



HAL
open science

LE TRAITEMENT COMPTABLE DES ELEMENTS INCORPORELS: un aperçu des pratiques en Europe

Christophe Thibierge

► **To cite this version:**

Christophe Thibierge. LE TRAITEMENT COMPTABLE DES ELEMENTS INCORPORELS: un aperçu des pratiques en Europe. Recherches en comptabilité internationale, May 1994, France. pp.cd-rom. hal-00818698

HAL Id: hal-00818698

<https://hal.science/hal-00818698>

Submitted on 19 Sep 2014

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

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

LE TRAITEMENT COMPTABLE DES ELEMENTS INCORPORELS

un aperçu des pratiques en Europe

Christophe Thibierge, CREFIGE¹

"Chacun croit que l'harmonisation se produira un jour, mais apparemment personne ne croit que cela arrivera de son vivant".

P. Locher Jr,
ancien commissaire de la SEC aux Etats-
Unis²

A l'heure où l'IASB travaille sur un projet de norme sur les immobilisations incorporelles, un aperçu de la pratique dans divers pays d'Europe peut être intéressant plusieurs titres. Il permet d'abord d'apprécier la diversité des approches, et leur liens éventuels avec les cultures nationales. Il pose bien évidemment le problème de l'harmonisation internationale des pratiques en matière d'incorporel. Enfin, plus globalement, cette comparaison permet d'illustrer la diversité des interprétations du terme "incorporel", et la richesse des spécificités nationales. Dans cette optique, après un rappel des normes comptables des pays européens les plus caractéristiques (Allemagne, Belgique, Espagne, France, Italie, Pays-Bas, Royaume-Uni), nous verrons où en est l'état de la pratique en ce qui concerne la comptabilisation et la reconnaissance des éléments incorporels.

1. DIFFERENTES CLASSIFICATIONS DES PRATIQUES COMPTABLES

En matière de comptabilisation des incorporels, on peut essayer de regrouper les pays en groupes homogènes, pour distinguer les différentes approches de la notion d'incorporel. Toutefois, pour bâtir une telle typologie, il est nécessaire d'établir de multiples critères (impact du droit, de la fiscalité, caractère de précision - et donc liberté d'interprétation - des textes, traitements comptables alternatifs, etc.). Comme le souligne C. Nobes³, on aboutit vite à autant de rubriques que de pays, et le seul

¹ L'auteur exprime sa gratitude à Don Philippe Thomas, *Director General Adjunto*, Informa SA, Madrid, pour le prêt du CD ROM "AMADEUS" qui a permis de réaliser cette étude.

² Cité in C. Nobes, J. Roder, S. Slomp, "Les comptes consolidés favorisent-ils l'harmonisation comptable internationale ?", *Revue Française de Comptabilité*, n° 253, février 1994, p. 42.

³ C. Nobes, 1992 - p. 8.

avantage de ce type de classement est qu'il montre que chaque pays possède une spécificité qui mérite d'être signalée.

Aussi, plutôt que de bâtir une nouvelle typologie, nous proposons un panorama des problèmes importants en matière de comptabilisation des incorporels : quels sont les points spécifiques à la reconnaissance et au traitement comptable des éléments incorporels, et quel degré de précision ou de liberté y consacre chaque pays ?

1.1. y a-t-il une distinction précise entre charges et investissements ?

Le problème conceptuel qui se pose en matière d'éléments incorporels est : à partir de quel moment la dépense engagée sur un exercice a-t-elle un impact sur la rentabilité future de l'entreprise ? A partir de quel moment une dépenses cesse-t-elle d'être une charge pour devenir un investissement ou un actif ?

Un premier critère de comparaison entre pays consiste à étudier si cette distinction charges / investissements est clairement faite pour les éléments incorporels. Etant donné que la règle générale veut que les dépenses incorporelles soient passées en *charges* de l'exercice, ceci revient à étudier les conditions d'activation des dépenses incorporelles suivant les pays.

L'activation des dépenses incorporelles n'est autorisée que si ces dépenses répondent à un certain nombre de critères. Le critère commun à tous les pays et tous les actifs est que *l'engagement de la dépense doit induire une génération des ressources futures*⁴. Pour certains pays (par exemple l'Italie), c'est la seule contrainte réglementant l'activation d'une dépense incorporelle. Toutefois, la plupart des pays européens fixent plusieurs critères nécessaires pour qu'une dépense puisse être considérée comme un investissement, et puisse donc être activée au bilan. Bien que chaque pays aie sa terminologie, on peut regrouper ces critères en fonction du but recherché :

a. *le projet sur lequel porte la dépense incorporelle est identifié de manière précise*

Ce critère permet de ne retenir pour l'élément à activer que les coûts qui lui sont spécifiques : ceci sous entend que l'entreprise doit procéder à une comptabilisation *analytique* de ses dépenses.

b. *il y a une grande probabilité de succès technique / de commercialisation du projet*

Ici, les textes entendent en général *possibilité technique démontrée* ou *possibilité de commercialisation*. Dans la pratique, la notion de *rentabilité* du projet est rarement abordée.

c. *l'entreprise a marqué sa volonté de mener à bien le projet*

Ceci implique autant une volonté clairement affirmée par la direction de l'entreprise, que l'existence de ressources suffisantes pour mener le projet jusqu'à son terme.

⁴Même si cela n'est pas toujours précisé dans les textes, il est fortement sous-entendu que cette génération de ressources doit se faire *sur plusieurs exercices*.

