

NORME N° 5

LES IMMOBILISATIONS

INCORPORELLES

**Recueil de normes comptables
pour les organismes de sécurité sociale**

Document examiné par le Collège
du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)
le 23 janvier 2017

Sommaire

| | |
|---|----------|
| COMMENTAIRES | 3 |
| EXPOSE DES MOTIFS | 5 |
| I. CONTEXTE | 5 |
| II. DEFINITION | 5 |
| III. CRITERES DE COMPTABILISATION | 6 |
| DISPOSITIONS NORMATIVES..... | 8 |
| 1. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES | 8 |
| 1.1. Définition | 8 |
| 1.2. Caractéristiques..... | 8 |
| 2. CRITERES DE COMPTABILISATION | 9 |
| 2.1. Immobilisations incorporelles acquises | 9 |
| 2.2. Immobilisations incorporelles générées en interne..... | 9 |
| 2.3. Comptabilisation des dépenses ultérieures | 10 |
| 2.4. Comptabilisation des immobilisations contrôlées conjointement | 10 |
| 3. EVALUATION | 11 |
| 3.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale | 11 |
| 3.1.1. Éléments du coût d'acquisition | 11 |
| 3.1.2. Éléments du coût de production | 11 |
| 3.2. Évaluation à la date de clôture | 12 |
| 3.2.1. Principe général..... | 12 |
| 3.2.2. Amortissement..... | 12 |
| 3.2.3. Dépréciation | 12 |
| 3.2.4. Modifications ultérieures | 12 |
| 4. COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN | 12 |
| 5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE | 13 |
| 5.1. Méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés | 13 |
| 5.2. Information relative aux immobilisations incorporelles | 13 |
| 5.3. Information relative aux amortissements et aux dépréciations..... | 13 |



NORME N° 5 LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Commentaires

La norme reprend les dispositions du Recueil des normes comptables de l'Etat et des établissements publics, lesquelles sont conformes au Plan comptable général (PCG) sous la réserve mentionnée au dernier paragraphe. Les quelques différences qui existent avec la norme Etat sont liées aux spécificités de certains éléments du domaine public de l'Etat. Par ailleurs, la norme sur les établissements publics ayant été élaborée postérieurement à celle de l'Etat, des précisions y ont été utilement apportées notamment en ce qui concerne les éléments constitutifs du coût d'acquisition. Ces précisions ont donc été reprises dans la norme pour les organismes de sécurité sociale.

La norme présente les principales dispositions suivantes :

- > Définition et critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, en distinguant les immobilisations acquises de celles générées en interne (projets informatiques) ;
- > Conditions de comptabilisation des immobilisations générées en interne, avec distinction des phases de recherche préalable (charges) et de développement (actifs incorporels sous conditions) ;
- > Critères d'évaluation des immobilisations incorporelles à la date de clôture (amortissement sur la durée réelle d'utilisation estimée, avec possibilité de revoir le plan d'amortissement si nécessaire) ;
- > Cas particulier des immobilisations incorporelles contrôlées conjointement.

Par cohérence avec les dispositions du cadre conceptuel des comptes publics, il a été précisé que « *un actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un événement passé* », la notion de contrôle faisant désormais partie intégrante de la définition des actifs et n'étant plus un critère de comptabilisation desdits actifs. La norme a donc été remaniée en conséquence, dans les paragraphes relatifs à la définition et aux critères de comptabilisation. Ces amendements de forme n'ont pas de conséquence sur la comptabilisation et l'évaluation des actifs incorporels ; il s'agit d'une clarification conceptuelle.

Par ailleurs, quelques amendements mineurs ont été introduits pour tenir compte des spécificités des organismes de sécurité sociale :

- > Dès lors que les organismes de sécurité sociale ne recourent pas à l'emprunt pour financer des actifs incorporels, l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts au coût d'acquisition de l'actif n'a pas été retenue.

- > La possibilité de comptabiliser en charges les coûts accessoires d'acquisition d'une immobilisation pour les seuls organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, n'a pas été retenue, les établissements fiscalisés étant très peu nombreux dans la sphère sociale.

Enfin, il convient de noter que cette norme, comme celles applicables à l'Etat et aux établissements publics, comporte un écart par rapport au Plan comptable général concernant les immobilisations incorporelles générées en interne : si le projet remplit un ensemble de conditions simultanément (perspectives de réussite technique, volonté de mener le projet à son terme, capacité d'utiliser le projet, bénéfices économiques ou potentiel de service, évaluation fiable des dépenses du projet), le projet doit être comptabilisé à l'actif, alors que le PCG offre la possibilité d'une comptabilisation à l'actif ou en charge. Toutes les autres dispositions de cette norme sont conformes au PCG.



