



كلية العلوم
القانونية والاقتصادية
والاجتماعية – مراكش
FACULTÉ DES SCIENCES
JURIDIQUES, ÉCONOMIQUES
ET SOCIALES – MARRAKECH

LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE — LES NORMES IAS/IFRS

Master 1 — CCA

Pr. SARRA MRANI ZENTAR

Année universitaire : 2020-2021

Option : Gestion**Professeure en charge du cours : Pr SARRA MRANI ZENTAR****Langue d'enseignement : Français****Volume Horaire du cours : 48H****Présentation du cours**

Ce cours vise à familiariser les étudiants avec la normalisation comptable internationale et le référentiel IAS/IFRS. Il retrace l'évolution des pratiques comptables, de la comptabilité rudimentaire à la comptabilité normalisée, présente les grandes écoles comptables (anglo-saxonne et franco-germanique) ainsi que les référentiels internationaux (IFRS, US GAAP), puis expose le cadre conceptuel de l'IASB, le processus d'élaboration et la structure des normes. Il se prolonge par l'étude des principales normes relatives aux immobilisations incorporelles (IAS 38, IFRS 3, IAS 23, SIC 32) et par la comparaison avec le référentiel comptable marocain.

Objectifs du cours

- Comprendre les raisons et les enjeux de la normalisation comptable internationale
- Situer les normes IAS/IFRS par rapport au référentiel comptable marocain et aux US GAAP
- Maîtriser le cadre conceptuel de l'IASB, les caractéristiques qualitatives de l'information financière et la notion de juste valeur
- Appliquer les principales normes relatives aux immobilisations incorporelles (comptabilisation, évaluation, amortissement, dépréciation) et retraiter les immobilisations en non-valeurs

Les méthodes pédagogiques

Le cours se présente sous forme de cours magistraux d'une durée de deux heures :

- Des applications pour chacun des chapitres développés.

Contenu du cours

Chapitre 1 : Fondements et évolution de la normalisation comptable (rôle de la comptabilité, évolution des pratiques et des normes, dates clés, mise en place des IFRS, plan comptable marocain, processus de normalisation)

Chapitre 2 : Systèmes comptables et référentiels internationaux (classification des systèmes comptables, école anglo-saxonne et école franco-germanique, référentiels internationaux, US GAAP, le cas Enron, passage des normes nationales aux normes internationales)

Chapitre 3 : Cadre conceptuel, structure et principes des normes IFRS (cadre conceptuel de l'IASB, processus d'élaboration d'une norme, structure des normes, caractéristiques qualitatives, juste valeur, contenu des états financiers)

Chapitre 4 : Étude des principales normes (IAS 38 — immobilisations incorporelles, IFRS 3 et goodwill, IAS 23 — coûts d'emprunt, frais de recherche et développement, logiciels, sites Internet SIC 32, immobilisations en non-valeurs, comparatif avec le référentiel national)

SOMMAIRE

Chapitre 1 Fondements et évolution de la normalisation comptable.....	4
Chapitre 2 Systèmes comptables et référentiels internationaux	11
Chapitre 3 Cadre conceptuel, structure et principes des normes IFRS.....	16
Chapitre 4 Étude des principales normes	21

Chapitre 1 Fondements et évolution de la normalisation comptable

1 La comptabilité est indispensable pour la gestion d'une entreprise

La comptabilité est une technique qui permet d'enregistrer toutes les opérations réalisées par l'entreprise et d'établir, après traitement, des états financiers à la fois utiles pour les dirigeants de l'entreprise que pour les tiers.

La comptabilité présente donc une grande utilité pour le chef d'entreprise :

- Elle lui permet de connaître ses résultats : outil financier qui retrace les différentes opérations de l'entreprise, en vue d'établir le CPC qui dégage le résultat.
- Elle lui permet d'orienter ses choix : instrument de prise de décisions.
- Elle lui permet de mieux gérer son entreprise : instrument de gestion.
- Elle lui permet de faire des projections : instrument de prévision.
- Elle lui permet d'acquitter ses obligations administratives ou autres : moyen de preuve.

2 Évolutions des pratiques comptables

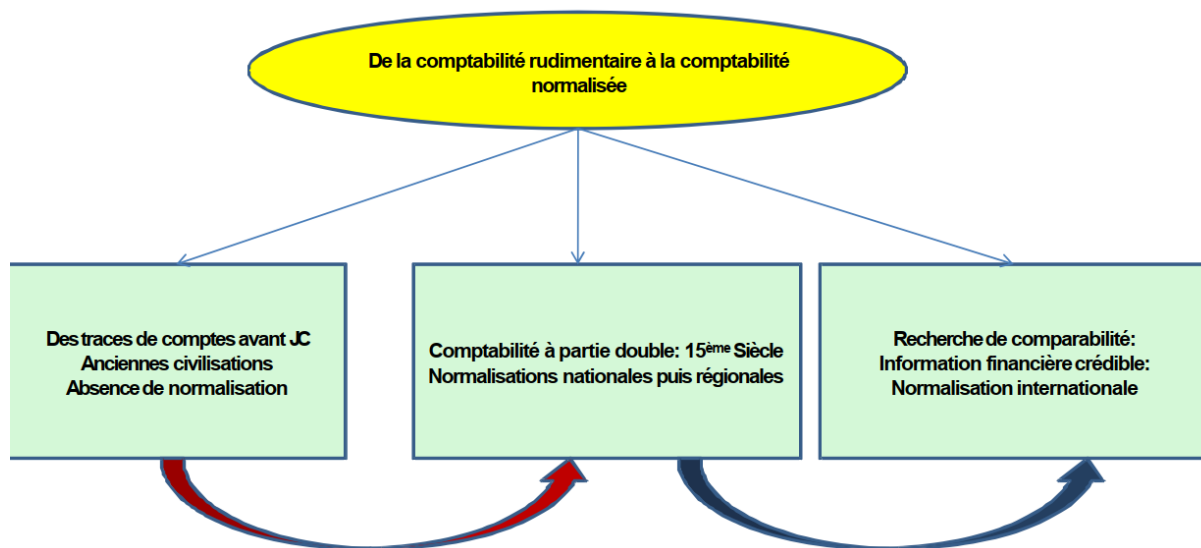
La comptabilité a existé depuis fort longtemps, puis a évolué pour devenir enfin un langage universel.

2.1 De la comptabilité rudimentaire à la comptabilité normalisée

- Des traces de comptes avant J.-C. — anciennes civilisations : absence de normalisation.
- Comptabilité à partie double : 15^e siècle — normalisations nationales puis régionales.
- Recherche de comparabilité et d'une information financière crédible : normalisation internationale.

3 Évolution des normes comptables

La comptabilité a existé depuis fort longtemps, puis a évolué pour devenir enfin un langage universel:



La comptabilité, née dès l'Antiquité, formalisée depuis le quinzième siècle, est devenue la source la plus sûre de l'information économique et financière.

La mondialisation des économies, le décloisonnement des marchés économiques et financiers, le développement des marchés financiers et l'apparition de nouveaux instruments financiers ont engendré plusieurs problèmes, d'où l'intérêt de l'harmonisation comptable internationale.

4 La comptabilité tend à devenir un langage universel

- Le capitalisme financier est planétaire bien avant la globalisation de l'économie.
- Les investisseurs ont besoin d'états financiers des entreprises reflétant leur situation exacte d'une manière sincère, et de comparer les situations d'entreprises installées dans des pays différents.
- L'utilisation de normes par pays ne permet pas d'obtenir cette comparabilité.
- La recherche d'un langage comptable universel s'est fait sentir depuis longtemps.

5 Dates clés des normes comptables internationales

- 1973 : création de l'IASC.
- 1975 : publication de deux normes, IAS 1 et IAS 2.
- 1982 : octroi du rôle de normalisateur comptable international à l'IASC.
- 1989 : publication du cadre conceptuel.

- 2001 : réforme de l'IASC et apparition de l'IASB.
- 2007 : publication du projet IFRS pour les PME.
- 2013 : progression notable dans l'adoption des IFRS au niveau mondial.

6 Normes IFRS : des normes récentes

Adoption par le Parlement et le Conseil européens, en juillet 2002, d'un règlement sur l'adoption des normes internationales pour les comptes consolidés des groupes européens cotés en bourse, à partir de 2005.

Un délai de grâce de deux années en France a été accordé aux entreprises concernées.

Le premier janvier 2007 : obligation aux sociétés cotées en bourse de publier leurs états financiers retraités selon les normes IFRS.

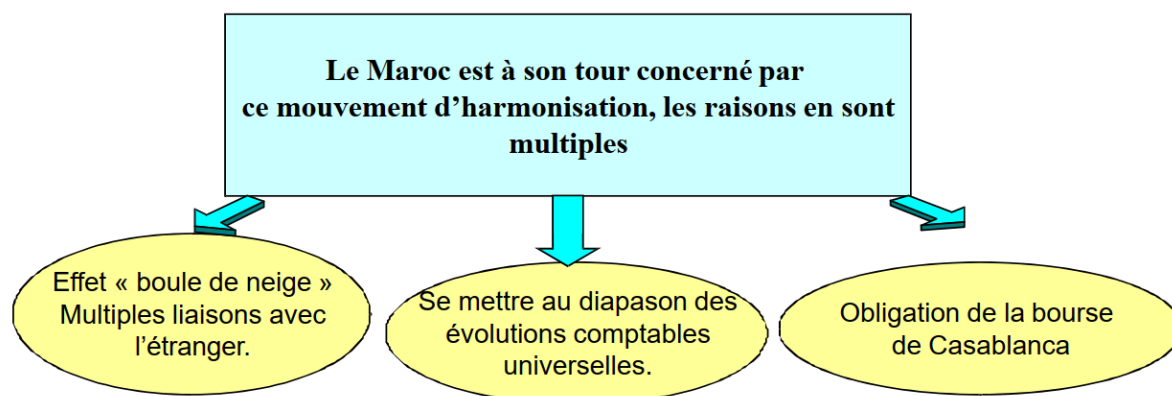
7 Mise en place des IFRS

À partir du 1er janvier 2005, des sociétés européennes cotées, et par extension leurs filiales, se sont conformées à l'application des normes comptables internationales IAS/IFRS, et à partir de 2008 pour les établissements et entreprises publiques ayant opté pour la publication de leurs états financiers consolidés au format IFRS. Il en est de même à partir de 2007 pour les sociétés marocaines cotées.

À partir de 2008, les banques marocaines se sont, également, conformées aux normes IFRS. Ce nouveau référentiel, commun et consensuel, permettra d'harmoniser la présentation des états financiers, quel que soit le pays émetteur.

La mise en place des normes IFRS est une révolution culturelle majeure, impactant non seulement les états financiers des entreprises, mais également leurs organisations (système d'information, formation, etc.).

8 Normes IFRS et pratiques comptables au Maroc



Le Maroc est à son tour concerné par ce mouvement d'harmonisation ; les raisons en sont multiples : effet « boule de neige », multiples liaisons avec l'étranger, volonté de se mettre au diapason des évolutions comptables universelles et obligation de la Bourse de Casablanca.

