



AgEcon SEARCH

RESEARCH IN AGRICULTURAL & APPLIED ECONOMICS

The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

Modèle comptable et fiscalité agricole : contradictions ou complémentarités

J.-C. Kroll

Citer ce document / Cite this document :

Kroll J.-C. Modèle comptable et fiscalité agricole : contradictions ou complémentarités. In: Économie rurale. N°168, 1985. pp. 25-30;

doi : <https://doi.org/10.3406/ecoru.1985.3173>

https://www.persee.fr/doc/ecoru_0013-0559_1985_num_168_1_3173

Fichier pdf généré le 08/05/2018

Abstract

The reforms concerning taxation and book-keeping regulations which are under study in France are far from making the situation clearer. On the contrary, it seems that they aggravate the distortions farm bookkeeping already suffers from fiscal motivations. The thesis of this paper is that the intention of setting up a more modern and fairer tax system for agriculture should not lead to any challenging of book-keeping results which remain a satisfactory and well adapted indicator of the results of farming activity. It is nevertheless true that a more precise legal definition of the farm unit, on the one hand, and of those members of the family active on the farm on the other hand, could be a useful contribution to clarifying the situation. A bold simplification of book-keeping procedures so as to reduce their cost is also recommended.

Résumé

Les réformes fiscale et comptable à l'ordre du jour dans l'agriculture française, loin de clarifier la situation en séparant et en hiérarchisant nettement la définition comptable du résultat d'exploitation, et la définition fiscale du revenu imposable, paraissent au contraire accentuer la «pollution fiscale» dont souffre actuellement la comptabilité agricole en France. Le souci d'instaurer une fiscalité plus juste et plus moderne doit-il aboutir à une remise en cause du résultat comptable comme indicateur pertinent du résultat de l'activité agricole? Le présent article s'efforce de démontrer le contraire. Une définition juridique plus rigoureuse du statut de l'exploitation, d'une part, et des actifs familiaux, d'autre part, serait cependant utile ainsi qu'une simplification hardie des procédures comptables afin d'en réduire les coûts.

MODÈLE COMPTABLE ET FISCALITÉ AGRICOLE, CONTRADICTIONS OU COMPLÉMENTARITÉS ?

J.C. KROLL *

Résumé :

Les réformes fiscale et comptable à l'ordre du jour dans l'agriculture française, loin de clarifier la situation en séparant et en hiérarchisant nettement la définition comptable du résultat d'exploitation, et la définition fiscale du revenu imposable, paraissent au contraire accentuer la « pollution fiscale » dont souffre actuellement la comptabilité agricole en France. Le souci d'instaurer une fiscalité plus juste et plus moderne doit-il aboutir à une remise en cause du résultat comptable comme indicateur pertinent du résultat de l'activité agricole ? Le présent article s'efforce de démontrer le contraire. Une définition juridique plus rigoureuse du statut de l'exploitation, d'une part, et des actifs familiaux, d'autre part, serait cependant utile ainsi qu'une simplification hardie des procédures comptables afin d'en réduire les coûts.

Summary :

The reforms concerning taxation and book-keeping regulations which are under study in France are far from making the situation clearer. On the contrary, it seems that they aggravate the distortions farm book-keeping already suffers from fiscal motivations. The thesis of this paper is that the intention of setting up a more modern and fairer tax system for agriculture should not lead to any challenging of book-keeping results which remain a satisfactory and well adapted indicator of the results of farming activity. It is nevertheless true that a more precise legal definition of the farm unit, on the one hand, and of those members of the family active on the farm on the other hand, could be a useful contribution to clarifying the situation. A bold simplification of book-keeping procedures so as to reduce their cost is also recommended.

I — UNE SPÉCIFICITÉ COMPTABLE ET FISCALE EN PLEINE ÉVOLUTION

La comptabilité fournit un cadre normalisé de présentation des flux et des résultats essentiels retraçant l'activité économique des entreprises, entériné par voie réglementaire, et reconnu par tous les acteurs sociaux des secteurs industriels et commerciaux. La prétention à l'universalité du modèle comptable suppose, conformément aux vœux maintes fois formulés par le Conseil National de la Comptabilité, de bien séparer la comptabilité, élaborée selon les normes du plan comptable en vigueur (plan révisé de 1982 actuellement) de ses applications particulières, notamment fiscales, en hiérarchisant les deux approches. Ainsi la comptabilité fiscale ne doit intervenir qu'en second lieu, comme ajustement du résultat comptable de portée générale, aux contraintes conjoncturelles du dispositif fiscal, modifié chaque année par les lois de finance successives. Telle n'est pourtant pas la situation aujourd'hui en agriculture. Dans ce secteur d'activité, la comptabilité a de fait une résonance immédiatement, voire exclusivement fiscale, qui semble occulter et reléguer loin au second plan les préoccupations de connaissance des résultats économiques. De multiples raisons, juridiques, sociologiques ou politiques peuvent être avancées pour expliquer l'importance de la « pollution fiscale » de la comptabilité qui prévaut en agriculture. Il y a en tout premier lieu le caractère civil de l'activité agricole, qui exclut celle-ci du champ d'application des dispositions de normalisation comptable déjà anciennes dans les secteurs d'activité industrielle et commerciale. Or le vide juridique concernant la normalisation comptable agricole n'a pas à ce jour été comblé par des mesures réglementaires spécifi-

ques, qui n'interviendront, dans le meilleur des cas, qu'en 1987 ou 1988.