1.2. Le rôle de la fiscalité dans la reconnaissance des actifs incorporels

Comme le proposent notamment G. G. Mueller⁵ ou C. Nobes⁶, on peut distinguer deux modèles de pays, qui induisent deux types de pratiques :

- le modèle continental (Allemagne, Belgique, France, Espagne)
- le modèle anglo-américain (Royaume-Uni, Pays Bas)

Dans le premier cas, les pays assoient l'imposition des sociétés sur leurs documents financiers. Cela implique les documents financiers présentés correspondent à une vision juridique, fiscale, et codifiée de l'entreprise : les actifs incorporels ne sont reconnus que s'ils ont été *acquis* (puisque la transaction dégage un montant taxable), s'ils bénéficient d'une *protection juridique* (cette protection matérialise l'existence d'un droit, et permet donc de lui assigner une valeur) ou si l'on peut prouver qu'ils contribuent à l'augmentation de la valeur du patrimoine de l'entreprise. Par exemple, dans des pays dont les documents financiers répondent strictement à des critères fiscaux (l'Allemagne, la Suisse), les éléments incorporels développés en interne (i.e. non acquis) ne peuvent être inscrits à l'actif du bilan.

Dans le second cas, les documents financiers sont dans une large mesure indépendants du calcul de l'assiette fiscale : la comptabilité doit servir à la représentation économique et à la prise de décision. La reconnaissance des actifs incorporels ne se limite pas à des aspects fiscaux, et les textes sont très libres. Nous verrons que le Royaume-Uni en est un exemple⁷.

1.3. La valorisation et l'évolution de la valeur des éléments incorporels

Tous les pays européens valorisent leurs éléments incorporels à leur prix d'acquisition (cas d'un élément acquis) ou à leur coût de production (cas d'un élément développé en interne), c'est-à-dire en coût historique⁸. Mais cette homogénéité de traitement disparaît en ce qui concerne l'évolution de la valeur des éléments incorporels.

1.3.1. Cas d'une diminution de valeur

- si cette diminution de valeur est considérée comme une perte *irréversible*, elle doit être constatée sous forme d'amortissements ;
- si elle est considérée comme une perte de valeur *réversible*, elle doit être constatée sous forme d'une provision.

L'apparente simplicité de cette règle, qui s'applique relativement facilement aux actifs *corporels* des sociétés, soulève des questions complexes dans le domaine des

⁵ G. G. Mueller *et al.* - 1994, p. 8-10.

⁶ C. Nobes - 1992.

⁷ Il n'est pas dans notre intention de juger si telle attitude est conservatrice, ou si tel pays est novateur, mais plutôt de nous inspirer de la diversité des pratiques comme élément de réflexion. Une grande liberté dans les textes ne conduit pas nécessairement à une meilleure appréciation des actifs incorporels de l'entreprise.

⁸ On pourra noter que, bien que les Pays-Bas autorisent la tenue de documents comptables en valeurs actuelles (par opposition aux valeurs historiques), cette permission *ne s'étend pas aux éléments incorporels* : ceux-ci ne peuvent être comptabilisés qu'en coûts historiques.

incorporels. Une telle règle pose des problèmes de *classification* des actifs incorporels, entre ceux dont la valeur se déprécie régulièrement au fil du temps (et sur quelle durée ?) et ceux qui sont censés ne perdre de la valeur que de façon accidentelle et irrégulière.

En ce qui concerne les éléments incorporels, on peut citer trois types de pratiques comptables :

a) *amortissement de l'actif incorporel sur une durée fixée légalement.*
Cette durée est souvent fixée à cinq ans pour les éléments incorporels considéré comme étant à forte dépréciation (ex : les frais de R&D, les logiciels utilisés par l'entreprise ; en ce qui concerne l'amortissement du Goodwill, l'Espagne et l'Italie fixent une durée d'amortissement maximum de 10 ans).

b) *amortissement de l'actif incorporel sur sa durée de vie économique.*
Dans ce cas particulier, il n'y a pas de limite fixée légalement à la durée d'amortissement. On voit ainsi dans la pratique des éléments incorporels être amortis sur des durées pouvant aller jusqu'à 40 ans.
La seule contrainte porte ici sur la légitimité du choix d'une durée, cette légitimité conditionnant la *déductibilité* fiscale des charges d'amortissement.

c) *maintien de l'actif incorporel pour sa valeur d'origine, et dépréciation éventuelle par provisions.*

Cette pratique est souvent utilisée pour les actifs incorporels qui ont un fort caractère de permanence : c'est le cas des marques inscrites au bilan.

1.3.2. Cas d'une augmentation de valeur

En règle générale, il n'est pas possible de réévaluer les éléments incorporels inscrits au bilan. Seul le Royaume-Uni autorise cette pratique en Europe, tandis que tous les autres pays pratiquent le principe de prudence et n'autorisent pas de réévaluation. Il existe toutefois un cas particulier aux comptes consolidés : certains éléments incorporels peuvent être réévalués dans le cadre de l'affectation de l'écart de première consolidation suite à une acquisition.

1.4. La caractérisation précise des actifs incorporels

Indépendamment des critères régissant l'inscription d'éléments incorporels à l'actif, la plupart des pays proposent une liste d'éléments incorporels pouvant être inscrits à l'actif. Ces éléments varient d'un pays à un autre, et le degré de précision des exemples varie suivant les pays. On peut regrouper ces éléments sous les rubriques suivantes :

éléments incorporels rattachés à un actif précis

bénéficiant d'une protection juridique

brevets, licences, concessions, marques déposées

logiciels

... et tous les autres droits ou titres de propriété intellectuelle

ne bénéficiant pas d'une protection juridique

marques et autres éléments incorporels

éléments incorporels non rattachés à un actif précis⁹

- frais d'établissement
- goodwill
- fonds commercial
- coûts de restructuration / réorganisation

2. SYNTHÈSE DES NORMES COMPTABLES

2.1. le Goodwill (comptes consolidés) ou Fonds commercial (compte sociaux)

Tous les pays autorisent l'inscription du Goodwill à l'actif des comptes consolidés. Les modalités sont les suivantes :

	Amortissement	traitement alternatif
Allemagne	4 ans max. ou durée de vie	réserves
Belgique	5 ans max. ou durée de vie	non
Espagne	5 ans - 10 ans max.	non
France	5 ans max. ou durée de vie	non*
Italie	5 ans max. ou durée de vie	non
Pays-Bas	5 ans - 10 ans max.	réserves
Royaume-Uni	20 ans - 40 ans max.	réserves
IASC	20 ans - 40 ans max.	non
CEE	5 ans max. ou durée de vie	réserves

* de façon *exceptionnelle*, le Goodwill peut être déduit des réserves.