NORME N° 5 LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Exposé des motifs

I. CONTEXTE

Les immobilisations incorporelles résultent essentiellement d'investissements liés aux technologies de l'information et de la communication (logiciels, projets informatiques, opérations de recherche et développement, etc.) mais aussi de droits dont l'organisme est titulaire ou qu'il constitue (brevets, licences, ...). L'objectif de la comptabilisation des immobilisations incorporelles est double :

- > donner une image fidèle du patrimoine de l'organisme ;
- > permettre la répartition des charges sur leur durée d'utilisation par un dispositif d'amortissement.

II. DEFINITION

Un actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un événement passé.

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire¹ et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou par le potentiel de service² attendu de l'utilisation du bien.

Pour les situations dans lesquelles un actif comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel, la norme prévoit que l'organisme fasse preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments est le plus important. Cette méthode permet notamment de traiter :

- > Le cas où une immobilisation incorporelle est enregistrée sur un support physique.
Dans ce cas, l'élément incorporel de l'actif est plus important que l'élément corporel. En effet, si la valeur du support vierge est négligeable comparée à celle acquise grâce au contenu, le bien constitué du support et de son contenu est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle.
- > Le cas où une immobilisation incorporelle fait partie intégrante d'une immobilisation corporelle (système d'exploitation d'un ordinateur, logiciel intégré à la commande numérique d'une machine-outil, etc.).
Dans ce cas, l'élément corporel de l'actif est plus important que l'élément incorporel. En effet, l'élément incorporel fait partie d'un ensemble ne pouvant fonctionner sans l'élément corporel.

¹ Les immobilisations incorporelles se différencient, à ce titre, des immobilisations financières et autres éléments monétaires inscrits à l'actif du bilan.

² Le potentiel de service s'entend comme la capacité de fournir des biens ou des services, individuels ou collectifs, nécessaires à l'accomplissement des missions de l'organisme.

III. CRITERES DE COMPTABILISATION

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée à la date de sa prise de contrôle par l'organisme lorsque son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Dans le cas d'actifs acquis ou produits de façon indissociable pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux. Cette évaluation peut être faite par différence entre le coût global d'entrée et le coût attribué aux actifs évaluable directement, lorsqu'une évaluation directe de l'ensemble des actifs n'est pas possible.

Immobilisations incorporelles acquises

Lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle, les informations nécessaires à sa comptabilisation sont directement disponibles sur la facture ou le justificatif émis par le vendeur.

Immobilisations incorporelles générées en interne

La comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne constitue le résultat d'un mécanisme comptable consistant à transférer à l'actif du bilan des dépenses initialement inscrites en charges. Il est donc impératif de mettre en place un suivi de ces dépenses pour identifier les éléments qui constituent les coûts de production et pouvoir envisager leur immobilisation.

Les coûts de production incluent les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle, les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour produire l'actif, les droits d'enregistrement, l'amortissement des brevets acquis et licences utilisées pour générer l'actif, les coûts de dépôt de brevet et les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciel (logiciels intégrés)

Afin de suivre le coût des immobilisations incorporelles générées en interne, la notion de projet a été introduite dans les dispositions normatives. Elle traduit la nécessité d'une individualisation formelle et préalable des travaux susceptibles d'aboutir à la création d'une immobilisation incorporelle.

La norme retient le principe de la décomposition de chaque projet en une phase de recherche préalable et une phase de développement. La distinction entre les deux phases repose sur le fait que, lors de la phase de recherche préalable, les incertitudes sont telles qu'elles rendent impossible la création d'une immobilisation incorporelle. Seules les dépenses relatives à la réalisation de la phase de développement d'un projet peuvent donc être immobilisées.

La norme définit des critères généraux de comptabilisation applicables à la phase de développement d'un projet. L'utilisation de critères généraux paraît plus appropriée que le recours à des critères spécifiques pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles. La précision requise pour formuler des critères spécifiques pourrait les rendre inadaptés aux évolutions techniques possibles.

Immobilisations incorporelles contrôlées conjointement

La norme prévoit le cas des immobilisations incorporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités.

Une immobilisation incorporelle contrôlée conjointement fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre plusieurs entités.

Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de service ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

Une immobilisation incorporelle contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif. La norme précise comment cette quote-part est déterminée.



NORME N° 5

LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Dispositions normatives

1. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES

1.1. Définition

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique, contrôlé par l'organisme, dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme. Cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation de ce bien.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- > si elle est séparable des activités de l'organisme, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ; ou
- > si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Le contrôle d'une immobilisation incorporelle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, etc.) se caractérise par :

- > la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- > la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'organisme supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

1.2. Caractéristiques

Une immobilisation incorporelle peut être constituée des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités de l'organisme à assurer ses missions ou ses activités. De telles immobilisations incorporelles peuvent être acquises ou générées en interne par la réalisation d'un projet (brevets, logiciels, sites internet, etc.).

