



HAL
open science

SURPLUS ET ACTEURS SOCIAUX

M. Darbelet

► **To cite this version:**

M. Darbelet. SURPLUS ET ACTEURS SOCIAUX. Comptabilité et acteurs sociaux, May 1982, France. pp.cd-rom. hal-00823829

HAL Id: hal-00823829

<https://hal.science/hal-00823829>

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.

SURPLUS ET ACTEURS SOCIAUX

M. DARBELET

Les analyses comptables traditionnelles sont généralement incomplètes et insuffisantes quant à l'étude des problèmes de répartition car, en accord avec la théorie traditionnelle de la firme, elles sont centrées sur l'étude statique de la production de valeur par l'entreprise. Or, dans les économies contemporaines, la conception institutionnelle de l'entreprise, tout comme les conflits sociaux, montrent que le débat essentiel porte davantage sur la distribution de valeur de l'entreprise entre les diverses parties prenantes et sur son évolution au cours du temps. L'analyse en termes de surplus apporte une réponse partielle à ces problèmes car elle constitue un schéma d'intégration des problèmes de création et de répartition de richesses dans l'entreprise.

Cette note a pour objet de montrer en quoi l'analyse de surplus peut constituer un instrument, très imparfait, il est vrai, d'appréhension synthétique des politiques de l'entreprise envers son environnement. Elle envisagera successivement les principales parties prenantes vis à vis desquelles la méthode des surplus permet de dégager les politiques suivies et tentera de montrer en quoi le surplus peut être intégré à d'autres instruments de gestion pour la définition des stratégies à adopter.

I - SURPLUS ET POLITIQUE D'APPROVISIONNEMENT

A l'égard des fournisseurs la méthode des surplus peut constituer simultanément un moyen de diagnostic des politiques suivies et un instrument de définition des stratégies.

L'examen des comptes de surplus retrospectifs permet de juger l'évolution de la position de l'entreprise par rapport à ses fournisseurs de façon à mettre en évidence les pressions subies et les dominations exercées dans les relations de marché.

Les pressions subies se manifestent lorsqu'il y a tendance à l'accroissement des prix relatifs des consommations externes et qu'il se traduit par un transfert de surplus vers les fournisseurs (surtout si ce transfert excède la part qui reviendrait normalement à ces derniers dans les gains de productivité réalisés par l'entreprise. Mais est-il normal que les gains de productivité d'une entreprise profitent à ses fournisseurs ?).

Les dominations sont exercées lorsque les "héritages" de surplus en provenance des fournisseurs, et résultant de la détérioration des prix relatifs des consommations externes, sont importantes.

L'intérêt de ce diagnostic n'échappera à personne. Ainsi, l'étude des pressions subies permet de déceler à l'avance, lorsque le processus apparaît comme tendanciel et irréversible (sur plusieurs exercices sans perspective d'inversion de l'évolution) :

- a) des difficultés futures de rentabilité, voire de trésorerie
- b) les répercussions en aval sur les prix de marché de l'entreprise, en aboutissant à une détérioration de la compétitivité de l'entreprise (diminution des parts de marché).

Le diagnostic fondé sur les transferts de surplus au profit des fournisseurs fournit ainsi une contribution à l'étude des facteurs externes d'évolution de la rentabilité.

L'analyse de surplus apparaît ainsi comme un nouvel outil du diagnostic d'entreprise. Au même titre que tous les autres instruments usuels de diagnostic, elle est utilisable en tant que base de définition des politiques à suivre en matière d'approvisionnement et de négociation avec les fournisseurs. Le compte de répartition du surplus peut, à leur égard - et sous réserve d'une réceptivité suffisante à laquelle l'entreprise peut contribuer par un effort d'information - constituer un instrument de négociation particulièrement pour les entreprises qui représentent une fraction importante du chiffre d'affaires de leurs fournisseurs.

La mesure des dominations exercées par les héritages de surplus est également féconde en matière de diagnostic car elle conduit à relativiser les performances internes de l'entreprise en matière de rentabilité, de compétitivité sur les marchés aval et de dynamisme de la politique sociale suivie. Dans l'appréciation des performances réalisées dans ces trois domaines il devient possible de distinguer, grâce à l'analyse de surplus, deux composantes :

- la part imputable aux progrès internes de l'entreprise et qui se traduit en répartition du surplus réalisé.

- la part revenant aux fournisseurs et qui se traduit en surplus hérité par l'entreprise.

Au sein des groupes dans lesquels les prix de transfert constituent des variables de gestion cette analyse pourrait apporter une contribution non négligeable à l'appréciation et à la localisation des véritables sources de productivité, puis à la détermination des transferts de surplus à l'intérieur du groupe. Précisons à cet égard que, pour un groupe, le surplus de productivité du groupe est toujours égal à la somme des surplus de chacune des sociétés constituantes. C'est la répartition de ce

.../...

surplus entre filiales, par le biais des variations de prix de transfert, se traduisant par des héritages pour certaines filiales et des avantages pour d'autres qui est contestable. Toutefois l'intérêt de l'analyse de surplus pour les groupes rencontre des limites importantes car les fluctuations des changes posent des problèmes insolubles dans le cas de sociétés de nationalités différentes.

D'une manière plus générale il ne faut ni surestimer l'intérêt des informations ainsi obtenues de l'analyse des rapports avec les fournisseurs, ni sous estimer les difficultés d'interprétation des chiffres disponibles. L'approche n'est applicable que sous condition d'une analyse fine des fournisseurs. L'hétérogénéité interne du groupe des fournisseurs, du point de vue des comportements de prix, entraîne la nécessité d'un raisonnement individuel pour chaque fournisseur jugé important. Cet impératif est catégorique si, au delà du diagnostic, on compte se servir des résultats des analyses comme instruments de politique et de négociation à l'égard des fournisseurs. Comme on le sait une telle finesse d'analyse en matière de calcul de surplus, condition fréquente de validité de la méthode bute sur des considérations de délais d'obtention des résultats et surtout de disponibilité d'informations suffisamment détaillées que l'on ne trouve pas dans la plupart des systèmes comptables.

