

Chapitre 6 - Evaluation et comptabilisation des immobilisations incorporelles : cas spécifiques

Synthèse

Sommaire :

| | | |
|------|--|----|
| 1. | Les redevances annuelles..... | 2 |
| 1.1. | La détermination de la valeur d'entrée de l'immobilisation..... | 2 |
| 1.2. | Le traitement comptable..... | 2 |
| 2. | Les opérations de recherche et développement | 4 |
| 2.1. | Les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle | 4 |
| 2.2. | Les règles d'amortissement des frais de développement activés et l'aboutissement d'un projet | 5 |
| 3. | Les brevets et marques | 8 |
| 3.1. | L'acquisition de brevets et de marques | 8 |
| 3.2. | La création de brevets et de marques en interne..... | 8 |
| 3.3. | Les écritures comptables à l'inventaire..... | 8 |
| 4. | Les logiciels..... | 9 |
| 4.1. | Les logiciels acquis à usage interne..... | 9 |
| 4.2. | Les logiciels créés à usage interne..... | 10 |
| 4.3. | Les logiciels à usage commercial utilisés comme moyen d'exploitation | 13 |
| 4.4. | Les logiciels à usage commercial destinés à être vendus..... | 14 |
| 5. | Les sites internet | 15 |

1. Les redevances annuelles

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 :

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

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) .

Exemple : 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).

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

| | | | | |
|-----------|-----|-----------------------------|---------|---------|
| 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 | |

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 suivants pour pouvoir immobiliser ces frais :

- L'entreprise doit démontrer la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente.
- L'entreprise a l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle 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 incorporelle au 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 est au moins égal au montant des frais non amortis.**

| | | | | |
|-------|------|---------|--------------------------------|---|
| | | 31.12.N | | |
| 68111 | 2803 | DAP | Amortissement des frais de R&D | X |
| | | | | 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 | 2803 | Concessions et droits similaires, brevets | Amortissement des frais de R&D | X |
| | | Frais de recherche et de développement | | X |

Le brevet sera amorti sur la durée résiduelle :

| | | | | |
|-------|------|---------|-------------------------|---|
| | | 31.12.N | | |
| 68111 | 2805 | DAP | Amortissement du brevet | X |
| | | | | X |

En cas **d'échec du projet**, les frais de développement activés 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**.

Exemple : un projet de R&D est engagé en N :

- Les frais de développement engagés du 01.07.N au 31.12.N sont de 6 000 €,
- Les frais de développement engagés du 01.01.N+1 au 30.06.N+1 sont de 9 000 €.

L'entreprise a activé 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 4 ans.

Comptabiliser les écritures nécessaires de N à N+2.

| | | | | | |
|-----|-----|--|-------|-------|--|
| | | 31.12.N | | | |
| 203 | 721 | Frais de recherche et de développement Production immobilisée | 6 000 | 6 000 | |

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 | 721 | Frais de recherche et de développement Production immobilisée | 9 000 | 9 000 | |

| | | | | | |
|-------|------|---------------------------------------|-------|-------|--|
| | | 31.12.N+1 | | | |
| 68111 | 2803 | DAP Amortissement des frais de R&D | 2 100 | 2 100 | |

$$\text{DAP} = 6000/5 + 9000/5 * 6/12 = 2\ 100$$

| | | | | | |
|-------|------|---------------------------------------|-------|-------|--|
| | | 31.12.N+2 | | | |
| 68111 | 2803 | DAP Amortissement des frais de R&D | 1 500 | 1 500 | |

15 000 / 5 * 6/12

$$\text{Solde du compte 203} : 6\ 000 + 9\ 000 = 15\ 000$$

$$\text{Solde du compte 2803} : 2\ 100 + 1\ 500 = 3\ 600$$

$$\text{Valeur du brevet} : 15\ 000 - 3\ 600 = 11\ 400$$

| | | | | | |
|------|------|---|-----------------|--------|--|
| | | 31.12.N+2 | | | |
| 205 | 2803 | Concessions et droits similaires, brevets Amortissement des frais de R&D | 11 400 3 600 | 15 000 | |
| 2803 | | | | | |

| | | | | | |
|-------|------|--------------------------------|-------|-------|--|
| | | 31.12.N+2 | | | |
| 68111 | 2805 | DAP Amortissement du brevet | 2 280 | 2 280 | |

11 400 / (4-1,5)*6/12

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

- Les logiciels spécifiques

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

| | | | | |
|-------------|--|---|--------|--|
| 205 4458 | | Concessions et droits similaires, brevets TVA à régulariser en attente | X 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.

Exemple : 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 | | TVA à régulariser en attente | 180 |
| | 404 | Fournisseurs d'immobilisations | 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**.

