



**HAL**  
open science

## La comptabilité financière peut-elle être redéfinie en prenant en compte l'activité de l'entreprise? / Can activity be able to redifine financial accounting?

G. Augustin

### ► To cite this version:

G. Augustin. La comptabilité financière peut-elle être redéfinie en prenant en compte l'activité de l'entreprise? / Can activity be able to redifine financial accounting?. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818571

**HAL Id: hal-00818571**

**<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00818571>**

Submitted on 22 Sep 2014

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

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

# La comptabilité financière peut-elle être redéfinie en prenant en compte l'activité de l'entreprise ?

Can activity be able to redifine financial accounting ?

G. AUGUSTIN

Activités, ressources consommées, ressources dépensées, comptabilité de gestion.

Activity, resource usage, resource spending, management accounting.

Jusqu'ici l'approche par activité a transformé la vision que l'on peut avoir de la comptabilité de gestion. Cet article examine la possibilité qu'offre la prise en compte de l'activité afin de remodeler la comptabilité financière.

The ABC model has transformed the idea we may have concerning management accounting. This paper examine the possibility to transforme financial accounting thanks to the approche of activity.

## INTRODUCTION

Le titre de cet article fait naturellement penser à la comptabilité par activités. Cependant il ne sera nullement question, dans le cadre de cette étude, d'opposer cette dernière à la comptabilité financière (1). Nous partons du fait que toute une littérature s'est développée aux Etats-Unis (2 à 8) pour tenter de faire prendre en compte, par la comptabilité financière :

- Les fluctuations de l'activité, d'une part, en introduisant, en son sein, l'imputation rationnelle.

- L'influence des ventes, d'autre part, dans le processus de détermination des charges de la période, le but recherché étant de faire évoluer la comptabilité externe vers plus de pertinence.(9)

Pour cela, au cours d'une première partie, nous nous attacherons à montrer que, bien qu'issus dans un contexte étranger, ces articles ne mettent pas en cause la seule marge brute américaine (Gross Margin) mais toute comptabilité, dès lors qu'elle est tenue de respecter le principe de prudence, en d'autres termes la comptabilité financière se doit également d'être fiable. (10)

Dans une seconde partie, nous débattons de la question de savoir si la comptabilité financière peut ou doit se modifier dans le sens souhaité par ces auteurs.

- 1 - *A priori*, il n'y a pas de raison de penser que la comptabilité de gestion et la comptabilité financière puissent s'opposer. La somme des résultats partiels peut très bien être égale au résultat global. Et s'il y a une divergence due aux éléments supplétifs, ou aux charges non incorporables, il suffit de les recenser dans le compte n° 97. Différences de traitement comptable.

- 2 - Robert S. Kaplan , "one cost system isn't enough" : Harvard Business Review, January-February, 1988.

- 3 - Robin Cooper et Robert S. Kaplan, "How cost accounting distorts product costs". Management accounting, April, 1988.

- 4 - Dennis E Peavy, "Battle at the GAAP ? It's time for a change". Management Accounting, february, 1990.

- 5 - Richard B. Troxel et Milan G. Weber Jr, "The Evolution of Activity-Based Costing". Journal of cost Management for Manufacturing Industry, Spring, 1990.

- 6 - Robin Cooper and Robert S. Kaplan, "Activity-Based systems : Measuring the cost of Resource usage. Accounting Horizons, September, 1992.

- 7 - William O. Stratton, "An all-purpose solution for financial reporting" : Management Accounting, May 1993.

- 8 - Neil Hartnett and John Lowry, Internal and External reporting : an exploration of the potential uses of Activity - Based Costing : 17ème congrès de l'E.A.A., Venise, Italie, 6-8 April 1994.

- 9 - Le cadre conceptuel n° 2 du FASB publié en 1980 attribue trois caractéristiques à la pertinence : la valeur prédictive, la valeur rétroactive, la capacité à arriver au moment opportun.

- 10 - Le même cadre conceptuel attribue trois caractéristiques à la fiabilité : la vérifiabilité, la neutralité, la fidélité au réel.

## I - LA SITUATION ACTUELLE

I-1) Pour Robin Cooper et Robert S. Kaplan, la comptabilité financière devrait tenir compte des fluctuations de l'activité (1 et 2).

Reprenons leur exemple chiffré . Nous avons engagé un inspecteur capable d'effectuer 5000 vérifications par mois (coût de chaque vérification 5 \$). La charge chaque mois s'élève à 25000 \$. Cependant au cours d'un mois déterminant, 4000 inspections se révéleront suffisantes. La charge consommée n'est que de 20000 \$.(3)

Cette distinction entre charges consommées (20 000 \$) et charges engagées (25 000\$) permet de connaître, la nature des ressources non utilisées, et aussi, le coût de cette capacité excédentaire (ici 5000 \$).

