



HAL
open science

REPRÉSENTATIONS COMPTABLES DES IMMATÉRIELS : ENTRE PRUDENCE ET SOUPLESSE.

Yassine Louzzani

► **To cite this version:**

Yassine Louzzani. REPRÉSENTATIONS COMPTABLES DES IMMATÉRIELS : ENTRE PRUDENCE ET SOUPLESSE.. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581222

HAL Id: halshs-00581222

<https://shs.hal.science/halshs-00581222v1>

Submitted on 30 Mar 2011

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.

REPRÉSENTATIONS COMPTABLES DES IMMATÉRIELS : ENTRE PRUDENCE ET SOUPLESSE.

Yassine LOUZZANI

Docteur en sciences de gestion, Université de Toulouse I

LIRHE (Laboratoire Interdisciplinaire de recherche
sur les Ressources Humaines et l'Emploi)

Adresse : 5, Impasse des Bosquets, apt 03,

Toulouse -31100-

Tél. : 05 61 44 68 66

06 19 11 17 89

yassinlouzzani@yahoo.fr

Résumé

Cet article analyse les représentations comptables du phénomène immatériel en France et au niveau international, afin de mesurer leurs véritables enjeux.

Le regard spécifique que porte la comptabilité sur la réalité économique dématérialisée est analysé à travers des données comptables de 10000 entreprises industrielles françaises, observées sur la période 1994/1998.

Mots clés :

Dépenses immatérielles - Immobilisations incorporelles – Représentations comptables - Entreprises industrielles.

Abstract

This article analyses the accounting representations of the intangible phenomenon, both in France and at the international level, in order to measure the real stakes.

Through the accounting data of ten thousand of French manufacturing firms, observed between 1994-1998, this article illustrates the specific look of the accountancy on the dematerialized economic reality.

Keywords :

Intangible expenditures – Intangible assets – Accounting representations - Manufacturing firms.

REPRÉSENTATIONS COMPTABLES DES IMMATÉRIELS : ENTRE PRUDENCE ET SOUPLESSE.

Résumé

Cet article analyse les représentations comptables du phénomène immatériel en France et au niveau international, afin de mesurer leurs véritables enjeux.

Le regard spécifique que porte la comptabilité sur la réalité économique dématérialisée est analysé à travers des données comptables de 10000 entreprises industrielles françaises, observées sur la période 1994/1998.

Mots clés :

Dépenses immatérielles - Immobilisations incorporelles – Représentations comptables - Entreprises industrielles.

Abstract

This article analyses the accounting representations of the intangible phenomenon, both in France and at the international level, in order to measure the real stakes.

Through the accounting data of ten thousand of French manufacturing firms, observed between 1994-1998, this article illustrates the specific look of the accountancy on the dematerialized economic reality.

Keywords :

Intangible expenditures – Intangible assets – Accounting representations - Manufacturing firms.

Introduction

La comptabilité française est davantage imprégnée par une culture de coût que par une culture de valeur. Elle fournit des informations financières sur les richesses, les ressources et les performances des entreprises, qui sont prudentes et vérifiables, mais qui sont de plus en plus éloignées des valeurs actuelles. Souvent, ces informations comptables et financières ne sont pertinentes que dans un environnement relativement stable et peu perturbé.

Une des forces qui éloigne les états financiers de leur assise patrimoniale est incontestablement la dématérialisation croissante de l'entreprise (Teller R., 1996, p. 11-12). Dans cet article, nous commentons les représentations comptables concernant les différentes manifestations du phénomène immatériel, à travers l'analyse des dispositions élaborées par les instances comptables en France et leurs implications fiscales ainsi que celles proposées au niveau international. Nous proposons également un regard analytique sur les pratiques comptables des entreprises de différents secteurs industriels en France, sur la période 1994-1998.

Section (1) : Représentations comptables des dépenses immatérielles dans les comptes sociaux en France et sur le plan international et implications fiscales

Lorsque l'économie est en mutation permanente vers de plus en plus d'intelligence et d'immatériel dans les processus productifs, les outils conceptuels de la comptabilité doivent être enrichis et adaptés afin de mieux représenter ces ressources intangibles. L'entreprise, de plus en plus dématérialisée, vise désormais à développer sa capacité d'absorber, de mémoriser, d'exploiter des connaissances et des savoir-faire (Tarondeau J.-C., 2003). Dans de telles entreprises, les difficultés sont nombreuses en matière d'identification et de valorisation des actifs immatériels qui pourraient leur être rattachés. L'inexistence d'un marché organisé pour chaque actif immatériel constitue un écueil important pour leur enregistrement comptable, et le système de repérage et de comptage utilisé dans l'ère industrielle ne paraît pas suffisant pour représenter les richesses invisibles (Epingard P., 1998). Par ailleurs, la reconnaissance comptable des immatériels et leur imputation dépendent fortement du modèle comptable conceptuel sous-jacent (Lacroix M., 1997, p.78 ; Gélard G, 1990). En effet, «dans la pratique, le bilan hésite entre une conception économique et dynamique et une conception juridique et statique» (Lassègue P., 1998, p. 430).

L'analyse des textes du PCG montre la présence de l'orientation originelle et patrimoniale du bilan ; un élément ne peut faire partie des actifs comptables que si l'entreprise exerce sur lui un droit de propriété. Un autre déterminant du caractère immobilisable du bien réside dans sa durée d'usage ; ne peuvent faire partie des immobilisations que les éléments qui ne se consomment pas durant l'exercice et dont l'impact positif sur l'enrichissement de l'entreprise est perceptible sur plus d'un exercice comptable (Navarro J.L., 2000).

A cet effet, certains auteurs s'appuient sur la définition de l'actif proposée par l'IASB¹, qui le considère comme «une ressource contrôlée par l'entreprise à la suite des événements passés et

¹ International Accounting Standards Board, comité exécutif de l'IASC.

dont l'entreprise attend des avantages économiques futurs», pour préconiser la suppression de la condition de durabilité d'usage des caractéristiques de l'actif immobilisé ; cela doit permettre de «réintégrer l'investissement immatériel de manière classique au bilan, sans bouleverser profondément pour autant notre système comptable» (Boisselier P., 1993, p. 58). L'analyse des différentes solutions comptables fournies par la réglementation et la normalisation comptables, à travers les recommandations du PCG et les travaux du Conseil National de la Comptabilité, nous conduit à distinguer cinq catégories d'immatériel.

(1.1) Catégories comptables des immatériels

La classification que nous proposons ci-après vise à faciliter la compréhension de la logique qui sous tend les différentes solutions comptables en matière d'immatériel.

(1.1.1) Les immobilisations incorporelles 'pures' (Droits et quasi –droits)

On peut s'appuyer sur la définition de l'actif et celle des immobilisations² pour penser qu'a priori un élément ne peut être considéré comme actif immatériel (immobilisation incorporelle) que si c'est *un élément du patrimoine* ayant une valeur économique positive et durable et ne se consommant pas par le premier usage.

En conséquence, on peut classer dans cette catégorie les actifs bénéficiant de protection juridique comme : les concessions et droits similaires, brevets, licences, marques³, etc. (compte 205) et le droit au bail (compte 206)⁴. On peut y intégrer également certains actifs qui figurent sous la rubrique 'autres immobilisations incorporelles'⁵, tels que l'acquisition d'un contrat de crédit-bail, les dépenses de saisie du corpus initial d'une banque de données et l'usufruit, lequel est assimilé ici à un droit d'exploitation réel sur un bien (Groupe Revue Fiduciaire, 2000).

(1.1.2) Les immobilisations incorporelles 'sous réserves'

L'application du principe de prudence constitue un obstacle que doivent franchir les investissements immatériels pour être valorisés à l'actif immobilisé du bilan.

1) Les frais de recherche et de développement (compte 203) :

Seuls les frais de recherche appliquée et de développement expérimental réalisés « pour le propre compte de l'entreprise » peuvent figurer à l'actif du bilan et ce, sous certaines conditions simultanément remplies ; ils doivent se rapporter à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale et dont le coût est distinctement établi.

