Chapitre 5 - Evaluation et comptabilisation des immobilisations incorporelles : cas spécifiques

Synthèse

Table des matières

1. Les redevances annuelles (hors programme) 3
1.1. La détermination de la valeur d'entrée de l'immobilisation 3
1.2. Le traitement comptable 3
2. Les opérations de recherche et développement 5
2.1. Les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle 5
2.2. Les règles d'amortissement des frais de développement activés et l'aboutissement d'un projet 7
3. Les brevets et marques 9
3.1. L'acquisition de brevets et de marques 9
3.2. La création de brevets et de marques en interne 9
3.3. Les écritures comptables à l'inventaire 10
4. Les logiciels 10
4.1. Les logiciels acquis à usage interne 10
4.2. Les logiciels créés à usage interne 12
4.3. Les logiciels à usage commercial utilisés comme moyen d'exploitation 15
4.4. Les logiciels à usage commercial destinés à être vendus 15
5. Les sites internet 16
6. Les fonds commerciaux 20

1. Les redevances annuelles (hors programme)

1.1. La détermination de la valeur d'entrée de l'immobilisation

Les immobilisations incorporelles peuvent être acquises moyennant le règlement de tout ou partie du prix au moyen de redevances périodiques en fonction du chiffre d'affaires généré par l'actif.

Les immobilisations incorporelles sont immobilisées pour la valeur vénale du bien au moment de la signature de l'acte :

$$\textbf{Valeur d'entrée} = \textbf{Partie fixe} + (\textbf{redevance annuelle} * (\mathbf{1} - (\mathbf{1} + \mathbf{i})^{-\mathbf{n}})/\mathbf{i})$$

I = taux d'actualisation ; n = durée du contrat ; redevance annuelle = % du CA HT

1.2. Le traitement comptable

- Réception de la facture

Date d'acquisition

205		Concessions et droits…	X	
	512	Banque		X
	404	Fournisseurs d'immo.		X

- Échéance des redevances

404		Fournisseurs d'immo.	X	
	512	Banque		X

- Échéance du contrat

Deux cas de figure se présentent :

Soit les redevances versées sont supérieures au montant de la dette due :

404		Fournisseurs	X	
	512	Banque		X
658*		Pénalités et autres charges	X	

Ou 678 Autres charges exceptionnelles

Soit les redevances versées sont inférieures au montant de la dette due :

404		Fournisseurs	X	
	512	Banque		X
	758*	Indemnités et autres produits		X

Ou 778 Autres produits exceptionnels

NB : concernant la TVA, nous nous situons sous le régime des encaissements. La TVA sera déductible lorsque le montant exact des redevances sera connu (la part fixe à la date d'acquisition/paiement et la part variable les années suivantes lors des redevances versées) .

Application pratique :
Une entreprise a signé le 01.01.N un contrat de licence l'autorisant à fabriquer et commercialiser un appareil. Le contrat comporte le versement d'une redevance fixe de 10 000 € HT et celui d'une redevance variable payable le 31.12 de chaque année, égale à 10 € HT par appareil. La durée du contrat est de 2 ans. La société envisage de commercialiser 25 000 appareils par an. Le taux d'actualisation est de 5%.

L'entreprise a vendu 30 000 appareils en N et 25 000 en N+1. La TVA sera négligée.

Calculer la valeur d'entrée du brevet et comptabiliser les écritures en N, N+1 et N+2 (hors DAP).

$$\textbf{Valeur d'entrée} = 10\,000 + (25\,000 * 10 * (1 - (1 + 5\%)^{-2})/5\%) = \textbf{474 853}$$

01.01.N

205		Concessions et droits…	474 853	
	512	Banque		10 000
	404	Fournisseurs d'immo.		464 853

31.12.N

404		Fournisseurs d'immo.	300 000	
	512	Banque		300 000

31.12.N+1

404		Fournisseurs	164 853	
	512	Banque		250 000
658		Pénalités et autres charges	85 147	

Prêt(e) à passer à la pratique ?
Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 18 à 20**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-butgea

2. Les opérations de recherche et développement

2.1. Les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

Des définitions permettent de différencier 3 catégories de travaux de recherche et de développement.