Ces deux auteurs ont donc proposé de modifier la présentation de la marge d'exploitation pour faire apparaître les charges variables (9100) et les charges fixes (9700).

1 - Alfred M. King "The current status of activity based costing" : an interview with Robin Cooper and Robert S. Kaplan. Management Accounting, September 1991.

2 - R. Cooper et Robert S. Kaplan "Activity-based Systems : Measuring the casts of resource" Accounting horizons, September 1992.

3 - RC : The distinction between resource usage and resource spending is the latest insight in the development of ABC THEORY. Fundamentally, you can think of spending as acquiring the capacity to perform activities. If you hire an inspector who can perform 5000 inspections a month, you have created a capacity, on which you are spending money, to perform 5000 inspections. Usage, on the other hand, has to do with how many inspections that inspector actually performs. Let's say in this month, the inspector performs only 4000 inspections. ABC calculates the expense of the activity actually performed. If each inspection costs, say, \$ 5, and we have used up 4000 of them, we used \$ 20 000 of inspection resources. But we are pending at a \$ 25 000 level. Therefore, this month we had excess capacity of \$ 5 000 for the inspection activity. By carefully identifying usage versus spending, ABC allows managers to see both how much of available resources they are using and the economics of excess capacity.

Alfred M. King - "The current status of activity based costing : an interview with Robin Cooper and Robert S. Kaplan" Management Accounting, September 1991. p.23

**EXEMPLE DU COMPTE DE RESULTAT (1)**

**(Société ABC)**

=;=:;=:;=:

|   |             |               |              |                     |
|---|-------------|---------------|--------------|---------------------|
| VENTES                                      |             |               |              | 20 000              |
| Moins : Ressources effectivement consommées |             |               |              |                     |
| Matières                                    |             |               |              |                     |
| Energie                                     |             |               |              |                     |
| Main d'oeuvre                               |             |               |              | 9 100               |
| <b>CONTRIBUTION A LA MARGE</b>              |             |               |              | <b>10 900</b>       |
| Moins : les dépenses liées à l'activité     | utilisées   | non utilisées |              |                     |
| Main d'oeuvre directe permanente            | 1400        | 200           |              |                     |
| Dépense de machines                         | 3200        |               |              |                     |
| Achats                                      | 700         | 100           |              |                     |
| Réception des stocks                        | 450         | 50            |              |                     |
| Dépense de production                       | 1000        | 100           |              |                     |
| Administration des clients                  | 700         | 200           |              |                     |
| Changements de technicien                   | 800         | (100)         |              |                     |
| Quote part de l'administration              | <u>750</u>  | <u>150</u>    |              |                     |
| <b>TOTAL DES DEPENSES</b>                   | <b>9000</b> | <b>700</b>    | <b>9 700</b> |                     |
| <b>DE STRUCTURES</b>                        |             |               |              |                     |
| <b>MARGE D'EXPLOITATION</b>                 |             |               |              | <b><u>1 200</u></b> |

(1) Robin Cooper et Robert S. Kaplan "Activity-Based Systems : Measuring the cost of resource Usage" Accounting Horizons, September 1992 p. 7

Le recours bien connu à l'imputation rationnelle va permettre de faire varier les charges de structure afin de chiffrer le montant utilisé et le montant non utilisé.

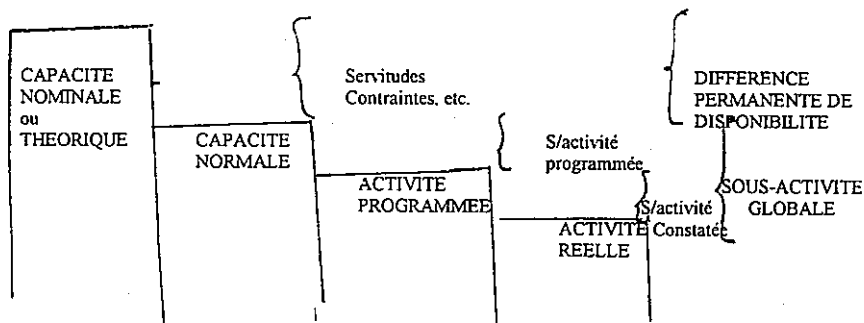
La comptabilité financière fait ainsi apparaître, en clair, les charges de structure correspondant au niveau d'activités (soit 9 000 \$) et le coût de cette sous-activité (700 \$).

Cette approche est-elle autorisée par le plan comptable ?

a) Le problème des charges liées à l'activité.

Dès 1985, le Conseil national de la comptabilité s'est réuni en collège pour examiner les avis présentés par les II et IIIème section sur la méthodologie et le traitement comptable des incidences de la sous-activité. Il approuva une note d'information n° 35 qui conclut que la connaissance de la sous-activité est un élément indispensable pour la gestion de l'entreprise : elle permet d'analyser l'adaptation des moyens au potentiel commercial et d'orienter les corrections éventuelles de la stratégie de l'entreprise (1).

