

## 21. ELEMENTS CONSTITUTIFS ET EVALUATION

## 22. NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

### 21. ELEMENTS CONSTITUTIFS ET EVALUATION

#### 21.1 GENERALITES

Les **immobilisations incorporelles** regroupent l'ensemble des dépenses consenties par l'entreprise sur des opérations qui **créent ou renforcent les conditions de maîtrise** de son activité, sans que le coût de ces dépenses ait pour contrepartie directe l'entrée d'un bien matériel dans le patrimoine de l'entreprise.

Selon le **PCGE**, ces opérations sont de trois ordres :

- » **dépenses en recherche et développement ;**
- » **dépenses en brevets, marques, droits et valeurs similaires;**
- » **achat de fonds commercial.**

**A leur entrée**, les immobilisations incorporelles sont inscrites dans le patrimoine de l'entreprise sur la base du **total des dépenses** de cette nature, engagées pendant l'exercice, pour acquérir ou produire l'élément incorporel.

La constatation d'une immobilisation incorporelle produite par l'entreprise pour elle-même obéit à certaines règles bien précises (<sup>1</sup>).

**Cependant, l'entrée dans le patrimoine d'un fonds commercial ne peut être constatée que par la voie d'acquisition.**

**A la date de clôture**, la valeur d'entrée des immobilisations incorporelles doit faire l'objet d'une correction de sa valeur qui prend la forme d'amortissement.

---

<sup>1</sup> *La détermination du coût de production d'une immobilisation incorporelle est identique à celle d'une immobilisation corporelle*

## 21.2 LES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT

**Les frais de recherche et de développement** correspondent à des dépenses consacrées par l'entreprise à l'activité de **recherche appliquée** et à son développement ; elles ne peuvent en aucun cas contenir des frais inhérents à une commande spécifique reçue d'un tiers, ou constituer des frais de recherche à fonds perdus (recherche fondamentale).

En vertu du principe de prudence, l'entreprise immobilise rarement les frais de recherche et développement qu'elle a engagés. Toutefois, lorsqu'elle le décide, **l'immobilisation** de ces frais ne peut se faire que si **deux conditions sont simultanément réunies** :

- » **les projets** de recherche et de développement en cause, doivent être **nettement individualisés et leurs coûts suffisamment évalués** pour être répartis dans le temps ;
- » **chaque projet** doit avoir, à l'arrêté des comptes, de **sérieuses chances** de réussite technique et de rentabilité commerciale.

**Les règles IASC** sont plus précises puisqu'elles exigent :

- » **la vérification de l'existence certaine** d'un marché ou d'une utilité de production à soi-même, justifiée par l'entreprise (**norme n° 9**),
- » **l'inscription obligatoire à l'actif immobilisé** de toutes les dépenses en recherche et développement, qui répondent aux conditions nécessaires pour leur immobilisation (exposé - sondage **32 de l'IASC**- Juin 1990, E 37 approuvé en Octobre 1992).

**La position marocaine, conforme à la doctrine internationale, exclut de l'actif immobilisé les frais de recherche suivants :**

Nature de la recherche	Règle de comptabilisation
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recherche fondamentale</li> </ul>	<p>Les frais correspondants sont à porter aux comptes de charges par nature. A notre avis, il est utile de réunir le coût de la recherche fondamentale occasionnelle dans un compte spécifique de charges non courantes, par le crédit des comptes de transferts de charges concernés.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recherche pour une commande spécifique d'un client</li> </ul>	<p>Les frais correspondants sont à porter aux comptes de charges par nature</p>

### 21.3 LES BREVETS, MARQUES, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Ils représentent l'ensemble des dépenses consenties par l'entreprise pour obtenir **l'avantage d'une protection** en vue d'exercer, sous certaines conditions, un droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, ou d'une concession.

En ce qui concerne **les brevets créés** par l'entreprise suite à des activités de recherche et de développement liées à la réalisation de projets, le PCGE préconise que **la valeur à accorder** à ces brevets doit être, au plus, égale à **la fraction non amortie des frais correspondants** inscrits au compte 2210 - "Frais de recherche et de développement".

Les **brevets acquis** sont par contre à comptabiliser pour leur **prix d'acquisition**.

