

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 38

Immobilisations incorporelles

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASC en juillet 1998 et entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1999.

La présente Norme annule et remplace:

- (a) IAS 4, Comptabilisation des amortissements, pour ce qui concerne l'amortissement des immobilisations incorporelles; et
- (b) IAS 9, Frais de recherche et de développement.

En octobre 1998, les permanents de l'IASC ont publié séparément la base des conclusions d'IAS 38, Immobilisations incorporelles et d'IAS 22 (révisée en 1998). Des exemplaires sont disponibles auprès du Service des Publications de l'IASC.

En 1998, IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation, a amendé le paragraphe 2(f) de IAS 38 pour remplacer la référence à IAS 25, Comptabilisation des placements, par une référence à IAS 39. La note de bas de page 1 a aussi été supprimée.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 38:

- SIC 6: Coûts de modification de logiciels existants.
- SIC 32: Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites web.

INTRODUCTION

1. IAS 38 prescrit la comptabilisation et les informations à fournir pour les immobilisations incorporelles qui ne sont pas traitées spécifiquement par d'autres Normes comptables internationales. IAS 38 ne s'applique pas aux actifs financiers, aux droits miniers et aux dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires, ni aux immobilisations incorporelles résultant des contrats avec les assurés dans les entreprises d'assurance. IAS 38 s'applique, entre autres choses, aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement.
2. Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique, détenu en vue d'une utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour la location à des tiers ou à des fins administratives. Un actif est une ressource:
 - (a) contrôlée par une entreprise du fait d'événements passés; et
 - (b) dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.

(4) IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, a été remplacée par IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2000.

IAS 38

3. IAS 38 impose à une entreprise de comptabiliser une immobilisation incorporelle (à son coût), si et seulement si:

- (a) il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise; et si
- (b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Cette disposition s'applique, que l'immobilisation incorporelle soit acquise à l'extérieur ou qu'elle soit générée en interne. IAS 38 contient des critères de comptabilisation supplémentaires pour les immobilisations incorporelles générées en interne.

4. IAS 38 précise que lorsqu'ils sont générés en interne, le goodwill, les marques, les titres de journaux et de magazines, les listes de clients et les autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés comme des actifs.
5. Si un élément incorporel ne répond pas à la fois à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, IAS 38 impose de comptabiliser les dépenses au titre de cet élément en charges lorsqu'elles sont encourues. Toutefois, si l'élément est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, ces dépenses (incluses dans le coût d'acquisition) doivent être incorporées au montant attribué au goodwill (goodwill négatif) à la date d'acquisition.
6. IAS 38 impose de comptabiliser toutes les dépenses de recherche en charges lorsqu'elles sont encourues. Des exemples d'autres dépenses qui ne généreront pas une immobilisation incorporelle pouvant être comptabilisée dans les états financiers sont les suivants:

- (a) dépenses liées au démarrage d'une activité ou d'une entreprise (coûts de démarrage);
- (b) dépenses de formation;
- (c) dépenses de publicité et/ou de promotion; et
- (d) dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entreprise.

Les dépenses au titre de ces éléments sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

7. IAS 38 impose de comptabiliser en charges, lorsqu'elles sont encourues, les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle après son acquisition ou son achèvement, sauf:
- (a) s'il est probable que ces dépenses permettront à l'immobilisation de générer des avantages économiques futurs au delà du niveau de performance défini à l'origine; et
 - (b) si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'immobilisation de façon fiable.

Si ces conditions sont satisfaites, ces dépenses ultérieures doivent être ajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle.

8. Si une dépense relative à un élément incorporel a été initialement comptabilisée en charges par l'entreprise dans ses états financiers ou dans ses rapports financiers intermédiaires antérieurs, IAS 38 interdit à l'entreprise d'incorporer cette dépense dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.
9. Après sa comptabilisation initiale, IAS 38 impose d'évaluer une immobilisation incorporelle selon l'un des deux traitements suivants:
- (a) traitement de référence: coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur; ou
 - (b) autre traitement autorisé: montant réévalué diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs. Le montant réévalué doit être la juste valeur de l'actif. Toutefois, ce traitement est autorisé si, et seulement si, la juste valeur peut être déterminée par référence à un marché actif pour l'immobilisation incorporelle. De plus, une fois que l'entreprise a choisi ce traitement, IAS 38

IAS 38

impose d'effectuer des réévaluations avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture. IAS 38 précise également comment les immobilisations incorporelles doivent être réévaluées et si l'augmentation (diminution) liée à une réévaluation doit être comptabilisée dans le compte de résultat ou directement en capitaux propres.

10. IAS 38 impose d'amortir de façon systématique une immobilisation incorporelle sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excèdera pas vingt ans à compter de la date à laquelle elle sera prête à être mise en service. IAS 38 ne permet pas aux entreprises d'attribuer à une immobilisation incorporelle une durée de vie infinie. L'amortissement doit démarrer lorsque l'actif est prêt à être mis en service.
11. Dans de rares cas, il peut exister des éléments probants et convaincants indiquant que la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle aura une durée spécifique supérieure à vingt ans. Dans ces cas, IAS 38 impose à une entreprise:
 - (a) d'amortir l'immobilisation incorporelle sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité;
 - (b) d'estimer la valeur recouvrable de l'immobilisation incorporelle au minimum une fois par an afin d'identifier toute perte de valeur; et
 - (c) d'indiquer les raisons pour lesquelles est réfutée la présomption selon laquelle la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excèdera pas vingt ans et le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle.
12. IAS 38 impose que le mode d'amortissement utilisé traduise le rythme de consommation par l'entreprise des avantages économiques de l'immobilisation. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements doit être comptabilisée en charges à moins qu'une autre Norme comptable internationale permette ou impose de l'incorporer dans la valeur comptable d'un autre actif.
13. IAS 38 impose que la valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle soit réputée nulle, sauf:
 - (a) si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité; ou
 - (b) s'il existe un marché actif pour ce type d'actif et s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.
14. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle a pu perdre de la valeur, l'entreprise applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. De même, IAS 38 impose à une entreprise d'estimer au minimum une fois par an la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service.
15. IAS 38 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1999. Une application anticipée est encouragée.
16. Pour sa première application, IAS 38 comprend des dispositions transitoires imposant une application rétrospective:
 - (a) chaque fois qu'il est nécessaire d'éliminer un élément ne répondant plus aux critères de comptabilisation de IAS 38; ou
 - (b) si l'évaluation antérieure d'une immobilisation incorporelle va à l'encontre des principes énoncés dans IAS 38 (par exemple, si une immobilisation incorporelle n'a jamais été amortie ou si elle a été réévaluée autrement que par référence à un marché actif).

Dans les autres cas, l'application prospective des dispositions de comptabilisation et d'amortissement est soit imposée (par exemple, IAS 38 interdit la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle générée en interne qui n'était pas comptabilisée auparavant) soit autorisée (par exemple, IAS 38 encourage la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprise constituant une acquisition et qui n'était pas comptabilisée auparavant).

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-6
Définitions	7-17
Immobilisations incorporelles	8-17
Caractère identifiable	10-12
Contrôle	13-16
Avantages économiques futurs	17
Comptabilisation et évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle	18-55
Acquisition séparée	23-26
Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises	27-32
Acquisition grâce à une subvention publique	33
Échanges d'actifs	34-35
Goodwill généré en interne	36-38
Immobilisations incorporelles générées en interne	39-55
Phase de recherche	42-44
Phase de développement	45-52
Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne	53-55
Comptabilisation d'une charge	56-59
Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement	59
Dépenses ultérieures	60-62
Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	63-78
Traitement de référence	63
Autre traitement autorisé	64-78
Amortissement	79-96
Durée d'amortissement	79-87
Mode d'amortissement	88-90
Valeur résiduelle	91-93
Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement	94-96

IAS 38

Recouvrabilité de la valeur comptable — Pertes de valeur	97-102
Mises hors service et sorties	103-106
Informations à fournir	107-117
Dispositions générales	107-112
Immobilisations incorporelles comptabilisées selon l'autre traitement autorisé	113-114
Dépenses de recherche et développement	115-116
Autres informations	117
Dispositions transitoires	118-121
Date d'entrée en vigueur	122-123

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées à s'appliquer à des éléments non significatifs (voir paragraphe 12 de la Préface).

OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre Norme comptable internationale. La présente Norme impose aux entreprises de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si, certains critères sont réunis. La Norme spécifie également comment évaluer la valeur comptable des immobilisations incorporelles et impose de fournir certaines informations sur les immobilisations incorporelles.

CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée par toutes les entreprises pour la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:***
 - (a) ***des immobilisations incorporelles couvertes par une autre Norme comptable internationale;***
 - (b) ***des actifs financiers, tels que définis dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation;***
 - (c) ***des droits miniers et des dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires; et***
 - (d) ***des immobilisations incorporelles résultant des contrats avec les assurés dans les entreprises d'assurance.***
2. Si une autre Norme comptable internationale traite d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entreprise applique cette Norme au lieu de la présente Norme. La présente Norme ne s'applique pas, par exemple:
 - (a) aux immobilisations incorporelles détenues par une entreprise en vue de leur vente dans le cadre de l'activité normale (voir IAS 2, Stocks, et IAS 11, Contrats de construction);
 - (b) aux actifs d'impôt différé (voir IAS 12, Impôts sur le résultat);
 - (c) aux contrats de location entrant dans le champ d'application de IAS 17, Contrats de location;
 - (d) aux actifs résultant d'avantages du personnel (voir IAS 19, Avantages du personnel);

- (e) au goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises (voir IAS 22, Regroupements d'entreprises); et
- (f) aux actifs financiers tels que définis dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation. La comptabilisation et l'évaluation de certains actifs financiers sont couverts par IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales; IAS 28, Comptabilisation des participations dans les entreprises associées, IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises, et IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.
3. Certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou sur un support physique tel qu'un disque compact (dans le cas d'un logiciel), une documentation juridique (dans le cas d'une licence ou d'un brevet) ou un film. Pour déterminer si une immobilisation comportant à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels doit être comptabilisée selon IAS 16, Immobilisations corporelles, ou comme une immobilisation incorporelle conformément à la présente Norme, il faut faire preuve de jugement pour apprécier lequel des éléments est le plus important. Par exemple, un logiciel destiné à une machine-outil à commande numérique qui ne peut fonctionner sans ce logiciel, fait partie intégrante du matériel et est traité en tant qu'immobilisation corporelle. Il en va de même pour le système d'exploitation d'un ordinateur. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel, il est traité en tant qu'immobilisation incorporelle.
4. La présente Norme s'applique, entre autres choses, aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement. Les activités de recherche et développement visent à développer les connaissances. Par conséquent, même si ces activités peuvent aboutir à une immobilisation ayant une réalité physique (par exemple, un prototype), l'élément physique de l'actif est secondaire par rapport à sa composante incorporelle, à savoir les connaissances qu'elle renferme.
5. Dans le cas d'un contrat de location-financement, l'actif sous-jacent peut être une immobilisation corporelle ou incorporelle. Après la comptabilisation initiale, le preneur traite une immobilisation incorporelle détenue en vertu d'un contrat de location-financement selon la présente Norme. Les droits découlant d'accords de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits de reproduction sont exclus du champ d'application de IAS 17 et entrent dans le champ d'application de la présente Norme.
6. Des exclusions du champ d'application d'une Norme comptable internationale peuvent survenir si certaines activités ou transactions sont si spécialisées qu'elles donnent lieu à des problèmes comptables qui peuvent nécessiter d'être traités de façon différente. Ces problèmes se posent dans le cas de dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries d'extraction ainsi que dans le cas de contrats entre les entreprises d'assurance et leurs assurés. La présente Norme ne s'applique donc pas aux dépenses au titre de ces activités. Toutefois la présente Norme s'applique aux autres immobilisations incorporelles utilisées (telles que des logiciels) et aux autres dépenses (telles que les coûts de démarrage d'activité) des industries d'extraction ou des compagnies d'assurances.

DÉFINITIONS

7. **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, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins administratives.

Un actif est une ressource:

- (a) ***contrôlée par une entreprise du fait d'événements passés; et***
- (b) ***dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.***

Les actifs monétaires désignent l'argent détenu et les actifs à recevoir en argent pour des montants fixes ou déterminables.

La recherche est une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

IAS 38

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 matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité.

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

La durée d'utilité est:

- (a) *soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif;*
- (b) *soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.*

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa production.

La valeur résiduelle est le montant net que l'entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.

La juste valeur d'un actif est le montant pour lequel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après:

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

Une perte de valeur est l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

Immobilisations incorporelles

8. Il est fréquent que les entreprises consacrent des ressources ou assument des passifs pour l'acquisition, le développement, le maintien ou l'amélioration de ressources incorporelles telles que des connaissances scientifiques ou techniques, la conception et la mise en place de nouveaux procédés ou systèmes, licences, propriété intellectuelle, connaissance du marché et marques commerciales (y compris les noms de marques et titres de publication). Des exemples courants d'éléments incorporels entrant dans ces rubriques générales sont les logiciels, brevets, droits de reproduction, films cinématographiques, listes de clients, droits de service des prêts hypothécaires, licences de pêche, quotas d'importations, franchises, relations avec les clients ou les fournisseurs, fidélité des clients, parts de marché et droits de distribution.
9. Tous les éléments décrits au paragraphe 8 ne répondent pas à la définition d'une immobilisation incorporelle qui suppose un caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs. Si un élément couvert par la présente Norme ne satisfait pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, les dépenses engagées pour son acquisition ou sa production en interne sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Toutefois, si l'élément est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, il fait partie du goodwill comptabilisé à la date de l'acquisition (voir paragraphe 56).

Caractère identifiable

10. La définition d'une immobilisation incorporelle impose que cette immobilisation soit identifiable afin de la distinguer clairement du goodwill. Le goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition représente un paiement effectué par l'acquéreur dans l'attente d'avantages économiques futurs. Ces avantages économiques futurs peuvent résulter de la synergie entre les actifs identifiables acquis ou d'actifs qui, pris isolément, ne remplissent pas les conditions requises pour une comptabilisation dans les états financiers mais pour lesquels l'acquéreur est disposé à effectuer un paiement lors de l'acquisition.
11. Une immobilisation incorporelle peut être clairement distinguée du goodwill si cette immobilisation est séparable. Une immobilisation est séparable si l'entreprise peut louer, vendre, échanger ou distribuer les avantages économiques futurs spécifiques attribuables à l'actif sans se séparer également des avantages économiques futurs résultant d'autres actifs utilisés dans la même activité génératrice de produits.
12. Le caractère séparable n'est pas une condition nécessaire du caractère identifiable dans la mesure où l'entreprise peut être à même d'identifier un actif d'une quelconque autre façon. Si, par exemple, une immobilisation incorporelle est acquise avec un groupe d'actifs, la transaction peut impliquer le transfert de droits qui permettent à une entreprise d'identifier l'immobilisation incorporelle. De même, si un projet interne vise à créer pour l'entreprise des droits, la nature de ces droits peut aider l'entreprise à identifier une immobilisation incorporelle sous-jacente générée en interne. De plus, même si un actif ne génère des avantages futurs que si elle est utilisée conjointement à d'autres actifs, il est identifiable si l'entreprise peut identifier les avantages économiques futurs découlant de l'actif.