De toute façon il est généralement inutile d'accorder un égal intérêt à tous les fournisseurs puisqu'ils sont dans des situations très différentes quant au volume d'affaires concerné.

Les fournisseurs de services notamment sont difficiles à analyser selon la technique des surplus lorsque l'entreprise recourt à un grand nombre de prestations hétérogènes. Il est impossible d'individualiser ces prestations et donc d'appréhender les volumes des exercices successifs pour chacun des fournisseurs et leurs variations. En outre il y a souvent hétérogénéité qualitative des prestations de services ce qui limite la portée de la méthode. C'est donc surtout pour les fournisseurs importants de biens et de services standardisés que l'analyse de surplus est intéressante au niveau individuel de chaque fournisseur.

Enfin il n'est pas suffisant de dégager, pour chaque fournisseur, le surplus dont il hérite ou qu'il fournit. Ce résultat, intéressant pour expliquer l'évolution des performances financières de l'entreprise (en termes de rentabilité, de politique de prix et de rémunérations) doit, si on veut s'en servir pour définir une politique d'approvisionnement, impérativement être rapproché du contexte de fonctionnement des fournisseurs. L'idéal serait évidemment de rapprocher le compte de répartition du surplus de l'entreprise et celui de son fournisseur. Une telle perspective, potentiellement très riche d'enseignements, apparaît présentement irréaliste en raison de la multiplicité des obstacles: rareté des entreprises établissant de tels comptes, persistance du secret des affaires de plus en plus camouflé sous le nouveau vocable de confidentialité, caractère explosif de certains faits

.../...

que révéleraient l'analyse, mise en évidence des sources de vulnérabilité d'une affaire, utilisables par des concurrents. Cependant ce rapprochement semble possible dans le cas de groupes (comparaison; transferts de surplus entre filiales) et dans le cas des firmes qui sont mutuellement clients et fournisseurs l'une de l'autre. A défaut de ce rapprochement des comptes de surplus le contexte dans lequel évoluent les fournisseurs peut être apprécié par la situation de marché sur laquelle ils se trouvent et notamment par l'évolution de leurs prix relativement à ceux des concurrents.

En résumé comme instrument de stratégie des approvisionnements et de négociation, le compte de répartition du surplus peut conduire :

- à négocier avec les fournisseurs des prix plus favorables,
- à s'orienter vers d'autres fournisseurs ou d'autres produits,
- dans une perspective à moyen terme le compte de répartition prévisionnel du surplus peut être intégré avec la courbe d'apprentissage du fournisseur pour les nouveaux produits de façon à chiffrer à l'avance le partage des gains de productivité résultant du processus d'apprentissage. Ces deux instruments de négociation (analyse de surplus et courbe d'apprentissage) ne sont évidemment envisageables que pour des relations entre grandes unités.

II - SURPLUS ET POLITIQUE COMMERCIALE

Dans les rapports avec les clients c'est à la fois le compte de formation du surplus et le compte de répartition qui sont utilisables de manière rétrospective et prévisionnelle.

Le compte de formation du surplus conditionne pour partie, sous réserve des héritages nets reçus (en général faibles par rapport au surplus réalisé), les possibilités de baisse des prix de vente relatifs. Il éclaire donc :

- pour le passé les efforts consentis au profit de la clientèle,
- pour l'avenir les prévisions d'évolution des prix relatifs.

Mais, là encore, les seules références aux données de l'entreprise sont insuffisantes. Pour apprécier correctement la politique suivie et ses effets d'une part et définir la politique souhaitable d'autre part, il faut disposer au moins d'une évaluation des gains de productivité des principaux concurrents. Elle conditionne en effet largement leurs possibilités en matière d'évolution des prix de vente par répercussion de ces gains au profit de la clientèle. Encore faut-il être certain que leurs sources d'approvisionnement sont les mêmes que celles de l'entreprise étudiée, faute de quoi les "héritages" qu'elles peuvent obtenir de leurs fournisseurs s'ils sont différents, peuvent fausser les perspectives d'appréciation. Une entreprise peut en

.../...

effet, transférer à sa clientèle non seulement son propre gain de productivité (effet quantité) mais également les héritages reçus notamment de ses fournisseurs (effet prix). Il est évident que l'appréciation de la gestion et des perspectives de deux entreprises différerait grandement, pour une même politique de prix de vente, selon que cette dernière serait permise par le transfert de gains de productivité internes ou le transfert d'héritages obtenus des fournisseurs. On découvre ainsi l'intérêt potentiel que présenteraient la publication de comptes de surplus et leur exploitation selon une procédure analogue à celle utilisée par les centrales de bilans.

La mesure rétrospective des avantages transférés aux clients peut contribuer à la compréhension, en liaison naturellement avec les autres variables explicatives :

- de l'évolution des parts de marché de l'entreprise pour ses principaux produits;
- de l'inégalité des évolutions des ventes selon les produits;
- des diminutions de la rentabilité qui peuvent être engendrées par deux séquences principales.

Ainsi à une variation de productivité donnée peut être associée une variation de prix supérieure au surplus distribuable engendrant une diminution de rentabilité. Il y a dans ce cas un maintien de compétitivité (par les prix) au prix d'une dégradation de la rentabilité.

L'autre séquence associée à une variation donnée de productivité est une variation de prix inférieure au surplus distribuable engendrant une dégradation de la compétitivité des prix et une baisse de rentabilité par réduction des parts de marché. La dégradation de la compétitivité est provoquée par le non transfert en aval des gains de productivité qui font l'objet d'une utilisation interne (rémunérations notamment).