Ce document commença par définir les différents niveaux de sous-activité afin de cerner la notion de capacité normale (base de l'imputation rationnelle) (2). Celle-ci devient la différence entre l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles dues aux temps de congé, d'arrêt de travail, de réparation, entretien, pannes et réglages.(3)



1 - Conseil national de comptabilité. Document n°45. Note d'information n° 35, les incidences de la comptabilité. 1er Trimestre 1985 p. 4.

2 - Idem p. 6

3 - Le plan comptable a même prévu un compte spécifique n° 976 intitulé "DIFFERENCES SUR NIVEAU D'ACTIVITE". Ce compte est utilisé pour mieux distinguer la part de variation qui revient au volume d'activité et celle qui revient aux autres facteurs de production.

La sous-activité globale qui doit être prise en compte s'obtient en faisant la somme de la sous-activité programmée (donc voulue) et de la sous-activité constatée (donc subie).

Cette charge de sous-activité peut être traitée de deux façons différentes selon la conception à laquelle on se range :

- La conception "éléments exceptionnels non inclus dans les résultats courants".
- Ou celle "éléments exceptionnels d'exploitation inclus dans les résultats courants".

Selon la première conception toute charge de sous-activité doit être transférée en résultat exceptionnel. Selon la seconde (qui a, par ailleurs, la préférence du Lefebvre comptable) (1), seul un nombre limité de charges de sous-activité peut être transféré du résultat courant vers le résultat exceptionnel (par le biais du compte Transfert de charges) :

- Sinistre après prise en compte des indemnités d'assurance,
- Arrêts ou limitations à la production imposés par les autorités,
- Rupture d'approvisionnement provenant d'une crise politique internationale.
- Evénements climatiques ou catastrophes naturelles.

Les autres charges de sous-activité pourront faire l'objet d'une information dans l'annexe.

De toute façon, dans les deux conceptions, nous sommes loin de ce que voulait Cooper et Kaplan, puisqu'ils proposaient de transformer le compte de résultat traditionnel en compte de résultat par variabilité, et, d'analyser chacun des postes composant les charges fixes, en partie consommées, et, non consommées. Le plan comptable n'autorise que le simple transfert, par le biais du compte de transfert de charges, des charges de sous-activité en résultat exceptionnel dans la première comme dans la seconde conception.

On peut d'ailleurs se demander si la comptabilité externe peut dévoiler les informations voulues par ces deux auteurs. En effet, elle doit être certifiée par un commissaire aux comptes, donc, être fiable et certaine. En effet, la notion de capacité normale, développée par la note d'information du CNC, peut être discutée comme toute notion qui essaie d'appréhender le concept de normalité (2). L'application de l'imputation rationnelle se heurte de ce fait, à la définition précise de ce qu'est une capacité normale.

La comptabilité dite légale ne peut pas pousser aussi loin l'usage de l'imputation rationnelle que la comptabilité de gestion.

1 - Memento pratique comptable - Francis Lefebvre - Edition Francis Lefebvre 1994 § 984-2

2 - Elle l'est d'ailleurs puisqu'il existe plusieurs approches de la capacité normale. Pour le CNCC (Bull n° 57, mars 1985, p. 155), la mesure de la sous-activité doit se faire sur la base de l'activité programmée, incluant les temps d'arrêt d'activité (pour entretien ou révision par exemple). Pour certains (C. Perochon, Guide d'application du PCG 82, p. 211), l'activité normale est celle susceptible d'assurer la rentabilité de l'investissement, notion économique correspondant au seuil de rentabilité.

b) Examinons, ensuite, le problème des stocks

Le principe de prudence imprègne la comptabilité française. Celle-ci a, donc, très tôt pris position sur la sous-activité (les pertes de demain sont immédiatement prises en compte mais pas les profits non encore réalisés). En effet, en cas de baisse de l'activité, la répartition d'un même montant de charges fixes, sur un nombre plus réduit de produits, entraîne inévitablement une hausse du coût du stock final, de la production de l'exercice (1), et donc, du résultat net. Le plan comptable autorise de ce fait, l'élimination des charges de sous activité du montant du stock (§ 1185-1 du Lefebvre 1994) (2)

Par contre le plan comptable est muet en cas de suractivité. On peut penser que ce qui n'est pas interdit est autorisé. Néanmoins, l'application stricte du principe de prudence implique que, si l'on ne tient pas compte des profits probables, on enregistre, dès aujourd'hui, les pertes de demain. L'augmentation de l'activité conduit à une baisse de la valeur des stocks. L'imputation rationnelle annulerait cette baisse pour faire apparaître un profit. Donc, pour le Lefebvre comptable, cette technique ne doit pas s'appliquer en cas de suractivité (§ 1185-2 du Lefebvre 1994) (2)

La contrainte de la prudence impose de tenir compte, mais de façon partielle, des écarts d'activité dans l'évaluation des stocks.

