

I

(Actes dont la publication est une condition de leur applicabilité)

RÈGLEMENT (CE) N° 2236/2004 DE LA COMMISSION

du 29 décembre 2004

modifiant le règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne les normes internationales d'information financière IFRS 1, 3, 4 et 5, les normes comptables internationales IAS 1, 10, 12, 14, 16 à 19, 22, 27, 28 et 31 à 41, et les interprétations du comité permanent d'interprétation SIC 9, 22, 28 et 32

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

(1) Certaines normes internationales et interprétations, telles qu'existant au 1^{er} septembre 2002, ont été adoptées via le règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission ⁽²⁾.

(2) Le 31 mars 2004, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié entre autres trois nouvelles normes, à savoir les normes internationales d'information financière IFRS 3, 4 et 5, et deux normes révisées, à savoir les IAS 36 et 38, contenant les modifications consécutives à l'adoption des premières. Ces nouvelles normes complètent la «plate-forme stable», c'est-à-dire l'ensemble des normes que les sociétés cotées devront appliquer dans leurs comptes consolidés à partir du 1^{er} janvier 2005. L'objectif général consiste à améliorer la qualité des IAS ainsi qu'à renforcer la convergence des normes comptables au niveau mondial.

(3) La consultation d'experts techniques du domaine a confirmé que les IFRS nouvelles et les IAS révisées satisfont aux critères techniques d'adoption fixés à l'article 3 du règlement (CE) n° 1606/2002, et notamment à l'exigence de répondre au bien public européen.

(4) L'adoption de l'IAS 36 requiert, par conséquent, de modifier l'IAS 16, précédemment adoptée par le règlement (CE) n° 1725/2003, afin d'assurer la concordance entre les normes comptables considérées.

(5) L'adoption des IFRS 3, 4 et 5 implique, par voie de conséquence, de modifier les autres normes comptables internationales et interprétations connexes, afin d'assurer la cohérence interne du corps de normes. Ces modifications concernent la norme internationale d'information financière IFRS 1, les normes comptables internationales IAS 1, 10, 12, 14, 16 à 19, 27, 28, 31 à 34 et 36 à 41, ainsi que l'interprétation du comité permanent d'interprétation SIC 32. De plus, l'adoption de l'IFRS 3 rend obsolètes la norme comptable internationale IAS 22 et les interprétations du comité permanent d'interprétation SIC 9, 22 et 28, qui doivent être remplacées en conséquence. Enfin, l'adoption de l'IFRS 5 devrait donner lieu au remplacement de l'IAS 35.

(6) Il conviendrait donc de modifier le règlement (CE) n° 1725/2003 en conséquence.

(7) Les mesures prévues au présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

L'annexe du règlement (CE) n° 1725/2003 est modifiée comme suit:

1) la norme comptable internationale IAS 22 et les interprétations du comité permanent d'interprétation SIC 9, 22 et 28 sont remplacées par la norme internationale d'information financière IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 261 du 13.10.2003, p. 1. Règlement modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 2086/2004 (JO L 363 du 9.12.2004, p. 1).

- 2) l'IFRS 4 *Contrats d'assurance*, est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement; assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;
- 3) l'IAS 35 est remplacée par l'IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, telle que figurant à l'annexe du présent règlement; 7) l'adoption de l'IFRS 5 implique, par voie de conséquence, de modifier les IFRS 1 et 3, ainsi que les IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 et 41, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales.
- 4) les IAS 36 et 38 sont remplacées par les IAS 36 et 38, telles que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 5) l'adoption de l'IFRS 3 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1, les IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 et 39, ainsi que l'interprétation SIC 32, pour assurer la cohérence entre les normes comptables internationales;
- 6) l'adoption de l'IFRS 4 implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1 et les IAS 18, 19, 32, 37, 39 et 40, pour

Article 2

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Il s'applique à partir du 1^{er} janvier 2005 au plus tard.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 29 décembre 2004.

Par la Commission
Charlie MCCREEVY
Membre de la Commission

ANNEXE

NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

Numéro	Titre
IFRS 3	Regroupements d'entreprises
IFRS 4	Contrats d'assurance
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
IAS 36	Dépréciation d'actifs
IAS 38	Immobilisations incorporelles

Immobilisations incorporelles

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	1
Champ d'application	2-7
Définitions	8-17
Immobilisations incorporelles	9-17
Caractère identifiable	11-12
Contrôle	13-16
Avantages économiques futurs	17
Comptabilisation et évaluation	18-67
Acquisition séparée	25-32
Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises	33-43
Évaluation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises	35-41
Dépenses ultérieures sur un projet de recherche et développement en cours acquis	42-43
Acquisition au moyen d'une subvention publique	44
Échanges d'actifs	45-47
Goodwill généré en interne	48-50
Immobilisations incorporelles générées en interne	51-67
Phase de recherche	54-56
Phase de développement	57-64
Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne	65-67
Comptabilisation d'une charge	68-71
Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement	71
Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	72-87
Modèle du coût	74
Modèle de la réévaluation	75-87
Durée d'utilité	88-96
Immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie	97-106
Durée d'amortissement et mode d'amortissement	97-99
Valeur résiduelle	100-103
Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement	104-106

	Paragraphes
Immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée	107-110
Réexamen de l'appréciation de la durée d'utilité	109-110
Caractère recouvrable de la valeur comptable – pertes de valeur	111
Mises hors service et sorties	112-117
Informations à fournir	118-128
Dispositions générales	118-123
Immobilisations incorporelles évaluées après la comptabilisation en utilisant le modèle de la réévaluation	124-125
Dépenses de recherche et développement	126-127
Autres informations	128
Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur	129-132
Échanges d'actifs similaires	131
Application anticipée	132
Retrait d'IAS 38 (publiée en 1998)	133

La présente Norme révisée remplace IAS 38 (1998) *Dépréciation d'actifs* et doit être appliquée:

- (a) dès l'acquisition, aux immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est le ou après le 31 mars 2004.
- (b) à toutes les autres immobilisations incorporelles, pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 31 mars 2004.