Cette étude des avantages transférés (ou non) aux clients doit être reliée à la mesure de l'élasticité -prix de la demande pour les produits de l'entreprise. Dans sa politique de transfert des gains de productivité, cette dernière est, en effet, plus ou moins maîtresse de leur affectation aux clients. L'élasticité - prix de la demande et les politiques de prix de la concurrence réduisent évidemment ses degrés de liberté. Pour mémoire, rappelons également que l'Etat peut contribuer à réduire l'autonomie de l'entreprise dans sa politique de répartition des gains de productivité soit par les techniques sommaires de dirigisme des prix, soit par des procédés plus affinés du type de la taxe conjoncturelle mort-née il y a quelques années. Cette dernière s'analyse bien comme une incitation (ou plutôt une dissuasion) fiscale visant à infléchir la structure du compte de répartition du surplus des entreprises au profit des consommateurs et au détriment des autres parties prenantes (E.B.E. et salaires notamment) en vue de peser sur l'évolution du niveau général des prix. On entrevoit, par cet aperçu, l'utilisation macro-économique potentielle qui pourrait être faite de comptes de surplus

.../...

normalisés et généralisés à des fins de politique des revenus et de lutte anti-inflationniste...

Au-delà de la mesure rétrospective des surplus transférés aux clients, l'appréciation prospective des gains de productivité réalisables à moyen terme (comparés aux gains potentiels des concurrents), complétée par l'évaluation des héritages et des avantages prévisibles, est utilisable :

- pour établir l'évolution prévisionnelle des prix relatifs des produits de l'entreprise;
- pour en déduire, par voie de conséquence, les perspectives de compétitivité par les prix des divers produits, à partir d'estimations concernant les mêmes variables pour la concurrence;
- donc pour contribuer à la définition de la politique de produits de l'entreprise.

L'analyse de surplus apparaît comme un instrument contribuant ainsi à éclairer les politiques de produit et de prix. Elle constitue également un moyen de réalisation de ces politiques. Il est en effet possible d'appliquer les techniques de discrimination commerciale sur la base des comptes de surplus. Le surplus distribuable (surplus gagné + héritages nets reçus - surplus distribué au personnel - surplus retenu dans l'entreprise) peut être réparti de façon différenciée et discrétionnaire entre les divers produits. Le compte de surplus prévisionnel à moyen terme devient alors un outil d'élaboration et de mise en oeuvre de la stratégie commerciale. On trouve en ce domaine une analogie avec les calculs analytiques fondés sur le direct costing. De même que la firme dispose d'une relative liberté (sous réserve des contraintes rencontrées) pour la répartition des coûts fixes entre les divers produits et les diverses clientèles, de même elle est autonome, sur les marchés concurrentiels dans la répartition du surplus distribuable aux clients. Deux ordres de considérations sont envisageables pour guider cette politique de répartition du surplus à la clientèle :

- soit la stratégie à long terme qui gouvernera les modalités choisies pour développer les segments de marché prioritaires;
- soit l'élasticité de la demande à court terme.

Il est en effet évident que, pour un surplus donné distribuable à la clientèle, l'efficacité de cette distribution, en termes de ventes et de rentabilité additionnelle, est d'autant plus forte que l'affectation du surplus s'oriente vers les produits et les clientèles dont l'élasticité-prix de la demande est la plus forte.

On s'aperçoit ainsi que le concept de surplus n'est pas une notion isolée qui ne ferait que s'ajouter aux autres outils d'analyse de l'entreprise. En fait il peut y être intégré et c'est dans cette intégration (avec les notions d'élasticité, de discrimination, de segmentation, de comptes d'inflation...) qu'il trouve sa fécondité opérationnelle.

.../...

Cet intérêt théorique apparaît aujourd'hui contesté et inutilisé par les praticiens. Mais ceci tient à des motifs qui ne sont pas toujours décisifs. Comme toute technique neuve, particulièrement dans le domaine socio-économique, l'analyse de surplus se heurte au poids des habitudes et à l'inertie des comportements. Apparue historiquement et présentée essentiellement comme un instrument de mesure relatif à des données rétrospectives l'approche des surplus s'est heurtée au scepticisme des praticiens qui pensent, après A. DETOEUF, qu'il n'y a de certain que le passé mais qu'on ne travaille qu'avec l'avenir. Et encore, doutent-ils avec raison souvent de la certitude que confère la méthode....

En outre les données de la comptabilité traditionnelle sont mal adaptées à l'élaboration de comptes de formation et de répartition du surplus. Les modes d'enregistrement et de comptabilisation n'ont pas été conçus en intégrant cette optique nouvelle. Pour que l'établissement du surplus apparaisse aussi aisé que celui du bénéfice, pour que le compte de surplus soit aussi commode à établir que le compte de résultat il faut repenser à la base le système comptable : dans ses nomenclatures, dans ses évaluations, dans sa terminologie. C'est dans le mode de saisie des informations qu'apparaît l'insuffisance des procédés comptables classiques. A la seule saisie en valeur il faudrait substituer une double saisie en quantités et en valeurs (ce que fait déjà en grande partie la comptabilité analytique) à un niveau de désagrégation suffisamment fin. Or il n'y a plus aujourd'hui aucune impossibilité technique à ces enregistrements quantifiés et détaillés grâce à la disponibilité croissante et au coût constamment décroissant des outils informatiques. Le prix et les délais d'obtention des comptes de surplus, importants dans le contexte actuel, deviendraient négligeables dans un cadre comptable nouveau qui intégrerait les données quantitatives dans la saisie des informations.

III - SURPLUS ET GESTION SOCIALE

Nous avons commencé à analyser les apports des surplus dans les relations avec les partenaires externes essentiels de l'entreprise que sont ses fournisseurs et ses clients. C'est pourtant surtout au personnel qu'ont été consacrés les plus amples développements dans la littérature sur le sujet.

