



**11-** La méthode d'évaluation du stock doit être changée car elle ne permet plus une évaluation juste d'un élément d'actif (le stock). Une information justifiée doit être renseignée dans l'ETIC.

**12-** D'après l'article 14 de la loi 9-88 relative aux obligations comptables du commerçant « ... L'amortissement consiste à étaler le montant amortissable de l'immobilisation sur sa durée prévisionnelle d'utilisation par l'entreprise selon un plan d'amortissement. La valeur d'entrée diminuée du montant cumulé des amortissements forme la valeur nette d'amortissements de l'immobilisation. ». On ne peut donc pas faire varier les amortissements en fonction des résultats, ceci conformément au respect du principe de la permanence des méthodes.

**13-** Le principe de permanence de méthodes doit être respecté. En cas de changement de méthode, une information argumentée doit être insérée dans les ETIC.

## **CAS N° 2 : Évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles**

### ***1- Rappel des règles d'évaluation relatives aux immobilisations corporelles produites***

La valeur d'entrée est composée d'éléments suivants :

Coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées

+ des charges directes de production tels les charges de personnel, les services extérieurs, les amortissements ;

+ des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production de l'immobilisation.

#### **Sont exclus :**

- les frais d'administration générale ;

- les frais de stockage des produits ;

- les frais de recherche et développement

- les charges financières. Le coût de production des immobilisations **peut** comprendre le montant des intérêts relatifs aux dettes contractées pour le financement de cette production depuis le "préfinancement" spécifique jusqu'à la date normale d'achèvement de l'immobilisation ou de sa mise en service si elle est exceptionnellement antérieure à cette date. Mention doit être faite dans l'ETIC de cette inclusion de charges financières.

- les pertes et gaspillages accidentels ou exceptionnels ainsi que la quote-part des frais fixes résultant de la sous-activité.

Pour notre cas les honoraires + commissions + frais de stockage + frais d'administration générale + intérêts du crédit bancaire généralement ne sont pas compris dans le coût de production du magasin ;

2-

☞ **Détermination du cout de production :**

Éléments	Montant
Bâtiment	00
Frais d'architecte	8 000
Charges de démolition du terrain	150 000
Matières et fournitures	380 000
Charges de personnel	120 000
Charges indirectes	100 000
<b>Total</b>	<b>758 000 DH HT</b>

Ainsi, le magasin de stockage est évalué à **758 000 DH HT** (Valeur d'entrée).

**NB : Nous avons décidé de ne pas intégrer les charges financières dans le coût de cette production.**

☞ **Le coût d'acquisition du terrain**

Il est égal au prix d'achat du terrain, soit.....**1 000 000 DH**

Les frais notariés constituent des charges d'acquisition exclues du coût d'acquisition.

Quant au coût de la démolition des anciens bâtiments, il est incorporé au coût de production des nouveaux bâtiments. Cette solution est d'ailleurs préférable, car elle permettra à la société de les amortir, ce qui n'aurait pas été le cas si on avait choisi de l'intégrer dans le coût du terrain.

**2- Enregistrement comptable**

2313	5141	18/02/N Terrains bâtis	1 000 000	1 000 000
		Banques Titre foncier n°....		
61361	5161	18/02/N Commissions et courtages	5 000	10 800
61365		Honoraires (Notaire)	4 000	
34552		État, TVA récupérable sur charges (9 000 x 20%)	1 800	
		Banques Chèques n°....		
23218	5161	01/03/N Autres bâtiments (encours)	8 000	9 600
34551		État, TVA récupérable sur immobilisations	1600	
		Caisses Pièce de caisse n°... (honoraires d'architecte)		
23218	1486	18/04/N Autres bâtiments (encours)	150 000	180 000
34551		État, TVA récupérable sur immobilisations	30 000	
		Fournisseurs d'immobilisations (Travaux de démolition)		

**COMPTABILITE APPROFONDIE**

		01/05/N		
23218		Autres bâtiments (encours)	600 000	
34551		État, TVA récupérable sur immobilisations	120 000	
	7143	Immobilisations corporelles produites		600 000
	4455	Etat, TVA facturée (Travaux de construction)		120 000
		30/10/N		
2321		Bâtiments	758 000	
	23218	Autres bâtiments (Achèvement des travaux de construction)		758 000

**NB : nous avons décidé de garder les charges relatives à l'acquisition de terrain dans la classe 6.**

		20/11/N		
2316		Agencements et aménagements de terrains	45 000	
34551		État, TVA récupérable sur immobilisations	9 000	
	5141	Banques		54 000
		Facture de la clôture du Terrain		
		31/12/N		
6193		DEA des immobilisations Corporelles	7 880	
	28316	Amort. des agen. et aména. de terrains		300
	28321	Amort. des Bâtiments		7 580
		Dotation = $(45\ 000 \times 4\% \times 2/12) + (758\ 000 \times 4\% \times 3/12)$		

