

The Society for Economics Studies
The University of Kitakyushu
Working Paper Series No.2010-3
(accepted in 15/10/2010)

De la Modernité de la Capital Équation

— De la Division entre Passif et Situation nette du Patrimoine —

Introduction

1. Présentation du programme d'études

2. Étude sur les théories de la structure de la comptabilité

2-1 Compréhension générale de la capital équation

2-2 Possibilité d'une nouvelle capital équation

2-2-1 Transformation de la notion de patrimoine

3-2-2 La capital équation à un moment donné

3. De la modernité de la capital équation

— De la division entre passif et situation nette du patrimoine —

3-1 Situation nette du patrimoine et capital des actionnaires

3-2 « Poubellisation » de la situation nette du patrimoine

4. Conclusion

ABSTRACT

Modern accounting continues to evolve towards financial products accounting, moving away from classic accounting methods based on production and sales. Today, the threat of economic stagnation and fears of recession under a worldwide financial crisis loom above. Similar to a black hole, the economy expands at one point, only to self-contract afterwards.

Confusion surrounds the issue of whether accounting has resulted in the development of a "the new world," or if has conversely caused a regression to even more dated circumstances. One of the biggest changes in accounting is the fact that the concept of the capital equation cannot be properly explained within the realm of dynamic theory as it relates to double entry accounting.

Among existing forms of capital equations, we can distinguish between two types: the temporary specific calculation of inventory and the two moments of opening and the closing inventory. In general, the capital equation in the calculation of goods and property represents "remainders." Regarding this issue, a comparison of inventory under the "Ordinance of Louis XIV, King of France and Navarre regulating 'trading,' which was edicted at Saint Germaine en Laye in March 1673" to the economic situation of the 17th century proves to be an interesting example of the confusion surrounding present economics. This is because dynamic theory appears to be modified by capital equations such as temporary prompt calculations.

This article will examine the modernity of capital equations in double-structure

accounting.

Keywords: capital equation, balance sheet equation, inventory, subtraction

SOMMAIRE

La comptabilité moderne évolue vers une comptabilité de produits financiers, s'éloignant de la comptabilité classique de type production / vente. Aujourd'hui, on est menacé par la stagnation économique et on a peur de la récession face à une grande crise financière mondiale. A la manière d'un trou noir, tantôt l'économie s'accroît, tantôt elle se contracte.

On se sait pas si la comptabilité a permis de développer " le nouveau monde" ou si au contraire, elle nous a fait régresser par rapport à la situation du passé; il y a un chaos. Un des plus grands changements de la comptabilité est le fait qu'on utilise mal à propos le concept de capital équation dans la théorie dynamique de la comptabilité en double partie.

Dans l'espèce de la capital équation, on distingue deux capital équations : le calcul ponctuel temporaire de l'exercice (l'inventaire) et les deux moments de l'ouverture et de la fermeture de l'exercice. En général, la capital équation dans le calcul des biens et de la propriété, les considère comme des "reliquats" .

A ce propos, je pense qu'il est fort intéressant de regarder l'inventaire de l'Ordonnance de Louis XIV. Roy de France et de Navarre. Servant de règlement pour le Commerce. Donnée à S. Germain en Laye au mois de mars 1673 et de comparer la situation économique du 17^e

siècle avec la confusion de l'économie moderne actuelle. Il me semble que la théorie de la comptabilité dynamique est modifiée par la capital équation devenant un calcul ponctuel temporaire.

Dans cet article, j'examine la modernité de la capital équation dans la comptabilité de structure double.

Mots-clés: capital équation, bilan équation, inventaire, soustraction

Introduction

La comptabilité française a en principe, une structure moderne, la comptabilité en double partie et considère l'actif et le passif comme patrimoine. En effet, on considère la valeur physique du patrimoine comme patrimoine actif ce qui permet de réévaluer l'actif et on considère le passif comme un patrimoine passif, soit une dette. Cela constitue la pensée comptable française. Cette conception comptable qui prend l'actif et le passif dans les comptes de bilan pour patrimoine remonte à l'Ordonnance de Louis XIV, Roy de France et de Navarre, pour le commerce. Elle fût édictée à Saint Germain en Laye au mois de mars 1673, et est désignée comme « Ordonnance du Commerce de 1673 ». Cette Ordonnance est à la base de la comptabilité statique. A l'époque, l'établissement de l'inventaire du patrimoine et des livres de comptes était à la charge du commerçant et les inventaires du patrimoine comme bilan financier principal induisaient les comptes de bilan, ce qui est un

point essentiel. On trouve là la base de la capital équation purement française. Comme l'économie du 17^e siècle était en désordre du fait de faillites déguisées par des commerçants ou de recels de biens, ont été en mis œuvre des inventaires du patrimoine de manière à contrôler et à normaliser l'économie.

La naissance de la comptabilité en double partie remonte aux marchands de draps lyonnais du 14^e siècle, ainsi qu'à la « Nouvelle Instruction » de Jan Ympyn Christoffels au 16^e qui conduira à ouvrir le rideau de l'histoire de la comptabilité en France. On peut y voir coexister la tradition française de la comptabilité en double partie soit, des livres de comptes, avec la notion de comptabilité des inventaires du patrimoine pensée par J.Savary.

Concernant la comptabilité japonaise, on admet généralement que le mode d'écriture comptable en double partie a été introduit au cours de la seconde moitié du 19^e siècle par le philosophe Yukichi Fukuzawa. Comme dans la comptabilité française, on y traitait l'actif et le passif de manière concrète en tant que patrimoines distincts, et c'est ainsi que ce mode de "comptabilisation" de la comptabilité en double partie s'est répandu. Une autre idée veut que la comptabilité en double partie serait apparue suite aux influences hispano-portugaises, même si de nos jours, il n'y en a aucune preuve et qu'on n'est pas encore arrivé à dater le moment du début de cette approche comptable, si ce n'est dans le travail de Yukichi Fukuzawa. La civilisation japonaise du 19^e siècle a progressé en assimilant les idées continentales telles que celles de la France ou de l'Allemagne, et on imagine facilement que la

comptabilité japonaise résonne avec celle de la France. D'ailleurs, on peut reconnaître que l'usage de comptabilité en double partie et l'idée de la capital équation ont coexisté à une époque. Néanmoins, la capital équation est considérée comme un des vestiges du passé, et l'on s'en souvient très peu de nos jours.

Toutefois, aujourd'hui, les normes internationales d'information financière, *International Financial Reporting Standards* ou IFRS, s'orientant vers l'actif et le passif, prennent la bilan équation et la notion d'une comptabilité dynamique pour objet de réflexion sur la comptabilité du passé. Cette reconnaissance du patrimoine et la transformation des modalités de mesure font écho à l'idée de comptabilité traditionnelle française d'autrefois, appliquée au 19^e par les japonais grâce à Yukichi Fukuzawa. Or, dès la moitié du 20^e siècle, le Japon a développé sa comptabilité d'entreprise en suivant les principes comptables des Etats-Unis. Ce n'est que récemment que l'on revient à la notion de la capital équation ou à la théorie de propriétaire.

Si on a tendance, en apparence à utiliser l'approche d'idée de la capital équation, il me semble nécessaire de mettre à jour la modernité intériorisée dans la capital équation de nos jours. Des études d'articulation de compte ont été entamées principalement en Allemagne et sont traitées également au Japon, en Angleterre et en Amérique en tant que sujet de recherches important. Mais de telles théories de comptabilité se trouvent inadéquates face à l'apparition de l'idée de comptabilité statique et de la capital équation des normes internationales d'information financière IFRS. Peut-on dire alors que les normes de la comptabilité ne sont

pas basées sur la comptabilité dynamique de l'allemand Eugen Schmalenbach, 1873-1955, mais s'orientent vers la comptabilité statique du français Jacques Savary ?

