

Projet de la norme comptable des Collectivités locales « Immobilisations incorporelles »

NCE n°....: Immobilisations incorporelles

NORMES DES COMPTES DES COLLECTIVITES LOCALES

NCCL : Immobilisations incorporelles

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire les règles de prise en compte des immobilisations incorporelles conformément aux principes de la comptabilité d'exercice et les méthodes de leur évaluation à la date d'entrée et à la clôture de la période comptable. La norme traite également des règles de comptabilisation des dotations aux amortissements, des dépréciations, de la décomptabilisation ainsi que des informations à fournir au niveau des notes.

CHAMP D'APPLICATION

2. La présente norme s'applique aux actifs incorporels représentatifs des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités des services des collectivités locales à assurer leurs missions. Ces immobilisations incorporelles peuvent être acquises ou générées en interne par la réalisation d'un projet. Elles comprennent notamment les brevets et droits similaires, les logiciels et les sites Internet qui ne sont pas purement informatiques.
3. La présente norme ne s'applique pas;
 - aux immobilisations comportant à la fois des éléments corporels et incorporels et dont l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel tel est le cas du système d'exploitation faisant partie intégrante d'un ordinateur,
 - aux immobilisations corporelles comportant à la fois des éléments corporels et incorporels si l'élément corporel prédomine l'élément incorporel,
 - aux dépenses qui sont incorporées à la valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle,
 - aux dépenses de recherche et développement lorsque ces deux phases ne peuvent pas être distinguées.
 - aux actifs concourant à la réalisation d'un service public entrant dans le champ d'application de la NCE traitant les contrats concourants à la réalisation d'un service public.

NCE n°.....: Immobilisations incorporelles

DEFINITIONS

4. Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

- Une **immobilisation incorporelle** est un actif non monétaire identifiable sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'une période comptable.
Une immobilisation incorporelle est identifiable si l'une des conditions suivantes est remplie :
 - elle est séparable des activités des collectivités locales, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
 - elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable des collectivités locales ou des autres droits et obligations.
- La **recherche** est une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.
- Le **développement** est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de procédés, produits, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production effective ou de leur utilisation.
- **Montant amortissable** est le coût historique d'une immobilisation ou un autre montant qui lui a été substitué dans les états financiers, diminué de la valeur résiduelle.

Les termes définis dans le cadre conceptuel et dans les autres NCCLs sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens.

REGLES DE PRISE EN COMPTE

5. Un élément incorporel doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque :

- (a) il est contrôlé individuellement ou conjointement par les collectivités locales ;
- (b) sa valeur peut être évaluée de manière fiable.

6. Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être contrôlée conjointement. Cela signifie qu'elle fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, d'un partage des risques y afférents, de ses avantages économiques futurs ou

NCE n°.....: Immobilisations incorporelles

de son potentiel de service, et ce en vertu de conventions entre la collectivité locale et d'autres entités. Une immobilisation incorporelle contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes des collectivités locales à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

COMPTABILISATION INITIALE ET EVALUATION

7. Un actif est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle lorsqu'il :
- satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle et,
 - aux critères de prise en compte définie au paragraphe 5.

Évaluation Initiale

8. En règle générale, à leur entrée dans le bilan de la collectivité locale, les immobilisations incorporelles sont évaluées :
- (a) à leur coût d'acquisition en cas d'acquisition à titre onéreux,
 - (b) à leur coût de production pour celles qui sont générées en interne.
 - (c) à leur juste valeur pour celles acquises à titre gratuit ou dans le cadre d'un échange.

Acquisition séparée

9. Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément peut généralement être évalué de façon fiable, c'est le cas en particulier lorsque la contrepartie de l'achat est sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie.
10. Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle comprend :
- (a) son prix d'achat, y compris les droits et les taxes non récupérables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;
 - (b) tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par les collectivités locales.
11. Exemples de coûts directement attribuables à une immobilisation incorporelle :
- (a) les honoraires résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif ; et
 - (b) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'actif.

12. Exemples de coûts qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle :

- (a) les frais de lancement d'un nouveau service (y compris les frais de publicité et de promotion) ;
- (b) les coûts de formation du personnel engagés pour l'utilisation de la nouvelle immobilisation;
- (c) les frais administratifs et autres frais généraux.