Il va de soi, pour tout gestionnaire ou économiste que les dépenses engagées par un gérant rationnel et responsable dans les activités de recherche appliquée et de développement expérimental sont des investissements, au sens économique du terme, mais c'est l'application des règles restrictives et sélectives émanant des principes et contraintes comptables, qui conditionne ce passage vers l'attribut d'actif comptable immobilisé.

En effet, les gestionnaires doivent s'interroger sur la réalité économique de la dépense avant de lui attribuer le qualificatif comptable approprié. L'apport de la dépense engagée dans le

² « Les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. Ils ne se consomment pas par le premier usage » (PCG, art. 211-1).

³ Les actifs immatériels créés de manière interne, y compris les marques, sont classés dans la catégorie 'immobilisations incorporelles sous réserves'.

⁴ PCG, 1999, art. 442.

⁵ Le PCG n'apporte pas de précision sur ce compte. Par conséquent, il peut contenir de nombreux éléments, comme les fichiers clientèle que nous avons classés dans la deuxième catégorie.

cadre d'un projet, qui doit être techniquement faisable et dont l'estimation de coûts et de revenus est possible, est examiné. Par cette démarche, «l'analyse comptable, de par la spécificité de ses instruments, devient dans ce contexte [de dématérialisation] un outil précieux d'aide à la décision», et dont la finalité ultime «est d'aboutir à une situation dans laquelle il existerait une stricte correspondance entre le classement comptable et celui proposé par l'économie» (Boisselier, op. cit., p. 92).

2) Logiciels :

Que le logiciel soit acquis ou créé en interne, l'entreprise, en manifestant concrètement son intention de produire le logiciel et de l'utiliser de manière durable, doit posséder les moyens matériels et immatériels (essentiellement humains) pour produire le logiciel, ou encore pour pouvoir recourir à la sous-traitance. En outre, les facteurs de risque susceptibles de remettre en cause la fiabilité technique du logiciel doivent avoir été déjà identifiés et résolus. Enfin, pour que le bilan puisse apporter des garanties suffisantes aux créanciers et aux actionnaires, l'entreprise sera emmenée à tenir une comptabilité analytique à laquelle reviendra la tâche de fournir les montants à immobiliser.

3) Les marques créées de manière interne et les fichiers clientèle

La même prudence observée dans le traitement des logiciels est notée dans les recommandations issues du rapport sur la comptabilisation des marques développées de manière interne (De Kerviller I. et Obert J.-Y., 1992). Les principes comptables traitent en effet avec suspicion tous les actifs créés de manière interne (Gatet P. et Tassin H., 1998). Pour que l'entreprise puisse enregistrer la marque à l'actif du bilan, elle doit être en mesure d'individualiser de façon nette le projet qui a abouti à sa constitution, de démontrer, avec une probabilité raisonnable, les avantages économiques attendus de l'exploitation de la marque, et, enfin, de l'exploiter de manière durable, en précisant la durée probable d'exploitation.

Pour les fichiers clientèle acquis, créés ou reconstitués, ils ne peuvent être portés à ce compte que s'ils sont dissociables. Dans le cas où les fichiers clients sont acquis et indissociables du fonds de commerce, ils sont comptabilisés au compte fonds commercial.

(1.1.3) Les charges immobilisables

Le PCG (1999) porte atteinte à la logique patrimoniale du bilan en autorisant certaines charges à figurer parmi les actifs immobilisés. Aussi, des non-valeurs 'immatérielles' (tels que les frais d'établissement) côtoient des actifs comptables comme les brevets,... sous la même rubrique immobilisations incorporelles.

1) Les frais d'établissement (compte 201) :

En raison de l'impossibilité de déterminer la valeur générée par ces dépenses, de leur consommation immédiate (au cours d'un exercice comptable), de leur importance et de leur caractère non répétitif, ces dépenses sont considérées comme des charges, exceptionnellement enregistrées à l'actif du bilan. Cependant, le PCG pondère quelque peu cette mesure, en rappelant qu'aucune distribution de dividendes ne peut être effectuée tant que ce compte et le compte de frais de R&D ne sont pas apurés ou tant que le montant des réserves libres est inférieur à celui des frais non amortis.

2) Fonds commercial (compte 207) :

Ce sont des éléments incorporels acquis du fonds de commerce qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise. Ils ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine. Ce sont des éléments qui n'ont de

valeur qu'en tant qu'accompagnateurs des autres éléments du fonds de commerce acquis. Lorsque les incorporels ne sont pas séparables et dont la valeur dépend de l'ensemble des activités de l'entreprise, comme la clientèle et l'achalandage et le savoir-faire, ils sont naturellement considérés comme des éléments du fonds commercial.

En revanche, pour ce qui est des éléments incorporels du fonds de commerce créés (comme le savoir-faire accumulé dans l'activité), ne donnant pas lieu à des dépenses spécifiques, ils ne sont pas enregistrables en comptabilité.

(1.1.4) Les charges activables (Charges à répartir [compte 481])

Ce compte, à mi-chemin entre actif et charge, vise à alléger le compte de résultats des charges jugées trop importantes pour être supportées par un seul exercice (De Kerviller I., 1985).

Son utilisation est *facultative*, d'où la nécessité *d'une décision de gestion* qui vise nécessairement à adapter les images comptables de l'entreprise aux objectifs affichés par les décideurs⁶. Ce compte de régularisation est constitué, entre autres, de deux composantes essentielles : charges différées et charges à étaler. Affectables à des productions futures de biens ou de services, les frais de pré-exploitation, de lancement de certaines productions et les frais de conception de production, sont assimilés aux charges différées.

S'agissant des charges à étaler, à notre connaissance, il n'existe pas de définition dans les textes. Pour le PriceWaterhouse Coopers (2004), ce sont «des frais de caractère général concernant plusieurs exercices futurs, dont l'objectif est soit une économie de coût, soit une augmentation du rendement des activités de l'entreprise ou des gains de productivité, soit le maintien ou une amélioration de sa situation concurrentielle» (op. cit., § 2303-2, p. 781/2).

Ces deux composantes sont essentiellement différentes sur un point, celui de la possibilité de rattacher les produits aux charges qui sont à leur origine.

Pour la première catégorie, leur caractère bénéfique, durable et individualisable justifierait leur qualification d'investissement immatériel au sens économique. Cependant, leur consommation durant l'exercice et l'absence de protection juridique conduisent à les considérer comme des charges.

Pour les dépenses de la deuxième catégorie, c'est à la fois l'incapacité de rattacher les produits aux charges qui les ont générées (le caractère général et non individualisable) et l'absence de protection juridique qui expliquent leur classement parmi les charges à étaler.

(1.1.5) Les charges

Les autres éléments immatériels que les dispositions comptables actuelles enregistrent en charges sont nombreux. Il s'agit de tous les immatériels qui, souvent créent de la valeur, mais qui sont difficilement mesurables avec les méthodes classiques (Alcouffe C. et Louzzani Y., 2004). On peut citer dans cette catégorie, les travaux de recherche qui ne visent pas, lors de leur lancement, à aboutir à des applications ou à des utilisations précises. Ces travaux qui rentrent dans le cadre de ce que l'on qualifie généralement de recherche fondamentale (RF) ne remplissent pas les conditions requises pour une immobilisation. Même si pour les économistes et les gestionnaires, il s'agit bien d'investissement dont il est possible d'identifier des bénéfices sociaux. En effet, l'output de la RF ne peut pas et ne doit pas être constitué de marchandises qui produiraient directement des bénéfices économiques et des profits, mais plutôt des résultats informationnels (des inputs intermédiaires), composantes indispensables du processus d'innovation (David P., Mowery D.C. et Steinmueller W. E., 1991).

⁶ De plus, la comptabilité n'apporte pas de précision sur la durée possible de répartition de ces charges.