Pour tous les pays, le Fonds commercial regroupe des éléments incorporels *acquis par l'entreprise*, éléments qui confèrent à cette entreprise un droit ou un avantage en terme d'activité. Les modalités du traitement comptable du Fonds commercial sont les mêmes que pour les comptes consolidés, à l'exception de deux cas :

- tous les pays, sauf la France, amortissent globalement le Fonds commercial : la France n'amortit pas les éléments du Fonds commercial qui bénéficient d'une protection juridique, par exemple le droit au bail ;
- la CEE n'autorise pas la déduction du Fonds commercial en réserves dans les comptes individuels.

2.2. les Frais de R&D

Certains pays établissent une distinction que l'on peut reprendre ici :

- la *recherche fondamentale* regroupe les travaux réalisés soit par pure curiosité, soit pour apporter une contribution théorique à la résolution de problèmes techniques ;

⁹ Ces actifs génèrent des avantages économiques, mais ceux-ci ne sont pas rattachés à un produit / un service spécifiques.

- la *recherche appliquée* permet soit de discerner des applications possibles d'une recherche fondamentale, soit de trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance ;
- le *développement expérimental* représente des travaux fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux, ou leur amélioration substantielle.

Dans le tableau récapitulatif suivant, la recherche appliquée et le développement expérimental ont été regroupés sous le libellé "Développement". En effet, dans la majorité des pays, les traitements comptables de la recherche appliquée et du développement sont identiques. Seul le Royaume-Uni dissocie les deux, autorisant l'activation du développement mais pas celle de la recherche appliquée.

	Recherche fondamentale	Développement	Amortissement
Allemagne	non-activable	non-activable	
Belgique	discutable*	activable	5 ans maximum ou durée de vie
Espagne	discutable*	activable	5 ans maximum
France	non-activable	activable	5 ans maximum**
Italie	activable	activable	5 ans maximum
Pays-Bas	discutable*	activable	5 ans maximum
Royaume-Uni	non-activable	activable***	durée de vie
IASC	non-activable	activable	durée de vie
CEE	discutable*	activable	5 ans maximum ou durée de vie

* la distinction entre recherche fondamentale et développement n'est pas établie dans ces pays. Aussi, toute dépense de R&D, quelle que soit sa nature, est potentiellement activable pour peu qu'elle réponde à certains critères. Néanmoins, en pratique, on voit que la recherche fondamentale ne peut que rarement répondre à ces critères : en Belgique, les textes demandent une contribution aux profits futurs de l'entreprise, ce qui tendrait à exclure la recherche fondamentale ; en Espagne, les critères sont les mêmes qu'en France, et demandent une réussite technique et/ou un succès commercial ; au Pays-Bas, les critères d'activation (existence d'un marché ou d'un besoin interne à l'entreprise) semblent exclure aussi la recherche fondamentale ; enfin, la Quatrième Directive européenne s'en remet aux législations nationales pour les critères d'activation. Dans ces quatre cas, la recherche fondamentale semble être implicitement *non activable*.

** Que ce soit dans l'article D 19, alinéa 5 du Code de Commerce, ou dans le Bulletin Officiel de la DGI, 4G-7-84, des cas exceptionnels d'amortissement sont prévus mais leur nature n'est pas précisée clairement.

*** Au Royaume-Uni, seul le développement est activable, la recherche appliquée doit être passée en charges de l'exercice.

Pour la France, l'Espagne, l'Italie et les Pays-Bas, l'entreprise peut distribuer des dividendes s'il existe des réserves libres pour un montant au moins égal à la fraction non-amortie des frais de R&D. Ce montant n'est pas distribuable.

2.3. les Frais d'établissement

	Dépenses de constitution	Dépenses de premier établissement	Amortissement
Allemagne	non-activable	activable	4 ans max.
Belgique	activable	non-activable*	5 ans max.**
Espagne	activable	activable	5 ans max.
France	activable	activable	5 ans max.
Italie	activable	activable	5 ans max.
Pays-Bas	activable	activable***	5 ans max.
Royaume-Uni	non-activable****	non-activable****	
IASC	non-activable	non-activable	5 ans max.
CEE	activable	activable	5 ans max.

Les *dépenses de constitution* regroupent les frais administratifs de création de l'entreprise ainsi que les coûts d'augmentation du capital.¹⁰

Les *dépenses de premier établissement* regroupent les frais engagés lors de la création d'une société, d'une filiale, d'une nouvelle activité, ou du développement de la capacité de production. Ces dépenses, quoique n'étant pas rattachées à un actif spécifique, sont censées générer des produits dans le futur¹¹.

* En Belgique, les dépenses de premier établissement ne sont en général pas activables. Toutefois, les frais de restructuration peuvent être activés si l'opération de restructuration est clairement définie et est censée générer des produits futurs.

** Dans le cas d'un emprunt obligataire, on peut retenir comme durée d'amortissement la durée de l'emprunt, même si celle-ci dépasse 5 ans.