- Les travaux de recherche fondamentale

Sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse.

- **Les travaux de recherche appliquée**

Sont entrepris soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale ; soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance.

La recherche fondamentale et appliquée doit **TOUJOURS être portée dans les charges de l'exercice** au cours duquel ils sont engagés et y rester.

- Les travaux de développement

Sont l'ensemble des travaux systématiques, fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou encore de leur amélioration substantielle.

Elles sont **soit comptabilisées en charges, soit activables, sous conditions. L'activation des dépenses de développement est une méthode de référence.**
La méthode retenue doit être appliquée à l'intégralité des actifs concernés. L'annexe doit comporter la méthode de comptabilisation des coûts de développement.

Les dépenses de développement ne sont pas activables si elles sont réalisées pour le compte de tiers (commande spécifique d'un client) et s'il est impossible de distinguer la phase de recherche et développement.

Les coûts de développement peuvent être comptabilisés à l'actif :

- S'ils se rapportent à des **projets nettement individualisés** et **ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale**.

De plus, l'entreprise doit respecter les 6 critères suivantspour pouvoir immobiliser ces frais :

- L'entreprise doit démontrer la faisabilité techniquenécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de savente.
- L'entreprise a l'intention d'achever l'immobilisationincorporelle et de l'utiliser ou de la vendre.
- L'entreprise a la capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle.
- L'entreprise doit justifier la façon dont l'immobilisation incorporelle génèrera des avantages économiques futurs probables.
- L'entreprise doit prouver qu'elle dispose de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle.
- L'entreprise a la capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelleau cours de son développement.

Si une entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet, elle comptabilise en charges toutes les dépenses au titre de ce projet.

Les coûts engagés doivent être régularisés à la clôture de l'exercice.

31.12.N

203	721	Frais de recherche et de développement Production immobilisée	X	X

2.2. Les règles d'amortissement des frais de développement activés et l'aboutissement d'un projet

Les coûts de développement sont amortissables sur une **durée maximale de 5 ans.** Pour des projets particuliers, ces frais peuvent être amortis sur une durée plus longue, sans pouvoir excéder la durée d'utilisation de ces actifs.

La pratique de l'amortissement dégressif n'est pas possible pour les coûts de développement. La méthode linéaire s'impose.

Attention, **aucune distribution de dividendes n'est possible tant que les frais de développement ne sont pas totalement amortis, sauf si le montant des réserves libres est au moins égal au montant des frais non amortis**.

31.12.N

68111		DAP	X	
	2803	Amortissement des frais de R&D		X

Lorsque les dépenses de développement engagées aboutissent sur un projet (brevet, etc…) les comptes **203 et 2803 doivent être soldés**. La différence est débitée dans le compte 205.

31.12.N

205		Concessions et droits similaires, brevets	X	
2803		Amortissement des frais de R&D	X	
	203	Frais de recherche et de développement		X

Le brevet sera amorti sur la durée résiduelle :

31.12.N

68111		DAP	X	
	2805	Amortissement du brevet		X

En cas **d'échec du projet**, les frais de développement activités et **non encore amortis doivent être immédiatement amortis pour le solde restant (6871 – DAP exceptionnels) s'il y a un caractère inhabituel et un événement majeur ou dans un compte 6811 – DAP d'exploitation dans le cas inverse.** Les comptes **203 et 2803 devront être soldés.**

Application pratique :
Un projet de R&D est engagé en N :

Les frais de développement engagés du 01.07.N au 31.12.N sont de 10 000 €,
Les frais de développement engagés du 01.01.N+1 au 30.06.N+1 sont de 15 000 €.

L'entreprise a **activité les frais de développement** le 31.12.N. Le 01.07.N+2, le projet abouti et l'entreprise obtient un brevet qu'elle amortira sur 6 ans.

Comptabiliser les écritures nécessaires de N à N+2.