On aura remarqué que le schéma séquentiel traditionnel du processus d'innovation continue à guider les normalisateurs comptables dans leurs réflexions. La remarque de Kline S.J. et Rosenberg N. (1986), qui consistait à affirmer que l'emploi des modèles améliorés (d'interaction et de rétroaction) ne s'est pas encore généralisé, notamment lorsqu'il s'agit de débats politiques, semble se confirmer dans les raisonnements qui sous tendent les dispositions comptables actuelles.

De ce fait, les règles de fonctionnement internes de la comptabilité peuvent constituer des barrières importantes à l'entrée à l'actif du bilan des dépenses considérées comme des investissements par les gestionnaires. Cela va dans le sens de l'affirmation exprimée par Colasse B. (2001, p. 130), pour qui «le bilan peut devenir un obstacle épistémologique à la compréhension de l'entreprise dont il est le modèle».

La comptabilisation des autres dépenses immatérielles, comme celles qui sont liées aux sites internet, fait l'objet de réflexions actuelles. Pour les dépenses liées aux sites internet, elles ne sont immobilisables que si le caractère rentable est démontré (dans le cadre du commerce électronique, par exemple). Elles sont assimilées dans ce cas à un logiciel à usage interne⁷. Alors que les sites internet qui visent à présenter l'entreprise sont enregistrés en charges.

En résumé, eu égard aux règles de fonctionnement interne propres à la comptabilité, le qualificatif comptable approprié pour une dépense dans l'immatériel que la logique économique considère comme investissement, dépend du filtrage que lui fait subir ses règles. Ce filtrage permet d'examiner les dépenses selon qu'elles remplissent ou non les conditions requises, pour lui attribuer la notion d'actif comptable.

Lorsque les dépenses immatérielles ne constituent pas des *éléments de patrimoine*, plusieurs possibilités de comptabilisation sont envisageables :

Si elles se rapportent à des projets précis et dont la rentabilité commerciale est assurée, elles sont comptabilisées soit en charges différées (charges activables), soit en frais de R&D (immobilisations 'sous réserves'). Il semble que c'est au regard de l'activité au niveau de laquelle ces dépenses sont engagées et, par conséquent, du risque concernant la faisabilité technique du projet, que l'on peut ranger ces dépenses parmi les charges différées, s'il s'agit de frais de pré-exploitation ou de lancement, ou parmi les frais de R&D, s'il s'agit de frais de conception.

Si elles ont un caractère général, c'est-à-dire non individualisables, et dont les effets sont bénéfiques et durables, elles sont comptabilisées soit en frais d'établissement (immobilisations 'sous réserves'), si elles sont attachées à des opérations liées à l'ouverture d'un premier établissement, à l'augmentation de capital, à une fusion, soit, à défaut, en charges à étaler (charges activables).

Si le caractère bénéfique et durable est incertain, elles sont comptabilisées, par prudence, en charges.

Notre partie statistique confirmera le schéma patrimonial traditionnel de la comptabilité, en ce sens que pour traiter ces dépenses immatérielles, nous nous sommes appuyé essentiellement sur les informations fournies par les comptes de résultats des 5 années étudiées. Néanmoins, on peut noter que dans certains secteurs, comme l'automobile par exemple, les entreprises recourent souvent à l'enregistrement de ces dépenses dans les comptes de régularisation.

⁷ Cf. le bulletin n° 114 du CNCC, juin 1999, p. 283 et s..

(1.2) Implications fiscales

En France, la comptabilité, à travers ses documents de synthèse, fournit au fisc la base imposable de l'entreprise. En matière d'immatériel, le traitement fiscal réservé, d'un côté, aux frais d'établissement et aux frais de R&D (des charges immobilisables) et, de l'autre, aux charges à étaler et aux charges différées (charges activables), est différent. Pour la première catégorie, c'est l'option comptable retenue qui conditionne le traitement fiscal, ainsi l'échelonnement de la déduction fiscale est conditionné par l'étalement comptable (BODGI 4 G-6-84, n°77 s.). En revanche, pour les deux types de charges à répartir, l'administration fiscale impose la déduction immédiate de manière extra-comptable sur l'exercice fiscal où elles sont engagées (Rossignol J.L., 1998). Bien évidemment, leurs amortissements des exercices ultérieurs sont à réintégrer de la même manière extra-comptable.

En dehors de ce traitement fiscal différencié des immatériels, la fiscalité est à la base des politiques incitatives publiques. Un système optionnel et temporaire, le crédit d'impôt, est régulièrement reconduit depuis 1983, pour la R&D, et 1988, pour les dépenses de formation, visant à encourager les entreprises à investir dans l'immatériel⁸.

(1.3) L'immatériel dans les normes comptables internationales (IAS/IFRS)⁹ :

Dans le contexte actuel de mondialisation, l'harmonisation comptable internationale contient un enjeu important pour les entreprises. Les normes comptables internationales s'inspirent fortement des règles comptables britanniques et américaines (Obert R., 2003). L'IASB réoriente son référentiel en plaçant au centre de ses préoccupations la 'transparence' et la 'comparabilité', de manière à aider les utilisateurs de l'information comptable dans leur prise de décisions économiques. L'activité d'interprétation des transactions économiques, appelant des choix comptables dans le nouveau dispositif de l'IASB, a toute son importance. Cela doit se traduire par une responsabilité accrue des dirigeants et des auditeurs (Hoarau C., 2004a).

La volonté du CNC d'orienter, à terme, les règles comptables françaises vers les normes IAS/IFRS ne peut pas se faire sans un changement d'état d'esprit. D'une comptabilité française dominée par des considérations juridiques et fiscales vers un ensemble de normes qui visent plutôt à satisfaire les besoins informationnels des investisseurs, c'est-à-dire vers des considérations qui sont davantage d'ordre économique-financier ; *de la méthode des coûts historiques à la méthode de la juste valeur*.

En matière d'immatériel dans les comptes sociaux, la norme IAS 38¹⁰ concerne plus particulièrement les dépenses immatérielles dans les activités : commerciales, de formation, de création d'entreprise et de recherche et développement (Flower J., 2000).

Les conditions d'inscription à l'actif du bilan définies par cette norme sont plus strictes que celles du PCG. Elles conduiront les entreprises qui les adoptent à minimiser les actifs immatériels dans les bilans (Gatet P. et Tassin H., 1998). L'IASB considère un actif intangible comme un actif identifiable non monétaire et sans substance physique. Il doit être : identifiable ; c'est-à-dire soit acquis séparément, donnant lieu à un transfert d'un droit légal,

⁸ Pour plus d'informations sur ces aides fiscales, consulter les sites du Ministère de l'Éducation nationale, de la recherche et de la technologie (<http://www.education.gouv.fr/realisations/technologie/innov.htm>). On peut également consulter la Revue Internet de La Fiscalité dont l'adresse est : <http://www.fiscalonline.com>.

⁹ Les IAS sont des normes de l'ancien IASC. Elles restent en vigueur, tant qu'elles ne seront pas remplacées par les normes IFRS (International financial reporting standards) de l'IASB.

¹⁰ Mise en vigueur à partir du 1^{er} juillet 1999, elle remplace les normes IAS 4, concernant la dépréciation et l'amortissement des actifs intangibles, et IAS 9, portant sur la comptabilisation de la R&D.

soit créé à l'intérieur de l'entreprise et dont les avantages économiques futurs sont clairement établis et distingués de ceux générés par d'autres éléments du fonds de commerce. En outre, il doit être mesurable (cela signifie que la mesure doit être vérifiable), contrôlé par l'entreprise et dont les avantages économiques futurs sont contrôlables par l'entreprise.

Pour les frais de R&D par exemple, l'IAS 38.45 considère que l'entreprise doit s'interroger sur : la faisabilité technique de l'achèvement de l'actif incorporel afin de pouvoir l'utiliser ou le vendre, son intention d'achever l'actif incorporel et de l'utiliser ou le vendre, sa capacité à l'utiliser ou le vendre, les modalités de génération, par l'actif, des avantages économiques futurs probables, la disponibilité actuelle ou future des ressources nécessaires pour réaliser le projet et sa capacité à mesurer de manière fiable les dépenses liées à cet actif.