Le premier avantage de l'étude des surplus est de mesurer la redistribution au personnel des gains de productivité et des héritages reçus par l'entreprise. On peut en déduire un indicateur d'évolution de la tension sociale. En effet toutes les fois que la part des gains de productivité allant au personnel est inférieure à la part des salaires dans la valeur ajoutée, les risques de conflit s'accroissent. Cet indicateur a cependant une

.../...

portée qu'il ne faut pas surestimer. Dans beaucoup d'entreprise le conflit essentiel porte sur la répartition globale actuelle de la Valeur Ajoutée entre l'E.B.E. et la masse salariale et non sur la répartition marginale qu'éclaire le compte de surplus. Ce dernier peut donc seulement révéler une tendance à l'aggravation (ou à l'atténuation) des insatisfactions ressenties à l'égard de la répartition des revenus. Mais en aucun cas il ne fournit une mesure du niveau d'insatisfaction.

Comme l'a jadis écrit P. MASSE il s'agit d'un moyen d'étude d'un "socialisme réduit aux acquets".

Enfin, rappelons que l'utilisation de comptes de surplus en monnaie constante, donc déflatés de l'érosion monétaire par un indice général des prix ou par un indice propre à l'entreprise reste très contestée pour l'analyse de la répartition du surplus. En effet chaque catégorie d'agents utilise son revenu de façon spécifique. L'avantage réel reçu dépend donc de l'évolution des prix des biens qu'elle utilise et de sa structure de consommation. Elle ne se reconnaîtra donc pas toujours dans un indice général ni a fortiori, dans un indice particulier à l'entreprise.

L'analyse de surplus est également utilisable dans les approches en termes de bilan social. Comme ce dernier l'analyse de surplus apparaît comme un moyen d'information, un instrument de négociation et un outil de planification sociale.

L'envoi de comptes de surplus au personnel et à ses représentants apporte un éclairage - ou une lueur - complémentaire de celui fourni par le bilan social sur la politique définie et ses objectifs qui apparaissent dans le compte de surplus prévisionnel ; ainsi que sur la politique suivie, les résultats obtenus et les raisons des décalages constatés entre objectifs et résultats (évolution des gains internes de productivité, contraintes externes subies).

Cependant, dans ce domaine également, la portée non négligeable de l'analyse de surplus comme éléments d'information et d'appréciation de la stratégie sociale, est restreinte. Toute politique sociale a un caractère nécessairement multidimensionnel. Il est impossible de la réduire à un indicateur synthétique quantitatif et monétaire (le surplus réparti). L'appréciation d'une action multiforme relève de méthodes multicritères. Elle exclut tout réductionnisme abusif. Un ensemble d'indicateurs spécifiquement adaptés à chacune des actions engagées demeure nécessaire, formés certes de données comptables mais également d'éléments extra-comptables et qualitatifs sans rapport avec l'analyse du surplus.

Comme instrument de négociation l'approche en termes de surplus peut constituer un cadre de discussion avec les représentants du personnel.

.../...

Jusqu'à présent c'est surtout la notion de productivité qui a été retenue dans les contrats d'entreprise, en termes de taux d'accroissement. Sur la base de variantes d'un compte de surplus prévisionnel le débat pourrait être élargi et éclairé par une analyse d'ensemble de la répartition des gains de productivité, et par un chiffrage monétaire au delà des seuls taux d'accroissement. En indiquant les limites de ce qui est réalisable en matière de répartition des revenus, sans remise en cause il est vrai de la structure globale de répartition (ce qui est une limite fondamentale d'acceptation de la méthode...) l'analyse de surplus renseigne utilement sur les conséquences des choix opérés. C'est certainement l'un des apports les plus importants de la méthode que de contribuer, par les analyses rétrospectives, et prévisionnelles, à la recherche du supplément maximum de revenu qui puisse être réparti.

En cas d'insuffisance des gains de productivité le compte de surplus met en évidence les contraintes économiques de l'entreprise dans la conduite de sa politique sociale. Les coûts de cette dernière devront nécessairement être répartis sur la clientèle, les fournisseurs ou les apporteurs de capitaux. Les chiffres fournis par le compte de surplus sont donc à relier à une analyse du type avantage-coût qu'ils permettent en intégrant les éléments quantitatifs et qualitatifs, (notamment en terme de paix sociale, de réduction des tensions et des conflits, d'amélioration de la motivation) de la politique d'action sociale. Une fois de plus nous voyons que le surplus n'est pas un concept isolé mais qu'il féconde des analyses classiques.

IV - SURPLUS ET TRANSFERTS INFLATIONNISTES DE REVENUS ENTRE AGENTS

L'analyse de surplus constitue un outil des comptabilités d'inflation. Elle permet en particulier de mettre en évidence les transferts de surplus imputables à l'inflation par comparaison de deux comptes de surplus : le compte de répartition nominale et le compte de répartition réelle du surplus.

Le compte de répartition nominale du surplus est obtenu par le passage du compte d'un exercice à prix constants au compte de ce même exercice à prix courants. L'écart, poste à poste, entre ces deux comptes fournit la répartition nominale du surplus. A titre d'illustration voici un exemple de cette présentation :

.../...

COMPTE DE REPARTITION NOMINALE DU SURPLUS.

Compte de T ₁ au prix T ₀	Indices de prix Spécifiques	Compte de T ₁ au prix de T ₂	Compte différentiel	
			Origine	Destination
Clientèle 1 210 000	109,0909	1 320 000	110 000	
Fournisseurs F ₁ 218 400	101,92307	222 600		4 200
Personnel F ₂ 651 000	116,12903	756 000		105 000
Entreprise F ₃ 85 000	100	85 000		0
Prêteurs F ₄ 52 800	108,3333	57 200		4 400
Associés F ₅ 178 500	111,59663	199 200		20 700
<hr/> 1 185 700		1 320 000		
Surplus hérité			110 000	134 300
Surplus distribué				134 300
Surplus réalisé			24 300	

Au surplus réalisé par l'entreprise (24 300) s'est adjoint un surplus hérité, en provenance de la clientèle (110 000) qui a subi une hausse des prix de vente (+ 9 %) ; de ce fait le surplus distribuable de 134 300 a été réparti :

- aux fournisseurs par une hausse des prix d'achat, pour un montant de 4 200 ;
- au personnel, par une hausse des rémunérations, pour un montant de 105 000 ;
- aux prêteurs, par une hausse du taux d'intérêt, pour un montant de 4 400 ;
- aux associés, par un accroissement du taux de rémunération des capitaux propres, pour un montant de 20 700.