1. Présentation du programme d'études

Pour constater que la nature de la capital équation traditionnelle et celle de la capital équation moderne sont identiques, on peut citer l'approche des théories de comptabilité (structuralisme comptable), l'approche légale qui consiste à étudier la nature légale de l'actif et du passif, et l'approche économique qui consiste à étudier la nature économique de l'actif et du passif. Mais, il n'en reste pas moins de points à argumenter dans chacune d'elles. Car, si on s'est d'abord incliné devant la capital équation comme tendance comptable internationale, c'est que l'on avait pour but principal et unique d'élever la fiabilité et l'utilité des informations comptables au profit des investisseurs, et non pas la faculté de rendre compte du principe de la comptabilité en double partie. Deuxièmement, avec les informations comptables au profit des investisseurs, on cherche, en principe, à savoir comment posséder un bien productif ; la nature légale de l'actif et du passif ne reste que secondaire. Troisièmement, bien qu'il y ait une tendance à reconnaître le bien productif sur le plan économique, on ne peut pas suffisamment déterminer la similitude ou la différence entre la capital équation traditionnelle et celle de la capital équation moderne. Car, cela revient à reconnaître la question de correspondance des réalités

économiques comme forme développée ou transformation de phénomènes diachroniques.

De fait, afin de clarifier la nécessité de savoir pour quelle raison on se sert de la capital équation à l'époque contemporaine, il faut avoir accès à la modernité de la capital équation pour savoir quelle langue comptable employer et dans quel contexte. Les quatre points essentiels sont comme suit:

- 1) Le Japon ainsi que les autres pays tendent à s'harmoniser avec les normes internationales d'information financière IFRS. Les normes nationales du Japon, à travers cette harmonisation, ont apparemment mis en ordre les comptes de bilan par le moyen de la capital équation. Mais, en tant que théorie comptable, le mélange de la comptabilité statique et de la comptabilité dynamique ne permet aucune explication raisonnable. Il en est de même pour les autres pays.
- 2) La France, comme le Japon, tend à s'harmoniser avec les normes internationales d'information financière IFRS. Bien que cette harmonisation soit difficile, elle est assez réaliste pour être acceptée.
- 3) La différence qu'il y a entre le Japon et la France est que cette dernière est munie d'une tradition de comptabilité statique qu'est l'Ordonnance du Commerce de 1673. Cette loi a légitimisé l'obligation de l'établissement d'inventaires du patrimoine. La France du passé a une tradition de la capital équation depuis J.Savary, que l'on peut remarquer dans des inventaires du patrimoine.

4) La nature de la capital équation en France et celle qui est mise en cause de nos jours sont différentes. Mais, étudier cette différence fait partie des problématiques importantes de la comptabilité moderne.

Dans ce mémoire, je vais tout d'abord tenter de montrer la limite des théories de la comptabilité et des problèmes posés par les sujets comptables en commençant par l'idée de la capital équation en France, pour mettre au point des questions immanentes dans la capital équation et rechercher la possibilité d'une nouvelle capital équation. Deuxièmement, considérant la distinction faite entre le passif et la situation nette du patrimoine du point de vue de la capital équation, je vais présenter une nouvelle approche cherchant à savoir ce qu'est le passif et ce qu'est la situation nette du patrimoine. Ce mémoire soulignera également la modernité de la capital équation, principalement dans l'inventaire du patrimoine en France. Tout en prenant en considération les trois situations comptables actuelles en France, au Japon et à l'échelle internationale, je vais chercher à savoir pourquoi on se limite, de nos jours, à la seule idée de la capital équation.

2. Étude sur les théories de la structure de la comptabilité

2-1 Compréhension générale de la capital équation

Comme on le sait, la capital équation est en général expliquée par la théorie des deux comptes physiques de division. Cela donne : patrimoine (actif - passif) = situation nette

du patrimoine. Autrement dit, ce qui existe comme biens, ne sont que l'actif et le passif. Ces deux comptes permettent même d'induire la situation nette du patrimoine. Seulement, bien qu'il montre une certaine dualité, ce principe permet de mesurer le bénéfice en fonction de l'augmentation et de la diminution du montant de la situation nette du patrimoine au début et à la fin de l'exercice. Ainsi, il demeure un problème sérieux en ce sens que ce principe ne nécessite pas toujours le calcul du bénéfice dans le compte de résultat. Du point de vue des théories comptables, on peut distinguer en gros trois questions.¹

Premièrement, en général, la capital équation ne fait que calculer la situation nette du patrimoine, étant considérée moins efficace que le compte de résultat qui, lui, rend compte des opérations économiques de l'actif et du passif. Par exemple, quand on achète une marchandise à crédit au prix de 1000€, cela fait : marchandise 1000€ / dette fournisseur 1000€. Dans le cas de la capital équation, dans la mesure où on cherche la situation nette du patrimoine, elle ne fait qu'induire une compensation et n'arrive pas à expliquer le contenu économique, car elle a pour but de calculer le montant de la part d'un propriétaire de part d'un capital. En revanche, la bilan équation indique que la marchandise, en tant que bien mis en valeur par l'entreprise concernée, a augmenté de 1000€ et a financé un fond de 1000€, ce qui revient à une explication économique. Autrement dit, la bilan équation revient au moins à en calculer le solde.

Deuxièmement, la théorie des deux comptes physiques (théorie du patrimoine net) est composée du patrimoine actif et du patrimoine passif. On peut dire que c'est une théorie de compte physique à moins de questionner la nature (positive ou négative) du patrimoine. De ce fait, les objets concrets ne sont constitués que par l'actif et le passif. La situation nette du patrimoine se révèle être nécessairement un métacompte induit à partir de l'actif et du passif. Et si l'on considère la nature du compte, les comptes de bilan constituent une équation déséquilibrée comme le montre la figure 1 ci-dessous. Par contre, la bilan équation permet le calcul du montant propre au droit de réclamation et le bilan constitue une capital équation comme le montre la figure 2 ci-dessous.

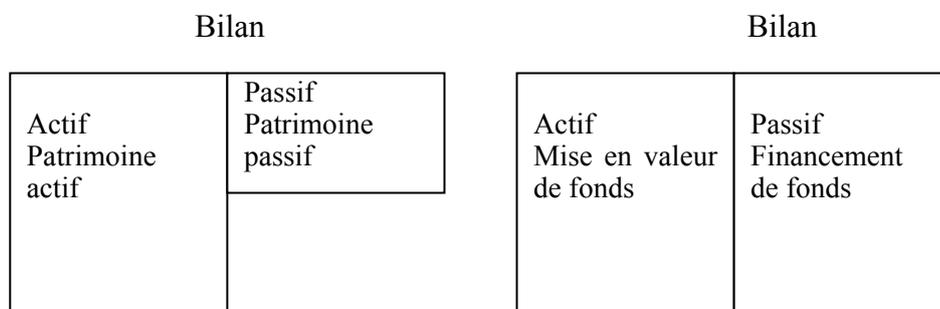


Figure 1
capital équation

Figure 2
bilan équation

Par conséquent, la bilan équation qui décrit la dualité du patrimoine d'entreprise comme faisant partie des comptes de bilan et qui intègre même des opérations et des effets économiques pouvant être expliqués, se révèle excellente pour rendre compte des

pratiques de la comptabilité contemporaine. De plus, en matière d'actif, ce dernier jouant un rôle de mise en valeur de fonds, lorsqu'on y a recours en tant que dépenses, celles-ci se transforment en dépenses en écriture.

