrir de nouveaux horizons, d'opérer une rupture par rapport à la représentation dominante, d'articuler un réseau de termes qui vont éclairer les dimensions à mettre en valeur. En d'autres termes, un modèle alternatif aux représentations existantes de la comptabilité invite les chercheurs et les comptables à la discussion.

Représenter et décrire les états financiers comme une carte ne vise donc pas uniquement à embellir un discours,

mais témoigne d'une façon de penser et de comprendre cet objet de recherche qu'est la comptabilité. Sa complexité, les nombreuses dimensions qui le composent semblent pouvoir être révélées par l'usage de la carte dont l'intérêt tient avant tout aux intuitions qu'elle est capable de générer. La métaphore, parce qu'elle centre l'attention d'une manière particulière sur l'objet, sert ainsi à en approfondir la connaissance en en découvrant les dimensions importantes. Elle conduit à en réduire la complexité pour en révéler le modèle sous-jacent.

Conclusion

La métaphore de la carte, pour décrire les états financiers, présente de nombreux intérêts. Comme l'ont montré les sémanticiens modernes, la fonction esthétique n'est pas l'unique finalité de cette figure de rhétorique qui peut remplir de nombreuses fonctions dont certaines sont fort utiles dans une perspective scientifique pour communiquer des savoirs, favoriser l'émergence de connaissances nouvelles et même articuler ces dernières en un système cohérent.

L'usage de la métaphore de la carte permet de décrire, comprendre et expliquer un objet souvent perçu comme complexe, incompréhensible pour les non initiés, illisible par le grand public : les documents comptables. Il permet, au-delà de son intérêt pédagogique, de vivifier la recherche comptable en déplaçant l'attention de la fonction "communication" de la comptabilité vers celle de "représentation".

L'usage de la métaphore comporte cependant des faiblesses car il peut induire des distorsions dans la perception de l'objet de recherche. En effet, privilégiant certaines dimensions de cet objet, il peut conduire le chercheur à en négliger d'autres. La métaphore est évidemment subjective. Ainsi, l'examen des documents comptables au travers de la métaphore de la carte ne doit-il pas focaliser l'attention du chercheur sur la seule perspective de la représentation graphique de la réalité économique des entreprises.

Mais au-delà de ses apports et limites, cette représentation offre des perspec-

tives de recherches originales, alternatives aux travaux fondés sur la métaphore langagière. Elle ouvre un espace de discussion avec d'autres chercheurs qui pourraient y trouver de nouvelles clés pour éclairer leurs propres travaux ou, au contraire, utiliser leurs résultats pour discuter, réfuter ou faire évoluer la représentation proposée. ■

Bibliographie

- Bachelard, G. (1975). *La formation de l'esprit scientifique*. Paris Vrin.
- Breton, G., Stolowy, H. (2003). La gestion des données comptables : Une revue de la littérature. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9 (1) : 125-152.
- Burns, T., Stalker, G. (1962). *The management of innovation*. In London : Tavistock,
- Compin, F. (2004). *Théorie du langage comptable ou comprendre l'art de la manipulation des comptes*. Paris : L'Harmattan.
- Saussure, F. (1972 [1916]). *Cours de linguistique générale*. Edition critique préparée par Tullio De Mauro, Paris : Payot.
- Greiner, L. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review* : 37-46.
- Hannan, M., Freeman, J. (1977). The population ecology of organizations. *American Journal of Sociology* 82 : 929-964.
- Healy, P. M., Whalen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons* 13 (4) : 365-383.
- Indurkha, B. (1991). Modes of metaphor. *Metaphor and symbolic activity* 6 (1) : 1-27.
- Korzybski, A. (2007). *Une carte n'est pas le territoire*. Paris : Éditions de l'Éclat.
- Landheer, R. (2002). Le rôle de la métaphorisation dans le métalangage linguistique. *Verbum* 24 : 283-294.
- Lassègue, P. (1962). Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité. *Revue d'Economie Politique* 314-326.
- LeTheule, M.-A. (2010). *Comptabilité et contrôle dans les organisations créatives*. Paris : Vuibert.
- Loffler-Laurian, A.-M. (1994). Réflexions sur la métaphore dans les discours scientifiques de vulgarisation. *Langue Française* 101 : 72-80.
- Morgan, G. (1980). Paradigm, metaphors, and puzzle solving in organization theory. *Administrative Science Quarterly* 25 (4) : 605-622.
- Morgan, G. (1999). *Images de l'organisation*. 2^{ème} édition révisée en 2006, De Boeck.
- Rekacewicz, P. (2006). La cartographie, entre science, art et manipulation. *Atlas du Monde diplomatique* : 14-15.