Dans ce contexte, la fiscalité reste la voie de normalisation comptable quasi exclusive en agriculture. Encore faut-il remarquer que l'emprise de la comptabilité fiscale y est limitée puisque l'imposition sur les bénéfices réels agricoles est récente (1971) et ne touche encore aujourd'hui qu'un nombre d'agriculteurs limité (70 000 environ) quoiqu'en augmentation sensible (1). La connotation fiscale dominante en matière de comptabilité agricole peut aussi s'expliquer en partie par la pratique des offices comptables, compte tenu des contraintes économiques auxquelles ils sont soumis, et qui se répercutent sur leurs clients agriculteurs : actuellement, seuls les avantages d'une comptabilité fiscale judicieusement élaborée paraissent justifier les coûts élevés des services comptables en agriculture. A l'inverse la complication des systèmes comptables proposés, dont l'excès de sophistication n'a généralement rien de commun avec les exigences de gestion économique de la majorité des exploitations, semble efficacement détourner les agriculteurs non soumis à contrainte fiscale d'un usage de la comptabilité à des fins économiques. De fait, c'est essentiellement la contrainte, soit fiscale, soit réglementaire (plan de développement, DJA) qui amène l'essentiel des agriculteurs à recourir aujourd'hui aux services comptables. Une telle situation n'est pas satisfaisante et risque de placer notre pays en retard sur ses principaux partenaires européens en matière de développement de comptabilité et de gestion des exploitations agricoles. Cependant les velléités actuelles d'exten-

* Ecole Nationale Supérieure des Travaux Agricoles (ENITA) de Dijon-Quétigny.

1. La grande majorité des agriculteurs est encore aujourd'hui imposé selon le régime du forfait collectif, négocié par petite région entre le service des impôts et les organisations professionnelles, à partir des résultats estimés de l'exploitation moyenne régionale, ensuite modulés pour chaque exploitant selon ses surfaces. Quant à la doctrine fiscale en matière de bénéfices réels agricoles, elle paraît encore hésitante, ainsi qu'en

témoigne l'évolution des règles fiscales d'évaluation des stocks, excluant les valeurs en terre en 1976, les réintroduisant en 1983, et substituant, à partir de cette même date, une notion nouvelle de valeur « bloquée » à la notion comptable classique de valeur d'inventaire pour les animaux, valeur bloquée dont le décrochage avec la valeur d'inventaire réelle a été accentué en 1984 (blocage de la valeur des stocks animaux à la valeur d'inventaire de l'année suivant leur entrée en stocks).

sion du champ de l'impôt sur les bénéfices agricoles réels (2) ainsi que les projets de normalisation comptable peuvent être l'occasion d'évolutions nouvelles. Mais la chronologie des débats en cours paraît peu propice à une clarification des problèmes comptables d'une part, et fiscaux d'autre part. En effet, les discussions sur la réforme fiscale sont déjà bien entamées (sans pour autant permettre de dépasser les constats de désaccord) (3) alors que les travaux d'élaboration d'un plan comptable agricole n'ont encore à ce jour aucun caractère officiel. Bien plus, la réforme fiscale actuellement en cours de discussion a une portée comptable évidente, puisqu'elle se propose d'élaborer un système comptable simplifié, à l'intention des petites

et moyennes exploitations, en vue de contenir les charges comptables nouvelles liées au passage à la fiscalité réelle, dans une fourchette de prix raisonnable. On pourra donc déplorer le lien trop accentué fait dans les développements qui suivent, entre comptabilité et fiscalité. Ce n'est pas un choix délibéré mais un choix imposé par la situation existante, ce qui ne signifie nullement qu'il faille se satisfaire de cet état des choses. L'objet des réflexions proposées ci-après est précisément de contribuer à une meilleure clarification des enjeux théoriques et pratiques pour une approche mieux ordonnée des problèmes comptables d'une part, et fiscaux d'autre part.

II — DES CONCEPTIONS DIVERGENTES DU STATUT DE L'EXPLOITANT AGRICOLE ET DE MESURE DU RÉSULTAT DE L'EXPLOITATION

L'exploitation agricole est-elle une entreprise ?