*** Aux Pays-Bas, la loi comptable n'inclut pas les frais d'établissement dans les postes potentiellement activables, néanmoins le Conseil de la Comptabilité est favorable à leur inscription à l'actif.

**** La rubrique Frais d'établissement n'existe pas dans le bilan britannique. La plupart des dépenses de constitution et de premier établissement peut être passée en charges ou imputée sur les réserves au passif. Les frais concernant le lancement d'une nouvelle production sont passés en charges constatées d'avance.

2.4. Les autres éléments incorporels

Selon l'IASC (IAS 5) :

Sont reconnus comme *éléments incorporels* au bilan les éléments qui :

- sont détenus par l'entreprise, ET
- sont susceptibles de procurer des avantages économiques futurs, ET
- qui ont un coût ou une valeur nettement identifiables.

¹⁰ Par exemple, droits d'enregistrement, honoraires, frais de publicité légale.

¹¹ Par exemple, les frais de recrutement / formation ; frais de réorganisation de l'entreprise ; frais de lancement d'un nouveau procédé / d'une nouvelle activité ; frais de prospection / publicité. Suivant les pays, il y a obligation ou non de prouver le caractère exceptionnel de ces dépenses, voire leur non-rattachement à une production spécifique de biens ou de services.

Aucune méthode d'évaluation de ces éléments n'est proposée, mais l'IASC souligne que des méthodes d'évaluation des actifs corporels peuvent être appliquées (ex : coût de production historique, coût de remplacement, valeur vénale, etc.).

En règle générale, les actifs incorporels ne seront pas amortis, sauf s'il y a amoindrissement de leur valeur au fil du temps.

Bien évidemment, les méthodes d'évaluation, choix de politique d'amortissement et tout changement de méthode doivent être clairement spécifiés dans les rapports annuels.

Selon la Communauté Européenne :

La Quatrième Directive européenne identifie les éléments incorporels suivants :

- concessions
- brevets
- licences
- marques déposées
- ... et tout autre droit ou actif assimilable

et autorise leur inscription au bilan :

- s'ils ont été acquis en tant qu'actifs ET qu'ils sont distincts du Goodwill, OU
- s'ils ont été créés par la société en interne

Leur évaluation doit être faite en coût historique (d'acquisition ou de création) et ils doivent être amortis s'ils ont une durée de vie limitée. Leur valeur d'origine est leur coût de production, ou leur valeur économique si elle est inférieure. Ces actifs doivent être amortis sur leur durée de vie économique. Contrairement aux cas déjà cités (Goodwill, dépenses de R&D, dépenses de formation), il n'y a pas de limitation à la durée de vie économique retenue pour ces autres éléments incorporels, et donc pas de limitation à la durée d'amortissement retenue.

En Allemagne :

Les concessions, brevets, licences et autres droits similaires sont considérés comme des actifs incorporels pouvant être inscrits au bilan *uniquement dans le cas où ils ont été acquis par l'entreprise*. Les éléments incorporels développés en interne ne peuvent être activés au bilan¹².

Pour l'amortissement, les règles portant sur les actifs *corporels* sont applicables i.e. amortissement sur la durée de vie économique. Il n'y a pas de durée d'amortissement maximum.

En Belgique :

Sont considérés comme des actifs incorporels devant être inscrits au bilan :

- les concessions, brevets, licences, marques, savoir-faire et autres droits similaires ;
- les acomptes versés sur immobilisations incorporelles ;

¹² En Europe, la Suisse pratique aussi cette distinction. Tous les autres pays européens autorisent l'activation des éléments incorporels développés en interne par l'entreprise.

Leur valeur d'origine est leur coût de production / d'achat, ou leur valeur économique si elle est inférieure. Les actifs qui ont une durée de vie limitée doivent être amortis sur leur durée de vie économique. Contrairement aux cas déjà cités (Goodwill, dépenses de R&D, frais d'établissement), il n'y a pas de limitation à la durée de vie économique retenue pour ces autres éléments incorporels, et donc pas de limitation à la durée d'amortissement retenue. Pour les actifs qui ont une durée de vie non limitée, il n'y a pas de dépréciation régulière : en cas de réduction de valeur de l'actif, une provision vient réduire la valeur inscrite au bilan.

En Espagne :

Sont considérés comme des actifs incorporels pouvant être inscrits au bilan :

- les brevets, marques déposées, et tous droits de propriété industrielle. Leur traitement comptable (i.e. valorisation et amortissement) n'est pas précisé, mais, dans la pratique, il correspond au traitement des frais de R&D ;
- les logiciels utilisés par l'entreprise. Si ceux-ci ont été développés de manière interne (et non achetés à des tiers), l'entreprise ne peut activer les coûts de production que si ces logiciels sont utilisés sur plusieurs années. Ces logiciels sont amortis sur 5 ans maximum ;
- le droit au bail, amorti sur sa durée de vie économique ;
- les biens acquis en crédit-bail, si leur caractère d'*investissement* est montré (en pratique, cela équivaut à montrer que la valeur du bien, sa valeur de rachat, et les montants payés en loyers, sont comparables à un investissement par endettement) ;

En France :

Sont considérés comme des actifs incorporels pouvant être inscrits au bilan :

- les concessions, brevets, licences, procédés, marques et autres droits similaires, i.e. *tous les droits qui assurent à l'entreprise une protection juridique pour un élément lui procurant des avantages économiques*. Cet élément peut avoir été acquis ou développé en interne. Dans ce dernier cas, les modalités d'inscription à l'actif dépendent de plusieurs critères (protection juridique ou non, intégration ou exclusion des dépenses dans le coût de production en fonction de leur nature, usage exclusivement interne ou non, etc.) ;
- les logiciels achetés ou développés par l'entreprise, dans un but d'utilisation interne ;
- le droit au bail ;
- le fonds commercial. Celui-ci intègre les éléments *acquis* par l'entreprise et qui constituent des avantages économiques.