Une application anticipée est encouragée.

OBJECTIF

1. 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. La présente Norme impose à une entité de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si, certains critères sont satisfaits. 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

2. **La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:**

- (a) **des immobilisations incorporelles dans le champ d'application d'une autre Norme;**

IAS 38

(b) *des actifs financiers, tels que définis dans IAS 39 Instruments financiers:Comptabilisation et évaluation;*

et

(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.*

3. Si une autre Norme traite d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité 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 entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ordinaire (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) aux actifs financiers tels que définis dans IAS 39. La comptabilisation et l'évaluation de certains actifs financiers sont couverts par IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*, IAS 28 *Participations dans des entreprises associées* et par IAS 31 *Participations dans des coentreprises*.
 - (f) au goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*).
 - (g) aux coûts d'acquisition différés, et aux immobilisations incorporelles, résultant des droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance entrant dans le champ d'application de IFRS 4 *Contrats d'assurance*. IFRS 4 énonce des dispositions spécifiques en matière d'informations à fournir concernant ces coûts d'acquisition différés mais pas en ce qui concerne ces immobilisations incorporelles. Par conséquent, les obligations en matière d'informations à fournir dans la présente Norme s'appliquent à ces immobilisations incorporelles.
 - (h) aux immobilisations incorporelles non courantes classées comme détenues en vue de la vente (ou incluses dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.
4. 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 selon la présente Norme, l'entité doit 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.
5. 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.
6. 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 résultant 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.

7. Des exclusions du champ d'application d'une Norme peuvent survenir si certaines activités ou transactions sont si spécialisées qu'elles donnent lieu à des questions comptables qui peuvent nécessiter d'être traitées de façon différente. Ces questions se posent dans la comptabilisation 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 d'assurance. Par conséquent, la présente Norme ne s'applique pas aux dépenses au titre de ces activités et de ces contrats. Toutefois, la présente Norme s'applique à d'autres immobilisations incorporelles utilisées (telles que des logiciels) et à d'autres dépenses encourues (telles que les coûts de démarrage d'activité) des industries d'extraction ou des compagnies d'assurances.

DÉFINITIONS

8. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

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

- (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.*

La date de l'accord portant sur un regroupement d'entreprises est la date à laquelle les parties qui se regroupent parviennent à un accord sur le fond et, dans le cas d'entités cotées en bourse, la date de l'annonce au public. Dans le cas d'une prise de contrôle hostile, la première date à laquelle les parties qui se regroupent parviennent à un accord sur le fond est celle où un nombre suffisant de détenteurs de l'entreprise acquise ont accepté l'offre de l'acquéreur permettant à celui-ci d'obtenir le contrôle de l'entreprise acquise.

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

Un actif est une ressource:

- (a) *contrôlée par une entité du fait d'événements passés;*
- et*
- (b) *à partir de laquelle on s'attend à ce que des avantages économiques futurs bénéficient à l'entité.*

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.

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction, ou, s'il y a lieu, le montant attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions spécifiques d'autres IFRS, par exemple IFRS 2 Paiement fondé sur des actions.

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

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.

IAS 38

La valeur spécifique à l'entité est la valeur actualisée des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors de l'extinction d'un passif.

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

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

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.

Les actifs monétaires désignent le montant en numéraire détenu et les actifs à recevoir en numéraire 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.

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 déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

La durée d'utilité est:

(a) soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif;

ou

(b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Immobilisations incorporelles

9. Il est fréquent que les entités dépensent 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 les 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.
10. Tous les éléments décrits au paragraphe 9 ne satisfont pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, à savoir le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs. Si un élément dans le champ d'application de 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 lors d'un regroupement d'entreprises, il fait partie du goodwill comptabilisé à la date d'acquisition (voir paragraphe 68).

Caractère identifiable

11. La définition d'une immobilisation incorporelle impose que cette immobilisation incorporelle soit identifiable afin de la distinguer du goodwill. Le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises représente un paiement effectué par un acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent pas être identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Les avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou provenant d'actifs, qui pris individuellement, ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans les états financiers mais pour lesquels l'acquéreur est disposé à effectuer un paiement dans le cadre du regroupement d'entreprises.

12. **Un actif satisfait au critère d'identifiabilité dans la définition d'une immobilisation incorporelle lorsqu'il:**
- (a) *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 liés;*
- ou**
- (b) *résulte de droits contractuels ou autres droits légaux, que ces droits soient cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.*