En outre, dans le contexte de mise en valeur du principe d'explication, on assimile comme identique la capital équation à la théorie de propriétaire se contentant de calculer les biens du propriétaire de capital, lequel apporte le capital de départ. Et ce fait même se base sur ce point. En revanche, on assimile en général, la bilan équation à la théorie d'entreprise qui tend à rendre compte de la valeur du patrimoine possédé par l'entreprise comme entité, à travers le financement de fonds, de la part du créancier ainsi que de l'actionnaire.

Troisièmement, on peut mettre en exergue que la signification de la capital équation diffère si elle est prise pour la capital équation à un moment donné ou pour la capital équation à deux moments donnés. Normalement, la capital équation à deux moments donnés est considérée comme un modèle idéal qui sert de principe d'explication pour constater des pratiques de la comptabilité en double partie. Si la capital équation à deux moments donnés ne peut pas rendre compte rationnellement de la comptabilité en double partie, on remarque que le calcul de solde n'est pas possible. Voici quelques exemples simples de classification :

Exemple 1

- | | | | | | |
|----|--------------------------------------------------------------|-----|--|---------------------------------------------------------------|-----|
| 1. | Début de l'exercice : (Actif) Espèces | 500 | | (Passif) Emprunts | 200 |
| | | | | (Passif) Situation nette du patrimoine au début de l'exercice | 300 |
| 2. | (Actif) Marchandises | 200 | | (Passif) Espèces | 200 |
| 3. | (Actif) Prix de revient | 150 | | (Passif) Marchandises | 150 |
| 4. | (Actif) Espèces | 200 | | (Passif) Produit d'exploitation | 200 |
| 5. | Fin de l'exercice : (Actif) Emprunts | 200 | | (Passif) Espèces | 500 |
| | (Actif) Situation nette du patrimoine à la fin de l'exercice | 350 | | (Passif) Marchandises | 50 |
6. Espèces à la fin de l'exercice : $500 - 200 + 200 = 500$
7. Emprunts inchangés
8. Solde des marchandises à la fin de l'exercice : $200 - 150 = 50$
9. Patrimoine net à la fin de l'exercice = $\text{Espèces } 500 + \text{Marchandises } 50 - \text{Emprunts } 200 = 350$

↓

Bilan		Compte de résultat	
Situation nette du patrimoine à la fin de l'exercice 350	Produit d'exploitation 200	Prix de revient 150	Produit d'exploitation 200

Suivant l'explication de Kasai de la capital équation à deux moments donnés, un modèle idéal de capital équation doit permettre de calculer le bénéfice dans les deux comptes, soit celui de bilan et celui de résultat. Mais, l'idée de Kasai en arrive à forcer les bilans à se charger du calcul de bénéfice, ce qui s'éloigne considérablement de l'explication de la comptabilité en double partie mise en œuvre à l'heure actuelle. Kasai fait remarquer premièrement que le calcul du solde est impossible, deuxièmement, qu'il n'est pas possible d'expliquer la liaison entre l'actif comme charges constatées d'avance et les charges d'exploitation de l'exercice, ni de maintenir le rapport entre les comptes de

bilan et ceux de résultat, et troisièmement, qu'il n'est pas possible de rendre compte du processus de calcul du prix de revient au cours de la production. C'est pour cette raison que la capital équation en vient, pour ainsi dire, à échouer.

Et pourtant, en dépit de ces problématiques, la comptabilité française pratique depuis longtemps la comptabilité dynamique ou la comptabilité en double partie. Elle fait coexister dans la comptabilité dynamique une idée de comptabilité statique, celle de la réévaluation de l'actif et ainsi, maintient pour ce qui concerne l'actif ou le passif une perspective classique de la capital équation que constitue le patrimoine actif ou le patrimoine passif. Par ailleurs, la comptabilité du Japon, elle aussi, s'orientant vers l'harmonisation avec les normes internationales d'information financière, IFRS, remplace le terme « capital » par celui de patrimoine et en arrive à prendre l'aspect de la capital équation. Si l'on prend en considération cette tendance, la compréhension de la capital équation comme présentée ci-dessus me semble manquer de modernité en terme de comptabilité contemporaine. Je vais le constater dans le paragraphe suivant.

2-2 Possibilité d'une nouvelle capital équation

2-2-1 Transformation de la notion de patrimoine

Ce qui ne se voyait presque pas en termes d'économie ou de comptabilités traditionnelles ou qui n'était pas considéré comme un patrimoine important pour réaliser

des bénéfices, est de nos jours l'objet d'une vive discussion en ce qui concerne l'actif et le passif. Pour ne citer qu'un exemple, on connaît bien les immobilisations incorporelles ; il est question de savoir comment reconnaître et mesurer comme patrimoine ce qui est reconnu comme fonds commerciaux, patrimoine intellectuel ou ressources productives de nouveaux bénéfices d'entreprise. En outre, le crédit-bail a été depuis longtemps laissé en marge des comptes de bilan, alors que, de nos jours, le crédit-bail se voit comptabilisé dans la mesure où il est de type financier. Si un tel bien d'entreprise est source de débat, c'est avant tout, que l'offre d'informations au bénéfice des actionnaires et des investisseurs a été laissée de côté. En effet, afin que l'entreprise place des fonds facilement pour augmenter son capital, la responsabilité sociale l'oblige à mettre au point des comptes de bilan à la fois utiles et fiables et qui ne se limitent pas à servir d'outil à dispenser les entreprises de leur responsabilité. Dans cette perspective, on ne peut plus situer les comptes de bilan au niveau du simple tableau de solde de compte de résultat. Cela dit, dans le passé, le patrimoine dans le cadre du bilan était considéré comme un fait concret et comme ce qui contribuait aux opérations d'entreprise, tandis que, de nos jours, il aboutit à être reconnu comme « une chose tangible ou intangible qui engendre du produit ». De ce fait, si la capital équation est révisée du nouveau point de vue de la reconnaissance de l'actif et du passif, elle ne correspond pas à celle de Kasai qui détermine la capital équation à deux moments donnés. Autrement dit, il me semble

qu'elle est traitée comme tableau d'inventaires du patrimoine qui sert à montrer de façon précise aux actionnaires et aux investisseurs le patrimoine dont l'entreprise dispose. C'est pourquoi une restauration de la capital équation doit avoir pour objet non pas de rendre compte du principe de la comptabilité en double partie, mais de mettre au point une publication d'informations sur le patrimoine d'entreprise nouvellement requises. Ainsi, aucun schéma idéal de la capital équation comme la capital équation à deux moments donnés n'est capable d'expliquer de manière rationnelle les pratiques de la comptabilité en double partie comme l'indique Kasai. Cependant, cela ne revient pas à nier la valeur de la capital équation. Car la capital équation que l'on voit actuellement dans les IFRS est similaire en terme de contexte d'établissement à l'Ordonnance du Commerce de 1673 dont le fondateur principal est J. Savary en France, ordonnance qui avait aussi pour but de prévenir les fraudes. Par exemple, l'adoption du prix courant des valeurs mobilières a pour but d'exclure la manipulation du bénéfice par le moyen du coût d'acquisition.