Il ressort de cette perception que la faisabilité technique, dépendant de la capacité technique et financière de l'entreprise, n'est avérée que pendant la phase de développement, dont la réussite conduit à la génération d'un actif commercialisable ou utilisable de manière interne. Certes, l'existence d'un marché pour cet actif, ou d'un marché pour le bien qu'il contribue à produire justifierait son activation¹¹.

L'exclusion par le normalisateur international des frais de recherche fondamentale et appliquée de l'actif du bilan est liée à l'incertitude, quant à la faisabilité technique lorsqu'elle est jugée trop élevée, en revanche, dans la réglementation française, c'est le caractère patrimonial de l'élément incorporel qui détermine son attribut d'actif comptable immobilisé.

Les autres éléments tels que les fichiers clients, les frais de recherche, les frais de démarrage, les frais d'établissement, de formation, de publicité et de promotion, de déménagement ou de réorganisation d'une activité, les marques, les titres de journaux et de magazine, ne peuvent pas être immobilisés du fait qu'ils ne créent pas d'actifs identifiables. Certains de ces éléments incorporels (comme les marques, bases de données, contrats de publicité, les titres de journaux, etc.), qui répondent au critère *légal-contractuel* ou au critère de séparabilité, seront toutefois considérés à l'horizon de 2005 comme évaluables de manière fiable et porteurs d'avantages économiques futurs, et, en conséquence, activables sous la rubrique immobilisations incorporelles (PriceWaterhouse Coopers, 2003, § 3585).

Cette norme distingue en fait deux attributs comptables conférés aux immatériels : charges (non immobilisables et non activables) et actifs (obligatoirement immobilisés).

Cela peut conduire à pénaliser les entreprises qui investissent massivement dans la R&D. On peut citer, à titre d'exemple, IBM qui a acquis Lotus pour 5 milliards de dollars et a enregistré 60% du prix d'acquisition (3 milliards de dollars), qui correspondait aux travaux de R&D, dans les charges. Cette pratique très conventionnelle a conduit à une dévalorisation comptable de Lotus dans les comptes d'IBM (Bernheim Y., 1998)¹². Notons toutefois que la norme internationale IAS 38 impose désormais l'indication, dans les états financiers, du montant global des dépenses de R&D, passées en charges.

(1.4) Amortissement des immatériels en France et sur le plan international

(1.4.1) En France

En matière d'amortissement des immatériels dans les comptes sociaux, deux modalités de traitement sont à distinguer.

¹¹ Les entreprises devront distinguer dans leurs présentations les actifs incorporels générés en interne des autres actifs incorporels.

¹² IBM se réfère aux normes américaines qui, sur le point de la comptabilisation de la R&D, ne sont pas très différentes des normes IAS.

a) Immatériels non amortissables dans la pratique

Les marques et le fonds commercial peuvent être cités en exemples. Ces actifs sont théoriquement amortissables¹³. Selon un arrêt du Conseil d'Etat rendu le 1^{er} octobre 1999, les éléments d'actifs incorporels ne peuvent être amortissables que si, d'une part, ils sont dissociables et donc identifiables séparément des autres éléments du fonds de commerce, et, d'autre part, les effets bénéfiques liés à l'exploitation de ce fonds commercial sont prévisibles lors de l'acquisition. Dans la pratique les entreprises suivent généralement les recommandations de la réglementation fiscale et n'amortissent pas le fonds commercial (Navarro J. L., op. cit., p. 279). Pour ce qui des marques (ainsi que des parts de marché), une partie de la doctrine comptable a pris position pour le non-amortissement¹⁴. Cela s'explique par le fait que la marque bénéficie d'une protection non limitée dans le temps. De plus, l'usage de la marque conduit souvent à un accroissement de valeur auprès de ses consommateurs.

b) Immatériels amortissables

Il est d'usage d'amortir les immatériels qui bénéficient de protection juridique (immobilisations incorporelles 'pures', comme les brevets par exemple) sur la durée de protection, ou sur leur durée effective d'utilisation si elle est plus brève. Ces deux critères sont également retenus dans la détermination de la durée d'amortissement des logiciels.

Le taux d'amortissement des actifs peut être lié à la dépréciation que peut entraîner l'évolution du progrès technique, de la mode et des goûts¹⁵. C'est le cas des modèles et dessins.

Enfin, le principe de prudence peut être à l'origine d'un amortissement systématique sur une période décidée à l'avance (5 ans maximum). C'est le cas des frais de R&D et des frais d'établissement, considérés par la réglementation comptable comme des charges exceptionnellement portés à l'actif immobilisé du bilan.

A ce stade, on peut souligner une contradiction dans l'enregistrement comptable de l'amortissement des éléments incorporels ne bénéficiant pas de protection juridique ; les frais d'établissement et les frais de R&D doivent être amortis sur un délai maximal de cinq ans, alors que le fonds commercial n'est pas amortissable.

(1.4.2) Au niveau international

L'amortissement systématique exigé pour tout actif incorporel ainsi que le plafonnement de la durée d'amortissement à 20 ans, en vigueur actuellement, seront supprimés lors de la réforme en cours de l'IAS 22 sur les regroupements d'entreprises.

Cela signifie que les actifs incorporels dont la durée de vie est indéterminable ne seront plus amortissables, mais devront faire l'objet de tests de dépréciation d'actifs¹⁶. En outre, lorsque les actifs incorporels bénéficient d'une protection juridique, la durée d'usage doit correspondre à la période des droits accordés (voir tableau 1).

Tableau 1 : Récapitulatif des durées d'amortissement des actifs immatériels prévues par la réglementation française et l'IASB.

¹³ Aucune disposition du droit comptable n'interdit l'amortissement du droit au bail, néanmoins, en pratique, il n'est pas amorti.

¹⁴ D'ailleurs, l'intitulé du compte d'amortissement correspondant à cet actif ne contient pas le mot «marque» (compte 2805 : Concessions et droits similaires, brevets, logiciels, licences, droits et valeurs similaires).

¹⁵ Cf. Le bulletin du CNC n° 32, octobre 1977, p. 3.

¹⁶ Impairment test : Il s'agit d'un test annuel qui permet de mesurer la dépréciation observée de l'actif en question.

A m o r t i s s e m e n t s d e s i m m a t é r i e l s	E n F r a n c e	Rubriques comptables	Amortissable	Durée d'amortissement
		Frais d'établissement, R. appliquée et dév. expérimental	Oui (systématiquement)	<ul style="list-style-type: none"> Délai maximal = 5ans A titre exceptionnel =durée d'usage (pour la R&D).
		Concessions et droits similaires, brevets, ...	Oui	<ul style="list-style-type: none"> Durée de protection juridique Durée d'usage (si plus brève)
		Marques et droit au bail	Oui (théoriquement) Non (dans la pratique)	Durée d'usage
		Fonds commercial	Oui (théoriquement) Non (dans la pratique)	Prévisible et prédéterminée* ou durée de protection juridique
		<u>Autres immob. Incorp.</u> Contrat de crédit-bail, Banq. de données	Oui	Durée de vie probable (prédéterminée)
	N o r m e s i n t e r n a t i o n a l e s	Actif identifiable et mesurable à sa juste valeur (marché)	Oui (si la durée de vie est déterminable)	<ul style="list-style-type: none"> Durée d'usage estimée (test de dépréciation = valeur recouvrable/valeur d'usage)
Fonds commercial	Oui**	<ul style="list-style-type: none"> 20 ans maximum (exceptionnellement plus)** 		

*La 4^{ème} directive européenne préconise aussi la durée de 5 ans.