- Volonté d'attirer les investisseurs étrangers.
- Implantation de filiales étrangères sur le territoire marocain.
- Cotation de quelques entités marocaines sur les marchés boursiers européens.
- Lien d'intérêt avec des entreprises européennes ou autres.

9 Le plan comptable face aux normes IFRS

Le Maroc, dans le cadre de sa décision de modernisation des systèmes d'information comptable et financiers et de mise à niveau globale, s'est dressé un plan d'actions visant l'alignement par rapport aux standards internationaux.

Cependant, les réformes afférentes au droit comptable ne se sont pas faites au Maroc à un rythme aussi soutenu que dans d'autres domaines.

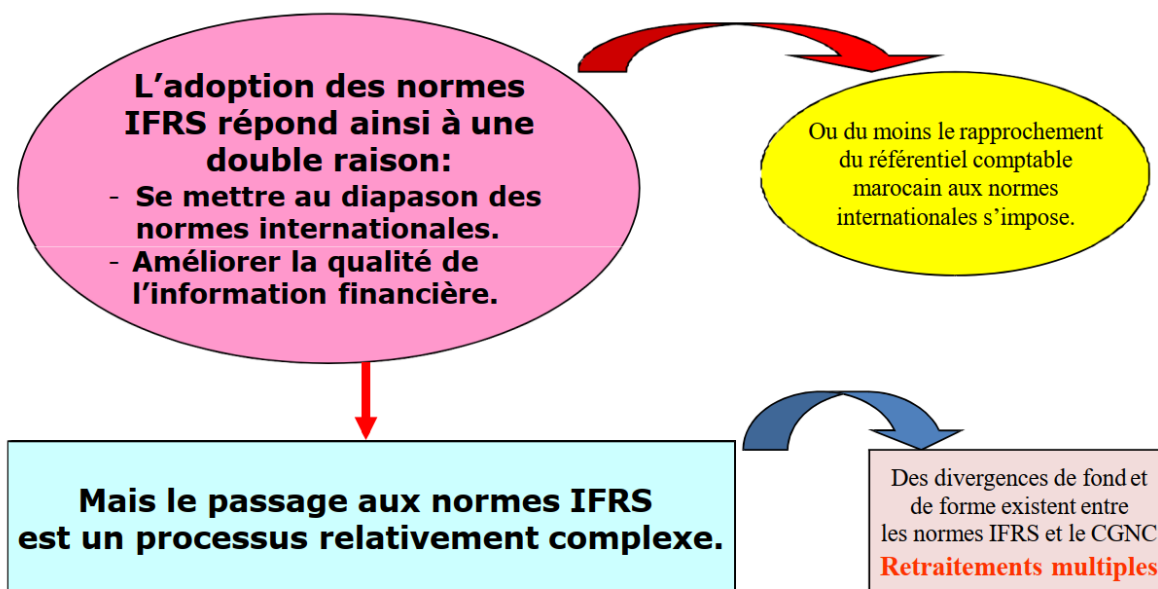
Dès lors, la nécessité de refonte du référentiel comptable marocain s'impose, eu égard à l'approche des diverses échéances et aux exigences de normes de qualité.

9.1 Plan comptable marocain (historique)

- Sous le protectorat, la comptabilité était organisée selon le plan comptable de 1947.
- À l'indépendance, le Maroc a adopté le plan comptable de 1957.
- Le premier plan comptable marocain a été mis en application en 1994.

- Sous le protectorat, la comptabilité était organisée selon le plan comptable de 1947.
- A l'indépendance, le Maroc a adopté le plan comptable de 1957.
- Le premier plan comptable marocain a été mis en application en 1994.

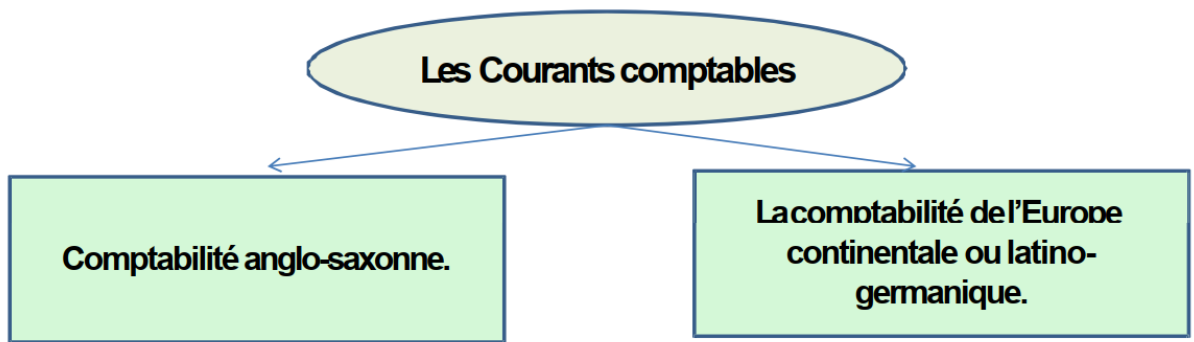
10 Référentiel comptable marocain et normes IFRS



Le rapprochement du référentiel comptable marocain aux normes internationales s'impose. L'adoption des normes IFRS répond ainsi à une double raison : se mettre au diapason des normes internationales et améliorer la qualité de l'information financière.

Mais le passage aux normes IFRS est un processus relativement complexe : des divergences de fond et de forme existent entre les normes IFRS et le CGNC, ce qui implique des retraitements multiples.

11 Les modèles comptables



Les pratiques comptables à travers le monde se sont développées à travers deux courants : la comptabilité anglo-saxonne et la comptabilité de l'Europe continentale, dite latino-germanique.

- La comptabilité d'inspiration anglo-saxonne.
- La comptabilité d'inspiration latino-germanique.

12 Le processus de normalisation comptable

Pour publier des normes de qualité élevée, l'IASB a mis en place une procédure efficace basée sur la consultation de toutes les parties prenantes, afin d'anticiper tous les problèmes. Ce processus est ainsi composé :

- Mise en place de l'agenda.
- Projet de planification.
- Développement et publication d'un discussion paper.
- Développement et publication d'un exposure draft.
- Développement et publication d'une norme.
- Procédure après la publication de la norme.

13 La normalisation comptable

- En France, le rôle de preuve de la comptabilité sera longtemps privilégié, comme en témoigne l'ordonnance de Colbert de 1673 ou la première rédaction du code de commerce de 1807. Ainsi, les sources du droit comptable pour les écoles latino-germaniques sont nombreuses et diverses : elles peuvent être législatives ou réglementaires, mais également d'origine jurisprudentielle ou doctrinale.
- Aux États-Unis, les organismes professionnels constituent la source principale de la normalisation comptable, avec notamment les travaux de l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) et du FASB (Financial Accounting Standards Board).

- Contrairement aux pays latino-germaniques, il n'existe pas aux États-Unis de plan comptable applicable à toutes les entités : chacune d'entre elles doit donc établir un plan de comptes qui corresponde à ses besoins.

Chapitre 2 Systèmes comptables et référentiels internationaux

1 La classification des systèmes comptables

Système comptable	Latino-germanique	Anglo-saxons
Origine de financement	Secteur bancaire principalement	Marchés financiers principalement
Culture	Orientation étatique	Individualiste
Système juridique	Dominé par le droit écrit ; la loi fournit des règles comptables détaillées	Dominé par la jurisprudence ; les règles sont élaborées par des organisations
Système fiscal	Relation étroite entre comptabilité et fiscalité	La comptabilité est indépendante de la fiscalité

2 Objectifs de la comptabilité

Système comptable	Latino-germanique	Anglo-saxons
Utilisateurs principaux des états financiers	Créanciers, autorités fiscales, investisseurs	Essentiellement les investisseurs
Principes comptables	Domination du principe de prudence ; influence néfaste sur l'utilité décisionnelle de l'information comptable	Juste présentation, image fidèle
Étendue de la publication	Tendance à une publication limitée	Tendance à une large publication
Latitude en matière comptable	Nombre considérable d'options de comptabilisation	Peu d'options de comptabilisation
Relation comptabilité / fiscalité	Influence réciproque de la comptabilité et de la fiscalité	Indépendance de la comptabilité et de la fiscalité

3 Traits caractéristiques de l'école anglo-saxonne

- Prééminence des principes comptables fondamentaux et des méthodes d'évaluation.
- Information destinée tout à la fois à l'usage interne de l'entreprise et à l'information des investisseurs boursiers.
- Analyse de l'activité par fonctions, ce qui implique une quasi-intégration de la comptabilité analytique dans la comptabilité générale.

- Primauté de l'économique sur le juridique (insertion en actif d'un bien acquis en crédit-bail).
- Principe d'image fidèle (True and Fair View) : recours à la réévaluation et à la présentation des actifs et passifs à la juste valeur, contrairement au principe du coût historique.
- Absence de cadre comptable et de nomenclature formelle des comptes : il n'existe pas de plan comptable général.
- Méthodes très souples pour la présentation des états de synthèse, qui laissent une importance capitale aux notes explicatives (déconnexion de la comptabilité et de la fiscalité).

En conclusion, du fait de la structure libérale de leur économie, les anglo-saxons privilégient les exigences de fond au détriment des impératifs de forme.

4 Traits caractéristiques de l'école européenne ou franco-germanique

Elle se caractérisait, avant la mise en œuvre de la 4^e directive européenne (en 1978), par les éléments suivants :

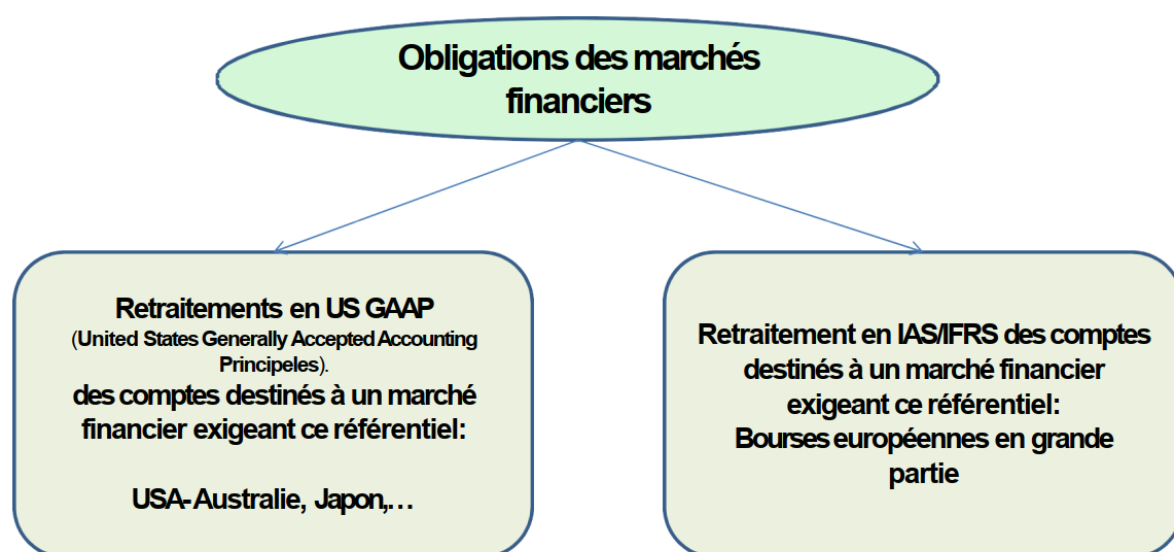
- Principes comptables peu exploités et souvent implicites à travers le dispositif de forme.
- Information comptable servant aussi bien l'entreprise que les agents économiques extérieurs (État, comptabilité nationale, administration fiscale, tiers : banques, fournisseurs, clients, personnel, etc.).
- Subordination des règles comptables aux dispositions fiscales (altération de l'image fidèle des comptes).
- Analyse des produits et charges par nature, en raison des nécessités d'agrégation de l'information comptable.
- Utilisation de cadres comptables et de plans de comptes normalisés.
- Modèles rigides pour la présentation des états de synthèse.