1) La production de l'exercice est la somme des productions vendues, stockées et immobilisées.

2) Memento pratique comptable - Francis Lefebvre Ed. F. Lefebvre 1994



**I - 2) La comptabilité externe, enregistre-t-elle les charges au moment où elles sont consommées par les activités ?**

Selon Dennis E. Peavey, l'application du principe de prudence ne permet pas d'enregistrer les charges au moment où elles sont vraiment consommées (1).

En effet, celui-ci, impose d'enregistrer les charges au moment où elles sont engagées afin de ne pas courir le risque de transférer vers le futur les charges d'aujourd'hui. Cependant, nous savons que lorsqu'un produit apparait, l'essentiel des charges ont déjà été engagées par le biais des travaux de conception et de recherche. Il n'y a donc pas simultanéité entre le moment où les charges sont engagées et où les produits commencent à apparaître.

Pour mieux soutenir son point de vue, Peavey propose de comparer ces deux comptes de résultat.

- Le premier selon la méthode traditionnelle,
- Le second selon une nouvelle approche.

**1) Modèle traditionnel de compte de résultat**

|  | 1     | 2     | 3           | 4            | 5            |
|--|-------|-------|-------------|--------------|--------------|
| Chiffre d'affaires net                     |       |       | 7500        | 22500        | 30000        |
| Coût des biens vendus                      |       |       |             |              |              |
| - coûts directs                            |       |       | 2500        | 7500         | 10000        |
| - amortissement (6000/5 ans)               |       |       | 1200        | 1200         | 1200         |
| - abandon de projets                       |       |       |             |              | 2400         |
|  |       |       | <u>3700</u> | <u>870</u>   | <u>13600</u> |
| <b>Marge brute</b>                         |       |       | <b>3850</b> | <b>13800</b> | <b>16200</b> |
| Recherche et développement                 | 800   | 100   |             |              |              |
| Marketing                                  |       | 300   | 2000        | 1000         | 200          |
| Résultat (perte)                           | (800) | (400) | 1800        | 12800        | 14400        |
| <b>Marge brute (%)</b>                     |       |       | <b>51%</b>  | <b>62%</b>   | <b>55%</b>   |
| <b>Résultat en % du chiffre d'affaires</b> |       |       | <b>24%</b>  | <b>57%</b>   | <b>48%</b>   |

(1) Dennis E. Peavy "Battle at the GAAP. ? It's time for a change" Management Accounting - February 1990

## 2) Modèle de compte de résultat proposé

|  | Années       |   |                    |                    |                     |
|--|--------------|---|--------------------|--------------------|---------------------|
|  | 1            | 2 | 3                  | 4                  | 5                   |
| Chiffre d'affaires net                     |              |   | 7500               | 22500              | 30000               |
| Coût des biens vendus                      |              |   |                    |                    |                     |
| - Coûts directs                            |              |   | 2500               | 7500               | 10000               |
| - Amortissement<br>6000/3000 unités (1)    |              |   | 1000               | 3000               | 2000                |
| - Marketing<br>4800/3000 unités (1)        |              |   | 800                | 2400               | 2100                |
| - Charges différées<br>800/3000 unités (1) |              |   | <u>150</u>         | <u>450</u>         | <u>300</u>          |
|  |              |   | <u>4450</u>        | <u>13350</u>       | <u>14400</u>        |
| <b>Marge brute</b>                         |              |   | <b>3050</b>        | <b>9150</b>        | <b>15600</b>        |
| Provision pour risque                      | (800)        |   | <u>800</u>         | —                  | —                   |
| <b>Résultat (perte)</b>                    | <b>(800)</b> |   | <b><u>3850</u></b> | <b><u>9150</u></b> | <b><u>15600</u></b> |
| <b>Marge brute en %</b>                    |              |   | <b>41%</b>         | <b>41%</b>         | <b>52%</b>          |
| <b>Résultat en % du chiffre d'affaires</b> |              |   | <b>51%</b>         | <b>41%</b>         | <b>52%</b>          |

(1) On suppose que le nouveau programme entrainera la vente des 3000 produits au fil du temps. Les charges sont réparties selon le niveau des ventes (tableau 2) et non lorsqu'elles sont engagées. (tableau 1)

Il s'agit bien entendu d'un état financier américain où la présentation se fait par étapes. Seule est présentée la formation de la marge brute, non les autres étapes (1).

Le tableau 2 se différencie du tableau 1 du fait que :

- Le rythme de l'amortissement n'est pas le même (il ne se fait plus par rapport au temps - par exemple sur 5 ans - mais par rapport aux unités vendues).