**Sera supprimée lors des révisions en cours (cf. ED [Exposure Draft] 3.54).

Un réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement doit être effectué à la fin de chaque exercice. Aussi et contrairement aux dispositions comptables françaises, une modification du mode et/ou du rythme d'amortissement doit être apportée si la durée d'usage et/ou le rythme attendu des avantages économiques futurs sont différents des estimations antérieures. Ces exigences suscitent des inquiétudes chez certains experts, qui mettent en garde devant les risques de manipulation sous couverts de choix méthodologiques, lors de la réalisation de ces tests (Hoarau C., 2004a ; 2004b).

Section (2) : Structure des dépenses immatérielles et leur comptabilisation dans les entreprises industrielles en France sur la période 1994-1998

Les pratiques comptables des entreprises industrielles en matière d'immatériel sont analysées à travers l'exploitation des données brutes extraites des documents de synthèse comptables

des comptes sociaux des entreprises adhérentes à la Centrale de bilan de la Banque de France¹⁷. L'échantillon étudié est un panel cylindré sur 5 ans (1994-1998), regroupant 10602 entreprises ; soit 53010 observations, et appartenant à 16 secteurs industriels¹⁸.

Afin d'améliorer l'interprétation des résultats, une distinction en trois tranches de taille des entreprises (petites, moyennes et grandes entreprises) est proposée. Les grandes entreprises (GE, plus de 250 personnes)¹⁹ emploient 63.5% de la population étudiée, 25.5% sont employés par les entreprises moyennes (EM, entre 50 et 249 personnes) et environ 11% de l'effectif total de la population étudiée sont employés dans les petites entreprises (PE, moins de 50 personnes). En termes de nombre d'entreprises, environ 58% des entreprises sont des PE, 32% des EM et 10% des GE.

L'hétérogénéité des immatériels²⁰ et la diversité des approches pour aborder ce concept rendent nos connaissances statistiques sur les différents flux immatériels très modestes. Il n'existe pas à ce jour de modèle unifié permettant d'aborder statistiquement l'immatériel dans sa globalité²¹.

L'étude statistique porte donc sur des éléments immatériels mesurables et que le système d'information comptable en France permet de chiffrer. Les quatre rubriques étudiées sont : dépenses commerciales, R&D, logiciels, formation.

(2.1) Structure des dépenses immatérielles dans l'industrie française

La structure des dépenses immatérielles (DI) dans l'ensemble des entreprises industrielles, sur la période étudiée, montre une prépondérance de la composante dépenses commerciales, qui correspond à elle seule à environ 60% des DI. Les dépenses dans les activités de R&D en constituent environ 28%, et les deux autres composantes, à savoir les logiciels et les dépenses de formation en représentent, respectivement autour de 7% et 5% (schéma 1)²².

Cette structure est toutefois différente selon la taille des entreprises. *Les parts des dépenses commerciales ainsi que des logiciels sont inversement proportionnelles à la taille des entreprises* (la part des dépenses commerciales est environ 68%, 66% et 59% des DI dans, respectivement, les PE, les EM et les GE ; celle des logiciels est environ 13%, 9% et 7% des DI dans, respectivement, les PE, les EM et les GE).

Schéma 1 : Structure des dépenses immatérielles dans les entreprises industrielles en France durant la période 1994-1998.

¹⁷ Nous remercions Mesdames Mireille Bardos et Annie Sauvé de l'observatoire des entreprises de la Banque de France qui nous ont permis l'exploitation de ces données comptables et financières.

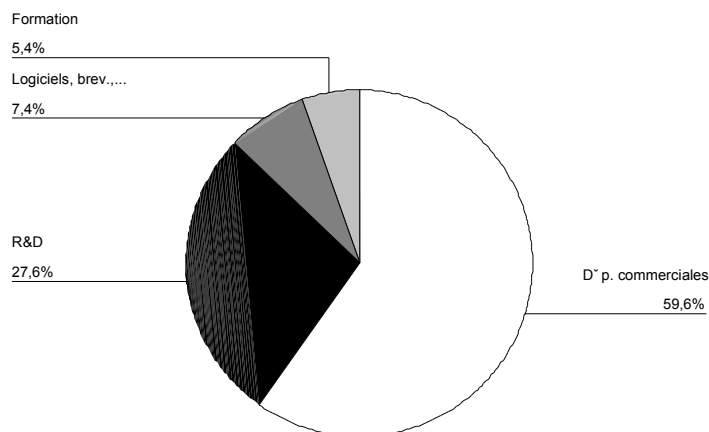
¹⁸ L'importance de l'échantillon nous a permis de généraliser nos résultats à l'ensemble de l'industrie manufacturière en France.

¹⁹ Nous adoptons la démarche européenne en la matière. Les statistiques de l'Union européenne reposent depuis 1997 sur, entre autres, un effectif de moins de 250 salariés pour déterminer les PME (Eurostat, 1996).

²⁰ On considère que tout «détour productif qui contribue à la création et la diffusion des connaissances améliorant ainsi la productivité du travail humain dans les organisations» comme investissement immatériel (Louzzani Y., 2004, p. 67).

²¹ C'est pourquoi l'immatériel est considéré comme un des domaines les plus difficiles, si non le plus difficile à appréhender statistiquement. Voir le Compte rendu du 24 novembre 2003, n° 389/D130, sur <http://www.cnis.fr>, Paris, p. 12.

²² Les travaux de la banque de France montrent que durant les années 2000 cette tendance s'est confirmée (Banque de France, 2004).



Tandis que la part des dépenses dans la R&D est proportionnelle à la taille des entreprises (environ 13% dans les PE, 18% dans les EM et 29% dans les GE). Au niveau de la quatrième composante la formation, la part enregistrée dans les petites et moyennes entreprises paraît élevée (elle y avoisine 7% des DI) ; dans les GE elle est de 5%.

Tableau 2 : Structure des dépenses immatérielles dans les entreprises des différents secteurs industriels, sur la période 1994-1998.

Secteurs	Dépenses immatérielles				Total
	Dépenses com.	R&D	Log., brev.,...	Formation	
B0 : Agro-alimentaire	91.7	3.6	2.7	2.0	100
C1 : Habillement, cuir	78.7	7.5	9.3	4.5	100
C2 : Edition, imprimerie	77.4	3.1	13.0	6.5	100
C3 : Pharmacie, parfum. et entretien	59.5	29.9	8.1	2.5	100
C4 : Equipements de foyer	66.5	22.7	4.7	6.1	100
D0 : Automobile	51.1	40.2	2.4	6.3	100
E1 : Construction navale, aéron.,...	18.3	33.8	38.6	9.3	100
E2 : Equipements mécaniques	25.6	54.8	8.9	10.7	100
E3 : Equip. électriques et électroniques	19.9	64.5	9.7	5.9	100
F1 : Produits minéraux	44.6	29.1	11.5	14.8	100
F2 : Textile	77.5	7.9	9.7	4.9	100
F3 : Bois et papier	74.8	6.6	9.4	9.2	100
F4 : Chimie, caoutchouc, plastiques	21.5	56.6	14.3	7.6	100
F5 : Métallurgie et transf. des métaux	29.6	40.5	11.0	18.9	100
F6 : Composants élect. et électron.	16.5	63.0	12.5	8.0	100
G1 : Production de combustibles	59.2	26.0	8.3	6.5	100
Ensemble	59.6	7.4	27.6	5.4	100

L'étude de la structure des DI dans les entreprises de chaque secteur industriel fait apparaître que les dépenses de R&D dominent les autres composantes immatérielles dans des secteurs qui sont traditionnellement considérés comme des secteurs à moyenne ou à moyenne/forte intensité technologique²³ : 'équipements mécaniques', 'équipements électriques et électroniques', 'chimie, caoutchouc, plastiques', 'métallurgie et transformation des métaux' et 'composants électriques et électroniques' (OCDE, 1997).

²³ Selon la méthodologie de l'OCDE, l'intensité technologique d'un secteur se mesure par le rapport (dépenses de R&D/Production).

Cela permet d'avancer que les spécificités sectorielles qui se manifestent notamment au niveau des processus productifs influencent notablement les politiques d'investissement dans l'immatériel.