Contrôle

13. Une entité 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 entité à contrôler les avantages économiques futurs découlant d'une immobilisation incorporelle résulte normalement de droits légaux qu'elle peut faire appliquer par un tribunal. En l'absence de droits légaux, 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 entité peut être à même de contrôler les avantages économiques futurs de quelque autre façon.
14. La connaissance du marché et les connaissances techniques peuvent générer des avantages économiques futurs. Une entité contrôle ces avantages si, par exemple, ses connaissances sont protégées par des droits légaux, tels que droits d'auteur, par des contraintes dans les accords commerciaux (lorsque cela est autorisé) ou par une obligation juridique des membres du personnel de respecter la confidentialité.
15. Une entité 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 d'une formation. L'entité peut également s'attendre à ce que son personnel continue à mettre ses compétences au service de l'entité. Toutefois, en règle générale, une entité a un contrôle insuffisant des avantages économiques futurs attendus d'une équipe de personnes qualifiées et d'un effort de formation pour que ces éléments satisfassent à la définition d'une immobilisation incorporelle. Pour des raisons similaires, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de gestion 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 qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.
16. Une entité peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients en raison des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations. Toutefois, en l'absence de droits légaux lui permettant de protéger, ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entité, 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 que de tels éléments (par exemple, portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfassent à la définition des immobilisations incorporelles. En l'absence de droits légaux lui permettant de protéger ses relations avec les clients, les transactions d'échange pour les mêmes relations clients ou des relations clients similaires non-contractuelles (autrement que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises) fournissent des preuves que l'entité est néanmoins en mesure de contrôler les avantages économiques futurs résultant des relations avec la clientèle. Du fait que ces transactions d'échange fournissent aussi des preuves que les relations avec les clients sont séparables, ces relations avec la clientèle satisfont à la définition d'une immobilisation incorporelle.

Avantages économiques futurs

17. Les avantages économiques futurs résultant d'une immobilisation incorporelle peuvent inclure les produits découlant de la vente de biens ou de services, les économies de coûts ou d'autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entité. 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

18. La comptabilisation d'un élément en tant qu'immobilisation incorporelle impose qu'une entité démontre que l'élément satisfait:

(a) à la définition d'une immobilisation incorporelle (voir les paragraphes 8 à 17);

et

(b) aux critères de comptabilisation (voir les paragraphes 21 à 23).

Cette disposition s'applique aux coûts encourus initialement pour acquérir ou générer en interne une immobilisation incorporelle et aux coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement ou en assurer l'entretien.

19. Les paragraphes 25 à 32 traitent de l'application des critères de comptabilisation à des immobilisations incorporelles acquises séparément, et les paragraphes 33 à 43 traitent de leur application à des immobilisations incorporelles acquises lors d'un regroupement d'entreprises. Le paragraphe 44 traite de l'évaluation initiale d'immobilisations incorporelles acquises au moyen de l'octroi d'une subvention publique, les paragraphes 45 à 47 traitent d'échanges d'immobilisations incorporelles, et les paragraphes 48 à 50 présentent le traitement du goodwill généré en interne. Les paragraphes 51 à 67 traitent de la comptabilisation initiale et de l'évaluation d'immobilisations incorporelles générées en interne.

20. La nature des immobilisations incorporelles est telle que, dans de nombreux cas, il n'y a pas d'ajout à un tel actif ni de remplacement d'une partie de cet actif. En conséquence, il est probable que la plupart des dépenses ultérieures maintiendront les avantages économiques futurs incorporés dans une immobilisation incorporelle existante, plutôt que de satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle et aux critères de comptabilisation définis dans la présente Norme. De plus, il est souvent difficile d'attribuer directement des dépenses ultérieures à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'à l'ensemble de l'activité. Par conséquent, les dépenses ultérieures (c'est-à-dire 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 comptabilisées dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle. De façon cohérente avec le paragraphe 63, les dépenses ultérieures au titre de marques, notices, 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 dans le résultat au fur et à mesure qu'elles sont encourues. Ceci tient au fait que ces dépenses ne peuvent pas être distinguées de celles encourues pour développer l'entreprise dans son ensemble.

21. **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'entité;**

et

(b) **le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.**

22. **Une entité 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.**

23. Pour apprécier le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs attribuables à l'utilisation de l'actif, une entité exerce son jugement sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale, en accordant un poids plus important aux indications externes.

24. **Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement au coût.**

Acquisition séparée

25. Normalement, le prix qu'une entité paie pour acquérir séparément une immobilisation incorporelle reflète les attentes relatives à la probabilité que les avantages économiques futurs attendus incorporés dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'effet de la probabilité se reflète dans le coût de l'actif. Par conséquent, le critère de comptabilisation relatif à la probabilité des avantages économiques futurs du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour des immobilisations incorporelles acquises séparément.
26. De plus, le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément 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.
27. Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend:
- (a) son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux;
 - et
 - (b) tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.
28. Exemples de coûts directement attribuables:
- (a) les coûts des avantages du personnel (au sens de IAS 19 *Avantages du personnel*) résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;
 - (b) les honoraires résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;
 - et
 - (c) les coûts des tests de bon fonctionnement de l'actif.
29. Figurent parmi les exemples de dépenses qui ne font pas partie du coût d'une immobilisation incorporelle:
- (a) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);
 - (b) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel);
 - et
 - (c) les frais administratifs et autres frais généraux.
30. L'intégration des coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle cesse lorsque l'actif se trouve dans l'état nécessaire pour être exploité de la manière prévue par la direction. Par conséquent, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'une immobilisation incorporelle ne sont pas inclus dans la valeur comptable de cet actif. Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle:
- (a) les coûts encourus alors qu'un actif capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service;
 - et
 - (b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet actif.

IAS 38

31. Certaines opérations interviennent dans le cadre du développement d'une immobilisation incorporelle mais ne sont pas nécessaires pour la mettre dans l'état nécessaire pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. Ces opérations accessoires peuvent intervenir avant ou pendant les activités de développement. Étant donné que les opérations accessoires ne sont pas nécessaires pour mettre l'actif dans l'état nécessaire pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction, les produits et charges liés aux opérations accessoires sont comptabilisés immédiatement en résultat et inclus dans leurs classifications de produits et de charges respectives.
32. Si le paiement au titre 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 l'actif selon l'autre traitement autorisé par IAS 23 *Coûts d'emprunt*.

Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

33. 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. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle reflète les attentes du marché sur la probabilité que les avantages économiques futurs inclus dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'effet de la probabilité se reflète dans l'évaluation de la juste valeur de l'immobilisation incorporelle. Par conséquent, le critère de comptabilisation de la probabilité du paragraphe 21(a) est toujours considéré comme satisfait pour les immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises.
34. Par conséquent, selon la présente Norme et IFRS 3, à la date d'acquisition, un acquéreur comptabilise séparément du goodwill une immobilisation incorporelle de la société acquise si la juste valeur de l'actif peut être évaluée de façon fiable, sans rechercher si l'actif avait été comptabilisé par l'entité acquise avant le regroupement d'entreprises. Ceci signifie que l'acquéreur comptabilise en tant qu'actif séparément du goodwill un projet de recherche et développement en cours de l'entreprise acquise si le projet satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle et si sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Le projet de recherche et développement en cours d'une entreprise acquise satisfait à la définition d'une immobilisation incorporelle lorsqu'il:

(a) satisfait à la définition d'un actif;

et

(b) est identifiable, c'est-à-dire est séparable ou résulte de droits contractuels ou autres droits légaux.

Évaluation de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises

35. La juste valeur des immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises peut normalement être évaluée de façon suffisamment fiable pour être comptabilisée séparément du goodwill. Lorsque, pour les estimations utilisées pour évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle, il y a une gamme de résultats possibles ayant une probabilité différente, cette incertitude entre dans l'évaluation de la juste valeur de l'actif, plutôt qu'elle ne démontre l'impossibilité de mesurer la juste valeur de façon fiable. Si une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises a une durée d'utilité finie, il y a une présomption réfutable que sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable.
36. Une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises peut être séparable, mais uniquement conjointement avec une immobilisation corporelle ou incorporelle liée. Par exemple, le titre de publication d'un magazine pourrait ne pas être vendu séparément d'une base d'abonnés ou une marque de fabrique pour une eau de source naturelle pourrait correspondre à une source particulière et ne pourrait pas être vendue séparément de la source. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise le groupe d'actifs comme un seul actif séparément du goodwill si les justes valeurs individuelles des actifs du groupe ne peuvent être évaluées de façon fiable.

37. De même, les termes «marque» et «nom de marque» sont souvent utilisés comme synonymes de marques de fabrique ou autres marques. Toutefois, les premiers sont des termes de marketing généraux qui sont typiquement utilisés pour se référer à un groupe d'actifs complémentaires tels qu'une marque de fabrique (ou une marque de services) et au nom commercial, aux formules, aux recettes et à la compétence technologique qui lui sont liés. L'acquéreur comptabilise en tant qu'actif unique un groupe d'immobilisations incorporelles complémentaires comprenant une marque si les justes valeurs individuelles des actifs complémentaires ne sont pas susceptibles d'être évaluées de façon fiable. Si les justes valeurs individuelles de ces actifs complémentaires sont susceptibles d'être évaluées de façon fiable, un acquéreur peut les comptabiliser séparément à condition que les actifs pris individuellement aient une durée d'utilité similaire.
38. Les seules circonstances dans lesquelles l'évaluation de façon fiable de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises pourrait ne pas être possible sont lorsque l'immobilisation incorporelle résulte de droits légaux ou d'autres droits contractuels et autres et:
- (a) n'est pas séparable;
- ou
- (b) est séparable, mais il n'y a pas d'antécédent ou d'indication de transactions d'échange concernant les mêmes actifs ou des actifs similaires, et par ailleurs, l'estimation de la juste valeur dépendrait de variables ne pouvant être évaluées.
39. Les prix cotés sur un marché actif fournissent l'évaluation la plus fiable de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle (voir également le paragraphe 78). Le prix du marché approprié est généralement le prix acheteur actuel. Si les prix 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.
40. En l'absence de marché actif pour une immobilisation incorporelle, sa juste valeur est le montant que l'entité aurait payé au titre de 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'entité prend en compte le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires.
41. Il se peut que les entités effectuant régulièrement l'achat et la vente d'immobilisations incorporelles uniques, aient 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 lors d'un regroupement d'entreprises si leur objectif est d'estimer la juste valeur et si ces techniques reflètent les pratiques et les transactions actuelles du secteur d'activité auquel l'actif appartient. Ces techniques incluent, si cela est approprié:
- (a) 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 le flux de redevances qui seraient obtenues de l'octroi d'une licence de l'immobilisation incorporelle à une autre partie dans le cadre d'une transaction dans des conditions de concurrence normale (comme dans l'approche de «l'exemption de redevances»);
- ou
- (b) l'actualisation de flux de trésorerie futurs nets estimés générés par l'actif.

Dépenses ultérieures sur un projet de recherche et développement en cours acquis

42. **Les dépenses de recherche ou développement qui:**

- (a) **sont liées à un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle;**

et

- (b) **sont encourues après l'acquisition de ce projet doivent être comptabilisées selon les paragraphes 54 à 62.**

IAS 38

43. L'application des dispositions des paragraphes 54 à 62 signifie que les dépenses ultérieures sur un projet de recherche ou développement en cours acquis séparément ou lors d'un regroupement d'entreprises et comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle sont:
- (a) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues s'il s'agit de dépenses de recherche;
 - (b) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues s'il s'agit de dépenses de développement qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation en tant qu'immobilisation incorporelle du paragraphe 57;
- et
- (c) ajoutées à la valeur comptable du projet de recherche ou développement acquis en cours s'il s'agit de dépenses de développement qui satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 57.

