

# IAS 38

## Immobilisations incorporelles

### 1. Objet de la norme

Cette norme prescrit le traitement comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre norme.

### 2. Contenu de la norme

#### 2.1 Les immobilisations incorporelles

La Norme définit une immobilisation incorporelle comme un actif non monétaire, identifiable, sans substance physique.

Le caractère identifiable d'une immobilisation incorporelle est reconnu lorsqu'elle peut être séparée de l'entité et isolément vendue, transférée, concédée par licence, louée ou échangée, ou lorsqu'elle résulte de droits contractuels ou légaux (ce qui la distingue du goodwill).

Ne sont pas considérées comme immobilisations incorporelles au sens la Norme IAS 38 :

- les actifs financiers (IAS 39 et IFRS 9) ;
- les droits miniers et dépenses au titre de la prospection (IFRS 6) ;
- celles qui entrent dans le champ d'application d'une autre norme.

#### 2.2 Les dépenses de recherche et développement

La Norme IAS 38 définit également les dépenses de recherche et développement.

La recherche est considérée comme une démarche originale visant à acquérir de nouvelles connaissances scientifiques ou techniques. Le développement, aboutissement logique de la recherche, consiste à adapter les résultats obtenus pour la production de matériaux, de procédés, de services nouveaux ou substantiellement améliorés.

## 2.3 Le marché actif

Un marché actif est considéré comme tel lorsqu'il satisfait aux conditions suivantes :

- homogénéité des éléments négociés ;
- possibilité de trouver à tout moment des acheteurs et vendeurs consentants ;
- accessibilité des prix au public.

# 3. Incidences comptables

## 3.1 Quand et comment comptabiliser une immobilisation incorporelle ?

Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si :

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

Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise est constitué par :

- le **prix d'achat**, y compris les droits et taxes non remboursables ;
- toute **dépense directement attribuable** à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée (honoraires, frais de personnel, etc.) ;
- sous **déduction des remises et rabais** commerciaux obtenus.

Le **coût d'entrée** d'une immobilisation incorporelle générée en interne correspond à la somme des frais de développement jusqu'à l'achèvement. Les dépenses ultérieures au titre d'une telle immobilisation sont comptabilisées en charge si elles n'ont pas pour effet d'augmenter son niveau initial de performance.

Il est à noter que les **frais de recherche** ne peuvent pas être activés mais qu'ils doivent être comptabilisés directement en charge de l'exercice concerné. Si la distinction entre la phase de recherche et celle de développement d'un projet n'est pas possible, il y a lieu d'enregistrer tous les coûts en charge.

Pour ce qui est des **dépenses de développement**, elles doivent être constatées en immobilisations incorporelles dès l'instant où l'intégralité des conditions suivantes se trouve respectée :

- la faisabilité technique du projet est assurée ;
- l'entité a la volonté et la capacité d'achever l'immobilisation incorporelle,

- dans le but de l'utiliser ou de la vendre ;
- elle dispose des ressources techniques, financières et autres, nécessaires à l'achèvement du projet ;
- le projet constitue une source d'avantages économiques futurs probables revenant à l'entreprise ;
- elle est à même d'évaluer de façon fiable les coûts de développement.

À défaut, les dépenses de développement sont constatées en charges.

Lorsque les conditions d'activation se trouvent satisfaites, cela ne donne pas le droit à l'entité de procéder, de manière rétrospective, à la constatation en immobilisations incorporelles des dépenses de développement antérieurement enregistrées en charges.

**Exemple 1** : la société X décide de lancer un nouveau médicament. Les opérations de recherche fondamentale sont achevées au 30 novembre N-1, ce qui permet de démarrer la phase de recherche appliquée. Celle-ci prend fin le 28 février N, date à laquelle la molécule a été finalisée, testée et sécurisée. Dès lors, le laboratoire est en mesure de mettre au point les formats de conditionnement du futur médicament correspondant à la phase de développement. Compte tenu du caractère novateur du médicament, l'autorisation de principe est acquise le 1er juillet de l'année N, et l'autorisation de mise sur le marché est délivrée le 31 décembre N.

