



HAL
open science

POUR UN COMPTE DE RESULTAT A SOLDE NUL...

Paul Hummel

► **To cite this version:**

Paul Hummel. POUR UN COMPTE DE RESULTAT A SOLDE NUL.... La modélisation comptable, May 1985, France. pp.cd-rom. hal-00823811

HAL Id: hal-00823811

<https://hal.science/hal-00823811>

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.

POUR UN COMPTE DE RESULTAT A SOLDE NUL...

par

Paul HUMMEL

Conservatoire National des Arts et Métiers

Sous un titre quelque peu provoquant, la présente communication vous propose quelques réflexions sur la présentation du compte de gestion d'une entreprise, ou plus généralement d'une unité économique.

Ces observations s'appuient sur le compte de Résultat tel qu'il est préconisé par les auteurs du PCG 82, et dont une première partie rappelle le fil conducteur ainsi que les motivations. Une seconde partie se proposera de dépasser le compromis retenu par le PCG 82 et d'aller au bout de sa logique interne. Dans un troisième temps enfin, nous nous permettons de "radicaliser" encore davantage le problème, au point de contester la notion même de résultat.

I - LE COMPTE DE RESULTAT DANS LE PCG 82

Les auteurs du nouveau Plan français préconisent la synthèse des comptes de gestion dans un tableau appelé "Compte de Résultat" (1). Sa présentation découle de deux critères de classement des charges et produits (voir figure 1) :

- la distinction entre éléments courants et éléments exceptionnels,
- la distinction des éléments par nature,

ainsi que d'un compromis au niveau de l'affectation du Résultat.

I₁ - Le critère micro-économique

La distinction entre éléments courants (2) d'une part, et éléments exceptionnels d'autre part, constitue le premier critère

(1) Signalons, en passant, que l'application de "compte" nous paraît impropre, puisque d'une part, le tableau prescrit ne reprend pas stricto sensu, un par un, les comptes de charges et de produits, comme le ferait un compte collectif (et comme le faisaient les comptes d'exploitation et de pertes et profits) et que d'autre part, des variations de stock peuvent y figurer en négatif.

(2) Le terme nouveau remplace l'ancien concept "d'exploitation", qui s'entend maintenant hors éléments financiers.

distinctif des charges et des produits. Elle est à l'origine des rubriques "Charges et Produits exceptionnels", par opposition à toutes les autres.

Il s'agit là d'un critère micro-économique de classement, certes indispensable à la gestion de l'entreprise, mais sans intérêt au niveau de la comptabilité nationale.

1₂ - Le critère macro-économique

En revanche, les comptables nationaux attachent une importance fondamentale à la distinction par nature des charges et des produits, puisqu'elle seule permettra d'agrèger les comptabilités des unités économiques de la Nation.

Cette distinction entre les opérations de production et de consommations intermédiaires, génératrices de la valeur ajoutée, et les opérations de répartition de cette dernière est bien connue. Elle se trouve évidemment à l'origine de la suite des rubriques placées en tête du compte de Résultat, ventes et productions d'une part, et achats corrigés des variations de stocks, puis consommations de services d'autre part.

On connaît moins l'origine historique des rubriques de répartition de la valeur ajoutée. Dans le Plan OCAM-UDEAC, qui, ne l'oublions pas, a servi de "base de départ" aux auteurs du PCG 82, cette répartition s'effectue dans l'ordre habituel d'étude des facteurs de production :

- le facteur travail, traduit par des "Frais de personnel",
- le facteur environnement, traduit par des "Impôts et Taxes",
- le facteur capital (financier) traduit par des "Intérêts",
- le facteur capital (technique) traduit par des "Dotations aux amortissements".

Les éléments, tels que le loyer des terres non aménagées (1), les redevances pour brevets, les jetons de présence, les primes d'assurance (2) dont le caractère d'opération de consommation ou d'opération de répartition se trouvait contesté, ont été regroupés dans une rubrique intermédiaire, dont la place (64) avait été bien

[1] qui présentent un caractère de rente.

[2] Les auteurs du Plan OCAM ne considéraient pas les opérations d'assurance comme une production pour la Compagnie et une consommation pour l'assuré.

choisie, entre les consommations (60 à 63) et les répartitions (65 à 68), mais dont l'intitulé "Charges ou Pertes diverses" et "Produits ou profits divers" fut moins heureux.

