

# **IAS 38**

## **"Immobilisations incorporelles"**

### **Champ d'application**

Cette Norme doit être appliquée à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception :

- des immobilisations incorporelles dans le champ d'application d'une autre Norme ;
- des actifs financiers, tels que définis dans IAS 39,
- des droits miniers et des dépenses au titre de la prospection, du développement ;
- L'extraction de pétrole, de minerais, de gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires.

### **Définitions**

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes

- les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;
- on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants
- les prix sont mis à la disposition du public.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Un actif satisfait au critère d'identifiabilité lorsqu'il :

- est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif lié ;
- résulte de droits contractuels ou autres droits légaux, que ces droits soient cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.
- 

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle est le montant estimé qu'une entité obtiendrait à ce jour de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

### **Comptabilisation et évaluation**

Une immobilisation doit être comptabilisée si, et seulement si :

- il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité
- le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;
- tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

Selon IFRS 3 "Regroupements d'entreprises", si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, le coût de cette immobilisation incorporelle est sa juste valeur à la date d'acquisition.

Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement au coût.

### **Goodwill et immobilisations incorporelles générées en interne**

Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.

Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée. Pour apprécier si elle satisfait aux critères de comptabilisation, une entité classe la création de l'immobilisation dans une phase de recherche et une phase de développement.

Si l'entité ne peut distinguer ces deux phases d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

#### **Phase de recherche**

Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

#### **Phase de développement**

Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, une entité peut démontrer tout ce qui suit :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ; sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables ;
-

- la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Les marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients générés en interne et autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles, car ne peuvent être distingués du coût de développement de l'activité dans son ensemble.

### **Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement**

Les dépenses 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.

### **Evaluation postérieure à la comptabilisation initiale**

Une entité peut choisir soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation. Si une immobilisation incorporelle est comptabilisée en utilisant le modèle de réévaluation, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être comptabilisés en utilisant le même modèle, à moins qu'il n'existe aucun marché actif pour ces actifs.

#### **Modèle du coût**

Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

#### **Modèle de la réévaluation**

Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeurs ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon cette norme, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour qu'à la date de clôture, la valeur comptable de l'actif ne diffère pas de façon significative de sa juste valeur.

Si une immobilisation incorporelle appartenant à une catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées ne peut pas être réévaluée parce qu'il n'existe pas de marché actif pour cet actif, celle-ci doit être comptabilisée au coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle réévaluée ne peut plus être

déterminée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

Si la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique "écarts de réévaluation". Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat.

Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique "écarts de réévaluation" dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur au titre de ce même actif.

### **Durée d'utilité**

Une entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou indéterminée et, si elle est finie, la durée de ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires constituant cette durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'entité comme ayant une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entité des entrées nettes de trésorerie.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux ne doit pas excéder la période des droits contractuels ou d'autres droits légaux, mais elle peut être plus courte, en fonction de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. Si les droits contractuels ou autres droits légaux sont transférés pour une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la (les) période(s) de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle encoure de coûts importants.

### **Immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie**

Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement commence 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 l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser à la date la plus rapprochée à laquelle cet actif est classé comme étant détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé en tant que détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 "Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées" et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité prévoit de consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif. Si ce rythme

ne peut être déterminé de façon fiable, le mode d'amortissement linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements au titre de chaque période doit être comptabilisée en résultat, sauf si une autre norme autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réputée nulle, sauf :

- si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité ;  
ou
- s'il existe un marché actif pour cet actif et :
  - si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché ;
  - s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.

La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle doivent être réexaminés au moins à la clôture de chaque exercice. Les modifications de durée d'utilité d'un actif ou du rythme de consommation des avantages doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8 "Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs".

### **Immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée**

Une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ne doit pas être amortie. Elle fait cependant l'objet d'un test de dépréciation selon IAS 36 annuellement et chaque fois qu'il y a une indication que l'immobilisation incorporelle peut s'être dépréciée.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas amortie doit être réexaminée à chaque période pour déterminer si les événements et circonstances continuent de justifier l'appréciation de durée d'utilité indéterminée concernant cet actif. Si ce n'est pas le cas, le changement d'appréciation de la durée d'utilité passant d'indéterminée à finie doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 "Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs".

### **Mises hors service et sorties**

Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée :

- lors de sa sortie.
- lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.
- 

Les profits ou les pertes en résultant doivent être comptabilisés en résultat. Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.

## Informations à fournir

Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit notamment fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles :

- que les durées d'utilité soient indéterminées ou finies et, si elles sont finies, les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;
- les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie ;
- la valeur brute comptable et tout cumul des amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles ;
- un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période faisant apparaître les informations prescrites par la norme, etc.