



HAL
open science

Amortissement. Le concept et la pratique en France et en Grande-Bretagne.

Alain Burlaud, Michel Messina, Peter D. Walton

► **To cite this version:**

Alain Burlaud, Michel Messina, Peter D. Walton. Amortissement. Le concept et la pratique en France et en Grande-Bretagne.. [Rapport de recherche] Institut de recherche en gestion - Université Paris Val-de-Marne. 1994. halshs-02145358

HAL Id: halshs-02145358

<https://shs.hal.science/halshs-02145358>

Submitted on 2 Jun 2019

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.

**RECHERCHE FINANCEE PAR LE CENTRE DE RECHERCHE ET DE
DOCUMENTATION DE L'ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES ET DE LA
COMPAGNIE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET L'INSTITUTE OF
CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES.**

AMORTISSEMENT
LE CONCEPT ET LA PRATIQUE
EN FRANCE ET EN GRANDE-BRETAGNE

A. BURLAUD
M. MESSINA
P. WALTON

JUILLET 1994

INSTITUT DE RECHERCHE EN GESTION

UNIVERSITE PARIS-VAL DE MARNE

71, Rue Saint-Simon
94 000 CRETEIL

Alain BURLAUD, Université Paris Val de Marne
Michel MESSINA, Université Paris Val de Marne
Peter WALTON, London School of Economics

AMORTISSEMENT

Le concept et la pratique en France et en Grande-Bretagne.

SOMMAIRE

| | |
|--|-----------|
| SOMMAIRE | 1 |
| INTRODUCTION | 3 |
| 1/ PETITE HISTOIRE DE L'AMORTISSEMENT. | 4 |
| 1.1/ Histoire de l'amortissement en France. | 4 |
| 1.2/ Histoire de l'amortissement au Royaume Uni. | 9 |
| 2/ L'ACTUALITE FRANCAISE DU DROIT COMPTABLE ET DU DROIT FISCAL EN MATIERE D'AMORTISSEMENT. | 13 |
| 2.1/ L'environnement international. | 13 |
| 2.2/ Le cadre législatif et réglementaire général français. | 14 |
| 2.3/ Les cas particuliers. | 18 |
| 2.4/ Les plans comptables professionnels. | 24 |
| 2.5/ Les modes de calcul de l'amortissement: exemples. | 32 |
| 2.6/ Quelques exemples concrets de politiques comptables fondées sur les amortissements dans les entreprises publiques françaises. | 35 |
| 3/ L'ACTUALITE ANGLAISE DU DROIT COMPTABLE ET DU DROIT FISCAL EN MATIERE D'AMORTISSEMENT. | 39 |
| 3.1/ Les règles générales de l'amortissement en droit comptable | 39 |
| 3.2/ L'amortissement en droit fiscal | 41 |

| | |
|--|------------|
| 3.3/ Les cas particuliers | 42 |
| 3.4/ Les études récentes sur les pratiques en d'amortissement | 44 |
| 4/ LES PRATIQUES FRANCAISES DE L'AMORTISSEMENT. | 47 |
| 4.1/ Le coût d'entrée des immobilisations corporelles et incorporelles. | 48 |
| 4.2/ Les procédures d'inventaire relatives aux immobilisations corporelles et incorporelles amortissables. | 53 |
| 4.3/ Les charges à répartir. | 67 |
| 4.4/ Conclusion. | 70 |
| 5/ LES PRATIQUES ANGLAISES DE L'AMORTISSEMENT. | 71 |
| 5.1/ Le coût d'entrée des immobilisations corporelles | 71 |
| 5.2/ Le traitement comptable des immobilisations amortissables | 74 |
| 5.3/ Les charges à répartir | 76 |
| 5.4/ L'impact de l'amortissement | 76 |
| CONCLUSION GENERALE | 78 |
| BIBLIOGRAPHIE | 84 |
| ANNEXES | 86 |
| A1/ Typologie de T. SAADA. | 86 |
| A2/ Le questionnaire de dépouillement de l'enquête française. | 89 |
| A3/ L'échantillon ayant servi à l'enquête française. | 96 |
| A4/ Le questionnaire de dépouillement de l'enquête anglaise. | 97 |
| A5/ L'échantillon ayant servi à l'enquête anglaise. | 98 |
| A6/ Quelques méthodes d'amortissement particulières | 99 |
| TABLE DES MATIERES | 102 |

INTRODUCTION

L'amortissement a longtemps été considéré par la communauté comptable tant anglaise que française, comme une donnée. Il est présenté aux étudiants comme un simple ajustement comptable, est pratiquement ignoré par la "comptabilité créative" et fait rarement l'objet d'études techniques en profondeur dans les publications professionnelles ou académiques. En particulier, il n'existe pas d'étude empirique sur le poids de l'amortissement dans le coût global.

L'intérêt pour l'amortissement se manifeste de façon périodique. Récemment, le *Financial Reporting and Auditing Group (FRAG)* de l'*Institut of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)* a adressé un rapport ⁽¹⁾ à l'*Accounting Standards Board (ASB)* qui a mis à jour le *Statement of Standard Accounting Practice (SSAP)* n° 12. L'ICAEW a publié un document ⁽²⁾ sur les principes et pratiques en matière d'amortissement. Terry SMITH ⁽³⁾ a attiré l'attention sur l'allongement de la durée d'amortissement d'une immobilisation afin de réduire les charges sans informer le public d'un changement de méthode comptable. L'amortissement a également été l'objet de débats à propos du fonds commercial (*goodwill*) et de l'activation des marques.

L'Union Européenne amène aujourd'hui à se poser de nouvelles questions sur l'amortissement. Si les pratiques s'avéraient trop différentes d'un pays à l'autre, il pourrait en résulter une forme de "dumping comptable et fiscal" tout aussi nuisible en termes de concurrence que d'autres obstacles non tarifaires. Notre comparaison se limitera à la France et à la Grande-Bretagne.

Nous présenterons successivement:

- l'histoire du concept d'amortissement;
- le droit comptable et fiscal relatif à l'amortissement en France et en Grande-Bretagne et enfin,
- les pratiques des entreprises françaises et anglaises en matière d'amortissement.

Le présent document est disponible en français et en anglais et a été conçu pour intéresser les deux publics. Il en résulte, par exemple, que le développement sur le droit comptable et fiscal français relatif à l'amortissement n'est pas destiné au lecteur français, supposé parfaitement au courant de ces problèmes mais au lecteur anglais. La même remarque s'applique *mutatis mutandis* au lecteur français.

¹ FRAG 2/92

² Carey & Hannam, 1991

³ Terry SMITH: *Accounting for Growth: stripping the camouflage from company accounts*. London, Century, 1992, 226 p.

1/ PETITE HISTOIRE DE L'AMORTISSEMENT

La place de l'amortissement dans la tradition comptable des différents pays peut être variable. En particulier, le lien entre amortissement fiscal et amortissement comptable est si étroit dans certains pays qu'il ne peut y avoir de principes mais seulement des règles comptables mises en application par des praticiens. Ce point est évidemment particulièrement intéressant dans la comparaison des pratiques des sociétés anglaises et françaises. Le fisc français n'admet la déduction des amortissements que dans la mesure où ils sont comptabilisés dans les comptes annuels. Les comptes consolidés ne sont pas soumis à cette contrainte mais dès lors qu'un modèle a été établi, il n'est pas certain qu'il évolue avec les circonstances.

Au Royaume Uni, la tradition récente distingue l'amortissement pratiqué dans les comptes annuels de ce qui est déterminé à des fins fiscales. Le gouvernement a arrêté des règles d'amortissement spécifiques qui ne reflètent pas la vie économique de l'entreprise mais une politique publique destinée à encourager l'investissement, indépendamment de ce qui figurera dans les comptes annuels.

Nous allons retracer rapidement l'histoire du concept d'amortissement dans les deux pays.

1.1/ Histoire de l'amortissement en France. (4)

1.1.1/ Définition.

Le mot *amortissement* ne se répand qu'au cours de la période 1820-1850 (5). On parlait auparavant de *moins value* ou de *dépérissement* ce qui traduisait une conception patrimoniale du phénomène. Les Anglo-saxons utilisent le mot de *dépréciation* qui porte la même connotation: il s'agit de mesurer la perte de valeur des éléments de l'actif. Elle se mesure entre deux inventaires (ou deux voyages, s'il s'agit de navires) et s'accommode d'une reddition irrégulière des comptes.

Avec le mot *amortissement* apparaît une nouvelle idée: il y a un flux, une consommation régulière de ressources nécessitée par la production. On se situe dans une perspective de continuité de l'exploitation avec une reddition des comptes à intervalles réguliers pouvant être fréquents et dont la périodicité est maîtrisée par le comptable ou le gestionnaire. L'amortissement est un construit alors que le dépérissement est un constat.

A partir du milieu du 19ème siècle, "le mécanisme devient l'auxiliaire actif d'une politique d'autofinancement (6) intensif et correspond à une attitude qui va jusqu'à déclencher d'après conflits entre administrateurs de sociétés et ayants-droit aux bénéficiaires. Cette écriture, négligée par presque tous les auteurs français avant les années 1820, est désormais une variable au service des stratégies de financement des dirigeants. Elle est à leur entière discrétion. Malgré quelques tentatives, on ne réussira guère à discipliner les pratiques avant que n'intervienne

⁴ Cette partie fait de très larges emprunts à la remarquable thèse de Yannick LEMARCHAND, mentionnée dans la bibliographie. Il n'est cité que lorsque nous reprenons son texte mot à mot mais nous lui devons bien plus.

⁵ Y. LEMARCHAND, op. cit., p. 8.

⁶ Souligné par nous.

l'imposition des bénéfiques, mise en place durant la Première Guerre Mondiale" (7), en ce qui concerne la France. En Grande-Bretagne, l'amortissement ne devient une pratique répandue qu'après 1940. (8)

Ces trois conceptions de l'amortissement ne se sont d'ailleurs pas succédé. On est plutôt en présence d'une phénomènes d'accumulation des significations. Par suite d'une sorte de compromis, l'amortissement est supposé rendre compte simultanément des trois phénomènes que nous venons d'évoquer (9). Encore faut-il souligner que cette évolution n'est qu'une reconstruction des pratiques observées. En France, la seule définition officielle de l'amortissement se trouvait jusqu'à 1966 dans des textes réglementaires émanant du ministère des Finances: les décrets du 7 août 1958 et du 28 octobre 1965 sur la présentation des bilans et le Plan comptable général approuvé par arrêté du 11 mai 1957. Quant à la législation sur les sociétés commerciales, elle ignorait l'amortissement jusqu'à la loi du 24 juillet 1966, sous réserve d'une mention dans l'article 11 de la loi du 4 mars 1943 qui traite de la rémunération des administrateurs. Ce sont la doctrine et la jurisprudence qui ont peu à peu imposé aux dirigeants de sociétés l'obligation de pratiquer des amortissements, faute de quoi les bilans présentés seraient inexacts. Il faut, bien entendu ajouter à cela le poids de la fiscalité, particulièrement importante dans le droit comptable français.

Nous allons maintenant développer successivement chacune de ces trois conceptions de l'amortissement à travers leur histoire pour en faire émerger les différents problèmes théoriques.

1.1.2/ Dépréciation.

"L'amortissement pour dépréciation est une conséquence logique du système de la partie double, à tel point qu'il n'est nullement besoin d'avoir la moindre conscience du phénomène d'usure pour en tenir compte. Cet amortissement "passif" existe, dès lors qu'une pratique d'inventaire estimatif se met en place et qu'une confrontation avec les données comptables est effectuée. Mais l'identification comptable du dépérissement comme consommation suppose le passage à un autre stade du raisonnement." (10)

Cet amortissement passif, résiduel ou encore implicite, selon les expressions de Y. LEMARCHAND s'impose à l'entreprise et traduit une "extinction autonome et progressive de l'actif" (11) selon un mode comparable à l'amortissement de la dette au passif. Il ne s'agit pas du contraire d'un amortissement économique. Tout dépend de la définition donnée au résultat. Si celui-ci est défini comme la variation de la valeur liquidative du patrimoine entre le début et la fin d'une opération, la mesure de la dépréciation donne bien un résultat *économique*. Par exemple, "les armateurs ne pouvaient ignorer l'usure de leurs navires et omettre d'en tenir compte dans leurs prévisions. Dans les sociétés d'armement quirataire, lorsque le navire est vendu à l'issue de chaque voyage, c'est de manière automatique que son dépérissement vient diminuer le résultat de l'expédition." (12)

7 Ibid.

8 Cf. EDWARDS J.R.: A History of Financial Accounting. Routledge, 1989, p. 132.

9 Cf. à ce sujet BURLAUD et COSSU (1977), p. 3 et 4.

10 Y. LEMARCHAND, op. cit., p. 69.

11 Ibid. p. 305.

12 Ibid. p. 245.

La dépréciation, liée au vieillissement, est évidemment irréversible. Mais sa mesure qui fait appel à la notion de valeur liquidative peut poser un certain nombre de problèmes. Il existe des actifs *composites* dont le vieillissement n'est pas homogène. C'est le cas aujourd'hui des immeubles qui, s'ils sont de bonne qualité et bien entretenus, ne vieillissent pas. Certaines entreprises anglaises ne les amortissent donc pas. Au 19^e siècle, l'obsolescence ne venant pas interférer avec l'usure physique, on trouvait des locomotives n'ayant plus une seule pièce d'origine ou presque, figurer dans les comptes des compagnies de chemins de fer pour leur valeur d'origine ne subissant ni additions pour réparation, ni réduction pour amortissement. ⁽¹³⁾ Les *améliorations et réparations* constituent une autre difficulté illustrant la fragilité de la distinction immobilisation-charge. Cela renvoie à la notion de valeur d'usage: une amélioration est un nouvel actif dès lors qu'elle augmente la valeur d'usage d'un bien.

La comptabilisation de la dépréciation d'un actif qui traduit une conception patrimoniale du bilan, n'exclut pas tout calcul d'un résultat économique. En effet, lorsque la période de calcul du résultat correspond à la fois à un cycle économique et à la liquidation du patrimoine (cas du navire de retour d'un voyage au long cours), l'amortissement peut, en une seule et même opération remplir un double objectif: donner une image fidèle du patrimoine et du résultat. En revanche, dès lors que l'on introduit le concept de continuité d'exploitation parce que la liquidation n'a pas lieu à la date de clôture de l'exercice, il faut distinguer la valeur liquidative et la valeur d'usage du patrimoine. La dépréciation ne peut plus donner une image fidèle du patrimoine et du résultat sauf à trouver une solution de compromis fondée sur des conventions.

1.1.3/ Coût.

Avec les grandes manufactures apparaît la notion de continuité de l'exploitation. La différence entre investissement et consommation se fait plus nette que dans les campagnes maritimes où l'affaire se dénoue dans sa totalité avec une sorte de liquidation périodique à chaque retour (si retour il y a!) du navire. Dans ce dernier cas, l'exercice comptable est variable car fonction de la durée du voyage et constitue une donnée objective. Pour la manufacture, le découpage en exercices est la réponse à un besoin éprouvé par les gestionnaires ou les dirigeants et constitue, comme nous l'avons dit, un construit. Le contexte conduit "naturellement" à une conception de l'amortissement consistant à allouer forfaitairement la valeur de l'investissement aux charges des différents exercices, ce qui est concevable puisqu'il y a continuité de l'exploitation. L'amortissement devient conscient ou explicite selon les expressions de Y. LEMARCHAND. Il entre dans le coût de l'utilisation de l'actif fixe. Si l'entreprise continue à l'utiliser, à l'exploiter, sa valeur vénale constitue une valeur virtuelle dont la connaissance ne présente que peu d'intérêt et non une valeur réelle.

L'évolution du vocabulaire rend compte de ce glissement de conception. Le dépérissement correspond à la perte de valeur liquidative ou d'usage d'un bien. Le mot "amortissement" apparaît au 15^e siècle avec le sens de remboursement ou d'extinction d'une dette. ⁽¹⁴⁾ Le rythme de ce remboursement est convenu et non pas imposé par le marché comme pourrait l'être l'amortissement qui mesure la dépréciation de la valeur liquidative. On passe de l'amortissement financier à l'amortissement comptable au 19^e siècle avec l'idée que "l'amortissement peut être vu comme le remboursement de son prix d'achat par l'immobilisation". ⁽¹⁵⁾ Il acquiert alors un caractère forfaitaire. Le bilan sera peut-être alors

¹³ Ibid. p. 108.

¹⁴ Cf. à ce sujet: *ibid.* p. 556.

¹⁵ Ibid. p. 557.

moins "juste" mais le coût de revient unitaire de chaque objet sera plus exact et le compte de résultat plus significatif. "Le passage du constat de dépréciation à la prévision du renouvellement est l'indice d'un élargissement de l'horizon économique et d'une vision dynamique de l'activité économique." (16) Toutefois, la technique de l'allocation forfaitaire entraîne dans son sillage l'adoption de la convention du coût historique qui ne permet pas une gestion du renouvellement ou du remplacement du parc d'immobilisations.

On peut y ajouter une charge supplétive: le coût d'opportunité que constitue l'intérêt du capital immobilisé. "L'amortissement économique est égal à l'amortissement industriel augmenté d'un intérêt fictif calculé en appliquant un taux à la valeur réelle des immobilisations en début d'exercice; il tient ainsi compte de ce qu'a perdu l'entreprise en investissant plutôt qu'en plaçant la somme équivalant à l'investissement." (17) "La reconnaissance de l'intérêt des capitaux comme composante du coût des produits est d'ailleurs consacrée par les textes officiels à la fin du 18^e siècle et au début du suivant. Ceci correspond également à la pratique des sociétés qui considèrent l'intérêt statutaire comme une charge et non comme une partie du bénéfice distribué." (18)

Dans ce sens d'allocation forfaitaire, l'amortissement peut également concerner des actifs fictifs. Ainsi, "dès 1824, Godard procédait à l'étalement des frais d'établissement à Baccarat (19) et recommandait cette solution dans l'ouvrage qu'il publiait trois ans plus tard (20)." (21) Il n'y a alors plus de lien entre amortissement et dépréciation. En évoluant de la sorte, la notion d'amortissement a également changé la définition des immobilisations. Devient une immobilisation toute dépense destinée à profiter à plusieurs exercices futurs et dont l'importance ne permet pas équitablement de faire supporter le poids à un seul exercice.

Paradoxalement, la recherche d'une vérité des coûts grâce à l'amortissement peut aussi aboutir à... ne pas amortir! Ainsi, au Royaume-Uni, un certain nombre d'entreprises n'amortissent-elles pas leurs immeubles car:

- lorsqu'ils sont bien entretenus, leur durée de vie est quasiment illimitée;
- leur valeur d'usage ne diminue pas avec le temps;
- le fait de constater dans les charges à la fois les frais d'entretien et les amortissements aboutirait à compter une double charge qui ne serait pas économiquement justifiée.

Une enquête effectuée sur les comptes de 1991 fait apparaître que 13% des entreprises n'amortissaient pas leurs immeubles. (22) Au 19^e siècle, toujours en Grande-Bretagne, on pouvait faire le même constat pour les voies de chemin de fer, les locomotives ou les hauts-fourneaux. (23)

On peut également amortir sans amortir en passant en pertes les immobilisations au fur et à mesure de leur remplacement comme cela se fait en comptabilité hôtelière pour les équipements de faible valeur unitaire et à rotation relativement rapide (literie, argenterie, etc.).

16 Ibid. p. 250.

17 BOUTAN Jean: *Réflexions sur les relations entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale. Etudes et conjoncture*, n° 8, août 1967, p. 26.

18 Y. LEMARCHAND, *op. cit.*, p. 232.

19 Archives de Cristalleries de Baccarat, procès-verbal de l'assemblée générale du 4 octobre 1824.

20 M. GODARD: *Traité général et sommaire de la comptabilité commerciale*. p. 86.

21 Y. LEMARCHAND, *op. cit.* p. 718.

22 Anthony CAREY et Mark HANNAM: *Depreciation: principles and practices*. Research Board. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Dactylographié, 1991, 90 p.

23 Cf. à ce sujet: EDWARDS J.R., *op. cit.*, p. 114.

L'amortissement par allocation forfaitaire conduit à un dilemme: "vaut-il mieux user d'une règle simple qui fournit un chiffre précis mais faux, ou se livrer à des réflexions incertaines pour obtenir un résultat approximatif mais fondé? Tout dépend évidemment de la mesure dans laquelle le chiffre précis est vraiment faux et de la portée que peut avoir l'erreur commise." (24) En s'appuyant fortement sur la convention du coût historique, on privilégie bien évidemment la première des deux solutions ce qui sert les intérêts d'une profession comptable émergente en limitant les possibilités de manipulation du résultat par les dirigeants. (25)

1.1.4/ Autofinancement.

A l'issue de la période 1820-1850, le mécanisme de l'amortissement "devient l'auxiliaire actif d'une politique d'autofinancement intensif. Une attitude qui va déclencher d'âpres conflits entre administrateurs de sociétés et ayants-droit aux bénéfices. Cette écriture, négligée par presque tous les auteurs avant les années 1820, est désormais une variable au service des stratégies de financement des dirigeants. Elle est à leur entière discrétion. Malgré quelques tentatives, on ne réussira guère à discipliner les pratiques avant que n'intervienne l'imposition des bénéfices, mise en place durant la Première Guerre Mondiale." (26) C'est à tel point que Pierre LASSÈGUE parle "de l'amortissement considéré comme l'un des beaux-arts" (27). Plus loin, Y. LEMARCHAND précise que "l'amortissement est une variable de la politique d'autofinancement de la firme. Une variable sur le maniement de laquelle l'entrepreneur dispose d'une assez grande marge de liberté et qui se trouve au centre d'un conflit potentiel, relatif au partage du résultat de l'entreprise, entre les dirigeants, les associés, les salariés, la clientèle et bientôt l'Etat. Ce dernier en fera plus tard l'un des instruments de sa politique économique." (28)

La réalité de l'amortissement devient alors assez complexe puisque le même vocable désigne notamment la prise en compte du déperissement, l'anticipation du renouvellement et la reconstitution du capital immobilisé. Le risque d'une confusion entre amortissement, provision et réserve apparaît, ainsi qu'entre amortissement et constitution d'un fond de remboursement du capital servant à l'amortissement (remboursement) du capital. La différence entre amortissement et provision est en principe aisée à établir:

- les amortissements doivent être employés lorsque la dépense précède les exercices comptables qui en tirent profit;
- les provisions pour charges (par exemple, provision pour grosse réparation) doivent être utilisées quand la dépense suit les exercices comptables qui en bénéficient.

La confusion entre amortissement et réserve est beaucoup plus subtile comme l'illustre l'existence en France des amortissements dérogatoires qui appartiennent aux deux catégories. De plus, le réinvestissement des amortissements au fur et à mesure des dotations et non des mises au rebut des immobilisations met en oeuvre un mécanisme d'autofinancement de la croissance des investissements, de multiplicateur désigné sous le nom d'effet Lohmann-Rüchti. (29)

24 Marcel BOITEUX: Comment calculer l'amortissement? Revue d'économie politique, n° 1, 1956, p. 48

25 Ce point est souligné, en ce qui concerne la Grande Bretagne du 19^e siècle par: EDWARDS, op. cit., p. 111.

26 Y. LEMARCHAND, op. cit., p. 8.

27 Pierre LASSÈGUE: De l'amortissement considéré comme l'un des beaux-arts. Dactylographié, 1993, 16 p.

28 Y. LEMARCHAND, op. cit., p. 11.

29 Cf. à ce sujet: BURLAUD Alain et COSSU Claude: Multiplicateur d'amortissement et inflation. Economie et comptabilité, n° 118, juin 1977, p. 3 à 27.

Si économiquement l'amortissement peut contribuer à conserver dans l'entreprise les moyens de financement nécessaires au renouvellement ou même à la croissance des immobilisations, encore faut-il que le résultat reste positif faute de quoi il aurait pour contrepartie à l'actif une accumulation des pertes, c'est-à-dire la création d'un actif fictif. Par ailleurs, il faut connaître la valeur de remplacement des différents actifs, ce qui n'est pas sans poser de problèmes pratiques: qu'est-ce qu'un remplacement? comment peut-on en connaître "objectivement" et a priori le coût?

Les pouvoirs publics ne peuvent pas non plus se désintéresser de l'amortissement pour au moins deux raisons:

- venant en diminution du résultat imposable, il a une incidence sur les recettes publiques;
- dès lors qu'ils interviennent dans la vie économique du pays, ils ne peuvent ignorer cette composante de la politique d'autofinancement des entreprises.

Ainsi en France, le coefficient de l'amortissement dégressif a été réduit d'un demi point quand il s'agissait de ralentir la demande pour lutter contre l'inflation (biens acquis ou fabriqués entre le 30/6/74 et le 1/4/75) et, à d'autres moments, a été majoré d'un demi point pour au contraire relancer l'investissement (biens acquis ou fabriqués en 1977).

1.2/ Histoire de l'amortissement au Royaume Uni.

1.2.1/ L'amortissement et la publication des comptes des sociétés.

Si nous prenons comme point de départ le milieu du 19ème siècle, EDWARDS⁽³⁰⁾ fait l'hypothèse qu'il n'y avait pas de prise en compte systématique de l'amortissement. "Il y avait une présomption largement admise selon laquelle si les immobilisations étaient correctement entretenues, elles avaient une durée de vie illimitée ou tout au moins une date de remplacement suffisamment éloignée pour pouvoir être ignorée." (31)

Il pense que le lissage des résultats était une donnée importante pour les dirigeants et que l'amortissement était l'un des moyens disponibles pour réduire les bénéfices quand ils le désiraient ou les accroître selon les conditions économiques du moment.

A la fin du 19ème siècle, les meilleurs comptables encourageaient fortement la constatation d'un amortissement. DICKSEE⁽³²⁾, dont le livre sur l'audit avait certainement la réputation d'être la référence en matière de principes comptables, traitait du principe de l'amortissement et de son application à différentes catégories d'actifs. Il notait, à titre d'exemple: "les chevaux se déprécient inévitablement et, s'ils travaillent dur, très rapidement. Le taux de dépréciation variera probablement entre 15 et 25% de la valeur d'entrée." (33)

DICKSEE reproduit dans son livre une communication faite en 1887 à Liverpool par Adam MURRAY (Fellow Chartered Accountant) sur l'usure et l'amortissement. Il traite de l'amortissement comme outil de calcul d'un prix exact, évitant de redistribuer le capital aux actionnaires et donnant de meilleures informations au bilan. Il commentait les pratiques du moment de la façon suivante: "Une grande confusion et incertitude pèse sur les comptes d'immobilisation de nombreuses industries du fait du traitement de l'usure et du renouvellement. Il n'est pas inhabituel de faire une déduction pour usure dans les comptes

³⁰ J.R. EDWARDS: *A History of Financial Accounting*. Londres, Routledge, 1989.

³¹ *Ibid.* p. 123.

³² L.R. DICKSEE: *Auditing*. Londres, Gee & Co., 14ème édition, 1928.

³³ *Ibid.* p. 223.

d'immobilisation puis d'ajouter à ces comptes non seulement les acquisitions nouvelles ou les extensions mais également les renouvellements; il en résultait fréquemment que les immobilisations s'élevaient à un montant supérieur à leur valeur d'usage réelle et par conséquent que le profit était apparemment supérieur à ce qu'il était réellement." (34)

EDWARDS constate un intérêt grandissant pour la notion d'amortissement à la fin du siècle dernier et au début du 20ème siècle mais en décrivant les pratiques des entreprises entre 1900 et 1940 il écrit: "L'examen des comptes publiés montre que l'amortissement des immobilisations n'était pas une pratique répandue jusqu'en 1940. L'absence totale d'amortissement n'était pas une chose inhabituelle et, lorsqu'une déduction était faite, il s'agissait souvent d'une forme forfaitaire, calculée en fonction du bénéfice et comptabilisée comme une affectation de celui-ci." (35)

En 1945, l'ICAEW publiait sa recommandation n°9 qui demandait aux entreprises de constater une dotation annuelle. Elle s'énonce ainsi: "L'amortissement représente la part du coût d'une immobilisation supportée par son propriétaire, part qu'il ne peut récupérer lorsqu'il constate qu'elle est hors d'usage. La constatation de cette perte est un coût relié à l'exploitation durant la durée de vie économique de l'immobilisation et ne dépend pas du montant du résultat." (36) La recommandation suggère que l'amortissement linéaire est généralement la méthode la plus appropriée. Elle exclut explicitement l'amortissement du fonds de commerce (*goodwill*) ou des terrains nus mais inclut l'amortissement des constructions, des machines, du droit au bail et des brevets.

Il y eût à l'époque une importante révision des règles de présentation des comptes (rapport COHEN, 1945) qui a abouti à la loi sur les sociétés (*Companies Act*) de 1947, demandant la publication de la valeur d'entrée des immobilisations et du cumul des amortissements. Les prescriptions de cette loi sur les sociétés sont les suivantes:

"2.(1) La valeur d'une quelconque immobilisation sera égale à la différence entre:

- (a) son coût ou, si elle figure dans les livres de la société pour une valeur, cette valeur et
- (b) le montant cumulé des amortissements ou dépréciations comptabilisés depuis la date de son acquisition ou de son évaluation.

2.(3) Pour les immobilisations de chaque catégorie dont la valeur a été déterminée conformément à l'alinéa 1 du présent paragraphe, il conviendra de faire apparaître:

- (a) le montant total correspondant au (a) de cet alinéa 1 et
- (b) le montant total correspondant au (b) de cet alinéa 1." (37)

Le *Companies Act* exclut spécifiquement les immobilisations financières, le fonds de commerce, les brevets et les marques et tout actif dont le remplacement est assuré par (i) la création d'une réserve de renouvellement ou de remplacement calculée sur la base de la valeur de remplacement ou (ii) l'imputation du coût de remplacement directement au produit.

C'est la première fois qu'il est question d'amortissement dans la loi sur les sociétés mais, curieusement, alors que la loi exige la publication du cumul des amortissements, elle n'exige pas que les immobilisations soient amorties. Il en fût ainsi jusqu'à ce qu'en 1981, l'introduction dans la loi sur les sociétés des dispositions de la 4ème directive de la CEE donne un fondement légal à l'exigence d'un amortissement annuel. Jusqu'à un certain point, cela est typique d'une

³⁴ Ibid. pp. 230 à 237.

³⁵ EDWARDS, op. cit., p. 132

³⁶ *The Accountant*, 13 janvier 1945, p. 15.

³⁷ *Companies Act*, First Schedule, Part 1.

tradition qui confiait à la loi le soin de spécifier le minimum d'informations devant être publiées et laissait aux pratiques généralement admises le soin de régler les détails.

Une recommandation comptable sur l'amortissement fût publiée en 1977 puis modifiée en 1981 et 1987 mais elle fera l'objet d'un examen ci-après dans le cadre des règlements actuels.

1.2.2/ L'amortissement et la fiscalité.

Une particularité curieuse du système britannique est que l'amortissement comptabilisé dans les comptes annuels et porté à la connaissance des actionnaires n'a pas d'incidence fiscale. Le gouvernement détermine de façon centralisée les taux d'amortissement utilisés pour le calcul de l'impôt sans se soucier de ce qui apparaît dans les comptes des sociétés.

On ne peut que faire des hypothèses sur les origines de cette solution mais c'est peut-être parce que ce système d'imposition des bénéfices commerciaux fût établi au Royaume Uni en 1803 (pour faire la guerre aux français...), bien avant qu'il y ait une tradition en matière de comptes des sociétés. Dans d'autres pays, l'impôt sur le revenu n'est souvent apparu qu'au début du 20ème siècle, époque à laquelle il y avait déjà quelques principes comptables en place à la disposition du fisc. EDWARDS fait la remarque suivante: "Si des procédures d'évaluation avaient été développées à l'époque où l'impôt fût introduit, on peut supposer que le montant du résultat comptable eût été adopté sans changement significatif. A la fin du 18ème siècle, les différentes pressions qui allaient accélérer le développement des principes comptables n'étaient pas encore apparues." (38)

L'impôt sur le revenu fût introduit pour la première fois au Royaume Uni en 1799 puis fût supprimé en 1802 après la paix d'Amiens. Cependant, il fût réintroduit en 1803 quand la guerre avec Napoléon reprit et fût à ce moment l'objet d'une réforme substantielle dont il conserve encore aujourd'hui les bases bien que cet impôt ait disparu entre 1816 et 1842.

EDWARDS (39) est d'avis qu'à cette époque, le fisc avait besoin de créer ses propres règles déterminant quelles dépenses étaient déductibles et il n'y avait pas au début de ce processus d'industrialisation de concept désignant des actifs de longue durée dont le coût devait être étalé sur plusieurs exercices. De plus l'impôt était prévu pour être - et fût effectivement - une mesure temporaire destinée à financer la guerre contre la France ce qui explique qu'il n'y ait pas eu de dispositif pour prendre en compte l'existence d'un capital industriel. Les mesures de l'époque autorisaient la déductibilité des dépenses d'entretien mais pas de l'amortissement.

Quand l'impôt sur le revenu fût réintroduit en 1842, aucune place ne fût laissée à l'amortissement. Cependant, EDWARDS (40) montre que dans différentes régions le fisc admettait la déductibilité d'une dépréciation bien qu'une jurisprudence contraire existât (41).

La situation évolua en 1878 avec la reconnaissance légale d'une déduction pour usure et dépréciation mais uniquement pour le matériel et l'outillage. La loi précisait que le fisc pouvait "autoriser de telles déductions s'il estimait qu'elles représentaient de façon juste et raisonnable

38 J.R. EDWARDS: Tax Treatment of Capital Expenditure and the Measurement of Accounting Profit. *British Tax Review*, 1976, n°5, p. 302.

39 Ibid.

40 Ibid. pp. 304 & 305.

41 *Forder vs Andrew Handyside & Co. Ltd.*

la perte de valeur due à l'usure annuelle de tout matériel et outillage utilisé pour les besoins de l'exploitation." (42)

La loi n'autorisait aucune déduction pour la consommation d'actifs tels les mines de charbon ou pour les immeubles pas plus que pour les dépréciations dues à l'obsolescence. Ce dernier point fût corrigé de façon informelle par une tolérance administrative en 1897 et finalement par une disposition légale en 1916.