Les auteurs du PCG 82 ont certes introduit quelques modifications dans ce classement :

- a - ils ont substitué à bon escient le terme "charges" à celui de "frais".
- b - ils ont interverti les rubriques "Impôts, taxes et VA" et "charges de personnel", sous l'influence des arguments présentés par la Centrales des Bilans.
- c - ils ont considéré les primes d'assurance comme des opérations de consommation, et retiré en conséquence cette charge de rubrique des "charges diverses".
- d - ils ont, heureusement à notre sens, substitué à l'intitulé "divers" de cette rubrique résiduelle contestée, celui de "autres charges/ produits de gestion courante", mais lui ont, moins heureusement, attribué le code 65 "qui se trouvait vacant", abandonnant par là l'idée de charnière entre les opérations de consommation et celles de la répartition.

Dans l'ensemble, ils ont cependant conservé l'infrastructure du Plan OCAM, confirmant par là l'importance du critère d'analyse des charges et des produits par nature.

1₃ - L'affectation du résultat

Depuis la généralisation de la Participation des Salariés aux fruits de l'expansion, on peut considérer que le Résultat acquis par l'entreprise, tel qu'il est défini par le Plan, intéresse quatre parties :

- . les salariés, par ladite participation,
 - . l'Etat, par l'impôt sur les bénéfices,
 - . Les associés, par le dividende,
 - . l'entreprise elle-même, par la fraction du résultat mis en réserve.
-

Or, les auteurs du plan ont considéré les deux premiers éléments comme des charges de Résultat, au sens du Tableau qui analyse la formation de ce résultat.

Ils disposent évidemment, pour ce faire, de solides arguments juridiques et pratiques.

Sur le plan juridique, la Participation des salariés et l'Impôt sur les bénéfices constituent des prélèvements obligatoires, dont les montants sont fixés selon des dispositions réglementaires, et échappent complètement à l'initiative des dirigeants.

Sur le plan pratique, ces montants peuvent être déterminés dès la clôture de l'exercice comptable, et figurer ainsi dans le compte de Résultat, alors que les deux autres éléments, complémentaires, ne seront fixés, théoriquement du moins, que par l'Assemblée Générale, soit dans un délai pouvant aller jusqu'à six mois après la clôture.

Il reste que ce compromis entre la solution d'une détermination de résultat avant toute affectation, donc sans les comptes 69, et celle de l'affectation complète de ce résultat, ne brille pas par sa logique interne.

II - VERS UN COMPTE DE GESTION

Au niveau de l'analyse économique pure, la présentation du compte de Résultat retenue par le PCG 82 mériterait, à notre avis, d'être améliorée sur deux points :

- * le croisement des deux critères de classement des charges et produits,
- * l'affectation complète du Résultat.

II₁ - Le croisement des critères de classement des charges et Produits.

Comme les auteurs du Nouveau Plan se sont incontestablement appuyés sur les deux critères de classement ci-dessus décrits,

il est surprenant qu'ils ne les aient pas croisés. Si, en effet, on estimait nécessaire de classer par nature les charges courantes, il eut été logique d'en faire autant pour les charges exceptionnelles.

Une telle solution nécessiterait alors le dédoublement des colonnes du compte Résultat, comme l'indique la figure 2, et à l'image du tableau des soldes intermédiaires de gestion exigé par le PC OCAM-UDEAC.

On comprend certes que les représentants des entreprises et de la profession comptable se soient efforcés d'éviter, au cours des travaux préparatoires du Plan, cette nouvelle complication, source de surcoûts. On comprend moins que les représentants de la comptabilité nationale aient accepté de renoncer au classement par nature pour toute la partie de l'information comptable que l'entreprise considère souverainement comme "exceptionnelle".

II₂ - L'affectation complète du Résultat

On ne saurait contester que gérer une unité économique consiste à "produire" un résultat (1), mais également à *l'affecter* judicieusement. Rendre compte d'une telle gestion implique alors, à notre avis, la présentation de l'affectation du Résultat. C'est donc à juste titre que la participation des salariés et des pouvoirs publics au bénéfice figurent dans le compte Résultat.

Encore aurait-il fallu, là aussi sans doute, aller au bout de la logique, et présenter également la part des associés, à savoir le dividende qu'on projette de soumettre à l'Assemblée Générale, et la part de l'entreprise, à savoir celle qui grossira ses réserves.