Contrôle

13. Une entreprise contrôle un actif si elle a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et si elle peut également restreindre l'accès des tiers à ces avantages. La capacité d'une entreprise à contrôler les avantages économiques futurs d'une immobilisation incorporelle résulte normalement de droits que l'entreprise peut faire appliquer par un tribunal. En l'absence de droits, la démonstration du contrôle est plus difficile. Toutefois, le fait de faire appliquer juridiquement un droit ne constitue pas une condition nécessaire du contrôle dans la mesure où une entreprise peut être à même de contrôler les avantages économiques futurs d'une quelconque autre façon.
14. La connaissance du marché et les connaissances techniques peuvent générer des avantages économiques futurs. Une entreprise contrôle ces avantages si, par exemple, ses connaissances sont juridiquement protégées par exemple grâce à des droits d'auteur, par des contraintes dans les accords commerciaux (lorsque cela est autorisé) ou par une obligation juridique des membres du personnel de maintenir la confidentialité.
15. Une entreprise peut avoir une équipe de personnes qualifiées et être à même d'identifier les compétences supplémentaires de ce personnel qui généreront des avantages économiques futurs à la suite de formation. L'entreprise peut également s'attendre à ce que son personnel continue à mettre ses compétences au service de l'entreprise. Toutefois, en règle générale, le contrôle des avantages économiques futurs attendus d'une équipe de personnes qualifiées et d'un effort de formation n'est pas suffisant pour considérer que ces éléments satisfont à la définition d'une immobilisation incorporelle. Pour des raisons similaires, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.
16. Une entreprise peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients du fait des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations. Toutefois, en l'absence de droits lui permettant de protéger, ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entreprise, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ses relations avec eux pour considérer que de tels éléments (portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfont à la définition des immobilisations incorporelles.

IAS 38**Avantages économiques futurs**

17. Les avantages économiques futurs résultant d'une immobilisation incorporelle peuvent inclure les produits provenant de la vente de biens ou de services, les économies de coûts ou autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entreprise. Par exemple, l'utilisation d'une propriété intellectuelle dans le cadre d'un processus de production peut réduire les coûts futurs de production plutôt qu'augmenter les produits futurs.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION INITIALE D'UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE

18. La comptabilisation d'un élément en tant qu'immobilisation incorporelle impose qu'une entreprise démontre que l'élément satisfait:
- (a) à la définition d'une immobilisation incorporelle (voir paragraphes 7 à 17); et
 - (b) aux critères de comptabilisation décrits dans la présente Norme (voir paragraphes 19 à 55).
19. ***Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si, et seulement si:***
- (a) ***il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise; et si***
 - (b) ***le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.***
20. ***Une entreprise doit apprécier la probabilité des avantages économiques futurs en utilisant des hypothèses raisonnables et documentées qui représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif.***
21. Pour apprécier le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs attribuables à l'utilisation de l'actif, une entreprise exerce son jugement sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale, en accordant un poids plus important aux indications externes.
22. ***Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement à son coût.***

Acquisition séparée

23. Si une immobilisation incorporelle est acquise séparément, le coût de cette immobilisation incorporelle 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'autres actifs monétaires.
24. Le coût d'une immobilisation incorporelle comprend son prix d'achat, y compris les droits d'importation et taxes non remboursables, ainsi que toute dépense directement attribuable à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée. Les dépenses directement attribuables incluent, par exemple, les honoraires au titre de services juridiques. Le coût est établi net des remises et rabais commerciaux.
25. Si le paiement d'une immobilisation incorporelle est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix comptant; la différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la durée du crédit à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de revient de l'actif selon l'autre traitement autorisé de IAS 23, Coûts d'emprunts.
26. Si une immobilisation incorporelle est acquise en échange d'instruments de capitaux propres de l'entreprise présentant les états financiers, le coût de l'actif est la juste valeur des instruments de capitaux propres émis, laquelle est égale à la juste valeur de l'actif.

Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

27. Selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, le coût de cette immobilisation incorporelle est fondé sur sa juste valeur à la date d'acquisition.
28. Il est nécessaire de faire preuve de jugement pour déterminer si le coût (c'est-à-dire la juste valeur) d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises peut être évalué d'une façon suffisamment fiable pour que cette immobilisation incorporelle puisse être comptabilisée séparément. Les cours du marché sur un marché actif fournissent l'évaluation la plus fiable de la juste valeur (voir également le paragraphe 67). Le cours du marché approprié est généralement le cours acheteur actuel. Si des cours acheteurs actuels ne sont pas disponibles, le prix de la transaction similaire la plus récente peut fournir une base d'estimation de la juste valeur sous réserve qu'il n'y ait pas eu de modifications importantes des circonstances économiques entre la date de la transaction et la date à laquelle la juste valeur de l'actif est estimée.
29. En l'absence de marché actif pour l'actif, le coût de l'actif reflète le montant que l'entreprise aurait payé pour cet actif à la date d'acquisition, lors d'une transaction entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale, en se fondant sur la meilleure information disponible. Pour déterminer ce montant, l'entreprise prend en compte le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires.
30. Certaines entreprises effectuant régulièrement l'achat et la vente d'immobilisations incorporelles uniques ont mis au point des techniques d'estimation indirecte de leur juste valeur. Ces techniques peuvent être utilisées pour l'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition si leur objectif est d'estimer la juste valeur telle que définie dans la présente Norme et si ces techniques reflètent les pratiques et les transactions actuelles du secteur auquel l'actif appartient. Ces techniques incluent, si cela est approprié, l'application de multiples reflétant les transactions actuelles du marché à certains indicateurs de la rentabilité de l'actif (tels que les produits, les parts de marché, le résultat opérationnel, etc.), ou l'actualisation des flux de trésorerie futurs estimés générés par l'actif.
31. Selon la présente Norme et les dispositions de IAS 22 (révisée en 1998) pour la comptabilisation des actifs et passifs identifiables:
- (a) un acquéreur comptabilise une immobilisation incorporelle qui satisfait aux critères de comptabilisation des paragraphes 19 et 20, même si cette immobilisation incorporelle n'avait pas été comptabilisée dans les états financiers de l'entreprise acquise; et
 - (b) si le coût (i.e. la juste valeur) d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition ne peut être évalué de façon fiable, cet actif n'est pas comptabilisé comme une immobilisation incorporelle séparée mais est inclus dans le goodwill (voir paragraphe 56).
32. À moins qu'il existe un marché actif pour une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, IAS 22 (révisée en 1998) limite le coût comptabilisé initialement pour l'immobilisation incorporelle à un montant qui ne génère pas de goodwill négatif à la date d'acquisition ou ne l'accroît pas.

Acquisition grâce à une subvention publique

33. Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être acquise sans frais ou pour une contrepartie symbolique du fait de l'octroi d'une subvention publique. Ce cas peut se produire lorsque les pouvoirs publics transfèrent ou allouent à une entreprise des immobilisations incorporelles telles que des droits d'atterrissage sur un aéroport, des licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision, des licences ou des quotas d'importations ou des droits d'accès à d'autres ressources dont l'utilisation est soumise à restrictions. Selon IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique, une entreprise peut choisir de comptabiliser initialement l'immobilisation incorporelle et la subvention à leur juste valeur. Si elle choisit de ne pas comptabiliser initialement l'actif à sa juste valeur, l'entreprise le comptabilise initialement pour la valeur symbolique (selon l'autre traitement autorisé par IAS 20) majorée de toute dépense directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation envisagée.