31.12.N

203		Frais de recherche et de développement	10 000	
	721	Production immobilisée		10 000

Aucune DAP au 31.12.N, car l'activation des frais a eu lieu à la fin de leur engagement, soit au 31.12.N

31.12.N+1

203		Frais de recherche et de développement	15 000	
	721	Production immobilisée		15 000

31.12.N+1

68111		DAP	2 900	
	2803	Amortissement des frais de R&D		2 900

DAP = 10000/5 + 9000/5*6/12 = 2 900

31.12.N+2

68111		DAP	2 500	
	2803	Amortissement des frais de R&D		2 500

25 000 /5 *6/12

Solde du compte 203 : 25 000

Solde du compte 2803 : 2 900 + 2 500 = 5 400

Valeur du brevet : 25 000 – 5 400 = 19 600

31.12.N+2

205		Concessions et droits similaires, brevets	19 600	
2803		Amortissement des frais de R&D	5 400	
	203	Frais de recherche et de développement		25 000

31.12.N+2

68111		DAP	2 177,77	
	2805	Amortissement du brevet		2 177,77

19 600 / (6-1,5)*6/12

Prêt(e) à passer à la pratique ?
Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 18 à 20**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-butgea

3. Les brevets et marques

3.1. L'acquisition de brevets et de marques

Les brevets et marques constituent des immobilisations incorporelles s'ils sont destinés à servir de façon durable à l'entreprise.

31.12.N

205		Concessions et droits similaires, brevets	X	
44562		TVA sur immobilisations	X	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		X

Faire le lien avec la partie 1 : les redevances annuelles

3.2. La création de brevets et de marques en interne

- Les brevets créés en interne

Le traitement comptable est analogue à celui des frais de recherche et de développement.

Les frais de dépôt de brevets créés en interne peuvent être immobilisés ou comptabilisés en charge dans les mêmes conditions que les frais de développement.

Faire le lien avec la partie 2 : les opérations de R&D

- Les marques créées en interne

Il faut noter que les dépenses engagées pour les marques développées en interne ne sont pas activables, car elles ne peuvent pas être distinguées du coût de développement dans son ensemble et le coût ne peut pas être évalué de manière fiable.

3.3. Les écritures comptables à l'inventaire

- L'amortissement des brevets

Les brevets sont amortis sur leur durée d'utilisation finie correspondant à celle de leur protection juridique, **soit 20 ans** ou sur leur **durée réelle d'utilisation** si celle-ci est plus courte. Fiscalement, la durée est la même que celle retenue comptablement. Les brevets peuvent toutefois être amortis sur une période minimale de 5 ans si la durée retenue en comptabilité est la même.
Le point de départ de l'amortissement est **la date d'acquisition ou la date de dépôt**.

- L'amortissement des marques

Les marques acquises faisant l'objet d'une protection juridique non limitée dans le temps **ne sont pas amortissables**. Si la **décision d'abandonner** une marque rend sa durée déterminable, la marque fait l'objet, d'un **amortissement sur sa durée résiduelle.**

4. Les logiciels

Comptablement, il est possible de distinguer plusieurs types de logiciels :

Mode d'obtention du logiciel	Mode d'utilisation du logiciel	Type de logiciel
- Acquisition auprès des tiers - Création dans l'entreprise	- Usage commercial - Usage interne	- Spécifique : pour le besoin d'un utilisateur - Standard : conçu pour plusieurs utilisateurs

4.1. Les logiciels acquis à usage interne

Les logiciels constituent des immobilisations incorporelles s'ils sont destinés à servir de façon durable l'entreprise.

- Les logiciels standards

Ils sont assimilés à des biens incorporels : la TVA est déductible à la facturation.

205		Concessions et droits similaires, brevets	X	
44562		TVA sur immobilisations	X	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		X

- Les logiciels spécifiques

Ils sont assimilés à des prestations de services : la TVA est déductible au règlement.

205		Concessions et droits similaires, brevets	X	
4458		TVA à régulariser en attente	X	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		X

- Les logiciels d'exploitation

Si le prix est dissocié de celui de l'ordinateur, ils sont immobilisés dans le compte 205. Les logiciels d'exploitation intégrés à l'ordinateur, dont le prix est indissocié de celui de l'ordinateur, sont immobilisés dans le compte 2183.

Les logiciels sont amortissables sur la durée d'utilisation prévue.