13. Les dépenses ultérieures, sur un projet de recherche ou de développement en cours acquis séparément, et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle, sont :

- (a) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées s'il s'agira de dépenses de recherche,
- (b) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées s'il s'agira de dépenses de développement qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle du paragraphe 20.
- (c) ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche ou développement en cours, acquis s'il s'agira de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 18.

Immobilisation incorporelle générée en interne

14. Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet planifié, dont on peut montrer qu'ils satisfont aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Des immobilisations incorporelles générées en interne peuvent être mises en évidence par des activités telles que l'élaboration d'un procédé, d'une méthode ou la réalisation d'un nouveau logiciel.

15. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, les collectivités locales distinguent dans la création d'une immobilisation, une phase de recherche et une phase de développement.

Phase de recherche

16. Cette phase préalable comprend généralement l'acquisition de nouvelles connaissances, l'analyse des besoins, la définition des objectifs finaux, l'évaluation des différentes

possibilités techniques, le choix de la solution et la détermination des moyens à mobiliser.

17. Les dépenses engagées lors de la phase de recherche sont portées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle.

Phase de développement

18. Cette phase consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour produire la solution choisie. A titre d'exemple, sont considérés comme des dépenses de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes,
- la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant la production commerciale dans des conditions économiques,
- les coûts engagés dans le cadre de la conception détaillée, de la programmation, des tests et de documentation pour le développement d'un site web ou d'un logiciel.

19. L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.

20. Les dépenses de développement d'un projet doivent être comptabilisées dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues, à moins que tous les critères d'inscription aux immobilisations incorporelles, identifiés ci-après, soient satisfaits.

- (a) La faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service est démontrée.
- (b) Les collectivités locales ont l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service.
- (c) Les collectivités locales peuvent montrer de quelle façon la réalisation de l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service sur plusieurs périodes comptables.
- (d) Les collectivités locales ont la capacité de mettre en service l'immobilisation incorporelle.
- (e) Les collectivités locales disposent des ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service l'immobilisation incorporelle.

NCE n°.....: Immobilisations incorporelles

(f) Les collectivités locales ont la capacité d'évaluer de façon fiable les coûts attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de la phase de développement.

21. Les dépenses de développement relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.
22. Les dépenses engagées lors de la phase de développement et relatives à un projet non encore achevé, et qui répondent aux critères énoncés au paragraphe 20, sont comptabilisées en immobilisations incorporelles en cours. Une fois le projet est achevé, toutes ces dépenses sont transférées en immobilisation incorporelles.
23. Lorsque, au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses inscrites en immobilisations incorporelles en cours doivent être portées en charges.
24. Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend tous les coûts directement attribuables et nécessaires pour créer et préparer l'immobilisation pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par les collectivités locales.
25. Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend toutes les dépenses encourues au cours de la phase de développement notamment :
 - Les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle,
 - L'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.
26. Lorsque les collectivités locales ne peuvent pas distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, il doit comptabiliser les dépenses relatives à ce projet en charges.

Acquisition d'une immobilisation incorporelle par voie d'échange ou à titre gratuit

27. Une ou plusieurs immobilisations incorporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires.
28. Le coût de l'élément incorporel reçu est évalué à la juste valeur s'il est possible d'évaluer de manière fiable sa juste valeur ou la juste valeur de l'actif cédé.
29. Toutefois, dans le cas où il n'est pas possible d'évaluer ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif cédé, l'actif acquis est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.

30. Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être acquise dans le cadre d'une opération sans contre partie directe tel est le cas d'un logiciel ou d'une licence offerts gratuitement par une autre entité ou une personne privée.

Dans ce cas, l'immobilisation incorporelle acquise gratuitement est évaluée à sa juste valeur à la date du transfert de contrôle.

EVALUATION ULTERIEURE

31. A la date de clôture, une immobilisation incorporelle est comptabilisée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

Durée d'utilité et mode d'amortissement

32. Une immobilisation incorporelle est amortissable lorsque sa durée d'utilité est déterminable, c'est-à-dire quant son usage attendu est limité dans le temps.

33. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel la collectivité locale prévoit de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service lié à l'immobilisation incorporelle.

34. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire et le mode variable. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'élément incorporel, si ce dernier ne subit pas une dépréciation ou si sa valeur résiduelle ne change pas. L'amortissement variable donne lieu à une charge proportionnelle à l'utilisation prévue de l'actif.

35. Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité déterminé doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement doit commencer dès que l'actif est mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir être exploité de la manière prévue.

36. La dotation aux amortissements au titre de chaque période comptable doit être comptabilisée en charge.

37. Pour aboutir à une estimation raisonnable de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs notamment :

- (a) les clauses légales, réglementaires et contractuelles qui peuvent limiter une durée fixe d'utilisation ;

NCE n°.....: Immobilisations incorporelles

- (b) l'obsolescence technique, technologique, commerciale ou autre ;
- (c) les clauses de renouvellement ou d'extension qui peuvent altérer la spécification de la durée d'utilité.

38. La durée d'utilité et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité déterminée doivent être réexaminés. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, la durée d'utilité doit être modifiée en conséquence. De même, si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service représentatifs de l'élément incorporel a connu un changement, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. De tels changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon la NCCL traitant des méthodes comptables, les estimations et les erreurs.

Dépréciation

39. Une dépréciation d'une immobilisation incorporelle est une perte d'avantage économiques futurs ou de potentiel de service conduisant à une baisse de la valeur comptable nette de l'immobilisation, suite à la dégradation de son état ou à la diminution de son potentiel de service liées à la survenance de circonstances ou d'événements exceptionnels.
40. En cas de survenance de circonstances ou d'événements exceptionnels, la collectivité locale doit comparer la valeur comptable nette de l'immobilisation à sa valeur récupérable à la date de clôture. Lorsque la valeur récupérable de l'élément incorporel devient notablement inférieure à sa valeur comptable nette, la collectivité locale doit constater une dépréciation afin de ramener la valeur comptable nette de l'immobilisation à sa valeur récupérable. La dépréciation constitue une charge de la période comptable pendant laquelle elle est constatée. L'amortissement se calcule sur la base de la nouvelle valeur comptable nette et la durée d'utilité restante.

DECOMPTABILISATION

41. Un élément d'immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée :
- (a) lorsque la collectivité locale n'en a plus le contrôle ; ou,
 - (b) lorsqu'aucun avantage économique futur ou aucun potentiel de service n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

NCE n°.....: Immobilisations incorporelles

42. En cas de cession, la différence entre le prix de cession net des frais, le cas échéant, et la valeur comptable nette de l'immobilisation incorporelle est comptabilisé en solde de la période comptable concernée.

INFORMATIONS A FOURNIR

43. Les informations suivantes doivent apparaître dans les notes :

- (a) les méthodes d'évaluation utilisées pour déterminer le coût d'entrée;
- (b) les méthodes utilisées pour évaluer les dépenses relatives aux phases de développement des projets dont la réalisation donne lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.
- (c) les modes d'amortissement utilisés
- (d) les taux d'amortissement utilisés ;

Les notes doivent également inclure des tableaux de rapprochement entre les valeurs comptables nettes à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :

- (a) les entrées ;
- (b) les dépenses immobilisées
- (c) les amortissements et les reprises d'amortissement ;
- (d) les dépréciations et les reprises de dépréciations;
- (e) les décomptabilisations ;
- (f) les autres variations.

L'Etat doit présenter, dans les notes, les informations relatives aux :

- (a) immobilisations incorporelles acquises à titre gratuit;
- (b) montant des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle en cours de réalisation ;
- (c) contrats en cours d'exécution pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles.

Les informations suivantes doivent également être divulguées :

- (a) les immobilisations incorporelles entièrement amorties qui sont encore en usage ;
- (b) la valeur comptable nette des immobilisations incorporelles mises hors service; et
- (c) le transfert d'immobilisations incorporelles par la collectivité locale.

NCE n°.....: Immobilisations incorporelles

- (d) les immobilisations incorporelles dont la propriété juridique revient à la collectivité locale et qui sont contrôlées par d'autres entités.

DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

44. La présente norme entre en vigueur selon le délai prévu par l'article 390 de la loi organique n° 2018-29 du 9 mai 2018, relative au code des collectivités locales.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

45. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, il est procédé à l'intégration des immobilisations incorporelles à leur juste valeur.
46. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture les écarts d'intégration des immobilisations incorporelles doivent être comptabilisés en situation nette.