Le Plan Comptable Général indique que la dépréciation d'un élément d'actif doit être appréciée en fonction de son caractère :

- si elle est considérée comme une perte de valeur *irréversible*, elle doit être constatée sous forme d'amortissements (s'il existe une protection juridique, la durée maximale retenue pour l'amortissement correspondra à la durée de la protection, mais le Plan Comptable Général autorise le choix d'une durée plus courte) ;
- si elle est considérée comme une perte de valeur *réversible*, elle doit être constatée sous forme d'une provision pour dépréciation.

Certains éléments incorporels peuvent être réévalués, dans le cadre de l'affectation de l'écart de première consolidation. Il s'agit des éléments qui n'obéissent pas à la règle de l'amortissement i.e. dont la valeur n'est pas censée se déprécier avec l'usage au cours d'une durée de vie fixée. D'autre part, les éléments bénéficiant d'une protection juridique ne peuvent être réévalués, puisque cette protection juridique leur donne une valeur certaine. Les éléments incorporels susceptibles d'être réévalués sont donc les marques, enseignes et noms commerciaux, les réseaux commerciaux, parts de marché et fichiers. Cette réévaluation peut porter sur des éléments qui n'étaient pas présents auparavant à l'actif du bilan. Ainsi, l'affectation de l'écart de première consolidation permet d'inscrire au bilan des éléments qui ne sont normalement pas reconnus en comptabilité¹³.

En Italie :

Sont considérés comme *actifs incorporels* toutes les dépenses qui sont censées générer des bénéfices futurs. La règle permet donc - en théorie - d'activer tout type de charge pour peu qu'elle soit susceptible de générer des bénéfices futurs (ex : des dépenses de publicité). Les éléments incorporels cités sont classés en :

- brevets, droits de propriété intellectuelle, logiciels ;
- concessions, licences, marques et droits assimilés ;
- immobilisations en cours ;
- autres immobilisations incorporelles.

L'amortissement se fait en fonction du type d'actif incorporel, sur une durée fixée par l'administration fiscale - en règle générale, la durée de vie économique.

Aux Pays-Bas :

Le chapitre 9 du Code Civil des Pays-Bas identifie les éléments incorporels suivants :

- dépenses liées aux concessions, licences et autres droits de propriété intellectuelle ;
- avances et acomptes sur des actifs incorporels ;
- autres éléments incorporels (ex: logiciels, frais de lancement, marques).

Ces éléments, qu'ils aient été acquis ou développés en interne, peuvent être inscrits à l'actif et doivent être amortis sur leur durée de vie économique. La durée de vie restante est examinée chaque année : le cas échéant, un amortissement exceptionnel est passé pour justifier d'une dépréciation plus rapide de l'actif incorporel.

Au Royaume-Uni :

Les textes anglais n'identifient les éléments incorporels que de façon assez floue, en les définissant *a contrario* : sont considérées comme immobilisations immatérielles toutes les immobilisations ni monétaires, ni matérielles. Les éléments créés par l'entreprise ne peuvent être activés.

¹³ Avis n° 85 du Conseil National de la Comptabilité, 15 janvier 1990.

Leur traitement comptable est peu précisé :

- leur valorisation est faite au coût d'achat. Ces éléments peuvent faire l'objet d'une *réévaluation*¹⁴ (la contrepartie est passée en réserve de réévaluation au passif) ;
- pour l'amortissement, les règles portant sur les actifs *corporels* sont applicables i.e. amortissement sur la durée de vie économique.

3. METHODOLOGIE DE L'ETUDE

3.1. Objectifs

On a vu que, malgré le travail des organismes d'harmonisation, les modes de comptabilisation de l'incorporel ne sont pas homogènes dans tous les pays. Cette hétérogénéité des *normes* devrait induire une hétérogénéité des *pratiques*.

Les questions auxquelles cette étude essaie de répondre sont :

- constate-t-on des différences entre pays dans la façon de comptabiliser l'incorporel ?
- y a-t-il un lien entre les différences de *pratiques* et les différences de *normes comptables* ?
- au sein de chaque pays, les pratiques de comptabilisation de l'incorporel sont-elles homogènes ? Y a-t-il une différence entre les comptes individuels et les comptes consolidés ?

L'indicateur principal utilisé est le ratio "Actif incorporel / Actif total" (par convention, on utilisera le sigle % *inc*). L'étude de ce ratio est faite sous l'hypothèse suivante : si une entreprise reconnaît l'importance des éléments incorporels dans son activité, elle les considérera comme des actifs et les inscrira à son bilan ; par opposition, une entreprise qui ne reconnaît pas l'importance des éléments incorporels passera ses dépenses en charges de l'exercice. On suppose donc qu'un ratio % *inc* élevé traduit une forte reconnaissance des éléments incorporels.

Ceci présuppose que les choix comptables de l'entreprise sont simples : activation ou passage en charges. Les choix plus complexes (en incluant l'imputation sur les réserves) seront analysés dans les pays où ils sont possibles.

3.2. Support utilisé

Pour mener à bien cette étude, nous avons utilisé la base de données financières AMADEUS¹⁵, gracieusement prêtée par la société Informa SA (Madrid). Régulièrement remise à jour, cette base de données contient des informations financières sur plus de 116 000 entreprises européennes pour les 5 dernières années. En pratique, toutes les entreprises réalisant plus de 10 millions d'écus de CA ou ayant plus de 150 salariés sont enregistrées dans AMADEUS. Cette base de données financières permet de sélectionner les entreprises sur plusieurs clés de tri, notamment par secteur d'activité ou par pays. Ainsi, il a été possible de demander les

¹⁴ En Europe, l'Irlande est le seul autre pays qui autorise la réévaluation des éléments incorporels.

