

LE TRAITEMENT COMPTABLE DES ELEMENTS INCORPORELS

Sgârdea Florinel Marian

A.S.E. București, Piata Romana No.6, tel. 0741.21.80.40, sgardeafm@gmail.com

Cette étude se propose de synthétiser les éléments spécifiques des immobilisations incorporelles. A l'heure où l'IASC travaille sur un projet de norme sur les immobilisations incorporelles, un aperçu de la pratique dans divers pays d'Europe peut être intéressant à 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, 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, 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.

Mots Clés : actifs incorporels, Goodwill, frais d'établissement, frais de R&D

Différentes classifications des pratiques comptables internationales

En matière de comptabilisation des incorporels, on peut essayer de regrouper les pays européens en groupes homogènes, pour distinguer les différentes approches de la notion d'incorporel. Toutefois, 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. Nobes, on aboutit vite à autant de rubriques que de pays, et le seul avantage de ce type de classement est qu'il montre que chaque pays possède une spécificité qui mérite d'être signalée.

Distinction 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 dépense 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 normes adaptées par chaque 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*. 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.

Le rôle de la fiscalité dans la reconnaissance des actifs incorporels

Comme le proposent notamment G. G. Mueller ou C. Nobes, 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 exemple.

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 historique. Mais cette homogénéité de traitement disparaît en ce qui concerne l'évolution de la valeur des éléments incorporels.

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 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.

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.

Le goodwill (comptes consolidés) ou fonds commercial (compte sociaux)

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.

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 ;
- 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.

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*.

Les frais d'établissement

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

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 futur.

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. 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.

Les autres éléments incorporels

Selon IAS 38 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. Les méthodes d'évaluation des actifs corporels peuvent être appliquées aussi pour les *éléments incorporels* (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 bilan.

En Belgique on peut considérer 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 .

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 Français 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) ou- 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 comptabilité.

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 et 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 on peut identifier 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. Leur traitement comptable est peu précisé : leur valorisation est faite au coût d'achat. Ces éléments peuvent faire l'objet d'une *réévaluation* et dans 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.

En Roumanie on peut identifier selon le Plan Comptable les éléments incorporels suivants : frais de constitution, frais de développement, concessions, brevets, licences, marques commerciales et autre droit et valeurs similaires, fonds commercial et autres immobilisations incorporelles.

Bibliographie

1. Bernheim Y. L'essentiel des US GAAP. Comptabilité américaine. Comparaison avec les référentielles IASC et français, Mazars and Guerard, 1999 .
2. Gélard G. Immobilisations incorporelles : l'énoncé des principes du projet de norme, Revue Française de Comptabilité, n° 252, janvier 1994, pp. 20- 24.
3. Hodgson A., Okunev J., Willett R. Accounting for intangibles : a theoretical perspective, Accounting and Business Research, vol. 23, n° 90, Printemps 1993, pp. 138-150.
4. Klee L. La comptabilité des sociétés dans la CEE La Villeguérin éditions, 1992, 664 p.
5. Nobes C. Accounting harmonization in Europe : process, progress, prospects, Financial Times Management Report, 1992, 143 p.
6. Raffournier B. Les normes comptable internationale (IFRS/IAS) , 2^e édition, Economica, 2005