**CAS N° 3 : Traitement comptable des logiciels**

1°

On distingue deux types de logiciels :

- **logiciel à usage commercial** : il est enregistré parmi les stocks de l'entreprise s'il est appelé à être vendu. Il peut, cependant, être considéré comme une immobilisation s'il est destiné à couvrir les besoins de plusieurs utilisateurs (pour les entreprises de service informatique);
- **le logiciel à usage interne** : il s'agit des logiciels spécifiques créés par l'entreprise elle-même en fonction de ses propres besoins tels que, par exemple, des logiciels de gestion de stock ou de gestion de production.

**Traitement comptable :**

Les charges relatives à la production d'un logiciel sont comptabilisées dans la classe 6. Toutefois certaines dépenses peuvent être activées dans la mesure où elles sont **significatives** et que le logiciel lui-même, représente **une certaine utilité** pour l'entreprise.

Les logiciels destinés à usage interne sont enregistrés en immobilisations si les conditions sont simultanément remplies :

**COMPTABILITE APPROFONDIE**

- Le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;
- L'entité manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée minimale estimée compte tenue de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le résultat.

**NB : Ces dispositions sont tirées de l'article 331-3 du PCG Français en absence de précisions dans le CGNC marocain.**

**2° Détermination du coût de production du logiciel-mère Cliplus:**

Selon l'article 331-3-II du PCG, les différentes étapes du développement d'un logiciel créé par l'entreprise, à usage commercial ou à usage interne, doit être traité ainsi :

	Charges exclues du coût de production	Charges incluses dans le coût de production	
		Exercice N	Exercice N+1
Étude de marché préalable	18 000		
Analyse fonctionnelle	27 900		
<b>Analyse organique</b>		20 500	
<b>Programmation</b>		54 900	
<b>Tests et jeux d'essai</b>			38 300
<b>Documentation</b>			36 400
Formation des utilisateurs	21 000		

Le coût de « Cliplus » à la clôture de l'exercice N est donc de **75 400 DH** ;

Le **coût total** lors de sa mise en service en N+1 est de **150 100 DH**.

**3° Comptabilisation des opérations sur logiciels à usage commercial.**

**Exercice N :**

2285	7142	31/12/N	75 400	75 400
		Immobilisations incorporelles en cours		
		Immobilisations incorporelles produites (Logiciel en cours)		
3131	7134	31/12/N	28 800	28 800
		Services en cours		
		Variation de stock de services en cours (Coût de production du logiciel faisant l'objet d'une commande spécifique)		

**COMPTABILITE APPROFONDIE**

**Exercice N+1 :**

7134		01/01/N+1		
	3131	Variation de stock de services en cours	28 800	
		Services en cours		28 800
		Annulation du stock initial		
3421		15/05/N+1		
	7124	Clients	89 400	
	4455	Ventes de services produits au Maroc		74 500
		Etat, TVA facturée		14 900
		Facture n° .... (Vente de logiciel spécifique)		
2220		01/10/N+1		
34551		Brevets, marques, droits et valeurs similaires	150 100	
	7142	État, TVA récupérable sur immobilisations	30 020	
	2285	Immobilisations incorporelles produites		74 700
	4455	Immobilisations incorporelles en cours		75 400
		Etat, TVA facturée		30 020
6192		31/12/N+1		
	2822	DEA des immobilisations incorporelles	9 381,25	
		Amorts de brevets, marques, droits et valeurs similaires		9 381,25
		$150\ 100 \times 25/100 \times 3/12$		

**4° Logiciels à usage interne**

☞ **Logiciel « RbatAntiV »:**

2220		15/09/N+1		
34551		Brevets, marques, droits et valeurs similaires	12 500	
	1486	État, TVA récupérables sur immobilisations	2 500	
		Fournisseurs d'immobilisations		15 000
		(Acquisition de l'anti-virus)		
61335		10/12/N+1		
34552		Maintenances	300	
	4411	État, TVA récupérables sur charges	60	
		Fournisseurs		360
		(Frais de mise à jour de l'anti-virus)		