En résumé, à l'inverse de l'école anglo-saxonne, l'approche continentale imposait peu de contraintes de fond mais préconisait un grand formalisme, nécessaire dans le cadre de la finalité à la fois micro et macroéconomique de la comptabilité normalisée.

5 Les référentiels internationaux

Les normes nationales ramènent à des états de synthèse notoirement différents et ne garantissent pas une information financière crédible, sincère et transparente. Les obligations des marchés financiers imposent alors deux voies de retraitement :

- Retraitements en US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) des comptes destinés à un marché financier exigeant ce référentiel : États-Unis, Australie, Japon, etc.
- Retraitements en IAS/IFRS des comptes destinés à un marché financier exigeant ce référentiel : les bourses européennes en grande partie.



6 Le référentiel comptable américain : les US GAAP

- Contrairement aux normes IFRS, les normes US GAAP ne sont pas fondées essentiellement sur des principes, mais sur un canevas de prescriptions et d'interdits très détaillés. Cela peut donner l'opportunité aux entreprises de mettre en œuvre une comptabilité « créative » (abusive accounting) autour de ce qui est interdit, et limite la capacité d'intervention des auditeurs.
- Aux États-Unis, la loi Sarbanes-Oxley du 30 juillet 2002 accentue désormais le contrôle des activités des auditeurs et la responsabilité des chefs d'entreprises, sans remettre en cause les fondements des normes US GAAP.
- Il apparaît que le scandale financier « Enron » apporte de l'eau au moulin des normes IFRS et montre clairement que l'adoption des normes US GAAP serait une erreur.

- Les normes US GAAP, plus fiables en apparence, sont aussi plus faciles à détourner. En effet, le 16 octobre 2001, une grande entreprise américaine, Enron, annonce un milliard de dollars de pertes alors que les analystes financiers s'accordaient pour considérer cette société comme étant en bonne santé.
- Le 2 décembre 2001, Enron se place sous la loi américaine sur les faillites : c'est la plus grosse faillite jamais enregistrée aux États-Unis.
- Les enquêteurs découvrent que la comptabilité « créative » menée par l'entreprise a conduit à des manœuvres peu recommandables : résultats tronqués, ventes fictives, etc.

7 Le cas Enron

7.1 Chronologie

- En 1985, création d'Enron à partir de la fusion entre deux sociétés exploitant des gazoducs : Houston Natural Gas et Internorth.
- En 1994, Enron s'introduit dans les marchés à terme en matière d'énergie en développant des produits dérivés (futures, forwards et options).
- En 1997, Enron développe des produits dérivés destinés à la couverture contre les aléas climatiques.
- En 1999, Enron lance « Enron on Line », site de trading des matières premières, et s'introduit dans la bulle Internet.
- En 2000, Enron devient le sixième groupe énergétique mondial et la septième entreprise américaine en matière de capitalisation boursière.

7.2 Les causes de la faillite

- L'engagement de la firme dans des produits dérivés qui ne relèvent pas de ses métiers historiques et qui sont associés à des zones géographiques dont elle n'a pas suffisamment la connaissance des marchés.
- Le comportement suspicieux de la firme durant la crise californienne de l'énergie et la mise en place de la comptabilité créative, qui ont nourri la méfiance des investisseurs.
- La réintégration de certains actifs risqués dans les comptes sociaux, qui a causé le retrait des investisseurs et la chute du groupe.

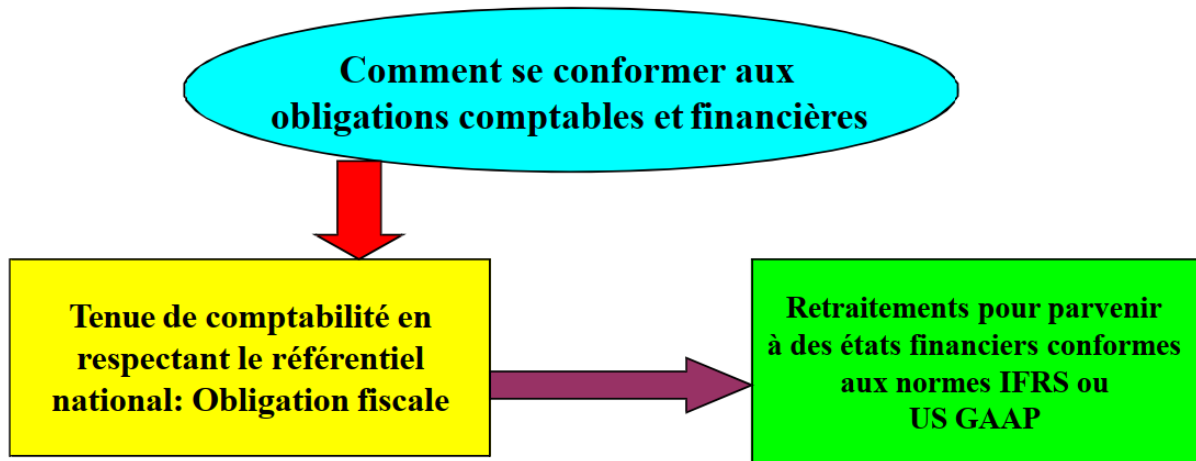
7.3 Les manipulations utilisées par Enron

- Création de SPE (entités ad hoc) pour y loger les actifs risqués et y transférer les engagements lourds de la société.

- Enron a créé quelque 800 filiales (SPE) dans des paradis fiscaux comme les îles Caïmans, et y a transféré ses dettes ainsi que ses actifs lourds et risqués.
- En contrepartie, les retours sur investissements devaient être remontés à la société mère.
- Le bouclage des bilans des SPE s'est fait par des prêts bancaires garantis par Enron.
- Les normes US GAAP prévoyaient que la consolidation de la filiale n'est pas obligatoire du moment que l'investisseur détenant 3 % du capital exerce un contrôle sur les actifs.

8 Le passage des normes nationales aux normes internationales

Il n'est pas rare de voir de grandes entreprises pratiquer deux normes comptables ou plus : les normes comptables propres à leur pays (par exemple la France), les normes IAS/IFRS (au niveau européen) et les normes US GAAP (au niveau des États-Unis).



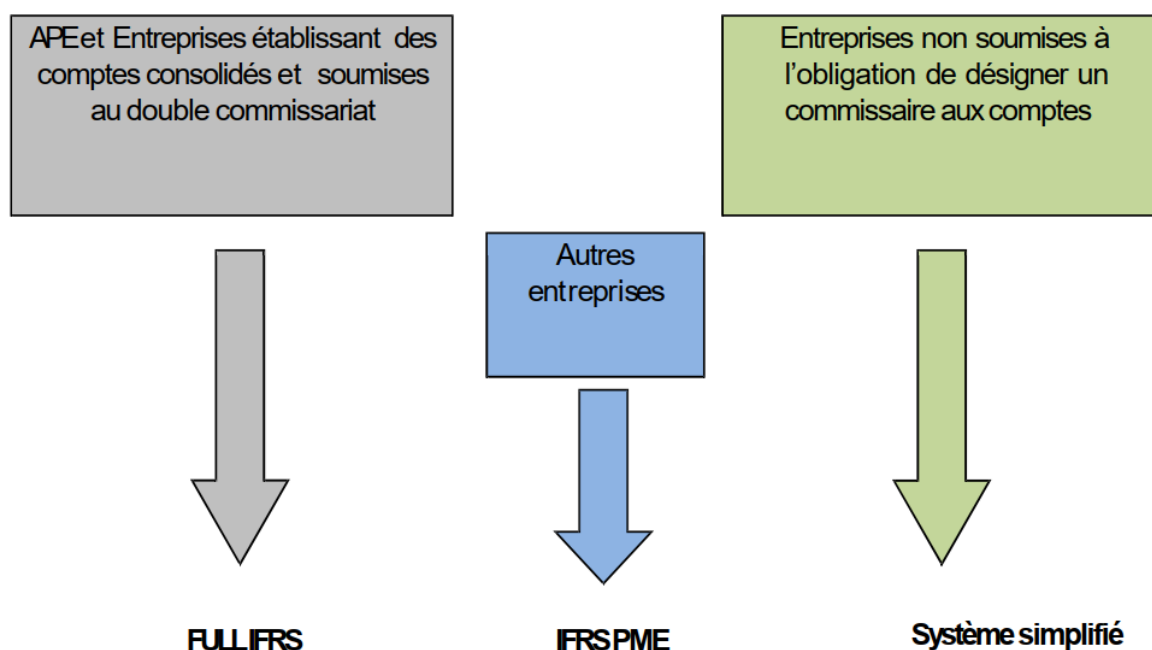
Comment se conformer aux obligations comptables et financières ? Deux niveaux se combinent :

- Tenue de la comptabilité en respectant le référentiel national : obligation fiscale.
- Retraitements pour parvenir à des états financiers conformes aux normes IFRS ou US GAAP.

Chapitre 3 Cadre conceptuel, structure et principes des normes IFRS

1 Application des normes IAS/IFRS

- Full IFRS : entités d'intérêt public et entreprises établissant des comptes consolidés et soumises au double commissariat.
- IFRS PME : entreprises non soumises à l'obligation de désigner un commissaire aux comptes.
- Système simplifié : autres entreprises.



2 Enjeux et difficultés des normes IFRS

En plus des difficultés susmentionnées, les normes IFRS ne seront pas forcément la meilleure solution pour toutes les entreprises (PME-PMI).

Plusieurs instances financières internationales, dont la Banque mondiale, ont exprimé leur intérêt pour la mise en place d'une version simplifiée des normes IFRS qui sera adoptée par les PME.