- Les 5300 de dépenses de marketing ne sont plus réparties au fur et à mesure qu'elles sont dépensées (tableau 1), mais, en fonction des unités vendues (tableau 2).

La marge brute au cours des années 3, 4, 5 est inférieure dans le nouveau modèle, à celle de l'ancien modèle. Cela tient au fait que ce dernier enregistre les charges de recherche et de marketing dès la deuxième année alors que le nouveau modèle attend la 3ème année pour les prendre en compte.

- Il en est de même des 900 \$ de recherches et développement. La position de Dennis E. Peavey prend tout son sens à l'intérieur d'une perspective par activité dans la mesure où la véritable innovation de l'A.B.C. (dont la signification est : Activity Based Costing) est en fait une comptabilité A. Base de Cause : c'est-à-dire qu'elle construit le processus de coût à partir des objets vendus. On peut par extension réinterpréter le principe comptable de *correspondance des charges et des produits* en tenant pour charge de la classe 6 celles qui sont liées aux ventes de ce même compte de résultat.

Une telle réforme contribuerait à mettre à mal le **résultat d'exploitation** (l'un des Soldes Intermédiaires de Gestion) autant que la marge brute. Le Plan comptable ne l'autorise pas comme nous allons le voir.

(1) Le compte de résultat américain comporte les étapes suivantes :

- marge brute (gross margin)
- résultat d'exploitation (operating income)
- résultat avant impôt et éléments extraordinaires ( income before tax and extraordinary items)
- résultat avant éléments extraordinaires (income before extraordinary items)
- résultat net (net income)

Les considérations de Peavey bouleverseraient le **résultat d'exploitation** sur deux points :

- sur l'activation, ou pas, des charges,
- sur leur rythme d'amortissement (en cas d'activation)

- **Premier point** : il devient possible de transférer des charges à l'actif grâce aux 3 comptes suivants :

- Les frais d'établissement
- les frais de recherche et de développement
- les charges à répartir.

Ce transfert de charges à l'actif retarde le moment où celles-ci peuvent être considérées comme consommées.

Les charges à répartir présentent de ce point de vue une particulière souplesse. Analysons d'abord leur contenu grâce au tableau suivant :

|   | Type de Frais                                       | Définition des frais  | Conditions permettant de de porter ces frais à l'actif   |
|---|---|---|--|
| <b>CHARGES A REPARTIR</b><br>PCG (p. 11.42) | Charges différées (compte 4811)                     | Charges se rapportant à des productions déterminées à venir   | - Dans le cadre d'opérations spécifiques<br>- Opérations dont la rentabilité globale est démontrée |
|   | Frais d'acquisition d'immobilisations (compte 4812) | Frais non représentatifs d'une valeur vénale, ne pouvant être incorporés au coût d'entrée (droits de mutation, honoraires et frais d'actes) | Aucune   |
|   | Frais d'émission des emprunts (compte 4816)         | Frais de publicité, frais d'impression des titres et diverses commissions dues aux banques  | Aucune   |
|   | Charges à étaler (compte 4818)                      | Non précisé   | Non précisé  |

**Comment l'inscription à l'actif est-elle possible ?**

(1) Le résultat d'exploitation : (EBE + reprise sur charges et transferts de charges + autres produits) - (dotation aux amortissements et aux provisions + autres charges)

Les éléments sont d'abord portés en charges puis virés en charges à répartir grâce au compte **Transfert de charges**. Suivant l'importance de ces Transferts de charges le **résultat d'exploitation** sera donc majoré au début et minoré, à la fin, comme le voulait Peavey.

Malheureusement les comptes 4811 (*charges différées*) et 4818 (*charges à étaler*) ne sont pas fiscalement reconnus. Cela contribue à limiter leur usage (1). Par ailleurs, l'inscription en frais d'établissement et en frais de recherche est liée strictement au principe de prudence. Là encore, dans le souci de protéger les tiers, la comptabilité externe ne peut pas transférer vers le futur les charges de l'exercice en cours. En effet, ce n'est qu'exceptionnellement que les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits au début du compte n° 203 (*frais de recherche et de développement*) par le crédit du compte n° 72 (*production immobilisée*).

Pour cela, les conditions suivantes doivent être réunies :

- Les projets en cause sont nettement individualisés.
- Chaque projet doit avoir à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de rentabilité.

Devant l'incertitude de toute évaluation, le principe de prudence conduit à choisir la vision la plus pessimiste : le transfert en frais de recherche et de développement est strictement limité.

Second point : les dotations aux amortissements

Leur montant va inévitablement affecter, là encore, le **résultat d'exploitation**.

Mais la comptabilité et la fiscalité règlent de manière assez restreinte le rythme de ces dotations.