« De quoi s'agit-il ? De richesse, de pauvreté ? Faut-il tenter de savoir combien gagnent les paysans ? Question presque sans signification. Ils sont à la fois riches et pauvres » (M. Debatisse, 1983). Et pourtant la question est bien là, pour l'économiste comme pour l'agent du fisc : combien « gagnent » les paysans ? Résultats économiques et gains fiscalisables sont-ils assimilables ? Le modèle comptable permet-il de mesurer ces résultats, ou ces gains ? Hiérarchiser le calcul du résultat, d'abord comptable puis fiscal, à partir d'un cadre comptable général universel, a un sens pour autant que les comptables et les fiscalistes partagent une conception commune de la finalité de fonctionnement de l'exploitation, et pour autant que le cadre comptable général soit reconnu pertinent pour procéder à une évaluation de ses résultats. Ce n'est pas forcément le cas aujourd'hui en agriculture. Dans une certaine mesure, les discussions actuelles peuvent apparaître comme une péripétie nouvelle d'un débat théorique déjà ancien sur le statut du producteur agricole. Ce dernier est-il un authentique chef d'entreprise qui cherche la combinaison optimale des facteurs de production en vue de maximiser son profit, juste rémunération des risques encourus (Chombart de Lauwe, Poitevin, Tirel, 1969). S'agit-il d'un petit producteur marchand qui cherche à reproduire ses conditions d'existence, en maximisant, autant que faire se peut, le surplus disponible pour sa famille ? (Servolin, 1972). S'agit-il encore d'un prolétaire déguisé, dépossédé de fait de ses moyens de production, dont le droit de propriété qui lui est formellement reconnu n'est qu'un écran qui masque la réalité de l'exploitation de son travail (Mollard, 1977 ; Faure, 1978). L'agriculteur contemporain est-il enfin le digne représentant d'une couche sociale en décomposition, dont le statut se définit d'abord par le devenir social, devenir de prolétaire pour les uns, et de capitaliste pour les autres ? (Cavailhès, Ossard, 1977). Pas question d'ouvrir à nouveau ici ce vaste débat sur lequel de nombreux chercheurs se sont épanchés avec talent, mais simplement d'en rappeler les termes, dans la mesure où ils apparaissent de façon implicite dans les discussions comptables et fiscales qui suivent.

L'approche comptable classique

Calquée sur le système comptable des entreprises industrielles et commerciales, la comptabilité agricole est menée

simultanément en terme de flux et de valorisation de patrimoine. Le résultat comptable d'exploitation apparaît comme le solde de flux physiques réels (mesurés en valeur) produits ou consommés pendant l'exercice, et se traduit par une valorisation des capitaux propres de l'exploitant. Le résultat est donc ici évalué en terme de valorisation patrimoniale et mesure l'accumulation nette de capitaux propres réalisée par l'exploitation pendant l'exercice. Ceci suppose, à l'inverse, la prise en compte des charges de dévalorisation du patrimoine exprimées sous forme de provisions pour dépréciation ou pour amortissement. Dans le cas d'une exploitation individuelle, l'accumulation de capitaux propres réalisée peut être soit utilisée à des fins de consommation familiale (prélèvements privés), soit intégrée au capital d'exploitation. Dans cette approche comptable classique du résultat, tout produit réalisé (en cours ou fini) et non encore vendu, contribue à l'enrichissement patrimonial sous forme de stocks, résultat de l'activité productive de l'entreprise au cours de l'exercice. Le revenu agricole ainsi défini apparaît donc comme un résultat d'activité, un « enrichissement » qui peut se présenter sous des formes très diverses, soit immédiatement disponible pour la consommation (en trésorerie ou en nature), soit immobilisé sous forme de capital nécessaire à la production, ou de produits à venir. Une telle conception du revenu suppose que l'agriculteur, entrepreneur individuel, a un statut ambivalent de producteur de travail (rémunéré par les prélèvements familiaux) et de détenteur d'un patrimoine susceptible de se valoriser. La présentation comptable des résultats des exploitations individuelles rend compte de ces deux aspects.

Compte tenu de la nature civile de l'activité agricole, l'exploitation, dans l'état actuel du droit, n'a aucune existence juridique propre et le chef d'exploitation apparaît comme le seul être juridiquement reconnu (les conjoints, les descendants participant à l'activité agricole ont également un statut juridique, mais il est mal défini). Dès lors, il y a identification complète de l'exploitation à l'exploitant. Ceci conduit tout naturellement les services fiscaux à assimiler les revenus de l'exploitation, déterminés par la comptabilité, au revenu de l'exploitant, qui viendra s'ajouter, sur la feuille d'impôts de l'agriculteur individuel, aux autres revenus familiaux d'origine non agricole... Dans ces

2. L'imposition aux bénéfices réels a été rendue obligatoire à partir d'un seuil de chiffre d'affaires de 380 000 F en 1988 dans la loi de finances pour 1984. La loi de finances pour 1985 a reporté l'échéance d'application de ce seuil en 1990.

3. Les discussions ont été entamées début 1984 sous l'autorité de M. Prieur, Conseiller d'Etat. A l'occasion du vote de la loi de finance pour 1985, le Ministre de l'agriculture

constatait devant l'Assemblée Nationale : « les conclusions du groupe Prieur n'ont pas reçu l'assentiment des intéressés... aussi proposons-nous de différer la date d'abaissement des seuils et de profiter de ce délai supplémentaire de deux ans pour mettre au point le super simplifié... ».

conditions, l'enrichissement sous forme d'accumulation de capital est imposé de la même façon que les ressources immédiatement disponibles pour la consommation ou l'épargne privée, et l'agriculteur est imposé autant au titre de détenteur de capital que de bénéficiaire d'un revenu de son travail.

L'approche de trésorerie : le revenu disponible

« Alors que le producteur direct se présente comme propriétaire de ses moyens de production, il apparaît qu'ils ne sont en fait que le moyen par lequel le capital s'auto-valorise, c'est-à-dire le moyen par lequel le capital exploite la force de travail. Alors que le producteur direct semble pouvoir choisir et mettre en œuvre comme il l'entend ses moyens de production, leur choix et leur usage est en fait déterminé par le type de rapports sociaux dans lesquels le producteur direct se trouve inséré. Alors qu'il semble avoir la libre disposition de son produit, celui-ci est en fait soumis aux conditions du capital industriel et commercial. Alors que cet échange semble devoir se faire entre « quantité égale de travail », il est en réalité toujours porteur d'un « manque à gagner » pour le producteur direct ; bref, selon que l'on se place du point de vue du procès immédiat de production ou du procès d'ensemble, les rapports de propriété se transforment en rapports de possession et « l'autonomie » en soumission et contrainte au surtravail. On se rapproche alors beaucoup de la situation du prolétaire » (Faure, 1978).