IAS 38*Échanges d'immobilisations*

34. Une immobilisation incorporelle peut être acquise dans le cadre d'un échange ou d'un échange partiel d'une immobilisation incorporelle différente ou d'un autre actif. Le coût de cet élément est évalué à la juste valeur de l'actif reçu, laquelle est équivalente à la juste valeur de l'actif abandonné, ajustée de tout montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie transféré.
35. Une immobilisation incorporelle peut être acquise dans le cadre d'un échange d'un actif similaire ayant un usage similaire dans la même activité et une juste valeur similaire. Une immobilisation incorporelle peut également être échangée contre une participation au capital dans un actif similaire. Dans les deux cas, dans la mesure où le processus de vente est incomplet, aucun profit ou aucune perte n'est comptabilisé pour la transaction. Au contraire, le coût du nouvel actif est la valeur comptable de l'actif abandonné. Toutefois, la juste valeur de l'actif reçu peut fournir une indication d'une perte de valeur de l'actif abandonné. Dans ces cas, une perte de valeur est comptabilisée pour l'actif abandonné et la valeur comptable après dépréciation est affectée au nouvel actif.

Goodwill généré en interne

36. ***Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.***
37. Dans certains cas, une dépense est encourue pour générer des avantages économiques futurs mais cette dépense n'aboutit pas à la création d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation de la présente Norme. Cette dépense est souvent décrite comme contribuant au goodwill généré en interne. Le goodwill généré en interne n'est pas comptabilisé en tant qu'actif car il ne s'agit pas d'une ressource identifiable contrôlée par l'entreprise et pouvant être évaluée de façon fiable à son coût.
38. Les différences entre la valeur de marché d'une entreprise et la valeur comptable de son actif net identifiable à un instant quelconque peuvent tenir compte de toute une série de facteurs affectant la valeur de l'entreprise. Toutefois, de telles différences ne peuvent pas être considérées comme représentant le coût des immobilisations incorporelles contrôlées par l'entreprise.

Immobilisations incorporelles générées en interne

39. Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée. Il est souvent difficile:
- (a) d'identifier si, et à partir de quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs probables; et
 - (b) de déterminer de façon fiable le coût de l'actif. Dans certains cas, le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne ne peut pas être distingué du coût pour maintenir ou accroître le goodwill généré en interne ou du coût pour la conduite des affaires courantes.

Par conséquent, en plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, une entreprise applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les commentaires des paragraphes 40 à 55 ci-dessous.

40. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, une entreprise classe la création de l'immobilisation dans:
- (a) une phase de recherche; et
 - (b) une phase de développement.

Bien que les termes de «recherche» et «développement» soient définis, les termes de «phase de recherche» et «phase de développement» ont dans la présente Norme une signification plus large.

41. Si une entreprise ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement 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

42. ***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.***
43. La présente Norme estime que, lors de la phase de recherche d'un projet, une entreprise ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs probables. Ces dépenses sont donc toujours comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.
44. Exemples d'activités de recherche:
- (a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
 - (b) la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu in fine;
 - (c) la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et
 - (d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Phase de développement

45. ***Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, l'entreprise peut démontrer tout ce qui suit:***
- (a) ***la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;***
 - (b) ***son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre;***
 - (c) ***sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle;***
 - (d) ***la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entreprise doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;***
 - (e) ***la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle; et***
 - (f) ***sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.***
46. Lors de la phase de développement d'un projet, une entreprise peut, dans certains cas, identifier une immobilisation incorporelle et démontrer que cet actif générera des avantages économiques futurs probables. Cela tient au fait que la phase de développement d'un projet se situe à un stade plus avancé que la phase de recherche.
47. Exemples d'activités de développement:
- (a) la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes;
 - (b) la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
 - (c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques; et
 - (d) la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

IAS 38

48. Pour démontrer comment une immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables, l'entreprise apprécie les avantages économiques futurs qu'elle recevra de l'actif en utilisant les principes énoncés dans IAS 36, Dépréciation d'actifs. Si l'actif ne générera des avantages économiques que conjointement avec d'autres actifs, l'entreprise applique le concept des unités génératrices de trésorerie énoncé dans IAS 36.
49. La disponibilité des ressources nécessaires à l'achèvement, l'utilisation et l'obtention des avantages d'une immobilisation incorporelle peut être démontrée, par exemple, par un plan d'activité montrant l'existence des ressources (techniques, financières et autres) nécessaires et la capacité de l'entreprise à mobiliser ces ressources. Dans certains cas, une entreprise démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur l'indication qu'il est disposé à financer le plan.
50. Les systèmes de détermination des coûts dans une entreprise permettent souvent d'évaluer de façon fiable le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, tels que les salaires et autres dépenses encourues pour assurer des droits de reproduction ou des licences ou pour développer des logiciels.
51. ***Les marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance générés en interne ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.***
52. La présente Norme considère que les dépenses pour générer en interne les marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne

53. Pour l'application du paragraphe 22, le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne est égal à la somme des dépenses encourues à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation des paragraphes 19 à 20 et 45. Le paragraphe 59 interdit de réincorporer des dépenses comptabilisées en charges dans des états financiers annuels ou dans des rapports financiers intermédiaires antérieurs.
54. Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend toutes les dépenses pouvant être directement attribuées, ou affectées sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à la création, la production et la préparation de l'actif en vue de l'utilisation envisagée. Ce coût inclut, s'il y a lieu:
- (a) les dépenses au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle;
 - (b) les salaires et autres coûts liés au personnel directement engagé pour générer l'actif;
 - (c) toute dépense directement attribuable pour générer l'actif, tels que les droits d'enregistrement relatifs à un droit et l'amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'actif; et
 - (d) les frais généraux nécessaires pour générer l'actif et pouvant être affectés à cet actif de façon raisonnable, cohérente et permanente (par exemple, une affectation de l'amortissement d'immobilisations corporelles, primes d'assurance et loyers). Les affectations de frais généraux se font sur des bases similaires à celles utilisées pour l'affectation des frais généraux aux stocks (voir IAS 2, Stocks). IAS 23, Coûts d'emprunts, établit les critères pour comptabiliser des intérêts dans le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.
55. Ne constituent pas des composantes du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne:
- (a) les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation;
 - (b) les inefficacités clairement identifiées et pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu; et
 - (c) les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.

Exemple illustrant le paragraphe 53

Une entreprise développe un nouveau procédé de fabrication. Durant l'exercice 20X5, les dépenses encourues s'élèvent à 1 000 dont 900 encourues avant le 1^{er} décembre 20X5 et 100 encourues entre le 1^{er} et le 31 décembre 20X5. L'entreprise est en mesure de démontrer qu'au 1^{er} décembre 20X5, le procédé de fabrication satisfait aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. La valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant qu'il soit prêt à être mis en service) est estimée à 500.

À la fin de l'exercice 20X5, le procédé de fabrication est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de 100 (dépenses encourues depuis la date à laquelle les critères de comptabilisation sont satisfaits, c'est-à-dire depuis le 1^{er} décembre 20X5). La dépense de 900 encourue avant le 1^{er} décembre 20X5 est comptabilisée en charges, car avant le 1^{er} décembre 20X5, les critères de comptabilisation n'étaient pas satisfaits. Cette dépense ne fera jamais partie du coût du procédé de fabrication comptabilisé au bilan.

Durant l'exercice 20X6, la dépense encourue s'élève à 2 000. À la fin de l'exercice 20X6, la valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant d'être prêt à être mis en service) est estimée à 1 900.

À la fin de l'exercice 20X6, le coût du procédé de fabrication est de 2 100 (dépense de 100 comptabilisée à la fin de 20X5 plus une dépense de 2 000 comptabilisée en 20X6). L'entreprise comptabilise une perte de valeur de 200 pour ajuster la valeur comptable du procédé avant perte de valeur (2 100) à sa valeur recouvrable (1 900). Cette perte de valeur sera reprise lors d'un exercice ultérieur si les dispositions pour une reprise de perte de valeur de IAS 36, Dépréciation d'actifs, sont satisfaites.