Exemple : 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.

$$\text{CPN-1} = 4\,800 ; \text{CPN} = 500 + 1\,000 + 2\,500 + 200 = 4\,200$$

$$\text{Total} = 9\,000 \text{ €}$$

| | | | | | | | |
|-------|------------|--|-------|-------|-------|--|--|
| | | 31.12.N-1 | | | | | |
| 232 | 721 | Immo incorporelle en cours Production immo. | 4 800 | 4 800 | | | |
| | | | | | | | |
| | | 31.12.N | | | | | |
| 205 | 232 721 | Logiciel Immo incorporelle en cours Production immo. | 9000 | 4 800 | 4 200 | | |
| | | | | | | | |
| | | 31.12.N | | | | | |
| 68111 | 2805 | DAP Amortissement du logiciel | 2 000 | 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 :

| | | | | | |
|-------|-----|-----------|---|-------|-------|
| 68725 | 145 | 31.12.N-1 | DAP – Amort dérogatoires Amortissement dérogatoire | 4 800 | 4 800 |
| 68725 | 145 | 31.12.N | DAP – Amort dérogatoires Amortissement dérogatoire | 2 200 | 2 200 |

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 acquis à usage interne :

| | | | | |
|-------|-----|---|---|---|
| 205 | | Concessions et droits similaires, brevets | X | |
| 44562 | | TVA sur immobilisations | 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 Production immo. | X | | | X |
| | 721 | | | | | |

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 »).

Exemple : Une société a acheté un logiciel le 01.10.N pour le revendre pour 900 HT. De plus, la société a créé un logiciel en interne pour ses propres besoins pour un coût de production de 30 000 € le 30.06.N. Elle a réalisé 10 copies (coût global de reproduction 1 200 € 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 | | Achats de marchandises TVA sur ABS Frs | 900 180 | | | 1 080 |
| | 401 | | | | | |

| | | | | |
|-----|-------|---|--------|--------|
| 205 | 721 | Logiciel Production immo. | 30 000 | 30 000 |
| 512 | 44571 | Banques TVA collectée | 10 800 | 1 800 |
| | 706 | PS | | 9 000 |
| 34 | 7134 | En-cours de PS Variation des encours de PS | 4 800 | 4 800 |

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 des commandes 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 |
|-------------------------------------|----------------------|---|
| Recherche préalable | En charges | <ul style="list-style-type: none"> • études de faisabilité • exploration des moyens permettant de réaliser les fonctionnalités souhaitées • sélection des fournisseurs • traitement des questions juridiques préalables (confidentialité, droits d'auteur, etc.) |
| Développement et mise en production | À l'actif | <ul style="list-style-type: none"> • dépenses générales de développement • coûts de conception et de développement des graphiques • coûts relatifs au contenu du site |
| Exploitation | En charges | <ul style="list-style-type: none"> • formation des salariés participant à l'entretien du site • enregistrement du site auprès des moteurs de recherche • 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.

Exemple :

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.

| | | | | |
|----------------|------|--|-------|-------|
| 205 | 721 | 01.10.N Logiciel Production immobilisée | 9 000 | 9 000 |
| 681 | 2805 | 31.12.N DAP Amortissement – site Internet | 750 | 750 |
| 9 000 *3/12 /3 | | | | |
| 68725 | 145 | 31.12.N DAP dérogatoires Amortissement dérogatoire | 8 250 | 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 comptabilisés à d'autres postes (stocks, matériel...).

Exemple : 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)**.

Exemple (sujet DCG):

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. Enregistrer la (ou les) écriture(s) nécessaire(s) le 2 janvier N.**
- 4. Comptabiliser le paiement de la redevance au 31 décembre N.**
- 5. 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 €. Le chiffre d'affaires réalisé en N s'élève à 420 000 €.

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 comptabilisés 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. Enregistrer la (ou les) écriture(s) nécessaire(s) le 2 janvier N.

| | | | | |
|------|------|--|---------|---------|
| 207 | | Fonds commercial | 226 000 | |
| | 4041 | Fournisseurs (Contrat fonds commercial) | | 226 000 |
| 4041 | | Fournisseurs | 10 000 | |
| | 5121 | Banques (Chèque ou virement part fixe) | | 10 000 |

4. Comptabiliser le paiement de la redevance au 31 décembre N.

| | | | | |
|------|------|----------------------------------|--------|--------|
| 4041 | | Fournisseurs | 42 000 | |
| | 5121 | Banques (Chèque ou virement) | | 42 000 |

5. 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

$$\text{Dépréciation} = 226\,000 - 218\,000 = 8\,000$$

| | | | | |
|-------|------|---------------------------------|-------|-------|
| 68161 | | Dotations pour dépréciation | 8 000 | |
| | 2907 | Dépréciations | | 8 000 |
| | | (dépréciation fonds commercial) | | |