### 21.4 LE FONDS COMMERCIAL

Le fonds de commerce peut être évalué comme la différence entre la valeur de l'entreprise prise en globalité, et l'agrégation des valeurs estimées séparément de chaque actif. Il représente la capacité de l'entreprise à réaliser des profits potentiels.

Sont portés dans ce compte tous les éléments **incorporels** acquis (achalandage, clientèle, nom commercial ...), qui concourent au maintien et au développement de l'activité de l'entreprise .

En tout état de cause , et par respect du principe de prudence, un fonds de commerce n'est comptabilisé que lors de son acquisition: (il est alors valorisé au prix payé, seule valeur objective) ; le fonds commercial créé lors de l'exploitation et du développement d'une entreprise, ne donne lieu par contre à aucune inscription à l'actif.

## 22. NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT

Cette rubrique comprend les comptes suivants :

- 2210 Immobilisations en recherche et développement**
- 2220 Brevets et marques**
- 2230 Fonds commercial**
- 2285 Immobilisations incorporelles en cours**

### 22.1IMMOBILISATIONS EN RECHERCHE ET DEVELOPPEMENT

Si l'entreprise décide, au vu des conditions préalables, (Cf. n° 704) de porter des frais de recherche appliquée à l'actif du bilan, et procéder à leur amortissement sur une durée maximale de cinq exercices, elle débitera le compte 2210 « Immobilisations en recherche et

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 2 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

développement» de la somme des coûts supportés, par le crédit du compte de produits 7142 "Immobilisations incorporelles produites".

En cas d'échec des projets de recherche et de développement, les dépenses correspondantes sont immédiatement amorties par le débit du compte 65912 "Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations incorporelles", et par le crédit du compte 2821 "Amortissement des immobilisations incorporelles".

**Illustration**

Une société a dépensé l'année N, au titre de la recherche appliquée une somme de 1.755.000 DH, déterminée en comptabilité analytique et pour laquelle les conditions d'immobilisations sont vérifiées à la date de clôture de l'année N..

Supposons qu'en N+1 la société a déposé un brevet consécutif à cette recherche appliquée avec une valeur estimée à 675.000 DH et une durée de vie de trois ans.

2210		N			
		Immobilisations en recherche et développement		1.755.000	
	7142	Production immobilisée			1.755.000
6192		Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles		351.000	
	2821	Amortissement de l'immobilisation en recherche et développement			351.000
		(1.755.000 * 20%)			
		N+1			
2220		Brevets		675.000	
	2210	Immobilisations en recherche et développement			675.000
		Inscription des RFD immobilisés en brevets			
65912		Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations incorporelles		729.000	
	2821	Amortissement de l'immobilisation en recherche et développement			729.000
2821		Amortissements des immobilisations en recherche et développement		1.080.000	
	2210	Immobilisations en recherche et développement			1.080.000
		(Pour solde)			

CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF  
SECTION 2 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

	6192		225.000	
		Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Amortissements des brevets  675.000 / 3 ans		
	2822			225.000

### 22.1 LES BREVETS, MARQUES, ET PROCÉDES INDUSTRIELS

ce compte enregistre, à son débit, le coût d'acquisition par le crédit du compte trésorerie lors de l'achat d'un brevet, ou par le comptes immobilisation en recherche et développement, au dépôt d'un brevet commercial créé par l'entreprise pour elle-même.

**Les brevets d'invention**, acquis ou produits, sont normalement amortissables sur la durée du privilège auquel ils donnent droit, ou sur leur durée effective d'utilisation si celle-ci est plus courte.

Par contre, **les marques** dont la protection n'est pas limitée dans le temps ne sont pas, en principe, amortissables.

A contrario, **les procédés industriels**, modèles et dessins sont amortissables dès lors qu'ils sont susceptibles de devenir obsolètes.

#### Cas particuliers des logiciels informatiques

Un **logiciel informatique** repose en général sur un support matériel (disque, disquette ou banque magnétique). Ce pendant, ce bien corporel n'est que la conséquence d'une démarche et une prestation intellectuelles indispensables pour sa réalisation. Ceci conduit à considérer les logiciels comme des droits incorporels.