Dans la logique de l'argumentation qui précède, levons donc maintenant l'ambiguïté du statut de l'agriculteur entretenue dans le modèle comptable classique, et considérons que l'agriculteur est d'abord un travailleur de la terre. Le capital d'exploitation apparaît dès lors comme un simple outil de travail. Dans ces conditions, à l'image du travailleur salarié (et accessoirement exploité) d'autres branches d'activité, l'agriculteur et sa famille n'ont que faire des fluctuations de valeur du capital utilisé dans l'activité de production, ou résultant de cette activité. Ce qui importe pour eux, en fin de compte, c'est l'argent que l'exploitation laissera réellement disponible pour la consommation et l'épargne familiale, qui apparaît comme le salaire du travail familial effectué sur l'exploitation. D'où la revendication qui paraît logique, dans ce cas, d'une imposition au même titre que les salariés sur le revenu annuel réellement disponible pour la consommation ou l'épargne privée familiale. Cette notion de revenu disponible pour la famille mériterait toutefois d'être précisée. En toute rigueur, elle ne recouvre pas la notion de « revenu disponible » défini classiquement en gestion comme le revenu agricole + amortissements - variation de stocks. Ce dernier critère représente en effet, outre l'autoconsommation, le flux monétaire généré au cours de l'année par l'activité de l'exploitation. Il doit servir à alimenter, outre les dépenses du ménage, un certain nombre de dépenses de l'exploitation - nous raisonnons désormais non plus en charge d'exploitation, mais en dépenses de trésorerie - tels les remboursements du capital emprunté, ou l'autofinancement d'investissements nouveaux. Autant de dépenses liées à la détention formelle de l'outil de travail, que le travailleur de la terre peut légitimement souhaiter voir exclues de son revenu imposable...

Dès lors, quelle mesure exacte du « revenu disponible » familial réel proposer, comme assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques en agriculture ? Paradoxalement, c'est le syndicalisme agricole majoritaire (FNSEA), pourtant fervent défenseur du statut d'agriculteur chef d'entreprise, indépendant et responsable, qui propose aujourd'hui, dans le cadre de la réforme fiscale, un

modèle simplifié d'évaluation des bénéfices réels en agriculture, rejoignant tout à fait les préoccupations théoriques ci-devant évoquées :

« Il est donc impératif de définir un régime vraiment simplifié, adapté aux possibilités financières des exploitants qui viennent de quitter le forfait, ou qui le quitteront au cours des prochaines années, en aménageant la comptabilité classique et en ayant le souci de laisser aux agriculteurs la responsabilité matérielle et intellectuelle de leurs enregistrements comptables » (FNSEA, 1984), l'objectif étant de « ... se rapprocher de la notion de **revenu disponible** » (FNSEA, 1984) (souligné par l'auteur de l'article).

Pour ce faire, la méthode proposée repose sur les cinq principes suivants :

1. Recensement des recettes et des dépenses à partir des comptes bancaires et comptes courants de coopératives.
2. Calcul des amortissements et suivi des investissements par un tableau des immobilisations et des emprunts.
3. Pas de prise en compte des stocks, y compris avances aux cultures à la fin de chaque exercice, mais seulement à l'entrée et à la sortie de ce régime d'imposition.
4. Pas de prise en compte des créances et des dettes.
5. Calcul de l'impôt sur le résultat moyen de trois années afin d'éviter l'irrégularité des résultats.

L'idée maîtresse du projet est donc de procéder à une évaluation du résultat à partir de la comptabilité TVA, corrigée des recettes et des dépenses non soumises à TVA, et des charges d'amortissement. Ainsi formulé (4), le projet reste ambigu sur de nombreux points : les annuités des emprunts font-elles ou non partie des dépenses non soumises à TVA à ajouter aux dépenses prises en compte dans la déclaration de TVA ? Ne faut-il considérer que les frais financiers ? Les dépenses d'acquisition ou les recettes de cession d'immobilisation, recensées dans la déclaration TVA doivent-elles être prises en compte ? Quel mode exact de calcul du « résultat » proposer ? L'équation implicite qui transparait en filigrane dans les propositions faites est du type : $\text{Résultat} = \text{recettes} - \text{dépenses} - \text{amortissements}$, ce qui suppose apparemment une réponse négative aux deux questions précédentes. Outre l'incertitude qui pèse sur les modalités exactes proposées par le calcul du résultat, on peut s'interroger sur la signification économique à donner au nouveau critère de résultat ainsi défini, hybride de solde de trésorerie et de revenu agricole. Pourquoi notamment adjoindre une « charge » d'amortissement à un solde de trésorerie, plutôt que de prendre en compte les dépenses de trésorerie liées à l'acquisition des immobilisations (peut-être parce qu'il n'y aurait alors aucune raison de ne pas prendre en compte les versements de prêts dans les recettes ?). Mais ces quelques interrogations sont certainement celles d'un puriste de la comptabilité qui ignore le contexte sociologique et politique de l'agriculture :

« Ce système qui fait frémir les puristes de la comptabilité doit être situé dans un contexte : ce n'est pas une fin en soi, mais une transition sociologique et politique indispensable entre le forfait collectif et le bénéfice réel basé sur une comptabilité classique » (FNSEA, 1984).