Application pratique :
Une société a acquis et mis en service le 15/02/N un ordinateur. La facture comprend l'ordinateur pour un montant de 2 800 € HT (y intégrant le logiciel d'exploitation) et du papier listing pour 130 € HT. L'installation est réalisée par le personnel de l'entreprise et s'élève à 200 €.

De plus, elle a acquis le 01/06/N un logiciel spécifique de gestion des stocks pour 900 HT. Paiement à crédit.

15.02.N

205		Concessions et droits similaires, brevets	3 000	
44562		TVA sur immobilisations 2800*0,2	560	
6064		Fournitures administratives	130	
44566		TVA ABS	26	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		3 360
	401	Frs		156
	722	Production immobilisée		200

01.06.N

205		Concessions et droits similaires, brevets	900	

4458	404	TVA à régulariser en attente Fournisseurs d'immobilisations	180	1080

4.2. Les logiciels créés à usage interne

Les logiciels destinés à un usage interne sont enregistrés en immobilisations dans le compte 205, si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet de création du logiciel doit avoir de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale
- l'entreprise doit avoir indiqué concrètement son intention de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour répondre soit aux besoins de sa clientèle (logiciel mère), soit à ses besoins propres (logiciel à usage interne). Afin d'être en mesure de satisfaire aux 2 conditions énoncées ci-dessus, l'entreprise doit mettre en œuvre des outils de gestion permettant :
- d'individualiser nettement chaque projet et d'établir distinctement leur coût ;
- de rattacher les charges engagées aux différentes phases techniques ;
- d'évaluer, à chaque étape, les chances de réussite technique et de rentabilité commerciale du projet.

L'activation est **obligatoire et non optionnelle** lorsque les conditions sont remplies.

Éléments à prendre pour le coût de production :

Éléments	Charges incorporées	Charges exclues
Phase conceptuelle	Analyse organique (conception détaillée de l'application), dernière étape avant la réalisation du projet	Étude générale (analyse préalable) Analyse fonctionnelle (conception générale d'application) À ce stade, on estime que le projet a une faible probabilité de réussite technique
Phase de production	Programmation, réalisation des tests et jeux d'essais	
Phase de mise à disposition de l'utilisateur et du suivi	Élaboration de la documentation technique	Suivi des logiciels (maintenance), formation interne des utilisateurs

La comptabilisation est conforme à celle des immobilisations produites par l'entreprise avec l'utilisation du compte 721 « production immobilisée » et/ou 232 « immobilisations incorporelles en cours » pour une durée supérieure à 1 an.

Les logiciels créés à usage interne sont également amortis à compter de leur date d'achèvement.
Fiscalement, pour les dépenses de logiciels créés, la loi permet de **déduire ces dépenses immobilisées immédiatement (amortissement total au cours de l'exercice) ou de faire l'objet d'un amortissement (comme en comptabilité).** En cas d'option pour la déduction immédiate, un **amortissement dérogatoire doit être constaté**.

Application pratique :
une entreprise a conçu un logiciel de gestion le 01.01.N-1, achevé et mis en service le 01.05.N, dont la durée d'utilisation est de 3 ans. Les dépenses sont les suivantes :

	N-1	N
Étude préalable	**200**	
Analyse fonctionnelle	**3000**	
Analyse organique	**4 800**	**500**
Programmation		**1 000**
Tests et jeux d'essais		**2 500**
Documentation		**200**
Formation		**1 000**

Calculer le coût de production du logiciel et comptabiliser les écritures en N. Fiscalement, l'entreprise n'opte pas pour la déduction immédiate des charges.

