



La sous-activité : une réforme comptable qui bouscule l'analyse financière

En supprimant certains mécanismes comptables, la réforme du plan comptable général de 2025 impacte directement la lecture de la performance et impose une adaptation des pratiques bancaires.

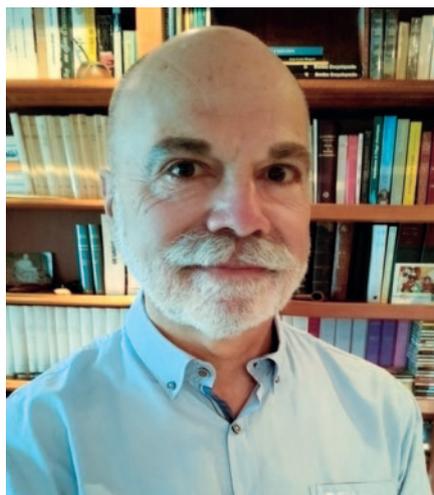
L'activité agricole est une activité à ciel ouvert. Les aléas climatiques peuvent impacter fortement le volume des récoltes. Or, le coût d'une récolte n'est pas proportionnel aux volumes, une part significative de celui-ci étant constitué de charges fixes indépendantes du volume récolté. Il en résulte un prix de revient unitaire (à l'hectolitre ou au kilo pour la viticulture) anormalement élevé du fait du petit rendement.

Un principe comptable issu du secteur industriel consiste à valoriser les stocks par référence à la capacité normale de production de l'exploitation.

En pratique, il s'agit de n'incorporer aux stocks qu'une part des charges fixes de production en tenant compte du rapport entre le volume réel de la récolte et le niveau normal d'activité. Les charges fixes non imputées, ou charges de sous-activité, sont déduites dans l'exercice où elles sont engagées au titre des frais généraux.

Il s'agit en effet de charges engagées sans contrepartie de récolte et donc d'une perte devant impacter l'exercice considéré et non pas les exercices ultérieurs au fur et à mesure de la commercialisation des vins issus de cette récolte. Ce principe comptable a été étendu à la fiscalité (1).

L'article 38 nonies de l'Annexe III du Code général des impôts (CGI) précise que « la quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production ».



Olivier AUGERAUD

Expert-comptable honoraire, cofondateur du groupement AGIRAGRI

Agriculture n'est pas industrie

Il s'agit de comparer le volume obtenu au volume attendu. Or, s'il est facile de connaître ce dernier volume en matière industrielle (une machine ou ligne de production a une capacité normative de production), il en est différemment en matière agricole ; une parcelle de vigne par exemple, ainsi n'a pas une « fiche constructeur » fixant le volume attendu !

En 2005, Bercy a saisi le Conseil National de la Comptabilité (2) sur différentes questions relatives

à « la prise en compte des charges de sous-activité pour la valorisation des stocks d'entreprises agricoles, plus particulièrement viticoles ».

Bien que non publiées, les conclusions du groupe de travail ont guidé l'application de la sous-activité au secteur viticole.

Il en résulte :

- ▶ Que la capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales d'exploitation ; elle est déterminée par la moyenne des rendements des parcelles considérées à mode et conditions de culture identiques ;
- ▶ Que les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus ;

- ▶ La baisse de production doit provenir d'un événement externe au processus de production, tel un aléa climatique; les aléas « normaux » de production étant exclus.

Les coûts qui constituent la charge de sous-activité sont comptabilisés dans les charges de l'exercice, ce qui a pour effet de dégrader le résultat d'exploitation. C'est la raison pour laquelle certains cabinets d'expertise-comptable comptabilisent la Charge de sous-activité dans le résultat exceptionnel avec l'éventuelle indemnisation en Produit exceptionnel ce qui permettait, outre une comparabilité entre ces deux termes, de ne pas affecter l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE) ainsi que le résultat d'exploitation liés à la performance commerciale de l'entreprise sur l'exercice considéré (la vente des vins issus de récoltes antérieures). Cette lecture est particulièrement importante pour les tiers à commencer par les banquiers!

De la liasse à l'annexe : une adaptation nécessaire

Hélas, la réforme comptable qui est entrée en application au 1^{er} janvier 2025 a, outre supprimé le compte Transfert de charges (pour transférer la charge de sous-activité en Charge exceptionnelle), mais aussi limité très strictement l'utilisation du résultat exceptionnel.

Calcul pour 1 ha de vigne en production

- ▶ Rendement attendu (moyenne) : 60 hectolitres (hl).
- ▶ Rendement obtenu : 20 hl soit une perte de 67 %.
- ▶ Charges variables de la récolte : 800 €.
- ▶ Charges fixes de la récolte : 5 400 €.
- ▶ Charges totales 6 200 € soit 310 €/hl (6 200 € / 20 hl).
- ▶ Sous activité : 67 % d'où charges fixes imputables au stock : 33 %.
- ▶ Prix de revient du stock : 800 € (charges variables) + 1 800 € (33% des charges fixes) = 2 600 € soit un prix de revient de 130 €/hl.

Il en résulte que les différents composants de la charge de sous-activité restent dans les comptes de Charges d'exploitation et affectent par là même l'analyse de la performance économique de l'entreprise sur l'exercice considéré.

Cette réforme est prise dans un contexte d'harmonisation avec les normes internationales où l'Annexe légale est l'élément central d'information. C'est donc dans celle-ci que celles liées à la charge de sous-activité sont précisées.

Les procédures internes des banques devront donc évoluer pour tenir compte des nombreuses informations contenues dans l'Annexe légale et ne pas se limiter à l'exploitation de la liasse fiscale! ▶

Olivier Augeraud

Notes

- (1) CE du 27 juin 1994 n° 121748 SA Villeroy & Boch
- (2) Aujourd'hui Autorité des Normes Comptables

La réforme du plan comptable général

La modernisation de la comptabilité française connaît une nouvelle étape avec l'entrée en vigueur en 2025 du règlement ANC 2022-06 du 4 novembre 2022 (JO 30 décembre 2023) relatif au plan comptable général. Toutes les entreprises avec un exercice comptable ouvert au 1^{er} janvier 2025 sont concernées, indépendamment de leur secteur d'activité.

Cette réforme vise à rapprocher la comptabilité générale (PCG) française des standards internationaux, notamment ceux édictés par l'*International Financial Reporting Standards* (IFRS) et aussi à répondre aux enjeux de la digitalisation notamment par une simplification de la présentation des états financiers et un renforcement de la comparabilité des comptes.

Les changements majeurs sont les suivants :

- ▶ Une nouvelle définition du résultat exceptionnel (désormais uniquement les opérations résultant d'un événement majeur, inhabituel et sans lien avec l'exploitation normale de l'entreprise).
- ▶ La suppression des comptes de transfert de charges ;
- ▶ La simplification du PCG (suppression d'environ 20 % des comptes, distinction uniquement entre comptes obligatoires et comptes facultatifs).
- ▶ La modernisation des états financiers (désormais un seul modèle de bilan et un seul modèle de compte de résultat et de Soldes Intermédiaires de Gestion (SIG)).
- ▶ La restructuration de l'annexe des comptes annuels (avec des tableaux normés obligatoires et facultatifs).

Cette réforme comptable va s'accompagner nécessairement d'une transformation digitale des métiers de la comptabilité et de l'expertise comptable (automatisation des process comptables et digitalisation, facturation électronique, e-reporting...) mais aussi d'une indispensable sécurisation des données.

Isabelle Delourme