Ce n'est donc pas, il est vrai, par conviction idéologique, mais par réalisme sociologique que la FNSEA est amenée à proposer un tel système, qui paraît néanmoins rejoindre sur de nombreux points les conceptions des mouvements syndicaux minoritaires, tels que nous avons pu les percevoir à travers des enquêtes personnelles partielles.

4. Proposition en vue d'une simplification du bénéfice réel en agriculture présentée par la FNSEA au groupe Prieur, et reproduite en annexe du rapport du groupe de travail, en juillet 1984.

III — HYPOTHÈSES THÉORIQUES, OPPORTUNISME FISCAL ET RÉALITÉ ÉCONOMIQUE

Pas d'homologie réelle entre travail paysan et travail salarié

La tentative d'identification du travail paysan au travail salarié, pour séduisante qu'elle puisse paraître, notamment quand il s'agit de négocier des avantages fiscaux, ne semble pas résister à la réalité des faits. Rappelons en effet que lorsqu'un salarié accumule du capital à titre privé (maison, résidence secondaire, etc.), cette accumulation se fait sur un revenu après impôts. Si l'on assimile l'exploitant à un salarié, et que l'on considère l'accumulation de capital sur l'exploitation comme une accumulation privée, il n'y a dès lors pas lieu de retrancher les remboursements de capital liés aux emprunts, ou les amortissements, du revenu disponible soumis à imposition. De la même façon, les déductions de frais financiers devraient être plafonnées dans les conditions en vigueur par les salariés. Si à l'inverse, on considérait l'accumulation de capital sur l'exploitation comme une accumulation de moyens de production extérieure à la famille agricole, il y aurait alors bien lieu de déduire les dépenses de trésorerie liées à l'acquisition du capital, du disponible pour la famille, base du revenu imposable. Mais c'est alors une imposition totale à 100 % qui devrait être de règle lors de la cession de ces biens sur le marché. On n'a en effet jamais vu un salarié emporter avec lui, ou céder à ses enfants, lors de son départ en retraite, la moindre partie des moyens de production qu'il a utilisés, ni toucher un pourcentage sur les ventes d'immobilisation réalisée par son entreprise. Or les soultes que touchent les enfants d'agriculteurs qui ne restent pas à l'agriculture ne sont pas constituées de signes monétaires purement formels, ce qui montre bien que la propriété dont ils réalisent la valeur n'est pas seulement formelle, elle non plus.

L'assimilation de l'agriculteur au salarié semble conduire, d'un point de vue fiscal, à une situation que peu d'agriculteurs paraissent prêts à accepter, puisqu'elle supposerait, appliquée dans sa logique extrême, soit d'interdire la pratique de l'amortissement et des provisions (hypothèse d'une accumulation privée du capital), soit de confisquer le capital accumulé, lors de la cessation d'activité. Tous les cas de figure entre ces deux extrêmes peuvent bien sûr être imaginés, si ce n'est qu'il devient alors difficile de cerner la logique qui conduit à justifier le critère de «revenu disponible» pris en compte. Ainsi en va-t-il du projet de simplification du bénéfice réel étudié précédemment, qui, dans un souci de mieux cerner le «revenu disponible» exclut la valorisation du patrimoine (stocks notamment) des recettes, mais prend en compte la dévalorisation du patrimoine (amortissement) en charge complémentaire des dépenses effectives.

Le modèle comptable exprime bien une réalité

Discutable dans ses effets, l'accumulation de capital reste une réalité incontournable dans notre système économique général, et en agriculture en particulier, dont on ne peut s'affranchir en la niant. Le fait que les conséquences de ce mouvement soient jugées néfastes par certains agriculteurs, qui préféreraient pour les uns un statut de salarié, pour les autres un mode d'imposition qui ignore l'enrichissement patrimonial, ne suffit pas à effacer la réalité du capital agricole. Aussi, plutôt que de feindre d'ignorer le mouvement d'accumulation du capital en agriculture,

mieux vaut nous semble-t-il le reconnaître, le comprendre, le mesurer, pour en analyser les mécanismes et l'ampleur, et prendre éventuellement les dispositions économiques ou fiscales nécessaires pour en infléchir l'évolution dans un sens jugé socialement plus acceptable. Or le modèle comptable paraît un instrument tout à fait utile de mesure de ce mouvement. Il donne une description assez complète des différentes facettes de l'activité de l'exploitation, activité de production, activité financière, mouvement de trésorerie, et accumulation de capital. Il procède d'une démarche empirique relativement bien rodée qui semble assez bien rendre compte de la réalité, dans la mesure où il s'efforce de cerner des flux réels (parfois difficiles à évaluer, il est vrai, tels que l'autoconsommation, l'« usure » des immobilisations ou la valorisation des stocks) et semble beaucoup moins sujet à critique que les modèles de gestion introduisant par exemple des charges supplétives ne correspondant à aucun flux réel, en vue de calculer un « profit » qui n'a plus rien à voir avec le « résultat d'exploitation » comptable. En dépit des nombreuses conventions qu'il implique (séparation des comptes de l'exploitation des comptes de la famille, règle d'évaluation des actifs, calcul des amortissements, durée de l'exercice, etc.), le modèle comptable ne sous-entend pas d'hypothèses contraignantes quant au statut économique de l'exploitation agricole.