Il n'y eût pas de changement majeur jusqu'à la fin de la seconde guerre Mondiale. L'approche de l'amortissement change alors de façon radicale. Le gouvernement prend alors le parti de gérer les déductions fiscales pour amortissement afin d'encourager l'investissement dans de nouvelles immobilisations, politique qui reste en vigueur jusqu'à aujourd'hui mise à part la période du gouvernement Thatcher des années 80. La loi de finance de 1945 a introduit le concept d'amortissement initial, c'est-à-dire un amortissement à taux spécial applicable la première année d'utilisation de l'immobilisation.

Dans les années 70, cet amortissement initial a augmenté jusqu'à représenter 100% de certains matériels et outillages ce qui a entraîné la comptabilisation d'impôts différés élevés dans les comptes annuels des sociétés. Ceci conduisit à une situation où le taux d'impôt sur les sociétés était de plus de 50% mais le taux réel bien plus bas. Ce fût le gouvernement Thatcher qui au début des années 80 reforma le système pour supprimer ces amortissements exceptionnels initiaux (entièrement supprimés en 1986) et réduisit le taux nominal de l'impôt... pour augmenter le taux réel. Quelques amortissements exceptionnels initiaux ont été réintroduits pour une courte période en 1992/93.

Au Royaume Uni, les relations entre fiscalité et comptabilité sont compliquées (43) mais pas en ce qui concerne les amortissements. Pour déterminer le résultat fiscal, le fisc applique les taux d'amortissement décidés centralement par le gouvernement indépendamment de ce qui a été comptabilisé dans les livres de la société. La loi fiscale ne fournit toujours pas de définition du profit. La jurisprudence la plus souvent citée date de 1892: "Ce qui est imposable, c'est le montant du profit ou gain. Le mot *profit* doit être à mon avis compris dans son sens propre et naturel, dans un sens sur lequel aucun commerçant ne puisse se méprendre." (44) Certains commentateurs sont cependant d'avis que le fisc s'appuie beaucoup plus sur les règles de la comptabilité.

⁴² *Customs and Inland Revenue Act*, 1878, cité par EDWARDS, op. cit. p. 305.

⁴³ cf. P.J. WALTON: Liens entre la comptabilité financière et la fiscalité au Royaume Uni, *Revue française de comptabilité*, juin 1992, pp. 48 à 50.

⁴⁴ Lord HALBURY, LC in *Gresham Life Insurance Soc. vs Styles*.

2/ L'ACTUALITE FRANCAISE DU DROIT COMPTABLE ET DU DROIT FISCAL EN MATIERE D'AMORTISSEMENT.

Cette partie est particulièrement dédiée au lecteur du Royaume-Uni, pas nécessairement familiarisé avec les spécificités de la comptabilité française, et doit lui permettre de comprendre les résultats de l'enquête sur les comptes des entreprises françaises de l'échantillon. Elle démontre le caractère très "politique" de la notion d'amortissement tant du point de vue des entreprises qui en font un outil privilégié de leur politique de communication financière que des pouvoirs publics qui en font un instrument de régulation conjoncturelle (soutien temporaire à l'investissement par le biais des rythmes d'amortissement) ou d'intervention dans la politique industrielle du pays (soutien plus ou moins long à des investissements très ciblés grâce à des possibilités d'amortissement exceptionnel).

2.1/ L'environnement international.

2.1.1/ L'IASC.

La **norme n°4** de l'IASC, adoptée en octobre 1976, précise les règles d'amortissement qui devraient être adoptées au niveau international, tout au moins par les organisations professionnelles membres.

La **définition** de l'amortissement qui est retenue est la suivante: c'est l'étalement du montant soumis à dépréciation, sur la durée de vie utile estimée, d'une immobilisation. Une immobilisation amortissable se définit par le fait que sa durée de vie utile est supérieure à un exercice comptable mais qu'elle est limitée. La durée de vie utile est soit la durée d'utilisation estimée a priori, soit la production (mesurée par exemple en nombre d'unités produites) pouvant être attendue d'un équipement. Sa détermination est l'expression d'une opinion. Elle peut être inférieure à la durée de vie physique du bien car au delà de l'usure, il y a l'obsolescence et des limites contractuelles (biens acquis en crédit-bail et comptabilisés à l'actif) ou légales (contrôles techniques). Le montant soumis à dépréciation est le coût historique ou son substitut (dans le cas d'une réévaluation, par exemple) diminué de la valeur résiduelle nette, c'est-à-dire après déduction des frais de remise en état du site. Le fait que la valeur d'une immobilisation ait augmenté au cours de l'exercice comptable ne fait pas obstacle à la constatation de l'amortissement. Le rythme de l'amortissement doit être systématique, c'est-à-dire indépendant de la rentabilité de l'entreprise ou de considérations fiscales et respecter la règle de la permanence des méthodes.

Les comptes annuels doivent fournir les **informations** suivantes:

- description de la méthode d'amortissement retenue;
- la durée de vie utile ou le taux d'amortissement;
- le total des amortissements de la période;
- le montant brut des immobilisations amortissables et le cumul des amortissements correspondants.

2.1.2/ Les directives de la CEE.

L'article 35-1b de la **4ème directive** stipule que "le prix d'acquisition ou le coût de revient des éléments de l'actif immobilisé dont l'utilisation est limitée dans le temps doit être diminué des corrections de valeur calculées de manière à amortir systématiquement la valeur de ces

éléments pendant la durée de leur utilisation." Le mot systématiquement semble écarter tout ajustement des amortissements en fonction de préoccupations circonstancielles. La seule autre précision donnée par cette directive en matière d'amortissement concerne les frais d'établissement (art. 34-1a), les frais de recherche et de développement (art. 37-1) et le fonds de commerce (art. 37-2) qui doivent être amortis en moins de 5 ans lorsque leur inscription à l'actif est autorisée. Toutefois, en ce qui concerne seulement le fonds de commerce, les Etats membres peuvent autoriser l'amortissement "sur une période limitée supérieure à 5 ans à condition que cette période n'excède pas la durée d'utilisation de cet actif, qu'elle soit mentionnée dans l'annexe et qu'elle soit dûment motivée" (art. 37-2). Par ailleurs, l'article 38 prévoit indirectement la suppression de l'amortissement puisque "les immobilisations corporelles (...) qui sont constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire pour l'entreprise peuvent être portées à l'actif pour une quantité et une valeur fixe si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement."

La 7^{ème} directive n'ajoute rien puisqu'elle indique que "l'entreprise qui établit des comptes consolidés doit appliquer les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées à ses propres comptes annuels" (art. 29-2a). Elle prévoit bien sûr des possibilités de dérogation à cette règle générale à condition de les signaler et de les motiver dans l'annexe.

2.2/ Le cadre législatif et réglementaire général français.

2.2.1/ Les lois et décrets.

La loi du 30 avril 1983, dite "loi comptable", qui s'applique à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant (qu'il s'agisse d'une société ou non), explique que le compte de résultat "fait apparaître après déduction des amortissements et des provisions, le bénéfice ou la perte de l'exercice" (art. 9 du code de commerce). Puis elle précise que "pour les éléments d'actif immobilisé, les valeurs retenues dans l'inventaire doivent, s'il y a lieu, tenir compte des plans d'amortissement" (art. 12 du code de commerce).

La loi du 24 juillet 1966, dite "loi sur les sociétés commerciales", renvoie au code de commerce lorsqu'il s'agit des documents comptables. Toutefois, elle apporte des précisions utiles aux seules sociétés commerciales. Ainsi, les frais de constitution de la société ou les frais d'augmentation du capital doivent être amortis dans un délai maximum de 5 ans sauf dans des cas particuliers limitativement énumérés.

Selon le décret du 29 novembre 1983, pris en application de la loi comptable, "la dépréciation (jugée irréversible) d'une immobilisation est (...) constatée par l'amortissement. Celui-ci consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement. Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution. (...) Les amortissements sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants." (art. 8)

En outre, ce décret apporte à la loi du 30 avril 1983 les précisions suivantes concernant les actifs fictifs et les actifs immatériels: "Les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminées peuvent figurer à l'actif du bilan au poste *frais d'établissement*. Les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan, au poste correspondant, à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale. Les éléments acquis du fond de commerce qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan sont inscrits au poste *fonds commercial*. Les éléments constitutifs des postes ci-dessus visés sont

commentés à l'annexe. Les frais d'établissement ainsi que les frais de recherche appliquée et de développement sont amortis selon un plan et dans un délai maximal de 5 ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être amortis sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs: il doit en être justifié dans l'annexe." (art. 19) En ce qui concerne les primes de remboursement des emprunts, elles sont inscrites à l'actif du bilan et amorties sur la durée de l'emprunt selon des modalités décrites dans l'annexe. "Les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursée ne peuvent en aucun cas y être maintenues". (art. 21)

Le **code général des impôts** ne laisse pas une autonomie complète au droit comptable français. Notamment, ne sont déductibles du résultat imposable que les "amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation" (art. 39-1 du CGI). Pour bénéficier d'un avantage fiscal, il est donc nécessaire de mettre en harmonie le bilan fiscal et le bilan comptable. Dans la pratique et pour la plupart des entreprises, les considérations fiscales sont donc plus importantes que l'image fidèle. De plus, l'insuffisance d'amortissement est sanctionnée fiscalement. C'est ainsi qu'à "la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée" (art. 39B, 1er al. du CGI).

La *base d'amortissement*, comme en droit comptable, exclut les immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible. Ainsi, les terrains, fonds de commerce et titres de participation font l'objet de provisions en non d'amortissements.

Si l'amortissement linéaire constitue un minimum, l'*amortissement dégressif* constitue généralement le maximum. Les entreprises ont donc le choix de la méthode d'amortissement à condition de rester entre ces deux limites mais en pratique, elles choisissent l'un ou l'autre et non une solution intermédiaire. L'amortissement dégressif ne s'applique qu'aux "biens d'équipement autres que les immeubles d'habitation, les chantiers et les locaux servant à l'exercice de la profession, acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 1960 par les entreprises industrielles" (art. 39A-1 du CGI). L'annexe 2, art. 22 du CGI énumère limitativement la liste des immobilisations amortissables en dégressif et précise que les biens qui étaient déjà usagés lors de leur acquisition en sont exclus ainsi que ceux dont la durée de vie est inférieure à 3 ans. Il s'agit donc d'une politique d'aide à l'investissement industriel et hôtelier sélective dans la mesure où elle ne concerne que les biens neufs. Le taux de l'amortissement dégressif s'obtient en multipliant le taux de l'amortissement linéaire par un coefficient de 1.5 (utilisation comprise entre 3 et 4 ans), 2 (utilisation comprise entre 5 et 6 ans) ou 2.5 (utilisation supérieure à 6 ans). Ces coefficients ont été diminués d'un demi point du 1/7/74 au 31/3/75 pour réduire la demande de biens d'équipement et freiner l'inflation. Inversement, au cours de l'année 1977, ils ont été majorés d'un demi point pour relancer la demande. Ces politiques fiscales de régulation conjoncturelle ont eu des incidences sur les comptes des entreprises indépendamment de toute idée de sincérité puisque le concept d'image fidèle n'était pas inscrit dans le droit comptable français de l'époque.

Un *amortissement accéléré* permettant d'utiliser les coefficients majorés de l'amortissement dégressif a été instauré à partir du 1/1/78 jusqu'au 1/1/91 pour les matériels permettant d'économiser l'énergie ou certaines matières premières. Les contraintes macro-économiques sont venues une fois de plus modifier les politiques comptables des entreprises. Le concept

d'amortissement dérogatoire introduit par le plan comptable général de 1982 permet toutefois de distinguer dans les comptes annuels l'amortissement économique et le supplément correspondant à des objectifs fiscaux.

L'*amortissement exceptionnel* sur 12 mois peut être pratiqué sur les immeubles antipollution (stations d'épuration des eaux, etc.), les matériels destinés à économiser l'énergie, destinés à lutter contre le bruit et les véhicules électriques à condition que ces équipements aient été acquis ou achevés entre le 1/1/90 et le 31/12/94. La même règle s'applique aux logiciels acquis depuis le 1/1/84, ce qui exclut les logiciels produits par l'entreprise. Lorsque la période de 12 mois est à cheval sur deux exercices, l'amortissement est réparti *pro rata temporis* entre ces deux exercices. Les immeubles destinés à la recherche peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel de 50 % dès la première année de leur réalisation. La valeur résiduelle est amortie sur la durée normale d'utilisation, la première annuité s'ajoutant à l'amortissement exceptionnel.

Sauf dans le cas de l'amortissement exceptionnel, le *durée de l'amortissement* est celle correspondant à l'usage professionnel en vigueur au moment de l'acquisition du bien. Si la durée réelle d'utilisation est supérieure, l'Administration ne peut en tirer argument pour allonger la période de calcul de l'amortissement. Inversement, si l'entreprise veut retenir une durée d'amortissement plus courte, elle doit le justifier par des conditions d'exploitation particulières. Dans les faits, "l'Administration ne remet pas en cause la durée d'amortissement si l'écart entre les usages et la pratique est inférieur à 20 %." (45) L'amortissement par une entreprise locataire des investissements faits par elle dans des lieux loués se fait sur la durée normale d'utilisation même si le bail vient à échéance plus tôt et que l'investissement n'est pas récupérable par le locataire. Lorsqu'il s'agit de biens donnés en location, la règle est la même.

La **loi du 3 janvier 1985** "relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques" renvoie aux principes comptables et règles d'évaluation du code de commerce (art. 357-7) mais avec des possibilités de dérogation (art. 357-8) en ce qui concerne les règles d'évaluation: coût historique indexé, valeur de remplacement, dernier entré, premier sorti (LIFO), etc. Par ailleurs, elle exige que les méthodes comptables utilisées par les différentes sociétés du groupe soient homogènes sauf si le coût des retraitements est disproportionné et d'incidence négligeable (art. 357-7). Cette loi ne prescrit donc rien de précis en matière d'amortissement.

Le **décret du 17 février 1986** pris pour l'application de la loi sur les comptes consolidés apporte des précisions sur trois points en ce qui concerne nos préoccupations.

L'évaluation et par conséquent l'amortissement aussi, doit se faire de façon homogène dans les différentes sociétés du groupe, le cas échéant grâce à des retraitements (art. 248-6b).

Les écritures passées pour la seule application de la législation fiscale, tels notamment les amortissements dérogatoires ou exceptionnels, doivent être éliminées (art. 248-6c).

Enfin, l'écart de première consolidation doit être réparti dans les postes appropriés du bilan et suit, le cas échéant, les règles d'amortissement du compte de rattachement. "La partie non affectée de cet écart est inscrite à un poste particulier d'actif ou de passif du bilan consolidé. (Il) est rapporté au compte de résultat, conformément à un plan d'amortissement, ou de reprise de provision." (art. 248-3)

⁴⁵ Jurisclasseur Comptabilité, fascicule 485, §7.

2.2.2/ Le Plan comptable général (arrêté du 27 avril 1982) et la Méthodologie relative aux comptes consolidés (arrêté du 9 décembre 1986).

Par rapport aux textes qui précèdent, le **Plan comptable général** apporte des précisions sur l'intitulé et la codification des comptes utilisés pour constater les amortissements ou les reprises d'amortissements et surtout, des précisions sur la définition des concepts.

L'**amortissement pour dépréciation** est la "constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique et de toute autre cause. En raison des difficultés de mesure de cet amoindrissement, l'amortissement consiste généralement, dans l'étalement, sur une durée probable de vie, de la valeur des biens normalement amortissables. Cet étalement prend la forme d'un plan d'amortissement. Il peut être calculé selon diverses modalités." (PCG, terminologie)

Le **plan d'amortissement** est un "tableau prévisionnel de réduction de valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives. Dans le cas de l'amortissement pour dépréciation d'une immobilisation, il est tenu compte, notamment lorsque la durée d'utilisation du bien dans l'entreprise est nettement inférieure à sa durée probable de vie, d'une valeur résiduelle raisonnablement appréciée au moment de l'établissement du plan d'amortissement et pour autant que cette valeur est susceptible de modifier de façon sensible le calcul des annuités. (...) Le plan d'amortissement est établi:

- par élément;
- par catégorie d'éléments;
- ou pour un ensemble d'éléments constitutifs d'une unité complexe spécialisée." (PCG, terminologie)

Le plan d'amortissement étant prévisionnel, cela semble exclure la possibilité d'un amortissement fonctionnel (c'est-à-dire calculé en fonction de l'utilisation effectivement constatée d'un bien), selon le Conseil National des Commissaires aux Comptes. (46)

Les **amortissements dérogatoires** sont des "amortissements ou fractions d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement pour dépréciation et comptabilisés en application de textes particuliers (habituellement de règles fiscales). Les amortissements dérogatoires font partie des provisions réglementées" (PCG, terminologie) et figurent donc au passif du bilan, conformément à l'avis du Conseil National de la Comptabilité. (47)

La **méthodologie relative aux comptes consolidés (arrêté du 9 décembre 1986)** rappelle que les comptes consolidés doivent respecter les principes comptables généraux et que les comptes des différentes sociétés incluses dans le périmètre doivent être retraités s'ils ne sont pas établis sur des bases homogènes. En application de ces deux règles, "l'élaboration du plan comptable de consolidation ne peut toutefois être l'occasion (sauf pour une mise en harmonie) de remettre en cause les plans d'amortissement définis pour l'établissement des comptes individuels en application des prescriptions du Plan comptable général." (§ 230) Quant à l'écart de première consolidation, il doit être réparti selon les prescriptions du décret du 17 février 1986 en un écart d'évaluation et un écart d'acquisition. Toutefois, l'arrêté donne des précisions sur les modalités de son amortissement. "Les écarts d'évaluation affectés font, par le compte de résultat, l'objet de dépréciations par voie d'amortissements ou de provisions conformément aux règles applicables aux biens concernés. L'écart d'acquisition (...) s'il est positif, est amorti, sans exception, selon un plan d'amortissement, dont la durée doit refléter, aussi raisonnablement que

⁴⁶ Bulletin du CNCC n°84, décembre 1992, p. 556 et s.

⁴⁷ Bulletin du CNC n°59, 2ème trimestre 1984.

possible, les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition. Si des circonstances particulières le justifient, la réduction de l'écart d'acquisition est constatée, au-delà des amortissements prévus par le plan, par la constitution d'une provision pour dépréciation." (§ 2103)

2.3/ Les cas particuliers.

2.3.1/ Modification du plan d'amortissement.

L'objectif d'image fidèle **impose** la révision du plan d'amortissement en cas de modification significative des conditions d'utilisation d'un bien: progrès technique accéléré, passage aux "trois huit", etc.

Mais l'entreprise peut aussi **choisir** de modifier son plan d'amortissement soit pour saisir une opportunité (optimisation de l'avantage fiscal), soit pour être cohérente avec une nouvelle politique comptable.

Les **modifications d'opportunité** ne sont pas justifiées par un changement de l'utilisation du bien mais par la recherche d'un avantage fiscal. Elles ne doivent affecter que les éléments exceptionnels du compte de résultat et par conséquent, laisser inchangé le résultat courant. Ainsi, dans le cas du passage de l'amortissement linéaire au dégressif, seul l'amortissement linéaire est comptabilisé en amortissement pour dépréciation et porté en déduction du résultat courant. L'introduction de l'amortissement dégressif n'affecte donc pas la permanence des méthodes puisque le complément d'amortissement passe en amortissement dérogatoire, c'est-à-dire en charge exceptionnelle. Les modifications d'opportunité doivent être signalées dans l'annexe.

Les **modifications entraînées par un changement de politique comptable**, c'est-à-dire une décision propre à l'entreprise, doivent être non seulement signalées dans l'annexe mais aussi justifiées par "un changement exceptionnel (...) dans la situation du commerçant, personne physique ou morale" (art. 11 du code de commerce). "En outre, il convient:

- de faire apparaître l'incidence du changement comme un élément exceptionnel du compte de résultat de l'exercice,
- d'indiquer dans l'annexe, pour les exercices présentés, les postes du bilan directement affectés et d'y présenter sous forme comparative et simplifiée les comptes de résultat établis suivant les nouvelles méthodes jusqu'au résultat net courant,
- de retracer pro-forma les autres informations comparatives données dans l'annexe quand elles sont, directement et de manière significative, affectées par le changement." (48)

2.3.2/ Biens d'occasion.

Ces biens sont amortis sur leur durée probable d'utilisation, appréciée à la date de leur achat et non la durée résiduelle éventuelle par rapport à leur durée de vie totale normale selon les usages. Cette même règle s'applique aux biens acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail. Sur le plan fiscal, les biens acquis d'occasion ne peuvent bénéficier de l'amortissement dégressif.

⁴⁸ Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés: Les changements de méthode. Recommandations, 1984, 8 p.

2.3.3/ Biens acquis au moyen d'un emprunt: traitement des frais financiers.

La valeur du bien constituant sa valeur d'entrée est la base de calcul des amortissements qui n'inclut pas le coût du financement.

Inversement, lorsque l'immobilisation est créée par l'entreprise, le coût des capitaux empruntés pour financer sa fabrication peut être incorporé à son coût de production. La valeur du bien serait donc fonction de l'endettement de l'entreprise. Une telle solution, pour discutable qu'elle soit, est expressément prévue par l'article 7-2 du décret du 29 novembre 1983. Toutefois, le droit fiscal n'autorise pas la déductibilité des amortissements correspondant aux frais financiers inclus dans la valeur d'entrée des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même puisque ces frais financiers sont déjà des charges déductibles.

2.3.4/ Biens acquis au moyen d'une rente viagère.

"Pour des biens acquis contre paiement de rentes viagères, le prix d'achat est remplacé par le montant qui résulte d'une stipulation de prix ou, à défaut, d'une estimation. La contrepartie est portée pour la même valeur au passif du bilan" (49) dans un compte de dette. La valeur de l'immobilisation est indépendante de la durée de vie du crédientier et ne tient pas compte de la notion de risque attachée à ce type de contrat aléatoire. Il en est donc de même des amortissements. En cas de décès "prématuré" du crédientier, le compte de dette est soldé par un compte de produits exceptionnels. Inversement, "en cas de "longévité prolongée" du crédientier, les arrérages versés en excédent seront comptabilisés au débit d'un compte de charges exceptionnelles." (50)

2.3.5/ Biens acquis au moyen d'annuités indexés ou de devises.

Lorsque le bien est payé par des **annuités indexées**, le principe général selon lequel le prix d'acquisition est indépendant des modalités de règlement s'applique. La valeur d'entrée qui constitue la base de l'amortissement est le prix stipulé dans l'acte.

Dans le cas d'un bien payable en **devises** ou acquis grâce à un emprunt libellé en devises, le prix est converti en francs au cours du jour de l'opération. L'écart entre ce cours et le cours effectif de paiement constitue donc une perte ou un profit.

2.3.6/ Biens acquis en application d'un contrat de crédit-bail.

Il convient de distinguer les comptes annuels des comptes consolidés.

Dans les **comptes annuels** (individuels), le crédit bail s'analyse comme une location, suivie le cas échéant d'une acquisition d'immobilisation. Pendant la période de location, le bien qui reste la propriété du bailleur ne peut figurer au bilan du locataire. Ce dernier se contente de comptabiliser les loyers au fur et à mesure des échéances et doit en outre indiquer dans l'annexe:

- la valeur des biens pris en crédit-bail au moment de la signature du contrat;
- les redevances versées;
- *les amortissements qui auraient été enregistrés si l'entreprise avait été propriétaire de ces biens (dotation au titre de l'exercice et cumul des dotations au titre des exercices précédents);*

⁴⁹ LANGLOIS Georges, FRIEDERICH Micheline et BURLAUD Alain: Comptabilité approfondie. Foucher, 1992, p. 58.

⁵⁰ Ibid.

- les redevances restant à verser, ventilées selon leur échéance.

Le bilan et le compte de résultat donnent donc une image (fidèle?) fondée sur l'aspect juridique de l'opération. Toutefois, l'annexe permet d'effectuer le retraitement préconisé par la norme n°17 de l'IASC, fidèle à la prééminence de la réalité sur l'apparence et qui en vertu de cette règle analyse l'opération comme une cession ou une acquisition avec un règlement différé. La France réalise ainsi une sorte de compromis entre sa tradition patrimoniale des comptes et une conception économique qui prévaut dans les pays anglo-saxons. Le propriétaire du bien le fait figurer à l'actif de son bilan et pratique un amortissement selon les règles habituelles.

Lorsque le locataire lève l'option d'achat, le bien est porté à l'actif de son bilan pour son coût d'acquisition qui est ici égal au prix contractuel de cession. Par la suite, le bien est amorti par la société acheteuse sur la durée probable d'utilisation déterminée lors de la levée de l'option. Il suit le régime des biens d'occasion. La position fiscale est identique à la position comptable. L'éventuelle cession ultérieure du bien se comptabilise comme une cession normale d'immobilisation.

Un contrat de crédit-bail en cours peut également faire l'objet d'une cession sans intervention de la société de crédit-bail se traduisant chez l'acquéreur par l'entrée d'une immobilisation incorporelle. La solution diverge selon la nature mobilière ou immobilière du bien. Dans le cas du crédit-bail mobilier, la valeur de l'immobilisation incorporelle s'amenuise au fur et à mesure du déroulement du contrat et doit donc faire l'objet d'un amortissement linéaire tant comptablement que fiscalement. En revanche, comptablement, l'immobilisation incorporelle inscrite à l'actif du bilan à la suite du rachat d'un contrat de crédit-bail immobilier n'est pas amortissable car la valeur de l'ensemble immobilier en fin de contrat (constructions et surtout terrains) n'est généralement pas dépréciée. Fiscalement, le raisonnement est différent: puisque le contrat a pour contrepartie un actif amortissable (pour la partie construction seulement), il doit également faire l'objet d'un amortissement. Le bénéfice de cette disposition fiscale est donc subordonné à la comptabilisation d'un amortissement dérogatoire. En fin de location, la valeur nette comptable de l'immobilisation incorporelle s'ajoute au prix de l'option d'achat pour donner la valeur d'acquisition du bien.

La solution retenue en France pose à notre avis surtout des problèmes pour les entreprises qui proposent à leur clientèle de prendre leurs produits en crédit-bail plutôt que de les acheter, tels les photocopieurs, dans la mesure où elle entraîne une application plus rigoureuse de la règle de prudence. Le profit n'est pas dégagé au moment de la livraison du bien mais au fur et à mesure de l'échéance des loyers.

Dans les **comptes consolidés**, les solutions issues du droit comptable international et notamment de la norme n°17 de l'IASC *peuvent* être adoptées, à la différence des comptes annuels qui doivent être conformes aux pratiques comptables nationales. L'article 248-8 du décret du 17 février 1986 pris en application de la loi du 3 janvier 1985 prévoit expressément que "les biens dont les entreprises consolidées ont la disposition par contrat de crédit-bail ou selon des modalités analogues, peuvent être traités au bilan et au compte de résultat consolidés comme s'ils avaient été acquis à crédit". Cette disposition, optionnelle mais souvent utilisée, fait exception à la règle selon laquelle les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du Code de commerce, c'est-à-dire sur les mêmes bases que les comptes annuels (art. 357-7 de la loi du 3 janvier 1985). Les biens utilisés figurent alors dans les immobilisations pour la valeur indiquée dans le contrat ou à défaut la valeur d'inventaire à la date du contrat ("juste valeur" selon l'arrêté du 9 décembre 1986, §2311), font l'objet d'un amortissement selon un plan et ont pour contrepartie une "dette". Les différents loyers sont décomposés en deux éléments:

- le "remboursement" de la "dette";
- les "frais financiers".

2.3.7/ Biens acquis avec une clause de réserve de propriété.

Aux termes de l'article 1583 du Code civil, la vente "est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé". Il est cependant admis que les parties peuvent convenir que la propriété ne sera transférée à l'acheteur que lorsque surviendra un événement déterminé et, notamment, lorsque l'acquéreur aura payé l'intégralité du prix. La loi n°80-335 du 12 mai 1980 a permis que la clause subordonnant le transfert de propriété au paiement du prix qui jusqu'à présent ne produisait d'effet que dans les rapports entre les parties, soit opposable à la masse des créanciers en cas de redressement ou liquidation judiciaire de l'acheteur. De plus, l'article 3, alinéa 3 de cette même loi stipule que "les marchandises vendues avec une telle clause doivent figurer sur une ligne distincte à l'actif du bilan de l'acquéreur. La créance correspondant à la vente doit également figurer sur une ligne distincte à l'actif du bilan du vendeur."

Ce texte de loi apporte une sérieuse exception à la conception patrimoniale du bilan qui prévaut en France pour l'établissement des comptes annuels et a été très critiqué notamment par le Conseil national de la comptabilité.⁽⁵¹⁾ Toutefois, même si le transfert de propriété n'a pas lieu au moment de la signature du contrat, l'acquéreur ne peut se libérer de l'obligation de payer le prix et de prendre livraison du bien, sauf à intenter une action en nullité fondée par exemple sur un vice de consentement. L'éventuelle dépréciation du bien est donc supportée par le seul acquéreur dès la date de signature du contrat. De ce point de vue, il n'est donc pas illogique que les amortissements soient comptabilisés par l'acquéreur, ce qui entraîne l'inscription de la valeur du bien à l'actif. Pour le vendeur, le profit est réalisé dès la signature du contrat et il ne subsiste en comptabilité qu'une créance assortie d'une sûreté réelle qui diminue au fur et à mesure des règlements même s'il reste juridiquement propriétaire du bien.

Le droit fiscal introduit une distinction entre les biens meubles et les immeubles. Pour les premiers, il n'y a pas de divergence entre le droit fiscal et le droit comptable, ce qui entraîne la déductibilité des amortissements dès la signature du contrat. En ce qui concerne les biens immeubles, l'amortissement n'est déductible du bénéfice imposable qu'à dater du transfert de propriété.

2.3.8/ Fonds commercial et fonds de commerce.

Les éléments incorporels du fonds de commerce constituent le fonds commercial. Les éléments matériels (mobilier, matériel, etc.) sont amortis sans qu'il y ait à noter de problème particulier.

Seuls les éléments acquis du fonds commercial figurent au bilan à l'exception des fonds commerciaux constatés à l'occasion de la réévaluation légale de 1976. D'une façon générale, ils comprennent le droit au bail, la clientèle, l'achalandage, etc. mais aussi tous les autres éléments incorporels qui contribuent à la capacité bénéficiaire de l'entreprise, concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise tels la qualité de la gestion, le savoir-faire industriel, etc. Cette notion est très proche du *good-will*. Le droit interne français ne traite pas de l'amortissement du fonds commercial et ne rend donc pas son amortissement obligatoire. Toutefois, la doctrine distingue les éléments bénéficiant d'une protection juridique particulière, tels le droit au bail, qui ne se déprécient pas de façon irréversible avec le temps et de ce fait peuvent ne pas être amortis, et les éléments qui se déprécient ou se renouvellent de façon continue, tels les savoir-faire. Le renouvellement de ces derniers ne se faisant

⁵¹ Note d'information n°33, Bulletin CNC, 4ème trimestre 1981, p.13

généralement pas par acquisition, il convient de ne pas les porter à l'actif. Les savoir-faire de départ se déprécient donc irréversiblement avec le temps et doivent être amortis. Leur amortissement est prévu de façon obligatoire par la 4ème directive sur une durée maximale de 5 ans. Toutefois, "les Etats membres peuvent (...) autoriser les sociétés à amortir systématiquement leur fonds de commerce sur une période limitée supérieure à cinq ans à condition que cette période n'excède pas la durée d'utilisation de cet actif, qu'elle soit mentionnée dans l'annexe et qu'elle soit dûment motivée." (4ème directive, art. 37-2) Cette disposition peut être invoquée devant les tribunaux français par tout justiciable y ayant intérêt, quand bien même la directive n'aurait pas été introduite dans le droit national (théorie de l'effet direct).

2.3.9/ Brevets, marques et procédés.

Les **brevets** confèrent un monopole d'exploitation pour une durée de 20 ans et doivent donc être normalement amortis sur cette période ou leur durée effective d'utilisation si elle est plus brève. Toutefois, le droit fiscal fixe une durée minimale de 5 ans. Les entreprises souhaitant bénéficier de cet avantage fiscal doivent retenir la même durée en comptabilité.

Lorsque le brevet est acquis moyennant le versement d'une redevance, la valeur d'entrée du bien est fixée selon des modalités identiques à celles relatives à l'acquisition d'un bien contre une rente viagère. L'amortissement fiscal et comptable peut être égal aux redevances versées au titre de l'année.

Les **marques** peuvent être déposées et confèrent un usage exclusif pour une durée de 10 ans. Toutefois, la propriété de la marque peut être conservée indéfiniment par dépôts successifs et à condition que le propriétaire l'exploite de façon publique et non équivoque pendant les 5 ans qui précéderaient une éventuelle demande de déchéance. Dans ces conditions, les marques font l'objet d'une protection qui n'est pas limitée dans le temps et ne peuvent donc être amorties. Seule une provision permet de constater leur éventuelle dépréciation. Il en est de même pour les marques acquises au moyen de redevances annuelles.

Les **procédés**, lorsqu'ils sont acquis et inscrits à l'actif, doivent être amortis car ils se déprécient sous l'effet des progrès techniques. La durée d'amortissement est égale à leur durée probable d'utilisation.

2.3.10/ Frais de recherche et développement.

Les frais de recherche et développement constituent normalement des charges de l'exercice. Toutefois, "les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan (...) à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale. (...) Les frais de recherche appliquée et de développement sont amortis selon un plan et dans un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être amortis sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs: il doit en être justifié à l'annexe." (décret du 29/11/83, art. 19). L'entreprise qui effectue ce choix doit l'appliquer à tous les projets remplissant ces conditions. En cas d'échec du projet, les frais correspondants sont immédiatement amortis. Le problème de la date de départ des amortissements n'est pas clairement tranché puisque deux solutions s'opposent:

- amortissement dès la date d'inscription à l'actif des frais car il s'agit simplement d'une modalité d'étalement, comme pour les frais d'établissement;

- amortissement à partir de la date d'utilisation du produit ou du procédé selon la méthode préconisée par le Conseil national de la comptabilité pour les logiciels, conformément au postulat de séparation des exercices et de rattachement des charges aux produits et à la norme IASC n° 9, §20.