Acquisition au moyen d'une subvention publique

44. 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 lorsqu'un État transfère ou alloue à une entité 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 des restrictions. Selon IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*, une entité peut choisir de comptabiliser initialement l'immobilisation incorporelle et la subvention à leur juste valeur. Si une entité choisit de ne pas comptabiliser initialement l'actif à sa juste valeur, l'entité le comptabilise initialement pour une 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.

Échanges d'actifs

45. Une ou plusieurs immobilisations incorporelles peuvent être acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Les dispositions qui suivent font simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elles s'appliquent aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'une telle immobilisation incorporelle est évalué à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque de substance commerciale ou (b) s'il n'est possible d'évaluer de manière fiable ni la juste valeur de l'actif reçu ni celle de l'actif abandonné. L'actif acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif abandonné. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif abandonné.
46. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure cette opération entraînera un changement dans ses flux de trésorerie futurs. Une opération d'échange a une substance commerciale:
- (a) si la configuration (c'est-à-dire risque, échéancier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu diffère de celle des flux de trésorerie de l'actif transféré;
- ou
- (b) si la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération est modifiée du fait de l'échange;
- et
- (c) si la différence en (a) ou en (b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.

Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération doit refléter les flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.

47. Le paragraphe 21(b) indique qu'une condition de la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est que le coût de cet actif puisse être évalué de façon fiable. La juste valeur d'une immobilisation incorporelle pour laquelle il n'existe pas de transaction de marché comparable peut être évaluée de façon fiable (a) si la variabilité de la gamme des estimations raisonnables de la juste valeur n'est pas significative pour cet actif ou (b) si les probabilités des différentes estimations dans la gamme peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour estimer la juste valeur. Si une entité est en mesure de déterminer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif abandonné, la juste valeur de l'actif abandonné est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.

Goodwill généré en interne

48. **Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.**
49. 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 qui satisfait 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 (c'est-à-dire qu'elle n'est pas séparable et ne résulte pas de droits contractuels ou d'autres droits légaux) contrôlée par l'entreprise et pouvant être évaluée de façon fiable à son coût.
50. Les différences entre la valeur de marché d'une entité et la valeur comptable de son actif net identifiable à tout moment peuvent prendre en compte une série de facteurs affectant la valeur de l'entité. Toutefois, de telles différences ne représentent pas le coût des immobilisations incorporelles contrôlées par l'entité.

Immobilisations incorporelles générées en interne

51. Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée en raison des problèmes:
- (a) d'identifier si, et quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs attendus;
 - 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 de la conduite des affaires quotidiennes de l'entité.

Par conséquent, en plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, une entité applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les commentaires des paragraphes 52 à 67 ci-dessous.

52. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, une entité 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.

53. Si une entité 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.

IAS 38

Phase de recherche

54. **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.**
55. Lors de la phase de recherche d'un projet interne, une entité ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs probables. Ces dépenses sont donc comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.
56. 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

57. **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:**
- (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'entité 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.**
 - (f) **sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.**
58. Lors de la phase de développement d'un projet, une entité 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.

59. 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, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
 - (c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à 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.
60. Pour démontrer comment une immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables, l'entité 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 génère des avantages économiques que conjointement avec d'autres actifs, l'entreprise applique le concept des unités génératrices de trésorerie, énoncé dans IAS 36.
61. 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 indiquant les ressources (techniques, financières et autres) nécessaires et la capacité de l'entité à mobiliser ces ressources. Dans certains cas, une entité démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur l'indication qu'il est disposé à financer le plan.
62. Les systèmes de détermination des coûts d'une entité permettent souvent d'évaluer de façon fiable le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, tels que les salaires et autres dépenses encourues afin d'obtenir des droits de reproduction ou des licences ou pour développer des logiciels.
63. ***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.***
64. Les dépenses pour générer en interne les marques, les notices, les titres de journaux et de magazines, les 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

65. Pour l'application du paragraphe 24, 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 a satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation des paragraphes 21, 22 et 57. Le paragraphe 71 interdit de réincorporer des dépenses antérieurement comptabilisées en charges.
66. Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend tous les coûts directement attribuables nécessaires pour créer, produire et préparer l'immobilisation pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par la direction. Exemples de coûts directement attribuables:
- (a) les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle;
 - (b) les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IAS 19 *Avantages du personnel*) résultant de la création de l'immobilisation incorporelle;

IAS 38

- (c) les honoraires d'enregistrement d'un droit légal;
- et
- (d) l'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.

IAS 23 *Coûts d'emprunts* spécifie les critères pour la comptabilisation des intérêts comme élément du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

67. Ne constituent pas des composantes du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne:
- (a) les coûts de la vente, les 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 les 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 65

Une entreprise développe un nouveau procédé de fabrication. Durant la période annuelle 20X5, les dépenses encourues s'élèvent à 1 000 UM (*), dont 900 sont encourues avant le 1^{er} décembre 20X5 et 100 UM ont été 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 ne soit prêt à être mis en service) est estimée à 500 UM.

A la fin de la période annuelle 20X5, le procédé de fabrication est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de 100 UM (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 UM 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 fait pas partie du coût du procédé de fabrication comptabilisé au bilan.

Durant la période annuelle 20X6, la dépense encourue s'élève à 2 000 UM. A la fin de la période annuelle 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 UM.

