

Projet de la norme comptable de l'Etat « Immobilisations incorporelles de l'Etat »

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

NORMES DES COMPTES DE L'ETAT

NCE : Immobilisations incorporelles de l'Etat

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 éléments incorporels représentatifs des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités des services de l'Etat à assurer leurs missions. Ces immobilisations incorporelles peuvent être acquises ou générées en interne par la réalisation d'un projet. Elles comprennent les brevets et droits similaires, les logiciels et les sites Internet qui ne sont pas purement informatifs.
 - aux actifs incorporels représentatifs des avantages économiques futurs attribués à l'Etat par l'exercice du pouvoir particulier qui autorise ou restreint l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public. Ces actifs doivent avoir été mis en évidence par une transaction avec un tiers.
3. Cependant, la présente norme ne s'applique pas aux éléments incorporels liés à l'exercice de la souveraineté :
 - Quand celui-ci génère des produits régaliens,
 - Quand celui-ci crée un pouvoir général d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation du domaine public de l'Etat ou de tout autre élément dont l'accès est contrôlé par l'Etat.
4. La présente norme ne s'applique pas également ;
 - aux immobilisations comportant à la fois des éléments corporels et incorporels et dont l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel,

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

- 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 des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

DEFINITIONS

5. 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 :
 - o elle est séparable des activités de l'Etat, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
 - o elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'Etat 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 produits régaliens** sont les produits résultant de l'exercice du pouvoir souverain de l'État de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières (amendes et condamnations pécuniaires et autres pénalités). Ils correspondent à des produits des opérations sans contrepartie directe.

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

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

REGLES DE PRISE EN COMPTE

6. Un élément incorporel doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque :
 - (a) il est contrôlé individuellement ou conjointement par l'Etat ;
 - (b) sa valeur peut être évaluée de manière fiable.
7. 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 de son potentiel de service, et ce en vertu de conventions entre l'Etat et d'autres entités. Une immobilisation incorporelle contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de l'Etat à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

COMPTABILISATION INITIALE ET EVALUATION

8. 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 6.

Évaluation initiale

9. En règle générale, à leur entrée dans le bilan de l'Etat, 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

10. 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.
11. Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle comprend :

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

- (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.

12. 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.

13. 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.

14. 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 19.
- (c) ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche ou développement acquis en cours s'il s'agira de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 19.

Immobilisation incorporelle générée en interne

15. 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 du procédé de fabrication d'un nouveau matériel ou la réalisation d'un nouveau logiciel.

16. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, l'Etat distingue dans la création d'une immobilisation, une phase de recherche et une phase de développement.

Phase de recherche

17. 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.
18. 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

19. 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 de développement d'un site web ou d'un logiciel.
20. 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.
21. 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 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- L'Etat a l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service.

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

- c- L'Etat peut 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- L'Etat a la capacité de mettre en service l'immobilisation incorporelle.
 - e- L'Etat dispose des ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service l'immobilisation incorporelle.
 - f- L'Etat a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de la phase de développement.
22. 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.
23. 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 19, sont comptabilisées en immobilisations incorporelles en cours. Une fois le projet est achevé, toutes ces dépenses sont transférées en immobilisation incorporelles.
24. 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.
25. 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 l'Etat.
26. 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,
 - ajouter le coût de la main d'œuvre direct liée au développement
 - L'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.
27. Lorsque la distinction entre la phase de recherche et la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle s'avère impossible, toutes les dépenses relatives à ce projet doivent être portées en charges conformément à la NCE traitant les charges.

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

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

28. 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.
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.

Immobilisation incorporelle résultant de transactions sur des éléments identifiés du domaine public de l'Etat

31. Les immobilisations incorporelles, représentatifs des avantages économiques futurs attribués à l'Etat par l'exercice du pouvoir particulier d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public, sont mises en évidence par des transactions effectuées avec des tiers.
32. Dès la survenance de la transaction autorisant l'exploitation d'un élément identifié du domaine public de l'Etat, il convient d'évaluer le droit incorporel de façon fiable par l'actualisation des flux de trésorerie futurs attendus par l'Etat.
33. Si la détermination des flux de trésorerie dépend de la réalisation d'évènements incertains, aucune comptabilisation ne doit être effectuée.
34. Néanmoins, les autorisations d'occupation ou d'exploitation d'un élément identifié du domaine public inscrit en immobilisations corporelles ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. Les redevances à percevoir sont comptabilisées en solde de la période.

EVALUATION ULTERIEURE

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

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

Durée et mode d'amortissement

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

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

38. 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.

39. 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.

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

41. 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 ;
- 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.

42. 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 NCE traitant des méthodes comptables, les estimations et les erreurs.

Dépréciation

43. 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.
44. En cas de survenance de circonstances ou d'événements exceptionnels, l'Etat 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, l'Etat 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

45. Un élément d'immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée :
- (a) lorsque l'Etat 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.
46. 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

47. Les informations suivantes doivent apparaître dans les notes :
- (a) les méthodes d'évaluation utilisées pour déterminer le coût d'entrée;
 - (b) les modes d'amortissement utilisés ;
 - (c) les taux d'amortissement utilisés ;

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

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

Les notes doivent indiquer 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.

Les notes doivent également indiquer les informations relatives aux immobilisations incorporelles résultantes de l'exercice du pouvoir particulier de l'Etat d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public (nature du domaine, bénéficiaire du droit, durée des droits, taux d'actualisation appliqué...)

Les notes doivent également indiquer les informations relatives aux immobilisations incorporelles résultantes de l'exercice du pouvoir particulier de l'Etat d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public et affectées gratuitement à d'autres entités ou dont la valeur n'a pas pu être déterminée. Ces

NCE n°....: Immobilisations incorporelles de l'Etat

informations portent sur la nature du domaine, les bénéficiaires des droits et la durée de ces droits. Une information sur la valeur des immobilisations affectées gratuitement est à présenter au niveau des notes tenant compte de la contrainte avantage-coût.

DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

48. La présente norme est applicable aux états financiers relatifs aux périodes comptables ouvertes à partir du 1er janvier de l'année 2022.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

49. Un délai de 5 ans à partir de la date d'entrée en vigueur de la présente norme est jugé raisonnable pour la prise en compte exhaustive des immobilisations incorporelles de l'Etat.

50. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, il est procédé à l'intégration des immobilisations incorporelles à leur juste valeur.

51. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture et durant la période transitoire de 5 ans, les écarts d'intégration des immobilisations incorporelles doivent être comptabilisés en situation nette.