(1) Si nous prenons l'exemple classique de la publicité, on peut soit les laisser en *charges externes* (n° 623) soit les activer en *frais de premier établissement* (2012) soit les mettre en *charges à étaler* (n° 4818). Le compte 4818 n'est pas reconnu par le fisc. Si le chef d'entreprise veut majorer les charges il les maintiendra en classe 6, s'il veut les minorer il classera la publicité en *frais de premier établissement*

(1)

| Amortissements (2)                      | Comptabilité<br>(Décret 29/11/83 et PCG)                   | Fiscalité<br>(BODGI 4 G-6-84)  |
|---|--|--|
| Frais d'établissement                   | Au maximum sur 5 ans selon un plan (§ 2329 s)              | Au maximum sur 5 ans   |
| Frais de recherche et de développement  | Au maximum sur 5 ans selon un plan sauf exception (§ 2352) | Dotations linéaire (3)<br>-au minimum de 1/ par an,<br>-au maximum de 50 % (soit 2 ans) (§ 2330)   |
| Frais d'acquisition d'immobilisations   | Pas de précision (§ 1525)                                  |  |
| Frais d'émission d'emprunts             | Au maximum sur la durée de l'emprunt (§ 2126)              | Pour les emprunts<br>- Emis avant le 1/1/94 - idem ci-dessus<br>- Emis après le 1/1/94 - idem ci-dessus et<br>possibilité d'option pour une 3ème méthode<br>durée de l'emprunt (voir § 2126X3) |
| Charges différées<br>et charges étalées | Pas de précision (4)                                       | Elles doivent être déduites sur l'exercice<br>où elles sont exposées (§ 2362X5)  |

L'amortissement des frais d'établissement ainsi que celui des frais de recherche et de développement ne doit pas dépasser 5 ans. Cela rend impossible l'application des suggestions de Peavey : retarder l'amortissement jusqu'au moment où le nouveau produit commence à être vendu et adapter celui-ci au rythme des ventes.

Le principe de prudence interdit de reporter indéfiniment dans le futur les charges nées au cours d'un exercice.

De ce fait, les critiques de cet auteur s'appliquent aussi à la comptabilité française et sans doute à toute comptabilité.

"Dans le respect de la prudence, les principes comptables traditionnels déforment le coût de production en enregistrant la majeure partie des dépenses au moment où celles-ci apparaissent avant que la production n'ait commencé". (2)

(1) Memento Francis Lefebvre 1995 p. 660

(2) Dennis E. Peavey "Battle at the GAAP ? It's time for a change". Management Accounting, February 1990, p. 33

## II - LES PERSPECTIVES D'AVENIR

II-1) Certains auteurs ont tracé des perspectives teintées de pessimisme quant aux possibilités de la comptabilité financière d'aller vers plus de pertinence en prenant en compte l'activité de l'entreprise : Kaplan a résumé ses observations dans un tableau intitulé Différentes Fonctions - Différentes demandes (1)

| FONCTIONS                    | FREQUENCE                                   | DEGRE DE REPARTITION                                      | DOMAINE D'APPLICATION  | NATURE DE LA VARIABILITE                                | DEGRE D'OBJECTIVITE |
|------------------------------|---|---|--|---|---------------------|
| Evaluation de l'inventaire   | Mensuelle ou trimestrielle                  | agrégée   | coût au niveau de l'entreprise   | sans intérêt  | haut                |
| Contrôle opérationnel        | journalier                                  | aucun   | Le centre de responsabilité  | vision à court terme distinction du fixe et du variable | haut                |
| Mesure du coût de production | Annuelle et lors des changements importants | fini (au niveau du productique de la ligne de production) | l'entière organisation incluant la production, le marketing, la distribution, etc... | tout est variable                                       | bas                 |

Ainsi, selon cet auteur, la comptabilité de gestion doit remplir trois fonctions différentes :

- l'évaluation de l'inventaire
- le contrôle opérationnel
- la mesure du coût.

L'évaluation lors de l'inventaire est surtout utile à la comptabilité financière. Une information mensuelle ou trimestrielle suffit. Elle doit être agrégée et de degré d'objectivité élevé.

La mesure des coûts peut être annuelle, et révisée lors de changements importants. Le degré du détail doit être également élevé. L'information n'a pas besoin d'être précise.

(1) Robert S. Kaplan "One Cost System isn't enough ?" Harvard business review - January -February 1988 p.63

Ainsi, l'auteur suggère de mettre en place trois systèmes de coût pour chacune de ces fonctions. Dans ce cas, la comptabilité externe doit conserver sa spécificité. Elle a besoin d'une comptabilité de coûts qui lui soit propre. Elle ne peut avoir pour ambition de modéliser l'entreprise en tant que réseau d'activités.

Pour Troxel et Weber (1), l'approche par activité concernerait la comptabilité de gestion et non la comptabilité financière.