¹⁵ Analyse Major Databases from European Sources, CD-ROM, © 1994 Bureau Van Dijk, CFI, Creditreform, Delwel, ICAP, Informa, Jordans, Købmandstandens Oplysningsbureau, MOPE, National Bank of Belgium, Novcredit, Novinform, SCRL, Soliditet.

comptes annuels de différents secteurs, pour apprécier la part de l'actif incorporel par secteur et par pays.

Les secteurs qui ont été choisis ont une part importante de leur activité qui dépend d'un élément incorporel :

- les dépenses de R&D ont une place importante dans l'industrie pharmaceutique
- les marques ont une place importante dans l'industrie de la parfumerie
- les logiciels, achetés ou développés en interne, ont une place importante dans les Sociétés de Services en Ingénierie Informatique (SSII)
- la formation a une part importante dans les Cabinets de conseil et d'audit
- le Goodwill a une part importante dans les Holdings
- les fichiers ont une part importante dans la Vente par correspondance

3.3. Population retenue

La population retenue, pour chacun des 7 pays étudiés, a été sélectionnée par secteur d'activité, en utilisant les codes APE français, ou les codes CSO¹⁶ anglais dans les cas où la nomenclature française n'était pas assez précise. En utilisant les codes suivants :

- Code CSO 83.6 : Experts comptables, auditeurs et fiscalistes
- Code CSO 81502.04 : Holdings financières
- Code APE 18.11 : Production de parfums
- Code APE 19.01 : Spécialités pharmaceutiques
- Code APE 7704 : Sociétés de Services en Ingénierie Informatique
- Code APE 6304 : Vente par correspondance de produits non-spécialisés

On obtient la population suivante¹⁷ :

	AUDIT			HOLDINGS			PARFUMS		
	N moyen	N pop	R	N moyen	N pop	R	N moyen	N pop	R
Allemagne	29	96	30%	2	9	22%	27	86	31%
Belgique	137	172	80%	12	17	71%	11	12	92%
Espagne	0	0	-	0	0	-	0	2	0%
France	45	55	81%	29	34	85%	113	124	91%
Italie	4	5	80%	4	6	67%	24	97	25%
Pays-Bas	10	12	86%	1	1	100%	17	20	84%
Royaume-Uni	17	23	72%	81	128	63%	68	84	81%
TOTAL	241	363	66%	129	195	66%	260	425	61%

¹⁶ British Central Statistical Office. Cette nomenclature d'activités, riche de 8000 codes, est souvent utilisée comme référence au niveau européen.

¹⁷ La liste détaillée des raisons sociales des entreprises peut être obtenue auprès de l'auteur.

	PHARMA			SSII			VPC		
	N moyen	N pop	R	N moyen	N pop	R	N moyen	N pop	R
Allemagne	0	22	0%	183	337	54%	2	11	18%
Belgique	24	26	92%	34	37	91%	4	4	100%
Espagne	0	30	0%	0	4	0%	0	13	0%
France	223	250	89%	298	366	82%	32	39	82%
Italie	150	187	80%	86	98	88%	7	11	64%
Pays-Bas	26	32	80%	49	81	61%	2	2	100%
Royaume-Uni	138	163	85%	321	427	75%	47	59	80%
TOTAL	561	710	79%	971	1350	72%	94	139	68%

N moyen (1) : nombre moyen d'entreprises ayant renseigné le poste "Actif incorporel" sur les 4 années 1989-1992.

N pop (2) : nombre d'entreprises du secteur répertoriées par le CD ROM.

Représentativité : Rapport entre (1) et (2).

On observe que l'Allemagne et l'Espagne fournissent peu ou pas d'information. Pour l'Allemagne, cela s'explique par l'absence d'obligation de publication des comptes, sauf en cas d'introduction en bourse. Pour l'Espagne, les données ne sont pas encore agrégées au niveau national, et sont donc absentes du CD ROM. L'Espagne a donc été retirée de l'échantillon, et l'Allemagne fait l'objet d'un traitement séparé.

3.4. Méthodologie

Pour chaque entreprise, et sur 5 ans¹⁸, les informations suivantes ont été collectées :

- Actif incorporel inscrit au bilan
- Total de l'actif
- Chiffre d'Affaires
- Amortissements et provisions de l'exercice

Deux ratios ont été calculés pour chaque entreprise : Actif incorporel / Actif total et Amortissements & Prov. / Actif total. Le premier ratio indique la propension de l'entreprise à reconnaître ses éléments incorporels comme des actifs ; le second ratio, comparé au premier, peut donner des éléments sur la politique d'amortissement des entreprises. Chaque ratio a été analysé en terme de moyenne et d'écart-type. Dans un second temps, une distinction entre comptes individuels et comptes consolidés a été faite.

¹⁸ En pratique, l'étude porte sur les 4 années 1989-1992 : trop peu d'entreprises avaient renseigné l'année 1993 à la date de l'étude.

4. RESULTATS

4.1. Le cas de l'Allemagne

En raison de l'absence d'une obligation de publier les comptes, les données disponibles pour l'Allemagne sont assez parcellaires : en moyenne, 30% des entreprises ont renseigné le poste "Actif incorporel", et suivant les secteurs, de 0 à 20% des entreprises renseignent le poste "Actif total". En pratique, le ratio "Actif incorporel / Actif total" ne peut jamais être calculé. Néanmoins,

Résultat 0 : Quand il est mentionné, le montant de l'Actif incorporel est *toujours nul* pour les entreprises allemandes.