Le traitement des dépenses liées à ce nouveau produit s'effectue tel que résumé dans le tableau ci-dessous :

01.01 N-1	30.11 N-1	28.02 N	30.06 N	01.07 N	31.12 N
Phases du projet X	Recherche fondamentale	Recherche appliquée	Frais de développement		
Conditions d'activation remplies	N/A	N/A	NON	OUI	OUI
Comptabilisation	Charge	Charge	Charge	Activation	Activation

D'autre part, le **goodwill généré en interne** ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.

De même ne peuvent pas être inscrits en tant qu'immobilisations incorporelles, les marques, listes de clients, titres de journaux, générés en interne (de même que les dépenses internes ou externes afférentes à des catalogues).

Par ailleurs, dans le cas d'une opération de regroupement d'entreprises, le goodwill est déterminé en conformité avec la Norme IFRS 3.

Enfin, si le « **pas-de-porte** » versé au bailleur ne peut pas être considéré comme une immobilisation incorporelle (mais comme un supplément de loyer à comptabiliser en charge constatée d'avance), le « **droit au bail** » versé à l'ancien pre-

neur peut répondre aux conditions d'activation selon la norme IAS 38.

### 3.2 L'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle

L'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle s'opère :

- soit selon la méthode du coût (coût d'achat diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur) ;
- soit selon la méthode de la réévaluation : dans ce cas, l'évaluation ultérieure est réalisée par référence à la juste valeur, définie à la date de la réévaluation (déterminée par rapport aux données résultant d'un marché actif), diminuée du cumul des amortissements ou du cumul des pertes de valeurs ultérieurs.

#### Exemple 2 : Méthode du coût

La société Y a acquis une licence le 1er juillet N pour un montant de 50 000. La durée d'utilisation du procédé acquis est de 20 ans, délai au-delà duquel la licence ne sera plus protégée. La société a décidé d'évaluer ses immobilisations incorporelles suivant la méthode du coût. À la clôture de l'exercice N+1, la société enregistre une perte de parts de marché visé par ladite licence. De ce fait, le Management évalue la valeur de marché de la licence concernée à 15 000.

Les écritures au 31 décembre N+1 sont les suivantes :

Constatation de la dépréciation habituelle

Dotations aux amortissements (R)	2 500	
Amortissement de la licence (B) (50 000/20)		2 500

Prise en compte de la perte de valeur de la licence

Dotations aux provisions (R)	31 250	
Provision pour perte de valeur, licence (B) (50 000 – 1 250 – 2 500) – 15 000		31 250

### Exemple 3 : Méthode de la réévaluation

La société Z a acquis un quota de pêche pour une durée de 10 ans à compter du 1er janvier N. Ce quota a été payé 60 000. La société a opté pour l'évaluation des immobilisations incorporelles à leur juste valeur, par référence à un marché actif. Au 31 décembre N+1, la juste valeur du quota de pêche est évaluée à 70 000.

Les écritures au 31 décembre N+1 sont les suivantes :

Amortissement du quota de N (B)	6 000	
Quota de pêche (B)	10 000	
Écart de réévaluation (B)		16 000

➤ Par souci de simplification, nous avons ignoré l'impact de l'impôt différé dans l'exemple ci-dessus.

La base amortissable d'une immobilisation incorporelle doit être répartie de façon systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité. Cette durée doit être revue annuellement. Si elle est indéterminée, il n'y a pas lieu d'amortir l'immobilisation incorporelle concernée, mais il convient alors de pratiquer annuellement un test de dépréciation selon la Norme IAS 36.

## 4. Informations à fournir

Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, les états financiers doivent présenter les informations suivantes, en assurant la distinction entre les immobilisations incorporelles générées en interne et les autres immobilisations incorporelles :

- la valeur brute comptable et le cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture de la période ;
- la méthode d'amortissement utilisée ;
- la durée d'utilité ou le taux d'amortissement utilisé ;
- les motivations conduisant à conférer un caractère indéterminé à la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, et la valeur comptable d'une telle immobilisation ;
- la dotation aux amortissements pour chaque catégorie d'actifs, en indiquant la rubrique du compte de résultat dans laquelle elles sont incluses ;
- un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période laissant apparaître les informations prescrites par la norme ;
- le montant des dépenses de recherche et de développement comptabilisé dans les charges de l'exercice ;

- l'existence et la valeur comptable des immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à des restrictions ou celles affectées par des garanties accordées.