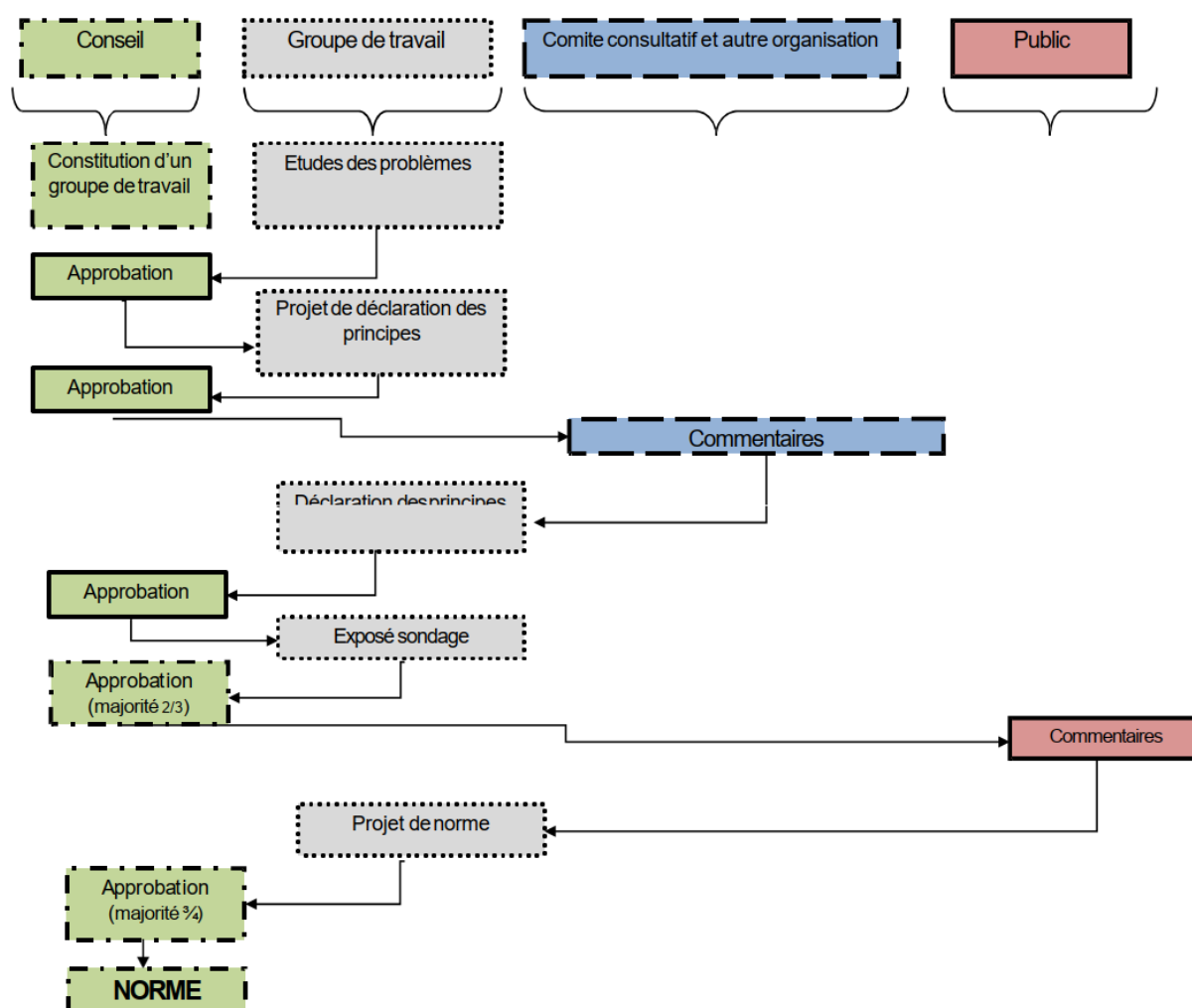
3 Le cadre conceptuel de l'IASB

Le référentiel IFRS est aujourd'hui constitué de 37 normes IAS et IFRS publiées (32 normes IAS et 5 IFRS), de 11 SIC et 7 IFRIC, qui sont des commentaires ou interprétations de ces normes existantes. Il est également doté d'une préface et d'un cadre conceptuel général.

4 Processus d'élaboration d'une norme

L'élaboration d'une norme internationale est soumise à une procédure prédéfinie et encadrée, intitulée « due process ».

Cette procédure est cependant légèrement longue (2 à 3 ans) et fait appel à de nombreuses consultations, tant au niveau du SAC (Standards Advisory Council) qu'au niveau des organisations en liaison avec l'IASB.

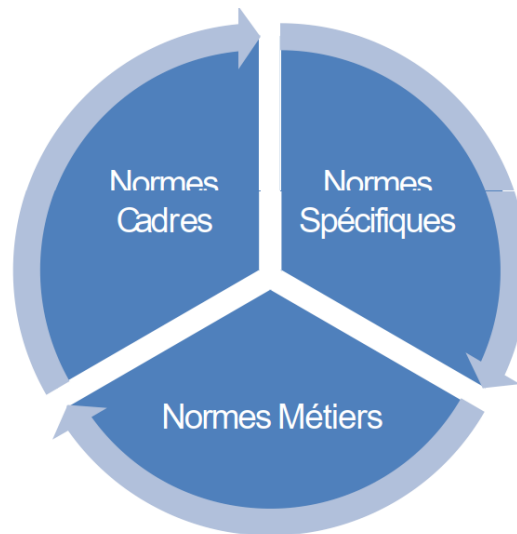


4.1 Les grandes étapes de la procédure

Le circuit d'approbation associe le Conseil, un groupe de travail, le comité consultatif et les autres organisations, ainsi que le public : constitution d'un groupe de travail, étude des problèmes, approbation ; projet de déclaration des principes, approbation ; commentaires ; déclaration des principes, approbation ; exposé-sondage, approbation à la majorité des deux tiers ; projet de norme, approbation à la majorité des trois quarts ; puis publication de la norme.

- Réflexion initiale du personnel technique de l'IASB pour étudier les difficultés liées au thème traité, notamment en liaison avec le cadre conceptuel, identifier ce qui existe et les pratiques nationales relatives aux difficultés identifiées, et échanger des points de vue avec les normalisateurs nationaux.
- Étude comparée des pratiques et des standards nationaux et échange de vues avec les normalisateurs concernés.
- Consultation du SAC sur l'opportunité d'inscrire ce thème à l'agenda des travaux de l'IASB.
- Constitution d'un comité consultatif (advisory group) pour conseiller l'IASB dans ses travaux.
- Publication d'un document de discussion (discussion paper ou DSOP : Draft Statement Of Principles) avec appel à commentaires.
- Publication d'un projet de norme ou de révision de norme (exposé-sondage ou exposure draft) pour recueillir les commentaires du public, avec dans certains cas un « basis for conclusion » qui constitue en quelque sorte le résumé des conclusions du normalisateur, mais reprend également ses réflexions et ses intentions. Ce projet devrait être approuvé au moins par 8 voix sur 14 (majorité qualifiée) de l'IASB et doit comprendre les avis contraires émis par certains membres du Board. Toutes les organisations membres de l'IASB et les parties intéressées sont appelées à commenter ce projet (durée de commentaires : 3 mois minimum).
- Analyse et prise en considération des commentaires reçus sur les documents de discussion et sur le projet.
- Réflexion sur l'opportunité d'organiser des auditions publiques ou de faire des tests d'application sur le terrain.
- Approbation de la norme par au moins 8 voix de l'IASB.
- Publication de la norme définitive et de ses compléments (annexes, conclusions du normalisateur et guide d'application, le cas échéant).

5 La structure des normes IFRS



Les normes se répartissent en trois familles : les normes cadres, les normes spécifiques et les normes métiers.

5.1 Les normes cadres

- Normes d'évaluation.
- Normes d'information.
- Normes de présentation.
- Normes de consolidation.

5.2 Les normes spécifiques

- Normes spécifiques au bilan.
- Normes spécifiques au compte de résultat.

5.3 Les normes métiers

- Les régimes de retraite.
- Les banques et les institutions financières.
- L'agriculture.

6 Enjeux et difficultés des normes IFRS : synthèse

Enjeux	Difficultés
La nécessité d'un langage commun crédible	Communication financière et systèmes d'information
Un langage comptable tourné essentiellement vers les investisseurs	Information sectorielle

Enjeux	Difficultés
Une révolution culturelle pour les entreprises	L'approche par « composants »
	La dépréciation d'actifs
	La création des UGT (unités génératrices de trésorerie)
	Un nouveau système de reporting

7 Principes des normes IFRS

7.1 Caractéristiques qualitatives fondamentales

- L'image fidèle : l'image fidèle apparaît comme une finalité de la comptabilité normalisée ; les états de synthèse doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.
- La prééminence de la substance sur la forme : les informations doivent être comptabilisées et présentées conformément à leur substance et à leur réalité économique, et non pas seulement selon leur forme juridique, afin de présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elles visent à présenter. Ce concept était déjà développé dans la norme IAS 1 relative à la publicité des méthodes comptables en 1975, sous le terme de « prééminence de la réalité sur l'apparence ».

7.2 Caractéristiques qualitatives dérivées

- Prudence : le cadre conceptuel de l'IASB définit ce principe comme étant « la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans les conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs et produits ne soient pas surévalués et que les passifs et les charges ne soient pas sous-évalués ».
- Neutralité : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. En effet, les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée.

7.3 La juste valeur

En plus des caractéristiques qualitatives citées ci-dessus, les normes IFRS accordent une très grande importance au concept de juste valeur.

La notion de coût historique, chère au droit comptable marocain, est appelée à disparaître : c'est le concept de juste valeur (fair value) qui va progressivement s'imposer, non seulement aux instruments financiers, mais à l'ensemble des éléments d'actif.

8 Contenu des états financiers

Pour une bonne information, un jeu complet d'états financiers comprend cinq documents :

- Un bilan (balance sheet).
- Un compte de résultat (income statement).
- Un état de variation des capitaux propres (changes in equity statement).
- Un tableau des flux de trésorerie (cash flow statement, IAS 7).
- Une annexe (accounting policies and notes).

Chapitre 4 Étude des principales normes

1 IAS 38 — Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles comprennent les brevets, les droits, les logiciels, les licences, les marques de fabrique, les franchises, les frais d'établissement, les frais de recherche et développement, le fonds commercial, le droit au bail, le goodwill, etc.

La norme IAS 38 prévoit l'évaluation et la comptabilisation des immobilisations incorporelles, sauf celles traitées par des normes spécifiques : goodwill (IFRS 3).

La norme IAS 38 a été approuvée en juillet 1998 et révisée en mars 2004. Elle annule et remplace la norme IAS 4 en ce qui concerne l'amortissement des immobilisations incorporelles, ainsi que l'IAS 9 relative aux frais de recherche et de développement.

1.1 Champ d'application

IAS 38 s'applique à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception :

- Des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre norme.
- Des actifs financiers, tels que définis dans IAS 32 « Instruments financiers : présentation ».
- De la comptabilisation et de l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation (IFRS 6 « Prospection et évaluation de ressources minérales »).
- Des dépenses relatives aux droits miniers, à la prospection et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.