2.3.11/ Frais d'établissement et primes de remboursement.

Les **frais d'établissement** (frais de constitution de l'entreprise, frais d'augmentation de capital, etc.) constituent des charges de l'exercice mais peuvent être portés à l'actif où ils doivent être amortis selon un plan et sur une durée maximale de cinq ans. Les modalités d'amortissement ne sont pas précisées par le droit comptable mais le droit fiscal fixe le minimum à 20% par an et le maximum à 50%. En pratique, les entreprises sont donc amenées à amortir ces frais le plus vite possible car aucune distribution de dividende n'est autorisée avant leur amortissement complet et en tout cas à respecter le minimum de 20% par an pour des raisons fiscales. Pour la première année, les entreprises ont le choix de calculer la première annuité d'amortissement avec ou sans prorata.

"Le montant des **primes de remboursement** d'emprunts est porté à l'actif du bilan (...). Il est amorti systématiquement sur la durée de l'emprunt selon des modalités indiquées à l'annexe. Les primes afférentes à la fraction d'emprunts remboursée ne peuvent en aucun cas y être maintenues." (décret du 29/11/83, art. 21) En pratique, les entreprises ont le choix entre deux modalités d'amortissement:

- amortissement linéaire sur la durée de l'emprunt (à condition que cela n'aboutisse pas à laisser au bilan des primes afférentes à des fractions d'emprunt déjà remboursées);
- amortissement au prorata des intérêts courus (dégressif).

Fiscalement, les deux modalités sont possibles.

2.3.12/ Charges à répartir.

Les charges à répartir comprennent:

- les charges différées (charges se rapportant à des production identifiées à venir, à condition que la rentabilité globale de l'opération soit démontrée, telles les frais de lancement d'une nouvelle production, les frais de découverte de gisements, etc.);
- frais d'acquisition d'immobilisations (non représentatifs d'une valeur vénale et ne pouvant de ce fait être incorporés au coût d'entrée);
- frais d'émission des emprunts;
- charges à étaler (charges traitées ainsi sous la responsabilité du chef d'entreprise telles les frais d'ouverture d'un point de vente, les frais de transfert d'un établissement, les études d'organisation, les grosses réparations, des frais de publicité, etc.).

Le droit comptable français ne donne aucune précision sur les modalités et les durées d'amortissement des charges à répartir sauf les frais d'émission d'emprunts qui ne peuvent être amortis sur une durée supérieure à celle de l'emprunt. Le droit fiscal limite à 5 ans la durée d'amortissement des frais d'acquisition des immobilisations et les frais d'émission des emprunts, ce qui rend la déductibilité des amortissements incertaine s'ils sont calculés sur une durée supérieure à 5 ans. Les charges différées et charges étalées sont fiscalement déductibles dès l'année de leur engagement, indépendamment de leur amortissement. Pour ces deux dernières catégories, les entreprises sont donc beaucoup plus libres de pratiquer un amortissement conforme à une analyse économique de la situation.

2.3.13/ Ecarts d'acquisition.

L'écart d'acquisition est la partie de l'écart de première consolidation (écart entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise et la valeur de la part de l'entreprise détentrice dans les capitaux propres de celle-ci, après retraitements de consolidation, au moment de l'entrée dans le périmètre de consolidation) qui ne peut être affecté à un élément identifiable de l'actif. Lorsque cet écart est positif, il est comptabilisé à l'actif et correspond à la prime payée pour acquérir les titres, à un *good will*. Lorsqu'il est négatif, il s'apparente à une provision pour risque et doit être comptabilisé au passif.

L'écart d'acquisition actif doit être amorti selon un plan. Ni le droit comptable français, ni la norme n°22 de l'IASC ne précisent la durée de l'amortissement. La 7ème directive (art. 30-1) renvoie aux règles d'amortissement applicables au fonds de commerce, définies par la 4ème directive, c'est-à-dire un amortissement sur 5 ans au maximum (art. 34-1a). Toutefois, "les Etats membres peuvent (...) autoriser les sociétés à amortir systématiquement leur fonds de commerce sur une période limitée supérieure à cinq ans à condition que cette période n'excède pas la durée d'utilisation de cet actif, qu'elle soit mentionnée dans l'annexe et qu'elle soit dûment motivée." (4ème directive, art. 37-2) Les pratiques des sociétés françaises varient considérablement. En 1986, sur 63 sociétés cotées mentionnant l'existence d'un poste *écart d'acquisition*, les durées d'amortissement retenues étaient les suivantes ⁽⁵²⁾:

| | |
|---------------------|----|
| moins de 20 ans: | 33 |
| entre 20 et 30 ans: | 16 |
| entre 30 et 40 ans: | 6 |
| plus de 40 ans: | 8 |

L'écart d'acquisition passif est repris en résultat sur une longue période pour compenser des pertes précises.

2.3.14/ Différences de méthodes entre comptes consolidés et comptes individuels.

Les plans et modalités d'amortissement sont en principe identiques dans les comptes annuels des sociétés et dans les comptes consolidés du groupe dont elle font partie sauf retraitement pour une mise en harmonie. Cette mise en harmonie ne peut concerner que les biens détenus par la filiale avant son entrée dans le périmètre de consolidation. Les biens acquis ultérieurement sont amortis selon un plan conforme aux normes du groupe. L'amortissement dégressif est considéré comme dérogatoire par la majorité des groupes, rejoignant ainsi les usages en vigueur aux Etats-Unis où 90% des groupes pratiquent l'amortissement linéaire.

2.4/ Les plans comptables professionnels.

Le plan comptable général est un cadre général qui doit s'appliquer à toutes les entreprises quelles que soient leur taille et leur activité. Des adaptations, justifiées par des particularités d'activité, de structure ou d'opérations, sont nécessaires.

⁵² Source: Dictionnaire de la comptabilité, La Villeguérin éditions, p. 442.

2.4.1/ Les adaptations liées à la spécificité de certaines immobilisations eu égard à leur taux de renouvellement et/ou à leur valeur globale.

Le P.C.G. indique que "certains biens de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, par conséquent ne pas être classés dans les immobilisations"⁽⁵³⁾. Nous pouvons citer deux exemples pour illustrer cette notion.

Le plan comptable professionnel de l'hôtellerie distingue le cas des vêtements, accessoires et outillages industriels tels que le linge, la vaisselle, la verrerie, les uniformes, disques et cassettes. Ainsi, ces immobilisations "constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixe, si ces deux éléments et leur composition ne varient pas sensiblement. Leur renouvellement constitue alors une charge d'exploitation."⁽⁵⁴⁾

Deux méthodes de comptabilisation sont alors admises :

a) les biens concernés sont inscrits en immobilisations et leur rythme d'amortissement est fondé sur leur durée de vie probable. Ainsi, la vaisselle, l'argenterie et les ustensiles de cuisine sont affectés d'un taux d'amortissement de 50% ; le linge et les uniformes d'un taux de 33 1/3%, les disques et cassettes d'un taux de 100% ;

b) les biens concernés sont inscrits en immobilisations. Leur renouvellement courant est constaté en charges et le taux d'amortissement tient compte alors de cette pratique (un taux de 10% est préconisé).

Le plan comptable des industries du verre ⁽⁵⁵⁾, après avoir défini le contenu du compte - matériel et outillage -, précise que les matériels et outillages dont la durée d'emploi est inférieure à un an ou dont l'emploi est limité à l'exécution d'une seule commande ou d'une seule série de produits peuvent ne pas être immobilisés. Concernant ce dernier aspect, nous devons supposer que les matériels et outillages seront inutilisables, totalement usagés ou détruits à l'issue du cycle de production.

2.4.2/ Les adaptations liées à la nature de l'immobilisation corporelle.

Le P.C.G. précise que les installations complexes spécialisées "peuvent comprendre constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement."⁽⁵⁶⁾ Le P.C.G. abandonne pour ces éléments une approche par nature pour privilégier une approche par destination. Ces installations sont à distinguer des installations à caractère spécifique. Le plan comptable des entreprises de recherche et de production des hydrocarbures ⁽⁵⁷⁾, par exemple ⁽⁵⁸⁾, illustre ces distinctions en spécifiant que les installations complexes spécialisées sont des investissements de production (sondages, plates-formes, installations de toute nature) concourant à la production, jusqu'au point d'évacuation par transport à grande distance, du produit (hydrocarbure) rendu apte à la commercialisation ou à la consommation. Les installations à caractère spécifique se différencient alors des précédentes dans la mesure où elles ne visent pas directement à rendre la production de l'entreprise apte à la commercialisation ou la consommation. Il s'agit par exemple d'installations portuaires, de chargement ou de stockage.

⁵³ C.N.C., P.C.G, I Terminologie, para. 44

⁵⁴ C.N.C., Avis de conformité n° 27, 25/1/1984

⁵⁵ C.N.C., Avis de conformité n° 7, 22/4/83

⁵⁶ P.C.G., Terminologie, para 46, op. cit.

⁵⁷ C.N.C., Avis de conformité n° 31, 12/3/84

⁵⁸ Voir également l'avis de conformité n°6 du 22/4/83 des industries chimiques

Le plan comptable professionnel des industries du verre ⁽⁵⁹⁾ vise plutôt à éclater le compte installations à caractère spécifique en fonction du rythme auquel les biens s'usent. Ainsi, un four à fusion comprend à côté d'éléments à usure rapide tels que les cuves et empilages, des composants plus durables (carreaux, piliers et armatures métalliques). Les premiers devront logiquement être amortis plus rapidement.

2.4.3/ Les adaptations relatives au traitement des pièces et éléments de rechange.

Le P.C.G. les définit comme "les pièces destinées à l'entretien ou à la réparation des immobilisations de l'entreprise. Ces éléments sont affectés aux immobilisations ou classés en stocks en fonction des critères qui distinguent ces deux catégories"⁽⁶⁰⁾. Nous devons en conclure que c'est la durée d'utilisation qui permettra de classer ces éléments. Plusieurs plans comptables professionnels ont cependant précisé ces règles.

Ainsi, le plan comptable professionnel des industries de recherche et de production des hydrocarbures note que "les pièces de rechange affectées à une installation ou à un matériel déterminé et indispensables pour en maintenir le potentiel de production et donc inutilisables à tout autre emploi, peuvent être considérées comme formant avec le matériel auquel elles sont destinées un tout constituant une immobilisation unique. L'amortissement peut être pratiqué dès avant la mise en service des pièces de rechange et être échelonné sur la durée d'utilisation des grands outillages auxquels elles se rattachent"⁽⁶¹⁾. Nous retrouvons cette approche dans le plan comptable des industries sidérurgiques.⁽⁶²⁾

Le coût de remplacement des pièces ou éléments précédemment immobilisés constitue une charge de l'exercice.

Le plan comptable des industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures ⁽⁶³⁾ préfère distinguer deux catégories de pièces de rechange :

- celles qualifiées de "spécifiques" : ce sont des éléments utilisés exclusivement pour l'entretien de la réparation d'immobilisations non interchangeables. Le mode de comptabilisation dépendra alors de la valeur monétaire de ces biens :

- une valeur inférieure au seuil fiscal soit un prix unitaire hors taxes de 2 500 F (règle en vigueur au 1/1/93) entraîne automatiquement un classement en achats non stockés ;

- un coût supérieur au seuil fiscal mais non significatif par rapport au coût du matériel conduit à une comptabilisation en stocks de fournitures consommables ;

- un coût significatif implique alors que les éléments connaissent le sort des immobilisations auxquelles ils sont destinés.

- celles définies comme "banalisées" intéressent soit les stocks de fournitures consommables soit les achats non stockés, si leur rythme de consommation est inférieur à 1 an.

Le plan comptable professionnel de l'industrie du textile ⁽⁶⁴⁾ reprend cette classification en précisant cependant que l'utilisation de pièces de rechange spécifiques entraîne un désinvestissement, avec la constatation d'un complément d'amortissement en charges exceptionnelles pour le cas où le remplacement a lieu avant la fin de la durée d'amortissement prévue. Les pièces acquises en remplacement de celles utilisées sont immobilisées et leur amortissement est calqué sur la durée de vie probable de la pièce qui vient d'être mis en place.

⁵⁹ Avis de conformité n° 7, op.cit.

⁶⁰ P.C.G., Terminologie, para 59, op. cit.

⁶¹ Avis de conformité n° 31, op. cit..

⁶² C.N.C., Avis de conformité n° 28, op. cit.

⁶³ C.N.C., Avis de conformité n° 30, 12/3/84

⁶⁴ C.N.C., Avis de conformité n° 32, 12/3/84

2.4.4/ Les adaptations liées au traitement des travaux effectués sur un bien immobilisé existant.

Le P.C.G a prévu un compte de charges pour la constatation de ces éléments. Il ne donne cependant aucune information sur la façon d'apprécier la destination comptable des dépenses d'entretien et de réparations, à savoir charges ou immobilisations.

Le plan comptable professionnel des industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures a précisé de façon détaillée ces éléments en spécifiant :

- que "sont à immobiliser les dépenses importantes engagées sur une installation existante qui bien que n'entraînant pas une profonde transformation assimilable à une installation nouvelle, répondent à l'une au moins des conditions suivantes :

- elles résultent d'obligations nouvelles consécutives à l'évolution de la réglementation technique concernant les équipements ;

- elles sont engagées en vue de prolonger la durée probable d'utilisation ;

- elles ont pour but, et d'une manière appréciable, une amélioration des rendements ou une augmentation de capacité"⁽⁶⁵⁾ ;

- "qu'il importe peu que le bien sur lequel des travaux sont effectués soit totalement amorti ou non. L'amortissement se calcule alors de la façon suivante :

- si l'installation n'est pas complètement amortie : la durée d'amortissement est égale à la durée résiduelle de l'installation principale, sans jamais être inférieure à trois ans ;

- si l'installation est complètement amortie : la durée d'amortissement est fixée forfaitairement à trois ans."⁽⁶⁶⁾

Le plan comptable professionnel des industries du textile ajoute que si "la réparation prolonge de façon certaine la durée de vie telle qu'elle pouvait être appréciée à l'origine il convient d'incorporer le montant de cette réparation à la valeur nette comptable du bien et de réviser le plan d'amortissement."⁽⁶⁷⁾

2.4.5/ Des adaptations liées au traitement des frais de recherche et de développement.

Le décret comptable spécifie que les frais de recherche et de développement peuvent être inscrits à l'actif à la condition de se rapporter à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite. Ces frais doivent être amortis dans un délai qui ne peut excéder 5 ans. Les frais d'exploitation minière assimilés à des frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan sous ce poste.⁽⁶⁸⁾

Nous retrouvons la même problématique dans l'industrie textile en ce qui concerne les frais de collection.

Le plan comptable professionnel des industries de recherche et de production des hydrocarbures ⁽⁶⁹⁾ a développé des règles particulières concernant ces éléments. Ainsi :

- les frais d'études et travaux d'exploration pétrolière peuvent être inscrits à l'actif du bilan. "Dans ce cas, le point de départ du plan d'amortissement peut être différé jusqu'au terme des recherches qui ne peut aller au-delà du rendu total du permis". A la fin du différé, deux cas sont envisagés :

- en cas de découverte conduisant à une exploitation commerciale, les travaux d'exploration non transférés dans les immobilisations corporelles de production doivent être amortis sur une durée n'excédant pas la durée d'exploitation du gisement découvert ;

⁶⁵ Avis de conformité n° 30, op. cit.

⁶⁶ idem

⁶⁷ Avis de conformité n° 32, op. cit.

⁶⁸ Code de commerce, décret comptable, art. 19, alin. 3, 6 et 8, 29/11/83

⁶⁹ Avis de conformité n° 31, op.cit.

- en cas d'insuccès, la durée d'amortissement est au maximum de cinq ans ;

- la redevance versée, une fois pour toutes, au titre du droit immobilier de concession, est amortie sur la durée probable d'exploitation du gisement sans que cette durée puisse excéder cinquante ans. Celle, versée au titre du droit immobilier du permis d'exploitation, est amortie dans le délai maximum de cinq ans. En cas de retrait de la concession ou du permis, l'amortissement restant à courir intéresse alors, pour sa totalité, le compte de - dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations - ;

- la valeur d'acquisition des droits à production payés une fois pour toutes est amortie sur la durée restant à courir soit des droits résultant de l'acte d'acquisition, soit du titre minier détenu par le cédant. En cas de retrait, renonciation totale ou partielle du titulaire ou d'annulation du contrat de cession, l'amortissement restant à courir connaîtra le même sort que celui du cas précédent ;

- enfin, les études et recherches sur permis peuvent s'amortir dans les mêmes conditions que les travaux de prospection et d'exploration géologique et géophysique. Ceux sur gisements doivent s'amortir dans un délai qui ne saurait être supérieur à la durée de validité du titre minier. Les dépenses sur secteurs abandonnés doivent s'amortir dans les mêmes conditions que les travaux de prospection et d'exploration géologique et géophysique.

Ces recommandation semblent plutôt privilégier une approche qualifiée par le F.A.S.B de "full costing" par rapport à une approche en terme de "successful efforts costing". Or, nous l'avons vu, les groupes pétroliers de notre échantillon revendiquent la seconde approche. Ces deux méthodes peuvent être distinguées ainsi, selon le F.A.S.B : "the principal difference between full costing and successful efforts costing concerns costs that cannot be directly related to the discovery of specific oil and gas reserves. Under full costing those costs are carried forward to future periods as costs of oil and gas reserves generally ; under successful efforts costing those costs are charges to expense. Full costing regards the cost of unsuccessful acquisition and exploration activities are necessary for the discovery of reserves, ..., Under successful efforts costing, except for acquisition costs of properties, a direct relationship between costs incurred and specific reserves is required before costs are identified with assets ; costs of acquisition and exploration activities that are known to have resulted in the discovery of reserves are charged to expense."⁽⁷⁰⁾

De la même façon, le plan comptable de l'industrie textile, après avoir rappelé que ce secteur travaille fréquemment au rythme de deux collections, précise "que dans certains cas exceptionnels, une collection peut avoir une durée certaine de vie de plusieurs années. Dans cette hypothèse, les "frais de collection " exposés à l'occasion de sa création et de son élaboration peuvent être inscrits à l'actif du bilan parmi les immobilisations incorporelles."⁽⁷¹⁾ La durée d'amortissement est alors calée sur la durée de vie probable de la collection.

⁷⁰ F.A.S.B, Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies, FAS n° 19, para. 102, december 1977

La principale différence entre la méthode "full costing" et celle du "successful efforts costing" est relative aux frais qui ne peuvent être directement reliés à la découverte de gisements d'hydrocarbure. Pour la première, ces frais seront activés et considérés comme un élément de coût des gisements ; pour la seconde, ces éléments seront considérés comme des charges. La méthode "Full costing" considère que les dépenses liées à l'exploration et à l'acquisition de gisements même infructueux sont inhérents à l'activité de recherche. Pour la méthode "successful efforts", exception faite des dépenses d'acquisition de droits miniers, ces dépenses ne pourront être activées que si l'on peut montrer qu'elles ont donné lieu à des découvertes de gisements ; les dépenses liées aux activités d'acquisition et d'exploration dont on connaît l'issue négative sont considérées comme des charges.

⁷¹ Avis de conformité n° 32, op. cit.

2.4.6/ Des adaptations liées au traitement des frais d'établissement.

Le plan comptable professionnel de l'industrie hôtelière a élargi les subdivisions relatives au frais de premier établissement. Ainsi, à coté des comptes de frais de prospection et de publicité, ont été rajoutés :

- les frais de promotion et de lancement ;
- les frais de préouverture ;
- les frais de publicité.

Dans tous les cas, ces éléments doivent être amortis dans un délai maximal de cinq ans.

2.4.7/ Des adaptations liées à la nature de certaines charges justifiant une répartition sur plusieurs exercices.

Les charges à répartir comprennent "les charges différées et certains frais affectant plusieurs exercices tels que les frais d'émission d'un emprunt qui peuvent être répartis sur la durée de cet emprunt"⁽⁷²⁾. Le P.C.G. précise, par ailleurs, que "toute inscription à ce compte doit être dûment motivée et en conformité avec la législation en vigueur"⁽⁷³⁾. C'est, à quelques éléments près (nomenclature des sous-comptes), les seules informations dont on dispose pour apprécier le contenu d'un tel compte. C'est pourquoi, certains plans comptables professionnels ont spécifié les conditions d'utilisation d'un tel compte. Ainsi, le plan comptable professionnel des sociétés coopératives de consommations ⁽⁷⁴⁾ a prévu l'inscription des frais d'ouverture des points de vente dans les charges à répartir compte tenu de la nature et du caractère non répétitif de tels frais.

De même, le plan comptable professionnel des industries du raffinage et de la distribution des hydrocarbures ⁽⁷⁵⁾ a donné des exemples pouvant justifier l'inscription de dépenses à un tel compte. Sont ainsi cités et sans prétention d'exhaustivité :

- les frais préparatoires à la mise en service d'une installation industrielle (nettoyage initial, etc. ..., formation) ;
- les sommes payées au titre de servitude (servitudes de passages de canalisations par exemple) ;
- la participation à des travaux au profit de tiers (il peut s'agir des dépenses au titre de participation à des travaux effectués à proximité de sites concédés (aménagement de bretelle d'accès, de carrefours).

2.4.8/ Des adaptations liées à l'existence d'un contrat de concession.

Les spécificités du contrat de concession ont conduit le C.N.C. à proposer un guide comptable des entreprises concessionnaires.⁷⁶ Ainsi, après avoir défini le contrat de concession, nous examinerons succinctement les principales caractéristiques de ce contrat en ce qui concerne les immobilisations corporelles et incorporelles et leur amortissement.

2.4.8.1/ Définition du contrat.

" Il y a concession, lorsque du fait d'une personne morale de droit public, appelée concédant, et d'une personne physique ou morale, publique ou privée, appelée concessionnaire, s'établit une situation réglementaire et contractuelle comportant les éléments suivants :

⁷² Terminologie, para 15, op. cit.

⁷³ C.N.C., P.C.G., Modalités de fonctionnement des comptes, III, compte 20

⁷⁴ Avis de conformité n° 29, 25/1/81

⁷⁵ Avis de conformité n° 30, op. cit.

⁷⁶ C.N.C., Guide comptable des entreprises concessionnaires, 18/12/1975, 264 p.

- droit exclusif d'utilisation de biens du domaine public ;
- et/ou droit exclusif d'exploitation ;
- obligation pour le concessionnaire de rendre un service d'intérêt général ;
- mise à la disposition du concessionnaire par le concédant de moyens pour une durée déterminée ;
- remise en fin de concession au concédant par le concessionnaire d'immobilisations ou d'installations
- paiement d'une redevance d'exploitation par le concessionnaire au concédant ;
- rémunération du concessionnaire assurée par la perception sur les usagers de la concession de "redevances" suivant un tarif fixé contractuellement ou réglementairement".⁽⁷⁷⁾

2.4.8.2/ Le coût d'entrée des immobilisations.

La définition rappelée ci-dessus met en évidence un droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation. "Bien que ces droits puissent constituer un élément important de la valeur de l'entreprise concessionnaire, il n'existe pas de références sur lesquelles il serait possible de s'appuyer pour procéder à son évaluation". Ce droit est porté pour mémoire à l'actif du bilan de l'entreprise concessionnaire.

Les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire doivent être inscrits à une rubrique spéciale à l'actif du bilan de l'entreprise concessionnaire.

Les biens mis dans la concession par le concédant peuvent l'être soit à titre onéreux soit à titre gratuit. Dans ce dernier cas, ils peuvent faire l'objet d'une évaluation et être portés à l'actif du bilan du concessionnaire. Cela implique qu'une contrepartie d'appoint et d'équilibre soit constituée au passif, sous l'intitulé : - droits du concédant, exigibles en nature au titre de ses apports à titre gratuit en concession, avec condition de retour d'immobilisations -.

Le plan comptable distingue d'autre part les immobilisations renouvelables de celles qui ne le sont pas. Cette distinction est importante pour justifier le traitement de certains éléments tels que les amortissements et les subventions.

2.4.8.3/ Le traitement des subventions d'équipement.

Deux cas doivent être distingués :

- si la subvention finance tout ou partie d'une immobilisation non renouvelable, la subvention doit être maintenue au bilan ;
- si la subvention autorise le financement d'une immobilisation renouvelable, son traitement comptable dépend alors du caractère renouvelable ou pas de cette subvention :
 - non renouvelable : la subvention est alors maintenue au bilan ;
 - renouvelable : elle vient en déduction du coût des installations qu'elle a servi à financer pour le calcul de la charge d'amortissement.

2.4.8.4/ La variation de la valeur des biens dans le temps.

Quatre procédures constatent ce fait :

- l'amortissement pour dépréciation ;
- la provision pour renouvellement ;
- les provisions pour grosses réparations ;
- l'amortissement de caducité.

⁷⁷ Guide comptable des entreprises concessionnaires, p.11, op. cit.

2.4.8.4.1/ L'amortissement pour dépréciation.

Les dotations aux amortissements pour dépréciation concernent les immobilisations renouvelables.

Les immobilisations non renouvelables, barrages, réseaux d'irrigation par exemple, "peuvent conserver leur utilité sans risque d'usure ou de vieillissement technique à la condition qu'elles soient convenablement entretenues. Dans ce cas, et sous réserve qu'il soit procédé aux travaux d'entretien nécessaires, lesdites installations ne doivent pas faire l'objet de dotations aux amortissements pour dépréciation."⁽⁷⁸⁾ Nous trouvons ici un écho d'un débat déjà ancien entre une comptabilité d'usage et une comptabilité d'acquisition.

2.4.8.4.2/ L'amortissement de caducité.

Font l'objet d'un amortissement de caducité, les immobilisations non renouvelables ou renouvelées pour la dernière fois, mises en concession soit par le concessionnaire à fonds perdus, soit par le concédant à titre onéreux et remises gratuitement au concédant au terme de la concession.

Cet amortissement permet au concessionnaire de récupérer les capitaux qu'il a engagés pour le financement des immobilisations. Il s'agit donc d'un amortissement financier.

Plusieurs points peuvent être précisés :

- les subventions ayant financé ces immobilisations ne peuvent être incluses dans le calcul de l'amortissement de caducité ;

- lorsque le contrat stipule la remise gratuite des biens au concédant à l'expiration normale du contrat, "l'amortissement de caducité doit être prévu dès l'acquisition ou la création (ou l'apport) de la première immobilisation renouvelable et l'amortissement pour dépréciation (constaté au bilan) ne doit plus être porté en charge à partir du moment où le concessionnaire prévoit qu'il s'agit du dernier renouvellement de l'immobilisation."⁽⁷⁹⁾ Jusqu'au dernier renouvellement, la charge ne peut être que prévue et la notion de provision se substitue alors à celle d'amortissement.

- enfin, lorsque le contrat "stipule l'obligation de remise contre indemnité des biens au concédant à l'expiration normale du contrat, l'amortissement de caducité ne doit pas être pratiqué."⁽⁸⁰⁾ Cela implique que le contrat doit prévoir que l'indemnité sera égale au moins à la valeur comptable nette des biens.

2.4.8.4.3/ La provision pour renouvellement.

Le contrat de concession prévoit le renouvellement de certaines immobilisations à la charge du concessionnaire. Pour satisfaire à cette obligation, le concessionnaire peut constater une provision pour renouvellement qui correspond à la différence entre le coût probable de remplacement et la valeur d'entrée dans le patrimoine (coût d'acquisition ou de production) de l'immobilisation renouvelable.

Les coûts d'origine et de renouvellement de l'immobilisation doivent être calculés subvention déduite.

Le montant global de la provision est ajusté, à chaque inventaire, en fonction de l'évolution de cette différence. Cette provision sera maintenue au bilan après le renouvellement de l'immobilisation, "afin d'éviter que l'entreprise ne s'appauvrisse."⁽⁸¹⁾

⁷⁸ Guide comptable, p.27, op. cit.

⁷⁹ Guide comptable, p.40, op. cit.

⁸⁰ Guide comptable, p. 40, op. cit.

⁸¹ Guide comptable, p.39, op. cit.

S'agissant des provisions pour grosses réparations, ce sont les prescriptions du P.C.G. qui s'appliquent.

2.4.8.4.4/ Le cas de certaines charges à répartir.

Le concessionnaire doit fréquemment, par contrat, créer, mettre des immobilisations dans la concession. Un traitement spécifique est alors prévu pour certaines catégories de charges liées à l'exploitation de ces immobilisations pendant la période comprise entre l'achèvement de la construction des installations et leur utilisation à la capacité normale. Dans ce cas, "l'excédent de charges de structure non couvert par la production vendue peut être extrait du compte de résultat pour être provisoirement immobilisé à un compte de charges différées. Une fois le seuil de rentabilité franchi, ces charges sont rapportées à chaque exercice subséquent en suivant le processus inverse."⁽⁸²⁾

2.5/ Les modes de calcul de l'amortissement: exemples.

2.5.1/ Amortissement linéaire.

L'amortissement linéaire n'est pas une spécificité française. Soit une immobilisation acquise le 1/7/n pour une valeur de 100 KF HT, mise en service le 1/10/n et dont la durée de vie estimée est de 5 ans. Le tableau d'amortissement est le suivant, sachant que la première annuité est calculée à compter de la date de mise en service:

| Année | Valeur comptable en début d'exercice | Annuité d'amortissement | Valeur comptable en fin d'exercice |
|-------|--------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|
| n | 100 | $100 \cdot 0.2 \cdot 3/12 = 5$ | 95 |
| n+1 | 95 | $100 \cdot 0.2 = 20$ | 75 |
| n+2 | 75 | $100 \cdot 0.2 = 20$ | 55 |
| n+3 | 55 | $100 \cdot 0.2 = 20$ | 35 |
| n+4 | 35 | $100 \cdot 0.2 = 20$ | 15 |
| n+5 | 15 | $100 \cdot 0.2 \cdot 9/12 = 15$ | 0 |

Chaque année, annuité d'amortissement est comptabilisée dans un compte de charge et cumulée avec les annuités antérieures dans un compte d'actif soustractif au bilan. Ainsi, au 31/12/n+2, on trouve au bilan la situation suivante:

| Intitulé | Valeur d'entrée (ou valeur brute) | Cumul des amortissements | Valeur nette comptable |
|----------|-----------------------------------|--------------------------|------------------------|
| Matériel | 100 | 55 | 45 |

2.5.2/ Amortissement dégressif.

La pratique de l'amortissement dégressif est issue du droit fiscal français. Il n'est autorisé que pour certain types de biens limitativement énumérés: biens d'équipement industriel, équipement mobiliers et immobiliers utilisés dans l'hôtellerie, immeubles industriels de construction légère, etc. Les taux d'amortissement sont multipliés par les coefficients suivants:

⁸² Guide comptable, p. 32, op. cit.

| Durée normale d'utilisation | Coefficient |
|-----------------------------|-------------|
| 3 et 4 ans | 1.5 |
| 5 et 6 ans | 2.0 |
| plus de 6 ans | 2.5 |

Reprenons l'exemple précédent. Le taux d'amortissement dégressif est de: $20\% * 2 = 40\%$. Le tableau d'amortissement est construit comme suit:

| Années | Valeur nette comptable en début de période | Taux d'amortissement dégressif | Taux linéaire sur la durée de vie résiduelle | Annuité d'amortissement | Valeur nette comptable en fin de période |
|--------|--|--------------------------------|--|---------------------------------|--|
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6)=(2)-(5) |
| n | 100 | 0.4 | 0.2 | $100 * 0.4 * \frac{6}{12} = 20$ | 80 |
| n+1 | 80 | 0.4 | 0.25 | $80 * 0.4 = 32$ | 48 |
| n+2 | 48 | 0.4 | 0.33 | $48 * 0.4 = 19.2$ | 28.8 |
| n+3 | 28.8 | 0.4 | 0.5 | $28.8 * 0.5 = 14.4$ | 14.4 |
| n+4 | 14.4 | 0.4 | 1.0 | $14.4 * 1 = 14.4$ | 0 |

Trois choses méritent d'être soulignées:

- le point de départ des amortissements est la date d'acquisition et non celle de mise en service, ce qui fait amortir plus tôt (dès le 1/7/n au lieu du 1/10/n, dans notre exemple);
- la fin de l'amortissement est fixée à la clôture du dernier exercice correspondant à une annuité linéaire pleine (l'exercice n+4 dans notre exemple, alors qu'en linéaire il faut une annuité complémentaire en n+5);
- afin que les annuités dégressives ne diminuent pas progressivement sur une période infinie, il faut repasser en linéaire les dernières annuités. Il faut comparer les taux des colonnes (3) et (4) et retenir le plus élevé des deux. Le taux dégressif est plus élevé les 3 premières années dans notre exemple mais il faut passer au taux linéaire sur la durée de vie résiduelle en n+3 et n+4, toujours dans notre exemple.

Le mode de comptabilisation de l'amortissement est le même que dans le cas du linéaire.

2.5.3/ Amortissement exceptionnel.

La politique économique de l'Etat peut conduire à intervenir sur les amortissements déductibles fiscalement. Ainsi, pour encourager certains investissements, la durée d'amortissement de certains biens est-elle réduite dans des proportions importantes et exceptionnelles. Notamment, actuellement (en 1993):

- les logiciels sont amortissables sur 12 mois à dater du mois de leur acquisition, quelle que soit la durée probable de leur utilisation;
- les matériels destinés à économiser l'énergie, à épurer les eaux industrielles, à lutter contre les pollutions atmosphériques et les odeurs, à lutter contre le bruit, bénéficient de la même possibilité;

- les immeubles destinés à la recherche peuvent bénéficier dès la première année de leur réalisation d'un amortissement exceptionnel de 50%.

Or la déductibilité des amortissements est subordonnée au fait qu'ils soient constatés en comptabilité. Les comptes annuels sont donc nécessairement affectés par ces mesures à caractère conjoncturel. Les comptes consolidés sont en revanche épargnés puisque des retraitements sont possibles.

2.5.4/ Amortissement dérogatoire.