COMPTABILISATION D'UNE CHARGE

56. **Une dépense relative à un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue, sauf:**
- (a) **si elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir paragraphes 18 à 55); ou**
 - (b) **si l'élément est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition et ne peut pas être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle. Si c'est le cas, cette dépense (incluse dans le coût d'acquisition) doit être incorporée au montant attribué au goodwill (goodwill négatif) à la date d'acquisition (voir IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises).**
57. Dans certains cas, une dépense est encourue pour assurer à une entreprise des avantages économiques futurs, mais aucune immobilisation incorporelle ou aucun autre actif pouvant être comptabilisé n'est acquis ou créé. Dans ces cas, la dépense est comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue. Par exemple, les dépenses au titre de la recherche sont toujours comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues (voir paragraphe 42). Les exemples d'autres dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues incluent:
- (a) les dépenses au titre des activités de démarrage (coûts de démarrage) à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon IAS 16. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que des frais juridiques et de secrétariat encourus pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle activité (coûts de pré-ouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles opérations ou lancer de nouveaux produits ou procédés (coûts pré-opérationnels);
 - (b) les dépenses de formation;
 - (c) les dépenses de publicité et de promotion; et
 - (d) les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entreprise.
58. Le paragraphe 56 n'exclut pas de comptabiliser en tant qu'actif un paiement d'avance lorsqu'un paiement au titre de la livraison de biens ou de services a été effectué avant la livraison des biens ou la prestation des services.

IAS 38

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

59. ***Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges par l'entreprise dans ses états financiers annuels antérieurs ou ses rapports financiers intermédiaires antérieurs ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.***

DÉPENSES ULTÉRIEURES

60. ***Les dépenses ultérieures au titre d'une immobilisation incorporelle après son acquisition ou son achèvement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues, sauf:***

- (a) ***s'il est probable que ces dépenses permettront à l'actif de générer des avantages économiques futurs au delà du niveau de performance défini à l'origine; et***
- (b) ***si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.***

Si ces conditions sont satisfaites, les dépenses ultérieures doivent être ajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle ⁽¹⁾.

61. Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle inscrite au bilan sont comptabilisées en charges si elles sont nécessaires au maintien de l'actif à son niveau de performance défini à l'origine. La nature des immobilisations incorporelles est telle que, dans bon nombre de cas, il n'est pas possible de déterminer s'il est probable qu'une dépense ultérieure augmentera ou maintiendra le niveau d'avantages économiques que l'entreprise obtiendra de ces actifs. De plus, il est souvent difficile d'attribuer directement ces dépenses à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'à l'ensemble de l'activité. Par conséquent, des dépenses encourues après la comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise ou après l'achèvement d'une immobilisation incorporelle générée en interne, ne sont que rarement rajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle.
62. De façon cohérente avec le paragraphe 51, les dépenses ultérieures au titre de marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance (que ceux-ci soient acquis à l'extérieur ou générés en interne) sont toujours comptabilisées en charges afin d'éviter de comptabiliser le goodwill généré en interne.

ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION INITIALE

Traitement de référence

63. ***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.***

Autre traitement autorisé

64. ***Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon la présente Norme, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif. Des réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.***
65. L'autre traitement autorisé ne permet pas:
- (a) la réévaluation d'immobilisations incorporelles n'ayant pas été au préalable comptabilisées en tant qu'actif; ou
 - (b) la comptabilisation initiale d'immobilisations incorporelles pour des montants autres que leur coût.

⁽¹⁾ Voir aussi SIC-6: Coûts de modification de logiciels existants.

66. L'autre traitement autorisé est appliqué après qu'un actif a été initialement comptabilisé à son coût. Toutefois, si une partie seulement du coût d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée en tant qu'actif, parce qu'elle n'a satisfait aux critères de comptabilisation qu'à partir d'un moment donné du processus (voir paragraphe 53), l'autre traitement autorisé peut être appliqué à la totalité de l'actif. De même, l'autre traitement autorisé peut être appliqué à une immobilisation incorporelle reçue grâce à une subvention publique et comptabilisée pour une valeur symbolique (voir paragraphe 33).
67. Il est exceptionnel qu'un marché actif présentant les caractéristiques décrites au paragraphe 7 existe pour une immobilisation incorporelle, mais cela peut se produire. Par exemple, dans certaines juridictions un marché actif peut exister pour des licences de taxis, licences de pêche ou quotas de production, librement cessibles. Toutefois un marché actif n'existe pas pour les marques, titres de journaux, droits d'édition musicale et cinématographique, brevets ou marques commerciales car chacun de ces actifs est unique. De même, bien que les immobilisations incorporelles s'achètent et se vendent, les contrats se négocient entre acquéreurs et vendeurs individuels et les transactions sont relativement peu fréquentes. Pour toutes ces raisons, le prix payé pour un actif peut ne pas fournir une indication suffisante de la juste valeur d'un autre actif. Enfin, les prix de ces actifs ne sont pas souvent mis à la disposition du public.
68. La fréquence des réévaluations dépend de la volatilité de la juste valeur des immobilisations incorporelles qui sont réévaluées. Si la juste valeur d'un actif réévalué diffère de façon significative de sa valeur comptable, une réévaluation ultérieure est nécessaire. Certaines immobilisations incorporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, rendant nécessaire une réévaluation annuelle. Pour les immobilisations incorporelles dont la juste valeur ne connaît que des variations peu importantes, il n'est pas nécessaire de procéder à des réévaluations aussi fréquentes.
69. Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de la réévaluation est:
- (a) soit retraité au prorata de l'évolution de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de l'actif après réévaluation soit égale à son montant réévalué;
 - (b) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif.
70. ***Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être réévalués, à moins qu'il n'existe pas de marché actif pour ces actifs.***
71. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entreprise. Les différents éléments d'une catégorie d'immobilisations incorporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la publication dans les états financiers de montants correspondant à un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes.
72. ***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 à son coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.***
73. ***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 ultérieurs.***
74. Le fait qu'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle réévaluée peut indiquer que l'actif a pu perdre de la valeur et qu'il est nécessaire de le tester selon IAS 36, Dépréciation d'actifs.
75. Si la juste valeur de l'actif peut être déterminée par référence à un marché actif à une date d'évaluation ultérieure, l'autre traitement autorisé est appliqué à compter de cette date.

IAS 38

76. *Lorsque la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, une augmentation de la réévaluation doit être comptabilisée en produits dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif antérieurement comptabilisée en charges.*
77. *Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'un actif diminue, cette diminution doit être comptabilisée en charges. Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être directement imputée sur l'écart de réévaluation correspondant dans la mesure où la diminution n'excède pas le montant comptabilisé en écart de réévaluation au titre de ce même actif.*
78. Le montant cumulé des écarts de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré directement en résultats non distribués lorsque l'écart est réalisé. L'intégralité de l'écart peut être réalisée lors de la mise hors service ou de la sortie de l'actif. Toutefois une partie de cet écart peut être réalisée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entreprise; dans ce cas, le montant de l'écart réalisé est égal à la différence entre l'amortissement sur la base de la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement qui aurait été comptabilisé sur la base du coût historique de l'actif. Le transfert en résultats non distribués de l'écart de réévaluation ne transite pas via le compte de résultat.