Bien que, jusqu'à présent, la théorie d'entité d'entreprise et la bilan équation soient approuvées pour rendre compte des activités économiques d'entreprise, reste la question du gouvernement d'entreprise qui consiste à savoir comment l'entreprise est dirigée, administrée et contrôlée. La forme primitive d'entreprise que prévoit la capital équation est de petite dimension. Elle constitue un style primitif de comptabilité utilisée à une époque où il n'y avait pas de marché boursier et sert à expliquer la part d'un investisseur

ou de celui qui place des fonds dans une telle situation économique. La capital équation s'est transformée en vestiges du passé à l'occasion de la séparation progressive de propriétaire de parts et de la gestion, et l'on peut dire que cette théorie de sujet comptable est ensevelie. Pourtant, si l'on considère qu'une entreprise appartient d'abord à ses actionnaires, alors les principes de la comptabilité moderne expliquent que le représentant des actionnaires doit rendre compte clairement de leurs parts. Si l'on considère que la transformation de la notion de patrimoine trouve son origine dans la transformation des idées comptables basées sur l'entreprise en celles basées sur l'actionnaire, on doit alors pouvoir comprendre le changement de la comptabilité. Le fait de prendre la capital équation comme la théorie d'agence (*agency theory*) semble mettre à jour le fondement d'une nouvelle comptabilité.

2-2-2 La capital équation à un moment donné

Les IFRS reconnaissent comme compte de résultat étendu la différence estimée des valeurs mobilières ou des terrains dans la situation nette du patrimoine. Le compte de résultat étendu α s'ajoute au bénéfice traditionnel de l'exercice en cours que l'on trouvait dans la comptabilité du coût d'acquisition ; il n'en reste plus qu'un bénéfice fictif à un moment donné. C'est ce que l'on a mis au point en reconnaissant, mesurant et indiquant la valeur du patrimoine à un moment donné ; patrimoine qu'une entreprise possède et qui

permet d'engendrer du produit.

On appelle « Exemple 2 » ce que l'on acquiert en ayant ajouté une valeur mobilière 100 à la capital équation à deux moments donnés comme nous l'avons vu dans l'« Exemple 1 ».

Exemple 2

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------------------------|-----|----------------------------------------|-----|
| 1. Début de l'exercice : | (Actif) Espèces | 500 | (Passif) Emprunts | 200 |
| | | | (Passif) Situation nette du Patrimoine | |
| | | | au début de l'exercice | 300 |
| 2. | (Actif) Marchandises | 200 | (Passif) Espèces | 200 |
| 3. | (Actif) Valeurs mobilières | 100 | (Passif) Espèces | 200 |
| 4. | (Actif) Coût de revient | 150 | (Passif) Marchandises | 200 |
| 5. | (Actif) Espèces | 200 | (Passif) Produit d'exploitation | 200 |
| 6. Fin de l'exercice : | (Actif) Emprunts | 200 | (Passif) Espèces | 500 |
| | (Actif) Situation nette | | (Passif) Marchandises | 50 |
| | du patrimoine à la fin de l'exercice | 350 | | |
7. Solde des espèces à la fin de l'exercice : $500 - 200 - 100 + 200 = 400$
8. Emprunts inchangés
9. Solde des marchandises à la fin de l'exercice : $200 - 150 = 50$
10. Patrimoine net à la fin de l'exercice = $\text{Espèces } 400 + \text{Marchandises } 50 - \text{Emprunts } 200 = 350$

↓

Bilan		Compte de résultat	
Situation nette du patrimoine à la fin de l'exercice 350	Situation nette du patrimoine au début de l'exercice 300	Coût de revient 150	Produit d'exploitation 200

Si l'on adopte une règle qui ne permet ni de vendre des valeurs mobilières achetées au cours de l'exercice ni d'en estimer le prix actuel, la situation nette du patrimoine restera inchangée du début à la fin de l'exercice. En revanche, si l'on adopte une règle permettant d'estimer le prix actuel à la fin de l'exercice et que l'on voit le prix actuel de valeurs mobilières s'élever à 300, on doit inscrire l'écriture des valeurs mobilières 200 / la différence estimée de valeurs mobilières 200. Dans ce cas, la situation nette du patrimoine à la fin de l'exercice est :

$$\text{Espèces } 400 + \text{Valeurs mobilières } 300 + \text{Marchandises } 50 - \text{Emprunts } 200 = 550$$

Bilan		Compte de Résultat	
Situation nette du patrimoine à la fin de l'exercice 550	Situation nette du patrimoine au début de l'exercice 300	Coût de revient 150	Produit d'exploitation 200

Dans ce cas, le bilan permet de constater que le bénéfice de 250 et le compte de résultat étendu de 200 (considéré dans ce cas comme la différence estimée des valeurs mobilières) se créent en opposition au bénéfice net de 50 dans le compte de résultat. Dans l'« Exemple 1 », tout est mesuré en terme de prix d'achat initial et calculé à partir de chiffres induits du compte, alors que dans l'« Exemple 2 », on introduit des chiffres que l'on a ignorés dans la capital équation à un moment donné et à la fin de l'exercice. Cela dit que c'est un montant engendré à la suite d'un inventaire réel. En revanche, le chiffre 300 que l'on trouve au début de l'exercice correspond à un montant de la balance calculé à partir du chiffre 200 qui représente les emprunts et qui provient du compte. Ainsi, les contenus économiques ne sont pas les mêmes au début et à la fin de l'exercice. Donc, dans le cas de l'« Exemple 2 », la soustraction n'est pas possible. Si l'on force la soustraction, on obtient bien une valeur chiffrée, mais dans la mesure où les contenus économiques entre l'inventaire et le registre sont différents, on ne peut pas l'appeler « bénéfice ». Autrement dit, dans ce cas, chacun des comptes de début et de fin de l'exercice représentent une situation du patrimoine à un moment donné et on peut

considérer que les valeurs provenant de l'inventaire du patrimoine se traduisent par les comptes de bilan. De plus, dans un compte de bilan réel, on constate que des chiffres induits du compte (idée de compte commercial) et des valeurs induites de l'inventaire réel (idée d'inventaire réel) se mélangent. Le bénéfice net de l'exercice courant est du fait de l'opération de compte de résultat, alors que le compte de résultat étendu n'est que le résultat d'une mutation du patrimoine. Donc, si l'on tient compte de l'histoire au cours de laquelle on a rédigé des comptes de bilan et de résultat par le moyen des registres induits de chiffres de comptes de la comptabilité en double partie, le fait d'interpréter un compte de résultat étendu reste en cause.

Autrement dit, la comptabilité anglo-américaine ou celle du Japon, ayant appris de la Grande Dépression, a fondé un système de calcul organisé que constitue la comptabilité en double partie, ce qui au fil du temps, a conduit à augmenter le nombre de bilans truqués ou de fraudes d'entreprise en arrivant à provoquer une méfiance de la part des actionnaires ou des investisseurs. Un tel désordre économique est similaire à la méfiance à l'encontre de la comptabilité sous le régime de Louis XIV en France. Le document financier le plus important des comptes de commerce en France est l'inventaire du patrimoine. L'idée consistant à comprendre de manière objective les activités économiques des commerçants et le patrimoine à un moment donné s'est développée jusque dans la France d'aujourd'hui. Et encore, dans l'inventaire du patrimoine, l'actif et le passif à un moment donné sont

inscrits pour induire le patrimoine traduit par le montant du solde, soit la capital équation.

L'histoire de la comptabilité française depuis J. Savary est imprégnée de cette capital équation à un moment donné. Dans le Plan Comptable Général, PCG, le fait que la définition de l'actif et du passif est la capital équation elle-même semble provenir de l'histoire de la comptabilité.

De ce fait, il est, me semble-t-il, possible de trouver des points communs entre l'idée statique de la comptabilité française et les IFRS en terme de nature statique de la comptabilité, de reconnaissance, de mesure, ainsi que d'indication du patrimoine par le moyen de la capital équation. C'est, par exemple, le cas pour la réévaluation de l'actif.