L'amortissement dérogatoire, introduit par le plan comptable général de 1982, permet d'isoler la partie de l'amortissement qui excède la constatation de la dépréciation d'un bien et qui a dû être comptabilisée pour bénéficier de dispositions fiscales. Ainsi, si l'amortissement dégressif est jugé supérieur à la dépréciation économique, on pourra laisser dans le compte d'amortissement du bien par exemple le seul amortissement linéaire et faire apparaître la différence dans un compte d'amortissement dérogatoire figurant au passif du bilan dans un compte de provision réglementée ayant quasiment le caractère d'une réserve. Les amortissements exceptionnels sont normalement des amortissements dérogatoires du point de vue comptable.

A titre d'exemple, soit un logiciel acquis pour 12000 F HT le 15/10/n, utilisable pendant 3 ans. Un amortissement linéaire sur cette période serait économiquement justifié mais l'entreprise désire bénéficier de l'amortissement fiscal exceptionnel sur 12 mois.

| Année | Amortissement fiscal | Amortissement économique | Amortissement dérogatoire: dotation | Amortissement dérogatoire: reprise |
|--------|-------------------------------------|---|-------------------------------------|------------------------------------|
| n | $12000 \cdot 3/12 =$ 3000 | $12000 \cdot 1/3 \cdot 3/12$ = 1000 | 2000 | |
| n+1 | $12000 \cdot 9/12 =$ 9000 | $12000 \cdot 1/3 =$ 4000 | 5000 | |
| n+2 | | $12000 \cdot 1/3 =$ 4000 | | 4000 |
| n+3 | | $12000 \cdot 1/3 \cdot 9/12$ = 3000 | | 3000 |
| Totaux | 12000 | 12000 | 7000 | 7000 |

Afin d'illustrer la traduction comptable de ces mécanismes, nous allons présenter les écritures au 31/12/n, c'est-à-dire lors de la constitution de la provision réglementée que constituent les amortissements dérogatoires (compte 145) puis au 31/12/n+2 lors de la reprise de cette provision.

| | | | | |
|-----|-----|--|------|------|
| 681 | 280 | -----31/12/n----- Dotation aux amortissements (charges d'exploitation) Amortissement des immobilisations <i>Amortissement pour dépréciation du logiciel</i> | 1000 | 1000 |
| 687 | 145 | -----31/12/n----- Dotation aux amortissements (charges exceptionnelles) Amortissements dérogatoires <i>Amortissement dérogatoire du logiciel informatique</i> | 2000 | 2000 |

Le bilan au 31/12/n se présente comme suit:

| Actif | Valeur brute | Amortissement pour dépréciation | Valeur nette comptable | Passif | Montant |
|----------|--------------|---------------------------------|------------------------|-----------------------------|---------|
| Logiciel | 12000 | 1000 | 11000 | Amortissements dérogatoires | 2000 |

Les écritures au 31/12/n+2 sont les suivantes:

| | | | | |
|-----|-----|--|------|------|
| 681 | 280 | -----31/12/n+2----- Dotation aux amortissements (charges d'exploitation) Amortissement des immobilisations <i>Amortissement pour dépréciation du logiciel</i> | 4000 | 4000 |
| 145 | 787 | -----31/12/n+2----- Amortissements dérogatoires Reprise sur provisions (produit exceptionnel) <i>Reprise des amortissements dérogatoires du logiciel</i> | 4000 | 4000 |

D'où le bilan suivant au 31/12/n+2:

| Actif | Valeur brute | Amortissement pour dépréciation | Valeur nette comptable | Passif | Montant |
|----------|--------------|---------------------------------|------------------------|-----------------------------|---------|
| Logiciel | 12000 | 9000 | 3000 | Amortissements dérogatoires | 3000 |

2.6/ Quelques exemples concrets de politiques comptables fondées sur les amortissements dans les entreprises publiques françaises. ⁽⁸³⁾

Ces quelques exemples montrent des abus constatés par la Cour des comptes dans le cadre de sa mission de contrôle des entreprises publiques. Il ne faut donc en aucun cas généraliser à l'ensemble des entreprises françaises, ni même à l'ensemble des entreprises publiques, ces pratiques. Il faut également prendre en considération le fait que les entreprises publiques sont plus soumises que d'autres à des pressions politiques et que les garanties qu'elles offrent à leurs

⁸³ Rapport de la Cour des comptes au Président de la République, 1985. Extraits publiés dans le Bulletin du CNCC, n°59, septembre 1985, p.311 à 317.

créanciers sont souvent excellentes. Les comptes annuels n'y jouent donc pas tout à fait le même rôle que dans une entreprise privée. La valeur illustrative de ces exemples reste néanmoins intéressante.

2.6.1/ Changements erratiques de méthodes d'amortissement.

"*Air France* a généralement adopté dans les années passées le mode linéaire pour amortir ses appareils. Cependant, à plusieurs reprises -en 1970, en 1979, puis de nouveau à partir de 1982- elle a appliqué le régime dégressif aux avions nouvellement acquis. Il est normal que la compagnie ait ainsi cherché, chaque fois que l'amélioration de ses résultats le lui permettait, à corriger l'insuffisance de l'amortissement linéaire et à réduire l'écart croissant -relevé par la Cour- entre les dotations comptables et les ressources nécessaires au renouvellement de sa flotte, à capacité équivalente. La disparité des méthodes a néanmoins pour effet que des matériels identiques subissent au bilan des dépréciations plus ou moins rapides selon leurs dates d'acquisition.

Renault a, pour sa part, progressivement abandonné depuis 1981 le système dégressif qu'elle avait jusqu'alors constamment pratiqué au maximum des possibilités autorisées par la législation fiscale. Lié à la dégradation de la situation financière (de l'entreprise), cet abandon a contribué à limiter ses pertes apparentes. Il faut cependant noter que les dotations aux amortissements avaient amorcé, en 1980, une forte croissance à la suite de l'important effort d'investissement réalisé durant la période précédente et poursuivi jusqu'en 1982, et que le maintien du régime dégressif aurait encore alourdi les charges d'exercices déficitaires. C'est pourquoi la Cour n'a pas critiqué l'opération. ⁽⁸⁴⁾ Elle a toutefois observé que le changement de méthode nuisait à la comparabilité des comptes et que les allègements qui en découlent devaient être pris en considération pour confronter les résultats des exercices 1981 et suivants à ceux des années antérieures.

Plus contestables apparaissent les fluctuations de la politique d'amortissement mise en oeuvre par *Aéroports de Paris*. Etant donné la nature de ses immobilisations, cet établissement ne peut prétendre à l'application du régime dégressif fiscal que pour une faible partie d'entre elles. ⁽⁸⁵⁾ La fréquence des changements n'en est pas moins remarquable. Suivant auparavant la méthode linéaire, *Aéroports de Paris* adopte en 1979 -ses résultats devenant bénéficiaires- le système dégressif. En 1983, il revient au linéaire, évitant ainsi de charger son compte d'exploitation d'amortissements dégressifs dont la comptabilisation aurait inversé le résultat de l'exercice pour le rendre déficitaire. Mais l'année 1984, qui enregistre un redressement sensible, voit aussi le retour au système dégressif sous forme de dotations complémentaires. De telles variations n'ont pas d'autre objet que d'ajuster les résultats." ⁽⁸⁶⁾

2.6.2/ Adoption ou maintien de durées d'amortissement excessives.

"Les deux sociétés *Usinor* et *Sacilor* dont l'Etat détient depuis 1981 la majorité du capital, (suivaient) les coutumes de la profession en adoptant de longues durées d'amortissement, au demeurant inégales: 20 ans chez *Usinor*, 30 chez *Sacilor*.

⁸⁴ Le changement de méthode serait donc excusable quand les résultats deviennent insuffisants... C'est une application particulièrement flexible du droit comptable qui reçoit ici le soutien de la Cour des comptes!

⁸⁵ Le bénéfice du régime dégressif fiscal est limité aux éléments d'actif amortissables énumérés à l'article 22, annexe II du Code général des impôts; en sont notamment exclus les ouvrages d'infrastructure.

⁸⁶ Cour des comptes, op. cit., p. 312 et 313.

Or, la longévité des installations sidérurgiques a désormais cessé d'être une réalité en raison tant du progrès technique, qui périmait rapidement même les plus récentes, que de l'environnement économique, caractérisé par un état de surcapacité qui condamne les moins productives. Le cas d'une installation arrêtée 7 ans seulement après sa mise en service est révélateur de cette évolution.

Mais la détérioration de la situation financière des entreprises a retardé l'adaptation des politiques d'amortissement. En dépit de la profonde transformation des conditions de production, ce n'est qu'en 1981 que Sacilor a raccourci de 30 à 15 ans une durée devenue manifestement excessive. En outre, les deux sociétés ont été contraintes, par leur déficit, à renoncer aux possibilités fiscales de dépréciation accélérée -régime dégressif qu'elles avaient utilisé dans le passé comme aux mesures particulières prises en faveur de certains investissements, tels ceux qui contribuent aux économies d'énergie- et à ne pratiquer que des amortissements linéaires. En revanche, Sacilor a profité des dispositions de la loi de finances rectificative pour 1976 et procédé en 1978 à une réévaluation de ses immobilisations, annulée en 1981 lors de l'absorption de l'ancienne Société Sacilor par la Société nouvelle Sacilor. Usinor a été amené à réévaluer des biens industriels à l'occasion de l'apport, en 1979, de l'ancienne Société Usinor à Châtillon-Neuves Maisons. Ces opérations ont eu pour conséquence, entre 1978 et 1981 pour Sacilor et depuis 1979 pour Usinor, de rehausser leur valeur résiduelle, à l'actif du bilan, d'installations menacées de fermeture. Enfin, lorsque les plans de restructuration ont imposé de constater la dépréciation des installations condamnées, dont beaucoup étaient encore loin d'être totalement amorties, la charge a été étalée sur la durée de vie restante et non passée immédiatement en résultat comme le permettent les principes comptables et fiscaux.

On doit cependant souligner que les deux sociétés ont d'elles-mêmes cessé de recourir à ce procédé dilatoire et qu'elles ont accompli depuis 1983, et plus encore en 1984, un considérable effort d'assainissement qui s'est traduit dans leurs comptes par des montants très élevés d'amortissements exceptionnels. (...)

Propriétaire d'une flotte frétée à ses filiales, la *Compagnie générale maritime et financière (C.G.M.F.)* amortit ses navires sur 20 ans. Le choix d'une aussi longue période et du système linéaire a pour effet d'alléger les déficits d'exploitation permanents de la compagnie en étalant les charges d'amortissement. Il s'écarte des usages de la profession où la durée probable d'exploitation des navires est normalement estimée à 16 ans, terme servant par ailleurs de référence pour le remboursement des emprunts destinés à leur financement. Cette durée est d'ailleurs celle adoptée par les autres sociétés du groupe, dont la situation financière est satisfaisante et qui utilise en outre les possibilités de l'amortissement dégressif. Il a été recommandé à la C.G.M.F. de se conformer à la pratique commune et de réduire à 16 ans sa durée d'amortissement, afin de la faire mieux correspondre à la réalité économique et d'améliorer la sincérité des comptes." (87)

2.6.3/ Disparition des critères objectifs d'amortissement.

"Dans le groupe *C.D.F.-Chimie*, c'est la précarité des structures financières et son incidence sur les conditions d'exploitation qui peuvent être considérées comme la cause première de l'affaiblissement des principes comptables dont plusieurs exemples ont été relevés par la Cour: alternance du régime linéaire et du régime dégressif, variation des durées d'amortissement sans que les justifications économiques apparaissent toujours suffisantes. S'agissant d'une industrie qui met en oeuvre des installations complexes, l'usage s'est d'ailleurs répandu parmi les sociétés du groupe de porter en frais d'établissement les dépenses de fonctionnement supportées durant

⁸⁷ Op. cit., p. 314 et 315. On notera l'absence de référence à la notion d'image fidèle.

la période d'essai des installations. Mais leur amortissement a donné lieu à des pratiques diverses: dans l'une des sociétés, il a été étalé jusqu'à la limite des 5 ans pour ne pas alourdir des pertes considérables; dans une autre, en revanche, il a été achevé dès la deuxième année en complétant la dotation prévue et comptabilisée en charge d'exploitation par une dotation exceptionnelle imputée au compte de pertes et profits. Notant le manque de rigueur de la procédure suivie, la Cour a souhaité un examen approfondi de la nature des dépenses de la période d'essai: correspondant à des frais nécessaires à la mise en état d'utilisation des immobilisations, elles devraient être incorporées au coût des investissements et amorties comme tels; provenant d'incidents imprévisibles ou de retards anormaux, elles devraient être passées immédiatement en pertes et non plus indûment assimilées à des valeurs d'actif. A la suite de ces observations, les sociétés concernées ont entrepris de corriger les pratiques défectueuses dans les comptes des exercices ultérieurs.

Dans le groupe *Elf-Aquitaine*, c'est la dépendance de sa filiale de transport maritime, la *Compagnie Nationale de Navigation (C.N.N.)*, à l'égard du principal actionnaire qui apparaît à l'origine des manquements critiqués par la Cour. Exerçant la fonction d'armateur, la C.N.N. gère une flotte de navires pétroliers affrétés par d'autres filiales du groupe. A son objet social s'ajoute l'obligation contractuelle d'assurer la rémunération de son capital à un taux fixé par la société-mère. Tenue, tout en mesurant au plus juste le bénéfice imposable, de dégager un résultat net final permettant de verser aux actionnaires le dividende convenu, la compagnie a donc été conduite à jouer sur les amortissements. Entre le maximum autorisé du régime dégressif fiscal et le minimum imposé du régime linéaire les dotations ont été déterminées chaque année en fonction du profit recherché et hors de toute référence à des règles précises. Les comptes des trois derniers exercices vérifiés présentent ainsi des résultats bénéficiaires dont la constance - à la centaine de francs près - dissimule le caractère en réalité non comparable. De telles pratiques seraient courantes dans le domaine de l'armement maritime. Mais elles ne paraissent pas justifiées pour autant, dans la mesure où elles compromettent la sincérité des comptes et sont de nature à fausser l'appréciation de la gestion.

La *Compagnie Nationale du Rhône (C.N.R.)* avait pour règle de comptabiliser en frais d'établissement et d'amortir sur une période de 5 ans les intérêts intercalaires⁽⁸⁸⁾ afférents aux ouvrages en cours d'étude ou de construction. En 1982, la modification de la convention liant le client à l'EDF⁽⁸⁹⁾ a créé une situation nouvelle en réduisant sa marge bénéficiaire au moment où elle avait encore à réaliser d'importants investissements. Le strict respect des principes comptables eût voulu qu'elle poursuivit la même politique d'amortissement, ou bien qu'elle adoptât comme d'autres entreprises (...) les normes européennes prévoyant l'incorporation des intérêts intercalaires à la valeur des immobilisations. La première solution aurait fait apparaître une perte. La seconde aurait conduit à dégager un bénéfice imposable et elle aurait entraîné, après prélèvement fiscal, une diminution de la capacité d'autofinancement. En définitive, la C.N.R. a choisi de suspendre la règle qu'elle s'était jusqu'alors fixée et de différer l'amortissement d'une partie des intérêts intercalaires, en attendant que l'achèvement de son programme d'investissements lui permette de disposer des ressources suffisantes."⁽⁹⁰⁾

⁸⁸ Intérêts afférents aux emprunts contractés pour la réalisation d'une immobilisation et courus avant sa mise en service.

⁸⁹ Electricité de France

⁹⁰ Cour des comptes, op. cit., p. 315 et 316.

3/ L'ACTUALITE ANGLAISE DU DROIT COMPTABLE ET DU DROIT FISCAL EN MATIERE D'AMORTISSEMENT.

Cette partie est particulièrement dédiée au lecteur français, pas nécessairement familiarisé avec les spécificités de la comptabilité anglaise, et doit lui permettre de comprendre les résultats de l'enquête et les comptes des entreprises britanniques de l'échantillon.

3.1/ Les règles générales de l'amortissement en droit comptable

Nous sommes loin de l'unanimité quant à l'objet de l'amortissement et, ceci découlant de cela, quant au montant de l'amortissement et à la méthode de répartition entre les différentes années. DICKSEE⁹¹ définit l'amortissement de la façon suivante:

"Il est sans doute utile de rappeler au lecteur la différence entre dépréciation et fluctuation. La dépréciation est une diminution de valeur qui, normalement, est prévisible et constitue la conséquence nécessaire de la possession et de l'usage d'un actif ; il s'agit en conséquence d'une charge. Une fluctuation, en revanche, trouve sa cause dans des faits entièrement extérieurs à l'entreprise et peut affecter la valeur de ses immobilisations favorablement ou défavorablement. Les fluctuations peuvent affecter le résultat d'exploitation dans un sens ou dans l'autre et par conséquent, il est préférable de les ignorer dans les comptes."

Le débat qui suit sur le traitement de certaines immobilisations telles les terrains, constructions, fonds commercial, etc. montre clairement qu'il défend la notion d'amortissement uniquement lorsqu'il est raisonnablement prévisible que la valeur résiduelle de l'actif diminue. Il dit que les terrains nus ne doivent pas être amortis, pas plus que le fonds commercial (mais ils peuvent être soumis à des fluctuations).

La norme SSAP 12 disait à l'origine :

"L'amortissement est la mesure de l'usure, de la consommation et autre perte de valeur des immobilisations qu'elle provienne de l'usage, de l'écoulement du temps ou de l'obsolescence du fait des changements dans la technologie ou les marchés."⁹²

Cette définition fut modifiée en 1987 pour devenir :

"L'amortissement est la mesure de l'usure, de la consommation ou toute autre diminution de la durée de vie économique d'une immobilisation, qu'elle ait pour origine l'usage, l'écoulement du temps ou l'obsolescence du fait des changements dans la technologie ou les marchés." ⁹³

Cette dernière définition semble coïncider relativement bien avec la distinction introduite par DICKSEE entre changement externe et consommation interne sauf que dans les changements externes il faut retenir ceux qui ont un impact sur la durée de vie économique des biens.

Le concept d'amortissement dans le contexte du coût historique est donc une répartition de la différence entre le coût d'entrée d'un bien et sa valeur résiduelle. Il exclut bien évidemment tout changement externe du système de valeur qui n'aurait pas de conséquence sur l'utilité d'un bien.

⁹¹ DICKSEE, L.R., Auditing, London, Gee&Co., 14ème édition, 1928, p219

⁹² SSAP 12, - Accounting for Depreciation -, (La comptabilisation des amortissements), par. 3

⁹³ SSAP 12 (Revised) - Accounting for Depreciation -, par. 3

La loi sur les sociétés (Companies Act) de 1985 est pleinement en accord avec cette conception et précise:

"Dans le cas d'une immobilisation ayant une durée de vie limitée, le montant de:

a- son coût d'acquisition ou de production ;

ou

b- son coût d'acquisition ou de production moins la valeur résiduelle estimée lorsqu'il est présumé qu'un tel actif aura une valeur résiduelle à la fin de sa durée de vie économique ;

sera diminué de dotations aux amortissements calculées afin d'annuler ce montant de façon systématique sur la durée de vie économique de ce bien. "(94)

La norme (SSAP 12) dit que la répartition de la charge d'amortissement entre les différentes périodes "suppose un jugement de la direction de l'entreprise" (95) mais précise que cette dernière doit "allouer l'amortissement de façon aussi équitable que possible aux périodes supposées bénéficier de l'utilisation de l'actif." (96)

La norme indique que les terrains nus ne doivent normalement pas être amortis mais que les constructions doivent l'être selon les critères habituels. Lorsque des actifs amortissables sont réévalués, les amortissements futurs doivent être calculés sur la base du montant réévalué.

Les sociétés doivent publier les informations suivantes pour chaque grande catégorie d'actifs amortissables:

- la méthode d'amortissement utilisée ;
- la durée de vie économique ou le taux d'amortissement utilisé ;
- la dotation aux amortissements de l'exercice ;
- la valeur brute et le cumul des amortissements correspondants.

Les sociétés ont la possibilité de moduler la charge d'amortissement soit en déterminant la valeur résiduelle (on peut défendre l'idée que si la valeur résiduelle estimée est supérieure à la valeur d'entrée, il ne faut pas pratiquer d'amortissement) soit par le choix de la méthode d'amortissement. La version de 1987 de la norme dit peu de choses de la valeur résiduelle alors que la version précédente indiquait que "l'évaluation précise de la valeur résiduelle constitue normalement un problème délicat". (97)

De même, la norme est passablement discrète sur la méthode d'amortissement notant seulement qu'il y a de nombreuses méthodes possibles et que la direction de l'entreprise doit choisir celle qui est la plus appropriée. Elle ajoute que "bien que la méthode linéaire soit la plus simple à utiliser, elle n'est pas toujours la plus adaptée". (98) Néanmoins, le cabinet Ernst & Young⁹⁹ affirme que "l'amortissement linéaire est de très loin le plus utilisé par les grandes entreprises". Il ajoute que "les autres méthodes les plus fréquemment rencontrées en pratique sont la méthode dégressive, la méthode proportionnelle à l'ordre numérique inversé des années (Sum of Digits), la méthode de l'annuité (Annuity Method) et celle proportionnelle aux unités produites."

Dicksee discute de la méthode linéaire, de la méthode de l'annuité et celle du fonds d'amortissement (Sinking Fund). La méthode de l'annuité fait intervenir un taux d'intérêt dans le calcul de l'amortissement, tandis que celle du fonds d'amortissement préconise que les amortissements cumulés génèrent des intérêts qui s'ajouteront ainsi à la valeur de l'actif tout au

⁹⁴ Companies Act 1985, Schedule 4, Part II, par. 18

⁹⁵ SSAP 12, par. 18

⁹⁶ SSAP 12, par. 15

⁹⁷ SSAP 12 (1981 version), par. 4

⁹⁸ SSAP 12, par. 8

⁹⁹ Ernst & Young's - UK GAAP - 1989 (vérifier pour des éditions plus récentes)

long de sa durée de vie (c'est le principe en vigueur dans une hypothèque garantie par une assurance mixte).¹⁰⁰

Le travail de pionnier effectué par BAXTER sur l'amortissement (¹⁰¹) soulève le problème des flux financiers et du coût du capital en relation avec l'amortissement, montrant par exemple que l'amortissement linéaire produit un flux d'épargne qui produit à son tour un revenu secondaire au profit de l'entreprise. Il croît durant la durée de vie de l'immobilisation et réduit le coût d'usage réel de l'immobilisation. L'auteur suggère donc une méthode d'amortissement progressif qui rende constant le coût d'utilisation de l'actif après prise en compte de ce revenu secondaire.

L'impact du choix de la méthode d'amortissement varie selon la taille de l'entreprise, la composition de son portefeuille d'actifs et la façon dont ils sont remplacés. Par exemple, une entreprise ayant une flotte de 500 camionnettes dont la durée de vie de chacune est de 5 ans et dont 20% des véhicules sont remplacés chaque année aura la même charge d'amortissement, que la méthode soit linéaire ou dégressive. En revanche, une entreprise ayant une seule grande usine aura des charges très différentes selon la méthode choisie. Il est peut-être raisonnable de supposer que plus une entreprise est grande, moins le choix de la méthode d'amortissement a de conséquences sur ses comptes.

La norme (SSAP 12) précise que "les durées de vie économiques des biens doivent être revues régulièrement et si nécessaire révisées"¹⁰² mais les ajustements résultant de cette actualisation sont simplement considérés comme des changements dans les estimations comptables et ne nécessitent pas, à ce titre, une information dans l'annexe.

3.2/ L'amortissement en droit fiscal

Nous l'avons déjà noté, l'amortissement pertinent pour la détermination du résultat fiscal est indépendant de celui apparaissant dans les comptes annuels. Le résultat fiscal est obtenu alors en réintégrant dans un premier temps la dotation aux amortissements figurant dans les comptes annuels pour ensuite déduire celle résultant de l'application des règles fiscales.

Le droit fiscal considère l'amortissement comme "une déduction de capital" (capital allowance) ou une déduction (writing down allowances), comportant, d'une part, la dotation initiale¹⁰³, la dotation annuelle proprement dite et d'autre part, la dotation terminale ou réintégration¹⁰⁴ (final balancing allowance/charge), lorsque le bien est cédé. Les taux d'amortissement autorisés pour le résultat fiscal des exercices 94/95 s'établissent à :

| | |
|--|--------------------------------|
| pour les installations, le matériel et l'outillage | 25 % (amortissement dégressif) |
| pour les bâtiments industriels et agricoles | 4 % (amortissement linéaire) |

En règle générale, il n'y a pas de dotation initiale, cette règle s'appliquait seulement pour les biens acquis entre avril 1992 et octobre 1993 et s'élevait à 40 % pour les installations, matériels et outillages.

Pour illustrer ces éléments, considérons une entreprise ayant acquis un véhicule de livraison en avril 1992 pour un montant de 20 000 livres, et qui sera revendu en décembre 1994 pour 8 000 livres.

¹⁰⁰ Voir annexe A6 pour des exemples

¹⁰¹ BAXTER, W.T. Depreciation, London, Sweet and Maxwell, 1971

¹⁰² SSAP 12, par. 18

¹⁰³ Voir le 1.2.2 (ndt)

¹⁰⁴ Cette déduction supplémentaire ou réintégration dépend du résultat de cession. Il y aura déduction supplémentaire dans le cas d'une moins-value de cession et inversement (ndt)

Le plan d'amortissement fiscal sera alors le suivant :

| | | Dotation (en livres sterling) | Valeur nette (en livres sterling) |
|-------------|---|-------------------------------|-----------------------------------|
| Acquisition | | | 20 000 |
| 1992 | 40 % * 20 000 | 8 000 | 12 000 |
| 1993 | 25 % * 12 000 | 3 000 | 9 000 |
| 1994 | 25 % * 9 000 | 2 250 | 6 750 |
| Cession | réintégration pour solde (balancing charge) | (1 250) | 8 000 |

3.3/ Les cas particuliers

Au-delà des règles générales de l'amortissement, il y a quelques cas particuliers qu'il convient d'examiner.

3.3.1/ Les changements de méthode d'amortissement

La norme (SSAP 12) spécifie¹⁰⁵ :

"qu'un changement de la méthode d'amortissement est autorisé à condition que la nouvelle méthode donne une image plus fidèle du résultat et de la situation financière. Un tel changement ne constitue, pour autant, un changement de méthode comptable¹⁰⁶ ; la valeur comptable nette devra être amortie sur la durée de vie résiduelle, à partir de l'exercice où le changement de méthode a été constaté."

3.3.2/ L'écart d'acquisition (Goodwill)

Cet actif incorporel a constitué un problème important de la comptabilité britannique. Comme nous l'avons déjà fait observer, le droit des sociétés et la doctrine comptable ont traité cet élément comme un actif non amortissable. Or, la 4ème Directive¹⁰⁷ exige que cet élément soit amorti, renversant ainsi au Royaume-Uni une pratique bien établie (pour une discussion plus approfondie, voir Walton¹⁰⁸).

La loi sur les sociétés de 1985¹⁰⁹ (Companies Act) stipule que :

21 (2) Concernant le sous-paragraphe (3) ci-dessous, le montant des écarts d'acquisition devra être amorti en totalité sur une période dont la durée sera déterminée par la direction de l'entreprise.

21(3) La durée d'amortissement choisie ne pourra excéder la durée de vie économique de l'élément en question.

La norme comptable correspondante (SSAP 22 Accounting for Goodwill), publiée en 1984, précise que¹¹⁰ :

"L'écart d'acquisition pourra être éliminée des états financiers, par imputation immédiate sur les réserves ... Une telle solution est, en effet, cohérente avec le traitement

¹⁰⁵ SSAP 12, par. 21

¹⁰⁶ Un changement de méthode comptable nécessiterait une information en annexe et le retraitement des éléments concernés afin de montrer les effets de ce changement.

¹⁰⁷ Communauté Economique Européenne, 4ème Directive, art. 37.2, (78/660/CEE)

¹⁰⁸ Walton, P. "Les directives européennes et leurs incidences en Grande Bretagne" in Boussard, D & Delvaile, P. (eds), Etudes en comptabilité internationale, ESCP/OECCA, Paris, 1990, pp305-311

¹⁰⁹ Schedule 4, part A, par. 21

¹¹⁰ SSAP 22 - Accounting for Goodwill -, (La comptabilisation des écarts d'acquisition) par. 6

comptable retenu pour les fonds de commerce créés qui n'apparaissent pas dans les états financiers."

Cette norme ajoute cependant¹¹¹ :

"Bien que les sociétés doivent normalement imputer l'écart d'acquisition sur les réserves immédiatement, le traitement consistant à reconnaître l'écart d'acquisition comme un élément de l'actif immobilisé et à l'amortir sur sa durée de vie économique est également admis."

3.3.3/ Les investissements immobiliers

L'un des domaines les plus controversés de la comptabilité britannique, et l'un où la norme comptable peut être raisonnablement considérée être en opposition avec la 4ème Directive, est celui du traitement des investissements immobiliers. La norme (SSAP 19 Accounting for Investment Properties¹¹²), publiée en 1981, autorise les entreprises détenant des actifs immobiliers considérés comme des investissements/placements à ne suivre les recommandations de la norme SSAP 12 sur les amortissements.

La norme spécifie¹¹³ :

"Les investissements immobiliers peuvent ne pas être amortis suivant les règles préconisées par la norme sur les amortissements (SSAP 12), à l'exception de ceux acquis par un contrat de crédit-bail qui devront alors être amortis selon les prescriptions de la norme SSAP 12 au moins ou sur la période du contrat lorsque la date d'échéance est à 20 ans ou moins."

Cette norme enfreint ouvertement la 4ème Directive (voir ci-dessus), mais était justifiée, selon ses rédacteurs, par la recherche d'une image fidèle. Si la 4ème Directive envisage la possibilité un traitement alternatif justifié par l'obtention d'une image fidèle, elle ne l'autorise que pour des cas individuels et non pas pour tous les actifs d'une même catégorie.

3.3.4 /Les frais de recherche et de développement

En règle générale, les frais de développement peuvent être activés et amortis. Les frais de recherche doivent être constatés en charges lorsqu'ils sont engagés.

La loi sur les sociétés (1985 Companies Act) de 1985 précise que :

20. (1) Bien qu'un élément répondant à la définition des coûts de développement puisse figurer parmi les actifs immobilisés, dans le modèle de bilan présenté en Partie I de ce Chapitre, un tel traitement n'est cependant autorisé que dans la mesure où il respecte les règles d'activation des coûts de développement.

20. (2) Lorsque de tels éléments sont immobilisés, en accord avec les règles d'activation des frais de développement, l'annexe doit comporter les informations suivantes :

- (a) la période sur laquelle ces éléments sont ou seront amortis ;
- (b) les raisons justifiant leur activation.

La norme comptable correspondante (SSAP 13 Accounting for Research and Development¹¹⁴, publiée en décembre 1977 et révisée en janvier 1989), exige que les frais de recherche fondamentale et appliquée soient constatés en charges lorsqu'ils sont engagés mais autorise l'activation des frais de développement et leur amortissement, sous réserve qu'ils respectent plusieurs conditions. Les règles d'amortissement sont les suivantes¹¹⁵ :

¹¹¹ Op. cit., par. 10

¹¹² SSAP 22, - La comptabilisation des investissements immobiliers -

¹¹³ SSAP 19, - Accounting for Investment Properties -, par. 10

¹¹⁴ SSAP 13, - La comptabilisation des frais de recherche et de développement -

¹¹⁵ SSAP 13, par. 28

"Si les coûts de développement sont activés, ils devront être amortis. L'amortissement devra coïncider avec le lancement de la production ou la mise en utilisation du bien, service, processus ou système ; la dotation allouée à chaque exercice sera calculée soit en fonction des ventes du produit, de l'utilisation du bien, service, processus ou système, soit sur une période dont la durée ne peut excéder celle où ces biens seront vendus ou utilisés."

La norme précise également que la décision d'activer ces éléments soit revue à l'inventaire de chaque exercice.

3.3.5/ Les actifs acquis par contrat de crédit-bail

La norme SSAP 21 (Accounting for leases and hire purchase contracts¹¹⁶) demande que les actifs acquis par crédit-bail ou location-vente dont les contrats transfèrent au locataire les risques et les avantages inhérents à la propriété du bien soient immobilisés chez ce dernier. Cela implique, de fait, que le bien acquis par crédit-bail soit amorti. La norme¹¹⁷ précise que :

"Un actif financé par un contrat de crédit-bail qualifié de contrat de location-financement (finance lease) devra être amorti sur la période la plus courte entre la durée du contrat et la durée de vie économique du bien. Cependant, s'il s'agit d'un contrat de location-vente qualifié de location-financement (finance lease), le bien devra être amorti sur sa durée de vie économique."

On sera sans doute étonné, non sans quelques raisons, de constater qu'un bien financé par crédit-bail puisse être amorti plus rapidement que le même bien acquis au comptant.

3.3.6/ Les frais d'établissement

La loi de 1985 sur les Sociétés (Companies Act) n'autorise pas l'activation des frais de constitution¹¹⁸ (il en est de même pour les frais d'augmentation du capital). Cependant, de telles dépenses pourront être imputées sur la prime d'émission.

3.4/ Les études récentes sur les pratiques en d'amortissement

Deux études professionnelles sur les pratiques des entreprises britanniques en matière d'amortissement ont été effectuées durant ces deux dernières années. Leurs principales conclusions font l'objet des paragraphes suivants.

3.4.1/ FRAG 2/92

Le "Financial Reporting and Auditing Group" (FRAG) de l' "Institute of Chartered Accountants in England and Wales" (ICAEW) (L' Ordre des Experts-Comptables d'Angleterre et du Pays de Galles) a publié un avis technique (technical release) (FRAG 2/92), en février 1992, intitulé "Revue de la norme SSAP 12, les principaux points techniques". Cette étude a été demandée par "the Accounting Standards Board" (ASB) : le Comité de Normalisation Comptable qui souhaite réviser un certain nombre de normes, parmi lesquelles celle sur l'amortissement (SSAP 12).