Pour apprécier de façon plus significative les principaux bénéficiaires de la répartition du surplus il faut tenir compte du volume respectif des divers facteurs et produits. D'où le calcul du rapport entre le surplus allant à chaque catégorie sociale et sa part dans le compte d'exploitation de l'année T₁ à prix constants. Ces calculs font apparaître que les principaux bénéficiaires des gains de productivité sont, par ordre décroissant :

- le personnel dont les rémunérations progressent de 16,13 %
- les associés dont les rétributions augmentent de 11,60 %
- les prêteurs pour lesquels la progression est de 8,33 %
- les fournisseurs, la hausse des prix d'achat étant de 1,92 %
- enfin les clients sont les seuls perdants apparents, la hausse des prix de vente étant de 9 %.

Ces résultats s'obtiennent d'ailleurs directement par l'examen des indices de prix spécifiques des diverses composantes du compte d'exploitation.

Le compte peut être présenté selon les règles comptables usuelles en regroupant le surplus réalisé et le surplus hérité d'une part, et d'autre part le surplus distribué.

COMPTE DE REPARTITION NOMINALE DU SURPLUS

<u>Débit : Surplus distribué</u>	<u>Crédit : Surplus disponible</u>
Fournisseurs : 4 200 Personnel : 105 000 Prêteurs : 4 400 Associés 20 700 <hr style="width: 20%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> <div style="text-align: right;">134 300</div>	Surplus réalisé : 24 300 Surplus hérité des clients : 110 000 <hr style="width: 20%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> <div style="text-align: right;">134 300</div>

b) Répartition réelle :

La répartition réelle du surplus s'étudie par le passage du compte de l'année T_1 à prix constants au compte de cette même année à monnaie constante. Le compte à monnaie constante intègre les variations de prix relatifs, mais élimine la hausse du niveau général des prix. Le compte à monnaie constante peut donc s'établir de deux manières.

1. A partir du compte de T_1 à prix constants.

Il faut utiliser les indices de prix relatifs (i_r) pour passer du compte à prix constants de l'année T_1 au compte à monnaie constante de cet exercice. En pratique on ne peut déterminer la variation des prix relatifs qu'après avoir éliminé l'incidence de la hausse du niveau général des prix : l'indice des prix relatifs est le quotient de l'indice de prix spécifique à l'élément considéré (i_s) par l'indice général des prix (i_g) : $i_r = i_s : i_g$.

2. A partir du compte de T_1 à prix courants.

Il faut éliminer du compte de T_1 à prix courants la hausse générale des prix. Techniquement ceci consiste à déflater le compte en lui appliquant l'indice du niveau général des prix (division par un indice unique de tous les postes du compte d'exploitation). Après application de ce procédé le compte obtenu est un compte à monnaie constante qui ne fait apparaître - par rapport au compte de T_1 à prix constants - que les seules variations de prix relatifs.

.../...

3. Application des deux méthodes au cas étudié.

- détermination du compte de T_1 à monnaie constante à partir du compte de T_1 à prix constants :

	Compte T_1 à prix constants	Indices de prix spécifiques i_s	Indices de prix relatifs $i_r = i_s : i_g = i_s : 1,1$	Compte T_1 à monnaie cste	Compte différentiel de répartition du surplus	
					Origine	Destination
Clientèle	1 210 000	109,0909	99,17354	1 200 000		10 000
Fournisseurs	218 400	101,92307	92,65733	202 363	1 603	
Personnel	651 000	116,12903	105,57184	687 273		36 273
Entreprise	85 000	100	90,90909	77 273	7 727	
Prêteurs	52 800	108,3333	98,4848	52 000	800	
Associés	178 500	111,59663	101,45148	181 091		2 591
Surplus hérité					24 564	
Surplus distribué						48 864
Surplus réalisé					24 300	
Surplus disponible = surplus distribué					48 864	48 864

- détermination du compte T_1 à monnaie constante à partir du compte de T_1 à prix courants :

	Compte T_1 à prix courants	Indice général des prix	Compte T_1 à Monnaie cste	Compte T_1 à prix constants	Compte différentiel de répartition du surplus	
					Origine	Destination
Clientèle	1 320 000	110	1 200 000	1 210 000		10 000
Fournisseurs	222 600	110	202 363	218 400	16 037	
Personnel	756 000	110	687 273	651 000		36 273
Entreprise	85 000	110	77 273	85 000	7 727	
Prêteurs	57 200	110	52 000	52 800	800	
Associés	199 200	110	181 091	178 500		2 591
Surplus hérité					24 564	
Surplus distribué						48 864
Surplus réalisé					24 300	
Surplus disponible = surplus distribué					48 864	48 864

Le compte peut être présenté selon les règles comptables usuelles en regroupant le surplus hérité d'une part, le surplus distribué d'autre part.

COMPTE DE REPARTITION REELLE DU SURPLUS

<u>Débit = surplus distribué</u>		<u>Crédit = surplus disponible</u>	
Clientèle	10 000	Réalisé	24 300
Personnel	36 273	Provenant des fournisseurs	16 037
Associés	2 591	Provenant de l'entreprise	7 727
		Provenant des prêteurs	800
TOTAL	48 864		48 864

Le surplus réel représente, pour chaque agent, la part de surplus qu'il obtient grâce aux variations de prix relatifs. Contrairement aux apparences des comptes nominaux :

- les fournisseurs ne perçoivent aucun surplus mais au contraire fournissent du surplus à l'entreprise puisque les prix d'achat s'élèvent moins que la hausse générale des prix. Il en est de même pour les prêteurs car la hausse du taux d'intérêt ne compense pas intégralement celle des prix.