Néanmoins, la capital équation ou l'idée de comptabilité statique indiquée par les IFRS ne correspond pas à la comptabilité française. Bien entendu, si un marché financier n'ayant pas existé dans le passé apparaissait et que la France s'engageait sur le marché financier international, elle serait obligée de corriger largement et d'ajuster sa vieille idée de la capital équation. Dans son cas particulier, la France devrait, tout en mettant au point son idée historique et traditionnelle de la comptabilité, introduire de nouvelles normes internationales de comptabilité et s'adapter de manière coopérative. De plus, dans les nouvelles normes internationales de comptabilité, on peut apprendre beaucoup de choses de la comptabilité statique à la française. On ne doit pas considérer que la comptabilité française est historique ou un vestige du passé. Cela dit, si l'on

suppose qu'il existe un tel inventaire qui permette de reconnaître et de mesurer un nouveau patrimoine, c'est qu'il y a une nouvelle capital équation à un moment donné.

De son côté, le Japon a introduit la comptabilité française et allemande depuis la seconde moitié du 19^e siècle, puis au lendemain de la Seconde Guerre mondiale, en passant par la comptabilité dynamique de l'allemand Eugen Schmalenbach pour établir la théorie d'une comptabilité moderne, tout en continuant d'importer la comptabilité américaine. Donc, comme on le voit dans la critique de Kasai à l'égard de la capital équation, une systématisation de la comptabilité dynamique a fait l'objet d'un certain intérêt. Cela provient, dans la plupart des cas, de la critique du point de vue de la théorie de la comptabilité dynamique (théorie d'une comptabilité moderne). C'est, premièrement, que la capital équation à un moment donné est élaborée lors de l'inventaire réel et qu'elle n'est que de nature commode à l'occasion de l'inspection. Deuxièmement, c'est que, dans la théorie de la comptabilité japonaise du moins, on ne voit guère d'essai rationnel pour rendre compte de la comptabilité en double partie par le moyen de la capital équation. Pour le moment, la comptabilité japonaise éprouve une grande confusion en matière d'harmonisation avec les IFRS sur la capital équation.

3. De la modernité de la capital équation

— De la division entre passif et situation nette du patrimoine —

(1) Situation nette du patrimoine et capital des actionnaires

Au Japon, le domaine que l'on appelait jadis « partie capital » en est venu, tout d'un coup, à être appelé « situation nette du patrimoine ». L'époque de la comptabilité dynamique a longuement duré et les comptes de bilan n'étaient qu'un résidu des comptes de résultat ; cependant, cette désignation rétablit la raison d'être des comptes de bilan. Il s'agit d'une modalité qui consiste à indiquer la situation nette du patrimoine d'entreprise en inscrivant le solde de l'actif et du passif. Par conséquent, on en arrive à inscrire en termes de prix de marché les valeurs mobilières à court terme et les bénéfices ou pertes estimés dans les comptes de résultat. Cependant, au sujet de valeurs mobilières d'investissement à long terme, les pertes estimées sont inscrites dans le compte de résultat et on transfère le solde dans la situation nette du patrimoine sans y inscrire les bénéfices estimés de sorte que ce sont des comptes de résultat étendu qui constituent une comptabilisation déséquilibrée.²

A l'origine, dans le cadre de la capital équation traditionnelle, la situation nette du patrimoine n'était qu'un solde du patrimoine actif possédé par le propriétaire soustrait du patrimoine passif. Dans la capital équation traditionnelle, dans la mesure où la bourse n'existait pas encore, l'investissement des actionnaires était lui-même inexistant. Le nouveau compte de bilan japonais a adopté en style de la capital équation dans sa forme, mais aussi, dans sa désignation de part des actionnaires pour donner un sens au compte de

résultat au profit des actionnaires. Il me semble qu'il subsiste l'idée des comptes de résultat dans la capital équation au sens de calcul du patrimoine de son propriétaire et mise au point de la part des actionnaires qui placent les fonds. Pour l'instant, dans le cadre de l'ASBJ, des paradoxes comme celui de l'équation comptable sont ignorés. Sans savoir quelle logique de la capital équation y est dissimulée, pour le moment, la situation nette du patrimoine se définit comme suit dans un document de discussion de l'ASBJ ;

« La situation nette du patrimoine, *net assets*, est le solde entre l'actif et le passif. Elle se divise en capital qui s'attribue au propriétaire sujet du compte (actionnaire de la société mère en cas de comptes financiers consolidés) et en d'autres éléments qui contiennent ce qui s'attribue au propriétaire sujet du compte et ce qui ne s'attribue à rien ». ³

Cependant, la raison la plus importante pour laquelle on a remplacé le mot "capital" par l'expression "situation nette du patrimoine" , *net assets*, semble être attribuée à l'évaluation de l'actif et du passif à un moment donné. L'actif, tout comme le passif, est à l'origine d'une dérivation de solde dans la situation nette du patrimoine à travers l'évaluation à un moment donné.

Par exemple, supposons qu'une entreprise possède une créance 100 comme actif et un emprunt 100 comme passif. À la condition que l'intérêt de la créance soit de 5% par an et que celui de l'emprunt soit de 3% par an, le montant de la créance récupérée sera de

105 dans 1 an et le montant de l'emprunt remboursé sera de 103. À ce propos, pour rendre compréhensible le cas, le montant principal incluant l'intérêt est considéré comme valeur à un moment donné. Ce cas sera indiqué, ci-après, figure A du compte de bilan. Par contre, si l'intérêt de la créance est de 3% par an et que celui de l'emprunt est de 5% par an, cela sera indiqué, ci-après dans la figure B du compte de bilan.⁴ Dans ce dernier cas, le montant de la créance récupérée sera de 103 et le montant de l'emprunt remboursé sera de 105. Chacune des deux figures montre un changement du patrimoine lors du changement des taux d'intérêts au sein d'une même entreprise.

Bilan A		Bilan B	
Créance 105	Emprunt 103	Créance 103	Emprunt 105

En réalité, un tel compte de bilan n'existe pas. Si l'on soustrait le passif (emprunt 103) de l'actif (créance 105) de la Figure A, le débit (la situation nette du patrimoine) sera de + 2. Mais, dans le cas de la Figure B, il est évident qu'essayer de soustraire le passif de l'actif sera vain. Si l'on effectue tout de même la soustraction, la Figure B montrera que le débit (le passif) sera de + 2 ou que le débit (la situation nette du patrimoine) sera de + 2 (= perte 2). Cela montre que, même si les fonds sont les mêmes, une situation nette du patrimoine, une augmentation du passif (excès de la dette) ou une perte peuvent se

produire en fonction du taux de l'intérêt comme suit :

Bilan C		Bilan D	
Créance 105	Emprunt 103	Créance 103	Emprunt 105
	Situation nette du patrimoine 2	Perte 2	