Il est évident que dans ce cas le solde du compte Résultat sera nul, par construction, et qu'il ne représentera en conséquence plus le "résultat". Mieux vaudrait alors parler d'un "compte de Gestion".

(1) Pas forcément d'ailleurs un bénéfice. Une entreprise nationalisée peut viser uniquement une gestion "équilibrée" c'est-à-dire un résultat nul, et une administration une gestion qui ne dépasse pas un certain coût, donc une perte limitée.

Rien n'exclut cependant que ce compte de Gestion présente les deux grands soldes intermédiaires, la valeur ajoutée, puis le résultat *avant toute affectation* (voir figure 2).

III - VERS UN SOLDE INTERMEDIAIRE UNIQUE

Cette troisième partie se propose de supprimer la notion même de Résultat, sans occulter pour autant les difficultés qui subsisteraient.

III₁ - La suppression du solde intermédiaire de Résultat

Arrivé à ce stade de la réflexion, on constate (cf. figure 2) qu'un même partenaire est en quelque sorte "servi" deux fois :

- . une fois au titre de la répartition de la valeur ajoutée,
- . une fois au titre de celle du Résultat.

Ce résultat, qui se trouve être, dans la répartition primaire de la valeur ajoutée, un partenaire supplémentaire, celui du risque d'entreprise (1) fait en quelque sorte l'objet d'une répartition secondaire, selon des clés différentes certes, mais entre les mêmes partenaires.

D'où l'idée de réduire la présentation du compte de Gestion de l'unité à la détermination de sa valeur ajoutée, et à la répartition de cette dernière entre les partenaires. On ne supprimerait pas pour autant la double répartition en cas de risque connu par les partenaires, mais on présenterait sous une même rubrique les deux montants alloués à chacun. Ainsi la figure 3 met-elle en évidence :

- la part des clients (limitée à la ristourne de fin d'année, dans la mutuelle ou coopérative),
- la part du personnel : salaires, puis participation aux résultats,

(1) ce qui permettrait d'expliquer, en passant, qu'une unité économique sans risque, du type administration ou établissement public, n'est pas redevable d'un résultat positif.

- la part de l'environnement : impôts sur l'activité, puis impôt sur le résultat,
- la part du capital : intérêts des prêteurs, intérêts statutaires des associés, puis superdividende,
- la part de l'entreprise : amortissements (autofinancement de maintenance), puis mis en réserve (autofinancement de croissance),
- la part contestée.

III₂ - les difficultés du compte à solde intermédiaire unique

Pour novatrice qu'elle soit, une telle solution aurait le mérite de faire table rase du ou des résultats, dont la notion demeure économiquement floue, dont la détermination occupe inutilement le temps des comptables, et dont les artifices fiscaux corroborent le ridicule. Elle faciliterait aussi les discussions sociales, la notion de valeur étant plus facile à cerner que celle de résultat.

Elle enlèverait sans doute leur raison d'être à bon nombre de "fabricants de comptes" de fin d'année, et obligerait le législateur à rechercher d'autres assiettes fiscales...

Mais, limitons ici notre propos aux difficultés de présentation de certaines rubriques de ce compte de gestion.

1 - LA "PART CONTESTÉE" ?

Les "divers" du PC OCAM-UDEAC, les "autres charges ou produits de gestion courante" dans le PCG 82 représentent, rappelons-le, des éléments dont le caractère de production-consommation ou de répartition peut être contesté. Qui rémunèrent-ils ? Les fournisseurs ? Les associés (jetons de présence d'administrateurs) les clients ? (créances irrécouvrables).

La solution la moins mauvaise serait sans doute de les assimiler aux opérations de production-consommation, ainsi que le PCG 82 l'a fait pour les primes d'assurances.

2 - LA VALEUR AJOUTEE BRUTE OU NETTE ?

Considérer les dotations comme une part de la valeur ajoutée attribuée à l'entreprise se conçoit, si on accepte que le solde intermédiaire représente la valeur ajoutée brute. Mais celle-ci est-elle significative pour l'entreprise dans une discussion menée avec les pouvoirs publics ou un comité d'entreprise ?

Mieux vaudrait sans doute présenter, ainsi que le fait la figure 4, une valeur ajoutée, nette des dotations aux amortissements. Mais "quid" alors des dotations aux provisions ?