AMORTISSEMENT

Durée d'amortissement

79. *Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle doit être réparti de façon systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excède pas vingt ans à compter de la date à laquelle l'actif sera prêt à être mis en service. L'amortissement doit démarrer lorsque l'actif est prêt à être mis en service.*
80. Puisque les avantages économiques futurs d'une immobilisation incorporelle sont consommés au fil des ans, la valeur comptable de l'actif est diminuée pour refléter cette consommation. Pour ce faire, on répartit de façon systématique le coût ou le montant réévalué de l'actif, net de toute valeur résiduelle, en charges sur toute la durée d'utilité de l'actif. L'amortissement est comptabilisé, qu'il y ait eu (ou non) une augmentation, par exemple, de la juste valeur ou de la valeur recouvrable de l'actif. Pour déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs, notamment:
- (a) l'utilisation attendue de l'actif par l'entreprise et le fait que cet actif peut (ou non) être géré efficacement par une autre équipe de direction;
 - (b) les cycles de vie caractéristiques de l'actif et les informations publiques concernant l'estimation des durées d'utilité de types similaires d'actifs qui sont utilisés de façon similaire;
 - (c) l'obsolescence technique, technologique ou autre;
 - (d) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est utilisé et l'évolution de la demande pour les produits ou services générés par l'actif;
 - (e) les actions attendues des concurrents ou des concurrents potentiels;
 - (f) le niveau des dépenses de maintenance à effectuer pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'actif et la capacité et l'intention de l'entreprise d'atteindre un tel niveau;
 - (g) la durée du contrôle sur l'actif et les limitations juridiques ou autres pour son utilisation telles que les dates d'expiration des contrats de location liés; et
 - (h) le fait que la durée d'utilité de l'actif dépend (ou non) de la durée d'utilité d'autres actifs de l'entreprise.

81. Compte tenu de la rapidité de l'évolution technologique constatée, les logiciels et bon nombre d'autres immobilisations incorporelles sont sujets à l'obsolescence technologique. Il est donc probable que leur durée d'utilité sera courte.
82. En règle générale, plus la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle augmente, moins les estimations de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle sont fiables. La présente Norme adopte une présomption qui peut être réfutée selon laquelle il est peu probable que la durée d'utilité des immobilisations incorporelles excède vingt ans.
83. Dans de rares cas, il peut exister des éléments probants et convaincants indiquant que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle aura une durée spécifique supérieure à vingt ans. Dans ces cas, la présomption selon laquelle la durée d'utilité n'excède généralement pas vingt ans est réfutée et l'entreprise:
- (a) amortit l'immobilisation incorporelle sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité;
 - (b) estime la valeur recouvrable de l'immobilisation incorporelle au minimum une fois par an, afin d'identifier toute perte de valeur (voir paragraphe 99); et
 - (c) indique les raisons pour lesquelles la présomption est réfutée ainsi que le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité de l'actif (voir paragraphe 111(a)).

Exemples

- A. Une entreprise a acheté un droit exclusif de production d'énergie hydroélectrique pour une durée de 60 ans. Le coût de production de l'énergie hydroélectrique est nettement inférieur au coût de production d'énergie à partir de sources de remplacement. On s'attend à ce que la région géographique située à proximité de la centrale demande une quantité importante d'énergie pendant au minimum 60 ans.

L'entreprise amortit son droit de production d'énergie électrique sur 60 ans, sauf s'il existe des éléments probants indiquant que la durée d'utilité sera plus courte.

- B. Une entreprise a acheté un droit exclusif d'exploitation d'une autoroute à péage pendant 30 ans. Il n'est pas prévu de construire des itinéraires de remplacement dans la région desservie par l'autoroute. On s'attend à une durée d'utilisation de l'autoroute d'au minimum 30 ans.

L'entreprise amortit son droit d'exploitation de l'autoroute sur 30 ans, sauf s'il existe des éléments probants indiquant que la durée d'utilité sera plus courte.

84. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle peut être très longue, mais elle est toujours finie. L'incertitude justifie de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, mais elle ne justifie pas de choisir une durée d'utilité dont la brièveté n'est pas réaliste.
85. ***Si le contrôle des avantages économiques futurs d'une immobilisation incorporelle est exercé grâce à des droits accordés pour une période déterminée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit pas excéder la durée des droits sauf:***
- (a) ***si ces droits sont renouvelables; et***
 - (b) ***si leur renouvellement est quasiment certain.***
86. Des facteurs à la fois économiques et juridiques peuvent influencer sur la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle: les facteurs économiques déterminent la période au cours de laquelle les avantages économiques futurs seront reçus; les facteurs juridiques peuvent restreindre la période pour laquelle l'entreprise contrôle l'accès à ces avantages. La durée d'utilité est la plus courte des périodes déterminées par ces facteurs.
87. Les facteurs suivants, entre autres, indiquent que le renouvellement d'un droit est quasiment certain:
- (a) la juste valeur de l'immobilisation incorporelle ne diminue pas au fur et à mesure que la date d'expiration initiale approche ou elle ne diminue pas dans des proportions supérieures au coût du renouvellement du droit sous-jacent;

IAS 38

- (b) il existe des éléments probants (qui peuvent être fondés sur l'expérience passée) qui indiquent que les droits seront renouvelés; et
- (c) il existe des éléments probants indiquant que les conditions requises pour obtenir le renouvellement du droit (s'il y a lieu) seront satisfaites.

Mode d'amortissement

- 88. ***Le mode d'amortissement utilisé doit traduire le rythme de consommation par l'entreprise des avantages économiques de l'actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements doit être comptabilisée en charges à moins qu'une autre Norme comptable internationale permette ou impose de l'incorporer dans la valeur comptable d'un autre actif.***
- 89. 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, le mode dégressif et le mode des unités de production. Le mode d'amortissement utilisé est choisi sur la base du rythme attendu de consommation des avantages économiques de l'actif; il est appliqué de façon cohérente et permanente d'un exercice à l'autre, sauf si le rythme attendu de consommation des avantages économiques à retirer de l'actif change. Il n'existera rarement, voire jamais, d'éléments probants pour justifier un mode d'amortissement des immobilisations incorporelles qui aboutirait à un cumul des amortissements inférieur à celui qui serait obtenu avec le mode linéaire.
- 90. L'amortissement est généralement comptabilisé en charges. Toutefois, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont parfois intégrés par l'entreprise dans la production d'autres actifs au lieu de constituer une charge. Dans ces cas, la dotation aux amortissements fait partie intégrante du coût de l'autre actif et elle est incorporée dans sa valeur comptable. Par exemple, l'amortissement des immobilisations incorporelles utilisées dans un procédé de production est incorporé dans la valeur comptable des stocks (voir IAS 2, Stocks).

Valeur résiduelle

- 91. ***La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle doit être réputée nulle, sauf:***
 - (a) ***si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité; ou***
 - (b) ***s'il existe un marché actif pour cet actif et:***
 - (i) ***la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché; et***
 - (ii) ***s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.***
- 92. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Une valeur résiduelle différente de zéro implique que l'entreprise compte céder l'immobilisation incorporelle avant la fin de sa durée de vie économique.
- 93. Si l'on adopte le traitement de référence, la valeur résiduelle est estimée à l'aide des prix prévalant à la date d'acquisition de l'actif, pour la vente d'un actif similaire qui est arrivé à la fin de sa durée d'utilité estimée et qui a été exploité dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé. La valeur résiduelle n'est pas majorée ultérieurement des variations de prix ou de valeur. Si l'on adopte l'autre traitement autorisé, on procède à une nouvelle estimation de la valeur résiduelle à la date de chaque réévaluation de l'actif en utilisant des prix prévalant à cette date.

Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement

- 94. ***La durée d'amortissement et le mode d'amortissement doivent être réexaminés au minimum à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est sensiblement différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu des avantages économiques de l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, en ajustant la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs.***

95. Au cours de la durée de vie d'une immobilisation incorporelle, il peut apparaître que l'estimation de sa durée d'utilité est inadéquate. La durée d'utilité peut être allongée, par exemple, par une dépense ultérieure qui améliore le niveau de performance de l'actif au delà du niveau de performance défini à l'origine. De même, la comptabilisation d'une perte de valeur peut indiquer que la durée d'amortissement doit être modifiée.
96. Au fil du temps, le rythme des avantages économiques futurs que l'entreprise s'attend à obtenir d'une immobilisation incorporelle peut changer. Il peut apparaître, par exemple, que le mode d'amortissement dégressif est plus approprié que le mode linéaire. Il se peut également que l'utilisation des droits représentés par une licence soit différée en attendant une décision concernant d'autres composantes du plan d'activité. Dans ce cas, les avantages économiques découlant de l'actif peuvent n'être reçus qu'au cours d'exercices ultérieurs.