CPN-1 = 4 800 ; CPN = 500 + 1 000 + 2 500 + 200 = 4 200

Total = 9 000 €

31.12.N-1

232		Immo incorporelle en cours	4 800	
	721	Production immo.		4 800

31.12.N

205		Logiciel	9000	
	232	Immo incorporelle en cours		4 800
	721	Production immo.		4 200

31.12.N

68111		DAP	2 000	
	2805	Amortissement du logiciel		2 000

9 000 / 3 * 8 /12 = 2 000

Avec l'hypothèse d'une déduction immédiate en fiscalité :

Années	**Amort fiscal**	**Amort comptable**	**Amortissement dérogatoire**	
			Dotations	**Reprises**
N-1	4800		4800	
N	4200	2000	2200	
N+1		3000		3000
N+2		3000		3000
N+3		1000		1000

En complément des écritures précédentes :

31.12.N-1

68725		DAP – Amort dérogatoires	4 800	
	145	Amortissement dérogatoire		4 800

31.12.N

68725		DAP – Amort dérogatoires	2 200	
	145	Amortissement dérogatoire		2 200

Prêt(e) à passer à la pratique ?
Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 18 à 20**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-butgea

4.3. Les logiciels à usage commercial utilisés comme moyen d'exploitation

Les logiciels à usage commercial utilisés comme moyen d'exploitation sont soit des logiciels développés par l'entreprise dont les reproductions seront vendues, soit de logiciels servant d'outils de production dont les prestations seront facturées à des clients (location).

- L'acquisition de logiciels-mères

Traitement identique que le logiciel acquit à usage interne :

205 44562		Concessions et droits similaires, brevets TVA sur immobilisations	X X	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		X

- La création de logiciels-mères

Le traitement comptable est identique à celui des logiciels créés à usage interne :

205		Logiciel	X	
	721	Production immo.		X

4.4. Les logiciels à usage commercial destinés à être vendus

3 cas différents :

- L'acquisition de logiciels destinés à être revendus en l'état

Il s'agit d'une activité de négoce. Les achats sont comptabilisés en achats de marchandises. La vente des logiciels est comptabilisée en « ventes de marchandises ».

- La création de logiciels spécifiques pour une commande client

Les dépenses engagées sont comptabilisées en charges. La vente des logiciels achevés est comptabilisée en prestations de services. À la clôture de l'exercice, les logiciels non facturés constituent des en-cours (34 « En-cours de production de services » à 7134 « Variation des encours de production de services »).

- La fabrication en série de logiciels standards à partir d'un logiciel-mère

Il s'agit d'une activité de production. Les dépenses de reproduction sont comptabilisées en charges. La vente des logiciels est comptabilisée en « ventes de produits finis ». À la clôture les logiciels non vendus constituent des en-cours (355 « stocks de PF » à 7135 « Variation des stocks de produits »).

Application pratique :

Une société a acheté un logiciel le 01.10.N pour le revendre pour 1 900 HT. De plus, la société a créé un logiciel en interne pour ses propres besoins pour un coût de production de 20 000 € le 30.06.N. Elle a réalisé 10 copies (coût global de reproduction 1 000 € HT) de ce logiciel pour des commandes spécifiques à des clients. 6 copies ont été vendues en N (PV unitaire 1 500 € HT).

Comptabiliser les écritures nécessaires en N (hors amortissement).

607 44566 401		Achats de marchandises TVA sur ABS Frs	1 900 380 	 2 280

205	 721	Logiciel Production immo.	20 000	 20 000

512	 44571 706	Banques TVA collectée PS	10 800	 1 800 9 000

34	 7134	En-cours de PS Variation des encours de PS	4 000	 4 000

5. Les sites internet

Le PCG distingue deux types de sites Internet créés :

- Les **sites Internet passifs** de simple présentation de l'entreprise : ces sites ne peuvent être immobilisés.

- Les **sites Internet actifs** permettant d'enregistrer descommandes ou de participer aux systèmes d'information ou commerciaux de l'entreprise : seuls ces sites peuvent sous conditions être immobilisés (option comptable).

Pour pouvoir être immobilisés, les sites actifs doivent réunir les 6 conditions suivantes :

- Le site Internet a de sérieuses chances de réussite technique.
- L'entreprise a l'intention d'achever le site et de l'utiliser ou de le vendre.
- L'entreprise a la capacité d'utiliser ou de vendre le site Internet.
- Le site générera des avantages économiques futurs.
- L'entreprise dispose de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre le site Internet.
- L'entreprise a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site au cours de son développement.

Si ces conditions ne sont pas respectées, l'ensemble des coûts de création du site sont comptabilisés en charge.