« Certes le modèle comptable a profondément subi l'influence de la théorie néoclassique, aussi cherche-t-il avant tout à mesurer le profit (ou le bénéfice pour les activités commerciales). Toutefois, lorsque le comptable ne peut calculer le profit, il calcule d'autres gains, le revenu agricole, pour l'exploitation agricole » (Viallon, 1981).

Or le « revenu agricole » déterminé par le compte de résultat du système comptable respecte la rationalité économique des exploitations familiales.

« En agriculture familiale, la rémunération des facteurs de production est aussi celle de la famille ; il en est de même de la rémunération du capital dans la mesure où ce dernier appartient au patrimoine familial. Il en résulte que ce qui compte en agriculture, ce n'est pas le profit, au sens comptable du terme (différence entre recettes et ensemble de coûts, y compris salaires et intérêts) c'est le résultat incluant la rémunération des facteurs. Le reste n'est que fiction comptable qui n'influe pas sur les décisions de l'exploitant » (Debatisse, 1983).

Si le profit est bien une fiction en agriculture (fiction d'ailleurs à notre sens plus économique que comptable car la comptabilité s'est justement toujours interdit des calculs de ce genre), le résultat comptable est bien l'expression rigoureuse de ce que l'ancien président de la FNSEA considère comme la seule réalité économique tangible en agriculture. Caler la fiscalité sur le résultat comptable n'est donc pas a priori une aberration et le modèle comptable n'est pas une simple fiction produite par l'imagination perverse des fiscalistes pour écraser le paysan sous l'impôt. La fiscalité ne fait qu'utiliser un instrument dont l'origine est bien antérieure aux régimes fiscaux contemporains (ce qui est particulièrement évident en agriculture) et dont la conception n'a au départ aucune implication fiscale. Mais on peut par contre déplorer que le fisc ne respecte pas toujours la proposition du Conseil National de la Comptabilité de « faire porter les dispositions fiscales utilisées comme moyen de politique économique et financière, sur les modalités de taxation et non sur le processus de détermination du résultat » (Terre, 1978).

L'approbation par le fisc des propositions de « bénéfice réel agricole simplifié » étudiées ci-dessus serait de ce point de vue un exemple magistral de ce que déplore le Conseil National de la Comptabilité. Elle consacrerait en outre une confusion complète entre approche de trésorerie (recettes-dépenses) et approche de gestion (produit -

IV — LE PROBLÈME COMPTABLE ET FISCAL À NOUVEAU POSÉ

Une réforme comptable reste nécessaire

La critique des modèles d'évaluation du résultat à partir de la notion de « revenu disponible » ne doit pas faire oublier les raisons qui ont pu amener à proposer des modèles de ce genre. Il est tout à fait vrai en effet qu'une grande partie des agriculteurs est plus immédiatement sensible aux problèmes de trésorerie qu'aux problèmes d'évaluation du revenu agricole. Il est tout aussi vrai qu'un nombre de plus en plus important d'agriculteurs sont assujettis à la TVA (près de 400 000 actuellement) et qu'il serait souhaitable de valoriser les enregistrements TVA comme point de départ d'une comptabilité plus complète. Aussi, autant il paraît important de respecter la logique comptable générale dans ses conceptions fondamentales, autant il paraît nécessaire de proposer des procédures extrêmement simplifiées dans leur mise en œuvre. En premier lieu, il faudrait élaborer une nomenclature de comptes simple, intégrant les nomenclatures TVA, regroupant des postes fonctionnels, correspondant à des rubriques qui évoquent des réalités parlantes pour les agriculteurs, dusse cette nomenclature s'écarter de la numération du plan comptable général, dès lors que les classes utilisées regroupent les mêmes réalités économiques. Des règles simples d'évaluation des actifs pourraient être proposées, quitte à accepter une certaine approximation, qui resterait en tout état de cause plus souhaitable qu'une omission systématique des postes concernés (normes forfaitaires à l'hectare, par exemple, par petite région pour l'évaluation des avances aux cultures ; normes moyennes régionales d'évaluation du cheptel, etc.) étant entendu que la notion de prix de revient en agriculture est généralement insaisissable. Un travail important de simplification peut ainsi être effectué dans le cadre de la mise au point d'un plan comptable agricole, dès lors que le perfectionnisme des experts ne l'emporte pas sur le souci d'élaborer un outil utile pour les agriculteurs.