Si l'on considère la Figure C comme la capital équation traditionnelle qui présente la situation nette du patrimoine dans une case montrant une augmentation ou une baisse de la part du propriétaire de capital, assimilées à la situation nette du patrimoine, on en vient à indiquer une augmentation ou une baisse de la part des actionnaires essentiellement propriétaires du capital d'entreprise. Seulement, trouver le calcul de l'intérêt à travers le solde de la Figure A ou de la Figure B, sert de signal positif ou négatif comme un feu de circulation. Dans ce cas, selon moi, la situation nette du patrimoine se débarrasse des déchets laissés par la valeur de l'actif et du passif à un moment donné. Dans le cas de la Figure B, on ne pourrait pas soustraire 105 de 103 sans penser liquidation ou perte. Lorsqu'il s'agit de calculer la situation nette du patrimoine par le moyen de la capital équation, la manière dont un comptable interprète chacun des comptes détermine ce qui relève du passif ou du capital. Donc, l'exemple donné ci-dessus revient à dire qu'une interprétation comptable peut déterminer la vie ou la mort d'une entreprise. Autrement dit, dans le cas où, la Figure B ou la Figure D, ne contiennent pas d'autre actif ni de passif,

le patrimoine négatif qui disparaîtra est de 105 et indique le cas d'une faillite d'entreprise qui possède un passif de 2. De plus, si le capital maintient un autre chiffre positif, il est possible alors, d'équilibrer la balance entre l'actif et le passif en chargeant la situation nette du patrimoine de la part augmentée de l'intérêt à rembourser. Cela dit, si l'on ne prend pas en compte la question de l'intérêt, les comptes de bilan de la Figure A, B, C et D s'avèrent les mêmes. Traditionnellement, le passif était une dette légale et il était possible de distinguer le passif et le capital en fonction de la nature de la dette. Mais, de nos jours, le passif et le capital incluent d'autres facteurs que la dette légale qu'il est impossible d'identifier. Mais sur ce point, l'intérêt d'un emprunt ainsi que son taux est un facteur important du passif, et détermine le fait que l'entreprise produise du bénéfice ou qu'elle fasse faillite. C'est sur ce point que l'on pourrait découvrir une réponse autre dans la « soustraction » dissimulée dans la capital équation qui distingue le passif et le capital.⁵

Autrement dit, comme on l'a vu ci-dessus, la capital équation considère le passif comme un patrimoine passif qui se perdra à l'avenir, ouvrant ainsi une voie permettant d'analyser ce facteur négatif. En revanche, la bilan équation considère qu'une entreprise doit transférer quelque chose d'utile économiquement vers une entité externe à l'entreprise concernée et elle exclut du passif tout ce qui est contradictoire avec sa définition classique. La bilan équation n'explique pas le passif ou la situation nette du

patrimoine par le moyen de la logique de « soustraction », mais les distingue en fonction de la nature légale ou économique des articles comptables inscrits au crédit du compte de bilan. De ce fait, ce qui n'est ni la part du créancier ni celle de l'actionnaire ne peut être classifié. Si l'on tentait de le faire, il faudrait que cela corresponde à la nature des articles comptables en 3 classifications, 4 classifications ou 5, ou 6... Cela amènerait soit, à aucune, soit à d'innombrables classifications sans assurer de critère d'identification de la bonne classification.

Comme exemple obscur qui fait hésiter au lieu de déterminer quoi rattacher au passif ou au capital, on peut citer les stock options ; options d'achat de titres au sein de l'entreprise. Normalement, un stock option, étant la part de l'employé, est traitée comme situation nette du patrimoine. Mais, en pratique, comme elle n'est pas très différente du paiement de la retraite ou du salaire, elle peut être considérée comme un passif. En se référant à l'idée de l'équation, on se rend compte que la question est de savoir « s'il s'agit du passif ou du capital » et que cette hésitation a une conséquence profonde sur l'équation comptable. Se produit alors une question que l'on ne voyait pas dans la situation nette du patrimoine de la capital équation traditionnelle. La notion de passif a pour essence la perte du patrimoine (ou patrimoine négatif), alors que le transfert du patrimoine n'est que secondaire. Donc, il faut résoudre, suivant la capital équation, la question au niveau de l'interprétation pour savoir ce qui est pris pour « passif » ou celle de l'intérêt qui est liée

au passif comme indiqué ci-dessus. Normalement, la capital équation, dans la théorie des deux comptes physiques, ne suppose pas l'existence d'autres capital équations. Mais, aujourd'hui, la situation économique moderne est en grande évolution. Les patrimoines actuels sont différents de ceux qu'on imaginait dans le passé. Bien que la situation nette du patrimoine soit calculée par soustraction, il est nécessaire pour savoir ce qu'est une « véritable capital équation », de penser en matière de capital équation depuis J. Savary.

Suivant les exemples donnés des figures ci-dessus, la situation nette du patrimoine du propriétaire du capital (représentant d'un actionnaire) augmente ou baisse en fonction de la manière de calculer le montant du patrimoine et du passif. Cela revient à dire que la situation nette du patrimoine n'est que le produit du fait de résultat ou de résidu du patrimoine et du passif. Par contre, la notion de passif dans la bilan équation indique le financement des fonds et en même temps, a pour essence de transférer le patrimoine d'une entité à l'autre. Même si l'actionnaire a le droit de réclamer le patrimoine résiduel d'entreprise, ce montant est de droit inférieur à celui du passif, étant simplement secondaire de manière à être distingué du capital. Évidemment, il n'y a pas de notion de montant de solde. C'est uniquement la nature du droit de réclamation du crédit dans le compte de bilan qui détermine la distinction. La définition du passif du FASB et celle du IASB, bien que considérée comme hybride entre les deux idées de la capital équation et de la bilan équation, ne peuvent se mélanger car elles ont des origines différentes. La

question du sujet comptable est intériorisée. L'équation de repère diffère selon que l'on considère l'entreprise comme une entité humaine pour publier le patrimoine de l'entité concernée, ou bien une représentation des actions pour publier le patrimoine des actionnaires. En particulier, si l'on tente de définir le passif, sans être en adéquation avec le sujet comptable et la théorie à suivre, on risque de produire des articles de crédit ambigus.

(2) « Poubellisation » de la situation nette du patrimoine

Comme on l'a vu dans le paragraphe précédant, la situation nette du patrimoine considérée du point de vue de la capital équation est un solde issu de la soustraction du passif de l'actif. En d'autres termes, le capital est un méta compte de l'actif et du passif. Par exemple, le compte qu'est le montant de la différence estimée de valeurs mobilières à long terme est un article du crédit dérivé de l'évaluation de l'actif à un moment donné qui ne serait pas produit sans être évalué à un moment donné. En revanche, le capital est un fonds qui sert à créer une entreprise et constitue un article qui est nécessairement généré. Ces deux articles sont différents dans leur nature en langue comptable. Le premier (la différence estimée de valeurs mobilières à long terme) n'apparaît pas comme un montant de différence dans la situation nette du patrimoine, à condition qu'on l'inscrive dans l'article « résultat hors exploitation » du compte de résultat comme des valeurs mobilières

destinées à être vendues à court terme. Elle peut donc être dérivée en fonction du traitement comptable. C'est des espèces à venir qui n'est pas encore liquidée et qui nécessite une interprétation. Le deuxième (= capital) désigne des espèces à venir que possèdent l'entreprise en réalité, et il implique une recette réelle. Un emprunt externe des fonds d'entreprise constitue celui du passif et un investissement placé par les actionnaires désigne les fonds de la situation nette du patrimoine. De plus, dans la comptabilité en vigueur, il existe un fonds de réserve pour des investissements futurs, qui n'existait pas dans la capital équation traditionnelle, mais comme on en trouve pour une construction neuve.

Si l'on tient compte des parts de compte comme différence estimée de valeurs mobilières, capital et fonds de réserve, tout d'abord, le capital est une part des actionnaires au sens de fonds placés, le fonds de réserve étant une part de l'entreprise au sens de fonds futurs d'entreprise, et dont la différence estimée de valeurs mobilières est une part commune et indéfinie entre l'entreprise et les actionnaires. Ainsi, quelle que soit la classe de compte, si l'on fait la distinction du point de vue des parts, leur nature respective diffère. De plus, si le stock option ou la part des petits actionnaires s'y mêlent, nombre d'articles du compte dont la nature est différente augmentent. La situation nette du patrimoine a déjà provoqué un phénomène de « poubellisation ».