Pour les sites Internet actifs, seuls **les frais liés à la phase de développement** et de mise en production peuvent être immobilisés.

Phases de création	Traitement comptable	Exemples
		• études de faisabilité
		• exploration des moyens permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées
Recherche préalable	En charges	• sélection des fournisseurs
		• traitement des questions juridiques préalables (confidentialité, droits d'auteur, etc.)
Développement et mise en production		• dépenses générales de développement
	À l'actif	• coûts de conception et de développement des graphiques
		• coûts relatifs au contenu du site
		• formation des salariés participant à l'entretien du site
		• enregistrement du site auprès des moteurs de recherche
Exploitation	En charges	• mise à jour des graphiques du site
		• création et vérification de liens
		• redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine

Les sites Internet sont amortis à compter de leur date d'achèvement, sur la durée probable d'utilisation.

NB : La société ne connaît pas par avance la durée d'exploitation du nom de domaine. Autrement dit, la consommation des avantages économiques futurs n'est pas déterminable. **Il en ressort que le nom de domaine n'est pas amortissable.**

Au niveau fiscal, la phase de développement et de mise en production du site est assimilée à des dépenses de conception de logiciels et peuvent soit faire l'objet d'un amortissement (comme en comptabilité) soit faire l'objet d'une déduction immédiate. Ce choix doit être effectué globalement pour chacun des sites créés. En cas d'option pour la déduction immédiate, un amortissement dérogatoire doit être constaté.

Application pratique :
Au cours de l'année N, une société fait concevoir par ses services 2 sites Internet :

- Site N°1 : Il présente les différents produits de l'entreprise ainsi que les comptes annuels des 5 dernières années. Date de mise en service : 05/07/N

- Site N°2 : Il permet de commander et payer en ligne des articles de la société. Date de mise en service : 01/10/N. La durée d'utilisation est estimée à 3 ans.

Les coûts des 2 sites engagés au cours de l'année ont été les suivants :

	Site n°1	Site n°2
Dépenses de recherche préalable	700	4 000
Dépenses de développement et mise en production		
	3 400	9 000
Dépenses d'exploitation (formation des salariés…)		
	500	1 000

Passer les écritures nécessaires en N (l'entreprise a choisi l'option fiscale).

Le site n°1 est un site passif et ne fera l'objet d'aucun enregistrement à la clôture. Les frais correspondants doivent en effet rester en charge.

Le site n°2 est un site actif et peut être immobilisé à hauteur des frais de développement et mise en production et à la condition expresse qu'il réponde aux 6 conditions énoncées par le PCG.

01.10.N

205		Logiciel	9 000	
	721	Production immobilisée		9 000

31.12.N

681		DAP	750	
	2805	Amortissement – site Internet		750

9 000 *3/12 /3

31.12.N

68725		DAP dérogatoires	8 250	
	145	Amortissement dérogatoire		8 250

9 000 - 750

6. Les fonds commerciaux

Le fonds commercial est une composante du fonds de commerce, dont il représente la valeur de la clientèle, de l'enseigne, du nom commercial et des parts de marché notamment. Il représente la différence entre le prix d'acquisition total et les actifs devant être comptabilités à d'autres postes (stocks, matériel…).

Application pratique :

Acquisition d'un fonds de commerce pour 100 000 € le 01.01.N. Il comprend les stocks de 10 000 € et du matériel pour 20 000 €. Le fonds de commerce est évalué à 100 000 € - 10 000 € - 20 000 € = 70 000 €.

X.X.X

207		Fonds commercial	X	
215		Matériel	X	
37		Stocks de M/ses	X	
	404	Frs immo.		X

Dans notre situation,

01.01.N

207		Fonds commercial	70 000	
215		Matériel	20 000	
37		Stocks de M/ses	10 000	
	404	Frs immo.		100 000

Sur le plan comptable, il s'agit d'un **actif incorporel** qui est présumé avoir une durée d'utilisation illimitée. Ce postulat le rend donc **non amortissable**.
Néanmoins, une évaluation de la valeur « marchande » du fonds commercial en question doit être faite tous les ans afin de constater une éventuelle dépréciation d'actif. La provision pour dépréciation est déductible fiscalement.