- inversement les clients sont en réalité bénéficiaires de surplus car la hausse des prix de vente est inférieure à la hausse générale des prix.

- alors que précédemment les amortissements ne jouaient aucun rôle dans l'analyse nominale de la répartition du surplus, il apparaît désormais que l'inflation opère un transfert au détriment de l'entreprise. En effet, la valeur réelle des amortissements diminue du fait de la hausse des prix. Il en résulte un transfert de surplus, ayant pour origine l'insuffisance des amortissements ; ce transfert s'effectue au profit des diverses parties prenantes autres que l'entreprise.

c) Les transferts inflationnistes de surplus

Il est possible de mettre en évidence les transferts de surplus imputables à l'inflation en comparant :

- le compte de T_1 en monnaie constante
- le compte de T_1 en monnaie courante

.../...

COMPTE DES TRANSFERTS INFLATIONNISTES DE SURPLUS

	Compte T ₁ en monnaie cte	Compte T ₁ en monnaie courante	Transferts de surplus	
			Victimes	Bénéficiaires
Clientèle	1 200 000	1 320 000		120 000
Fournisseurs	202 363	222 600	20 237	
Personnel	687 273	756 000	68 727	
Entreprise	77 273	85 000	7 727	
Prêteurs	52 000	57 200	5 200	
Associés	181 091	199 200	18 109	
			120 000	120 000

L'affectation du surplus dépend de l'inflation : elle modifie la répartition du surplus entre les parties prenantes. Par contre le surplus global est inchangé car il dépend des seules variations de quantités comme le montre le mode de calcul de la formation du surplus ; il est donc indépendant de la hausse des prix.

C'est ainsi que J.P. CRETAL a mis en évidence que, dans une entreprise privée produisant des interphones :

- les comptes à francs courants attribuaient l'essentiel du surplus au personnel et aux fournisseurs,
- les comptes à francs constants montraient qu'en réalité les principaux bénéficiaires du surplus étaient les clients et les propriétaires.

Cependant le calcul en termes nominaux n'est pas sans utilité car les agents économiques sont inégalement sensibilisés à l'inflation, même à notre époque après 50 ans d'inflation. Les grandeurs nominales jouent donc un rôle important dans les comportements, d'autant plus que les agents économiques apprécient de toute façon très mal les variations monétaires.

D'ailleurs, les comptes classiques en termes réels, abstraction faite du problème du choix d'indices de prix corrects, ne constituent pas un raisonnement exclusivement réel car ils ne prennent pas en considération les variations du pouvoir d'achat de l'endettement net. Pour les prêteurs en particulier l'inflation n'affecte pas seulement les intérêts perçus, mais également le capital prêté. Il faudrait donc introduire un terme correctif montrant que les prêteurs apportent un surplus du fait de la dépréciation de leurs créances.

.../...

D'où l'utilité de calculer un endettement réévalué. L'écart entre endettement réévalué en début d'exercice et endettement réévalué en fin d'exercice, après élimination des flux de l'exercice (remboursements et emprunts nouveaux) constitue alors un transfert de surplus entre les prêteurs et l'entreprise. Il doit être retranché du surplus allant aux prêteurs et ajouté aux variations du bénéfice c'est-à-dire au surplus allant à la forme et à ses associés, dans le compte de répartition du surplus.

V - SURPLUS ET COHERENCE DES POLITIQUES SUIVIES A L'EGARD DES ACTEURS SOCIAUX

Les comptes de surplus constituent des compléments utiles des comptes de résultats prévisionnels comme test de cohérence des politiques de l'entreprise envers son environnement, en matière de prix et de rémunérations. Les comptes de résultats prévisionnels intègrent, certes, l'ensemble des politiques suivies tant en matière de gain de productivité que de répartition de ces derniers, sous forme d'héritages reçus et d'avantages transmis.

Mais, dans tous les cas, cette intégration s'effectue de manière implicite. C'est dire que le compte de résultat prévisionnel masque de nombreux phénomènes qui peuvent être source de tensions (notamment de tensions sociales) et de difficultés sur les marchés. L'avantage du compte de surplus prévisionnel associé au compte de résultat prévisionnel réside dans son rôle de révélateur des phénomènes de transfert de revenus entre co-contractants de l'entreprise, par le biais des variations de prix et de rémunérations, abstraction faite des variations quantitatives et monétaires dans la production réalisée et dans les facteurs utilisés. Or ces dernières apparaissent le plus souvent dominantes dans les comptes de résultat successifs et c'est pourquoi ces derniers masquent les transferts qui s'opèrent par le biais des variations de prix relatifs.

L'analyse de surplus explicite au contraire la politique prévisionnelle en matière de répartition des gains de productivité et fournit un test de sa vraisemblance notamment par référence aux répartitions observées dans le passé, aux tensions qu'elles ont engendrées et aux satisfactions qu'elles ont apportées. On dispose aussi d'une vision d'ensemble des politiques suivies à l'égard des divers co-contractants dont on peut juger la comptabilité, la cohérence et les insuffisances éventuelles. La politique globale doit intégrer les variations de prix (et de quantités) qui sont décidées mais aussi celles qui sont subies du fait du fonctionnement des marchés, des revendications syndicales et de la pression réglementaire des pouvoirs publics. C'est dans la mesure où il est critiqué au regard de chacune de ces variables dont il doit intégrer les effets que le compte prévisionnel de surplus, traduisant les interactions entre objectifs poursuivis et contraintes rencontrées, permet d'apprécier la politique prévisionnelle.