En raison de la faible représentativité des observations (Cf. tableau ci-dessus), on ne peut pas tirer de conclusion valable. On peut toutefois observer que l'Allemagne est un pays qui, dans ses normes, reconnaît peu la notion d'actif incorporel. Il semblerait que la pratique suive la même tendance.

4.2. Résultats issus de la comparaison des 5 pays restant (BE, FR, IT, P-B, R-U)

Résultat 1 : En terme de comparaison, il y a hétérogénéité des pratiques comptables. L'Italie et la France ont un ratio % *inc* élevé. La Belgique et le Royaume-Uni ont un ratio % *inc* faible. Le classement de ces quatre pays varie peu en fonction du secteur. Par opposition, les Pays-Bas ont un ratio % *inc* alternativement élevé ou faible, suivant les secteurs.

Le tableau suivant donne la moyenne et l'écart-type du ratio par secteur et par pays :

	AUDIT			HOLDINGS			PARFUMERIE		
	moy.	ec-type	rang	moy.	ec-type	rang	moy.	ec-type	rang
BELGIQUE	0,7%	4,4%	4	0,2%	0,5%	4	1,7%	3,9%	4
FRANCE	8,4%	13,5%	1	2,0%	4,7%	1	2,8%	7,0%	2
ITALIE	2,6%	5,0%	3	0,9%	1,5%	3	6,7%	12,4%	1
PAYS-BAS	7,2%	11,4%	2	0,0%	-	5	0,5%	1,0%	5
ROYAUME-UNI	0,1%	0,4%	5	1,0%	7,3%	2	2,3%	6,7%	3

	PHARMACIE			SSII			VPC		
	moy.	ec-type	rang	moy.	ec-type	rang	moy.	ec-type	rang
BELGIQUE	1,2%	2,7%	5	3,2%	8,8%	4	1,9%	3,1%	3
FRANCE	3,5%	8,7%	3	3,2%	7,2%	2	2,0%	3,2%	2
ITALIE	5,6%	13,0%	2	8,5%	13,1%	1	6,7%	11,4%	1
PAYS-BAS	6,0%	15,3%	1	3,2%	8,0%	3	0,0%	0,0%	5
ROYAUME-UNI	2,0%	5,8%	4	1,7%	7,0%	5	0,7%	5,0%	4

Interprétation

Les pays qui ont un ratio % *inc* élevé : pour l'Italie, cela s'explique probablement par la grande liberté des textes italiens en ce qui concerne l'activation des incorporels. Dans une moindre mesure, les normes comptables françaises reconnaissent aussi beaucoup d'éléments incorporels. Enfin, ces pays n'offrent pas de traitement comptable alternatif : si l'incorporel n'est pas activé, il sera passé en charges.

Les pays qui ont un ratio % *inc* faible : on peut s'étonner qu'un pays comme le Royaume-Uni, dont les textes sont assez peu précis (Goodwill et frais de R&D exclus), ou les Pays-Bas, qui ont une approche économique de la comptabilité, aient des ratios % *inc* faible. Cela tient probablement au fait que pour ces pays, il existe des traitements alternatifs de l'incorporel : le Goodwill est reconnu même au niveau des comptes sociaux, et peut être déduit des réserves. Son défaut d'apparition à l'actif ne signifie donc pas forcément qu'il n'a pas été reconnu.

Quant à la Belgique, on peut noter un lien entre un ratio % *inc* faible et des textes qui ne reconnaissent que peu d'éléments incorporels (contrairement à la France ou à l'Italie par exemple).

On pourrait essayer d'affiner l'analyse par secteur : en supposant que l'actif incorporel dans l'industrie pharmaceutique soit constitué surtout de R&D, on pourrait analyser le traitement comptable de la R&D par pays, puis procéder de même pour les marques, les fichiers, la formation, etc. Néanmoins, ces hypothèses - qui ont conduit à la sélection des 6 secteurs - sont discutables tant que l'on n'a pas un détail précis des actifs incorporels. Ceci pourrait constituer une future voie de recherche.

Résultat 2 : Il n'y a pas de lien entre le ratio % *inc* (Actif incorporel / Actif total) et le ratio DAP/ Actif total. Ceci est valable aussi bien pour les comptes individuels ou consolidés.

La présence d'un lien aurait pu indiquer que l'activation de l'incorporel était faite dans un souci fiscal (augmenter ou minimiser les amortissements fiscalement déductibles), ou de lissage des résultats vis-à-vis des actionnaires et des tiers (présenter un résultat net plus ou moins bon en fonction de la politique d'amortissement de l'incorporel).

Les résultats obtenus dans cette étude ne montrent aucun lien explicatif : un fort montant d'incorporel à l'actif n'induit ni un fort, ni un faible ratio DAP/Actif.

Résultat 3 : Pour un secteur et un pays donnés, les montants activés varient énormément. On peut en déduire qu'au niveau national, il n'y a pas vraiment d'*homogénéité des pratiques*.

En effet, l'écart-type des ratios % *inc* est élevé : il représente souvent 1,5 à 2 fois la moyenne. Ceci est indicatif d'une *forte dispersion* du ratio % *inc* i.e. une forte dispersion dans les politiques d'activation de l'incorporel.

Ce résultat doit toutefois être affiné :

- certains pays peuvent déduire l'incorporel des réserves ;
- il faudrait dissocier les comptes individuels et les comptes consolidés.

Tous les échantillons ont été dissociés en deux parties : comptes individuels et comptes consolidés. Etant donné les comptes présents sur AMADEUS, cette dissociation n'a pu se faire que pour la France et le Royaume-Uni, dans les secteurs suivants : holdings, industrie pharmaceutique, parfumerie, SSII.¹⁹

Résultat 4 : Pour la France, il y a une différence importante entre les comptes individuels et les comptes consolidés : le ratio % inc est faible dans les comptes individuels et élevé dans les comptes consolidés.