3 - LES PLUS OU MOINS VALUES DE CESSION

Qu'on ne retienne dans un document de synthèse que les plus ou moins-values de cession, comme le faisait le compte de Pertes et Profits, ou qu'on reprenne les flux bruts de prix de cession et de valeur comptable des éléments cédés, à l'instar du PC OCAM-UDEAC ou du PCG 82, la question reste posée de connaître leur signification par rapport à la valeur ajoutée.

Elle peut être considérée comme résolue dans l'hypothèse de la figure 4 qui retient comme solde intermédiaire la valeur ajoutée nette. On peut alors penser que cette dernière s'entend après prise en compte des opérations sur capital.

En revanche, dans l'hypothèse d'une valeur ajoutée brute (figure 3), il faudrait considérer que l'élément ressource (plus-value ou prix de cession) représente une "part de gâteau" que l'entreprise s'apporte à elle-même.

IV - CONCLUSION

Les difficultés ci-dessus relevées peuvent faire l'objet d'un débat, ou encourage le lecteur à transmettre ses propres réflexions sur le sujet.

Elles n'obèrent pas pour autant la nécessité de reconnaître l'importance toute relative de la notion de résultat, de privilégier celle de valeur ajoutée comme solde caractéristique de gestion, et d'en titrer les conclusions au niveau de la présentation des états de synthèse.

Figure 1

Compte de Résultat PCG 82			
Charges		Produits	
Consommations intermédiaires	30	Production	100
Valeur Ajoutée		70	
Impôts, taxes et VA	15	Subventions	10
Salaires et traitements	13		
Charges sociales	6		
E.B.E.		46	
Dotations	7		
Autres charges	4		
Rés. exploitation		35	
Charges financières	8	Produits financiers	1
Résultat courant		28	
Charges exceptionnelles (consom. 4, salaire 2, Val.comptable 3)	9	Produits exceptionnels (Ventes BS 6, cession immo. 5)	11
Résultat exception.		2	
Participation des salariés	8		
Impôt sur les bénéfices	11		
Résultat exercice		11	
Résultat affecté			
- Ristourne	1		
- Dividende	4	(1 et 3)	
- Réserves	6		

.../...

Figure 2

Compte de résultat à solde nul = compte de gestion

Charges			Produits				
Macro	Micro	Opérat. courantes	Opérat. exception	Macro	Micro	Opérat. courantes	Opérat. exception.
Consommation		30	4	Production		100	6
Valeur ajoutée		70					
Part du personnel		19	2	Valeur ajoutée		70	
Part de l'environn.		15		Part environnement		10	
Part du capital fin.		8		Part cap. financier		1	
Part du cap. techn. (autof. de "maintenance")		7	3	Part cap. technique (cession actif)			5
Part contestée		4					
Résultat (part du risque)		28	2				
Part des clients (ristourne coopérative)			1	Résultat à affecter		30	
Part du personnel (participation)			8				
Part de l'environn. (impôt/bénéfices)			11				
Part des associés (int. st. 1, superdv. 3)			4				
Part de l'entreprise (autof. de "croissance")			6				

Figure 3

Compte de gestion à solde intermédiaire unique (VA brute)

Charges	Opérations		Produits	Opérations	
	courants	except.		courants	except.
Consommations	30	4	Production	100	6
Valeur ajoutée	<u>70</u>	<u>2</u>			
Part des clients		1	Valeur ajoutée		72
Part au personnel (salaires 21 + particip. 8)		29			
Part de l'environnement (impôts 15 + impôt/bén. 11)		26	Part de l'environnement		10
Part du capital			Part du capital		
- prêteurs (intérêts)		8	- emprunteurs		1
- associés (int.stat. 1 + superdv 3)		4			
Part de l'entreprise (dotations 10, réserves 6)		16	Part de l'entreprise (cession d'actif)		5
Part contestée		4			

.../...

Figure 4

Compte de gestion à solde intermédiaire unique (VA nette)

Charges	Opérat. courantes	Opérat. exception	Produits	Opérat. courantes	Opérat. exception.
Consommations	30	4	Production	100	6
Valeur ajoutée brute	70	2			
Amortissements	7	3	Cession actif		5
Valeur ajoutée nette	63	4 ?			
Part des clients		1	Valeur ajoutée		67
Part du personnel		21			
Part de l'environnement		26	Part environnement		10
Part du capital (prêteurs et associés) 8 1		9	Part capital		1
Part du risque (entreprise 6, + associés + salariés) 3 8		17			
Part contestée		4			

.../...