En contrepartie, le passif est considéré comme une part (un droit de réclamation) pour

le patrimoine (l'actif) prenant en grande partie comme caractéristiques des critères de jugement. Autrement dit, il s'agit d'exclure du passif ce dont on ne peut pas déterminer le droit de réclamation. Cela permet de prévenir le phénomène de « poubellisation », mais retarde la question de savoir « ce qu'est le passif ». Par exemple, si les charges payables ou les revenus différés sont considérés comme dettes légales ou dotés de caractéristiques semblables, ils en viennent à être considérés comme dettes légales au même titre que des emprunts ou des créances. Le fait de se doter de caractéristiques semblables aux dettes légales est une condition nécessaire au passif, tandis que l'on ne reconnaît pas comme passif un patrimoine d'entreprise dont on ne peut pas déterminer à qui il appartient.

Par exemple, une prime des bons de commande en cas d'émission d'un prix supérieur à la valeur nominale n'est jamais reconnue comme passif [passif dans la mesure où il se caractérise par une dette légale ou une dette semblable] car il n'est pas doté des caractéristiques des dettes légales. Regardons maintenant un cas de publication de l'obligation de 100 yens au prix de 120 yens comme suit :

[Débit] Banque 120

[Crédit] Les bons de commande 100

[Crédit] Prime des bons de commande 20

Dans ce cas, l'idée de la capital équation reconnaît comme passif un patrimoine réduit du patrimoine d'entreprise. Cela dit, comme la capital équation traditionnelle considérait les caractéristiques légales du passif comme objet de reconnaissance de la comptabilité, la notion du passif était égale à la caractéristique légale. Par la suite, la bilan équation, atténuant un facteur de caractéristique légale du passif, a élargi cette reconnaissance, mais elle n'a pas induit l'idée d'inclure dans le passif ce qui n'était pas clairement caractérisé. Ainsi, la prime des bons de commande émise à un prix supérieur à la valeur nominale n'est reconnue dans aucune capital équation. D'ailleurs, elle n'est pas dotée des caractéristiques du « passif ».⁶ Mais, du point de vue de l'entreprise, le montant de fonds d'entreprise fourni est toujours de 120. Si l'on inscrit le montant (valeur à un moment donné) de l'obligation publiée, il doit toujours être de 120. De ce fait, l'opération du compte ci-dessus doit se présenter comme suit :

[Débit] Banque 120	[Crédit] Les bons de commande 120
--------------------	-----------------------------------

Une telle opération comptable, changeant d'outil de mesure, se dispense de considérer la question de savoir si la prime des bons de commande est un passif ou non ; différer le produit subsistant suppose une langue comptable de dimension différente de celle qui est dénotée en prenant en compte de l'utilité du calcul. Si les bons de commande sont

chiffrés à 100, valeur nominale légale, c'est que le fait légal est considéré comme un fait objectif. Les phénomènes économiques du 19^e siècle mis à part, il est déjà hors d'actualité de rendre compte fidèlement des opérations financières du 21^e siècle. La capacité de compréhension d'une langue comptable constitue l'essence de la comptabilité. La prime des bons de commande est une connotation des bons de commande. Dans la mesure où il reste la connotation, le traitement comptable ou plusieurs langues comptables doivent exister de façon potentielle comme les opérations comptables décrites ci-dessus. C'est là, où, sur le plan de langue comptable, la capital équation traditionnelle et la capital équation actuelle diffèrent. En général, on considère l'approche légale ou l'approche économique traditionnelle comme celle expliquant les phénomènes comptables. Mais, pour l'instant, on n'a pas encore mis en évidence d'approche linguistique qui consisterait à savoir quelle langue comptable permettrait de comprendre les phénomènes comptables. Aussi, il me semble que dans la perspective des phénomènes comptables d'aujourd'hui, bien que les patrimoines projetés par la capital équation traditionnelle et ceux qui n'y correspondent pas se mêlent, on ne peut pas développer de théories comptables sans considérer questions et langues comptables.

De nos jours, pour identifier la différence entre la capital équation que l'on voit dans les IFRS, et l'inventaire de patrimoine du 17^e siècle en France et trouver la manière d'adapter la capital équation à la comptabilité moderne, il faut envisager une

reconnaissance comptable grâce à une langue telle qui permette de saisir les phénomènes eux-mêmes (en dénotation) et une langue qui permette de comprendre la comptabilité (en connotation). S'il apparaît de l'extérieur une capital équation à un moment donné qui permet de mettre au point une langue dérivant de la langue courante qui saisit les phénomènes eux-mêmes (en dénotation), on peut s'en servir pour une régulation momentanée qui complèterait un défaut de l'opération traditionnelle de la comptabilité en double partie. Aujourd'hui, il manque une langue comptable qui rende compte des phénomènes économiques compliqués et de ce fait la comptabilité ne suit pas l'économie. Ainsi, la frontière est ambiguë entre le passif et le capital (situation nette du patrimoine). Cela provient, dans nombre de cas, d'un manque de langue comptable appropriée.

Conclusion

Les normes comptables en France et au Japon ont évolué remarquablement sous la volonté d'harmonisation internationale. Entre autre, c'est le cas pour la comptabilité du capital où l'on a vu apparaître de nouveaux comptes financiers. On n'a pas encore obtenu de réponse définitive, me semble-t-il, pour savoir si la forme comptable a évolué vers une nouvelle comptabilité, ou si elle a rétrogradé vers la comptabilité statique traditionnelle. De plus, comment tenir compte de la série de réformes de la comptabilité. Le présent document a essayé de mettre en évidence le sens de la capital équation à l'heure actuelle en traitant de la

différence de la nature et de la façon de penser de l'équation comptable. Autrement dit, la capital équation comme compte à un moment donné pose des questions importantes même à notre époque.

Par ailleurs, la question de la distinction entre passif et actif est étudiée en grande partie en fonction des caractéristiques légales de la bilan équation. Cependant, cette approche est une notion relative à la nature légale et essentiellement comptable qui atteint ses limites sans produire d'effets évidents. De nos jours, bien que la bilan équation soit remplacée par la capital équation, l'étude de l'équation comptable diffère. Pour l'instant, on perd le sens que possède en elle la capital équation, en comparant la structure de la comptabilité en double partie à la capital équation, ou bien en confondant la capital équation avec la théorie du capital. Certes, il est facile de traiter la capital équation de résidu dans le passé. Mais il faut mettre au clair la raison pour laquelle les IFRS ont rétrogradé à la capital équation et si, en termes de bon sens général ou comptable, la capital équation n'a pas la capacité de rendre compte des phénomènes économiques à notre époque. Il est également nécessaire de confirmer la relation entre la capital équation et l'approche actif / passif qui consiste à rendre compte aux parties concernées de la situation du patrimoine actif / passif. Même si l'on passe de la comptabilité statique produit-charge à la comptabilité dynamique actif/passif, cela reste vain si l'on ne met pas d'ordre dans la théorie de la comptabilité statique. De nos jours, la comptabilité précipite l'harmonisation d'une comptabilité internationale au détriment de

fondation théorique. L'approche actif / passif, si considérée du point de vue de l'approche dynamique produit / charge, n'a pas d'autre sens que l'utilité sociale d'informations comptables et manque d'un système de théorie comptable qui soit comparable à l'idée de comptabilité dynamique. C'est une situation rare d'« absence » de théorie comptable. Que l'on reconnaisse ou non les FASB ou l'IASB comme porteurs de règle d'or, il est primordial de faire des études pour savoir ce qu'est l'idée de comptabilité “dynamique”, objet d'une telle admiration.