Exception : le **fonds commercial peut avoir une durée d'utilisation limitée**. Le bien peut être amorti sur sa durée d'utilisation (par exemple, lorsqu'il est adossé à un contrat ou à une autorisation légale de durée déterminée), ou sur 10 ans si cette durée ne peut pas être déterminée de manière fiable.

Les petites entreprises bénéficient également d'une disposition spécifique pour l'amortissement de leur fonds commercial.

En effet, elles peuvent opter pour la mesure comptable dite de simplification qui leur permet **d'amortir sur 10 ans leur fonds commercial** (art 214-3 du PCG) sans avoir à justifier d'une durée d'utilisation limitée. Pour cela, elles ne doivent pas dépasser 2 des 3 seuils suivants :

- 15 millions d'euros de chiffre d'affaires
- 7,5 millions d'euros de total bilan
- 50 salariés

Les petites entreprises sont alors dispensées de faire systématiquement un test de dépréciation.

Fiscalement, l'amortissement est non déductible.

Enfin, les fonds commerciaux créés ne **peuvent être comptabiliser en immobilisation (difficilement évaluable de manière fiable)**.

Application pratique :

Depuis sa création, l'entreprise HALESCOURT n'a cessé d'évoluer et de se développer. Elle s'est ainsi implantée dans un département voisin grâce à l'acquisition d'un fonds commercial. Ce dernier a été acquis moyennant le paiement de redevances annuelles. La TVA sera négligée.

1. **Les fonds commerciaux sont-ils tous comptabilisés à l'actif ? Justifier votre réponse.**
2. **Présenter le calcul permettant d'obtenir la valeur du fonds commercial, égale à 226 000 €.**
3. **Rappeler les conditions de mise en œuvre d'un test de dépréciation. Comptabiliser la dépréciation du fonds commercial à la clôture de l'exercice N.**

Acquisition d'un fonds commercial

Le fonds commercial est situé en Savoie. Il a été acquis début N moyennant le paiement de redevances annuelles pendant 5 ans. Le contrat prévoit une part fixe et une part variable :

- la part fixe d'un montant de 10 000 € a été payée lors de l'acquisition le 02 janvier N ;
- la part variable est égale à 10 % du chiffre d'affaires réalisé pendant l'année et est versée le 31 décembre de chaque année.

L'entreprise HALESCOURT a prudemment estimé à 500 000 € le chiffre d'affaires annuel lié à ce fonds commercial pendant la durée du contrat. Le taux d'actualisation retenu est de 5 %.

Le montant à retenir pour la comptabilisation à l'actif a été calculé et arrondi à 226 000 €.

La valeur actuelle au 31 décembre N du fonds commercial est estimée à 218 000 €. L'entreprise n'est pas en capacité de déterminer de manière fiable la durée d'utilisation du fonds commercial.

Correction :

1. **Les fonds commerciaux sont-ils tous comptabilisés à l'actif ? Justifier votre réponse.**

Seuls les fonds commerciaux acquis sont comptabilités à l'actif. Les fonds commerciaux créés ne **peuvent être comptabiliser en immobilisation (difficilement évaluable de manière fiable)**.

2. **Présenter le calcul permettant d'obtenir la valeur du fonds commercial, égale à 226 000 €.**

10 000 + 500 000 * 10% * ((1 – (1+5%)^-5)/5%)

3. **Rappeler les conditions de mise en œuvre d'un test de dépréciation. Comptabiliser la dépréciation du fonds commercial à la clôture de l'exercice N.**

Art. 214-16

L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

Art. 214-17

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants :

- Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement,
- Internes : obsolescence ou dégradation physique

Dépréciation = 226 000 - 218 000 = 8 000

31.12.N

68161		Dotations pour dépréciations	8 000	
	2907	Dépréciations		8 000

Prêt(e) à passer à la pratique ?
Découvrez nos fiches d'exercices d'entraînement (**exercices 18 à 20**), fiches de révision complètes et corrigés pas-à-pas sur notre espace dédié : https://www.comprendre-la-compta-gestion.com/shop-butgea