

NORME DES COMPTES DE L'ETAT

NCE 09 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

OBJECTIF

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

CHAMP D'APPLICATION

2. La présente norme s'applique aux :
 - (a) éléments incorporels représentatifs des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités des services de l'Etat à assurer ses 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 web, et
 - (b) éléments incorporels représentatifs des avantages économiques futurs ou des potentiels de service 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 sans obligation de réalisation d'un service public par un tiers. Ces immobilisations incorporelles sont mises en évidence suite à une transaction avec un tiers.
3. La présente norme s'applique également aux immobilisations incorporelles objet de contrats concourant à la réalisation d'un service public après leur comptabilisation et évaluation initiales selon les dispositions de la NCE traitant des contrats concourant à la réalisation d'un service public.
4. La présente norme ne s'applique pas aux :
 - (a) éléments incorporels liés à l'exercice de la souveraineté lorsque celui-ci génère des produits régaliens ou lorsqu'il crée un pouvoir général d'autoriser ou 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, et
 - (b) immobilisations comportant à la fois des éléments corporels et incorporels lorsque 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 NCE 02 « Les 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:

- (a) elle est séparable des activités de l'Etat, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, concédée, transférée, louée ou échangée, soit de manière isolée ou conjointement dans le cadre d'un contrat, avec un autre actif ou un autre passif,
- (b) 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 à 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.

Les produits régaliens sont les produits résultant de l'exercice par l'Etat de son pouvoir souverain de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières. Ces produits sont classés parmi les produits des opérations sans contrepartie directe.

Le pouvoir particulier : l'exercice de la souveraineté donne à l'Etat un pouvoir général sur son domaine public réglementé par un droit spécifique qui lui procure un pouvoir particulier sur ledit domaine lui permettant d'autoriser ou de restreindre son occupation ou son exploitation par des tiers ; et ce à travers notamment la conclusion de transactions sur ce domaine.

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. Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif lorsque :
 - (a) l'Etat la contrôle individuellement ou conjointement sur plus d'une période comptable, et
 - (b) sa valeur peut être évaluée de manière fiable.
7. Dans certains cas, l'Etat peut contrôler une immobilisation incorporelle conjointement avec une autre entité. 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.

REGLES D'EVALUATION

Evaluation initiale

8. A leur entrée dans le bilan de l'Etat, les immobilisations incorporelles sont évaluées :
- (a) au coût d'acquisition en cas d'acquisition séparée à titre onéreux,
 - (b) au coût de production pour celles qui sont générées en interne par les services de l'Etat ou dans le cadre d'un marché,
 - (c) à la juste valeur pour celles acquises à titre gratuit ou dans le cadre d'un échange.

Acquisition séparée

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,
 - (b) tous les coûts directement attribuables à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.
10. Exemples de coûts directement attribuables à une immobilisation incorporelle :
- les honoraires résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif,
 - 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 :
- les frais de lancement d'un nouveau service (y compris les frais de publicité et de promotion),
 - les coûts de formation du personnel chargé de l'utilisation de la nouvelle immobilisation,
 - les frais administratifs et autres frais généraux.
12. Les dépenses ultérieures sur un projet de recherche et de développement en cours acquis séparément et qui a été enregistré en immobilisations incorporelles, sont comptabilisées :
- (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 19 de la présente norme,
 - (c) dans la valeur comptable du projet de recherche et de développement en cours, acquis séparément, s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères mentionnés au paragraphe 19 de la présente norme.

Immobilisations incorporelles générées en interne

13. 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 prise en compte 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.
14. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux règles de prise en compte, l'Etat doit distinguer, lors de la création de l'immobilisation, une phase de recherche et une phase de développement.

Phase de recherche

15. 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 des solutions et la détermination des moyens à mobiliser.
16. 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

17. Cette phase consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour développer 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 la documentation pour le développement d'un logiciel ; et
 - les coûts engagés dans le cadre du développement des applications et de l'infrastructure, de la conception graphique et du développement de contenu pour un site web généré en interne.
18. La phase de développement d'un projet s'achève par la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.
19. 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 les critères d'inscription aux immobilisations incorporelles, identifiés ci-après, soient satisfaits :
 - (a) l'Etat a démontré la faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service,
 - (b) l'Etat a l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service,
 - (c) l'Etat peut démontrer la façon avec laquelle la réalisation de l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service sur plus d'une période comptable,
 - (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, et
 - (f) l'Etat a la capacité d'évaluer de manière fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de la phase de développement.
20. 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.

21. 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 de la présente norme, sont comptabilisées en immobilisations incorporelles en cours.
22. Lorsqu'un projet s'avère irréalisable au cours de la phase de développement, toutes les dépenses inscrites en immobilisations incorporelles en cours doivent être portées en charges.
23. Le coût de production d'une immobilisation incorporelle générée en interne ou dans le cadre d'un marché 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'Etat.
24. Dans le cas d'immobilisations incorporelles générées en interne par les services de l'Etat, 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 lié à la phase de développement,
 - le montant de l'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle, et
 - la quote-part des charges indirectes supportées pour générer l'immobilisation incorporelle.
25. Dans le cas d'immobilisations incorporelles générées dans le cadre d'un marché, le coût de production est déterminé sur la base de l'avancement des travaux constatés par des procès-verbaux signés par les contractants et donnant lieu au versement d'acomptes.
26. 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

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. L'élément incorporel reçu est évalué à sa juste valeur lorsque celle-ci peut être déterminée de manière fiable. A défaut, 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.
29. 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 fourni gratuitement par une autre entité. Dans ce cas, l'immobilisation incorporelle acquise gratuitement est évaluée à sa juste valeur.