Cependant, il convient de distinguer les logiciels indissociés du matériel informatique, des logiciels dissociés de ce dernier.

Le traitement comptable **des logiciels indissociés** ne pose pas de difficulté, puisque la valeur de **l'ensemble matériel-logiciels** est inscrite au compte 2355 "**Matériel informatique**".

Par contre, le traitement des **logiciels dissociés** du matériel informatique est plus délicat, puisque l'on trouve **plusieurs cas de figure** :

1. Les logiciels destinés à un usage interne, créés par l'entreprise ;
2. Les logiciels destinés à un usage interne, acquis par l'entreprise ;

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 2 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

3. Les logiciels destinés à un usage commercial, créés par l'entreprise, et élaborés pour un utilisateur unique dans le cadre d'une commande client ;
4. Les logiciels destinés à un usage commercial, créés par l'entreprise pour couvrir les besoins de plusieurs utilisateurs ;
5. Les logiciels destinés à un usage commercial, acquis par l'entreprise.

**1. Logiciel à usage interne créé dans l'entreprise**

Pour la doctrine comptable internationale, le processus de production d'un logiciel débute lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- ✓ Le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;
- ✓ L'entreprise doit avoir indiquée concrètement l'intention de produire le logiciel et de s'en servir durablement ;
- ✓ L'entreprise doit mettre en place un système précis de suivi des coûts de réalisation par phase et par étape.

Pour détermination du coût de production du logiciel, toutes les charges ne sont pas à prendre en ligne de compte :

PHASE	ETAPE	INCLUSION DANS LE COUT DE PRODUCTION
CONCEPTION	ETUDE PREALABLE	NON
	ANALYSE GLOBALE	NON
	ANALYSE DETAILLEE	OUI
PRODUCTION	PROGRAMMATION	OUI
	TESTS ET JEUX D'ESSAIS	OUI
MISE A DISPOSITION ET SUIVI	DOCUMENTATION DESTINEE A L'UTILISATEUR	OUI
	FORMATION DE L'UTILISATEUR	NON
	SUIVI DU LOGICIEL	NON

Pendant la réalisation du logiciel, les charges entrant dans le coût de production sont à immobiliser à chaque fin d'exercice (avant l'achèvement), en débitant le compte 2285

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 2 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

"Immobilisation incorporelles en cours" par le crédit du compte 7142 "immobilisations incorporelles produites".

Lorsque le logiciel est achevé, son coût est viré du compte 2285 au compte 2220 "Brevets, marques, droits et valeurs similaires".

Ce logiciel sera amortis sur sa durée probable d'utilisation, et selon un plan d'amortissement (Cf. section 6 ci-dessous).

**2. Logiciel à usage interne acquis par l'entreprise :**

Le coût d'acquisition est inscrit au compte 2220 lorsque le logiciel est destiné à servir au sein de l'entreprise. il est alors à amortir, selon un plan d'amortissement, sur sa durée probable d'utilisation.

**3. Logiciels à usage commercial créé pour un utilisateur unique :**

Il s'agit d'un logiciel créé dans le cadre d'une commande client.

Les dépenses de conception sont à passer en charges si les travaux concernent un seul exercice. S'ils sont à cheval sur plusieurs exercices, ces frais doivent être mentionnés à fin de l'exercice, au débit du compte 3134 "Services en cours".

Dans ce cas, il pourrait être constaté un produit net partiel conformément à l'article 17 de la loi comptable (Cf. chapitre 5- section 1).

**4. Logiciel à usage commercial créé pour couvrir les besoins de plusieurs utilisateurs.**

Le traitement comptable est similaire à celui concernant le logiciel créé pour un usage interne.

Les dépenses inhérentes au coût de reproduction sur supports magnétiques, à la documentation et à la formation entrent dans le coût de production soit des logiciels facturés au cours de l'exercice, soit des logiciels en stock à la clôture de l'exercice.

**5. Logiciel à usage commercial acquis par l'entreprise.**

On distingue deux situations :

- ✓ Si le logiciel est utilisé comme moyen de production, il est à immobiliser au compte n°2220 "Brevets, marques, droits et valeurs similaires".

