



Projet de la norme des comptes des établissements publics soumis au code de la comptabilité publique

« Les immobilisations incorporelles »

Version soumise à l'exposé-sondage

NORME DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS SOUMIS AU CODE DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

NCEP : Les 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 règles de leur évaluation. 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 des établissements publics à assurer leurs missions. Les 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 web.
3. Entrent également dans le champ d'application de la présente norme les actifs incorporels objets de contrats concourant à la réalisation d'un service public après comptabilisation et évaluation initiales effectuées selon les règles prévues par la NCEP traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public.
4. 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 ou lorsqu'il est jugé que l'élément corporel prédomine l'élément incorporel. Ces immobilisations sont traitées par la NCEP relative aux immobilisations corporelles.

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 :

- Elle est séparable des activités de l'établissement public, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée, de manière isolée ou conjointement, dans le cadre d'un contrat, avec un autre actif ou passif ;
- Elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'établissement public ou encore 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 à un modèle en vue de la production de procédés, de produits, de systèmes ou de nouveaux services ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production effective ou de leur utilisation.

La **valeur récupérable** d'une immobilisation est le montant que l'établissement public peut obtenir de son utilisation future ou de sa cession. Ainsi, la valeur récupérable correspond à la valeur la plus élevée entre la juste valeur de l'immobilisation diminuée des coûts de vente et sa valeur d'utilité.

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

REGLES DE PRISE EN COMPTE

6. Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif lorsque :
 - (a) elle est contrôlée individuellement ou conjointement par l'établissement public sur plus d'une période comptable ; et
 - (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'établissement public et d'autres entités. Une immobilisation incorporelle contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de l'établissement public à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

REGLES D'EVALUATION

Evaluation initiale

Acquisition séparée

8. A leur entrée dans le bilan de l'établissement public, les immobilisations incorporelles acquises séparément à titre onéreux sont évaluées au coût d'acquisition.
9. 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 ; et
 - (b) tout coût directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

10. 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.
11. 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 chargé de l'utilisation de la nouvelle immobilisation ;
 - (c) les frais administratifs et autres frais généraux; et
 - (d) les charges financières relatives aux emprunts destinés à financer l'acquisition d'une immobilisation incorporelle.
12. Les dépenses ultérieures, sur un projet de recherche ou de développement en cours, acquis séparément et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle, sont prises en compte :
- (a) en charges s'il s'agit de dépenses de recherche.
 - (b) en charges s'il s'agit de dépenses de développement qui ne satisfont pas aux critères mentionnés au paragraphe 20.
 - (c) dans la valeur comptable du projet de recherche ou de développement en cours, acquis séparément s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères mentionnés au paragraphe 20.

Immobilisation incorporelle générée en interne

13. Les immobilisations incorporelles générées en interne par les services de l'établissement public ou dans le cadre d'un marché sont évaluées au coût de production.
14. Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet planifié et qui satisfont aux règles de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Des immobilisations incorporelles générées en interne peuvent être produites par des activités telles que l'élaboration de nouveaux procédés de fabrication ou le développement de nouveaux logiciels.
15. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux règles de comptabilisation, l'établissement public doit distinguer lors de 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 supportées lors de la phase de recherche sont portées en charges de la période comptable au cours de laquelle 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 considérées comme des dépenses de développement :
 - les dépenses de conception, de construction et de tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes,
 - les dépenses de conception, de construction et d'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 logiciel,
 - les coûts engagés dans le cadre de développement des applications et de l'infrastructure, de la conception graphique et de développement de contenu pour les sites web générés en interne.
19. La phase de développement d'un projet s'achève par la production des derniers résultats prévus et précède la mise en exploitation de l'immobilisation incorporelle.
20. Les dépenses de développement doivent être comptabilisées en tant que charges de la période comptable au cours de laquelle elles sont encourues, à moins que tous les critères d'inscription aux immobilisations incorporelles, identifiés ci-après, soient satisfaits :
 - (a) l'établissement public peut démontrer la faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en exploitation;
 - (b) l'établissement public a l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en exploitation;
 - (c) l'établissement public peut démontrer la façon avec laquelle la réalisation de l'immobilisation incorporelle génèrera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service sur plusieurs périodes comptables ; et
 - (d) l'établissement public a la capacité de mettre en exploitation l'immobilisation incorporelle ;
 - (e) l'établissement public dispose des ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en exploitation l'immobilisation incorporelle ;

(f) l'établissement public a la capacité d'évaluer de manière fiable les dépenses 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.
23. Lorsqu'un projet s'avère irréalisable au cours de sa phase de développement, 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 toutes les dépenses encourues au cours de la phase de développement et qui correspondent à 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'établissement public.
25. Dans le cas d'une immobilisation incorporelle générée en interne par les services de l'établissement public, le coût de production comprend notamment les coûts suivants :
 - les coûts des matériaux et des services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
 - le coût de la main d'œuvre directe liée à la phase de développement ; et
 - le montant de l'amortissement des brevets et des licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.
26. Les immobilisations incorporelles en cours produites dans le cadre d'un marché sont évaluées sur la base de l'avancement des travaux constatés par des procès verbaux signés par les contractants et donnant lieu au versements d'acomptes.
27. L'intégration des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle cesse lorsque l'actif se trouve dans l'état nécessaire pour être exploité de la manière prévue par l'établissement public. Par conséquent, les coûts supportés dans le cadre de l'utilisation ou le redéploiement d'une immobilisation incorporelle ne sont pas inclus dans la valeur comptable de cet actif.
28. Lorsque la distinction entre la phase de recherche et la phase de développement d'un projet visant à créer une immobilisation incorporelle s'avère impossible, toutes les dépenses relatives à ce projet doivent être portées en charges.