.../...

La simulation de diverses politiques de répartition est également possible. Elle permet de juger les effets de plusieurs stratégies et d'explicitier les raisons des choix effectués auprès des divers partenaires, ce qui constitue un élément d'acceptation de la stratégie adoptée. Mais évidemment la simulation n'indique en aucune manière la stratégie optimale puisqu'il n'existe pas de modèle d'optimisation stratégique et qu'en outre il n'y a pas non plus de répartition optimale des revenus (théorème de Arrow) ; la répartition optimale des revenus étant inexistante il est impossible de trouver un optimum pour la répartition marginale des revenus issus des gains de productivité.

Cependant correctement utilisée, c'est-à-dire si elle inclue effectivement les éléments qualitatifs sans réductionnisme mutilant, l'analyse de surplus fournit une vision d'ensemble de toutes les actions de l'entreprise, y compris celles qui ne sont pas directement axées sur la recherche du profit immédiat (actions de sécurité, qualité, conditions de travail, environnement). Ces initiatives s'élaborent généralement sans plan d'ensemble. Elles sont usuellement définies ponctuellement sans effort d'intégration, sans mesure de leur impact économique et social sur les divers co-contractants de l'entreprise. L'analyse de surplus fournit un cadre pour cette étude d'ensemble des politiques suivies.

CONCLUSION

L'analyse des surplus permet ainsi de porter un jugement sur les politiques suivies et les contraintes rencontrées en matière de prix et de rémunérations de l'entreprise. Ce jugement est plus pertinent que la seule appréciation fondée sur la notion étriquée de rentabilité, de nature plus financière qu'économique.

Le bénéfice ne représente qu'une partie des résultats de gestion de l'entreprise car il ignore les résultats qui vont à d'autres agents économiques, distincts de la firme et de ses associés, notamment aux salariés et aux clients sous forme de hausses de leurs rémunérations ou de baisses des prix. Le bénéfice néglige également les résultats en provenance d'autres agents économiques ayant supporté une amputation de leurs rémunérations ou des majorations de prix. Le bénéfice ne permet donc pas de faire apparaître les résultats répartis à ou en provenance d'autres cellules économiques. Il est évident que, "de deux entreprises réalisant le même bénéfice mais dont l'une a réussi par ailleurs à augmenter ses salaires ou à baisser ses prix plus fortement que sa concurrente, c'est la première qui a réalisé la meilleure performance" (J. BREIL).

Par ailleurs la méthode des comptes de surplus permet d'apprécier la situation de l'entreprise par rapport à son environnement et notamment par rapport aux marchés amont et aval selon qu'ils lui fournissent du surplus (amélioration de la position de la firme) ou sont bénéficiaires du surplus créé dans l'entreprise (détérioration de la position de l'entreprise). En dynamique la méthode débouche sur une comparaison des performances réalisées par plusieurs firmes, sur la base des taux de

.../...

surplus réalisés, (rapport du surplus réalisé à la valeur ajoutée de l'entreprise).

En outre la méthode des surplus constitue un cadre de référence pour la négociation contractuelle entre les diverses parties prenantes et notamment avec le personnel. Cependant cette négociation se situe dans le cadre limité d'un "socialisme réduit aux acquêts" (P. MASSE) Il s'agit d'une discussion pour la répartition du revenu né de l'activité d'entreprise qui ne remet pas en cause la répartition antérieure du revenu global mais se limite à déterminer l'affectation du supplément de revenu obtenu au cours d'une période grâce aux gains de productivité. C'est donc un instrument privilégié pour l'étude de la répartition marginale des revenus, à partir d'une structure donnée de la distribution du revenu global. La méthode laisse entier le problème de la répartition du revenu d'ensemble qu'elle ne résout pas et ne pose même pas.

Dans les entreprises au sein desquelles ils peuvent être établis sans arbitraire excessif dans les modes de décomposition prix-volumes, les comptes de surplus constituent, par rapport aux méthodes plus traditionnelles et fragmentaires un perfectionnement notable pour l'appréciation de l'efficacité de la gestion économique et sociale de la firme.

Les comptes de surplus permettent en effet d'introduire, sous une forme précise, concrète et complète, le concept de productivité globale dans l'entreprise. Cette approche constitue un progrès dans les méthodes de réflexion sur le fonctionnement de l'entreprise et de compréhension de son évolution, par rapport aux deux attitudes communément rencontrées : l'ignorance de la productivité, ou sa conception parcellaire (confusion avec le rendement, assimilation à la productivité apparente du travail).

Par ailleurs la méthode des surplus donne un contenu concret et fournit une quantification à la finalité de l'entreprise conçue comme une institution chargée de maximiser son apport social, c'est-à-dire les satisfactions qu'elle fournit à diverses parties prenantes. La maximisation du surplus est un objectif qui peut recueillir un assentiment beaucoup plus large que le concept étriqué de bénéfice dont ne profite principalement, sinon exclusivement, qu'un seul des participants à la vie de la firme. La méthode, insistant sur l'interdépendance entre la création de valeur et sa répartition, rend ainsi possible une analyse plus complète de l'entreprise. Cette dernière n'est plus seulement un producteur de biens et services ; à côté de son comportement "créateur de valeur", elle a également un "comportement distributeur de valeur". Il en résulte que les comptes de surplus ont leur place dans le bilan social de l'entreprise.