- ✓ Si le logiciel est destiné à la revente, son coût est inscrit au débit du compte 6111 "achats de marchandises" ; s'ils restent non vendus en fin d'exercice, leur coût d'achat passe au débit du compte de stocks 3111 "Marchandises en stock", par le crédit 6114 "Variation de stocks de marchandises".

### 22.3 LE FONDS COMMERCIAL

Sont portés dans ce compte, les coûts d'acquisition de tout élément incorporel ne donnant pas lieu à une comptabilisation séparée au bilan, et qui constitue le support d'un fonds de commerce (nom commercial, clientèle, droit au bail, anciennetés dans le secteur, etc, ...).

Seuls sont constatés en comptabilité, les éléments de fonds de commerce acquis ; ceux qui sont développés par l'entreprise elle-même ne doivent pas, par prudence, être immobilisés par la contrepartie du compte 7142 "Production immobilisées".

Les éléments du fonds commercial, qui ne bénéficient pas d'une protection légale ou conventionnelle qui leur garantit une valeur certaine, sont amortissables. <sup>(1)</sup>

Le CGNC ne précise pas le délai d'amortissement, mais, à titre de référence, la quatrième directive européenne préconise une durée maximale de cinq ans, lorsque la législation nationale permet son immobilisation.

**A la date d'inventaire**, la valeur à affecter aux immobilisations incorporelles est égale :

- » A leur valeur comptable nette d'amortissement si celle-ci est inférieure à leur valeur actuelle ;
- » A la valeur actuelle, dans le cas contraire.

Dans ce dernier cas, la valeur comptable nette d'amortissement est affectée :

- » D'une provision pour dépréciation, si la moins-value est réversible ;
- » D'une "amortissement exceptionnel" si la moins-value est définitive.

---

<sup>1</sup> les éléments non protégés juridiquement, n'étant pas précisés par la loi, il s'avère difficile d'opérer cette distinction

**CHAPITRE 7 : LES COMPTES D'ACTIF**  
**SECTION 2 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

**Illustration**

Mr X dispose d'un fonds commercial dans une zone qui subit des travaux de réaménagement pour plusieurs années, ce qui cause une gêne certaine pour les clients. Ce fonds commercial a une valeur comptable de 200.000 DH et la dépréciation est évaluée à la moitié.

6595		Dotations non courantes aux provisions pour risques et charges	100.000	
	1518	Autres provisions pour risques		100.000

Mr X possède une succursale dont le fonds commercial est estimé à une valeur de 1.500.000 DH. les travaux de construction d'une nouvelle route rendent impossible la continuité de son activité dans les mêmes conditions qu'auparavant, la perte de la clientèle est évaluée à la moitié.

65912		Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations	750.000	
	2823	Amortissements du fonds commercial  (Pour solde)		750.000

PUBLICATIONS MASNACUI ZARS

## 22.4 LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Ce poste est réservé à la constatation comptable de tous les versements effectués sur des immobilisations incorporelles en cours de création à la date de clôture de l'exercice.

### Rappel sommaire des règles fiscales relatives aux transferts de fonds commercial

- Les acquisitions de fonds de commerce ou de clientèle sont soumises aux droits d'enregistrement au taux de 5% <sup>(1)</sup> assis sur le prix de l'achalandage, le droit au bail et autres objet mobilier servant à l'exploitation du fonds, les marchandises neuves sont assujetties au taux de 1 % .

Les droits payés sont :

- ✓ acquittés le moins d'acquisition des immobilisations en cause ;
  - ✓ et peuvent être inscrits en frais d'établissement (immobilisations en non-valeurs)
- L'entreprise qui cède son fonds de commerce ou sa clientèle bénéficie des abattements sur les plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé pour la détermination de la plus value imposable (art. 18 de l'IGR et 19 de l'IS).
  - Les opérations de cession des éléments du fonds commercial sont considérées hors champ d'application de la TVA. A contrario, les opérations d'échange et de cession de marchandise corrélatives à une vente de fonds commercial sont taxables dans le mesure où elles sont réalisées par des assujettis à la taxe.

<sup>1</sup> Sauf les ventes des fonds de commerce d'hôtels, restaurants, débit de boissons alcoolisées et des salles de spectacles cinématographique, qui sont taxées aux taux de 10%.