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

COMPTABILISATION D'UNE CHARGE

68. **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 les paragraphes 18 à 67);**
 - ou**
 - (b) **si l'élément est acquis lors d'un regroupement d'entreprises et ne peut pas être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle. Si c'est le cas, cette dépense (incluse dans le coût du regroupement d'entreprises) doit être incorporée au montant attribué au goodwill à la date d'acquisition (voir IRFS 3 Regroupements d'entreprises).**

(*) Dans la présente Norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

69. Dans certains cas, une dépense est encourue pour assurer à une entité 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, sauf lorsqu'elles font partie du coût d'un regroupement d'entreprises, les dépenses au titre de la recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues (voir le paragraphe 54). D'autres exemples de dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues incluent:
- (a) les dépenses au titre des activités en démarrage (c'est-à-dire coûts de démarrage), à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*. 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 entreprise (c'est-à-dire coûts de pré-ouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles opérations ou lancer de nouveaux produits ou procédés (c'est-à-dire coûts pré-opérationnels).
 - (b) les dépenses de formation.
 - (c) les dépenses de publicité et de promotion.
 - (d) les dépenses de délocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.
70. Le paragraphe 68 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.

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

71. ***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.***

ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION INITIALE

72. ***Une entité peut choisir soit le modèle du coût au paragraphe 74, soit le modèle de réévaluation au paragraphe 75 en tant que méthode comptable. 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.***
73. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entité. Les différents éléments d'une catégorie d'immobilisations incorporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants correspondant à un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes.

Modèle du coût

74. ***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

75. ***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 valeur ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon la présente 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.***

IAS 38

76. Le modèle de la réévaluation 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.
77. Le modèle de la réévaluation est appliqué après qu'un actif a été initialement comptabilisé au coût. Toutefois, si une partie seulement du coût d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée en tant qu'actif, parce que l'actif n'a satisfait aux critères de comptabilisation qu'à partir d'un moment donné du processus (voir le paragraphe 65), le modèle de la réévaluation peut être appliqué à la totalité de cet actif. De même, le modèle de la réévaluation peut être appliqué à une immobilisation incorporelle reçue grâce à une subvention publique et comptabilisée pour une valeur symbolique (voir paragraphe 44).
78. Il est exceptionnel qu'un marché actif présentant les caractéristiques décrites au paragraphe 8 existe pour une immobilisation incorporelle, mais cela peut arriver. 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, les notices et titres de journaux, les droits d'édition musicale et cinématographique, les brevets ou les 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. De plus, les prix ne sont pas souvent mis à la disposition du public.
79. 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.
80. 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 alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif.
81. **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.**
82. **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.**
83. Le fait qu'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle réévaluée peut indiquer que l'actif a pu s'être déprécié et qu'il est nécessaire de le tester selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.
84. Si la juste valeur de l'actif peut être déterminée par référence à un marché actif à une date d'évaluation ultérieure, le modèle de la réévaluation est appliqué à compter de cette date.

85. *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.*
86. *Lorsque 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 écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur au titre de ce même actif.*
87. 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'entité; 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.

DURÉE D'UTILITÉ

88. *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.*
89. La comptabilisation d'une immobilisation incorporelle est fondée sur sa durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité finie est amortie (voir les paragraphes 97 à 106), et une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée ne l'est pas (voir les paragraphes 107 à 110). Les exemples accompagnant la présente Norme illustrent la détermination de la durée d'utilité pour des immobilisations incorporelles différentes, et la comptabilisation ultérieure de ces actifs basée sur les déterminations de la durée d'utilité.
90. 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'entité et le fait que cet actif peut (ou non) être géré efficacement par une autre équipe de direction;
 - (b) les cycles de vie caractéristiques du produit relatif à l'actif et les informations publiques concernant l'estimation de la durée d'utilité d'actifs de type similaires qui sont utilisés de façon similaire;
 - (c) l'obsolescence technique, technologique, commerciale ou autre;
 - (d) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est utilisé et l'évolution de la demande portant sur les produits ou les services résultant de 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'entité 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'entité.

IAS 38

91. Le terme «indéterminé» ne signifie pas «infini». La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle ne reflète que le niveau de dépenses d'entretien futures nécessaires pour maintenir l'actif à son niveau de performance qui est apprécié au moment de l'estimation de la durée d'utilité de l'actif et de la capacité et de l'intention de l'entité de parvenir à un tel niveau. La conclusion que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est indéterminée ne doit pas dépendre de dépenses futures prévues supérieures à celles qui s'imposent pour maintenir l'actif à ce niveau de performance.
92. Compte tenu de la rapidité de l'évolution technologique constatée, les logiciels et de nombreuses autres immobilisations incorporelles sont sujets à l'obsolescence technologique. Il est donc probable que leur durée d'utilité sera courte.
93. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle peut être très longue ou même indéterminée. 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.
94. **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.**
95. 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 l'entité recevra des avantages économiques futurs. Des facteurs juridiques peuvent limiter la période au cours de laquelle l'entité contrôle l'accès à ces avantages. La durée d'utilité est la plus courte des périodes déterminées par ces facteurs.
96. L'existence des facteurs suivants, entre autres, indique qu'une entité serait en mesure de renouveler les droits contractuels ou autres droits légaux sans encourir de coût important:
- (a) il existe des éléments probants, qui peuvent être fondés sur l'expérience passée, qui indiquent que les droits contractuels ou autres droits légaux seront renouvelés. Si le renouvellement dépend du consentement d'un tiers, ceci inclut l'indication que le tiers donnera son consentement;
 - (b) il existe des éléments probants que toutes les conditions nécessaires à l'obtention du renouvellement seront satisfaites;
- et
- (c) le coût du renouvellement pour l'entité n'est pas important lorsqu'on le compare aux avantages économiques futurs que l'entité s'attend à retirer du renouvellement.

Si le coût du renouvellement est important lorsqu'on le compare aux avantages économiques futurs que l'entité s'attend à retirer du renouvellement, le coût du «renouvellement» représente, en substance, le coût d'acquiescer une nouvelle immobilisation incorporelle à la date du renouvellement.