Pour le Royaume-Uni, la différence va dans le même sens, mais est moins importante.

	HOLDINGS			PARFUMERIE		
	% inc		nb	% inc		nb
	moy	ec-type		moy	ec-type	
FRANCE						
non-consolidés	0,7%	0,5%	21	2,2%	1,1%	117
consolidés	5,7%	1,4%	12	7,9%	1,3%	7
ROYAUME UNI						
non-consolidés	0,9%	0,3%	81	0,5%	0,6%	49
consolidés	0,0%	0,1%	34	4,1%	2,0%	34

	PHARMACIE			SSII		
	% inc		nb	% inc		nb
	moy	ec-type		moy	ec-type	
FRANCE						
non-consolidés	3,4%	1,2%	242	3,0%	1,7%	336
consolidés	16,2%	1,5%	8	14,0%	5,8%	17
ROYAUME UNI						
non-consolidés	1,5%	0,8%	88	0,9%	0,4%	218
consolidés	3,1%	1,6%	73	2,7%	1,7%	187

On peut noter que les holdings anglaises n'ont pas d'actif incorporel dans leurs comptes consolidés ; plus généralement, la possibilité laissée au Royaume-Uni de déduire le Goodwill des réserves semble être utilisée très souvent. Enfin, les écarts-types sont moins importants au niveau des comptes consolidés : il semblerait que les politiques d'activation soient plus homogènes au niveau des comptes consolidés.

¹⁹ Pour les autres secteurs, l'information n'était pas représentative. Pour les autres pays : les Pays-Bas ne fournissent aucune entreprise en comptes individuels ; l'Italie et la Belgique ne fournissent aucune entreprise en comptes consolidés.

5. Limites de l'étude

Compte tenu des informations *très synthétiques* disponibles sur AMADEUS, les informations et les ratios calculés étaient limités. Ne pas disposer du détail de l'actif incorporel total, ou des amortissements et provisions, peut être réducteur à cet égard. Néanmoins, la multiplicité des éléments incorporels et leurs traitements comptables divers font qu'une approche en terme d'actif incorporel total permet peut-être de gommer des spécificités nationales qui pourraient être sources d'erreurs²⁰. D'autre part, une analyse d'un ratio "Réserves / Passif" aurait éventuellement permis de mettre en avant les entreprises ayant déduit leur Goodwill des réserves.

6. Conclusion et voies de recherche

On ne peut vraiment conclure sur un sujet qui est, d'une part, encore peu formalisé, et d'autre part, en constante évolution. On peut tirer de cette comparaison européenne quelques éléments de réflexion :

- même si tous les pays reconnaissent la notion d'actif incorporel, et définissent des critères de comptabilisation de ces actifs, le manque d'homogénéité globale traduit l'absence d'un cadre conceptuel accepté par tous. Alternativement, on peut s'interroger sur la légitimité d'un titre générique (élément incorporel) pour des éléments très dissemblables entre eux ;
- au niveau national, il n'existe pas de pays qui ne propose qu'un seul traitement comptable par incorporel. Le manque d'homogénéité européenne est donc souvent issu d'un manque d'homogénéité nationale ;
- quand bien même il n'existe qu'un seul traitement recommandé, la *pratique* diffère des recommandations.

On peut attribuer ce manque d'homogénéité globale :

- à l'absence d'un cadre conceptuel ayant de solides fondements théoriques ;
- au faible nombre des recherches académiques portant sur les différences entre les recommandations et les pratiques comptables, ainsi que les déterminants des choix comptables des entreprises.

C'est probablement au prix d'une formalisation théorique que les éléments incorporels accéderont enfin à une reconnaissance économique et comptable.

²⁰ Exemple : en Allemagne, le coût de création d'un logiciel peut être activé en frais d'établissement, tandis qu'il est activé sous le poste "Logiciels" dans d'autres pays. Ceci contredit la norme allemande (aucun élément incorporel créé par l'entreprise ne peut être activé) et pourrait conduire à des erreurs si l'on comparait les Frais d'établissements dans les différents pays européens.

Bibliographie

- D. Alexander, S. Archer, *The European Accounting Guide*, Academic Press, 1992, 1097 p.
- V. B. Bavishi, *International Accounting and Auditing Trends*, Center for International Financial Analysis and Research, Princeton, USA, 1989.
- A. G. Coenenberg, P. D. Gordon, S. J. Gray, *International Group Accounting - issues in european harmonization*, deuxième édition, Routledge, 1993, 435 p.
- Coopers & Lybrand, *1991 International Accounting Summaries - a guide for interpretation and comparison*, John Wiley, 1991.
- F. Delesalle, "Suivi comptable des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition", *Economie et Comptabilité*, n° 180-181, septembre-octobre 1992.
- G. Gélard, "Immobilisations incorporelles : l'énoncé des principes du projet de norme", *Revue Française de Comptabilité*, n° 252, janvier 1994, pp. 20-24.
- A. Hodgson, J. Okunev, R. Willett, "Accounting for intangibles : a theoretical perspective", *Accounting and Business Research*, vol. 23, n° 90, printemps 1993, pp. 138-150.
- L. Klee et al., *La comptabilité des sociétés dans la CEE*, La Villeguérin éditions, 1992, 664 p.
- G. G. Mueller, H. Gernon, G. K. Meek, *Accounting : an international perspective*, 3ème édition, Irwin, 1994, 200 p.
- C. Nobes, *Accounting harmonization in Europe : process, progress, prospects*, Financial Times Management Report, 1992, 143 p.
- Nations Unies, *International Accounting and Reporting Issues : 1990 Review*, United Nations Centre on Transnational Corporations, 1991, 238 p.