RECOUVRABILITÉ DE LA VALEUR COMPTABLE — PERTES DE VALEUR

97. Pour déterminer si une immobilisation incorporelle a perdu de la valeur, une entreprise applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. Cette Norme explique comment une entreprise examine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.
98. Selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, si une perte de valeur survient avant la clôture du premier exercice comptable débutant après l'acquisition d'une immobilisation incorporelle dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, la perte de valeur est comptabilisée comme un ajustement des valeurs attribuées à l'immobilisation incorporelle et au goodwill (goodwill négatif) comptabilisés à la date d'acquisition. Toutefois, si la perte de valeur est liée à des événements ou des changements de circonstances spécifiques survenant après la date d'acquisition, la perte de valeur est comptabilisée selon IAS 36 et non pas comme un ajustement de la valeur attribuée au goodwill (goodwill négatif) comptabilisé à la date de l'acquisition.
99. ***Outre les dispositions de IAS 36, Dépréciation d'actifs, une entreprise doit estimer au minimum à la clôture de chaque exercice, la valeur recouvrable des immobilisations incorporelles suivantes, même s'il n'existe aucun indice que l'actif a perdu de la valeur:***
- (a) ***immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service; et***
 - (b) ***immobilisations incorporelles amorties sur une durée supérieure à vingt ans à compter de la date à laquelle les actifs sont mis en service.***

La valeur recouvrable doit être déterminée selon IAS 36 et des pertes de valeur doivent être comptabilisées en conséquence.

100. La capacité d'une immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs suffisants pour recouvrer son coût est généralement très incertaine jusqu'au moment où l'actif est prêt à être mis en service. La présente Norme impose donc à l'entreprise d'effectuer au minimum une fois par an des tests de dépréciation de la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service.
101. Il est quelquefois difficile d'identifier si une immobilisation incorporelle a perdu de la valeur car, entre autres raisons, il n'existe pas nécessairement d'indications évidentes d'obsolescence. Cette difficulté se pose tout particulièrement si l'actif a une longue durée d'utilité. En conséquence, la présente Norme impose au minimum de calculer une fois par an la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle si sa durée d'utilité est supérieure à vingt ans à compter de la date à laquelle cet actif est mis en service.
102. La disposition imposant de procéder à un test annuel de dépréciation d'une immobilisation incorporelle s'applique chaque fois que la durée actuelle totale d'utilité estimée de l'actif est supérieure à vingt ans à compter de la date à laquelle cet actif a été mis en service. Par conséquent, si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle a été estimée inférieure à vingt ans lors de sa comptabilisation initiale, mais si la durée d'utilité a été allongée par des dépenses ultérieures et excède vingt ans à compter de la date à laquelle l'immobilisation a été mise en service, l'entreprise effectue le test de dépréciation imposé par le paragraphe 99(b) et fournit les informations requises selon le paragraphe 111(a).

IAS 38

MISES HORS SERVICE ET SORTIES

103. *Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée (éliminée du bilan) lorsqu'elle est sortie ou que l'on n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.*
104. *Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle doivent être déterminés par différence entre les produits nets de sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.*
105. Si une immobilisation incorporelle est échangée contre un actif similaire dans les circonstances décrites au paragraphe 35, le coût de l'actif acquis est égal à la valeur comptable de l'actif sorti et il n'y a ni profit ni perte.
106. Une immobilisation incorporelle qui est mise hors service et détenue en vue de sa sortie est comptabilisée pour sa valeur comptable à la date à laquelle elle est mise hors service. L'entreprise procède à des tests de dépréciation de l'actif selon IAS 36, Dépréciation d'actifs, au minimum à la clôture de chaque exercice et comptabilise en conséquence toute perte de valeur.

INFORMATIONS À FOURNIR

Dispositions générales

107. *Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, les états financiers doivent fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles:*
- (a) *durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisés;*
 - (b) *modes d'amortissement utilisés;*
 - (c) *valeur brute comptable et cumul des amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice;*
 - (d) *le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles;*
 - (e) *un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître:*
 - (i) *les entrées d'immobilisations incorporelles, en indiquant séparément celles générées en interne et celles résultant de regroupements d'entreprises;*
 - (ii) *les mises hors service et sorties;*
 - (iii) *les augmentations ou diminutions au cours de l'exercice résultant de réévaluations selon les paragraphes 64, 76 et 77 et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement dans les capitaux propres selon IAS 36, Dépréciation d'actifs (s'il y a lieu);*
 - (iv) *les pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
 - (v) *les pertes de valeur reprises dans le compte de résultat au cours de l'exercice, selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
 - (vi) *les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice;*
 - (vii) *les différences de change nettes résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère; et*
 - (viii) *les autres variations de la valeur comptable au cours de l'exercice.*

L'information comparative n'est pas imposée.

108. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un groupe d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entreprise. Des exemples de catégories d'immobilisations incorporelles peuvent inclure:

- (a) les marques;
- (b) les titres de journaux et de magazines;
- (c) les logiciels;
- (d) les licences et franchises;
- (e) les droits de reproduction, brevets et autres droits de propriété industrielle, droits de service et d'exploitation;
- (f) les recettes, formules, modèles, dessins et prototypes; et
- (g) les immobilisations incorporelles en cours de développement.

Les catégories mentionnées ci-dessus sont ventilées (regroupées) en catégories plus fines (plus larges) si cela permet de fournir aux utilisateurs des états financiers une information plus pertinente.

109. Une entreprise fournit selon IAS 36 des informations sur ses immobilisations incorporelles s'étant dépréciées en plus des informations que lui impose de fournir le paragraphe 107(e)(iii) à (v).

110. Une entreprise indique 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, selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. Cette information peut avoir à être fournie à la suite de changements:

- (a) de la durée d'amortissement;
- (b) du mode d'amortissement; ou
- (c) des valeurs résiduelles.

111. **Les états financiers doivent également indiquer:**

- (a) ***si une immobilisation incorporelle est amortie au delà de vingt ans, les raisons pour lesquelles est réfutée la présomption selon laquelle la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excède pas vingt ans à compter de la date à laquelle l'actif est mis en service. En indiquant ces raisons, l'entreprise doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité de l'actif;***
- (b) ***une description de toute immobilisation incorporelle significative pour les états financiers de l'entreprise pris dans leur ensemble ainsi que sa valeur comptable et sa durée d'amortissement restant à courir;***
- (c) ***pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir paragraphe 33):***
 - (i) ***la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs;***
 - (ii) ***leur valeur comptable; et***
 - (iii) ***si, pour leur évaluation postérieure, elles sont comptabilisées selon le traitement de référence ou selon l'autre traitement autorisé;***
- (d) ***l'existence et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à restrictions et les valeurs comptables des immobilisations incorporelles données en nantissement de dettes; et***
- (e) ***le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles.***

112. Lorsqu'une entreprise décrit les(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle amortie sur plus de vingt ans, elle considère la liste de facteurs indiquée au paragraphe 80.

IAS 38

Immobilisations incorporelles comptabilisées selon l'autre traitement autorisé

113. ***Si des immobilisations incorporelles sont comptabilisées pour leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être fournies:***

(a) ***par catégorie d'immobilisations incorporelles:***

(i) ***la date à laquelle la réévaluation a été effectuée;***

(ii) ***la valeur comptable des immobilisations incorporelles réévaluées; et***

(iii) ***la valeur comptable qui aurait été portée dans les états financiers si les immobilisations incorporelles réévaluées avaient été comptabilisées selon le traitement de référence du paragraphe 63; et***

(b) ***le montant de l'écart de réévaluation se rapportant aux immobilisations incorporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, en indiquant les changements survenus au cours de l'exercice et toute restriction frappant la distribution de ce solde aux actionnaires.***

114. Dans le cadre des informations à fournir, il peut être nécessaire de regrouper les catégories d'actifs réévalués en catégories plus larges. Toutefois ce regroupement n'est pas effectué s'il aboutit à regrouper dans une catégorie d'immobilisations incorporelles, pour les évaluations postérieures, à la fois des montants évalués selon le traitement de référence et des montants évalués selon l'autre traitement autorisé.