Les principales conclusions, avancées par le FRAG, peuvent être ainsi résumées :

¹¹⁶ SSAP 21 - La comptabilisation des contrats de crédit-bail et de location vente -

¹¹⁷ SSAP 21, par. 36

¹¹⁸ Chapitre 4A, par. 3.(2) (a)

(1) Un nombre croissant d'entreprises n'amortissent pas leurs immeubles et pas toutes pour des raisons cohérentes avec la norme sur les amortissements SSAP 12. Cela peut provenir certainement d'un malentendu sur la notion d'amortissement ;

(2) Quelques entreprises n'amortissent pas les actifs incorporels qu'elles ont créés et activés ;

(3) Les prescriptions de la norme, au sujet de la valeur résiduelle font l'objet d'interprétations variées dans la pratique, ce qui n'est pas sans poser problème ;

(4) L'amortissement des actifs réévalués n'est pas comparable à celui des immobilisations évaluées à leur coût d'acquisition ; et enfin

(5) La question des amortissements "exceptionnels" (permanent diminutions in value), et particulièrement ceux des actifs réévalués, fait l'objet de nombreuses controverses, avec pour conséquence des traitements en pratique largement différenciés, provoqués, pour l'essentiel, par les zones d'ombre de la norme comptable.

Cette étude met également l'accent sur le problème de l'identification d'un actif immobilisé :

la norme SSAP 12 reste muette sur la possibilité d'individualiser une immobilisation corporelle en ses éléments constituants et ainsi de les amortir séparément. Cela pourrait être appliqué, par exemple, à un avion amorti selon une méthode fonctionnelle, et pour lequel la carlingue pourrait être différenciée du moteur et amortie distinctement.

3.4.2/ L'étude de Carey et Hannam

Cette étude (L'amortissement : principes et pratiques) réalisée par deux membres du Secrétariat du Service des Etudes de l'ICAEW, a été terminée en décembre 1991. L'ASB fut également l'un des commanditaires. Carey et Hannam, après avoir envisagé les principes de l'amortissement, ont analysé les comptes des 300 sociétés britanniques qui forment la base de données de l'ICAEW pour l'analyse des états financiers, et interviewé les dirigeants de 10 entreprises et les analystes financiers de 5 agents de change.

La base de données comprend théoriquement 250 sociétés cotées, (se décomposant en 100 grandes entreprises et en 150 de taille moyenne) et 50 sociétés non cotées. Carey et Hannam nous font observer (p43) qu'une société non cotée l'a été, créant ainsi une répartition de 100/151/49.

Carey et Hannam ont analysé la façon dont les méthodes d'amortissement étaient révélées¹¹⁹ (quelques entreprises utilisent plusieurs méthodes) :

| Méthodes | Total | % | Grandes entreprises | Entreprises moyennes | Entreprises non cotées |
|-----------------------|-------|----|---------------------|----------------------|------------------------|
| méthode linéaire | 283 | 83 | 96 | 145 | 42 |
| méthode dégressive | 24 | 7 | 3 | 14 | 7 |
| méthode fonctionnelle | 11 | 3 | 7 | 3 | 1 |
| Autre méthode | 10 | 3 | 4 | 6 | - |
| Méthode non révélée | 14 | 4 | 4 | 4 | 6 |
| Total | 342 | | 114 | 172 | 56 |

Les auteurs se sont également intéressés aux durées de vie utilisées pour plusieurs catégories

¹¹⁹ Op. cit. p44

d'immobilisations. Ils présentent le tableau suivant pour le matériel et l'outillage¹²⁰ :

| Durées de vie révélées | Total | % | Grandes entreprises | Entreprises moyennes | Entreprises non cotées |
|--|-------|-----|---------------------|----------------------|------------------------|
| de 3 à 5 ans | 9 | 3 | - | 5 | 4 |
| de 5 à 10 ans | 13 | 4 | 1 | 8 | 4 |
| de 10 à 20 ans | 25 | 8 | 14 | 10 | 1 |
| de 20 à 50 ans | 1 | - | - | - | 1 |
| Classe A | 128 | 43 | 30 | 75 | 23 |
| Classe B | 77 | 26 | 40 | 31 | 6 |
| Aucune information sur les durées de vie | 6 | 2 | 4 | - | 2 |
| Pas de poste "matériel et outillage" | 41 | 14 | 11 | 22 | 8 |
| Total | 300 | 100 | 100 | 151 | 49 |

Classe A : entreprises spécifiant une fourchette de taux ne couvrant pas plus de trois catégories de durée de vie précitées.

Classe B : entreprises spécifiant une fourchette de taux couvrant plus de trois catégories de durée de vie précitées.

Cette étude s'intéresse également à l'amortissement des immobilisations incorporelles, mettant en évidence ainsi le fait que, si 58 des 300 entreprises montrent des immobilisations incorporelles dans leur bilan, 23 d'entre elles seulement révèlent une politique d'amortissement pour ces éléments¹²¹ :

| Durées de vie révélées | Total | % | Grandes entreprises | Entreprises moyennes | Entreprises non cotées |
|--|-------|-----|---------------------|----------------------|------------------------|
| de 0 à 3 ans | 1 | - | 1 | - | - |
| de 3 à 5 ans | 3 | 1 | 1 | 2 | - |
| de 5 à 10 ans | 1 | - | - | - | 1 |
| de 10 à 20 ans | 6 | 2 | - | 5 | 1 |
| de 20 à 50 ans | 4 | 1 | 1 | 1 | 2 |
| Classe A | 5 | 2 | - | 4 | 1 |
| Classe B | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Aucune information sur les durées de vie | 20 | 7 | 6 | 7 | 7 |
| Pas d'amortissement | 15 | 5 | 6 | 6 | 3 |
| Pas d'immobilisations incorporelles | 242 | 81 | 84 | 125 | 33 |
| Total | 300 | 100 | 100 | 151 | 49 |

¹²⁰ Op. Cit. p46

¹²¹ Op. cit., p55

4/ LES PRATIQUES FRANCAISES DE L'AMORTISSEMENT.

Notre échantillon se compose 40 entreprises (annexe 1) réparties en 8 groupes, que l'on peut classer en deux grandes catégories :

- Un premier ensemble comprend des entreprises appartenant aux six secteurs d'activité suivants :

- industrie pétrolière ;
- le bâtiment et les travaux publics ;
- l'industrie pharmaceutique ;
- l'agro-alimentaire ;
- l'hôtellerie et la restauration ;
- la distribution.

- D'autre part, un second ensemble plus disparate est composé de deux groupes :

- l'un recueille des groupes diversifiés ;

- enfin, un dernier groupe a été formé pour prendre en compte soit le cas des entreprises exclusivement concessionnaires, soit le cas d'entreprises disposant d'un patrimoine immobilier important. Ce dernier groupe a été composé, dans le cas des entreprises concessionnaires, dans le but de différencier la situation des entreprises françaises par rapport à l'étude effectuée au Royaume-Uni. Ce groupe sera dénommé : concessionnaires/immobiliers. Les rapports d'activité des exercices 1989 à 1991 ont été analysés grâce à un questionnaire que l'on trouvera en annexe 2. Six entreprises ne présentent pas de comptes consolidés sur la période¹²².

Quelques ratios vont nous permettre, dans un premier temps, de préciser l'impact de la politique d'amortissement.

| Secteurs (en %) | total amortissements/total du bilan | | dotations aux amortissements/chiffre d'affaires | | dotations aux amortissements/valeur ajoutée | |
|---|---|---------------------------------|---|-----------------------|---|-----------------------|
| | comptes sociaux | comptes consolidés | comptes sociaux | comptes consolidés | comptes sociaux | comptes consolidés |
| Industrie pétrolière | 31 | 44 | 5 | 2 | 4 | 7 |
| Bâtiments et travaux publics | 6 | 15 | 9 | 4 | 30 | 14 |
| Pharmacie | 18 | 29 | 9 | 9 | 24 | 10 |
| Agro- alimentaire | 13 | 26 | 2 | 3 | 11 | 10 |
| Hôtellerie | 10 | 16 | 10 | 7 | 18 | 14 |
| Distribution | 4 | 21 | non significatif | 2 | non significatif | 14 |
| Diversifié | non significatif | 22 | non significatif | 5 | non significatif | 7 |
| Concession- naires et immobiliers | 13 | pas de comptes consolidés | 8 | - | 13 | - |
| concession- naires uniquement | - | - | 18 (1) | - | 28 (2) | - |

¹²² Un groupe présentera des comptes consolidés pour la première fois en 1992

(1) Le numérateur comprend les dotations aux amortissements pour dépréciation + les dotations aux amortissements de caducité + les dotations aux provisions pour renouvellement. C'est la totalité des éléments se rapportant aux immobilisations corporelles et incorporelles qui est ainsi pris en compte.

(2) même numérateur que (1)

Ces résultats appellent plusieurs remarques :

- les dotations aux amortissements sont relatives aux immobilisations corporelles et incorporelles et ne concernent que l'exploitation ;

- dans tous les cas, le crédit-bail a été retraité dans les comptes sociaux et consolidés ;

- le fait d'avoir de nombreuses sociétés ayant une activité "d'holding mixte" nuit certainement à la qualité des ratios obtenus pour les comptes sociaux

- ces résultats mettent en évidence des secteurs traditionnellement capitalistiques (industrie pétrolière, pharmacie et agro-alimentaire). Les secteurs du bâtiment, de l'hôtellerie et de la distribution laissent apparaître les plus forts ratios - dotations aux amortissements sur la valeur ajoutée -, dans les comptes consolidés. Pour les concessionnaires, le ratio devient particulièrement important (28% au lieu de 13%) lorsque l'on intègre aux amortissements les amortissements de caducité ainsi que les provisions pour renouvellement ;

- l'on conçoit, par là même, l'importance de la politique d'amortissement puisque les dotations représentent au minimum 7% de la valeur ajoutée, la moyenne tous secteurs confondus s'établissant à 11,1%, dans les comptes consolidés auxquels ont été rajoutés les comptes sociaux des entreprises concessionnaires et immobilières.

4.1/ Le coût d'entrée des immobilisations corporelles et incorporelles.

Nous avons examiner les problèmes relatifs au coût d'entrée des biens amortissables dans les comptes individuels et consolidés.

4.1.1/ les biens acquis avec une réduction importante.

Il s'agissait d'envisager le traitement des subventions d'équipement accordées aux entreprises.

| | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| Nombre de fois où le poste subvention d'équipement apparaît dans les comptes annuels | 15 37,5% | 13 38% |

4.1.1.1/ Dans les comptes individuels.

- 4 rapports expliquent que la subvention est rapportée au compte de résultat en fonction du rythme d'amortissement des biens qu'elle a servi à financer.

- 1 rapport justifie l'augmentation de la subvention mais celle-ci n'est pas rapportée au résultat. Il s'agit d'une entreprise concessionnaire pour laquelle des règles spécifiques s'appliquent (¹²³).

- 1 seul rapport explique clairement que c'est la totalité des amortissements pratiqués qui sert de base pour rapporter la subvention au résultat. Ainsi, l'amortissement économique entraîne une reprise de subvention au résultat d'exploitation, tandis que l'amortissement dérogatoire implique une reprise en résultat exceptionnel.

¹²³ Guide comptable des entreprises concessionnaires, CNC, Voir paragraphe sur les règles spécifiques.

4.1.1.2/ Dans les comptes consolidés.

- 9 rapports (60%) expliquent le traitement des subventions d'investissement. Il s'agit du traitement préconisé par le PCG (124). Deux aspects peuvent être notés :

- relativement au traitement : 1 groupe (secteur pétrolier) déduit les subventions d'investissement du coût des immobilisations qu'elles ont servi à financer ;
- relativement au classement : 1 groupe classe les subventions d'investissement en produits constatés d'avance ; un autre dans les comptes de régularisation passif ; un dernier les considère comme des provisions pour risques et charges. Aucune explication justifiant ces pratiques n'est apportée, mais nous remarquons que les subventions sont exclues des capitaux propres, respectant ainsi la norme de l'IASC sur la comptabilisation des subventions (125).

4.1.2/ Les biens acquis en devises.

Le PCG stipule que lorsque "le coût des immobilisations est exprimé en devises, le coût de ces immobilisations est converti en francs au cours du jour de l'opération".(126) Il s'agissait donc, pour nous, d'une part de préciser la notion de "jour de l'opération" et d'autre part d'envisager le traitement en cas de couverture à terme totale ou partielle.

L'analyse des rapports montre que ces informations sont peu présentes pour ce qui concerne l'acquisition des immobilisations corporelles et incorporelles. De fait, le cas d'une couverture à terme totale ou partielle n'a pas été rencontré.

4.1.3/ La capitalisation des intérêts financiers.

Cet aspect a fait l'objet de nombreuses controverses. Il s'agissait donc d'examiner quelles étaient les pratiques et quels types de charges financières étaient inclus.

Il apparaît que 10 groupes capitalisent les intérêts soit 25% de notre échantillon. Il semble que cette incorporation concerne non seulement les biens produits par l'entreprise pour elle-même mais aussi les biens acquis à l'extérieur.

La répartition sectorielle est la suivante :

| Secteur d'activité | Nombre d'entreprises |
|----------------------------------|----------------------|
| - industrie pétrolière | 2 |
| - diversifié | 3 |
| - hôtellerie | 1 |
| - Concessionnaires / immobiliers | 4 |

Un groupe (Elf) précise que capitalisation n'est justifiée que dans le cadre de la mise en oeuvre de projets majeurs. Ainsi, sur les trois exercices étudiés, seul un exercice a révélé une telle pratique.

Nous pouvons noter que toutes les entreprises du groupe 8 (voir annexe 1) capitalisent leurs frais financiers à l'exception d'une (EDF) qui porte ces éléments en charges à répartir, tout en spécifiant que les intérêts intercalaires sont amortis alors au même rythme que les valeurs immobilisées auxquelles ils sont associés. Aucune explication justifiant cette conception d'un actif n'est apportée.

124 PCG, Méthodes d'évaluation, II.23, CNC

125 IASC, La comptabilisation des subventions, norme n° 20, para 37, 1983

126 PCG, Méthodes d'évaluation, II.12, op. cit.

Deux groupes du secteur hôtelier (Envergure et Accor) font part, pour la première fois dans leur rapport 1992, de la capitalisation des intérêts financiers dans le coût d'entrée de leurs immobilisations.

La nature des charges financières capitalisées n'est cependant pas précisée (par rapport à l'avis de l'OECCA ⁽¹²⁷⁾ ou à la norme de l'IASC ⁽¹²⁸⁾) sauf pour une firme qui informe le lecteur que les frais d'émission d'emprunt ne sont pas inclus dans le montant des charges capitalisées.

4.1.4/ La base amortissable tient-elle compte d'une valeur résiduelle.

Cette possibilité, prévue par la norme de l'IASC n° 4 ⁽¹²⁹⁾ et dont le PCG n'exclut pas l'usage "notamment lorsque la durée d'utilisation du bien dans l'entreprise est nettement inférieure à sa durée probable de vie"⁽¹³⁰⁾, n'a pas été rencontrée.

Un groupe pétrolier (Elf) précise que les amortissements des immobilisations de production pétrolière incluent les coûts de remise en état des sites sous déduction des éventuels produits de récupération, ces coûts étant pris en compte lorsqu'ils sont probables et quantifiables. La base amortissable est ainsi modifiée par l'adjonction d'une « valeur additionnelle ». Pour ces mêmes éléments, les rapports d'activité de ce groupe parlent par ailleurs de provisions, ce qui sous-entendrait que la base amortissable ne soit pas modifiée. De façon générale, les coûts de remise en état de la nature font plutôt l'objet de provisions pour risques et charges. L'EDF, par exemple, ne constate que des provisions pour démantèlement de ses centrales nucléaires, depuis 1979. Il en est de même pour Total.

4.1.5/ Les coûts improductifs exclus du coût de production.

Le PCG stipule que "le coût de production d'un bien doit exclure la quote-part des charges correspondant à la sous-activité"⁽¹³¹⁾, suivant en cela la norme de l'IASC ⁽¹³²⁾. Il s'agissait alors de recenser les éléments générateurs de sous-activité dont les coûts étaient exclus du coût de production des biens produits par l'entreprise pour elle-même. Les rapports d'activité analysés n'ont jamais fait état de ces dispositions.

4.1.6/ Les biens directement constatés en charges.

"Certains biens de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et, par conséquent, ne pas être classés dans les immobilisations"⁽¹³³⁾. Ainsi certains plans comptables professionnels, celui de l'hôtellerie en particulier ⁽¹³⁴⁾, prévoient expressément l'utilisation d'une telle option.

Ainsi, pour rester dans le secteur hôtelier, un seul groupe a choisi de ne pas constater le renouvellement de certains biens tels que la verrerie et la lingerie en charges et immobilise donc ces éléments, en les amortissant sur une durée de 2 à 3 ans.

Un rapport révèle, de même, que les présentoirs en dépôt chez les pharmaciens (groupe du secteur pharmaceutique) ont été reclassés en immobilisations corporelles et non plus en stocks, comme l'entreprise avait pris l'habitude de les classer, à la suite d'un contrôle fiscal.

¹²⁷ OECCA, Rattachement des charges et produits financiers, § 15, avis n°19, 1987

¹²⁸ IASC, La capitalisation des charges d'emprunt, § 17, norme n°23, 1984

¹²⁹ IASC, La comptabilisation des amortissements, norme n° 4, § 7, 1976

¹³⁰ PCG, Terminologie, n° 60, op. cit.

¹³¹ PCG, méthodes d'évaluation, II.6, Section I, CNC

¹³² IASC, La comptabilisation des immobilisations corporelles, § 16, norme n°16, 1982

¹³³ PCG, Terminologie, n° 44, op.cit.

¹³⁴ Le lecteur se reportera à la partie relative aux spécificités sectorielles sur les amortissements

4.1.7/ Le coût d'entrée de biens dont le règlement va au-delà des termes habituels du crédit.

Il nous semblait intéressant d'envisager le traitement de biens dont le délai de règlement est particulièrement avantageux. Cette possibilité n'est pas expressément prévue par le PCG. Cependant, la norme de l'IASC sur la comptabilisation des immobilisations corporelles précise que dans ce cas, "il peut être approprié d'enregistrer l'acquisition pour le prix correspondant à un paiement comptant et d'imputer en frais financiers la différence entre ce montant et le total des règlements ultérieurs et ce, sur toute la période de différé"⁽¹³⁵⁾.

Aucun rapport n'a permis de renseigner cette question. Cela peut paraître quelque peu surprenant quand on connaît l'importance du crédit interentreprises en France.

4.1.8/ Le coût d'entrée des biens des filiales dans les comptes consolidés.

La société consolidante, selon les termes de l'article 357-8, peut faire usage de règles d'évaluation destinées en particulier "à tenir compte des variations de prix ou des valeurs de remplacement"⁽¹³⁶⁾. Indépendamment de ces règles dérogatoires, il était intéressant de connaître les valeurs pour lesquelles les immobilisations corporelles et incorporelles figuraient dans les comptes consolidés.

S'agissant du premier aspect, aucun rapport ne montre l'utilisation de valeurs de remplacement ou de valeurs tenant compte des variations de prix.

Le tableau ci-dessous résume les cas illustrant le second aspect :

| | |
|--|---------|
| Eléments | |
| Echantillon | 34 |
| Les immobilisations corporelles et incorporelles figurent pour : | |
| - leur valeur historique, coût d'origine, prix acquisition, prix de revient, coût acquisition ou production | 8 fois |
| - leur valeur historique, valeur d'apport, coût d'achat, prix de revient, valeur d'apport, coût acquisition, coût de production + Réévaluation | 20 fois |
| - leur prix d'acquisition, prix de revient d'origine desquels les effets de la réévaluation ont été neutralisés | 4 fois |

4.1.9/ La conversion des filiales étrangères dans les comptes consolidés.

Deux principales méthodes guident les méthodes de conversion des filiales étrangères :

- celle du cours historique ;
- celle du cours de clôture.

Il s'agissait donc d'apprécier la façon dont ces méthodes étaient appliquées.

¹³⁵ IASC, norme n° 16, § 12, op. cit..

¹³⁶ Loi n° 85-11 du 3/1/1985, art. 357-8

| Eléments | |
|--|---|
| Echantillon | 30 car 4 groupes n'ont pas de filiales étrangères |
| - Taux de clôture pour les comptes de résultat et le bilan | 6 fois (19%) |
| - Taux de clôture pour le bilan - Taux moyen de l'exercice pour le compte de résultat | 14 fois (47%) |
| - Taux de clôture pour le bilan et les comptes de dotations - taux moyen pour les autres éléments | 5 fois (17%) |
| - Taux moyen de l'exercice pour l'ensemble des comptes | 4 fois (13%) |
| - Pour le compte de résultat : stocks : taux ouverture ou clôture charges et produits calculés : taux clôture autres postes : taux moyen - Pour le bilan capitaux propres : taux historique résultat : taux moyen autres postes : taux de clôture | 1 fois (4%) |

Nous notons que la méthode du cours de clôture et ses variantes sont largement plus utilisées. Nous pouvons observer que deux groupes ont modifié leur politique de conversion des filiales étrangères, dont un, en 1991 (secteur de l'hôtellerie), sans fournir aucune information sur les origines et les conséquences de ce changement de méthodes. Le rapport de 1992 reviendra à la méthode utilisée en 1990, sans fournir plus d'informations.

4.1.10/ Le retraitement des amortissements des filiales.

Il s'agissait de mettre en évidence les politiques d'harmonisation des méthodes comptables à l'intérieur des groupes. La lecture des rapports de notre échantillon montre que cette information est relativement peu présente. En effet :

- 10 groupes (28%) seulement expriment clairement le fait que les politiques d'amortissement de leurs filiales ne sont pas révisées ;
- 3 rapports spécifient le retraitement des amortissements de leurs filiales :
 - 2 groupes retraitent les amortissements de leurs filiales étrangères (les amortissements pratiqués sur le fonds commercial par la filiale italienne sont retraités et annulés dans les comptes consolidés, par exemple) ;
 - 1 groupe précise que le retraitement des amortissements des immobilisations corporelles de ses filiales que dans la mesure où il est significatif.

4.1.11/ Le retraitement du crédit-bail dans les comptes consolidés.

"Les biens dont les entreprises consolidées ont la disposition par contrat de crédit-bail ou selon des modalités analogues peuvent être traités au bilan et au compte de résultat consolidés comme s'il avaient été acquis à crédit" ⁽¹³⁷⁾. Il s'agit d'un traitement optionnel.

¹³⁷ Décret n°86-221 du 17/2/86, article 248-8, alinéa e

| Eléments | |
|---|----------|
| Echantillon | 34 |
| - Révélation dans l'annexe de la société-mère de contrats de crédit-bail | 21 |
| - mobiliers | 2 |
| - immobiliers | 10 |
| - mobiliers ou immobiliers | 9 |
| - Principe du retraitement du crédit-bail dans les comptes consolidés : | 16 (47%) |
| - crédit-bail retraité effectivement | 14 |
| - crédit-bail retraité si montant significatif | 2 |
| - Non retraitement du crédit-bail | 9 |
| - Nombre de rapports précisant le coût d'entrée des biens immobilisés sous contrat de crédit-bail | 8 (50%) |
| - valeur vénale | 2 |
| - prix, coût de revient au moment de l'acquisition | 2 |
| - valeur historique, d'origine | 2 |
| - valeur actuelle des loyers à venir | 1 |
| - valeur nominale | 1 |

- Les groupes ne retraitant pas les biens en crédit-bail n'apportent aucune explication justifiant leur pratique.

- 1 groupe a modifié sa politique comptable relativement à ces opérations à partir de 1991. Pour se conformer à la politique de groupe auquel elle appartenait dorénavant, la société a renoncé à l'activation de ces contrats.

- 1 groupe (Promodès) ne retraitait que les opérations de crédit-bail de ses filiales espagnoles. Cependant, le rapport 1992 précise que l'ensemble des opérations de crédit-bail du groupe est retraité, dans un souci d'homogénéité. Cette modification est annoncée en changement de méthodes.

- 1 groupe (Guyomarc'h) ne retraite que les constructions faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail. En effet, une opération de crédit-bail n'est retraitée que si elle satisfait les critères d'importance significative édictés par le groupe. Cette règle revient à ne retraiter que de 5 à 14%, suivant les années, des contrats, en valeurs. Les critères justifiant le non-retraitement des opérations ne sont pas donnés dans les rapports.

Pour conclure sur les retraitements, un groupe (Roussel Uclaf) reclasse en immobilisations corporelles les titres de participations d'une filiale qu'il possède. Cette filiale, propriétaire de la Tour Roussel Hoechst à Paris La Défense, est incorporée dans les immobilisations corporelles et fait alors l'objet d'un amortissement selon les règles appliquées aux constructions. C'est le principe de prééminence de la réalité sur l'apparence qui justifie un tel reclassement.

4.2/ Les procédures d'inventaire relatives aux immobilisations corporelles et incorporelles amortissables.

Cette partie a pour objet de mettre en évidence les méthodes et les durées d'amortissement des différentes immobilisations amortissables. Il s'agit aussi d'observer comment les procédures d'inventaire relatives à ces éléments se traduisent dans les rapports d'activité.

4.2.1/ Les frais d'établissement.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| Nombre de fois où ce compte apparaît au bilan | 6 | 6 |
| Nombre de fois où ce compte apparaît en annexe | 1 | 4 |

4.2.1.1/ Dans les comptes individuels.

- 3 rapports précisent des durées d'amortissement :
 - 2, une durée de 5 ans
 - 1, une durée de 1 à 3 ans. Une durée de 1 an implique certainement un calcul prorata temporis.
 - 1 rapport spécifie que l'amortissement est calculé prorata temporis pour le premier exercice.
- 1 rapport annonce que les frais d'établissement ne sont pas activés.
- 1 rapport active des frais de réorganisation de branche.

4.2.1.2/ Dans les comptes consolidés.

- 5 groupes avancent des durées d'amortissement pour ces éléments.
- 3 groupes précisent que les frais d'établissement ne sont pas activés.

4.2.2/ Les frais de recherche et de développement.

| Eléments | Comptes individuels | comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| Nombre de fois où ce compte apparaît au bilan | 2 | 2 |
| Nombre de fois où ce compte apparaît dans l'annexe | - | 4 |

4.2.2.1/ Dans les comptes individuels.

- 2 rapports (5%) annoncent la capitalisation de ces éléments.
- 7 rapports (17,5%) précisent que ces éléments sont constatés en charges. La totalité des entreprises du secteur de la pharmacie appliquent cette politique, par exemple.
- Nous devons constater qu'un rapport (secteur Bâtiment) montre des frais de recherche et de développement activés et non amortis, sans qu'aucune explication ne soit donnée. Il est simplement précisé que ces dépenses bénéficient de la participation de l'ANVAR⁽¹³⁸⁾.

4.2.2.2/ Dans les comptes consolidés.

¹³⁸ Nous renvoyons le lecteur au bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes (CNCC) pour des points qui approchent fortement les faits cités. Il s'agit ici du bulletin n° 72, p 502-503, 12/1988 sur l'obligation d'amortir les frais de recherche et de développement quelle que soit l'origine du financement.

- 4 groupes (12%) font part de frais de recherche et de développement activés. La répartition sectorielle est la suivante :

- 2 appartiennent au secteur de l'industrie pétrolière ;
- 1 au secteur de l'hôtellerie ;
- le dernier au secteur de l'énergie (EDF).

Concernant l'industrie pétrolière, 3 groupes revendiquent l'utilisation de la méthode dite du "successful efforts". Cette méthode se traduit, au niveau des dépenses d'exploration, par une constatation en charges des dépenses de géologie et de géophysique, et de forages d'exploration n'ayant pas abouti à la découverte de réserves commercialisables. Par contre, les forages en cours et les forages d'exploration productifs sont immobilisés.

- 13 groupes (38%) affirment ne pas activer ces éléments. Toutes les entreprises du secteur pharmaceutique et pétrolier (hormis l'activité d'exploration) sont concernées, comme dans les comptes individuels par cette politique.

4.2.3/ Les concessions.

Le compte -concessions- est toujours agrégé dans le poste - concessions et droits similaires, brevets, licence, marques, procédés, droits et valeurs similaires -.

4.2.3.1/ Dans les comptes individuels.

- 3 rapports (7,5%) font état d'un amortissement de cet élément. La durée maximale annoncée est de 20 ans. Une entreprise prévoit une durée de 5 ans.

4.2.3.2/ Dans les comptes consolidés.

- 8 groupes révèlent des concessions faisant l'objet d'amortissements pour des durées :
 - de 1 à 3 ans : 1 fois ;
 - de 1 à 5 ans : 1 fois ;
 - 40 ans maximum : 2 fois.

La durée de l'amortissement est liée dans tous les cas à la durée de la protection juridique ou à la durée de vie estimée du contrat.

- 1 groupe précise un amortissement fonctionnel pour ce type d'éléments (prorata des tonnes extraites, dans le secteur du bâtiment et des travaux publics).

4.2.4/ Les brevets.

Nous retrouvons ici la même caractéristique, concernant la révélation de ce compte, que pour les concessions.

4.2.4.1/ Dans les comptes individuels.

- 8 rapports apportent une information concernant ce compte :
 - 2 annoncent des durées d'amortissement de 20 ans ;
 - 4 calquent la durée d'amortissement sur celle de la protection juridique ;
 - 2 sur la durée de vie estimée d'utilisation ;
 - 3 rapports informent le lecteur que seuls les brevets acquis sont révélés. Aucune raison justifiant cette position n'est apportée. Il s'agit d'entreprises appartenant au secteur de la pharmacie.

4.2.4.2/ Dans les comptes consolidés.

- 8 rapports apportent une information concernant ce compte
 - 2 groupes amortissent ces éléments sur 20 ans maximum ;
 - 3 groupes amortissent ces éléments en fonction de la durée de leur protection juridique ;
 - 3 groupes précisent que c'est la durée estimée d'utilisation qui sert de référence pour l'amortissement. Un de ces rapports note que la durée d'amortissement, non distinguée, il est vrai, de celle des concessions, de ces éléments ne peut excéder 40 ans. Les années précédentes, l'annexe précisait une durée spécifique maximale de 20 ans.
 - Les 3 mêmes rapports appartenant au secteur pharmaceutique informent le lecteur que seuls les brevets acquis sont révélés.

4.2.5/ Les marques.

Ce compte fait l'objet de nombreuses controverses. Elles portent tout à la fois sur la nécessité d'évaluer les marques développées de manière interne et, quel que soit le mode d'acquisition, sur la nécessité d'amortir de tels éléments.

4.2.5.1/ Dans les comptes individuels.

- 2 rapports montrent nettement que les marques sont amorties. Celui-ci est alors fonction de l'évolution du chiffre d'affaires réalisé par chacun de ces éléments. Il s'agit d'un amortissement fonctionnel.
- 8 rapports affirment tout aussi nettement que ces éléments ne sont pas amortis.
- Nous pouvons noter un changement de méthodes relatif à l'amortissement des marques. Un groupe n'amortit plus ses marques, à partir de 1990, pour selon ses termes "se conformer ainsi aux pratiques".

4.2.5.2/ Dans les comptes consolidés.

3 groupes (9%) amortissent leurs marques :

- l'un en fonction de l'évolution du chiffre d'affaires réalisé par chacune d'entre elles ⁽¹³⁹⁾ ;
- un autre en fonction de leur durée de vie économique ;
- le dernier en fonction de la durée d'utilité prévisionnelle ou sur une durée maximale de 40 ans. Cette durée était de 20 ans, les années précédentes.

Un rapport note que les marques créées ne sont pas valorisées. Un autre précise que seules les marques de notoriété reconnue, individualisables et dont il est possible de vérifier l'évolution de la valeur, sont valorisées.

Deux changements de méthodes sont à noter en 1990 :

- un groupe n'amortit plus ses marques après avoir constaté que "la plupart des entreprises françaises et européennes n'amortissent pas les marques protégées juridiquement"⁽¹⁴⁰⁾ ;

¹³⁹ Il s'agit de la société DELALANDE. Cette société a été absorbée en 1992 par SYNTHELABO. Cette dernière n'amortit pas les marques. Nous n'avons donc pu obtenir des explications sur les méthodes d'amortissement des marques retenues par DELALANDE.

¹⁴⁰ LVMH, Rapport d'activité 1990, p. 54

- un second groupe y a également renoncé "conformément à l'évolution de la doctrine."⁽¹⁴¹⁾ Aucune information n'est fournie permettant d'apprécier cette évolution.

4.2.5.3/ Distinction comptes consolidés - comptes individuels.

1 groupe amortit ses marques dans les comptes individuels (droit d'utilisation d'une marque). Or, cette pratique n'est pas clairement exprimée dans les comptes consolidés. Il est simplement précisé que les marques bénéficiant d'une protection juridique ne sont pas amorties ⁽¹⁴²⁾.

4.2.6/ Les logiciels.

Ce compte a fait l'objet d'un avis détaillé du Conseil national de la comptabilité ⁽¹⁴³⁾. Les distinctions opérées : destination commerciale ou interne, acquisition ou création, etc., n'apparaissent pas dans les rapports.

4.2.6.1/ Dans les comptes individuels.

7 rapports précisent des durées d'amortissement pour ces éléments :

- 3 avouent une durée de 1 an ;
- 3 une durée de 3 ans ;
- 1 une durée de 5 ans.

4.2.6.2/ Dans les comptes consolidés.

7 groupes (20,5%) annoncent des durées et méthodes d'amortissement :

- 2 sur une durée de 1 an. La solution fiscale est alors calée sur l'amortissement économique ;
- 1 sur une durée allant de 1 à 3 ans ;
- le restant, sur une durée de 3 à 5 ans.

La méthode linéaire est retenue.

4.2.7/ Le fonds commercial.

L'amortissement d'un tel compte fait également l'objet de nombreux débats.

Se conformant à la IV^{ème} directive, le PCG précise que ce compte regroupe "les éléments incorporels, y compris le droit au bail, 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. Ces éléments ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine."⁽¹⁴⁴⁾ C'est cette absence de protection juridique donnant une valeur certaine et pérenne qui justifierait alors la pratique de l'amortissement. Pour d'autres auteurs, cet amortissement ne s'impose pas et "qu'à vouloir réduire à zéro au sein de l'actif par voie d'amortissement un élément qui n'était pas forcément sujet à dépréciation, pour des raisons juridiques peu convaincantes et dans des conditions peu

¹⁴¹ BEGHIN-SAY, Rapport annuel 1990, PP. 52.53

¹⁴² CNCC, n° 69, 03/1988 et CNCC n° 57, 03/1985, op. cit.