(2.2) Comptabilisation des dépenses immatérielles dans les entreprises industrielles en France

Sur le plan de l'enregistrement comptable de la dépense immatérielle, le PCG (1999) offre trois possibilités : immobilisations, charges à répartir et charges (Boisselier P., 1993 ; Pierrat C., 1997). Le tableau suivant permet de chiffrer sur la période de 1994-1998 les proportions comptabilisées sous chaque rubrique dans les entreprises de chaque secteur industriel²⁴. Selon les secteurs 84% à 97% des dépenses dans les activités immatérielles sont passées en charges.

Tableau 3 : Comptabilisation des dépenses immatérielles dans les entreprises des différents secteurs industriels, sur la période 1994-1998.

Secteurs	Dépenses immatérielles			
	Immob.	Charges à répartir	Charges	Total
B0 : Agro-alimentaire	2.7	0.4	96.9	100
C1 : Habillement, cuir	9.5	0.2	90.3	100
C2 : Edition, imprimerie	14.4	0.3	85.3	100
C3 : Pharmacie, parfumerie et entretien	8.6	0.1	91.3	100
C4 : Equipements de foyer	6.3	0.4	93.3	100
D0 : Automobile	3.7	10.8	85.5	100
E1 : Construction navale, aéron. et ferroviaire	47.0	2.7	50.3	100
E2 : Equipements mécaniques	14.0	0.3	85.7	100
E3 : Equipements électriques et électroniques	14.1	0.3	85.6	100
F1 : Produits minéraux	12.2	3.5	84.3	100
F2 : Textile	11.1	1.0	87.9	100
F3 : Bois et papier	9.7	0.6	89.7	100
F4 : Chimie, caoutchouc, plastiques	15.2	0.4	84.4	100
F5 : Métallurgie et transformation des métaux	14.1	0.6	85.3	100
F6 : Composants électriques et électroniques	12.9	0	87.1	100
G1 : Production de combustibles	8.3	0	91.7	100

L'exception notable des entreprises du secteur 'construction navale, aéronautique et ferroviaire' qui immobilisent environ la moitié des dépenses immatérielles est à souligner. Bien évidemment, l'explication est à chercher du côté de la structure des DI dans les entreprises de ce secteur ; 38.6% des DI de ce secteur sont constituées de la rubrique 'logiciels et fonds commercial'²⁵. Les entreprises des secteurs agroalimentaire et automobile se distinguent par une immobilisation très limitée de leurs DI. La raison principale de la non immobilisation d'une part importante de ces dépenses réside certainement dans l'absence d'un cadre conceptuel explicite, ce qui engendre la difficulté de conférer un contenu informationnel clair aux valeurs bilantielles (Colasse B., 1991).

D'autres raisons peuvent être invoquées et elles sont, à notre avis, différentes pour les deux secteurs. Pour le secteur agroalimentaire, c'est la part dominante des dépenses commerciales par rapport aux autres composantes qui, compte tenu des dispositions comptables actuelles, justifie leur enregistrement en charges²⁶. En revanche, pour le secteur automobile dont la structure des DI est très différente, les arguments développés par Thibierge Ch. (1993)

²⁴ Nous avons calculé les moyennes arithmétiques sur les 5 années.

²⁵ Cette rubrique est dominée par la composante 'logiciels' (Banque de France, 2004).

²⁶ La comptabilité ne prévoit l'immobilisation que d'une catégorie précise de dépenses commerciales : Frais de prospection, publicité (compte 2012), liée, essentiellement, au premier établissement.

concernant la non immobilisation des frais de R&D dans l'industrie pharmaceutique nous paraissent adaptés. Cet auteur explique que les raisons :

- sont d'ordre fiscal, les entreprises étant préoccupées par la réduction de leur imposition ;
- sont liées au risque élevé inhérent à ce type d'activité ;
- relèvent du 'pragmatisme', puisque les entreprises ne voient aucun intérêt dans leur immobilisation²⁷.

En effet, la non neutralité des solutions comptables au niveau fiscal, soulignée plus haut, peut motiver certains choix comptables.

Même si ces arguments concernent le secteur pharmaceutique, on peut raisonnablement penser que la recherche et développement et les dépenses de logiciels qui ont un caractère durable et répétitif dans la partie conception des processus de production dans l'industrie automobile obéissent à la même logique.

En outre, on peut également constater que la part enregistrée dans les comptes de régularisation au niveau de ce secteur est importante (relativement aux autres secteurs), environ 11% de leur DI. Cela peut être révélateur d'un certain opportunisme de la part des dirigeants d'entreprises en matière de politiques comptables (Watts et Zimmerman, 1978). L'enregistrement de ces dépenses dans ces comptes de régularisation permet en fait un certain lissage des résultats sur les exercices où elles étaient engagées et de bénéficier sur le plan fiscal de la déduction de l'ensemble des charges.

(2.3) Structure des immobilisations incorporelles (II) dans les entreprises des différents secteurs industriels, sur la période 1994-1998.

Le peu des DI immobilisé, on le retrouve dans les comptes suivants : 205 : Concessions et droits similaires, etc. (avec environ 43%) ; 207 : 'Fonds commercial' (avec environ 33%) et 208 : 'Autres immobilisations incorporelles' (avec 16.5%). Le reste des II est enregistré au niveau des 'frais de R&D' (7% des II dans le compte 203)²⁸.

Les valeurs bilantielles des incorporelles des entreprises industrielles font apparaître qu'environ 76% de leurs efforts dans l'immatériel sont constitués de dépenses dans les logiciels, les brevets et le fonds commercial, et 7% seulement de frais de R&D.

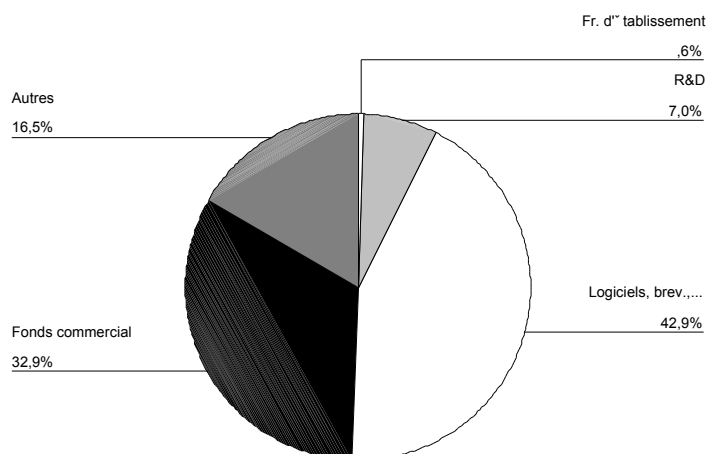
L'étude des différentes composantes des DI a donné des résultats très différents ; environ 30% de ces dépenses sont représentés par les frais de recherche et développement, la rubrique 'logiciels, brevets et fonds de commerce' n'en représentant qu'environ 7.5%.

Ces chiffres permettent de confirmer le regard spécifique que porte la comptabilité privée sur la réalité économique.

Schéma 2 : Structure des immobilisations incorporelles dans les bilans des entreprises industrielles en France durant la période 1994-1998.

²⁷ Un responsable d'une entreprise pharmaceutique note que «les amortissements de chaque immobilisation, en cumulé, équivalraient à la charge de recherche que nous avons chaque année» (cité dans Thibierge, *ibid.*)

²⁸ La part consacrée aux 'frais d'établissement' est négligeable (0.6% des immobilisations incorporelles).



En outre, l'analyse des trois tableaux (2, 3 et 4) conduit à souligner l'exception du secteur 'construction navale, aéronautique et ferroviaire'. Il semble que les entreprises de ce secteur immobilisent une part relativement importante des DI (47%). De ce fait, on comprend aisément que la structure des II correspond globalement à la structure des DI ; la part des DI que l'on retrouve enregistré sous la rubrique 'logiciels, brevets et fonds de commerce' y est la plus importante, les deux rubriques 'brevets et logiciels' et 'fonds commercial' dominant à leur tour les autres composantes de la deuxième structure (celle des II).