Il importerait bien sûr que ce travail soit mené hors de toute arrière-pensée fiscale et s'attache à ne pas introduire, dans le mode de calcul du résultat, des mesures d'allègement de l'impôt (dont il ne s'agit pas ici de juger le bien fondé). Ainsi, le blocage des stocks à la valeur de l'année qui suit leur entrée en inventaire constitue une disposition difficilement acceptable sur le plan comptable. Elle ne procède pas d'un souci de proposer une procédure simple d'évaluation des stocks animaux (tout au contraire, elle suppose une procédure alourdie puisque chaque animal doit être suivi individuellement dans la comptabilité) mais au contraire du souci de sous-évaluer systématiquement ce type de stocks. Ceci ne semble pas propice à une analyse économique rationnelle de la contribution productive de l'exploitation. D'ailleurs, après en avoir demandé l'application, la profession agricole découvre aujourd'hui les limites de cette pratique :

«... La partie de valorisation des stocks qui sera effacée en régime de croisière se retrouvera au moment de la vente du produit, et le choc risque d'être particulièrement sévère en cas de cession globale d'un troupeau. Certes l'avantage de trésorerie

charges, dont l'amortissement) qui, plutôt qu'une progression dans la connaissance du revenu agricole apparaîtrait au contraire comme une régression pédagogique sans précédent dans la formation des agriculteurs à la comptabilité.

subsiste, car il est toujours intéressant, surtout en période d'inflation, de différer le paiement d'un impôt, mais le caractère progressif du barème, ou les changements intervenus dans la situation de famille du contribuable peuvent annuler, et parfois au-delà, cet avantage » (FNSEA, 1984).

Une clarification juridique en gestion

Cette dernière citation rappelle une fois de plus la confusion complète entre fiscalité de l'exploitation et fiscalité de la famille de l'exploitant issue de la situation juridique qui prévaut actuellement, ambiguïté juridique dont les incidences sont multiples, et pas seulement fiscales. Or un important travail de réflexion et de proposition quant à l'adaptation nécessaire du statut juridique de l'exploitation agricole a été réalisé, sur demande du Premier Ministre, par M. Gouzes, député du Lot-et-Garonne, débouchant sur un volumineux rapport remis en septembre 1984. La philosophie d'action développée dans ce travail amène à repenser nos préoccupations comptables et fiscales dans une perspective juridique nouvelle.

« C'est précisément l'aspect le plus contradictoire de l'exploitation agricole, celui qui contraint à confondre patrimoine et outil de travail, qui doit faire l'objet de la clarification la plus nette. En érigeant l'exploitation agricole en entité juridique autonome, nous ne supprimons évidemment pas l'obligation qui est faite à l'agriculteur d'arbitrer en permanence entre les intérêts de son exploitation et les siens propres ainsi que ceux de sa famille. Mais il le fera de façon plus claire, puisque l'intérêt de l'exploitation ne se confondra plus avec son intérêt patrimonial immédiat. Par ailleurs, les exploitations agricoles formant un ensemble distinct de celui regroupant les personnes, l'action des pouvoirs publics pourra se montrer moins ambiguë, développer distinctement ses interventions au profit des exploitations et aider ainsi les exploitants dans leurs arbitrages » (Gouzes, 1984).

Ainsi devrait-il en être notamment des mesures d'incitation ou d'allègement fiscales, dont la finalité (aide à l'exploitation ou aide à la famille) pourrait être plus clairement définie. Ce principe suppose néanmoins d'être mûrement réfléchi dans ses applications. Faut-il, comme le suggère le rapport Gouzes, procéder à une évaluation de la « rémunération normale du travail » et du « fermage relatif aux terres et bâtiments, propriété de l'agriculteur, qui cependant n'auraient pas été affectés et seraient loués à l'exploitation » (p. 410) portés en charges d'exploitation et en ressources familiales ? On retombe alors sur la notion de « charges supplétives », précédemment critiquée. Pour notre part, nous jugeons donc plus souhaitable d'en rester aux flux réels enregistrés par la comptabilité. Pourquoi par exemple ne pas soumettre le solde des prélèvements et apports personnels, résultant de flux réels clairement enregistrés par la comptabilité (compte 108) à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, tandis que le résultat net d'exploitation (résultat comptable - solde des prélèvements et apports) serait soumis à l'impôt sur les « exploitations à patrimoine familial affecté » dont on se propose de créer le statut. On peut envisager une écriture en fin d'exercice en vue de virer le solde du compte 108 en charges

d'exploitation de main-d'œuvre familiale. Ainsi serait résolu le problème de valorisation du coût d'emploi de la main-d'œuvre familiale, évaluée par la somme des dépenses de consommation + épargne externe (que représentent effectivement les prélèvements privés) ce qui pourrait permettre d'expliquer entre autres, par delà les spécificités, les « analogies de comportement entre le petit exploitant familial et l'exploitant capitaliste dans les modes de combinaison des facteurs de production » (Reboul, 1984).

CONCLUSION

Après vingt ans de développement agricole intensif, et d'insertion massive des exploitations familiales dans la logique dominante des échanges marchands, émergent, dans la période actuelle, un certain nombre de réformes tant juridiques que comptables ou fiscales. Bien que relevant de champs différents, les réformes en cours de gesta-

tion ne font finalement qu'exprimer, à divers niveaux, la nécessité d'adapter les règles institutionnelles à la nouvelle situation résultant de ces deux décennies de « révolution agricole silencieuse ». Dès lors, la nécessité de ne pas mélanger des genres différents (cf. « pollution fiscale » de la comptabilité largement dénoncée dans cet article) ne doit pas conduire à ignorer les liens et la hiérarchie logique qui existent nécessairement entre les différents niveaux d'intervention : statut juridique de l'exploitation et de l'exploitant, modèle comptable, dispositions fiscales. On ne peut que regretter que le calendrier des débats en cours aille tout à fait à l'encontre de cette logique d'approche du problème. En revanche, une remise en ordre de la démarche, à partir d'une définition claire des perspectives juridiques nouvelles, permettrait d'espérer une approche plus sereine des problèmes comptables, puis fiscaux, en tout état de cause plus satisfaisante que les « bricolages » comptables à des fins fiscales qui ont jusqu'ici prévalu en agriculture.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

ALLAIRE G. (1981). — Réflexions sur un projet socialiste pour l'agriculture. Nouvelles campagnes, n° 16, novembre 1981.