Dans cet essai, j'ai remarqué que le sens des termes actif et passif diffère selon la différence des équations comptables. Si une oscillation d'équation comptable a un effet direct sur les notions actif / passif, une question concernant la frontière entre l'actif et le passif se cache dans une nouvelle idée de la capital équation .⁷

Bibliographie

Bibliographie en français

Comité de la Réglementation Comptable ; Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, *Plan Comptable Général, Règlement Relatif aux Comptes Consolidés des Sociétés Commerciales et Entreprises Publiques*, 2003.

Bibliographie en japonais

KABATA, R., 2001. *Comptabilité de rachat d'action*, éd.Hakuto-shobo.

DAIGO, S., 2007. « Nouvelle tendance et reconstitution de critère de la reconnaissance du passif », *Comptabilité d'Entreprise*, Vol. 59 n° 10.

FUJII, H., 2008. « Continuité et discontinuité d'idées comptables dans une nouvelle norme de la comptabilité », *La comptabilité*, Vol. 173 n° 1 en janvier.

NOGUCHI, A., 1999. « *Comptabilité pour financement d'équité contingente* », Shinseisya.

SATO, N., 2007. « Révision rétroactive des comptes », *Comptabilité d'Entreprise*, Vol. 59 n° 9.

TOKUGA, Y., 2008. « Questions de distinction entre passif-actif », *Comptabilité d'Entreprise*, Vol. 60 n° 1.

¹ KASAI Shoji, *Étude sur la comptabilité moderne*, éd. Keiogijuku, 2005.

Pour le moment, il n'y a ni au Japon, ni en Angleterre, ni en Amérique de document qui explique de façon rationnelle la structure de la comptabilité en double partie par l'intermédiaire de la capital équation soit : actif - passif = situation nette du patrimoine. Alors que peu de documents s'intéressent, d'un point de vue théorique en comptabilité aux questions de la capital équation, ce livre en met en évidence l'essence. Les questions de la capital équation dont traite la figure japonaise de premier plan au sujet de théorie de comptabilité semblent constituer une compréhension générale. Malgré cela, comme la capital équation est liée à la théorie du sujet du capital chez les petits entrepreneurs qui ne financent pas leur fonds à partir de la Bourse, elle est considérée comme résiduelle du passé. Cependant, l'auteur du présent document pense que la capital équation peut voir le jour dans les grandes entreprises inscrites à la cote, à condition de l'adopter comme théorie d'agence.

À ce propos, les normes japonaises de la comptabilité comme celles que l'on voit dans le droit de société ou dans la loi sur l'échange des instruments financiers ont restauré la capital équation, à travers l'apparition des Normes Internationales d'Information Financière, IFRS, et ont transformé l'idée comptable de l'approche actif / passif en celle de l'approche produit / charge. Cela traduit également, la survivance de l'idée de la capital équation statique traditionnelle en France, ce qui apparaît comme un phénomène étrange du point de vue de l'idée comptable du Japon.

L'auteur pense que, dans la mesure où l'idée comptable de la capital équation en France est différente des théories de la comptabilité, elle peut permettre de découvrir à nouveau un sens de la capital équation dans la comptabilité actuelle et en continue l'étude.

² Au Japon, on a mis en œuvre des activités comptables depuis longtemps suivant les principes de la comptabilité d'entreprise (principes appartenant au comité national consultatif relatif à la comptabilité d'entreprise) fondés sur la comptabilité dynamique. Mais, récemment, afin de s'harmoniser avec les IFRS, on a mis en place une Fondation des

Standards de la Comptabilité Financière (*financial accounting standards Foundation*, FASF) qui est privée. La FASF compose un Bureau Japonais de Standards de la Comptabilité (Accounting Standards Board of Japan, ASBJ) et l'entreprise doit suivre ses normes. Par conséquent, les comptabilités du droit de société et de la loi sur l'échange des instruments financiers ont diagonalement changé en passant de l'approche actif / passif à l'approche produit / charge.

³ SAITO Shizuki, rédacteur en chef, *Cadre de la Notion de Comptabilité Générale*, éd. Chuokeizai-sha, 2005, p.239.

⁴ On présente un modèle qui sert à rendre compte de situations spécifiques de l'actif et du passif financiers d'entreprise. Normalement, c'est une question que l'on ne voit pas apparaître si l'on ne utilise pas d'approche produit / charge ni celle de l'intérêt. Les comptes de bilan A et B contenant divers articles xx de l'actif et le capital xx, on cherche dans ce cas dans quelle situation le capital se trouve à travers l'intérêt. Dans le cas de la Figure B, si le capital est de zéro, la dette sera excessive du fait de l'intérêt payable. Autrement dit, comme auparavant l'intérêt n'était pas considéré, la reconnaissance ou la mesure de l'actif et du passif n'avaient aucun effet sur le capital.

⁵ La capital équation n'est qu'une équation qui donne la situation nette du patrimoine, différence de l'actif soustrait du passif. Mais, si le cadre de reconnaissance ou de mesure de l'actif et du passif change, une soustraction formelle et celle qui est de nature économique apparaît. En 2000, le PCG de France a défini l'actif et le passif en harmonie avec l'IAS comme suit : 211-1 1. Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. La première moitié, « un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité », maintient un prototype de la capital équation et élargit la notion de l'actif dont on considère qu'il permet d'espérer « des avantages économiques futurs ».

En outre, on y trouve une nouvelle définition de la comptabilité française qui ne se limite

pas à reconnaître et mesurer une ressource dont l'entité possède le droit patrimonial, mais à la place, qui consiste à reconnaître en tant qu'actif, une ressource que l'entité contrôle dans la forme externe.

Cela est lié au fait que la France n'a pas inscrit le crédit-bail dans le compte de bilan depuis longtemps. Le passif est comme suit : 211-1 1. Un passif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable qu'elle provoquera sans contrepartie, une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe. La première moitié « patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité » est un prototype de la capital équation comme définition de l'actif, mais comporte un terme ambigu « probable », que l'on n'a pas employé auparavant. De plus, on cite la provision pour risques et charges comme montant qui « n'est pas fixé » comme suit : « Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ». La comptabilité française, tout en mettant en œuvre sa propre équation du capital, se rapproche d'une définition de manière à s'harmoniser avec les Normes Internationales de la Comptabilité (IAS). C'est le cas pour le Japon. Une telle situation provient du fait que l'IASB a cherché de nouvelles définitions au sujet de l'actif, du passif et du capital. Mais l'équation en tant que capital équation n'est pas encore suffisamment étudiée en tant que donnée. Bien qu'elle soit proposée comme une équation qui remplace la bilan équation, sa question reste en suspens. (En ce qui concerne la définition de l'actif et celle du passif, je me suis référé à internet et à l'I.U.T. Paul Sabatier-Departement T.C. - *Introduction à la comptabilité S1*- R.Déscargues-page 7.

⁶ Dans ce cas, la comptabilité en France inscrit une prime des bon de commende à l'article de produits constatés d'avance, ce qui me semble un traitement comptable de facilité. Au Japon, ce traitement n'est pas admis, car cela ne fait que différer des produits. Référence : PCG 448-48

⁷ NISHIZAWA Kenji, *Épistémologie du passif*, éd. Kunimoto-shobo, 2005. L'auteur étudie

un nouveau sens de la capital équation par le moyen d'une approche linguistique dans l'ouvrage.