Mise à part ce secteur particulier, les deux actifs incorporels ('brevets et logiciels' et 'fonds commercial') dominent globalement la structure des II dans l'ensemble des secteurs.

Tableau 4 : Structure des immobilisations incorporelles dans les entreprises des différents secteurs industriels, sur la période 1994-1998.

Secteurs	Immobilisations incorporelles					Tot.
	Frais d'étab.	R&D	Log. et brev.	Fonds com.	Autres	
B0 : Agro-alimentaire	0.6	0.8	25.1	41.3	32.2	100
C1 : Habillement, cuir	0.6	1.4	47.0	40.9	10.1	100
C2 : Edition, imprimerie	1.6	2.9	28.3	36.3	30.9	100
C3 : Pharmacie, parfum,...	0.3	2.6	49.9	34.3	12.9	100
C4 : Equipements de foyer	0.6	16.7	28.8	40.6	13.3	100
D0 : Automobile	0.6	14.1	56.6	14.6	14.1	100
E1 : Const. navale, aéron.,...	0.1	7.8	49.2	21.6	21.3	100
E2 : Equipements mécaniques	0.4	29.9	34.7	25.1	9.9	100
E3 : Equip. Electriques,...	0.4	18.1	53.1	19.8	8.6	100
F1 : Produits minéraux	0.4	2.5	18.1	66.0	13.0	100
F2 : Textile	0.6	3.3	34.0	46.3	15.8	100
F3 : Bois et papier	0.6	1.1	64.3	29.5	4.5	100
F4 : Chimie, caoutchouc,...	1.5	3.2	57.2	24.7	13.4	100
F5 : Métallurgie et transf.,...	1.1	10.3	45.0	28.1	15.5	100
F6 : Composants. Electriques,...	0.3	3.3	39.7	29.7	27.0	100
G1 : Production de combustibles	0	1.3	44.6	52.1	2.0	100
Ensemble	0.6	7	42.9	32.9	16.6	100

La R&D immobilisée dans les entreprises des secteurs traditionnellement considérés comme à forte intensité technologique : 'pharmacie, parfumerie et entretien', 'chimie, caoutchouc, plastiques', 'composants électriques et électroniques', ne représente que , respectivement, 2.6%, 3.2% et 3.3% des immobilisations incorporelles.

L'examen de la structure des actifs incorporels dans les entreprises classées selon la taille, conduit à dégager quelques tendances.

Les parts des deux rubriques R&D et ‘fonds commercial’ paraissent inversement proportionnelles à la taille des entreprises ; pour la R&D, les parts sont de 15% des actifs incorporels dans les PE, 11% dans les EM et 5% dans les GE, et pour le fonds commercial, elles constituent environ 60% dans les PE, 41% dans les EM et 30% dans les GE.

En revanche, les parts des deux autres rubriques sont proportionnelles à la taille des entreprises (la rubrique ‘logiciels, brevets,...’ constitue environ 24%, 31% et 48% des actifs incorporels, respectivement dans les PE, EM et GE, et celle ‘des autres immobilisations incorporelles’ représente 9%, 15% et 17%, respectivement dans les PE, EM et GE). Ces chiffres permettent de penser que *les grandes structures évitent de valoriser dans le haut du bilan leurs dépenses stratégiques et notamment celles qui concernent la R&D*. Par ailleurs, une grande proportion de leurs dépenses immatérielles est immobilisée sous la rubrique ‘autres immobilisations incorporelles’, laquelle change de «contenu» d’une entreprise à une autre²⁹.

Ces résultats nous conduisent à nous intéresser à la comptabilisation de chaque composante des DI.

(2.4) Comptabilisation de chaque composante des DI dans les entreprises industrielles sur la période 1994-1998.

L’examen des modalités de comptabilisation des différentes composantes de DI révèle que les entreprises industrielles ont des ‘visions arrêtées’ sur les solutions comptables pour chaque élément immatériel. Grosso modo, les entreprises passent en charges les trois types de dépenses, dépenses commerciales, R&D et formation, alors que les brevets, logiciels et fonds commercial sont entièrement immobilisés.

En ce qui concerne les dépenses enregistrées en charges, celles de la formation sont entièrement considérées comme des dépenses courantes (avec des parts assez négligeables enregistrées en charges à répartir au niveau notamment des petites et moyennes entreprises), celles engagées dans la R&D le sont un peu moins, notamment dans les secteurs ‘édition, imprimerie’ (environ 43% de ces dépenses sont immobilisées), ‘construction navale, aéronautique et ferroviaire’ (un quart de ces dépenses est immobilisé) et ‘textile’ (environ 19% de ces dépenses sont immobilisées). On peut penser que pour les secteurs ‘éditions, imprimerie’ et ‘textile’, qui sont traditionnellement considérés comme à faible ou à moyenne/faible intensité technologique, *le caractère occasionnel de ces dépenses peut conduire les entreprises dans ce secteur à immobiliser une partie de ces dépenses*.

Pour ce qui est des dépenses commerciales, on remarque que l’industrie automobile opte pour leur étalement (à travers le compte charges à répartir), sans pour autant les considérer comme des investissements au sens comptable du terme³⁰. Deux autres secteurs ‘construction navale, aéronautique et ferroviaire’ et ‘produits minéraux’ utilisent ce compte pour ménager leurs comptes de résultats (environ 14% des dépenses commerciales pour le premier et aux alentours de 8% de ces dépenses pour le second). *Il semble, en effet, que ce compte de régularisation, charges à répartir, n’est utilisé que pour les dépenses commerciales, en raison notamment de leur importance dans la structure des DI*.

²⁹ Notons également que les GE des secteurs ‘pharmacie, parfumerie et entretien’ et ‘chimie, caoutchouc, plastiques’, traditionnellement considérés comme de forte intensité technologique ne gardent que très peu, voire aucune ‘trace’ dans leurs bilans de leurs efforts dans la R&D.

³⁰ Charges activables dans notre classification.

Tableau 5 : Comptabilisation de chaque composante des dépenses immatérielles dans les entreprises des différents secteurs industriels, sur la période 1994-1998.

Secteurs	Dépenses immatérielles						
	Dépenses Com.			R&D		Log.,...	Formation
	Immo.	Ch. à répartir	Charges	Immo.	Charges	Immo.	Charges
1 : Agro-alimentaire	0.02	0.34	99.64	1.89	98.11	100	100
2 : Habillement, cuir	0	0.20	99.80	3.07	96.93	100	100
3 : Edition, imprimerie	0	0.44	99.56	43.35	56.65	100	100
4 : Pharmacie, parfum,...	0.04	0.22	99.74	1.55	98.45	100	100
5 : Equipements de foyer	0.01	0.58	99.41	7.07	92.93	100	100
6 : Automobile	0	21.11	78.89	3.39	96.61	100	100
7 : Const. navale, aéron.,...	0.07	14.25	85.68	25.01	74.99	100	100
8 : Equip. mécaniques	0.03	0.88	99.09	9.37	90.63	100	100
9 : Equip. Electriques,...	0.05	1.33	98.62	6.71	93.29	100	100
10 : Produits minéraux	0	7.71	92.29	2.61	97.39	100	100
11 : Textile	0	1.24	98.76	18.80	81.20	100	100
12 : Bois et papier	0.04	0.73	99.23	5.31	94.69	100	100
13 : Chimie, caoutchouc,...	0.05	1.75	98.20	1.54	98.46	100	100
14 : Métallurgie et transf.,...	0.25	2.06	97.69	7.39	92.61	100	100
15 : Comp. Electriques,...	0	0.17	99.83	0.69	99.31	100	100
16 : Prod. de combustibles	0	0	100.00	0	100	100	100

L'analyse de la comptabilisation des différentes composantes de DI dans les trois catégories d'entreprises permet de souligner que ce sont les GE qui recourent (un peu plus que les deux autres catégories) aux comptes de régularisation dans l'enregistrement des dépenses commerciales, en particulier au niveau des secteurs automobile, 'construction navale, aéronautique et ferroviaire', et, dans une moindre mesure, 'produits minéraux'.