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

29. 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.
30. Le coût de l'élément incorporel reçu est évalué à sa juste valeur lorsque celle-ci peut être déterminée de manière fiable. A défaut, le coût de l'élément incorporel reçu est évalué à la juste valeur de l'actif abandonné. Dans le cas où il n'est pas possible d'évaluer ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné, l'actif acquis est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.
31. Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être acquise dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, tel est le cas d'un logiciel ou d'une licence fournis gratuitement par une autre entité. Dans ce cas, l'immobilisation incorporelle acquise gratuitement est évaluée à sa juste valeur.

Dépenses ultérieures

32. Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf s'il est probable qu'elles procurent des avantages économiques futurs ou un potentiel de service supplémentaires, par rapport à l'estimation la plus récente du niveau de performance de l'immobilisation incorporelle concernée, dans ce cas, ces dépenses sont immobilisées. L'écart consiste en :
- (a) l'allongement de la durée d'utilité,
 - (b) l'augmentation de la capacité de production,
 - (c) la diminution des coûts de production ou l'amélioration substantielle de la qualité des services fournis.

Evaluation ultérieure

33. A la date de clôture, une immobilisation incorporelle est comptabilisée à sa valeur d'entrée nette du cumul des amortissements et des dépréciations et augmentée, le cas échéant, des dépenses ultérieures immobilisées.

Durée et modes d'amortissement

34. Une immobilisation incorporelle est amortissable lorsque sa durée d'utilité est déterminable.
35. Pour aboutir à une estimation raisonnable de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs dont notamment :
- (a) les clauses légales, réglementaires et contractuelles qui peuvent limiter une durée fixe d'utilisation ;
 - (b) l'obsolescence technique, technologique, commerciale ou autre ; et
 - (c) les clauses de renouvellement ou d'extension qui peuvent impacter la durée d'utilité.

36. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'établissement public prévoit de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service lié à l'immobilisation incorporelle.
37. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable de l'immobilisation incorporelle 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.
38. Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle 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 dans l'état nécessaire pour pouvoir être exploité de la manière prévue par l'établissement. Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Dans la pratique, la valeur résiduelle de l'actif est souvent insignifiante, et par conséquent négligée dans le calcul du montant amortissable.
39. Les dotations aux amortissements au titre de chaque période comptable doivent être comptabilisées en charges, sauf si elles sont incorporées dans la valeur comptable d'un autre actif.
40. La durée d'utilité et le mode d'amortissement ainsi que la valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité déterminée doivent être révisés. Si la durée d'utilité attendue de l'actif et sa valeur résiduelle sont différentes des estimations antérieures, ces derniers doivent être modifiées. De même, si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service lié à l'actif a connu un changement, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon la NCEP traitant des méthodes comptables, des estimations et des erreurs.

Dépréciations

41. Une dépréciation d'une immobilisation incorporelle est une perte d'avantages 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 dues à la survenance de circonstances ou d'événements exceptionnels.
42. A chaque date de clôture, l'établissement public doit examiner si des événements ou des circonstances exceptionnelles susceptibles d'affecter la valeur d'une immobilisation incorporelle sont survenus. Dans le cas où de tels événements ou circonstances ont eu lieu, l'établissement public doit comparer la valeur comptable nette de l'immobilisation à sa valeur récupérable à la date de clôture. Lorsque la valeur récupérable de l'immobilisation incorporelle devient notablement inférieure à sa valeur comptable nette, l'établissement public 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.

43. A chaque date de clôture, l'établissement public doit examiner si la dépréciation antérieurement constatée a diminué ou n'existe plus. Dans ce cas, la valeur récupérable doit être ré-estimée. Lorsque cette dernière devient notablement supérieure à la valeur comptable, une reprise de dépréciation doit être comptabilisée en solde de la période. L'amortissement se calcule sur la base de la nouvelle valeur comptable et de la durée d'utilité restante.

DECOMPTABILISATION

44. Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée :

- (a) lorsque l'établissement public 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.

45. 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 comptabilisée en solde de la période comptable concernée.

INFORMATIONS A FOURNIR

46. Les notes doivent indiquer les informations suivantes :

- (a) les méthodes d'évaluation utilisées pour déterminer le coût d'entrée ;
- (b) les modes d'amortissement utilisés ; et
- (c) les taux d'amortissement utilisés.

47. 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.

48. 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'amortissements ;
- (d) les dépréciations et les reprises de dépréciations ; et
- (e) les décomptabilisations.

49. L'établissement public doit présenter, dans les notes, les informations relatives aux :

- (a) immobilisations incorporelles acquises à titre gratuit et les restrictions y afférentes ;
- (b) montants des dépenses comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle en cours; et
- (c) contrats en cours d'exécution pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles.

50. Les informations suivantes doivent également être divulguées :

- (a) les immobilisations incorporelles totalement amorties qui sont encore en usage ;
- (b) les immobilisations incorporelles transférées par l'établissement public ; et

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

51. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, il est procédé à l'intégration des immobilisations incorporelles à leur juste valeur. Les intégrations des immobilisations incorporelles doivent être comptabilisées en situation nette.