1.2 Conditions de comptabilisation

L'IAS 38 impose de comptabiliser une immobilisation incorporelle si :

- Il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité.
- Le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

1.3 Activation des immobilisations incorporelles en cours

Pour activer les immobilisations incorporelles en cours, six conditions doivent être observées :

- Faisabilité technique pour l'achèvement de l'immobilisation incorporelle.
- Intention de l'entité d'achever le projet.
- Capacité de l'entité de mettre en service l'immobilisation ou de la vendre.
- Énumérer la façon dont le projet va générer des avantages économiques futurs.
- Disponibilité des ressources nécessaires pour achever le projet.
- Capacité de l'entité à évaluer de façon fiable les coûts liés à l'immobilisation incorporelle.

1.4 Actifs incorporels acquis par l'entreprise

Lorsqu'ils sont acquis séparément, c'est-à-dire en dehors d'un regroupement d'entreprises, l'identification des actifs incorporels ne pose pas de problèmes.

Dans certains cas, cependant, il n'est pas aisé de distinguer une immobilisation incorporelle d'une immobilisation corporelle. Par exemple, un logiciel permettant le fonctionnement d'une machine sera considéré comme partie intégrante de l'actif corporel, et non comme un actif incorporel.

1.5 Actifs incorporels acquis suite à un regroupement

- En cas de regroupement d'entreprises, la société acheteuse doit identifier les actifs incorporels de la société achetée, lesquels ne figurent pas toujours au bilan de cette dernière. Il s'agit donc d'actifs générés en interne par la société achetée. Les actifs suivants peuvent ainsi être identifiés lors d'un rachat : marques, fichier clients, base de données, etc.
- Toute somme payée par la société acheteuse mais non affectée à un actif identifiable sera considérée comme un écart d'acquisition ou goodwill, lui aussi considéré comme un actif incorporel (IFRS 3).

2 IFRS 3 — Regroupements d'entreprises

IFRS 3 s'applique à une transaction ou à un autre événement qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises. En revanche, elle ne s'applique pas à :

- La formation d'une coentreprise.
- L'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une entreprise. Dans de tels cas, l'acquéreur doit identifier et comptabiliser les actifs individuels identifiables acquis (y compris les actifs qui répondent à la définition et satisfont aux critères d'immobilisations incorporelles dans IAS 38) et les passifs repris.
- Une combinaison d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun.

2.1 Comptabilisation du goodwill

L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous.

(a) Le total de :

- La contrepartie transférée, évaluée selon la présente norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition.
- Le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise, évaluée selon la présente norme.

(b) Le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon la présente norme.

3 La notion de goodwill

Tous les éléments incorporels ne peuvent pas être totalement pris en compte dans l'évaluation patrimoniale classique. Le goodwill (ou le badwill) est une valeur résiduelle s'ajoutant (ou se déduisant) à la valeur des éléments incorporels évalués directement.

Le goodwill matérialise la sur-rentabilité d'une entreprise résultant :

- Soit d'une capacité distinctive (supériorité technologique, etc.).
- Soit d'une rente de situation (monopole géographique, etc.).
- Soit de la non-prise en compte de certains actifs.

Mais lorsque l'entreprise n'est pas suffisamment performante et qu'elle accumule les erreurs et les défaillances, nous obtenons un badwill, qui témoigne d'une insuffisance de rentabilité de l'entreprise.

3.1 Calcul du goodwill : l'actif net comptable corrigé (ANCC)

- $ANCC = \text{actif en valeurs réelles} - \text{dettes} + \text{fiscalité différée actif} - \text{fiscalité différée passif}.$

- $ANCC = \text{capitaux propres} \pm \text{plus ou moins-values} + \text{fiscalité différée actif} - \text{fiscalité différée passif}$.
- $ANCC = \text{actif net comptable (ANC)} \pm \text{plus ou moins-values sur éléments d'actif} + \text{réserves occultes (provisions non justifiées)} + \text{fiscalité différée actif} - \text{fiscalité différée passif}$.

3.2 Application : goodwill

La société « ABS » a absorbé le 01/04/N la société « HLM ». Le bilan de la société absorbée « HLM » au 31/03/N était le suivant (en milliers de dirhams) :

Actif	VB	Amort. / dép.	VN	Passif	VN
Terrains	1 200		1 200	Capital social (20 000 actions)	2 000
Constructions	3 400	1 445	1 955	Réserves	2 650
Installations techniques, matériel et outillage	6 500	3 415	3 085	Résultat	243
Mobilier et matériel de bureau	650	275	375	Dettes de financement	2 400
Stocks	1 240	120	1 120	Fournisseurs et comptes rattachés	1 098
Clients et comptes rattachés	1 008	210	798	État créiteur	255
État débiteur	460		460	Autres créanciers	649
Disponibilités	302		302		
Total	14 760	5 465	9 295	Total	9 295

D'un commun accord, les actifs de la société « HLM » ont été évalués comme suit :

- Terrains : 2 500.
- Constructions : 3 000.
- Installations techniques, matériel et outillage : 3 200.
- Mobilier et matériel de bureau : 300.
- Les clients seront repris à 750.
- Un fonds de commerce créé par la société « HLM » est évalué à 200.
- Les autres éléments d'actif et du passif exigible sont repris pour leurs valeurs au bilan.

La société « ABS » a rémunéré les associés de la société « HLM » par l'émission de 50 000 nouvelles actions au prix d'émission de 160 Dh, la valeur nominale des actions étant de 100 Dh.

Travail à faire :

- Évaluer l'actif net comptable corrigé de la société « HLM ».
- Déterminer la valeur du goodwill.
- Enregistrer la réception des actifs et des passifs de « HLM » chez la société absorbante « ABS ».

3.3 Définition et coût d'entrée (IAS 38)

La norme IAS 38 prescrit la comptabilisation et les informations à fournir pour les immobilisations incorporelles qui ne sont pas traitées par d'autres normes ; le goodwill est traité par la norme IFRS 3.

Selon la norme IAS 38, une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. L'IAS 38 impose de comptabiliser une immobilisation incorporelle si et seulement si :

- Il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité.
- Le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Le coût comprend le prix d'acquisition, les droits d'importation et taxes non récupérables, déduction faite des remises, rabais, ristournes et escomptes, augmenté de toute dépense directement imputable à la préparation de cet actif à l'utilisation.

Si le paiement est différé au-delà des durées normales de crédit, le coût est l'équivalent du prix comptant ; la différence entre le total des paiements et le coût représente un intérêt (IAS 23). L'IAS 23 autorise les entreprises à intégrer au coût de l'immobilisation acquise les intérêts à payer aux fournisseurs.

4 IAS 23 — Coûts d'emprunt

Les entités doivent appliquer IAS 23 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée ; si une entité applique IAS 23 à compter d'une date antérieure au 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer dans les annexes.

Les entités doivent appliquer IAS 23 pour la comptabilisation des coûts d'emprunt. Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts qu'une entité encourt dans le cadre d'un emprunt de

fonds. Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

4.1 Exclusions

L'application de la norme n'est pas obligatoire pour les cas ci-après :

- Actifs qualifiés évalués à la juste valeur, tels que les actifs biologiques.
- Les stocks produits en grandes quantités et de façon répétitive.
- Actifs financiers.

4.2 Traitement comptable

Les entités doivent inscrire à l'actif les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié, comme un élément du coût de cet actif. Elles doivent comptabiliser les autres coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les encourent.

Les coûts d'emprunt sont les charges d'intérêts et autres coûts supportés dans le cadre d'un emprunt :

- Intérêts sur emprunts à long et moyen terme, mais également les découverts bancaires.
- Amortissement des primes d'émission ou de remboursement des emprunts.
- Amortissement des coûts engagés pour l'obtention des emprunts.
- Les différences de change relatives aux emprunts en devises étrangères.

4.3 Conditions et interruption de l'incorporation

Les coûts d'emprunt doivent être intégrés dans le coût de tous les actifs qualifiés. Cette disposition est devenue obligatoire à compter du 01/01/2009 ; avant cette date, l'intégration de ces coûts était une option. L'incorporation doit se faire à une date de satisfaction de trois conditions :

- L'entité commence à engager des coûts relatifs à l'actif.
- L'entité commence à engager des coûts d'emprunt.
- L'entité commence des activités indispensables à la préparation de l'actif qualifié (travaux administratifs préalables, travaux techniques, etc.).

L'incorporation des coûts d'emprunt est interrompue lors des arrêts du développement d'un actif pendant une longue période. L'entité cesse d'intégrer les coûts d'emprunt dans le coût d'un actif qualifié lorsque celui-ci est prêt à être utilisé ou vendu.

4.4 Informations à fournir

- Le taux utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.
- Le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de la période.

4.5 Application : coût d'un brevet (IAS 38 / IAS 23)

Une société a acquis le 1/1/N un brevet, amortissable sur 15 ans. Un versement initial par virement bancaire de 20 000 Dh a été effectué. Une redevance de 1 % du chiffre d'affaires de l'activité couverte par le brevet sera due à la fin de chaque année durant 15 ans. Le chiffre d'affaires estimatif sera de 500 000 Dh. Des honoraires de 3 000 Dh (HT) ont été réglés.

Avec un taux d'actualisation de 6 %, quel sera le coût du brevet ? Passer l'écriture sans traitement de l'IAS 23, puis passer l'écriture en utilisant le traitement prévu par l'IAS 23.

4.6 Exercice : contrat de franchise

La société « MOD » a acquis le 01/01/N un contrat de franchise auprès d'une autre société aux conditions suivantes : paiement au comptant de 750 000 Dh ; paiement de royalties à raison de 5 % des marges réalisées sur les chiffres d'affaires additionnels, le taux de marge étant de 15 % (le chiffre d'affaires estimatif sera de 300 000 Dh). La durée du contrat de franchise est de 10 ans.

Chiffres d'affaires additionnels par année : N, N+1 et N+2 : 800 000 Dh ; N+3, N+4 et N+5 : 1 000 000 Dh ; N+6, N+7 et N+8 : 1 500 000 Dh ; N+9 : 1 800 000 Dh.

Les frais engagés lors de la signature du contrat se sont élevés à 120 000 Dh (HT) ; une TVA de 2 400 Dh a été relevée sur la facture du notaire qui s'est chargé de la rédaction du contrat. Taux actuariel : 7,5 %.

Travail à faire :

- Déterminer le coût de la franchise acquise sans option à l'IAS 23.
- Déterminer le coût avec option à l'IAS 23.
- Passer les écritures pour chaque option.