Globalement, les entreprises n'immobilisent pas ce type de dépenses (excepté peut être les PE du secteur pharmaceutique qui recourent, visiblement de façon occasionnelle, à ce type d'enregistrement).

Quant aux dépenses en R&D, il en ressort que quelque soit le secteur d'appartenance des entreprises, leur immobilisation est moins pratiquée dans les GE, relativement aux autres catégories.

Conclusion

Le traitement comptable des immatériels continue à faire l'objet de beaucoup de controverses. Cette étude fait le point sur les dispositions comptables actuelles en la matière et présente de manière chiffrée les pratiques comptables des entreprises industrielles en France.

Malgré sa logique patrimoniale dominante, une certaine souplesse de la comptabilité française est à souligner ; elle permet, en effet, de comptabiliser en actif du bilan certaines dépenses qu'elle qualifie, elle-même, de charges (charges immobilisables). D'autres dépenses immatérielles sont portées en bas de l'actif du bilan, dans les comptes de régularisation (charges activables). Toutefois, ces différentes solutions comptables ne voilent pas les hésitations importantes devant l'activation des dépenses immatérielles génératrices de valeur. Elles sont surtout visibles, lorsque la comptabilité interdit la distribution des dividendes tant que les comptes de frais de recherche et de développement et de frais de premier établissement ne sont pas complètement apurés.

Schématiquement, on peut considérer qu'au niveau de la réglementation française, le dernier mot revient au principe de prudence, alors qu'au niveau international, c'est plutôt la

mesurabilité des actifs et la probabilité de réalisation des avantages économiques futurs qui déterminent l'activation ou non des éléments incorporels.

La comparaison entre la structure des immobilisations incorporelles et celle des DI nous a permis de confirmer de façon chiffrée le regard spécifique et quelque peu déformant que porte la comptabilité privée sur la réalité économique dématérialisée.

En outre, l'analyse de la structure des immobilisations incorporelles dans les différentes catégories d'entreprises fait ressortir que les grandes entreprises se révèlent réticentes à la valorisation comptable de leurs efforts de R&D, en raison notamment de leur caractère stratégique, mais aussi pour des raisons fiscales.

Notons enfin, que la comptabilité, certes, ne pourra pas représenter fidèlement tous les aspects immatériels de la vie économique d'une organisation si *elle ne se dote pas des objectifs bien précis dans un cadre conceptuel explicite, mais aussi si le phénomène immatériel continue à avoir des zones d'ambiguïté au niveau conceptuel*. La comptabilité est, en effet, autonome par sa logique, ses règles et contraintes, mais elle n'est pas détachable de la vie des organisations dont elle vise la représentation.

Bibliographie

Alcouffe C. et Louzzani Y. (2004), «Mesures de l'investissement immatériel : Indicateurs d'évaluation et performance», *Collection Histoire, Gestion, Organisation, n°12 – Mesure(s)*, sous la direction de MARTINEZ I. et POCHET C., pp.293-310.

Banque de France (2004), *La situation des entreprises industrielles- Bilan 2003*, Paris.

Bernheim Y. (1998), «Le traitement comptable des actifs comptable. De la difficulté de l'harmonisation internationale», *Analyse Financière*, n° 116, septembre, pp. 16-19.

Boisselier P. (1993), *L'investissement immatériel*, éd. De Boeck-Wesmael, Bruxelles.

Colasse B. (2001), *Comptabilité générale : PCG 1999 et IAS*, Economica, 7^{ème} édition, Paris.

Colasse B., (1991), «Où il est question d'un cadre conceptuel français», *Revue de Droit Comptable*, 1991/3.

David P., Mowery D.C. et Steinmueller W.E. (1991), «L'analyse économique des rendements de la recherche de base : une étude de cas, la physique des particules», in De Bandt J. et Foray D., 1991, *L'évaluation économique de la recherche et du changement technique*, Edition CNRS, Paris.

De Kerviller I. et Obert J.-Y. (1992), «Comptabilisation des marques développées de manière interne», *Revue Banque*, n°530, septembre 1992, pp.798-803.

Epingard P. (1998), «Étude d'un objet conceptuel déstabilisant ; L'investissement immatériel», *Revue économique*, vol. 49, novembre, pp.1151-1538.

Eurostat (1996), *Entreprises in Europe*, third report.

Flower J. (2000), «The accountancy profession's approach to intangible assets : an analysis of IAS 38», in «Classification of Intangibles», *Cahier de recherche n° 712*, Groupe HEC, Jouy-en-Josas, pp. 43-54.

Gatet P. et Tassin H. (1998), «La norme IAS 38 va conduire à minimiser les actifs immatériels», *Analyse Financière*, n° 116, septembre 1998, pp. 26-27.

Gélard G. (1990), «L'évaluation des incorporels : Quelles perspectives?», *Revue Française de Comptabilité*, n° 218, décembre 1990, pp. 26-28.

Groupe Revue Fiduciaire (2000), *Le plan comptable annoté : mémento comptable, fiscal et juridique*, n° 881, supplément au numéro 903 du 20 oct.

Hoarau C. (2004a), «Le passage aux normes IAS-IFRS : révolution comptable?», *La Revue du Financier*, n° 144, pp. 4-6.

Hoarau C. (2004b), «Les normes IAS-IFRS : enjeux et défis de l'harmonisation comptable internationale», *La Revue du Financier*, n° 144, pp. 7-17.

<http://www.education.gouv.fr/realisations/technologie/innov.htm>.

<http://www.fiscalonline.com>.

Kline S. J. et Rosenberg N. (1986), «An Overview of Innovation», dans *The Positive Sum Strategy, Harnessing Technology for Economic Growth*, sous la direction de Landau R. et Rosenberg N., National Academic Press, Washington (DC).

Lacroix M. (1997), *La reconnaissance des actifs immatériels et le reporting financier*, Thèse pour le doctorat en Sciences de Gestion, Bordeaux IV.

Lassègue P. (1998), *Lexique de comptabilité*, 4^{ième} édition, Dalloz, Paris.

Louzzani Y. (2004), *Immatériel et performances des entreprises*, Thèse pour le doctorat en Sciences de Gestion, Université Toulouse I.

Navarro J. L. (2000), *Guide technique et théorique du Plan comptable général 1999*, Collection Business, Montchrestien Gualino éditeur, Paris.

Obert R. (2003), *Pratique des normes IAS/IFRS. Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP*, Dunod, Paris.

OCDE (1997), *Science, technologie et industrie : tableau de bord d'indicateurs 1997*, OCDE, Paris.

Pierrat C. (1997), «Immatériel et comptabilité», in *Encyclopédie de gestion*, Tome I, Simon Y. et Joffre P. éd., 1997, pp 793-807.

PriceWaterhouse Coopers (2003), *IFRS-2005*, éd. Francis Lefèbvre, Paris.

PriceWaterhouse Coopers (2004), *Mémento pratique Francis Lefèbvre – Comptable 2004*, éd. Francis Lefèbvre, 23^{ième} édition, Paris.

Rossignol J.L. (1998), «Pratique comptable et traitement fiscal : le cas des charges à répartir», *Notes du CREGO*, 1998-10, 21 p.

Tarondeau J. C. (2003), *Le management des savoirs*, Que sais-je ?, PUF, 4^{ième} édition, Paris.

Teller R. (1996), «Etat de l'art Comptabilité – Contrôle», *XIII Journées des IAE*, ESUG de Toulouse, 16/17 avril, pp. 35-51.

Thibierge Ch. (1993), «La comptabilisation des frais de recherche et développement : le cas de l'industrie pharmaceutique», in *Comptabilité et nouvelles technologies, Congrès de l'AFC*, Toulouse, pp. 573-589.

Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1978), «Towards a positive theory in the determination of accounting standards», *Accounting Review*, janvier, pp. 112-134.