Il en veut pour preuve, l'histoire mouvementée de leurs relations. Cette histoire aurait traversée quatre étapes

Phase 1 :

- La comptabilité d'activité s'est contentée de changer les clefs de répartition des frais généraux : elle a utilisé l'activité au lieu des charges directes pour évaluer les stocks. Les deux comptabilités ne s'opposaient pas.

Phase 2 :

- La comptabilité d'activité remet en question les principes comptables. Elle refuse de se plier aux ontraintes de ceux-ci et se développe de façon *Ad hoc*. Dans cette période, elle renonce à influencer la comptabilité générale faute d'y parvenir.

Phase 3 :

- Comptabilité financière et comptabilité d'activité finissent par poursuivre deux objectifs différents. La comptabilité générale cherche à fournir des informations de type financier et la comptabilité d'activité des informations de type stratégique (c'est la recherche des activités créatrices de valeurs). Elle a cessé de vouloir influencer la comptabilité financière.

Phase 4 :

- C'est la généralisation des bases de données. Cette technique informatique permet d'utiliser différemment les **mêmes données**. Le stockage des données unifie l'information. Il s'agit surtout d'enregistrer *des événements*. Ces mêmes événements seront utilisés soit par la comptabilité externe (financière) soit par la comptabilité interne (de gestion). *Il y aurait unification des deux comptabilités par le biais de l'unification des données.*

Faut-il se résigner à ce que la comptabilité financière se détourne de la prise en compte de l'activité ?

(1) Richard B. Troxel et Milan G. Weber Jr., "The evolution of Activity-Based Costing". *Cost Management*. Spring, 1990



II - 2) Il nous semble que deux voies sont offertes à la comptabilité si elle veut vraiment prendre en compte l'activité de l'entreprise.

- publier un deuxième jeu de documents de synthèse
- ou élargir le rôle de l'annexe.

II - 2-1) Publier un deuxième jeu de documents de synthèse d'abord.

Il serait possible de conserver la comptabilité traditionnelle et d'en établir une seconde en modifiant sensiblement les méthodes d'évaluation des Soldes Intermédiaires de Gestion. Prenons trois Soldes : la production de l'exercice, la valeur ajoutée et le résultat d'exploitation.

a) La **production de l'exercice** (1) peut prendre un sens nettement différent de celui de la comptabilité traditionnelle selon la façon dont les stocks seront évalués (*production stockée*) et les charges actives (grâce au compte n° 72 intitulé *production immobilisée*).

En effet, ce n'est qu'exceptionnellement que les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits au débit du compte n° 203 "*frais de recherche et de développement*" par le crédit du compte n° 72 "*production immobilisée*".

Cependant, l'exposé-sondage n° 48 de l'IASC préconise d'utiliser l'**intention** qui préside aux décisions de gestion pour classer et évaluer les faits. Dans cette optique c'est la **volonté** de pouvoir mener un projet à son terme que justifiera son inscription à l'actif. Il ne serait, donc, pas nécessaire d'attendre que soient réunies les conditions strictes que met le plan comptable à l'activation des charges de conception.

b) La **valeur ajoutée** se définit comme la différence entre la production de l'exercice (plus la marge commerciale le cas échéant) et les consommations externes. La valeur ajoutée obtenue par la comptabilité financière ne donne pas véritablement les valeurs qui auraient été effectivement ajoutées par l'entreprise. Il faudrait, pour cela, distinguer les activités créatrices de valeur ajoutée de celles qui ne le seraient pas.

Reste à savoir si l'entreprise aurait le désir de transmettre de telles informations au tiers (ce qui est le but de la comptabilité financière).

Il y aurait, donc, bien là encore une seconde façon de calculer la valeur ajoutée si l'entreprise en avait la volonté.

(1) Elle est la somme des productions vendues, stockées et immobilisées. Elle mesure l'activité du secteur industriel de l'entreprise durant l'exercice.

c) **Le résultat d'exploitation** dépend comme nous l'avons vu des comptes :

- n° 79 *Transferts de charges*
- n° 68 *Dotations aux amortissements*

Dans une seconde comptabilité, les charges seraient activées en *charges à étaler* par le crédit du compte n° 79 puis amorties en liaison avec le chiffre d'affaires qu'elles auraient générées.

Cette seconde façon de comptabiliser impliquerait d'établir la relation qui existe entre les charges et les ventes. Dans ces conditions, la comptabilité financière cesserait de décrire pour se livrer à l'explication : en effet, elle rechercherait le lien causal qui relie charges et produits. Elle répondrait à cette question : quelles charges ont entraîné l'apparition des produits ? Elle serait bien obligée de reconnaître que certaines dépenses ne sont pas toujours créatrices de valeurs et ne génèrent pas des produits comptables.