BOSCHERON D., de CRISENOY C. (1984). — Statut de l'exploitant et de l'exploitation agricoles : éléments de réflexions. Nouvelles Campagnes, n° 27, février 1984.

CAVAILHÈS J., OSSARD M. (1977). — Le développement du capitalisme et la décomposition de la paysannerie. INRA Dijon — Paris.

CHOMBART de LAUWE J., POITEVIN J., TIREL J.C. (1969). — Nouvelle gestion des exploitations agricoles. Paris, Dunod, 2e éd.

CNJA (1982). — Innover pour réussir ensemble. Rapport d'orientation du XVIIIe Congrès, Troyes.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ (1982). — Plan comptable général, 2e édition. Paris, Imprimerie Nationale.

CNSTP (1983). — Vers un véritable statut pour les paysans. Extrait du rapport d'orientation du 2e congrès Millau, 13 et 14 septembre 1983. Nouvelles campagnes, n° 25, octobre 1983.

FAURE C. (1978). — Agriculture et capitalisme. Paris, Anthropos.

FNSEA (1984a). — Bénéfice réel simplifié, ce que propose la FNSEA. Information agricole, n° 562, novembre 1984.

FNSEA (1984 b). — Fiscalité : la réforme en matière d'impôt sur le revenu. Extrait du rapport d'activité présenté au 38e congrès de la FNSEA Versailles, 20-22 mars 1984. Information agricole, n° 555, mars 1984.

FNSEA (1984 c). — Les biens à rotation lente : un peu mieux. Information agricole, n° 563, décembre 1984.

FNSEA (1985). — Loi de finances 1985 : des mesures fiscales nouvelles. Information agricole n° 564, janvier 1985.

GABORIAUD D., BONHOMMEAU P. (1982). — Pour un nouveau statut du travailleur paysan et de son outil de travail. Nouvelles campagnes, n° 19, juin 1982.

GOUZES G. (1984). — Tradition et modernité de l'agriculture. Rapport à M. le Premier Ministre en vue de la création d'un statut juridique de l'exploitation agricole familiale et de l'amélioration des droits professionnels et sociaux de ceux et de celles qui y travaillent.

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE (1983). — Loi de finances pour 1984, n° 31179 du 29 décembre 1983.

JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE (1984). — Loi de finances pour 1985, n° 841208 du 29 décembre 1984.

KROLL J.C. (1980). — Économie de la production. Tome I : comptabilité générale de l'exploitation agricole. Tome II : modèles de gestion descriptifs. Dijon, ENITA Dijon-Quétigny, octobre 1977-novembre 1980, cours photocopié.

KROLL J.C. (1983). — Opportunités d'intervention du ministère de l'agriculture dans l'élaboration d'un plan comptable agricole révisé : rapport de mission remis au Ministre de l'Agriculture, mars 1983.

KROLL J.C. (1984). — Effets des différentes modalités d'évaluation des stocks animaux sur le résultat comptable et sur l'impôt. Premier essai d'évaluation sur un exemple simplifié. ENITA Dijon Quétigny, document de travail photocopié.

LAXAN M. (1981). — Rapport du comité d'étude sur la fiscalité agricole.

MINISTÈRE DE L'AGRICULTURE (1982). — Rapport sur des méthodes de comptabilité et gestion simplifiées. DIAME.

MINISTÈRE DE L'AGRICULTURE (1983). — Analyse comparative du coût des comptabilités fiscales réelles en France et dans 4 pays de la CEE. Paris, DAFE. Rapport de synthèse.

MINISTÈRE DE L'AGRICULTURE (1984). — Prévision de la répartition des exploitations par tranche de chiffre d'affaires. Paris, DAFE, Mission d'analyse et d'évaluation.

MOLLARD A. (1977). — Paysans exploités. Essai sur la question paysanne. Grenoble, Presses Universitaires.

NOUVELLES CAMPAGNES (1978). — Agriculture et capitalisme. Nouvelles campagnes, n° 1, octobre-novembre 1978.

PRIEUR C. (1984). — Rapport du groupe de travail sur l'application du régime simplifié d'imposition des bénéfices agricoles réels institué par l'article 84 de la loi de finances pour 1984. Première partie.

REBOUL C. (1984). — Évaluation du coût d'emploi de la main-d'œuvre familiale sur une exploitation agricole. Contribution méthodologique. Économie rurale, n° 161, mai-juin 1984.

SERVOLIN C. (1972). — L'absorption de l'agriculture dans le mode de production capitaliste. L'univers politique des paysans. Paris, Presse de la Fondation nationale des sciences politiques.

TERRE F. (1978). — Source du droit comptable. Économie et comptabilité, mars 1978.

VIALON J.B. (1981). — Les exploitations agricoles familiales sont-elles des entreprises ? Dijon, INRA, Document de recherche n° 27.

VINCQ J.L. (1984). — A quoi sert la comptabilité ? Nouvelles campagnes, n° 29, juin 1984.