Dépenses de recherche et développement

115. ***Les états financiers doivent indiquer le montant global des dépenses de recherche et développement comptabilisées en charges de l'exercice.***

116. Les dépenses de recherche et développement comprennent toutes les dépenses directement attribuables à des activités de recherche ou de développement, ou pouvant être affectées à ces activités sur une base raisonnable, cohérente et permanente (pour des commentaires sur les types de dépenses à inclure dans le cadre des informations à fournir selon le paragraphe 115, voir les paragraphes 54 et 55).

Autres informations

117. Une entreprise est encouragée à, mais nullement tenue, de fournir les informations suivantes:

(a) une description de toute immobilisation incorporelle entièrement amortie qui est toujours utilisée; et

(b) une brève description des immobilisations incorporelles importantes contrôlées par l'entreprise mais non comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles ne répondent pas aux critères de comptabilisation de la présente Norme ou parce qu'elles ont été acquises ou générées avant l'entrée en vigueur de la présente Norme.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

118. ***À la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), celle-ci doit être appliquée comme indiqué dans les tableaux ci-après. Dans tous les cas autres que ceux détaillés dans ces tableaux, la présente Norme doit être appliquée de manière rétrospective, sauf si cela n'est pas possible.***

119. Les tableaux ci-après imposent une application rétrospective de la Norme, chaque fois qu'il est nécessaire d'éliminer un élément ne répondant plus aux critères de comptabilisation selon la présente Norme ou si l'évaluation antérieure d'une immobilisation incorporelle va à l'encontre des principes énoncés dans la présente Norme (par exemple, des immobilisations incorporelles n'ayant jamais été amorties ou ayant été réévaluées autrement que par référence à un marché actif). Dans les autres cas, l'application prospective des dispositions de comptabilisation et d'amortissement est imposée ou, dans certains cas, autorisée.

120. *L'effet de l'adoption de la présente Norme à sa date d'entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, c'est-à-dire en ajustement soit du solde d'ouverture des résultats non distribués du premier exercice présenté (IAS 8, traitement de référence) soit du résultat net de l'exercice (IAS 8, autre traitement autorisé).*
121. *Dans les premiers états financiers annuels publiés selon la présente Norme, une entreprise doit indiquer les dispositions transitoires appliquées lorsque celles-ci autorisent un choix selon la présente Norme.*

Dispositions transitoires — Comptabilisation

Circonstances	Dispositions
1. Un élément incorporel a été comptabilisé comme un actif distinct — présenté (ou non) comme une immobilisation incorporelle — et, à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), cet élément ne satisfait pas à la définition ou aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.	
(a) L'élément a été acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui constituait une acquisition.	(i) Réaffecter l'élément au goodwill (goodwill négatif) résultant de cette acquisition; et (ii) ajuster de manière rétrospective, le goodwill (goodwill négatif) comptabilisé à la date d'acquisition comme si l'élément avait toujours été inclus dans le goodwill (goodwill négatif) comptabilisé à la date d'acquisition. Par exemple, si le goodwill a été comptabilisé en tant qu'actif et amorti, estimer le cumul des amortissements qui aurait été comptabilisé si l'élément avait été inclus dans le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition, et ajuster en conséquence la valeur comptable du goodwill
(b) L'élément n'a pas été acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui aurait constitué une acquisition (par exemple, il a été acquis séparément ou généré en interne).	Décomptabiliser l'élément (l'éliminer du bilan).
2. Un élément incorporel a été comptabilisé comme un actif distinct — présenté (ou non) comme une immobilisation incorporelle — et, à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), cet élément satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles.	
(a) L'actif a été comptabilisé initialement à son coût.	Classer l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle. Le coût comptabilisé initialement pour cet actif est réputé avoir été déterminé correctement. Voir les dispositions transitoires pour l'évaluation ultérieure et l'amortissement dans les circonstances énoncées aux points 4, 5 et 6 ci-après.
(b) L'actif a été comptabilisé initialement pour un montant différent de son coût.	(i) Classer l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle; et (ii) réestimer la valeur comptable de l'actif à son coût (ou au montant réévalué, après comptabilisation initiale à son coût) diminué du cumul des amortissements déterminé selon la présente Norme. Si l'on ne peut déterminer le coût de l'immobilisation incorporelle, décomptabiliser l'actif (l'éliminer du bilan).

IAS 38

3. À la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), un élément satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle mais n'a pas été auparavant.
- (a) L'immobilisation incorporelle a été acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui constituait une acquisition et a fait partie du goodwill comptabilisé.
- (b) L'immobilisation incorporelle n'a pas été acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui aurait constitué une acquisition (par exemple, elle a été acquise séparément ou générée en interne).
- La comptabilisation de l'immobilisation incorporelle est encouragée mais elle n'est pas imposée. Si l'immobilisation incorporelle est comptabilisée:
- (i) évaluer la valeur comptable de l'actif à son coût (ou à son montant réévalué) diminué du cumul des amortissements déterminé selon la présente Norme; et
- (ii) ajuster de manière rétrospective le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition comme si l'immobilisation incorporelle n'avait jamais été incluse dans le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition. Par exemple, si le goodwill a été comptabilisé en tant qu'actif et amorti, estimer l'effet du cumul des amortissements du goodwill du fait de la comptabilisation séparée de l'immobilisation incorporelle et ajuster en conséquence la valeur comptable du goodwill.
- L'immobilisation corporelle ne doit pas être comptabilisée.

Dispositions transitoires — Amortissement d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon le traitement de référence

- | Circonstances | Dispositions |
|---|---|
| 4. L'actif n'a jamais été jusqu'ici amorti ou la dotation aux amortissements a été considérée comme nulle. | Retraiter la valeur comptable de l'actif comme si le cumul des amortissements avait toujours été déterminé selon la présente norme. |
| 5. L'actif était amorti auparavant. Le cumul des amortissements déterminé selon la présente Norme est différent de celui déterminé auparavant (parce que la durée d'amortissement et/ou le mode d'amortissement est différent). | Ne pas retraiter la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle pour prendre en compte une différence entre le cumul des amortissements des exercices antérieurs et le cumul des amortissements calculé selon la présente Norme. Amortir la valeur comptable de l'actif sur sa durée d'utilité restant à courir déterminée selon la présente Norme (c'est-à-dire tout changement est traité comme un changement d'estimation comptable — voir paragraphe 94). |

Dispositions transitoires — Immobilisations incorporelles réévaluées

- | Circonstances | Dispositions |
|--|--|
| 6. Une immobilisation incorporelle a été comptabilisée pour un montant réévalué qui n'a pas été déterminé par référence à un marché actif: | |
| (a) Il existe un marché actif pour cet actif. | L'actif doit être réévalué par référence à ce marché actif à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure). |
| (b) Il n'existe pas de marché actif pour cet actif. | (i) Éliminer l'effet de toute réévaluation; et
(ii) évaluer la valeur comptable de l'actif à son coût diminué du cumul des amortissements, déterminé selon la présente norme. |

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

122. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme à des états financiers annuels des exercices ouverts avant le 1^{er} juillet 1999, l'entreprise doit:***
- (a) ***l'indiquer; et***
 - (b) ***adopter en même temps IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, et IAS 36, Dépréciation d'actifs.***
123. La présente Norme annule et remplace:
- (a) IAS 4, Comptabilisation des amortissements, pour ce qui concerne l'amortissement des immobilisations incorporelles; et
 - (b) IAS 9, Frais de recherche et de développement.