Cependant, cette solution d'une seconde comptabilité reste théorique car le droit positif interdit la publication de plusieurs bilans et de plusieurs comptes de résultat.

Il existe une autre possibilité plus réaliste : élargir le rôle de l'annexe.

II - 2-2) Ainsi le système développé prévoit la répartition fonctionnelle des charges d'exploitation à partir de la comptabilité générale.

(1) Le résultat courant avant impôt est donc calculé :  
(Résultat d'exploitation + quotes parts de résultat sur opérations faites en commun + produits financiers) - (quotes parts de résultat sur opérations faites en commun + charges financières).

**ANNEXE AU COMPTE DE RESULTAT**

| Débits | Charges d'Exploitation<br>H.T. |                         |                                      | Total |
|--------|--------------------------------|-------------------------|--------------------------------------|-------|
|        | Fonction de<br>production      | Fonction<br>commerciale | Charges<br>communes<br>non réparties |       |
|        |                                |                         |                                      |       |

Au lieu d'une répartition par fonction, on pourrait prévoir une répartition :

- Par activité de soutien : gestion des ressources humaines, développement technologique, approvisionnement ;
- Par activité principale : logistique interne, production, services, etc..

Cette réforme serait limitée dans la mesure où les charges retenues seraient celles de la classe 6. Néanmoins, ce type d'information pourrait montrer la nature et l'importance respectives des activités qui concourent à la formation du chiffre d'affaires.

Le point 13 de l'Annexe (1) pourrait mettre en évidence que le calcul du coût qu'impose la comptabilité générale traditionnelle, n'est pas le seul possible. En particulier il pourrait être l'occasion de montrer l'influence des charges de sous et sur activités dans le calcul du coût.

Le point 19 de l'Annexe nous oblige à indiquer, même de façon approximative, dans quelle mesure le résultat a été affecté par des évaluations dérogatoires en vue d'obtenir des allègements fiscaux.

Ce point s'ouvre implicitement sur l'idée de la pluralité des résultats.

En prolongeant cette optique, on pourrait imaginer d'évaluer dans quelle mesure le résultat peut être modifié si l'on prend en compte, de façon moins pessimiste, les frais de recherche et de développement ou l'incorporel en règle générale (en prenant en compte, par exemple, l'intention pour laquelle les frais ont été engagés).

(1) Ce point 13 de l'Annexe prévoit une information supplémentaire sur la manière dont sont incorporés au coût du produit les frais financiers, de recherche et de développement et d'administration générale.

### CONCLUSION :

Nous espérons avoir montré que la littérature apparue Outre-Atlantique ne concerne pas seulement la marge brute américaine (Gross Margin), mais la comptabilité financière en général, dans la mesure où elle doit produire une information fiable et certifiable.

Comme l'a fortement noté le Professeur Mattessich de l'Université de British Columbia, la demande se fera de plus en plus forte pour une comptabilité qui doit rendre des comptes (1). Pour y parvenir, l'information comptable doit être parfaitement fiable et comparable d'un exercice à l'autre, d'où la nécessité de respecter les principes de prudence, de permanence de la méthode et d'indépendance des exercices.

Une telle comptabilité pourra faire l'objet d'une certification sans réserve de la part du commissaire aux comptes.

Mais parallèlement à ce que dit le Professeur Mattessich, nous assistons à une demande d'informations plus économiques, allant dans le sens de l'image fidèle d'ailleurs inscrite dans la loi : la comptabilité se doit donc d'être également pertinente.

Nous pouvons proposer une amélioration dans la façon de présenter les comptes qui pourrait s'ajouter à l'élargissement de l'Annexe, et qui pourrait être rattachée à une approche de type événementiel. La France est le pays du Minitel. Les Sociétés pour informer les tiers pourraient communiquer une liste de chiffres et non des documents de synthèse structurés, (type bilan ou compte de résultat). Certains chiffres seraient certifiés par le commissaire aux comptes (chiffre d'affaires par exemple), d'autres ne feraient pas l'objet de certification (niveau de capacité normale). Il reviendrait à l'utilisateur de confectionner le compte de résultat de son choix avec la base disponible sur le Minitel.

Les informations certifiées par le commissaire aux comptes seraient renouvelées chaque année et les autres informations de nature plus économiques changées à un rythme plus fréquent.

Dans cette perspective, la comptabilité financière pourra refléter les variations de l'activité de l'entreprise en combinant fiabilité et pertinence.

(1) "But the greater challenge may come from the need for greater accountability. As the "age of irresponsibility" has hopefully run its course, people and government, business and other institutions will again be held more accountable for example : (i) the issue of "auditor independence". Which presently leaves shareholders at the mercy of top management -may be taken more seriously (ii) research and teaching in ethics may strive for better evidence that corruption and fraud are not only destructive but also shortsighted strategies" (ii).