**COMPTABILITE APPROFONDIE**

**Logiciel "G2plus"**

		31/12/N		
2285		Immobilisations incorporelles en cours	57 000	
	7142	Immobilisations incorporelles produites		26 300
	7197	Transferts de charges d'exploitation (Logiciel interne encours)		30 700
		15/10/N+1		
2220		Brevets marques, droits et valeurs similaires	127 800	
34551		État, TVA récupérables sur immobilisations	25 560	
	2285	Immobilisations incorporelles en cours		57 000
	7142	Immobilisations incorporelles produites		39 800
	7197	Transferts de charges d'exploitation		31 000
	4455	État, TVA facturée (Mise en service du logiciel G2Plus)		25 560
		31/12/N+1		
6192		DEA aux amorts des immobilisations incorporelles	7 987,5	
65941		DNC pour amortissements dérogatoires	3 993,75	
	2822	Amort. de brevets, marques, droits et val. Similaires		7 987,5
	1351	Provisions pour amortissements dérogatoires		3 993,75
		Amort économique = $127\,800 \times 25/100 \times 3/12$		
		Amort fiscal = $11\,981,25 - 7\,987,5$		

**NB :** L'amortissement dérogatoire est la différence entre l'annuité dégressive et l'amortissement économique (annuité constante) :  $(127\,800 \times 37,5/100 \times 3/12) - (127\,800 \times 25/100 \times 3/12)$

**CAS N°4 : Évaluation des immobilisations corporelles**

1°

**a) Le coût d'acquisition du terrain** = 4 000 000 DH

Les charges engagées pour l'acquisition du terrain sont comptabilisées dans la classe 6. Toutefois, l'entreprise peut décider de les transférer en Actif (Frais d'acquisition d'immobilisation).

**b) Le coût de production des installations techniques**

Les frais d'études préalables (non directement liés à la production de l'immobilisation) et les frais administratifs généraux ne peuvent être rattachés au coût d'entrée.

Le coût d'emprunts imputés sont estimés à  $5\,000\,000 \times 6\% \times 8/12 = 200\,000$  DH

Coûts imputables	Coûts engagés en N	Coûts engagés en N+1
Matériaux	320 000	560 000
Factures de sous-traitants	448 000	1 032 000
Main d'œuvre interne	380 000	720 000
Autres coûts internes		60 000
Coût d'emprunts		200 000
Coûts de remise en état		600 000
<b>TOTAL</b>	<b>1 148 000</b>	<b>3 172 000</b>

**COMPTABILITE APPROFONDIE**

	<b>TOTAL</b>	<b>4 320 000</b>
--	--------------	------------------

Ainsi, le coût des installations techniques est de **4 320 000 DH HT**

**2° Enregistrement comptable**

		30/04/N		
2313		Terrains bâtis	4 000 000	
	5141	Banques		2 000 000
	1486	Fournisseurs d'immobilisations (Acquisition de terrain)		2 000 000
		31/12/N		
2121		Frais d'acquisition d'immobilisations	299 000	
	7197	Transferts de charges d'exploitation (Frais d'acquisition de terrain)		299 000
		31/12/N		
6191		DEA de l'immobilisation en non-valeurs	59 800	
	28121	Amortissements des frais d'acquisition d'immob. (299 000/5)		59 800
		31/12/N		
2392		Immob.corp. encours de terrains et constructions	3 400 000	
	7143	Immobilisations corporelles produites (construction en cours)		3 400 000

		31/12/N		
6195		Dotations aux provisions pour risques et charges	600 000	
	4508	Autres provisions pour risques et charges (constatation de la provision pour charge)		600 000

		31/12/N		
2393		Immob.corp.en cours des ITMO	1 148 000	
	7143	Immobilisations corporelles produites (Installations techniques en cours)		1 148 000
		31/12/N+1		
2331		Installations techniques	4 320 000	
34552		Etat, TVA récupérables sur immobilisations	864 000	
	2393	Immobilisations corporelles en cours des ITMO		1 148 000
	7143	Immobilisations corporelles produites		1 340 000*
	7197	Transferts de charges d'exploitation		1 632 000*
	7397	Transferts de charges financières		200 000
	4455	Etat, TVA facturée		864 000

**COMPTABILITE APPROFONDIE**

4508	7195	(Installations produites)	600 000	600 000
2321	2392	31/12/N+1 Autres provisions pour risques et charges Reprises sur provisions pour risques et charges (Annulation de la provision)	8 500 000	3 400 000
6194	7143	31/12/N+1 Bâtiments Immob.corp. en cours de terrains et constructions Immobilisations corporelles produites (Constructions achevées)	864 000 864 000	5 100 000
65941	28331	31/12/N+2 DEA des immobilisations corporelles		864 000
	1351	DNC aux amortissements dérogatoires Amortissements des Installations techniques Provisions pour amortissements dérogatoires		864 000
6194		Amortissement économique = 4 320 000 x 20 % Amortissement fiscal = 4 320 000 x 40% - 864 000	212 500	212 500
		31/12/N+2 DEA des immobilisations corporelles Amortissements des bâtiments (Dotation = 8 500 000 x 2,5%)		

\* **1 340 000** = 560 000 + 720 000 + 60 000

\* **1 632 000** = 1 032 000 + 600 000