5 Immobilisations incorporelles générées en interne

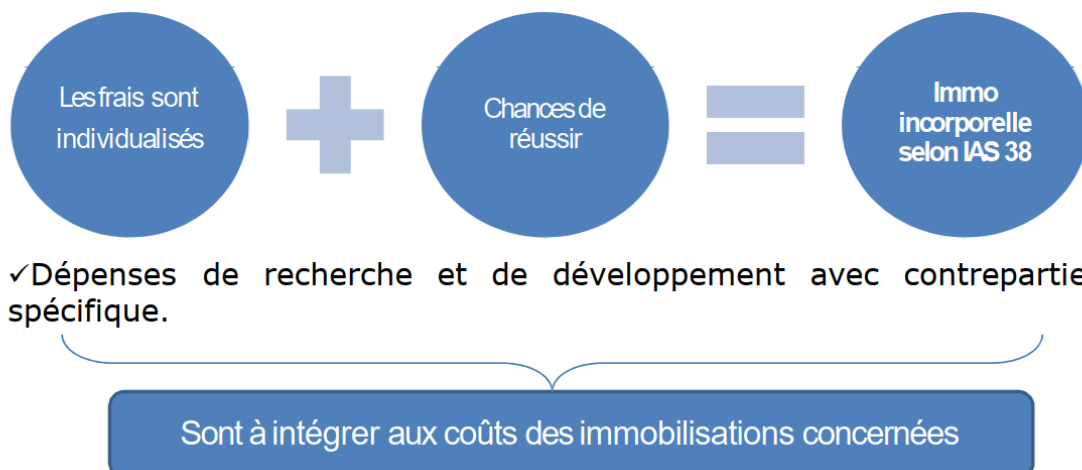
5.1 Frais de recherche et développement

La recherche : l'IAS 38 définit la recherche comme une investigation originale et programmée en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques et techniques nouvelles.

Le développement : c'est l'application des résultats de la recherche ou des connaissances à un plan ou à un modèle, en vue d'améliorer les systèmes existants.

Les dépenses de recherche doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues ; par contre, les dépenses de développement doivent être imputées en immobilisations incorporelles.

- Les frais de recherche et développement sans contrepartie spécifique doivent être immobilisés si les conditions précisées par la norme IAS 38 sont réunies : individualisation des frais et chances de réussite du projet.

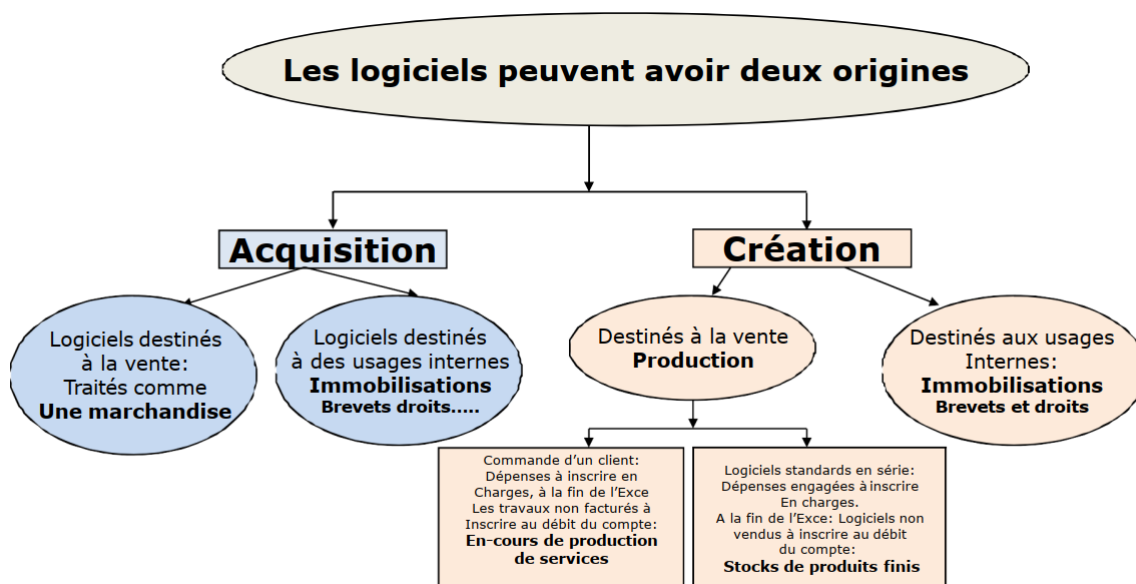


- Les dépenses de recherche et de développement avec contrepartie spécifique sont à intégrer aux coûts des immobilisations concernées, c'est-à-dire aux coûts des commandes effectuées.
- Les frais de recherche fondamentale et de recherche appliquée doivent être maintenus en charges.

Corrigé (frais de recherche) : débit du compte 2210 « Immobilisations en recherche et développement » pour 54 000 Dh, par le crédit du compte 7142 « Immobilisations incorporelles produites » pour 54 000 Dh.

2210	Frais de recherches et développement	54 000	
7142	Immobilisations incorporelles		54 000
	produite		
	s		

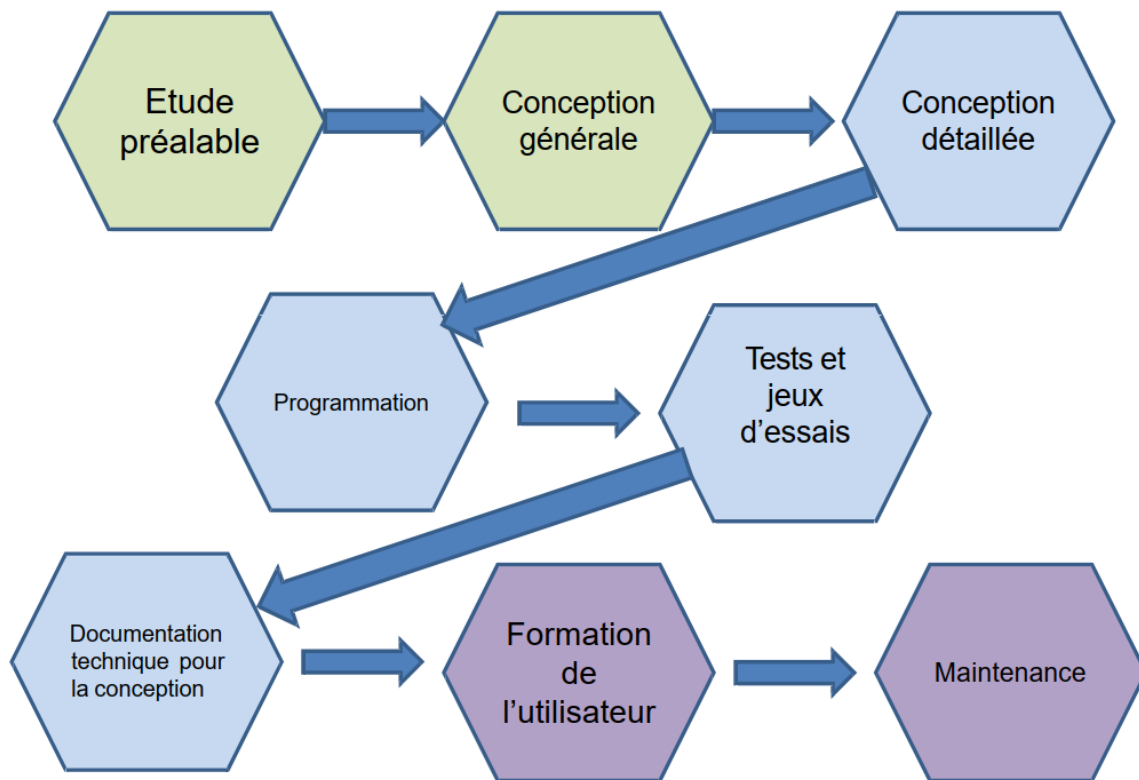
6 Difficultés comptables relatives aux logiciels



Les logiciels peuvent avoir deux origines : l'acquisition ou la création.

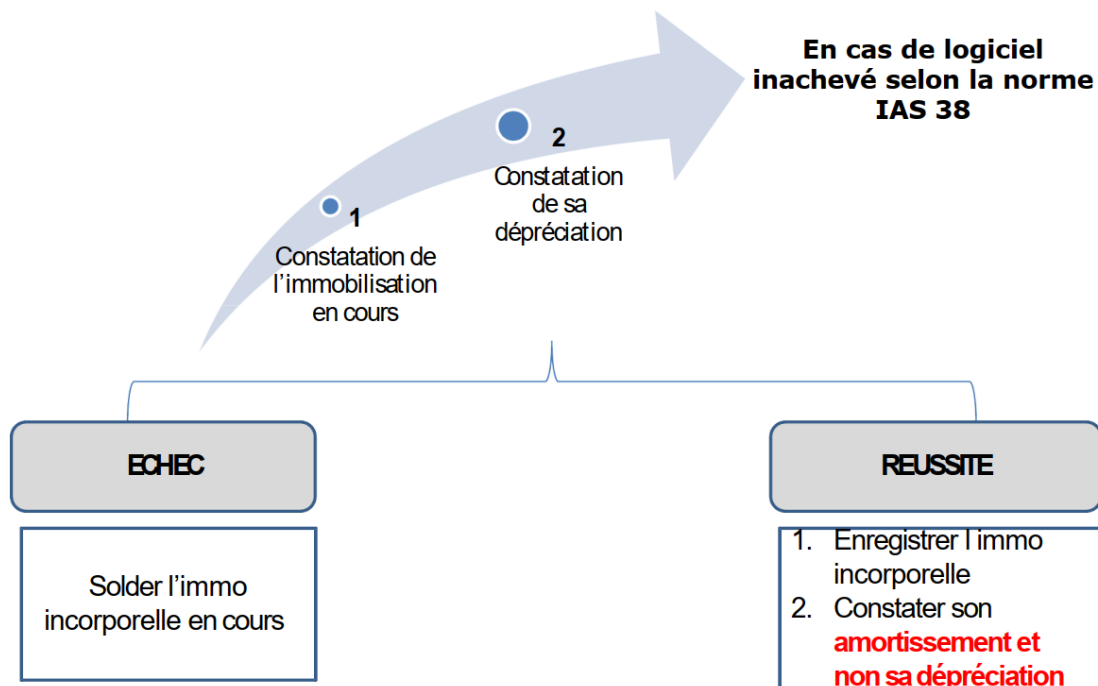
- Logiciels acquis destinés à la vente : traités comme une marchandise.
- Logiciels acquis destinés à des usages internes : immobilisations (brevets, droits, etc.).
- Logiciels créés sur commande d'un client : dépenses à inscrire en charges ; à la fin de l'exercice, les travaux non facturés sont à inscrire au débit du compte « En-cours de production de services ».
- Logiciels standards créés en série : dépenses engagées à inscrire en charges ; à la fin de l'exercice, les logiciels non vendus sont à inscrire au débit du compte « Stocks de produits finis ».
- Logiciels créés destinés aux usages internes : immobilisations (brevets et droits).