¹⁴³ CNC, avis relatif au traitement comptable des logiciels, document n° 66, 1987, et une note d'information rapide document n° 72, 1988

¹⁴⁴ CNC, Plan comptable général, Modalités de fonctionnement des comptes des classes 1 à 8, compte 20 "immobilisations incorporelles", in Le Code annoté de la comptabilité, La Villeguérin Editions, 1986, p. 301

réalistes, on aura seulement réussi à créer une réserve occulte et une distorsion complémentaire entre le résultat fiscal et le résultat comptable⁽¹⁴⁵⁾.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| Nombre de fois que ce poste apparaît au bilan | 16 | 6 |
| Nombre de fois que ce poste apparaît en annexe | 1 | 11 |

4.2.7.1/ Dans les comptes individuels.

- 5 rapports (12,5%) font part d'un amortissement de cet élément. Un rapport précise que le fonds ne sera amorti que s'il est acquis et s'il ne bénéficie pas d'une protection juridique.
- 2 durées d'amortissement sont révélées : 5 et 10 ans.
- 2 rapports laissent apparaître un compte fonds commercial totalement amorti.

4.2.7.2/ Dans les comptes consolidés.

- 11 groupes (33%) amortissent leur fonds commercial avec les durées suivantes résumées dans le tableau ci-dessous :

| Eléments | Nombre de fois |
|----------------------------|----------------|
| - durée maximale de 40 ans | 3 |
| - durée de 40 ans | 1 |
| - durée maximale de 20 ans | 2 |
| - durée de 20 ans | 2 |
| - durée de 10 ans | 1 |
| - durée de vie estimée | 1 |
| - durée non précisée | 1 |

Nous noterons que 3 groupes différencient leur politique d'amortissement :

- l'un n'amortit que les fonds de commerce des sociétés étrangères⁽¹⁴⁶⁾;
- un deuxième n'amortit que les fonds de commerce ne faisant pas l'objet d'une protection juridique;
- un dernier n'amortit que certains types de fonds⁽¹⁴⁷⁾: ceux des commerces de gros dans le secteur de la distribution.

4.2.7.3/ Distinction comptes individuels - comptes consolidés.

Deux éléments remarquables :

- pour un groupe, les comptes individuels révèlent un compte fonds commercial totalement amorti alors que ce élément n'est pas amorti dans les comptes consolidés⁽¹⁴⁸⁾;
- a contrario, les comptes consolidés d'un groupe montrent un compte faisant l'objet d'un amortissement alors que la société-mère laisse cet élément sans amortissement⁽¹⁴⁹⁾.

¹⁴⁵ DUVILLIER, J.P., Faut-il amortir le fonds commercial ?, Revue française de comptabilité, mai 1988, n° 190, p. 45

¹⁴⁶ CNCC, n° 77, 03/1990

¹⁴⁷ CNCC, n° 77, 03/1990

¹⁴⁸ CNCC, n° 77, 03/1990

Un groupe a homogénéisé ses pratiques dans les comptes consolidés et individuels en amortissant le fonds commercial dans ces derniers à partir de 1991 (groupe agro-alimentaire).

4.2.8/ Le droit au bail.

Nous retrouvons ici les mêmes débats que pour le fonds commercial en ce qui concerne la nécessité de l'amortissement.

4.2.8.1/ Dans les comptes individuels.

- 1 plaquette montre un droit au bail totalement amorti ⁽¹⁵⁰⁾. Il s'agissait de locaux que l'entreprise devait abandonner et pour lesquels le droit au renouvellement n'était pas dû, l'immeuble devant être démoli.

4.2.8.2/ Dans les comptes consolidés.

3 groupes amortissent leur droit au bail. Pour deux d'entre eux, la durée est de 20 ans.
1 groupe amortit cet élément à condition qu'il ne fasse pas l'objet d'une protection juridique.

4.2.8.3/ Distinction comptes consolidés - comptes individuels.

Nous pouvons observer qu'un groupe amortit le droit au bail dans les comptes consolidés alors que cet élément ne semble pas l'être dans les comptes individuels.

4.2.9/ Les autres immobilisations incorporelles.

Nous avons noté que les promesses de vente de crédit-bail ⁽¹⁵¹⁾ sont citées plusieurs fois, avec des politiques d'amortissement différenciées. En effet, un groupe pratique des amortissements dérogatoires sur cet élément, alors qu'un autre s'abstient d'en pratiquer.

Nous citerons en conclusion quelques immobilisations "atypiques" telles que :

- les "quotas" dans l'industrie agro-alimentaire qui font l'objet d'amortissements ;
- les "films publicitaires" dans la même industrie et qui font l'objet d'amortissements en fonction de leur durée de vie économique ;
- les "zones de ramassage de lait" toujours dans le même secteur et qui ne sont pas amorties ;
- les "accords de non concurrence" dans l'industrie pétrolière sont amortis. Il y a "accord de non concurrence" lorsque après avoir réalisé une opération de croissance externe (acquisition de filiales le plus souvent à l'étranger), le groupe verse une somme d'argent à l'entreprise qui vient de céder sa filiale pour compenser le fait qu'elle ne puisse plus, durant un certain laps de temps, vendre des produits concurrents à ceux fabriqués et/ou commercialisés par son ex-filiale.

¹⁴⁹ CNCC, n° 77, 03/1990

¹⁵⁰ CNCC, n° 88, 12/1992

¹⁵¹ CNCC, n° 71, 9/1988

4.2.10/ Les écarts d'acquisition.

| Eléments | |
|---|----|
| Echantillon | 34 |
| - Nombre de fois que ce compte apparaît au bilan | 26 |
| - Nombre de fois que ce compte apparaît dans l'annexe | 6 |
| - Durée d'amortissement ⁽¹⁵²⁾ | |
| - durée maximale de 40 ans | 10 |
| - durée maximale de 25 ans | 1 |
| - durée maximale de 20 ans | 6 |
| - durée maximale de 10 ans | 1 |
| - durée de 40 ans ¹⁵³ | 1 |
| - durée de 30 ans | 3 |
| - durée de 25 ans | 1 |
| - durée de 20 ans | 7 |
| - durée de 10 ans | 2 |
| - durée de 5 ans | 1 |
| - durée de 10 à 40 ans | 1 |
| - durée de 2 à 30 ans | 1 |
| - Nombre de rapports ne présentant aucune information sur cet élément | 2 |

7 groupes précisent que les écarts d'acquisition non significatifs sont amortis sur un seul exercice.

1 groupe (secteur agro-alimentaire) impute les écarts non significatifs sur les capitaux propres.

2 groupes ont modifié leur durée d'amortissement pour cet élément. Pour l'un (groupe pharmaceutique) la durée a été portée de 20 à 25 ans pour les sociétés acquises à partir de 1990 ; pour l'autre (groupe agro-alimentaire), une durée spécifique (30 ans au lieu de 20 maximum) a été choisie pour amortir l'écart d'acquisition d'un groupe.

1 groupe (secteur pharmaceutique) précise enfin que l'intégralité de l'écart de première consolidation a été affectée au fonds commercial et que ce dernier élément ne fait l'objet d'aucun amortissement.

Un groupe (secteur pétrolier) différencie la durée d'amortissement de cet élément selon "le rythme d'acquisition". En effet, une durée de 30 ans est revendiquée pour les acquisitions de nouvelles entreprises tandis qu'une durée de 10 ans s'applique en cas d'acquisition de titres en bourse ou d'opérations d'augmentation de capital.

Enfin, l'exercice 1992 a vu le regroupement de deux entreprises du bâtiment de notre échantillon, SAE et FOUGEROLLE, donnant ainsi naissance au groupe EIFFAGE. Le bilan consolidé laisse apparaître des écarts d'acquisition représentant 40,6% de l'actif immobilisé et 12,1% du total du bilan. Cet écart est amorti sur 20 ans.

Nous pouvons observer une grande variété de pratiques relativement à la politique d'amortissement de cet élément. Cette variété est encore accentuée par le fait que l'écart d'acquisition n'est qu'un résidu. Une comparaison pertinente des pratiques nous obligerait à remonter à l'écart de première consolidation et à analyser la part attribuée respectivement à l'écart d'évaluation et à celui d'acquisition. Il est donc intéressant de relier l'écart d'acquisition aux politiques d'amortissement des marques, du droit au bail et du fonds commercial.

¹⁵² Il peut y avoir plusieurs réponses

¹⁵³ Le groupe ayant consolidé ses comptes pour la première fois en 1992 a choisi d'amortir ses écarts sur une durée de 40 ans

4.2.10.1/ Amortissement des marques et écarts d'acquisition.

- 3 groupes amortissent leurs marques:

| Durée amortissement marques | Durée amortissement des écarts |
|---|--------------------------------|
| - en fonction de l'évolution du C.A réalisé par chaque marque | - 5 ans |
| - durée de vie économique | - 20 ans |
| - durée de vie économique avec une durée maximale de 40 ans | - durée maximale de 40 ans |

2 groupes ont cessé d'amortir leurs marques. Les écarts sont alors amortis sur 40 ans au maximum.

4.2.10.2/ Amortissement du droit au bail et écarts d'acquisition.

3 groupes amortissent leur droit au bail. Un groupe précise que celui-ci n'est amorti que si la protection juridique n'est pas assurée. Les écarts d'acquisition correspondant sont de 20 ans (2 fois) et de 40 ans (2 fois).

4.2.10.3/ Amortissement du fonds commercial et écarts d'acquisition.

11 groupes amortissent leur fonds commercial. Nous pouvons mettre en relation les politiques d'amortissement relatives aux écarts d'acquisition et au fonds commercial :

| Durée d'amortissement des écarts d'acquisition | Durée d'amortissement du fonds commercial | Nombre de fois |
|--|---|----------------|
| 40 ans max | 40 ans max | 2 |
| 40 ans max | 40 ans | 1 |
| 20 ans | 20 ans | 3 |
| 20 ans | 20 ans max | 1 |
| 20 ans | 40 ans max | 1 |
| 20 max | 10 ans | 1 |
| 40 ans | durée de vie estimée | 1 |
| 20 ans | NP | 1 |

Nous pouvons noter une corrélation importante entre les durées d'amortissement de ces deux catégories d'éléments.

4.2.11/ Les aménagements et agencements des terrains.

Le poste "terrains" regroupe selon le PCG tout à la fois les terrains et leurs aménagements et agencements. Seuls ces derniers font l'objet d'un amortissement.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| - Nombre de fois que le poste Terrain apparaît au bilan | 36 | 13 |
| - Nombre de fois que ce poste apparaît dans l'annexe | 2 | 17 |
| - Nombre de rapports présentant des informations sur l'amortissement des aménagements et agencements | 7 | 5 |
| - Méthode d'amortissement | | |
| - linéaire | 7 | 5 |
| - Durée - minimale | 5 | 5 |
| - maximale - | 60 | 25 |

4.2.12/ Les constructions et les aménagements et agencements des constructions.

Nous retrouvons, pour ce compte, la même caractéristique que le compte précédent concernant sa présentation au bilan. S'ajoute une difficulté supplémentaire tenant au fait que le PCG a prévu d'éclater les aménagements et agencements entre les constructions dont l'entreprise est propriétaire et celles où l'entreprise n'est pas propriétaire. Les rapports analysés sont incapables de nous renseigner sur de telles distinctions. Nous devons donc considérer les aménagements et agencements des constructions globalement, délaissant l'approche patrimoniale prônée par le PCG.

4.2.12.1/ Les constructions.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|---|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| - Nombre de fois que le poste -constructions - apparaît au bilan | 36 | 13 |
| - Nombre de fois que ce poste apparaît dans l'annexe | 2 | 16 |
| - Nombre de rapports précisant une durée d'amortissement pour ce compte | 32 | 25 |
| - Nombre de rapports précisant simplement une méthode d'amortissement | 1 | - |
| - méthode d'amortissement ¹⁵⁴ | | |
| - linéaire | 32 | 23 |
| - progressif | 2 | - |

7 groupes annoncent des durées contradictoires entre les comptes individuels et consolidés, impliquant ainsi un retraitement des amortissements¹⁵⁵. Nous pouvons citer, par exemple, une

¹⁵⁴ Il peut y avoir plusieurs réponses

durée comprise entre 10 et 33 ans pour les comptes individuels alors que les comptes consolidés laissent apparaître des durées comprises entre 20 et 50 ans. Les durées annoncées ne seraient que potentielles, virtuelles et n'impliqueraient donc pas de retraitement. Aucune information n'est fournie dans le rapport d'où ces chiffres sont extraits.

4.2.12.2/ Les aménagements et agencements des constructions.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|---|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| - Nombre de fois que ce compte apparaît dans l'annexe | 20 | 17 |
| - Méthode d'amortissement - linéaire | 20 | 17 |

4.2.13/ Le poste "Installations techniques, matériels et outillages industriels".

Ce poste regroupe différents éléments. Les installations techniques comprennent en particulier les installations à caractère spécifique et complexes spécialisées. Les matériels et outillages rassemblent les équipements, les machines et les instruments industriels.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| - Nombre de fois que le poste apparaît au bilan | 28 | 12 |
| - Nombre de fois que le poste apparaît dans l'annexe | 2 | 17 |
| - <i>Installations techniques</i> : | | |
| - Nombre de durées d'amortissement annoncées | 10 | 16 |
| - Méthodes d'amortissement | 11 | 14 |
| - linéaire ou dégressive | 3 | 3 |
| - uniquement dégressive | - | - |
| - uniquement linéaire | 8 | 11 |
| - <i>Matériel</i> : | | |
| - Nombre de durées d'amortissement annoncées | 21 | 24 |
| - Méthode d'amortissement | 22 | 21 |
| - linéaire ou dégressive | 8 | 5 |
| - uniquement dégressive | 3 | 1 |
| - uniquement linéaire | 11 | 15 |
| - <i>Outillage</i> : | | |
| - Nombre de durées d'amortissement annoncées | 20 | 22 |
| - Méthode d'amortissement | 20 | 21 |
| - linéaire ou dégressive | 8 | 9 |
| - uniquement dégressive | 3 | 1 |
| - uniquement linéaire | 9 | 11 |

4.2.14/ Les autres immobilisations corporelles.

Ce poste regroupe un ensemble disparate d'éléments tels que le matériel de transport ou le mobilier de bureau.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| - Nombre de fois que ce poste apparaît au bilan | 31 | 11 |
| - Nombre de fois que le poste apparaît dans l'annexe | 1 | 11 |
| - <i>Matériel de transport</i> | | |
| - Nombre de fois que la durée d'amortissement est mentionnée | 17 | 12 |
| - <i>Méthode d'amortissement utilisée :</i> | | |
| - linéaire ou dégressive | 16 | 11 |
| - uniquement dégressive | 4 | 4 |
| - uniquement linéaire | 12 | 7 |
| - <i>Matériel de bureau</i> | | |
| - Nombre de fois que la durée d'amortissement est mentionnée | 14 | 12 |
| - <i>Méthode d'amortissement utilisée :</i> | | |
| - linéaire ou dégressive | 6 | 4 |
| - uniquement dégressive | 1 | - |
| - uniquement linéaire | 6 | 4 |
| - <i>Matériel informatique :</i> | | |
| - Nombre de fois que la durée d'amortissement est mentionnée | 9 | 3 |
| - <i>Méthode d'amortissement utilisée</i> | | |
| - linéaire ou dégressive | 5 | 1 |
| - uniquement dégressive | 1 | - |
| - uniquement linéaire | 2 | - |
| - <i>Mobilier de bureau :</i> | | |
| - Nombre de fois que la durée d'amortissement est mentionnée | 15 | 11 |
| - <i>Méthode d'amortissement utilisée</i> | | |
| - dégressive ou linéaire | 14 | 2 |
| - uniquement linéaire | 10 | 8 |
| - uniquement dégressive | - | - |
| - <i>Paste non détaillé :</i> | | |
| - Nombre de fois que la durée d'amortissement est mentionnée | 2 | 1 |
| - <i>Méthode d'amortissement utilisée</i> | | |
| - dégressive ou linéaire | 1 | 1 |
| - uniquement linéaire | 2 | - |
| - uniquement dégressive | - | - |

4.2.15/ Les méthodes d'amortissement.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|---|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| - Utilisation unique de la méthode d'amortissement linéaire | 16 (40%) | 15 (44%) |
| - Utilisation de la méthode linéaire et d'une méthode fonctionnelle(méthode de l'unité de production) pour une catégorie d'immobilisations(les immobilisations de production d'hydrocarbures dans le secteur pétrolier) | 3 | 3 |
| - Utilisation d'une méthode fonctionnelle | 6 (1) | 6 |
| - Utilisation de la méthode progressive | 2 | - |

(1) le rapport 92 de l'EDF montre un changement de méthodes relatif à la méthode d'amortissement d'une catégorie d'immobilisation corporelle où une méthode fonctionnelle étayée sur des perspectives commerciales a remplacé celle fondée sur la durée de vie technique. Ce tableau montre l'importance de l'utilisation de la méthode linéaire. En effet, presque une entreprise sur deux (si l'on inclut les trois groupes pétroliers n'appliquant une autre méthode que pour une catégorie bien définie d'immobilisations) n'utilise pour l'ensemble de ses immobilisations amortissables qu'une seule méthode d'amortissement - la méthode linéaire -, fondée uniquement sur le facteur temps. L'importance de la fiscalité peut expliquer en partie une pratique aussi fréquente. C'est également la formule d'allocation systématique et rationnelle qui pousse la simplicité à son extrême. Cependant, l'application d'une telle méthode à l'intégralité des biens amortissables, si elle permet de faciliter les comparaisons sectorielles, produit une évaluation privilégiant la fiabilité au dépend de la pertinence. Nous nous trouvons alors dans une situation quelque peu identique à celle décrite par le médecin thermaliste du roman de Maupassant, Mont-Oriol, préconisant pour ses patients la pratique de la "natation sèche" qui selon ses termes : "ne mouille le corps que de transpiration et n'expose, par conséquent, notre baigneur imaginaire à aucun accident rhumatismal". En effet, "l'évaluation est l'acte nécessaire et préalable à tout enregistrement comptable"¹⁵⁶. Or l'évaluation au travers d'une méthode linéaire de toutes les immobilisations amortissables, c'est-à-dire à taux constant quelle qu'en soit l'utilisation, revient en quelque sorte à "refuser d'évaluer". A moins que privilégiant l'optique utilisateurs des états financiers, c'est, par là même, la méthode qui minimise les coûts de transaction (tout le monde sait ce que les autres savent quant à la pertinence d'une telle méthode). L'amortissement n'est qu'un processus d'allocation de coûts et non pas un processus stricto sensu de valorisation des immobilisations. C'est alors la compréhension de la règle, sa "simplicité" qui importent. Pour REYNAUD, "la règle a bien une force <apaisante>, mais ce n'est pas en disciplinant l'individu. C'est en permettant, individuellement ou collectivement, de se sortir d'une négociation indéfinie et de la conclure. Elle ne s'oppose pas à un désir infini, elle arbitre un débat entre des prétentions opposées. Elle permet la conclusion d'un contrat."¹⁵⁷ C'est sans doute un facteur d'intégration.

Les rapports, préconisant l'utilisation de la méthode dégressive, le font en sous-entendant que les règles fiscales s'appliquent alors, à l'exception d'une entreprise (l'EDF), pour qui l'amortissement dégressif justifié économiquement est égal à - l'amortissement linéaire, sur des valeurs réévaluées chaque année à l'aide de l'indice des prix du PIB marchand -.

¹⁵⁶ BURLAUD A, Principes généraux de la comptabilité, méthodes d'évaluation : coûts historiques, Juris-Classeur Comptabilité, p.2, Editions techniques, 1991 .

¹⁵⁷ REYNAUD, J.D, Les règles du jeu, L'action collective et la régulation sociale, Armand Colin, p. 242

4.2.16/ Les amortissements dérogatoires.

La pratique des amortissements dérogatoires dans les comptes individuels permet de concilier les trois objectifs d'une politique d'amortissement ⁽¹⁵⁸⁾ à savoir :

- la mesure de la dépréciation des biens dans un objectif d'image fidèle ;
- un rattachement cohérent des charges aux produits ;
- distraire des sommes de toute distribution.

De tels amortissements, justifiés par des raisons fiscales, doivent cependant disparaître des comptes consolidés.

| Eléments | Comptes individuels | Comptes consolidés |
|--|---------------------|--------------------|
| Echantillon | 40 | 34 |
| - Nombre de rapports révélant des amortissements dérogatoires | 23 (57,5%) | - |
| - Nombre de rapports précisant la non-pratique d'amortissements dérogatoires | 9 (22,5%) | - |
| - Nombre de rapports consolidés spécifiant le retraitement de ces éléments | - | 10 |

4.2.16.1/ Dans les comptes individuels.

- La proportion de biens faisant l'objet d'amortissements dérogatoires n'est pas révélée. Une seule plaquette précise la nature des biens pour lesquels une telle pratique s'effectue.
- Nous pouvons observer qu'une entreprise pratique des amortissements dérogatoires sur des charges à répartir relatives à l'émission d'emprunts.
- Nous noterons, enfin, qu'une entreprise a modifié sa politique comptable en constatant des amortissements dérogatoires à partir de 1991 (secteur pétrolier).

4.2.16.2/ Dans les comptes consolidés.

- Ces comptes doivent être retraités dans les comptes consolidés.⁽¹⁵⁹⁾

4.2.17/ La comparaison entre valeur actuelle et la valeur résultant de l'application du plan d'amortissement choisi.

Il est difficile d'affirmer que cette opération transparaisse nettement dans les rapports d'activité en ce qui concerne les immobilisations corporelles et incorporelles faisant l'objet d'un plan d'amortissement. Cette opération est certainement effectuée, cependant rien n'indique dans la plupart des rapports que cette procédure soit effectuée élément par élément comme le préconise le PCG ⁽¹⁶⁰⁾.

Nous trouvons cependant dans certains rapports des indications telles que :

- "les immobilisations font l'objet d'un suivi comptable dès l'engagement de la dépense". (1 groupe du secteur de la distribution) ;
- "toutes les immobilisations amortissables ou non sont, le cas échéant, dépréciées par voie de provision pour les ramener à leur valeur actuelle". (1 groupe du secteur agro-alimentaire). Ce même rapport donne l'exemple de telles provisions pour des bâtiments et des

¹⁵⁸ BURLAUD A, Principes généraux de la comptabilité, op. cit.

¹⁵⁹ art. 248-6, alin. c, décret 86, op. cit.

¹⁶⁰ PCG, Méthodes d'évaluation, II, para. 90, alin. 4, op. cit.

installations diverses inutilisées. L'aspect réversibilité / non réversibilité ne semble donc pas être pertinent puisque seules des provisions peuvent être constatées. Cet exemple est intéressant à plus d'un titre car il pose également le problème de la procédure d'évaluation de cette valeur actuelle en particulier celui de savoir si cette procédure est effectuée élément par élément (qu'est-ce que cela signifie pour des bâtiments ou des installations diverses ?) ou, si cette procédure étant incapable de produire une image fidèle, un autre facteur de groupage est choisi (lequel alors ?) avec une base d'évaluation à préciser. Malheureusement, le rapport est incapable de nous renseigner sur ces aspects ;

- un groupe constate des provisions pour compenser l'obsolescence des emballages commerciaux (groupe diversifié). Un autre (groupe agro-alimentaire) semble lui répondre en précisant que c'est l'amortissement qui est censé couvrir cette dépréciation.

- de même, 4 rapports de 1991 par exemple, révèlent ce que certains nomment des "éléments non récurrents" relatifs :

- à la révision des durées résiduelles d'amortissement de certaines immobilisations corporelles de filiales étrangères (groupe diversifié) ;

- à la dépréciation d'immeubles locatifs ainsi que de goodwill (groupe diversifié) ;

- à la dépréciation exceptionnelle pour "ramener la valeur de certains actifs aux USA à leur valeur de marché" (groupe pétrolier) ;

- à la constatation de la dépréciation liée à l'obsolescence de certaines installations due à la mise en oeuvre de nouveaux procédés (groupe pétrolier). Ici également , il semble que cette opération se soit traduite par la constatation de provisions.

Ces informations sont données et chiffrées mais le lecteur ignore les procédures d'estimation des valeurs actuelles (critères de mesure et bases d'évaluation possibles) ainsi que le seuil à partir duquel de tels traitements sont effectués, c'est-à-dire une illustration de ce que le PCG appelle une valeur actuelle notablement inférieure à celle résultant de l'application du PCG ⁽¹⁶¹⁾.

4.3/ Les charges à répartir.

"Elles comprennent les charges différées et certains frais affectant plusieurs exercices tels que les frais d'émission d'un emprunt qui peuvent être répartis sur la durée de vie de cet emprunt"⁽¹⁶²⁾. Il s'agissait pour nous d'illustrer la nature de ces charges.

¹⁶¹ PCG, Méthodes d'évaluation, II, para. 90, alin. 4, op. cit.

¹⁶² PCG, Terminologie, I, para. 15, op. cit.

Rapport - charges à répartir / résultat d'exploitation - sur la période 89-91 pour les entreprises constatant des charges à répartir

| Secteurs | Comptes sociaux | | Comptes consolidés | |
|---------------------------------|----------------------|----------|--|-------|
| | Nombre d'entreprises | % | Nombre d'entreprises | % |
| Industrie pétrolière | 3 | 5,40 | 1 | 2,90 |
| Bâtiments et travaux publics | 3 | 70,00 | 5 | 47,00 |
| Pharmacie | 3 | 12,70 | 1 | 6,60 |
| Agro-alimentaire | 5 | 3,70 | 3 | 1,20 |
| Hôtellerie | 4 | 26,00 | 4 | 9,20 |
| Distribution | 2 | 31,60 | 2 | 28,40 |
| Diversifié | 3 (1) | 1,65 (1) | - | - |
| Concessionnaires et immobiliers | 4 | 57,00 | Pas de comptes consolidés sur la période | |

(1) Le ratio obtenu ne concerne que 2 entreprises, la troisième présente un résultat d'exploitation non significatif et négatif de surcroît.

Ce tableau appelle plusieurs remarques :

- tout d'abord, les ratios obtenus sont des moyennes. Ils présentent de ce fait les limites de cet indicateur de position. Ainsi, les résultats obtenus dans tous les secteurs révèlent une très grande dispersion tout à la fois entre les différentes firmes mais également entre les exercices au sein d'une même entreprise. De tels écarts suggèrent une "volatilité" importante du résultat d'exploitation ;

- si le recours à de tels comptes est relativement bien réparti sectoriellement, l'impact sur le résultat est cependant bien différencié. Les secteurs de l'agro-alimentaire, du pétrole ainsi que les diversifiés laissent apparaître les rapports les plus faibles. Il n'en est pas de même dans les secteurs du bâtiment, des concessionnaires et de l'hôtellerie ; la distribution pouvant faire l'objet d'une analyse distincte. Dans ce dernier secteur, seulement 2 groupes montrent des charges à répartir mais leur impact sur le résultat est important. Le rapport obtenu dans le secteur du bâtiment semble particulièrement élevé, et ce, dans 3 groupes sur les 5 de notre échantillon. De la même façon, ce sont les résultats obtenus par EDF qui expliquent l'importance du ratio dans le secteur - concessionnaires/immobiliers -.

| <i>Nature des charges à répartir</i> | <i>Nombre de fois</i> |
|--|-----------------------|
| - frais d'émission des emprunts | 12 |
| - frais d'acquisition des immobilisations sans spécification de la nature des éléments | 4 |
| - frais d'acquisition de portefeuille-titres immobilisé | |
| - frais d'acquisition des titres | 2 |
| - frais d'OPA | 1 |
| - frais d'acquisition d'immobilisations spécifiées | |
| - frais liés à la transformation de baux de crédit-bail | 1 |
| - logiciels (en 1989 uniquement) | 1 |
| - frais d'études informatiques | 1 |
| - frais de pré-ouverture | |
| - de magasins | 1 |
| - d'un nouvel établissement | 1 |
| - frais et dépenses de pré-exploitation, frais d'installation de chantiers | 3 |
| - frais d'augmentation des autres fonds propres (il s'agit de TDSI et de titres participatifs) | 1 |
| - frais de remise en état | |
| - des locaux commerciaux | 1 |
| - des locaux d'habitation | 1 |
| - frais de première mise en location | 1 |
| - charges financières des ouvrages de production et de transport en cours (*) | 1 |
| - quote-part des frais d'études générales de fonctionnement des services | 1 |
| - frais de recherche et de développement (**) | 1 |

(*) Il s'agit de l'EDF qui informe les lecteurs de ses états financiers que les charges financières n'étant plus capitalisées depuis 1975, celles-ci sont réparties sur plusieurs exercices et amorties au même rythme que les valeurs immobilisées auxquelles elles sont associées.

(**) Il s'agit d'une firme du secteur pharmaceutique. Aucune explication justifiant cette pratique n'est donnée. Nous noterons que toutes les firmes de ce secteur, dans notre échantillon, affirment clairement ne pas immobiliser les frais de recherche et de développement, y compris d'ailleurs cette firme, à l'exception de ceux portés en charges à répartir.

Les durées d'amortissement des charges à répartir sont comprises entre 1 et 5 ans, à l'exception quelquefois des frais d'émission des emprunts. Ainsi, 3 rapports précisent que les frais d'émission des emprunts sont amortis sur la durée de l'emprunt dans les comptes individuels. De même, 2 groupes retraitent ces éléments dans leurs comptes consolidés, passant ainsi d'une durée de 5 ans dans les comptes individuels à une durée équivalente à celle de l'emprunt dans les comptes du groupe. Enfin, nous l'avons déjà signalé, un groupe pratique des amortissements dérogatoires sur ces éléments sans donner de justification (1 explication possible réside dans le fait que fiscalement ces éléments doivent être amortis sur une durée maximale de 5 ans. L'amortissement dérogatoire serait alors justifié par des durées différentes, ce qui constituerait alors le seul cas possible).

EDF amortit les intérêts intercalaires, les frais de fonctionnement des services investisseurs ainsi que les dépenses de pré-exploitation au même rythme que les valeurs immobilisées auxquels ces éléments sont associés. Concernant ces derniers éléments, le rapport 1992 précise un changement de méthodes puisque ces dépenses sont désormais amorties sur 3 ans.

L'analyse des éléments constituant les charges à répartir pourrait nous laisser entrevoir une conception économique de l'actif ⁽¹⁶³⁾ : on passe ainsi d'une définition de l'actif où la durée d'utilisation est essentielle à une conception où c'est la durée bénéfique des effets qui domine. La pratique d'EDF, en ce qui concerne les dépenses de pré-exploitation par exemple, illustre parfaitement cette approche.

Il reste, cependant, la présence des frais d'émission des emprunts. Leur activation n'est pas, selon notre avis, cohérent avec cette conception. Nous pouvons voir dans cette pratique, à l'instar de BELKAOUI ⁽¹⁶⁴⁾, une illustration d'une approche de la comptabilité privilégiant la théorie du propriétaire où l'inscription à l'actif est justifiée par une augmentation des ressources.

4.4/ Conclusion.

L'analyse des rapports d'activité des entreprises composant notre échantillon met en évidence plusieurs points :

- en premier lieu, une grande diversité de pratiques quant à la politique d'amortissement des éléments incorporels ;

- l'impression que le plan d'amortissement constitue dans de nombreux cas une baisse de la valeur des immobilisations corporelles et incorporelles obligée, autorisant en cela une pratique plus souple des procédures d'inventaire, en particulier celle demandant que les valeurs actuelles de ces biens soient confrontées aux valeurs résultant du plan d'amortissement. On imagine aisément qu'une confrontation annuelle entre la valeur actuelle et la valeur comptable nette de toutes les immobilisations amortissables engendrerait un coût extrêmement élevé, sans doute disproportionné par rapport aux avantages attendus. Il n'en demeure pas moins que ce fait pourrait être inscrit dans les rapports et que la périodicité d'une telle procédure d'inventaire mériterait alors d'être révélée ;

- enfin, la prégnance de la méthode linéaire, qui joue un rôle d'intégration; la différenciation pouvant alors se faire au niveau de la comptabilité de gestion, mais les rapports sont incapables de nous renseigner sur ces aspects.

¹⁶³ Voir par exemple la définition de l'actif donnée par :

- I.I.A.S.C., - cadre de préparation et de présentation des états financiers, (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) - para. 49, alin. a, 1989

¹⁶⁴ BELKAOUI, A., Théorie comptable, Presses de l'Université de Québec, 1984, 2ème édition, pp.171-172

5/ LES PRATIQUES ANGLAISES DE L'AMORTISSEMENT.

L'échantillon comprend 40 entreprises (voir annexe 2) appartenant aux 8 secteurs d'activité suivants :

- Industrie pétrolière
- Industrie du Bâtiment et des travaux publics
- Industrie pharmaceutique
- Industrie agro-alimentaire
- Hôtellerie
- Commerce et distribution
- Conglomérats / Diversifiés
- Industrie lourde

Bien que les deux derniers secteurs ne puissent être qualifiés, à proprement parler, de secteur d'activité, le conglomérat reflète un type répandu de groupe, tandis qu'au travers de l'industrie lourde, nous souhaitons introduire dans notre échantillon des entreprises ayant une capacité productive importante et donc des immobilisations corporelles significatives.

Les résultats qui suivent résultent principalement d'une analyse des états financiers des exercices 1991 et 1992. Par rapport à l'échantillon français, toutes les sociétés produisent des comptes consolidés et toutes les informations fournies proviennent de ces comptes.

5.1/ Le coût d'entrée des immobilisations corporelles

5.1.1/ Les subventions publiques

6 entreprises sur un total de 40 révèlent des subventions publiques. 4 groupes déduisent directement le montant de cette subvention du coût d'entrée de l'immobilisation ainsi financée (méthode directe) et 2 groupes les considèrent comme des produits différés (méthode indirecte), rapportant alors la subvention au résultat selon le même rythme que les dotations aux amortissements des immobilisations qu'elles ont servi à financer.

5.1.2/ Les actifs libellés en devises

Toutes les entreprises précisent qu'elles évaluent leurs actifs corporels sur la base du taux historique de change et leurs actifs monétaires sur celle du taux de change de clôture.