En outre les comptes de surplus permettent un approfondissement de la notion d'écart. L'analyse des écarts est également fondée sur une dissociation prix-quantités. Mais, pour un gestionnaire de centre élémentaire de responsabilités, seuls les écarts sur quantités sont vraiment significatifs car les variations de prix lui sont imposées soit par la direction, soit par le marché - sauf dans le cas des sections dont le rôle est précisément la relation avec le marché -. Mais les écarts classiques sur

.../...

quantités (produites ou consommées) s'accumulent sans indicateur de gestion synthétique. Les comptes de surplus fournissent l'instrument de synthèse car, en valorisant à prix constants les écarts sur quantités, il est possible de juger un responsable sur le surplus qu'il a réalisé c'est-à-dire sur son gain de productivité globale. Cette approche remédie aux insuffisances des pratiques usuelles : respect du budget, maximisation du bénéfice de la section (contestable si le gestionnaire n'a pas la maîtrise des prix), minimisation de l'écart global. A l'échelle de l'entreprise, la méthode se prête à une analyse comparative inter-entreprises, fondée sur l'examen des taux de surplus comparés.

Utiles pour l'appréciation de la gestion passée, les comptes de surplus constituent également un instrument de gestion prévisionnelle. L'analyse en volume permet de fixer des objectifs économiques en termes de surplus réalisé ; et l'analyse en valeur la complète par l'établissement d'objectifs sociaux en termes de surplus distribué. Chaque année il sera ensuite possible de confronter prévisions et réalisations pour juger de l'efficacité économique et sociale de l'entreprise. Cet usage prévisionnel présente cependant certaines difficultés, notamment en raison du fait que le surplus dépend, dans sa formation et surtout dans sa répartition, de facteurs externes qui ne sont pas contrôlables par l'entreprise.

Enfin la notion de surplus constitue un moyen de réconciliation de l'analyse comptable avec le raisonnement économique. L'une des grandes faiblesses de l'analyse comptable provient de l'adoption du principe de comptabilisation exclusive en valeur courante. De ce fait toute analyse devient difficile, voire impossible car une valeur peut varier pour plusieurs raisons : changement des quantités, variation de la qualité, modification des prix relatifs et dérive monétaire. Les palliatifs comptables n'ont toujours été que partiels : réévaluation des bilans, valorisation des stocks à prix standard... De ce fait la comptabilité à une portée descriptive mais faiblement explicative. Les explications qu'elle cherche à fournir sont, dans un tel contexte entachées de deux défauts majeurs :

- les mesures de performance sont incomplètes : c'est le cas du rendement, des productivités apparentes, de la rentabilité.

- elles ne permettent pas de dissocier ce qui est dû à des causes internes, de ce qui est imputable à des changements externes (conjoncture, environnement).

Par la dissociation des variations de prix et des variations de quantités qu'elle opère grâce au procédé des prix constants, par l'élimination des fluctuations monétaires qu'elle obtient avec le raisonnement en monnaie constante, la méthode du surplus remédie à certains des inconvénients de la comptabilité traditionnelle et permet d'en améliorer la signification économique et l'usage comme instrument de la stratégie de marché et de la politique sociale de l'entreprise.

BIBLIOGRAPHIE

- BREIL J. : Un nouvel outil de gestion : les comptes de surplus, Revue française de gestion, sept-oct.1977
- C.E.R.C. : Documents du C.E.R.C. n°1, 3-4, 8,11,13,18, 55-56, Doc. française.
- COURT H. LEURION J. : Comptabilité analytique et gestion, Foucher, 2 tomes.
- COURBIS R. Comptes économiques nationaux à prix constants, Etudes et conjonctures ; juillet 1964, I.N.S.E.E.
- COURBIS R. TEMPLE P. : La méthode des comptes de surplus et ses applications macroéconomiques.Collections de l'INSEE, série C, n°35.
- COURTHEOUX JP : Vers une mesure exhaustive de l'efficacité économique des entreprises: les comptes de surplus. Revue de science économique de Liège, n°160, décembre 1969.
- CRETAL JP. : La méthode du surplus de productivité globale : Essai d'application aux P.M.E. du secteur privé, Mémoire d'expertise comptable, 1974.
- I.D.E.P. : La méthode des comptes de surplus appliquée aux entreprises, Document ronéoté, juin 1977.
- KERVERS-PASCALIS C. : Influence des variations monétaires sur la fiabilité des résultats comptables, conséquences et méthodes correctives. Revue française de comptabilité, N°70, mars 1972.
- LECOINTRE G. : La comptabilité d'inflation. Dunod.
- MAITRE P. : Application du modèle des surplus dans les entreprises : surplus de productivité technologique et surplus d'expansion. Revue économique janvier 1976.
- MASSE P. BERNARD J. : Les dividendes du progrès. Le Seuil.
- ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES : L'entreprise et l'inflation. Congrès 1975.
- ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES : les comptes de surplus de l'entreprise, 1981
- REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE : Inflation et comptabilité, n°60 avril 1976.
- ROY JL. : Un nouvel outil de la stratégie sociale : le surplus, Revue française de gestion, nov.déc. 1977.
- SAVATIER R. : Fausseté mathématique de toute comptabilité en monnaie fondante. Revue française de comptabilité n°48 mars 1975.
- SIMONIN JP : Le surplus de productivité globale et la norme d'efficacité intersectorielle, Revue économique, n°4 juillet 1977.
- TEMPLE P. : La méthode des surplus : un essai d'application aux comptes des entreprises (1953-1967).Economie et statistique n°29 déc.1971.
- TEMPLE P. : Déformation des prix relatifs et gains de productivité.Economie et statistique, n°78 mai 1976.

.../...

- VASSAL JC. : La méthode des surplus. Application à l'analyse du comportement des entreprises. Banque n°308, n°309, 1972.
- VASSAL JC. : L'utilisation du calcul en termes de surplus dans l'analyse de gestion et dans la prévision des entreprises. Banque n°326, n°327.
- VINCENT L. : La mesure de la productivité. Dunod.
- VINCENT L. : Mesure de la productivité globale au niveau de l'entreprise. Gestion, mai 1968.
- VINCENT L. : Indice et surplus de productivité globale. Revue économique n°1-1971
- VINCENT L. : Le traitement des intérêts et des profits dans les comptes de surplus. Revue économique, n°5 sept.1971.