6.1 Processus de création d'un logiciel



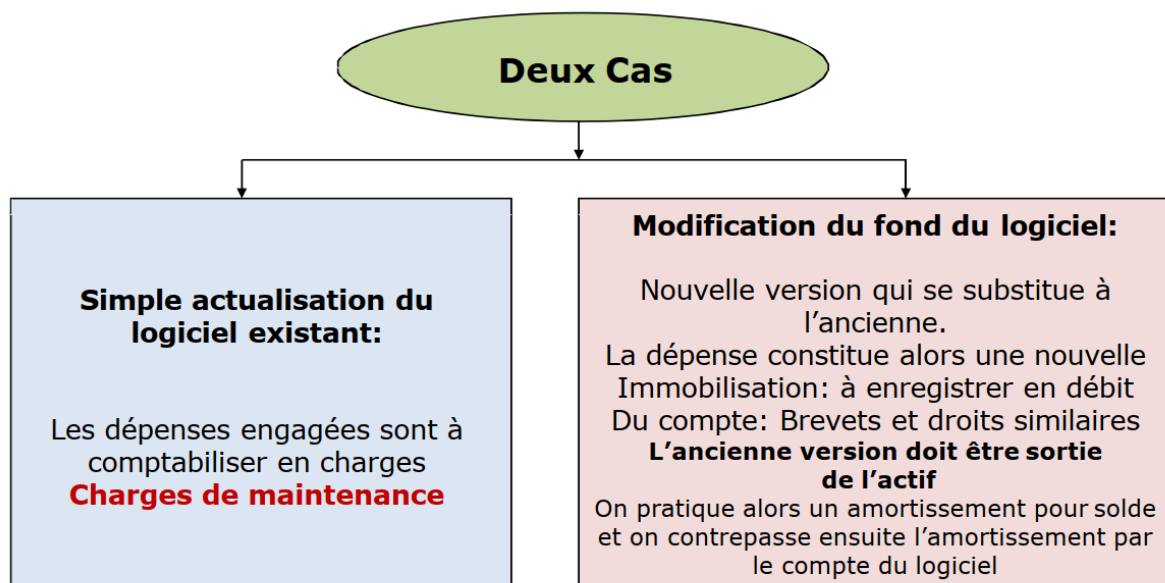
Étude préalable ; conception générale ; conception détaillée ; programmation ; tests et jeux d'essais ; documentation technique pour la conception ; formation de l'utilisateur ; maintenance.

6.2 Comptabilisation d'un logiciel selon la norme IAS 38



- En cas de logiciel inachevé : constatation de l'immobilisation en cours, puis constatation de sa dépréciation.
- En cas d'échec : solder l'immobilisation incorporelle en cours.
- En cas de réussite : enregistrer l'immobilisation incorporelle, puis constater son amortissement et non sa dépréciation.

6.3 Acquisition de nouvelles versions de logiciels



- Simple actualisation du logiciel existant : les dépenses engagées sont à comptabiliser en charges de maintenance.
- Modification du fond du logiciel (nouvelle version qui se substitue à l'ancienne) : la dépense constitue alors une nouvelle immobilisation, à enregistrer au débit du compte « Brevets et droits similaires ». L'ancienne version doit être sortie de l'actif : on pratique alors un amortissement pour solde, puis on contrepassé l'amortissement par le compte du logiciel.

7 Cas particulier des immobilisations incorporelles : les sites Internet

Le mode de traitement comptable et les règles d'évaluation de la création des sites Internet sont similaires à ceux des logiciels.

7.1 SIC 32 — Immobilisations incorporelles : coûts liés aux sites web

Lors de la comptabilisation des frais internes encourus par l'entité dans le développement et l'exploitation de son propre site web, en vue d'un accès interne ou externe, les questions posées par le Standing Interpretation Committee sont :

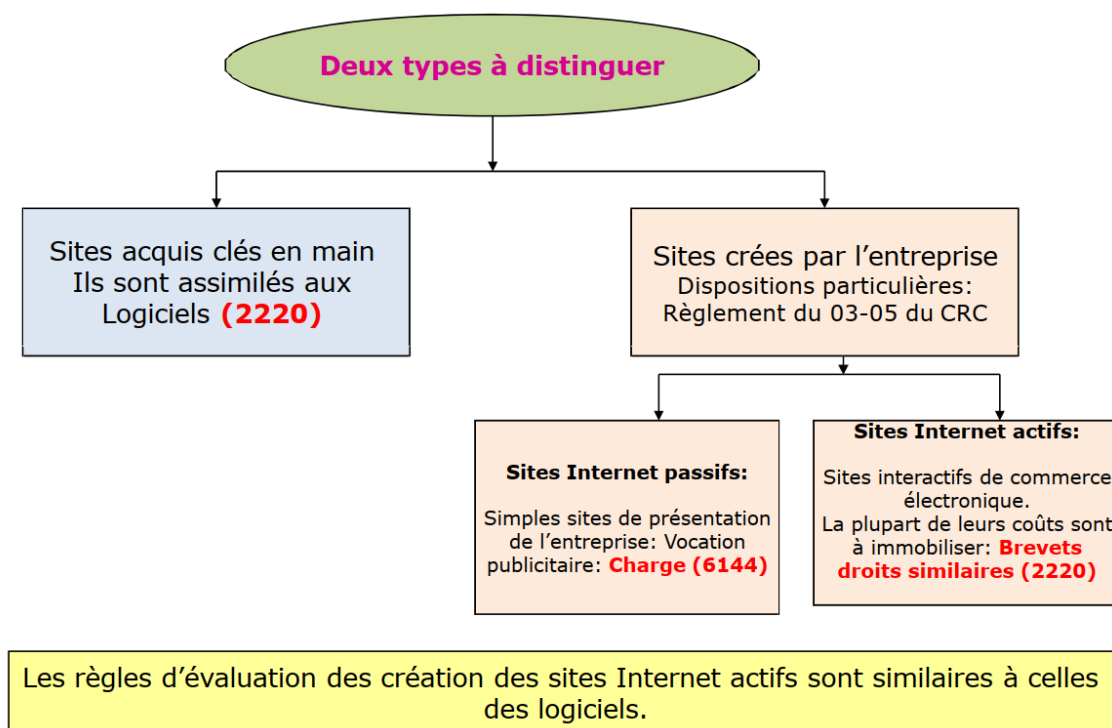
- De savoir si le site web est une immobilisation incorporelle générée en interne, soumise aux dispositions d'IAS 38.
- Quel est le traitement comptable approprié de ces frais (charges ou immobilisations).

Les coûts de création de sites Internet peuvent être inscrits à l'actif s'ils remplissent les conditions générales et spécifiques évoquées précédemment pour les logiciels. Cependant, les dépenses de création de sites Internet « passifs » (sites de présentation) doivent être comptabilisées en charges, ces sites ne générant pas d'avantages économiques futurs.

En ce qui concerne les sites Internet « actifs » (par exemple les sites d'enregistrement de commandes ou d'achats en ligne), les coûts de création sont classés en trois catégories :

- Recherche préalable (études de faisabilité, etc.).
- Développement et production (obtention d'un nom de domaine, conception des graphiques, acquisition ou développement du matériel et du logiciel d'exploitation, etc.).
- Exploitation du site après son achèvement (formation des salariés, enregistrement du site auprès des moteurs de recherche, etc.).

7.2 Deux types de sites à distinguer



- Sites acquis clés en main : ils sont assimilés aux logiciels (compte 2220).
- Sites créés par l'entreprise : dispositions particulières (règlement 03-05 du CRC). Les sites Internet passifs, simples sites de présentation de l'entreprise à vocation publicitaire, sont comptabilisés en charges (compte 6144) ; les sites Internet actifs, sites interactifs de commerce électronique, voient la plupart de leurs coûts immobilisés en brevets et droits similaires (compte 2220).

Les règles d'évaluation de la création des sites Internet actifs sont similaires à celles des logiciels.

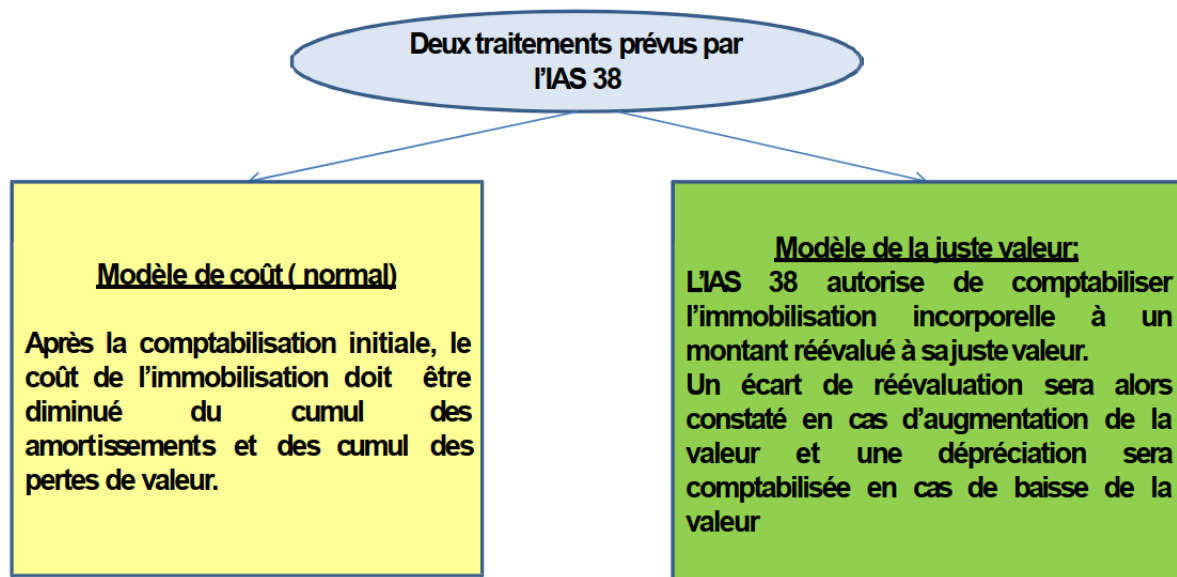
7.3 Exemple : création de sites Internet

Une entreprise disposant d'informaticiens qualifiés a décidé de créer son site Internet de présentation ; les travaux se sont étalés sur deux exercices. Détail des dépenses engagées en N-1 : étude préalable 12 000 Dh. Au cours du premier mois de N+1, elle a activé les frais suivants : programmation 38 000 Dh.

Elle a également créé un autre site de vente de biens, qui a nécessité les frais suivants. En N-1 : étude de faisabilité 3 500 Dh ; obtention du nom de site et conception graphique 24 500 Dh. En N : salaire mensuel des informaticiens qui ont programmé le site 12 000 Dh ; salaire mensuel des informaticiens qui ont formé les salariés sur le site 9 000 Dh. Le site a été opérationnel le 04/03/N.

Travail à faire : passer les écritures relatives à ce logiciel au 31/12/N-1, puis au 31/12/N (durée d'utilisation : 6 ans et 8 mois).

8 Évaluations postérieures à l'entrée d'une immobilisation incorporelle



L'IAS 38 prévoit deux traitements possibles :

- **Modèle du coût (normal)** : après la comptabilisation initiale, le coût de l'immobilisation doit être diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.
- **Modèle de la juste valeur** : l'IAS 38 autorise de comptabiliser l'immobilisation incorporelle à un montant réévalué à sa juste valeur. Un écart de réévaluation sera alors constaté en cas d'augmentation de la valeur, et une dépréciation sera comptabilisée en cas de baisse de la valeur.