5.1.3/ La capitalisation des intérêts financiers

16 groupes incorporent les intérêts financiers dans le coût d'entrée des immobilisations. Cette politique dépend du secteur d'activité, comme le tableau ci-après en témoigne :

| Secteurs d'activité | Nombre d'entreprises capitalisant les intérêts |
|--|--|
| - Industrie pétrolière | 5 |
| - Industrie du Bâtiment et des travaux publics | 3 |
| - Industrie pharmaceutique | 0 |
| - Industrie agro-alimentaire | 1 |
| - Hôtellerie | 4 |
| - Commerce et distribution | 2 |
| - Conglomérats / Diversifiés | 1 |
| - Industrie lourde | 0 |

5.1.4/ La valeur résiduelle

La norme comptable (SSAP 12¹⁶⁵) précise que l'amortissement est calculé après avoir pris en compte une valeur résiduelle à l'issue de la durée de vie économique du bien. L'accent est également mis sur le fait qu'il peut exister des coûts de remise en état de la nature (decommissioning costs) associés à cette immobilisation, et ces coûts devront être provisionnés durant la durée d'utilisation de ce bien.

Dans notre échantillon, 25 groupes ne font aucune référence dans leur annexe à la prise en compte d'une valeur résiduelle, 11 groupes mentionnent l'utilisation de valeurs de revente, tandis que 4 groupes (appartenant tous à l'industrie pétrolière) font référence à la notion de coût de remise en état de la nature (abandonment cost).

5.1.5/ Les frais de structure inclus dans les actifs immobilisés

La plus grande partie des entreprises de notre échantillon indique que le coût d'entrée des actifs immobilisés (carrying value) comprend des frais de structure. On trouve les expressions suivantes :

- "un montant justifié de frais de structure" ;
- "incluant les frais de structure de production" ;
- "tous les frais de structure pertinents," etc.

7 groupes (toutes les entreprises du secteur hôtelier et 2 entreprises du secteur de la distribution) font simplement référence à la notion de "valeur la plus basse du coût ou de la valeur de réalisation nette" (lower of cost and net realisation value) tandis que 3 entreprises font simplement référence à la notion de "coût" ("cost").

5.1.6/ La réévaluation des actifs

La 4ème Directive et les lois britanniques, autorisent la réévaluation des immobilisations corporelles. 31 groupes sur les 40 de notre échantillon déclarent utiliser cette possibilité :

¹⁶⁵ SSAP 12 - La comptabilisation des amortissements - (ndt)

| Secteurs d'activité | Nombre d'entreprises réévaluant leurs immobilisations corporelles |
|--|---|
| - Industrie pétrolière | 2 |
| - Industrie du Bâtiment et des travaux publics | 5 |
| - Industrie pharmaceutique | 3 |
| - Industrie agro-alimentaire | 4 |
| - Hôtellerie | 5 |
| - Commerce et distribution | 4 |
| - Conglomérats / Diversifiés | 4 |
| - Industrie lourde | 4 |

5.1.7/ La conversion des actifs des filiales étrangères

Les 40 groupes de notre échantillon possèdent des filiales étrangères, cependant une entreprise ne fournit aucune information sur la politique comptable relative aux filiales étrangères. Tous les groupes convertissent le bilan de leurs filiales situées à l'étranger sur la base du taux de change de clôture. 9 groupes utilisent également le taux de change de clôture pour le compte de résultat, tandis que les 30 autres groupes utilisent le taux historique (actual rate) ou le taux de change moyen de l'exercice. Aucune entreprise ne révèle utiliser la méthode du taux historique (temporal method)¹⁶⁶, bien que la norme SSAP 20 préconise son utilisation pour les filiales étrangères dont les activités font partie intégrante (direct extension) de celles de la société-mère.

5.1.8/ La politique d'amortissement des filiales

29 groupes ne fournissent aucune information sur la façon dont la politique d'amortissement des filiales est appliquée pour se conformer à celle du groupe. 10 groupes précisent que les politiques d'amortissement sont "alignées" (aligned) ou établies "sur des bases cohérentes" (on a consistent basis). 1 groupe révèle que les taux d'amortissement utilisés pour les filiales ne sont pas identiques à ceux utilisés par la société-mère, mais ajoute-t-il, la "différence n'est pas significative" (not materially different).

5.1.9/ Les actifs sous contrat de crédit-bail

SSAP 21 demande que lorsque le locataire obtient, au travers d'un contrat de crédit-bail, "substantiellement tous les avantages et risques liés à la propriété d'un bien" (substantially all the risks and rewards of ownership), celui-ci doit capitaliser le bien sous contrat à sa juste valeur (fair value). 28 groupes ont appliqué cette règle, 3 entreprises font simplement référence à des contrats qualifiés d'opérationnels (operating leases)¹⁶⁷.

¹⁶⁶ La méthode du taux historique (temporal method) consiste à convertir les éléments monétaires au taux de clôture tandis que les autres éléments le sont au taux historique. (.....this(temporal method) means translating monetary items at the closing rate and other items at the historical rate.), SSAP 20 - Foreign Currency Translation - (la conversion des états financiers et opérations en devises), in BLAKE, J., Accounting Standards, Pitman Publishing, 3rd ed., 1991, p169 (ndt)

¹⁶⁷ Le contrat de leasing opérationnel (operating lease) est défini par la SSAP 21 comme le contrat autre que celui qualifié de location-financement (financial lease). Dans le cas d'un contrat de leasing opérationnel, les loyers doivent être constatés au compte de résultat selon une méthode linéaire sur la durée du contrat de crédit-bail, même si les paiements sont effectués sur une autre base, à moins qu'une autre méthode d'allocation des coûts systématique et rationnelle soit plus appropriée, in BLAKE, J., op. cit., p186 (ndt)

5.2/. Le traitement comptable des immobilisations amortissables

5.2.1/ Les frais d'établissement

Ces coûts ne peuvent être activés au Royaume -Uni. Les frais d'augmentation de capital et ceux de constitution de société peuvent, par contre, être directement imputés sur la prime d'émission.

5.2.2/ Les frais de recherche et de développement

La norme britannique (SSAP 13) autorise l'activation et l'amortissement des frais de développement, à condition que leur rentabilité ainsi que d'autres contraintes soient respectées.

| Secteurs d'activité | Nombre d'entreprises constatant en charges les frais de recherche et de développement |
|--|---|
| - Industrie pétrolière | 3 |
| - Industrie du Bâtiment et des travaux publics | 3 |
| - Industrie pharmaceutique | 5 |
| - Industrie agro-alimentaire | 4 |
| - Hôtellerie | 0 |
| - Commerce et distribution | 1 |
| - Conglomérats / Diversifiés | 5 |
| - Industrie lourde | 5 |

La pratique la plus courante consiste néanmoins à constater en charges ces éléments. On remarquera que 3 groupes pétroliers capitalisent les coûts de développement selon la méthode des "efforts de recherche réussis" (successful wells), et qu'un autre utilise la méthode du "coût complet" (full cost treatment). Plusieurs entreprises appartenant au secteur de la distribution ne révèlent pas leur politique comptable concernant les dépenses de recherche et développement. 3 groupes hôteliers, d'un autre côté, précisent que les coûts de pré-ouverture et de lancement des nouveaux établissements sont activés et amortis sur une période de 5 ans au maximum.

5.2.3/ Les licences et brevets etc.

Seuls deux groupes activent des brevets (Burmah Oil et Boots) tandis qu'un troisième (Ladbroke) montre à l'actif les licences nécessaires pour prendre des paris (betting licences)

5.2.4/ Les marques

3 groupes ont activé leurs marques, tout en considérant qu'il était inutile de les amortir.

5.2.5/ Les logiciels

Nous n'avons pas trouvé d'entreprises révélant des logiciels parmi leurs immobilisations incorporelles, cependant 2 groupes (TI et Forte) précisent qu'ils activent les logiciels, mais que ceux-ci sont inclus dans le coût des matériels informatiques et donc considérés comme des immobilisations corporelles.

5.2.6/ Les autres immobilisations incorporelles

Nous n'avons pas rencontré d'autres immobilisations incorporelles.

5.2.7/ Les écarts d'acquisition

Sur les 40 entreprises de notre échantillon, 35 précisent que l'écart d'acquisition est imputé sur les réserves l'année d'acquisition ; 3 groupes ne donnent aucune information relativement à cet élément qui ne figure d'ailleurs pas dans leur bilan. S'agissant des deux entreprises restant, BP active un écart d'acquisition qui est amorti sur 20 ans, tandis que Burmah révèle que dans certains cas l'écart d'acquisition est imputé immédiatement sur les réserves alors qu'à d'autres occasions il est capitalisé ; le bilan de ce groupe ne laisse cependant apparaître aucun écart d'acquisition.

5.2.8/ Les terrains et constructions

Les 40 groupes de notre échantillon révèlent de tels biens dans leur bilan, cependant 4 seulement d'entre eux évaluent séparément le terrain des constructions. Nous n'avons jamais rencontré d'entreprises dépréciant le terrain (freehold land element) appartenant à leur portefeuille d'investissements immobiliers.

S'agissant des constructions, 30 entreprises les amortissent contre 10 qui ne le font pas. Le SSAP 19 autorise que les investissements immobiliers soient comptabilisés à leur valeur actuelle, la différence entre le coût d'entrée et la valeur actuelle étant prise en compte dans le résultat. Le gros des entreprises n'amortissant pas ces éléments appartient au secteur du commerce et de la distribution (4) et de l'hôtellerie (5) ; ces groupes justifiant leur pratique en précisant que la valeur résiduelle de l'immeuble est probablement plus élevée que son coût historique ou que sa valeur actuelle compte tenu du niveau d'entretien et de maintenance dont il bénéficie.

S'agissant des durées d'amortissement retenues, une durée de 50 ans semble être une durée maximale pour ces éléments (20 fois), mais la plupart des entreprises font part d'une durée variant souvent de 20 à 50 ans.

5.2.9/ Les installations techniques, le matériel et l'outillage

L'analyse de la politique d'amortissement du matériel et de l'outillage est presque impossible à effectuer du fait du manque d'information concernant ce poste de l'actif immobilisé. Pour de nombreuses entreprises, le poste "installations techniques, matériel et outillage" ("plant and equipment") est le seul élément des immobilisations corporelles révélé avec celui des terrains et constructions. Un tel poste doit donc regrouper le matériel industriel, le matériel de transport (les camions aussi bien que les automobiles), le matériel informatique (y compris les logiciels apparemment) ainsi que le mobilier de bureau. Un tel degré de synthèse implique nécessairement que les durées d'amortissement annoncées pour ces éléments soient très générales, BP annonce ainsi, par exemple, une durée de 4 à 33 ans, tandis que Taylor Woodrow's révèle une fourchette de 1 à 20 ans.

Il devient évident alors qu'il est pratiquement impossible de mener une analyse sectorielle concernant les politiques d'amortissement de catégories aussi importantes et cependant aussi simples que le matériel informatique ou le matériel de transport.

5.2.10/ Les méthodes d'amortissement

Hormis quelques actifs très spécialisés tels que les carrières ou les réserves minières, amortis selon une méthode fonctionnelle, toutes les entreprises utilisent le système de l'amortissement linéaire. Aucune entreprise n'utilise la méthode dégressive ou un autre méthode.

5.2.11/ Les valeurs actuelles

Bien que la majorité des entreprises réévaluent leurs immobilisations immobilières, peu d'entreprises font référence à la relation entre la valeur à laquelle les biens sont reportés et leur valeur actuelle à la date d'arrêté des comptes. Les 5 entreprises du secteur du bâtiment de notre échantillon font part de dépréciations exceptionnelles (diminution in value) correctement enregistrées dans les états financiers, tandis que deux groupes hôteliers et trois autres groupes font également référence à la notion de valeur actuelle.

5.3/ Les charges à répartir

Toutes les entreprises présentent leur bilan selon un modèle en liste (vertical form) dans lequel les dettes viennent en déduction de l'actif, ce qui fait que les charges à répartir ne sont pas distinguées. Cela signifie qu'il est pratiquement impossible d'obtenir le détail des charges à répartir. En fait, toutes les entreprises ont des charges constatées d'avance (prepaid expenses) mais comme aucune ventilation de ces éléments n'est fournie, il est ainsi impossible de déterminer si ces postes contiennent des montants significatifs de charges à répartir.

5.4/ L'impact de l'amortissement

Nous avons agrégé les actifs et les amortissements des 40 entreprises de notre échantillon, dans le but de donner quelques repères concernant l'impact de l'amortissement.

Le tableau 5.4.1 montre le taux effectif d'amortissement pour l'exercice intéressant notre étude, pour les biens immobiliers (la plupart du temps à une valeur réévaluée) ainsi que les autres immobilisations corporelles, à l'exclusion du secteur de l'industrie pétrolière où la plupart des entreprises présentent une répartition géographique et non par nature de leurs immobilisations corporelles.

| Secteurs d'activité | en % des immobilisations immobilières | en % des installations techniques, du matériel etc. | Durée de vie du matériel |
|------------------------------|---------------------------------------|---|--------------------------|
| - Commerce et distribution | 1,24 | 14,05 | 7,40 |
| - Industrie pharmaceutique | 3,14 | 9,92 | 10,20 |
| - Conglomérats / Diversifiés | 1,50 | 9,38 | 11,10 |
| - Hôtellerie | 1,83 | 5,88 | 36,10 |
| - Industrie agro-alimentaire | 2,42 | 8,19 | 12,80 |
| - Industrie mécanique civile | 0,84 | 13,84 | 7,40 |
| - Industrie lourde | 1,90 | 7,47 | 13,40 |

Le rapport entre le total des dotations aux amortissements et les ventes s'établit ainsi :

| Secteurs d'activité | % des ventes |
|------------------------------|--------------|
| - Commerce et distribution | 3,00 |
| - industrie pétrolière | 16,59 |
| - Industrie pharmaceutique | 3,61 |
| - Conglomérats / Diversifiés | 2,92 |
| - Hôtellerie | 3,40 |
| - Industrie agro-alimentaire | 2,68 |
| - Industrie mécanique civile | 1,50 |
| - Industrie lourde | 3,43 |
| - Tous secteurs confondus | 4,30 |

CONCLUSION GENERALE

En guise de conclusion, nous récapitulons les principales caractéristiques de notre étude dans le tableau ci-dessous :

| Points particuliers | Réponse Française | | Réponse Anglaise |
|---|---|--|---|
| | Comptes Sociaux | Comptes Consolidés | |
| 1) Principes généraux <u>1.1 Le coût d'entrée des biens et services</u> 1.1.1 subventions d'investissement : 1.1.2 capitalisation des intérêts financiers : 1.1.3 coût d'entrée des biens des filiales : <u>1.2 La base amortissable</u> 1.2.1 prise en compte d'une valeur résiduelle : | <ul style="list-style-type: none"> - considérées comme des produits différés. - reliée à des pratiques sectorielles (concessionnaires, hôtellerie, industrie pétrolière par exemple). - non pertinent. | <ul style="list-style-type: none"> - idem. La subvention est quelquefois exclue des capitaux propres. - idem. - valeur historique (coût d'acquisition ou de production) ou valeur d'apport (coût historique et écart d'évaluation) ; réévaluation légale (une minorité neutralise les effets de cette réévaluation). - idem. | <ul style="list-style-type: none"> - considérées comme des produits différés et rapportées au résultat (amortised) - pratique autorisée mais non requise. Reliée à des pratiques sectorielles - coût historique excepté si la filiale est acquise par O.P.A./O.P.E., auquel cas les biens entreront à leur « juste valeur » (fair value). - normalement autorisée. Dans quelques secteurs d'activité, l'existence d'une valeur résiduelle importante justifie sa prise en compte pour le calcul de l'amortissement. |

| Points particuliers | Réponse Française | | Réponse Anglaise |
|--|--|--|---|
| | Comptes Sociaux | Comptes Consolidés | |
| <p>1.2.1 méthode d'amortissement :</p> <p>1.2.2.1 base de calcul :</p> <p>1.2.3 amortissements dérogatoires :</p> <p><u>1.3 La distinction charges / immobilisations :</u></p> <p>1.3.1 immobilisations corporelles / charges :</p> <p>1.3.2 immobilisations incorporelles / charges :</p> | <p>- linéaire ou dégressif avec un avantage pour la première.</p> <p>- valeur brute en linéaire ;</p> <p>- valeur nette en dégressif.</p> <p>- pratique majoritaire.</p> <p>- critères distinctifs fondés sur les notions de patrimonialité et de durée d'utilisation. Cependant, certains biens de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent ne pas être constatés en immobilisations.</p> <p>- seul le critère de la durée d'utilisation reste pertinent.</p> <p>- certaines sociétés utilisent le compte de « charges à répartir » au lieu du compte d'immobilisations incorporelles.</p> | <p>- la méthode linéaire prédomine.</p> <p>- retraitement obligatoire faisant disparaître les amortissements dérogatoires.</p> <p>- Seul le critère de durée d'utilisation reste pertinent.</p> <p>- application du principe d'importance relative pour les biens de faible valeur.</p> <p>- idem.</p> | <p>- la méthode linéaire prédomine largement.</p> <p>- coût d'entrée moins la valeur résiduelle.</p> <p>- non pertinent.</p> <p>- le principe de rattachement des charges aux produits (matching principle) devrait normalement déterminer le choix entre ces éléments ; cependant les valeurs incorporelles sont généralement constatées en charges.</p> <p>- l'activation de valeurs incorporelles créées par l'entreprise est rarement opérée en pratique, du fait de l'application du principe de prudence. Cependant, dans le cadre d'une acquisition d'entreprise les valeurs incorporelles sont plus souvent activées.</p> |

| Points particuliers | Réponse Française | | Réponse Anglaise |
|---|---|--|---|
| | Comptes Sociaux | Comptes Consolidés | |
| <p><u>1.4 Les valeurs d'inventaire :</u></p> <p>1.4.1 réévaluation libre :</p> <p>1.4.2 conversion des biens des filiales étrangères :</p> <p>1.4.3 retraitement des amortissements des filiales :</p> <p>1.4.4 retraitement du crédit-bail :</p> | <p>- jamais rencontrée.</p> <p>- non pertinent.</p> <p>- non pertinent.</p> | <p>- jamais rencontrée.</p> <p>- diversité des pratiques. La solution la plus fréquente propose :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le taux de clôture pour le bilan ; - le taux moyen pour le compte de résultat. <p>- une minorité des groupes exprime clairement que les amortissements de leurs filiales ne sont pas retraités.</p> <p>- un peu plus de la moitié des groupes retraitent le crédit-bail en immobilisations.</p> | <p>- pratique fréquente pour les immobilisations corporelles.</p> <p>- le taux de clôture ou le taux historique sont les deux méthodes admises, avec cependant une très nette prédominance de la première. (Le compte de résultat peut, cependant, être converti au taux moyen, historique ou de clôture si le bilan est converti selon la méthode du taux de clôture)</p> <p>- en théorie, les politiques d'amortissement devraient être homogènes à l'intérieur du groupe, cependant les pratiques rencontrées sont plus « contrastées » (appears diverse)</p> <p>- les biens financés par crédit-bail qualifié de location-financement (finance lease) doivent être activés.</p> |

| Points particuliers | Réponse Française | | Réponse Anglaise |
|--|--|--|---|
| | Comptes Sociaux | Comptes Consolidés | |
| <p><u>1.5 Les charges à répartir :</u> - 1.5.1 définition :</p> <p>2) Les cas particuliers</p> <p><u>2.1 les frais de recherche et de développement :</u></p> <p><u>2.2 les marques :</u></p> | <p>- fondée sur la durée bénéfique des effets (conception économique de l'actif) à l'exception cependant des frais d'émission d'emprunt.</p> <p>- presque toujours constatés en charges.</p> <p>- très rarement amorties. - les marques créées ne sont pas valorisées.</p> | <p>- idem.</p> <p>- idem.</p> <p>- idem.</p> | <p>- la présentation du bilan ne permet pas de faire apparaître distinctement ces éléments</p> <p>- les frais de développement sont quelquefois activés dans certains secteurs (hôtellerie) et ont le statut de charges à répartir. Les grands groupes industriels constatent cependant ces éléments en charges.</p> <p>- les marques développées par l'entreprise ne sont pas activées, celles acquises sont à l'actif mais non amorties. Dans ce dernier cas, elles font alors l'objet d'une procédure d'inventaire permettant de s'assurer que leur valeur actuelle est bien supérieure ou égale à leur coût d'entrée (subject to regular evaluation).</p> |

| Points particuliers | Réponse française | | Réponse Anglaise |
|--|--|---|---|
| | Comptes Sociaux | Comptes Consolidés | |
| <u>2.3 le fonds commercial :</u> | - n'apparaît que s'il est acquis. | - amorti proportionnellement plus souvent dans les comptes consolidés que dans les comptes sociaux ; - apparaît indirectement dans le compte « écarts d'acquisition ». | - non pertinent |
| <u>2.4 les écarts d'acquisition :</u> | - non pertinent. | - très grande diversité des situations quant aux durées d'amortissement. La politique d'amortissement de ces éléments est à rapprocher de celle des actifs incorporels qu'ils représentent. | - imputés sur les réserves dans la majorité des cas. |
| <u>2.5 les immobilisations corporelles :</u> | - le détail des éléments, selon la nomenclature du PCG, est le plus souvent donné, ainsi que les durées et les méthodes d'amortissement utilisées. | - idem, le détail des postes étant alors souvent présenté en annexe | - l'analyse de ces éléments est faite dans l'annexe. Cependant l'absence d'une nomenclature rend les présentations très hétérogènes : des biens tels que le matériel de transport ou le matériel informatique peuvent être inclus dans le poste « matériel ». La politique d'amortissement de ces biens n'apparaît donc pas clairement. |

| Points particuliers | Réponse française | | Réponse Anglaise |
|---|--|---------------------------|--|
| | Comptes Sociaux | Comptes Consolidés | |
| <p><u>2.6 les charges à répartir :</u></p> <p>- durée d'amortissement :</p> | <p>- de 1 à 5 ans pour la majorité des cas (avec ou sans prorata temporis). La durée est souvent calquée sur celle de l'élément principal ayant généré ces charges (frais d'installation des chantiers, frais d'émission des emprunts)</p> | <p>- même traitement.</p> | <p>- rarement rencontré. Les charges à répartir sont incluses dans les « charges constatées d'avance » (current asset prepayments)</p> |

Un point complémentaire doit être noté : la lecture des rapports montre la diversité des politiques comptables. Le détail de ces politiques est plus ou moins bien décrit, mais les raisons justifiant les choix effectuées ne sont que très rarement données.

| |
|----------------------|
| BIBLIOGRAPHIE |
|----------------------|

| | |
|--|---|
| BAXTER W.T. | <i>Depreciation</i> , London, Sweet and Maxwell, 1971 |
| BELKAOUI Ahmed | <i>Théorie comptable</i> , Presses Universitaire du Québec, 1984, 404 p. |
| BLAKE J. | <i>Accounting Standards</i> , Pitman Publishing, 3rd ed., 1991 |
| BOITEUX Marcel | Comment calculer l'amortissement? <i>Revue d'économie politique</i> , n°1, 1956, p. 43 à 74. |
| BURLAUD Alain et COSSU Claude | Multiplicateur d'amortissement et inflation. <i>Economie et comptabilité</i> , n° 118, juin 1977, p. 3 à 27. |
| CAREY Anthony & HANNAM Mark | <i>Dépréciation. Principles and practices</i> . Research Board, the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, décembre 1991, 90 p. |
| Conseil National de la Comptabilité | <i>Adaptations professionnelles</i> , Avis de conformité in Bulletin, Imprimerie Nationale |
| Conseil National des Commissaires aux Comptes | <i>Bulletin Trimestriel</i> , C.N.C.C. |
| Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés | <i>Amortissement des immobilisations</i> . Recommandations, 1967, 3 p. |
| Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés | <i>Les changements de méthode</i> . Recommandations, 1984, 8 p. |
| DICKSEE L.R. | <i>Auditing</i> , Londres, Gee & Co, 14ème édition, 1928 |
| DUVILLIER Jean-Pierre | Faut-il amortir le fonds commercial ?, <i>Revue Française de Comptabilité</i> , n° 190, mai 1988 |
| EDWARDS J.R. | <i>A History of Financial Accounting</i> . Londres, Routledge, 1989 |
| EDWARDS J.R. | Tax Treatment of Capital Expenditure and the Measurement of Accounting Profit, <i>British Tax Review</i> , 1976, n°5, p.302 |
| GAMBIER Claude et MERCIER Jean-Yves | <i>Les impôts en France</i> . Editions Francis Lefèbvre, 1992, 657 p. |
| GAUTHIER Michel et alii | <i>Code annoté de la comptabilité</i> . La Villeguérin éditions, 1992, 598 p. |
| HENRARD Monique et alii | <i>Dictionnaire de la comptabilité</i> . La Villeguérin éditions, 1989, 1248 p. |
| International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.) | <i>Cadre de préparation et de présentation des états financiers (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)</i> , 1989 |
| I.A.S.C. | <i>La comptabilisation des immobilisations corporelles</i> , norme n° 16, 1981 |
| I.A.S.C. | <i>La comptabilisation des amortissements</i> , norme n° 4, 1977 |

| | |
|---|--|
| LANGLOIS Georges, FRIEDERICH Micheline et BURLAUD Alain | <i>Comptabilité approfondie</i> . Foucher, 1992, 504 p. |
| LASSEGUE Pierre | <i>De l'amortissement considéré comme l'un des beaux arts</i> . Dactylographié, 1993, 16 p. |
| LEMARCHAND Yannick | <i>Du dépérissement à l'amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable</i> . Thèse de doctorat ès sciences de gestion, Université Paris Val de Marne, 1993, 855 p. |
| MAZARS Robert et alii | <i>Comptable</i> . Editions Lamy, 1992, 880 p. |
| RAFFEGEAU Jean et alii | <i>Mémento pratique comptable</i> . Editions Francis Lefèbvre, 1992, 1406 p. |
| REYNAUD Jean-Daniel | <i>Les règles du jeu - l'action collective et la régulation sociale</i> -. Armand Colin, 1989, 306 p. |
| SAADA Toufik | <i>Politique comptable et marché de l'information</i> . Thèse de doctorat ès sciences de gestion, Université Paris Val de Marne, 1993, 331 p. |
| SIMONS-NEYT Pascaline | <i>Amortissements</i> . Juris-Classeur Comptabilité, Fascicule 485, 1990, 26 p. |
| V.A. | <i>Le plan comptable annoté</i> . La Villeguérin éditions, 1989, 247 p. |
| V.A. | <i>Memento pratique fiscal</i> . Editions Francis Lefèbvre, 1993, 1274 p. |
| V.A. | <i>Jurisclasseur Comptabilité</i> . |
| V.A. | <i>Le nouveau code annoté de la comptabilité</i> . La Villeguérin éditions, 1983, 487 p. |
| WALTON Peter | Les directives européennes et leurs incidences en Grande - Bretagne, in Boussard, D & Delvaille, P (eds), <i>Etudes en comptabilité internationale</i> , ESCP/OECCA, Paris, 1990, pp. 305-311 |
| WALTON Peter | Liens entre la comptabilité financière et la fiscalité au Royaume-Uni, <i>Revue française de comptabilité</i> , juin 1992, pp. 48-50 |

| |
|----------------|
| ANNEXES |
|----------------|

A1/ Typologie de T. SAADA.

Les objectifs de l'étude et l'échantillon retenu par SAADA.

A l'occasion d'une étude globale sur "la politique comptable et le marché de l'information", T. SAADA tente de dégager "une typologie des politiques comptables en fonction des caractéristiques économiques et financières des entreprises" (168).

L'échantillon comprend 84 entreprises sélectionnées "de façon quasiment aléatoire, sans contrainte préalable si ce n'est celle de la disponibilité des informations" (169), incluant les plus grandes entreprises françaises telles ELF AQUITAINE, PEUGEOT SA ou TOTAL et de plus petites, aucune n'ayant un chiffre d'affaires consolidé inférieur à 500 millions de francs. Le travail a été effectué sur les comptes consolidés parce que la politique comptable n'est pas limitée par des considérations fiscales et qu'elle porte sur des éléments qui ne figurent pas dans les comptes sociaux tel l'amortissement du goodwill. Les chiffres retenus sont ceux de l'année 1990.

Les variables économiques et financières retenues sont:

- le chiffre d'affaires;
- le ratio d'endettement (rapport entre les dettes et les capitaux propres y compris les provisions pour risque);
- le taux de distribution de dividendes (exprimé par la moyenne entre 1985 et 1988 du rapport entre le dividende et le cours boursier moyen);
- la structure de l'actionnariat (représentée par le pourcentage de participation des trois principaux actionnaires dans le capital social).

Les variables comptables sont les suivantes:

- le système d'amortissement (dégressif ou linéaire);
- la méthode de valorisation des stocks (premier entré, premier sorti ou coût moyen pondéré ou dernier entré, premier sorti);
- la durée d'amortissement du goodwill (variant en pratique de 5 à 40 ans mais deux cas de figure seulement ont été retenus ici: plus ou moins de 20 ans);
- la constatation des engagements de retraite (selon qu'elle se fait par voie de provision ou par inscription dans les engagements hors-bilan).

Les résultats qualitatifs des recherches de T. SAADA.

La classification des entreprises en fonction de leurs caractéristiques économiques et financières selon la technique de l'analyse en composante principale fait ressortir quatre classes:

¹⁶⁸ Ibid. p. 5.

¹⁶⁹ Ibid. p. 98.

- 1/ les entreprises faiblement endettées qui versent des dividendes élevés et adoptent une politique de diminution du résultat comptable grâce à l'amortissement dégressif mais tout en amortissant le goodwill sur plus de 20 ans (39% de la population);
- 2/ les grandes entreprises ouvertes, endettées et qui ont une politique d'augmentation du résultat comptable grâce à un amortissement long du goodwill et au linéaire (25% de la population);
- 3/ les très grandes entreprises (les trois plus grandes de l'échantillon) pour lesquelles on ne peut dégager une politique comptable vraiment homogène;
- 4/ et enfin, les sociétés fermées ayant une politique de dividendes faibles et dont la politique comptable consiste à diminuer le résultat grâce à l'amortissement rapide du goodwill et au dégressif (32% de la population).

L'analyse des correspondances multiples fait ressortir quatre classes d'entreprises:

- 1/ les petites entreprises à faible endettement qui amortissent le goodwill sur plus de 20 ans (41% de la population);
- 2/ les entreprises fermées qui augmentent leur résultat comptable principalement par le biais des stocks évalués en FIFO (20% de la population);
- 3/ les grandes entreprises qui augmentent leur résultat par le biais de l'évaluation des stocks en FIFO, des amortissements linéaires et de l'amortissement du goodwill sur plus de 20 ans (16% de la population);
- 4/ les petites entreprises qui réduisent leur résultat par le biais du goodwill et de l'amortissement (24% de la population).

Les résultats relatifs à ces quatre classes peuvent être résumés dans le tableau suivant:

| Politique comptable | Classe 1 | Classe 2 | Classe 3 | Classe 4 |
|---------------------------|---|------------------------------|-----------|---|
| Goodwill | > 20 ans | > 20 ans | > 20 ans | < 20 ans |
| Amortissement | | | Linéaire | Dégressif |
| Stocks | CMP | FIFO | FIFO | |
| Impact sur le résultat | - | + | + | - |
| Validation des hypothèses | Taille: N Dividende: N Endettement: O | Endettement: O Capital: N | Taille: N | Taille: N Dividende: O Capital: O |

N.B.: L'impact sur le résultat est noté - lorsque le résultat est globalement minoré par les choix de politique comptable et noté + dans le cas contraire.

La validation des hypothèses est notée N pour "non" et O pour "oui".

Les hypothèses suivantes sont confirmées ou infirmées:

1/ Hypothèse de taille.

Selon cette hypothèse, plus l'entreprise est de taille importante, plus les pressions en faveur d'une politique d'augmentation du résultat sont fortes car les enjeux sont plus importants. Or on constate que de petites entreprises (classes 1 et 4) pratiquent le coût moyen pondéré ou l'amortissement dégressif et que de grandes entreprises (classe 3) évaluent leur stock en FIFO. La taille n'explique donc pas de façon cohérente les choix de politique comptable.

2/ Hypothèse de dividende.

Les entreprises qui distribuent des dividendes élevés ont pour pratique de maintenir leur résultat au niveau le plus haut. Cette hypothèse n'est pas confirmée pour les entreprises de la

classe 1 (petites entreprises peu endettées) mais elle l'est pour celles de la classe 3 (grandes entreprises). Il est donc difficile de conclure nettement sur ce point.

3/ Hypothèse d'endettement.

Selon cette hypothèse, plus l'entreprise est endettée, plus elle doit afficher des résultats élevés pour compenser le coût pour les actionnaires des conflits avec les créanciers (théorie de l'agence). On constate en effet sur l'échantillon que les entreprises de la classe 1 (petites et avec peu de dettes) minorent plus leur résultat que celles de la classe 2 (sociétés fermées ayant en moyenne un niveau d'endettement élevé).

4/ Hypothèse de dispersion du capital.

Plus le capital est concentré (T. SAADA définit ainsi les entreprises dont les trois plus gros actionnaires détiennent la majorité du capital), moins le conflit entre le management et les propriétaires est aigu car le pouvoir de ces derniers est grand. Il n'y a donc pas ou peu de pression pour augmenter le résultat. Cette hypothèse est confirmée pour les entreprises de la classe 4 (petites entreprises) mais ne l'est pas pour celles de la classe 2 (entreprises fermées).

A2/ Le questionnaire de dépouillement de l'enquête française.

Ce questionnaire comprend trois parties :

I/ Les comptes individuels

II/ Les comptes consolidés

III/ Les pratiques en comptabilité de gestion

I/ Les comptes individuels

1.1/ Les immobilisations corporelles et incorporelles

1.1.1/ La base amortissable

1.1.1.1/ Le coût d'entrée de l'immobilisation

1.1.1.1.1/ Dans le cas d'une transaction externe

a) Comment est comptabilisé un bien acquis avec une réduction importante ? Comment est traitée cette réduction ?

b) Le cas d'un bien acquis en devises : qu'est-ce-que le cours du jour de l'opération ?

b.1) qu'est-ce-que le jour de l'opération ? (accord, signature du contrat, livraison, facturation,...)

b.2) quel cours est retenu en cas de couverture totale, partielle, micro ou macro couverture ?

c) Règlement de l'acquisition d'une immobilisation au-delà des termes habituels du crédit.

c.1) quel est le coût d'entrée retenu ?

c.2) comment ?

c.3) quel calcul ?

d) Immobilisation acquise en échange d'actions ou d'autres titres : quel est le coût d'entrée retenu ?