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée en actif corporel ou incorporel, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important.

Si une immobilisation comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel, aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée si l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel. La totalité du bien constitue alors une immobilisation corporelle.

2. CRITERES DE COMPTABILISATION

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée à la date de sa prise de contrôle par l'organisme lorsque son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

La date de prise de contrôle correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

2.1. Immobilisations incorporelles acquises

Le coût d'acquisition est constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, qui sont inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation, sont comptabilisés au moment où ils sont encourus, hors cas particulier des immobilisations générées en interne.

2.2. Immobilisations incorporelles générées en interne

Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet défini et qui 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.

Les différentes phases d'un projet

Un projet se compose des phases suivantes :

- > une phase de recherche préalable qui 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 ;
- > une phase de développement qui consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre la solution choisie.

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.

Certains projets relèvent exclusivement d'une activité de recherche (acquisition de nouvelles connaissances, conception et évaluation de différentes solutions techniques, etc.).

Si un projet commence directement au stade de la phase de développement, cette situation doit être explicite et préalable au commencement de la réalisation.

Conditions spécifiques de comptabilisation

Les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet doivent être comptabilisées en charges car, à ce stade, il n'est pas encore certain que les résultats de la phase de recherche soient utilisés et qu'une solution soit mise en œuvre.

Si la phase de recherche et la phase de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

En revanche, une immobilisation incorporelle générée en interne, en cours de développement ou résultant de cette phase, doit être comptabilisée s'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :

- > le projet a de sérieuses chances de réussite technique, car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;
- > l'organisme a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;
- > l'organisme peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service sur plusieurs exercices ;
- > l'organisme a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- > l'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- > l'organisme a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Tant qu'un projet n'est pas achevé, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle en service. Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Si, au cours de sa phase de développement, un projet est définitivement interrompu toutes les dépenses immobilisées doivent être dépréciées.

2.3. Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de leur niveau d'origine.

2.4. Comptabilisation des immobilisations contrôlées conjointement

Une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent

La quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire.

Immobilisation contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes »³ proportionnellement à leur quote-part de contrôle. Par conséquent, la somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation.

3. EVALUATION

3.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Les immobilisations incorporelles sont évaluées :

- > à leur coût d'acquisition (pour celles qui sont acquises à titre onéreux) ;
- > à leur coût de production (pour celles qui sont générées en interne par les services de l'organisme) ;
- > à leur valeur vénale (pour celles qui sont acquises à titre gratuit).

3.1.1. Éléments du coût d'acquisition

Le coût d'entrée d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- > son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ; et
- > de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation. Le point de départ d'identification des coûts de l'immobilisation est la date à laquelle l'organisme a pris la décision d'acquérir ou de produire l'immobilisation et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.

3.1.2. Éléments du coût de production

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend toutes les dépenses - constatées au cours de la phase de développement de l'immobilisation - pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme.

Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par l'organisme sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

³ Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent en charges le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée.

3.2. Évaluation à la date de clôture

3.2.1. Principe général

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

Une immobilisation incorporelle est évaluée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

3.2.2. Amortissement

Le plan d'amortissement d'une immobilisation incorporelle est défini afin de traduire le rythme de consommation – qui correspond à la durée d'utilisation estimée - des avantages économiques ou du potentiel de service attendu.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service.

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée.

La dotation aux amortissements est comptabilisée en charges.

3.2.3. Dépréciation

Une perte de valeur éventuellement observée à la date de clôture de l'exercice est comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée en charges.

À chaque clôture des comptes, il est nécessaire d'apprécier s'il existe un indice quelconque montrant qu'une immobilisation incorporelle a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué.

3.2.4. Modifications ultérieures

Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques et/ou du potentiel de service attendu de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciation résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

4. COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Les profits ou les pertes provenant de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de cession (produits de vente nets des frais de cession) et la valeur comptable de l'actif.

5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

5.1. Méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés

L'annexe présente 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.

5.2. Information relative aux immobilisations incorporelles

Par catégorie d'immobilisations incorporelles, les éléments d'information sur les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes (les acquisitions, les cessions, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés, etc.) figurent en annexe.

5.3. Information relative aux amortissements et aux dépréciations

L'annexe comporte les informations suivantes, dès lors qu'elles sont significatives.

Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- > les durées d'amortissement ou les taux d'amortissement utilisés ;
- > la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs.

Dépréciations

Pour les dépréciations de montants individuellement significatifs, comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice, une information est fournie sur :

- > le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- > la valeur à la date de clôture, valeur vénale ou valeur d'usage :
 - si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ;
 - si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci.
- > les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.