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE D'UTILITÉ FINIE*Durée d'amortissement et mode d'amortissement*

97. **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.**

98. 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 futurs attendus représentatifs de l'actif; il est appliqué de façon cohérente et permanente d'une période à l'autre, sauf si le rythme attendu de consommation de ces avantages économiques futurs varie. Il n'existe que rarement, voire jamais, d'éléments probants pour justifier un mode d'amortissement des immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie qui aboutirait à un cumul des amortissements inférieur à celui qui serait obtenu avec le mode linéaire.
99. L'amortissement est généralement comptabilisé en résultat. Toutefois, les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif sont parfois absorbés dans la production d'autres actifs. 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

100. **La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie 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) **si 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.**

101. Le montant amortissable d'un actif à durée d'utilité finie est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Une valeur résiduelle différente de zéro implique que l'entreprise compte sortir l'immobilisation incorporelle avant la fin de sa durée de vie économique.
102. Une estimation de la valeur résiduelle d'un actif repose sur la valeur recouvrable lors de la sortie, sur la base des prix prévalant à la date de l'évaluation 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 est réexaminée au moins à chaque fin d'exercice. Le changement de valeur résiduelle de l'actif est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*.
103. La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle peut augmenter pour atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, sauf si et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse pour atteindre un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif.

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

104. **La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle doivent être réexaminés au moins à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs représentatifs 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.**

IAS 38

105. Au cours de la durée de vie d'une immobilisation incorporelle, il peut apparaître que l'estimation de sa durée d'utilité est inadéquate. Par exemple, la comptabilisation d'une perte de valeur peut indiquer que la durée d'amortissement doit être modifiée.
106. 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.

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE D'UTILITÉ INDÉTERMINÉE

107. *Une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ne doit pas être amortie.*
108. Selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, une entité est tenue d'effectuer un test de dépréciation d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée en comparant sa valeur recouvrable à sa valeur comptable.
- (a) annuellement,
- et
- (b) chaque fois qu'il y a une indication que l'immobilisation incorporelle peut s'être dépréciée.

Réexamen de l'appréciation de la durée d'utilité

109. ***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, changements dans les estimations comptables et erreurs.***
110. Selon IAS 36, la réévaluation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle comme finie plutôt qu'indéterminée indique qu'il se peut que l'actif se soit déprécié. En conséquence, l'entité effectue un test de dépréciation de l'actif en comparant sa valeur recouvrable, déterminée selon IAS 36, à sa valeur comptable, et en comptabilisant tout excédent de la valeur comptable par rapport à la valeur recouvrable comme une perte de valeur.

CARACTÈRE RECOUVRABLE DE LA VALEUR COMPTABLE – PERTES DE VALEUR

111. Pour déterminer si une immobilisation incorporelle s'est dépréciée, une entité applique IAS 36 *Dépréciation d'actifs*. Cette Norme explique quand et comment une entité 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.

MISES HORS SERVICE ET SORTIES

112. *Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée:*
- (a) *lors de sa sortie;*
- ou
- (b) *lorsqu' aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.*

113. **Les profits ou les pertes résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doivent être déterminés comme la différence entre les produits net de sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif. Ils doivent être comptabilisés en résultat lors de la décomptabilisation de l'actif (sauf si IAS 17 Contrats de location impose un traitement différent dans une situation de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.**
114. La sortie d'une immobilisation incorporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par la vente, la conclusion d'un contrat de location-financement ou par un don). Pour déterminer la date de sortie d'un tel actif, une entité applique les critères énoncés dans IAS 18 *Produits des activités ordinaires*, pour comptabiliser les produits découlant de la vente de biens. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'une cession-bail.
115. Si, selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 21, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, les coûts du remplacement d'une partie d'une immobilisation incorporelle, elle décomptabilise alors la valeur comptable de la partie remplacée. S'il n'est pas possible pour l'entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce qu'était le coût de la partie remplacée au moment où elle a été acquise ou générée en interne.
116. La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée initialement à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation incorporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance.
117. L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie ne cesse pas lorsque l'immobilisation incorporelle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été pleinement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme étant détenu en vue de la vente) selon IFRS 5.

INFORMATIONS À FOURNIR

Dispositions générales

118. **Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles:**
- (a) **que les durées d'utilité soient indéterminées ou finies et, si elles sont finies, les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;**
 - (b) **les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie;**
 - (c) **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;**
 - (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 la période, faisant apparaître:**
 - (i) **les entrées d'immobilisations incorporelles, en indiquant séparément celles générées en interne, celles acquises séparément et celles résultant de regroupements d'entreprises;**
 - (ii) **les actifs classés en tant que détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé, classé en tant que détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;**
 - (iii) **les augmentations ou les diminutions durant la période résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 75, 85, et 86, et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement en capitaux propres selon IAS 36 Dépréciation d'actifs (s'il y a lieu);**

IAS 38

- (iv) *les pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat durant la période selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
 - (v) *les pertes de valeur reprises dans le compte de résultat durant la période selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
 - (vi) *l'amortissement comptabilisé au cours de la période;*
 - (vii) *des écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans la monnaie de présentation, et de la conversion d'une activité à l'étranger dans la monnaie de présentation de l'entité;*
- et*
- (viii) *les autres variations de la valeur comptable au cours de la période.*

119. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entité. Des exemples de catégories distinctes peuvent inclure:

- (a) les marques;
 - (b) les notices et les titres de journaux et de magazines;
 - (c) les logiciels;
 - (d) les licences et franchises;
 - (e) les droits de reproduction, les brevets et autres droits de propriété industrielle, les droits de service et d'exploitation;
 - (f) les recettes, les formules, les modèles, les 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.

120. 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 118(e)(iii) à (v).