1.1.1.1.2/ Dans le cas d'une transaction interne (bien produit par l'entreprise elle-même):

a) Le cas des intérêts financiers intercalaires : sont-ils capitalisés ?

b) Quelle est l'appréciation de la notion de "prudent cost" :

b.1) non prise en compte des coûts liés à la sous-activité ;

b.2) autres coûts improductifs (conflits sociaux, etc. évoqués dans la norme IAS

n° 16)

1.1.1.2/ La base amortissable tient-elle compte d'une valeur résiduelle ?

a) les cas

a.1) dans quel(s) cas ?

a.2) pour quel(s) type(s) de bien(s) ?

a.3) dans quelle(s) industrie(s) ?

b) les raisons

b.1) Quelles sont les raisons avancées ?

c) estimation de la valeur

c.1) comment est estimée cette valeur ?

c.2) à quel moment ?

1.1.1.3/ Quels sont les biens directement constatés en charges

a) selon quelles règles ?

b) comment ces informations sont-elles révélées dans les états financiers ?

1.1.1.4/ Quel est le degré d'agrégation de la notion d'actif corporel ou incorporel

- a) quels sont les critères de détermination ? (en effet, un camion c'est aussi un châssis plus un moteur)
- b) le cas des installations techniques spécialisées : le classement des immobilisations se fait-il par nature ou par destination ?

1.1.2/ A l'inventaire

1.1.2.1/ Y-a-t-il comparaison systématique entre la valeur actuelle du bien et la valeur résultant de l'application du plan d'amortissement choisi ?

- a) cette comparaison doit-elle être annuelle ou être envisagée lorsque des événements particuliers surviennent ?
 - a.1) dans ce dernier cas, lesquels ?
- b) comment est déterminée la valeur actuelle des immobilisations amortissables ?
 - b.1) quels sont les critères de mesure ?
 - b.2) les bases d'évaluation possibles ?

1.1.2.2/ Le P.C.G précise que la comparaison valeur à l'inventaire - valeur comptable nette s'effectue dans les mêmes conditions de ventilation que celles retenues pour l'établissement du plan d'amortissement.

- a) cette règle permet-elle une approche fidèle de la valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle, corporelle ?
 - a.1) si oui pourquoi ?
 - a.2) dans le cas contraire, quel serait alors le critère de "groupage" des biens ?

1.1.2.3/ Il s'agit de préciser la notion de "valeur actuelle notablement inférieure à la valeur d'inventaire" du P.C.G :

- a) "notablement" : qu'est-ce-que cela signifie ?
- b) comment est reconnue une dépréciation exceptionnelle ?
 - b.1) selon quels critères ?
 - b.2) s'agit-il d'une provision ou d'un amortissement ?

1.1.2.4/ L'absence de toute information doit-elle signifier que la valeur actuelle des biens amortissables est supérieure ou égale à leur valeur comptable nette ?

1.1.2.5/ Comment sont révélées les informations sur les immobilisations totalement amorties et encore en service ?

- a) quelle est l'information fournie ?
- b) révélation du montant historique de ces biens
- c) révélation de la proportion par rapport aux biens de même catégorie
- d) autre(s) information(s) fournie(s)

1.1.3/ La durée de vie probable des biens amortissables.

1.1.3.1/ Les immobilisations incorporelles, nature des biens amortis :

- a.1) frais d'établissement
 - a.1.1) durée
 - a.1.2) méthode d'amortissement
- a.2) frais de recherche et de développement
 - a.2.1) durée
 - a.2.2) méthode

- a.3) concessions et droits similaires, brevets
 - a.3.1) durée
 - a.3.2) méthode
- a.4) marques, procédés et valeurs similaires
 - a.4.1) durée
 - a.4.2) méthode
- a.5) droit au bail
 - a.5.1) durée
 - a.5.2) méthode
- a.6) fonds commercial
 - a.6.1) durée
 - a.6.2) méthode
- a.7) autres immobilisations incorporelles
 - a.7.1) durée
 - a.7.2) méthode

1.1.3.2 Les immobilisations corporelles, nature des biens amortis :

- a.1) agencements et aménagements des terrains
 - a.1.1) durée
 - a.1.2) méthode
- a.2) constructions
 - a.2.1) durée
 - a.2.2) méthode
- a.3) installations techniques
 - a.3.1) durée
 - a.3.2) méthode
- a.4) installations complexes spécialisées
 - a.4.1) durée
 - a.4.2) méthode
- a.5) matériel et outillage industriels
 - a.5.1) durée
 - a.5.2) méthode
- a.6) autres immobilisations corporelles
 - a.6.1) matériel de transport
 - a.6.1.1) durée
 - a.6.1.2) méthode
 - a.6.2) matériel de bureau
 - a.6.2.1) durée
 - a.6.2.2) méthode
 - a.6.3) matériel informatique
 - a.6.3.1) durée
 - a.6.3.2) méthode
 - a.6.4) autre immobilisation corporelle
 - a.6.4.2) méthode
- a.7) autres à détailler
 - a.7.1) durée
 - a.7.2) méthode

1.1.3.3/ Comment est déterminée la durée de vie moyenne des biens amortissables ?

- a) durée de vie probable de l'élément le plus important ?
- b) autres règles ?

1.1.3.4/ Quels sont les liens entre le choix d'une durée de vie probable et la politique d'entretien-réparation/maintenance relative à ces biens ?

1.1.4/ Les méthodes d'amortissement

1.1.4.1/ Les méthodes :

- a) amortissement :
 - a.1) fonctionnel
 - a.2) progressif
 - a.3) linéaire
 - a.4) dégressif
 - a.5) softy
 - a.6) "annuity method"
 - a.7) "replacement method"
 - a.8) "retirement method"
 - a.9) "inventory method"
 - a.10) autres méthodes

1.1.4.2/ Les incidences fiscales sur le calcul des amortissements comptables : le cas des amortissements dérogatoires.

- a.1) raisons justifiant la provision
- a.2) proportion des biens bénéficiant d'un amortissement dérogatoire
- a.3) traitement des reprises sur amortissements dérogatoires
 - a.3.1) permanence des méthodes

1.1.4.3/ Le choix d'une méthode d'amortissement

- a) les raisons avancées ?

1.1.5/ Traitement des modifications du plan d'amortissement

1.1.5.1/ La nature de l'élément modifié

- a) la durée de vie probable ?
- b) la méthode d'amortissement ?

1.1.5.2/ Comment sont révélées ces modifications dans les états financiers ?

- a) traitement effectué
- b) justifications apportées

1.1.5.3/ Rapprochement avec l'avis n° 15 de l'OECCA : s'agit-il, selon la terminologie de l'OECCA :

- a) d'un changement de méthodes comptables ?
- b) d'un changement dans les modalités d'application des méthodes ?
- c) d'un changement d'opportunité ?
- d) d'une correction d'erreur ?

1.2/ Les charges à répartir

1.2.1/ Nature des charges à répartir ou étalées. Comment le principe de rattachement des charges aux produits est-il décliné ?

- a) nature des charges
 - a.1) charge 1
 - a.2) charge 2
 - a.3) charge 3
- b) raisons avancées justifiant l'étalement

1.2.2 Choix des durées d'amortissement

- a) justifications apportées ?

1.2.3 Méthodes d'amortissement

- a) justifications apportées ?

II/ Les comptes consolidés.

Il s'agit d'examiner les problèmes surgissant à l'occasion de l'établissement des comptes consolidés.

2.1/ L'écart d'acquisition

2.1.1/ Durée et méthode d'amortissement

- a) justifications apportées ?

2.1.2/ Le cas des dépréciations exceptionnelles

- a) "notablement": signification ?
- b) comment est reconnue une dépréciation exceptionnelle ?
 - b.2) provision ou amortissement ?

2.1.3/ Les autres dénominations du concept d'écart d'acquisition

- a) nom attribué
- b) cet élément est-il amorti ?
- c) quelles sont les justifications apportées ?
- d.1) comment cette information est-elle révélée dans les états financiers ?

2.2/ Les autres immobilisations incorporelles

En principe, les amortissements justifiés économiquement dans les comptes individuels doivent être repris dans les comptes consolidés. Nous reprendrons la classification donnée pour les comptes individuels :

- a.1) frais d'établissement
 - a.1.1) durée
 - a.1.2) méthode
- a.2) frais de recherche et de développement
 - a.2.1) durée
 - a.2.2) méthode
- a.3) concessions et droits similaires, brevets
 - a.3.1) durée
 - a.3.2) méthode
- a.4) marques, procédés et valeurs similaires
 - a.4.1) durée
 - a.4.2) méthode
- a.5) droit au bail
 - a.5.1) durée
 - a.5.2) méthode
- a.6) fonds commercial
 - a.6.1) durée
 - a.6.2) méthode
- a.7) autres immobilisations incorporelles
 - a.7.1) durée

a.7.2) méthode

2.3/ Les immobilisations corporelles

a.1) aménagements et agencements des terrains

a.1.1) durée

a.1.2) méthode

a.2) constructions

a.2.1) durée

a.2.1) méthode

a.3) installations techniques

a.3.1) durée

a.3.2) méthode

a.4) installations complexes spécialisées

a.4.1) durée

a.4.2) méthode

a.5) matériel et outillage industriels

a.5.1) durée

a.5.2) méthode

a.6) autres immobilisations corporelles

a.6.1) matériel de transport

a.6.1.1) durée

a.6.1.2) méthode

a.6.2) matériel de bureau

a.6.2.1) durée

a.6.2.2) méthode

a.6.3) matériel informatique

a.6.3.1) durée

a.6.3.2) méthode

a.6.4) autre immobilisation corporelle

a.6.4.1) durée

a.6.4.2) méthode

a.7) autre immobilisation

a.7.1) durée

a.7.2) méthode

2.4/ Le retraitement du crédit-bail**2.4.1/ Information apportée****2.4.2/ Méthode d'amortissement utilisée****2.4.3/ Justifications apportées****2.5/ Le retraitement des amortissements dans les comptes consolidés****2.5.1/ Filiales en France****2.5.2.1/ Les raisons avancées**

a.1) amortissements dérogatoires

a.2) autre(s) raison(s)

a.2.1 raison 1

a.2.2 raison 2

2.5.2/ Filiales à l'étranger**2.5.2.1/ Amortissements calculés en fonction**

a.1) des règles locales

- a.2) des règles du groupe
- 2.5.2.2/ *Conversion des comptes de dotations aux amortissements*
 - a.1) méthode appliquée aux autres éléments
 - a.2) méthode spécifique

III/ Les pratiques en Comptabilité de gestion

3.1/ Les amortissements utilisés dans les tableaux de bord.

3.1.1/ Ces amortissements différent-ils de ceux utilisés en comptabilité financière ?

3.2/ La mesure des performances dans les filiales

3.2.1 le problème de l'amortissement de la survalueur dans les filiales

A3/ L'échantillon ayant servi à l'enquête française.

Liste des entreprises composant notre échantillon :

- Secteur de l'industrie pétrolière :

- B.P FRANCE
- ELF AQUITAINE
- ESSO SAF
- MOBIL-OIL FRANÇAISE
- TOTAL

- Secteur du bâtiment et des travaux publics :

- CAMPENON
- COLAS
- FOUGEROLLE
- G.T.M-ENTREPOSE
- S.A.E

- Secteur de l'industrie pharmaceutique :

- DELALANDE S.A
- DOLISOS
- ROUSSEL-UCLAF
- SYNTHELABO
- VIRBAC

- Secteur de l'agro-alimentaire :

- BEL
- BEGHIN-SAY
- GUYOMARC'H
- PERNOD RICARD
- SAUPIQUET
- SOURCE PERRIER

- Secteur de l'hôtellerie et de la restauration

- ACCOR
- COMPAGNIE FERMIERE VICHY
- ENVERGURE
- HOTELS ET CASINO DE DEAUVILLE
- SODEXHO

- Secteur de la distribution :

- CARREFOUR
- CASINO
- DOCKS DE FRANCE
- GENTY CATHIARD
- PROMODES

- Secteur "diversifié" :

- B.S.N
- L.V.M.H
- LYONNAISE DES EAUX
- RHONE POULENC

- Secteur "concessionnaires/immobiliers"

- COFIROUTE
- E.D.F
- SEFIMEG
- SILIC
- TUNNEL DU MONT-BLANC

A4/ Le questionnaire de dépouillement de l'enquête anglaise.

Le questionnaire a été conçu, d'un commun accord, par les deux équipes participant à cette étude. Le questionnaire de l'enquête anglaise correspond donc au questionnaire utilisé au dépouillement de l'enquête française (voir annexe A2), aux adaptations près du droit comptable anglais : ainsi, par exemple, la distinction comptes individuels / comptes consolidés n'étant pas pertinente, le questionnaire anglais n'envisage que les comptes consolidés.

A5/ L'échantillon ayant servi à l'enquête anglaise.

Liste des entreprises composant l'échantillon :

- **Secteur Pétrolier**
 - BP
 - BURMAH OIL
 - HARDY
 - LASMO
 - SHELL
- **Secteur du Bâtiment et des Travaux Publics**
 - HIGGS & HILL
 - MOWLEM
 - TAYLOR WOODROW
 - WIMPEY
 - LAING
- **Secteur de la Pharmacie**
 - FISONS
 - GLAXO
 - SMITHKLINE BEECHAM
 - WELLCOME
 - RECKITT & COLMAN
- **Secteur de l'Agro-Alimentaire**
 - ASSOCIATED BRITISH FOODS
 - CADBURY SCHWEPPE
 - HILLSDOWN
 - TATE & LYLE
 - UNILEVER
- **Secteur de l'Hôtellerie**
 - FORTE
 - FRIENDLY HOTELS
 - LADBROKE
 - QUEENS MOAT
 - SAVOY
- **Secteur de la Distribution**
 - MARKS & SPENCER
 - STOREHOUSE
 - NEXT
 - BOOTS
 - GUS
- **Conglomérats/Diversifiés**
 - HANSON
 - HARRISON & CROSFIELD
 - LONRHO
 - WASSALL
 - WILLIAMS
- **Industrie Lourde**
 - 600 GROUP
 - BRITISH AEROSPACE
 - COURTAULDS
 - REDLAND
 - TI

A6/ Quelques méthodes d'amortissement particulières

Nous présentons, ci-dessous, une illustration rapide de méthodes d'amortissement telles que celle de l'annuité, celle du fonds d'amortissement et enfin de la somme des chiffres des années. Si cette dernière n'est qu'une variante de la méthode dégressive, se situant ainsi parmi les méthodes permettant une répartition du coût d'une immobilisation, les deux premières privilégient une approche renouvellement, constituant une "rupture" avec la conception traditionnellement retenue de l'amortissement.

1.1 La méthode de la somme des chiffres des années

La base amortissable est multipliée par un coefficient calculé ainsi :

- au numérateur : c'est le nombre d'années restant à courir à partir du début de l'exercice ;

- au dénominateur : somme du nombre des années représentées par la durée de vie probable ou la durée d'utilisation probable du bien dans l'entreprise pour le cas où la base amortissable inclut une valeur de revente.

Ainsi, si le nombre des années est de 4, le coefficient sera de $4 / (4+3+2+1)$ pour l'exercice d'acquisition, de $3 / (4+3+2+1)$ pour le deuxième exercice et ainsi de suite ... jusqu'à $1 / (4+3+2+1)$ pour le quatrième exercice.

Soit un bien X dont le coût d'acquisition apparaît à 500 000 F, acquis au début de l'exercice 1. La durée de vie probable de ce bien est de 5 ans. La valeur de revente est estimée, au moment de son acquisition, à 50 000 F.

La base amortissable s'élève alors à : $500\ 000 - 50\ 000 = 450\ 000$ F.

| Exercices | Base amortissable | Durée de vie résiduelle | Coefficient multiplicateur | Dotations | Valeur comptable nette en fin d'exercice |
|-----------|-------------------|-------------------------|----------------------------|-----------|--|
| 1 | 450 000 | 5 | 5/15 | 150 000 | 350 000 |
| 2 | 450 000 | 4 | 4/15 | 120 000 | 230 000 |
| 3 | 450 000 | 3 | 3/15 | 90 000 | 140 000 |
| 4 | 450 000 | 2 | 2/15 | 60 000 | 80 000 |
| 5 | 450 000 | 1 | 1/15 | 30 000 | 50 000 (1) |

(1) la valeur comptable nette correspond alors à la valeur résiduelle estimée

1.2 L'amortissement dans une optique de renouvellement

L'amortissement devient alors "la reconstitution, exercice par exercice, pendant la durée d'utilisation du bien, d'un capital égal à l'investissement initial". L'accent est mis sur la notion du maintien du capital investi. Les méthodes préconisées font alors appel à de l'actualisation.

1.2.1 La méthode de l'annuité (annuity method)

La charge correspondant à la dépréciation comprend deux éléments :

- l'amortissement "normal", autorisant ainsi le calcul de la valeur comptable nette ;
- un montant correspondant à un "coût d'opportunité", à savoir l'intérêt rapporté par la somme investie dans l'immobilisation si ce capital avait été disponible pour une autre

utilisation. On peut ainsi utiliser comme taux d'intérêt de référence celui du taux de rendement de l'investissement considéré.

Reprenons l'exemple du bien X en supposant cette fois que la valeur résiduelle de ce bien est nulle. Compte tenu des éléments suivants :

| | |
|---------------------------|---------|
| durée de vie probable (n) | 5 ans |
| base amortissable (c) | 500 000 |
| Valeur de revente (vr) | 0 |
| Taux d'intérêt (i) | 10% |

nous obtenons le tableau suivant :

| Exercices | Dépréciation | Amortissement | Intérêt | Valeur comptable nette |
|-----------|--------------|---------------|---------|------------------------|
| 1 | 131 899 | 81 899 | 50 000 | 418 101 |
| 2 | 131 899 | 90 089 | 41 810 | 328 013 |
| 3 | 131 899 | 99 098 | 32 801 | 228 915 |
| 4 | 131 899 | 109 007 | 22 892 | 119 908 |
| 5 | 131 899 | 119 908 | 11 991 | 0 |

Le montant de la dépréciation est ainsi calculé :

$$\text{Dépréciation} = \frac{c - vr(1+i)^{-n}}{i \left[1 - (1+i)^{-n} \right]}$$

d'annuités de un franc versées en fin de période, pendant n périodes.

Si l'on admet une valeur résiduelle de 50 000 F, le numérateur ressort alors à : 468 954. Le tableau d'amortissement devient alors :

| Exercices | Dépréciation | Amortissement | Intérêt | Valeur comptable nette |
|-----------|--------------|---------------|---------|------------------------|
| 1 | 123 709 | 73 709 | 50 000 | 426 291 |
| 2 | 123 709 | 81 080 | 42 626 | 345 211 |
| 3 | 123 709 | 89 188 | 34 521 | 256 023 |
| 4 | 123 709 | 98 107 | 25 602 | 157 917 |
| 5 | 123 709 | 107 916 | 15 792 | 50 000 |

Faisant intervenir un taux d'intérêt, cette méthode devrait être théoriquement utilisée chaque fois que les projets d'investissement et les moyens de financement ne sont pas indépendants. C'est pourquoi, elle est recommandée pour le calcul d'un bien acquis en crédit-bail.

1.2.2 La méthode du fonds d'amortissement (Sinking fund)

L'utilisation de cette méthode revient à considérer qu'un fonds doit être constitué afin de remplacer le bien immobilisé au terme de sa durée de vie probable. Le taux d'intérêt retenu peut être le taux interne de rentabilité de l'investissement.

Il nous faut déterminer l'annuité qui, placée durant n périodes à un taux d'intérêt de i, nous permettra au terme de la durée de vie probable du bien, de disposer d'une somme nécessaire au renouvellement de l'immobilisation. Cette annuité est donnée par le calcul suivant :

$$\text{annuité} = \frac{C - vr}{(1+i)^n - 1} \cdot i$$

d'annuités de 1 F de fin de période, pendant n périodes.

Le plan d'amortissement s'établit alors ainsi :

| Exercices | annuité | intérêt | dotation aux amortissements | Montant cumulé des fonds | Valeur comptable nette |
|-----------|---------|---------|-----------------------------|--------------------------|------------------------|
| 1 | 73 709 | - | 73 709 | 73 709 | 426 291 |
| 2 | 73 709 | 7 371 | 81 080 | 154 789 | 345 211 |
| 3 | 73 709 | 15 479 | 89 188 | 243 977 | 256 023 |
| 4 | 73 709 | 24 397 | 98 106 | 342 083 | 157 917 |
| 5 | 73 709 | 34 208 | 107 917 | 450 000 | 50 000 |

La méthode de calcul de cet amortissement peut rappeler les obligations mises à la charge de certaines entreprises concessionnaires de service public, où ces dernières doivent remplacer certaines immobilisations à l'échéance du contrat de concession. Ces entreprises constatent alors, outre un amortissement pour dépréciation, une provision pour renouvellement destinée à prendre en compte la variation des prix des biens qu'il faudra remplacer. On pourrait alors imaginer que les entreprises utilisent la méthode du fonds d'amortissement pour évaluer ces différents éléments en comptabilité de gestion.

| |
|---------------------------|
| TABLE DES MATIERES |
|---------------------------|

| | |
|--|-----------|
| SOMMAIRE | 1 |
| INTRODUCTION | 3 |
| 1/ PETITE HISTOIRE DE L'AMORTISSEMENT. | 4 |
| 1.1/ Histoire de l'amortissement en France. | 4 |
| 1.1.1/ Définition. | 4 |
| 1.1.2/ Dépréciation. | 5 |
| 1.1.3/ Coût. | 6 |
| 1.1.4/ Autofinancement. | 8 |
| 1.2/ Histoire de l'amortissement au Royaume Uni. | 9 |
| 1.2.1/ L'amortissement et la publication des comptes des sociétés. | 9 |
| 1.2.2/ L'amortissement et la fiscalité. | 11 |
| 2/ L'ACTUALITE FRANCAISE DU DROIT COMPTABLE ET DU DROIT FISCAL EN MATIERE D'AMORTISSEMENT. | 13 |
| 2.1/ L'environnement international. | 13 |
| 2.1.1/ L'IASC. | 13 |
| 2.1.2/ Les directives de la CEE. | 13 |
| 2.2/ Le cadre législatif et réglementaire général français. | 14 |
| 2.2.1/ Les lois et décrets. | 14 |
| 2.2.2/ Le Plan comptable général (arrêté du 27 avril 1982) et la Méthodologie relative aux comptes consolidés (arrêté du 9 décembre 1986). | 17 |
| 2.3/ Les cas particuliers. | 18 |
| 2.3.1/ Modification du plan d'amortissement. | 18 |
| 2.3.2/ Biens d'occasion. | 18 |
| 2.3.3/ Biens acquis au moyen d'un emprunt: traitement des frais financiers. | 19 |
| 2.3.4/ Biens acquis au moyen d'une rente viagère. | 19 |
| 2.3.7/ Biens acquis avec une clause de réserve de propriété. | 21 |
| 2.3.8/ Fonds commercial et fonds de commerce. | 21 |
| 2.3.9/ Brevets, marques et procédés. | 22 |
| 2.3.10/ Frais de recherche et développement. | 22 |
| 2.3.11/ Frais d'établissement et primes de remboursement. | 23 |
| 2.3.12/ Charges à répartir. | 23 |
| 2.3.13/ Ecarts d'acquisition. | 24 |
| 2.3.14/ Différences de méthodes entres comptes consolidés et comptes individuels. | 24 |
| 2.4/ Les plans comptables professionnels. | 24 |
| 2.4.1/ Les adaptations liées à la spécificité de certaines immobilisations eu égard à leur taux de renouvellement et/ou à leur valeur globale. | 25 |
| 2.4.2/ Les adaptations liées à la nature de l'immobilisation corporelle. | 25 |
| 2.4.3/ Les adaptations relatives au traitement des pièces et éléments de rechange. | 26 |
| 2.4.4/ Les adaptations liées au traitement des travaux effectués sur un bien immobilisé existant. | 27 |
| 2.4.5/ Des adaptations liées au traitement des frais de recherche et de développement. | 27 |
| 2.4.6/ Des adaptations liées au traitement des frais d'établissement. | 29 |
| 2.4.7/ Des adaptations liées à la nature de certaines charges justifiant une répartition sur plusieurs exercices. | 29 |
| 2.4.8/ Des adaptations liées à l'existence d'un contrat de concession. | 29 |
| 2.4.8.1/ Définition du contrat. | 29 |
| 2.4.8.2/ Le coût d'entrée des immobilisations. | 30 |
| 2.4.8.3/ Le traitement des subventions d'équipement. | 30 |
| 2.4.8.4/ La variation de la valeur des biens dans le temps. | 30 |

| | |
|---|-----------|
| 2.4.8.4.1/ L'amortissement pour dépréciation. | 31 |
| 2.4.8.4.2/ L'amortissement de caducité. | 31 |
| 2.4.8.4.3/ La provision pour renouvellement. | 31 |
| 2.4.8.4.4/ Le cas de certaines charges à répartir. | 32 |
| 2.5/ Les modes de calcul de l'amortissement: exemples. | 32 |
| 2.5.1/ Amortissement linéaire. | 32 |
| 2.5.2/ Amortissement dégressif. | 32 |
| 2.5.3/ Amortissement exceptionnel. | 33 |
| 2.5.4/ Amortissement dérogatoire. | 34 |
| 2.6/ Quelques exemples concrets de politiques comptables fondées sur les amortissements dans les entreprises publiques françaises. | 35 |
| 2.6.1/ Changements erratiques de méthodes d'amortissement. | 36 |
| 2.6.2/ Adoption ou maintien de durées d'amortissement excessives. | 36 |
| 2.6.3/ Disparition des critères objectifs d'amortissement. | 37 |
| 3/ L'ACTUALITE ANGLAISE DU DROIT COMPTABLE ET DU DROIT FISCAL EN MATIERE D'AMORTISSEMENT. | 39 |
| 3.1/ Les règles générales de l'amortissement en droit comptable | 39 |
| 3.2/ L'amortissement en droit fiscal | 41 |
| 3.3/ Les cas particuliers | 42 |
| 3.3.1/ Les changements de méthode d'amortissement | 42 |
| 3.3.2/ L'écart d'acquisition (Goodwill) | 42 |
| 3.3.3/ Les investissements immobiliers | 43 |
| 3.3.4 /Les frais de recherche et de développement | 43 |
| 3.3.5/ Les actifs acquis par contrat de crédit-bail | 44 |
| 3.3.6/ Les frais d'établissement | 44 |
| 3.4/ Les études récentes sur les pratiques en d'amortissement | 44 |
| 3.4.1/ FRAG 2/92 | 44 |
| 3.4.2/ L'étude de Carey et Hannam | 45 |
| 4/ LES PRATIQUES FRANCAISES DE L'AMORTISSEMENT. | 47 |
| 4.1/ Le coût d'entrée des immobilisations corporelles et incorporelles. | 48 |
| 4.1.1/ les biens acquis avec une réduction importante. | 48 |
| 4.1.1.1/ Dans les comptes individuels. | 48 |
| 4.1.1.2/ Dans les comptes consolidés. | 49 |
| 4.1.2/ Les biens acquis en devises. | 49 |
| 4.1.3/ La capitalisation des intérêts financiers. | 49 |
| 4.1.4/ La base amortissable tient-elle compte d'une valeur résiduelle. | 50 |
| 4.1.5/ Les coûts improductifs exclus du coût de production. | 50 |
| 4.1.6/ Les biens directement constatés en charges. | 50 |
| 4.1.7/ Le coût d'entrée de biens dont le règlement va au-delà des termes habituels du crédit. | 51 |
| 4.1.8/ Le coût d'entrée des biens des filiales dans les comptes consolidés. | 51 |
| 4.1.9/ La conversion des filiales étrangères dans les comptes consolidés. | 51 |
| 4.1.10/ Le retraitement des amortissements des filiales. | 52 |
| 4.1.11/ Le retraitement du crédit-bail dans les comptes consolidés. | 52 |
| 4.2/ Les procédures d'inventaire relatives aux immobilisations corporelles et incorporelles amortissables. | 53 |
| 4.2.1/ Les frais d'établissement. | 54 |
| 4.2.1.1/ Dans les comptes individuels. | 54 |
| 4.2.1.2/ Dans les comptes consolidés. | 54 |
| 4.2.2/ Les frais de recherche et de développement. | 54 |
| 4.2.2.1/ Dans les comptes individuels. | 54 |
| 4.2.2.2/ Dans les comptes consolidés. | 54 |
| 4.2.3/ Les concessions. | 55 |
| 4.2.3.1/ Dans les comptes individuels. | 55 |

| | |
|--|-----------|
| 4.2.3.2/ Dans les comptes consolidés. | 55 |
| 4.2.4/ Les brevets. | 55 |
| 4.2.4.1/ Dans les comptes individuels. | 55 |
| 4.2.4.2/ Dans les comptes consolidés. | 56 |
| 4.2.5/ Les marques. | 56 |
| 4.2.5.1/ Dans les comptes individuels. | 56 |
| 4.2.5.2/ Dans les comptes consolidés. | 56 |
| 4.2.5.3/ Distinction comptes consolidés - comptes individuels. | 57 |
| 4.2.6/ Les logiciels. | 57 |
| 4.2.6.1/ Dans les comptes individuels. | 57 |
| 4.2.6.2/ Dans les comptes consolidés. | 57 |
| 4.2.7/ Le fonds commercial. | 57 |
| 4.2.7.1/ Dans les comptes individuels. | 58 |
| 4.2.7.2/ Dans les comptes consolidés. | 58 |
| 4.2.7.3/ Distinction comptes individuels - comptes consolidés. | 58 |
| 4.2.8/ Le droit au bail. | 59 |
| 4.2.8.1/ Dans les comptes individuels. | 59 |
| 4.2.8.2/ Dans les comptes consolidés. | 59 |
| 4.2.8.3/ Distinction comptes consolidés - comptes individuels. | 59 |
| 4.2.9/ Les autres immobilisations incorporelles. | 59 |
| 4.2.10/ Les écarts d'acquisition. | 60 |
| 4.2.10.1/ Amortissement des marques et écarts d'acquisition. | 61 |
| 4.2.10.2/ Amortissement du droit au bail et écarts d'acquisition. | 61 |
| 4.2.10.3/ Amortissement du fonds commercial et écarts d'acquisition. | 61 |
| 4.2.11/ Les aménagements et agencements des terrains. | 61 |
| 4.2.12/ Les constructions et les aménagements et agencements des constructions. | 62 |
| 4.2.12.1/ Les constructions. | 62 |
| 4.2.12.2/ Les aménagements et agencements des constructions. | 63 |
| 4.2.13/ Le poste "Installations techniques, matériels et outillages industriels". | 63 |
| 4.2.14/ Les autres immobilisations corporelles. | 64 |
| 4.2.15/ Les méthodes d'amortissement. | 65 |
| 4.2.16/ Les amortissements dérogatoires. | 66 |
| 4.2.16.1/ Dans les comptes individuels. | 66 |
| 4.2.16.2/ Dans les comptes consolidés. | 66 |
| 4.2.17/ La comparaison entre valeur actuelle et la valeur résultant de l'application du plan d'amortissement choisi. | 66 |
| 4.3/ Les charges à répartir. | 67 |
| 4.4/ Conclusion. | 70 |
| 5/ LES PRATIQUES ANGLAISES DE L'AMORTISSEMENT. | 71 |
| 5.1/ Le coût d'entrée des immobilisations corporelles | 71 |
| 5.1.1/ Les subventions publiques | 71 |
| 5.1.2/ Les actifs libellés en devises | 71 |
| 5.1.3/ La capitalisation des intérêts financiers | 71 |
| 5.1.4/ La valeur résiduelle | 72 |
| 5.1.5/ Les frais de structure inclus dans les actifs immobilisés | 72 |
| 5.1.6/ La réévaluation des actifs | 72 |
| 5.1.7/ La conversion des actifs des filiales étrangères | 73 |
| 5.1.8/ La politique d'amortissement des filiales | 73 |
| 5.1.9/ Les actifs sous contrat de crédit-bail | 73 |
| 5.2./ Le traitement comptable des immobilisations amortissables | 74 |
| 5.2.1/ Les frais d'établissement | 74 |
| 5.2.2/ Les frais de recherche et de développement | 74 |
| 5.2.3/ Les licences et brevets etc. | 74 |
| 5.2.4/ Les marques | 74 |
| 5.2.5/ Les logiciels | 74 |
| 5.2.6/ Les autres immobilisations incorporelles | 75 |
| 5.2.7/ Les écarts d'acquisition | 75 |

| | |
|--|------------|
| 5.2.8/ Les terrains et constructions | 75 |
| 5.2.9/ Les installations techniques, le matériel et l'outillage | 75 |
| 5.2.10/ Les méthodes d'amortissement | 76 |
| 5.2.11/ Les valeurs actuelles | 76 |
| 5.3/ Les charges à répartir | 76 |
| 5.4/ L'impact de l'amortissement | 76 |
| CONCLUSION GENERALE | 78 |
| 1) Principes généraux | 78 |
| 2) Les cas particuliers | 81 |
| BIBLIOGRAPHIE | 84 |
| ANNEXES | 86 |
| A1/ Typologie de T. SAADA. | 86 |
| A2/ Le questionnaire de dépouillement de l'enquête française. | 89 |
| A3/ L'échantillon ayant servi à l'enquête française. | 96 |
| A4/ Le questionnaire de dépouillement de l'enquête anglaise. | 97 |
| A5/ L'échantillon ayant servi à l'enquête anglaise. | 98 |
| A6/ Quelques méthodes d'amortissement particulières | 99 |
| 1.1 La méthode de la somme des chiffres des années | 99 |
| 1.2 L'amortissement dans une optique de renouvellement | 99 |
| 1.2.1 La méthode de l'annuité (annuity method) | 99 |
| 1.2.2 La méthode du fonds d'amortissement (Sinking fund) | 100 |
| TABLE DES MATIERES | 102 |