9 Amortissement et dépréciation des immobilisations incorporelles

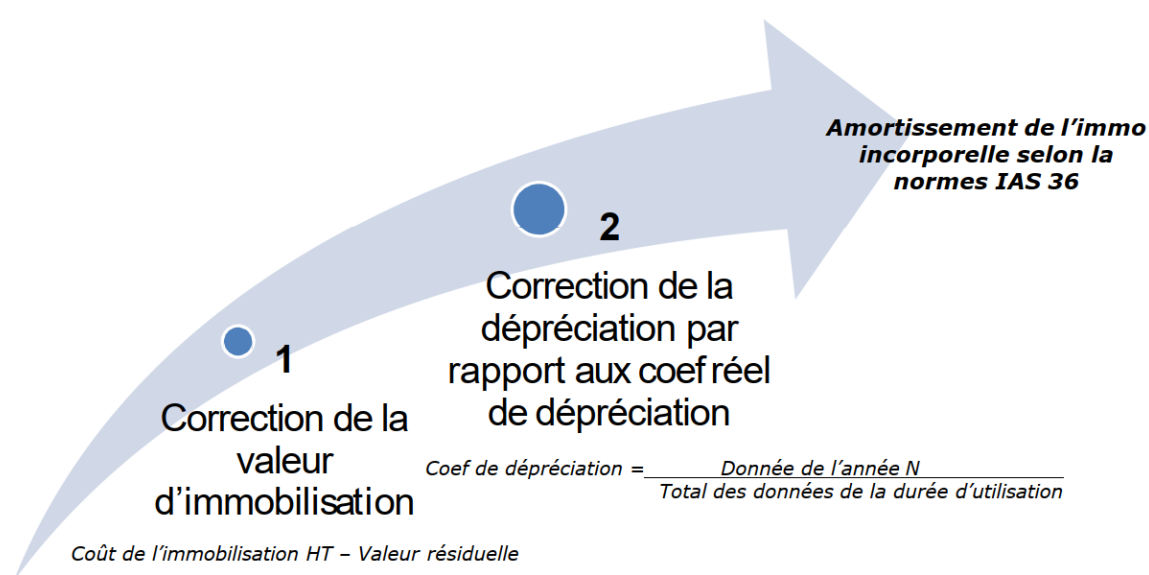
Après sa comptabilisation initiale, l'immobilisation incorporelle peut faire l'objet d'un amortissement lorsqu'elle a une durée d'utilité définie, et éventuellement d'une dépréciation.

- **Amortissement** : durée d'utilité définie, amortissement sur cette durée en tenant compte de la valeur résiduelle éventuelle. Aucun mode d'amortissement n'est prévu par la norme IAS 38 ; l'amortissement doit traduire le rythme de consommation des avantages économiques futurs.

- **Dépréciation** : pour déterminer la dépréciation d'une immobilisation, l'entité doit appliquer l'IAS 36 « Dépréciation d'actifs », en comparant la valeur nette comptable à sa valeur recouvrable.

La correction de la valeur de l'immobilisation s'effectue en deux temps : d'abord la base amortissable, égale au coût de l'immobilisation hors taxes diminué de la valeur résiduelle ; puis la correction de la dépréciation par rapport au coefficient réel de dépréciation, ce coefficient étant égal à la donnée de l'année N rapportée au total des données de la durée d'utilisation.

9.1 Application : amortissement d'une immobilisation incorporelle



APPLICATION

La société « FAN » a acquis le 01/01/N un brevet au coût (HT) de 1 500 000 Dh, protégé pour une durée de 10 ans. La société prévoit que le brevet acquis lui procurera des chiffres d'affaires additionnels comme suit : N : 300 000 ; N+1, N+2 et N+3 : 350 000 par an ; N+4, N+5 et N+6 : 450 000 par an ; N+7 et N+8 : 390 000 par an ; N+9 : 270 000. Total : 3 750 000.

Année	CA additionnel/année
N	300 000
N1, N2 et N3	350 000
N4, N5 et N6	450 000
N7 et N8	390 000
N9	270 000
Total	3 750 000

Travail à faire :

Première hypothèse, valeur résiduelle du brevet après 10 ans nulle : calculer les amortissements à constater chaque année ;

Deuxième hypothèse, le brevet peut être cédé à 75 000 Dh : calculer les amortissements à constater chaque année.

9.2 Le modèle de la juste valeur

L'IAS 38 autorise la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle pour un montant réévalué à sa juste valeur, c'est-à-dire le montant pour lequel l'actif pourrait être échangé entre deux parties informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Si une immobilisation incorporelle ne peut être réévaluée parce qu'il n'existe pas de marché actif, cette immobilisation doit être comptabilisée à son coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. La différence entre la valeur historique et la valeur réelle est comptabilisée dans le compte 1130 « Écarts de réévaluation ».

10 Les immobilisations en non-valeurs et les IFRS

Il convient de faire une distinction entre les dépenses devant être portées en charges et celles devant être comptabilisées en tant qu'immobilisations. Les immobilisations constituent des investissements qui augmentent le patrimoine d'une entreprise et qui ont un potentiel de générer des avantages économiques futurs ; les charges sont consommées durant l'exercice comptable et ne procurent pas d'avantages futurs.

Ainsi, dans l'optique générale des normes comptables internationales, les immobilisations en non-valeurs doivent être annulées afin de donner l'image fidèle des comptes.

10.1 Frais d'établissement et charges à répartir

Les normes IFRS ne prévoient pas l'inscription à l'actif des frais d'établissement et de toutes les charges activables par décision de gestion ou par disposition fiscale.

Généralement, les entreprises comptabilisent, selon le plan comptable général, ces dépenses en immobilisations incorporelles (en France) ou en immobilisations en non-valeurs (au Maroc), pour les étaler sur plusieurs exercices. En retraitement, ces actifs incorporels doivent être éliminés et leurs amortissements annulés.

Exemple : le 1er janvier N-2, la société « RADEX » a comptabilisé en frais de constitution 120 000 Dh, qu'elle a amortis linéairement sur 5 ans. Passer les écritures de retraitement au 31/12/N.

Hypothèse : supposons que ce soit le 1er janvier N que la société « RADEX » ait comptabilisé ces 120 000 Dh de frais de constitution, amortis linéairement sur 5 ans.

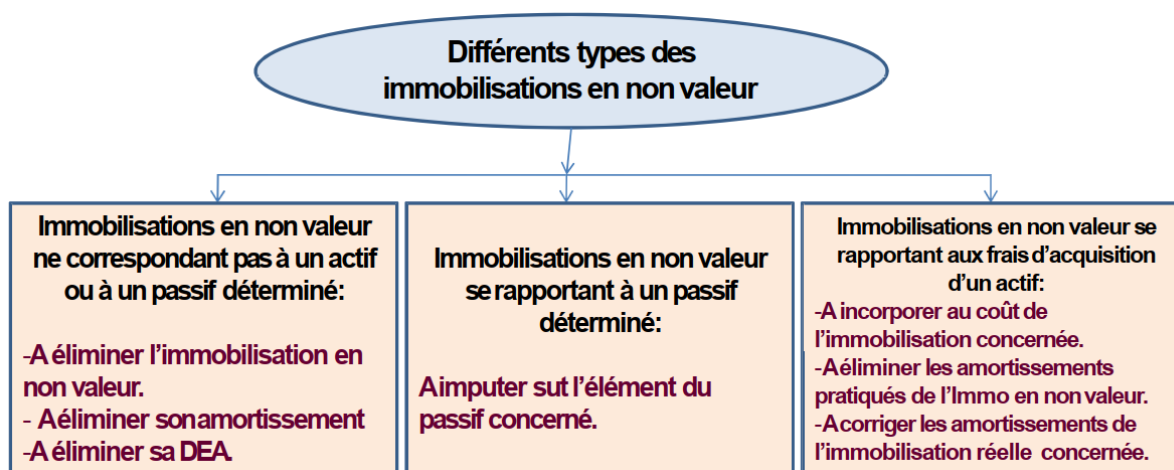
10.2 Retraitement d'une immobilisation en non-valeur

Une entreprise a immobilisé des frais de publicité le 01/04/N : affichage 35 000 Dh HT (TVA 20 %) et honoraires 7 000 Dh HT (TVA 20 %), payés par chèque bancaire. Travail à faire : retraiter le bilan et le CPC au 31/12/N.

10.3 Traitement des immobilisations en non-valeurs

En plan comptable marocain, les frais préliminaires et les charges à répartir sur plusieurs exercices sont enregistrés en immobilisations en non-valeurs ; les normes IFRS les considèrent comme des charges. On distingue trois types :

- Immobilisations en non-valeurs ne correspondant pas à un actif ou à un passif déterminé : éliminer l'immobilisation en non-valeur, son amortissement et sa dotation aux amortissements.
- Immobilisations en non-valeurs se rapportant à un passif déterminé : à imputer sur l'élément du passif concerné.
- Immobilisations en non-valeurs se rapportant aux frais d'acquisition d'un actif : à incorporer au coût de l'immobilisation concernée, éliminer les amortissements pratiqués de l'immobilisation en non-valeur et corriger les amortissements de l'immobilisation réelle concernée.



10.4 Applications

Exemple 1 : la société « KALON » a engagé le 12/06/N-2 345 000 Dh en frais de prospection ; elle les a comptabilisés en immobilisations en non-valeurs et les a amortis sur 5 ans.

Exemple 2 : la société « ORACLE » a augmenté son capital le 01/04/N-2 par l'émission de 10 000 nouvelles actions souscrites en numéraire au prix d'émission de 140 Dh l'action, la valeur nominale étant de 100 Dh. Le total des charges engagées pour l'opération d'augmentation du capital s'est élevé à 124 600 Dh.

Exemple 3 : la société « GODIN » a acquis le 01/04/N un ensemble immobilier composé d'un terrain au prix de 1 000 000 Dh et d'un bâtiment au prix de 1 500 000 Dh. Les frais divers d'acquisition se sont chiffrés à 210 000 Dh et ont été imputés en frais d'acquisition d'immobilisation, amortissables sur 5 ans ; les bâtiments sont amortissables sur 20 ans.

Travail à faire : passer les écritures de retraitement pour corriger le bilan et le CPC au 31/12/N.

11 Comparatif de l'activation des éléments incorporels : référentiel national et normes IFRS

Type d'élément incorporel	Normes nationales	Normes IFRS
Goodwill	Acquis : activable, amortissement sur la durée de vie	Activable, non amortissable, tests de dépréciation
Marques	Acquises : activable ; créées : activable	Activable ; activable
Parts de marché	Acquises : activables non amortissables ; créées : activables non amortissables	Non activables ; non activables
Fichiers clients	Acquis : activables ; créés : activables	Activables ; activables
Brevets	Acquis : activables, amortissement sur la durée de protection ou la durée d'utilisation ; créés : activables	Activables
Fonds commercial	Acquis : activable non amortissable, sauf pour les éléments du fonds à durée limitée ; créé : non activable	Activable ; non activable
Logiciels	Créés : activables à usage interne ou commercial ; charges s'ils sont conçus pour un client. Acquis : charges s'ils sont achetés pour être vendus	Usage interne : activables, activation obligatoire dès lors que les conditions sont remplies. Revente : charges
Frais de recherche	Les frais de recherche appliquée sont activables lorsque les conditions sont remplies	Non activables
Frais de développement	Activables si les conditions sont réunies	Obligatoirement activables