121. IAS 8 impose à une entité d'indiquer la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur les résultats de la période actuelle ou dont on pense qu'il aura un impact significatif au cours de périodes ultérieures. Cette information peut avoir à être fournie à la suite de changements:

- (a) de l'évaluation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle;
 - (b) du mode d'amortissement;
- ou
- (c) des valeurs résiduelles.

122. *Une entité doit fournir aussi les informations suivantes:*

- (a) *pour une immobilisation incorporelle estimée comme ayant une durée d'utilité indéterminée, la valeur comptable de cet actif et les raisons justifiant l'appréciation d'une durée d'utilité indéterminée. En indiquant ces raisons, l'entité doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination que l'actif a une durée d'utilité indéterminée.*
- (b) *une description, la valeur comptable et la durée d'amortissement restant à courir de toute immobilisation incorporelle prise individuellement, significative pour les états financiers de l'entité.*
- (c) *pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir le paragraphe 44):*
 - (i) *la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs;*
 - (ii) *leur valeur comptable;*

et

 - (iii) *s'ils sont évalués après comptabilisation selon le modèle du coût ou selon le modèle de la réévaluation.*
- (d) *l'existence et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à des restrictions et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles données en nantissement de dettes.*
- (e) *le montant des engagements contractuels en vue de l'acquisition d'immobilisations incorporelles.*

123. *Lorsqu'une entité décrit les(s) facteur(s) ayant joué un rôle important en déterminant que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est indéterminée, elle considère la liste de facteurs indiquée au paragraphe 90.*

Immobilisations incorporelles évaluées après la comptabilisation en utilisant le modèle de la réévaluation

124. *Si des immobilisations incorporelles sont comptabilisées à des montants réévalués, une entité doit fournir les informations suivantes:*

- (a) *par catégorie d'immobilisations incorporelles:*
 - (i) *la date d'entrée en vigueur de la réévaluation;*
 - (ii) *la valeur comptable des immobilisations incorporelles réévaluées;*

et

 - (iii) *la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si la catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées avait été évaluée selon le modèle du coût au paragraphe 74;*
- (b) *le montant de l'écart de réévaluation se rapportant aux immobilisations incorporelles à l'ouverture et à la clôture de la période, en indiquant les changements survenus au cours de la période et toute restriction sur la distribution du solde aux actionnaires;*

et
- (c) *les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs.*

125. *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 des immobilisations incorporelles qui incluent des montants évalués tant selon le modèle du coût que selon le modèle de la réévaluation.*

IAS 38

Dépenses de recherche et développement

126. **Une entité doit indiquer le montant global des dépenses de recherche et développement comptabilisé en charges de la période.**
127. Les dépenses de recherche et développement comprennent toutes les dépenses directement attribuables à des activités de recherche ou de développement (voir les paragraphes 66 et 67 pour des commentaires sur le type de dépenses à inclure dans le cadre de l'obligation en matière d'informations à fournir au paragraphe 126).

Autres informations

128. Une entité 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'entité mais non comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles ne satisfaisaient 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 version publiée en 1998 de IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

129. **Si, selon le paragraphe 85 de IFRS 3 Regroupements d'entreprises, une entité choisit d'appliquer IFRS 3 à partir d'une date quelconque avant les dates d'entrée en vigueur présentées aux paragraphes 78 à 84 de IFRS 3, elle doit aussi appliquer la présente Norme de façon prospective à compter de cette même date. Ainsi, l'entité ne doit pas ajuster la valeur comptable d'immobilisations incorporelles comptabilisées à cette date. Toutefois, l'entité doit, à cette date, appliquer la présente Norme pour réévaluer la durée d'utilité de ses immobilisations incorporelles comptabilisées. Si, à la suite de cette réévaluation, l'entité modifie son évaluation de la durée d'utilité d'un actif, ce changement sera comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable selon IAS 8 Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs.**
130. **Par ailleurs, une entité doit appliquer la présente Norme:**
- (a) **à la comptabilisation d'immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises pour lesquels la date de l'accord est le ou après le 31 mars 2004;**
- et
- (b) **à la comptabilisation de toutes les autres immobilisations incorporelles de façon prospective à partir de la première période annuelle commençant le ou après le 31 mars 2004. L'entité ne doit donc pas ajuster la valeur comptable d'immobilisations incorporelles comptabilisées à cette date. Toutefois, l'entité doit, à cette date, appliquer la présente Norme pour réévaluer la durée d'utilité de ces immobilisations incorporelles. Si, à la suite de cette réévaluation, l'entité modifie son évaluation de la durée d'utilité d'un actif, cette modification doit être comptabilisée comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.**

Échanges d'actifs similaires

131. Les dispositions des paragraphes 129 et 130 (b) imposant d'appliquer la présente Norme de façon prospective signifient que si un échange d'actifs était évalué avant la date d'entrée en vigueur de la présente Norme sur la base de la valeur comptable de l'actif abandonné, l'entité n'ajuste pas la valeur comptable de l'actif acquis pour refléter sa juste valeur à la date d'acquisition.

Application anticipée

IAS 38

132. *Les entités auxquelles le paragraphe 130 s'applique sont encouragées à appliquer les dispositions de la présente Norme avant les dates d'entrée en vigueur spécifiées au paragraphe 130. Toutefois, si une entité applique la présente Norme avant ces dates d'entrée en vigueur, elle doit aussi appliquer IFRS 3 et IAS 36 Dépréciation d'actifs (telles que révisées en 2004) en même temps.*

RETRAIT D'IAS 38 (PUBLIÉE EN 1998)

133. La présente Norme annule et remplace IAS 38 *Immobilisation incorporelles* (publiée en 1998).
-