Immobilisations incorporelles résultant de transactions sur des éléments identifiés du domaine public de l'Etat

30. Un élément incorporel représentatif d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service attribués à l'Etat par l'exercice du pouvoir particulier d'autoriser ou de restreindre l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public ne peut être inscrit en tant qu'immobilisation incorporelle que s'il fait l'objet de transactions avec des tiers sans obligation de réalisation d'un service public.
31. Dès la survenance de la transaction qui autorise l'exploitation d'un élément identifié du domaine public de l'Etat, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée et évaluée par l'actualisation des flux de trésorerie futurs attendus. Cette transaction génère un produit à imputer sur le solde de la période.
32. Si la détermination des flux de trésorerie dépend de la réalisation d'évènements incertains, aucune immobilisation incorporelle ne devra être comptabilisée. Toutefois, une information est divulguée au niveau des notes.
33. Néanmoins, les autorisations d'occupation ou d'exploitation d'un élément identifié du domaine public inscrit en immobilisations corporelles au bilan ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. Les produits y afférents sont comptabilisés en solde de la période comptable conformément aux dispositions de la NCE traitant des produits des opérations avec contrepartie directe.

Dépenses ultérieures

34. Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont immobilisées lorsqu'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 concernée. L'écart consiste en :
 - (a) l'allongement de la durée d'utilité,
 - (b) l'augmentation de la capacité de production,
 - (c) la diminution du coût de production ou l'amélioration substantielle de la qualité des services fournis.

Evaluation ultérieure

35. A la date de clôture, les immobilisations incorporelles sont comptabilisées à leurs valeurs d'entrée nettes du cumul des amortissements et des dépréciations et augmentées des dépenses ultérieures immobilisées, le cas échéant.

Durée et modes d'amortissement

36. Une immobilisation incorporelle est amortissable lorsque sa durée d'utilité est déterminable.
37. Lorsque la durée d'utilité est jugée indéterminable, l'immobilisation incorporelle en question n'est pas amortie, mais peut être sujette à des dépréciations conformément aux paragraphes 44 et 45 de la présente norme.

38. Pour aboutir à une estimation raisonnable de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs dont notamment :
- (a) l'utilisation attendue,
 - (b) les clauses légales, réglementaires et contractuelles qui peuvent prévoir une durée fixe d'utilisation,
 - (c) l'obsolescence technique, technologique, commerciale et autres,
 - (d) les clauses de renouvellement ou d'extension qui peuvent modifier la durée d'utilité, et
 - (e) les politiques de maintenance des immobilisations incorporelles.
39. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'Etat prévoit consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service liés à l'immobilisation incorporelle.
40. 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.
41. L'amortissement doit commencer dès que l'actif est prêt à être 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.
42. 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.
43. Lorsque la durée d'utilité attendue de l'actif s'avère différente des estimations antérieures, elle doit être révisée. De même, si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs ou du potentiel de service liés à l'actif connaît un changement, le mode d'amortissement devra 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, des estimations et des erreurs.

Dépréciations

44. 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. Cette baisse est due à la dégradation de l'état de l'immobilisation ou à la diminution de son potentiel de service suite à la survenance de circonstances ou d'événements exceptionnels.
45. En cas de survenance de circonstances ou d'événements exceptionnels, l'Etat doit comparer la valeur comptable nette de l'immobilisation incorporelle à sa valeur récupérable à la date de clôture. Lorsque la valeur récupérable de l'immobilisation 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

46. Une 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.
47. 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

48. 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.
49. 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.
50. L'Etat 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 de réalisation, et
 - (c) contrats en cours d'exécution pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles.
51. Les notes doivent également mentionner les informations relatives aux :
- (a) immobilisations incorporelles totalement amorties qui sont encore en usage, et
 - (b) immobilisations incorporelles dont l'Etat a transféré le contrôle.
52. 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.

53. Pour les immobilisations incorporelles résultant de l'exercice du pouvoir particulier de l'Etat d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public, les notes doivent indiquer les informations relatives :
- (a) à la nature du domaine public, au bénéficiaire du droit, à la durée des droits, et au taux d'actualisation appliqué, et
 - (b) aux immobilisations incorporelles exploitées gratuitement par d'autres entités, notamment la nature du domaine, le bénéficiaire du droit, la durée des droits ainsi qu'une estimation de leurs valeurs, compte tenu de la contrainte liée au rapport avantages-coûts.
54. Les notes doivent également indiquer les éléments incorporels résultant de l'exercice du pouvoir particulier de l'Etat d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public dont la valeur ne peut être estimée à cause des incertitudes affectant les flux de trésorerie futurs.

DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

55. La présente norme est applicable aux états financiers relatifs aux périodes comptables ouvertes à partir du 1^{er} janvier 2030.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

56. 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.
57. 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.