

II

(Actes non législatifs)

RÈGLEMENTS

RÈGLEMENT (UE) 2023/1803 DE LA COMMISSION

du 13 août 2023

portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil

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

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union 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) Conformément à l'article 4 du règlement (CE) n° 1606/2002, pour chaque exercice commençant le 1^{er} janvier 2005 ou après cette date, les sociétés régies par le droit national d'un État membre et dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales définies à l'article 2 dudit règlement, normes devant être adoptées par voie de règlement de la Commission.
- (2) Le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission ⁽²⁾ a adopté les normes comptables internationales et les interprétations y afférentes publiées ou adoptées jusqu'au 15 octobre 2008 par l'International Accounting Standards Board (IASB). Ce règlement a été modifié afin d'inclure les normes et les interprétations connexes publiées ou adoptées par l'IASB et adoptées par la Commission jusqu'au 8 septembre 2022, conformément au règlement (CE) n° 1606/2002.
- (3) L'IASB a publié la norme internationale d'information financière IFRS 17 *Contrats d'assurance* (ci-après «IFRS 17») le 18 mai 2017 et des modifications de cette norme le 25 juin 2020.
- (4) La norme IFRS 17 fournit une approche globale de la comptabilisation des contrats d'assurance. L'objectif de cette norme est de faire en sorte qu'une entreprise fournisse dans ses états financiers des informations pertinentes donnant une image fidèle de ses contrats d'assurance. Ces informations constituent une base solide à partir de laquelle les utilisateurs d'états financiers peuvent apprécier l'incidence des contrats d'assurance sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entreprise.

⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ Règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (JO L 320 du 29.11.2008, p. 1).

- (5) La norme IFRS 17 s'applique aux contrats d'assurance, aux contrats de réassurance ainsi qu'aux contrats d'investissement avec éléments de participation discrétionnaire. Il existe dans l'Union de nombreux contrats d'assurance-vie et d'épargne-vie différents, représentant approximativement, selon la meilleure estimation, un engagement total de 5 900 milliards d'euros (hors contrats en unités de compte). Dans plusieurs États membres, certains de ces contrats comportent des éléments de participation directe ou discrétionnaire, qui permettent le partage des risques et des flux de trésorerie entre différentes générations de preneurs d'assurance.
- (6) Dans un certain nombre d'États membres, les contrats d'assurance-vie sont également gérés de manière intergénérationnelle afin d'atténuer l'exposition aux risques de taux d'intérêt et aux risques de longévité, et les engagements d'assurance correspondants sont adossés à un panier d'actifs spécifique, mais ces contrats sont dénués d'éléments de participation directe au sens d'IFRS 17. Pour certains de ces contrats, lorsqu'ils satisfont aux exigences de la directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil ⁽³⁾, et sous réserve de l'accord des autorités de contrôle, il est possible d'appliquer l'ajustement égalisateur pour le calcul du ratio Solvabilité II.
- (7) Selon les conclusions de l'avis d'homologation rendu par le groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG), la norme IFRS 17 satisfait aux critères d'adoption énoncés à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002. Toutefois, l'EFRAG n'est pas parvenu à un consensus sur la question de savoir si le regroupement en cohortes annuelles des contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie satisfaisait aux critères techniques d'homologation, ou répondait à l'intérêt public européen. Cela concorde avec les points de vue exprimés par les parties prenantes sur l'avis d'homologation de l'EFRAG et avec ceux exprimés par les experts des États membres au sein du comité de réglementation comptable.
- (8) Les entreprises de l'Union devraient pouvoir appliquer la norme IFRS 17 telle qu'elle a été publiée par l'IASB afin de faciliter leur cotation en bourse dans des pays tiers ou de répondre aux attentes des investisseurs internationaux.
- (9) Toutefois, l'exigence de cohorte annuelle en tant qu'unité de compte pour les groupes de contrats d'assurance et de contrats d'investissement ne reflète pas toujours le modèle économique, ni les caractéristiques juridiques et contractuelles, des contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie visés aux considérants 5 et 6. Or ces contrats représentent plus de 70 % du total des engagements en assurance-vie dans l'Union. Le rapport coûts-avantages de l'application à de tels contrats de l'exigence de cohorte annuelle n'est pas toujours favorable.
- (10) Les IFRS s'inscrivant dans le contexte de marchés des capitaux mondialisés, il convient de ne s'écarter de ces normes internationales que dans des circonstances exceptionnelles et de façon limitée.
- (11) Par conséquent, nonobstant la définition du groupe de contrats d'assurance figurant dans l'appendice A de la norme IFRS 17, à l'annexe du présent règlement, les entreprises de l'Union devraient avoir la possibilité d'exempter les contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie de l'exigence de cohorte annuelle imposée par ladite norme.
- (12) Les investisseurs devraient pouvoir être en mesure de savoir si une entreprise a eu recours, pour des groupes de contrats, à l'exemption de l'exigence de cohorte annuelle. Conformément à la norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers*, une entreprise devrait donc, dans les notes annexes à ses états financiers, signaler que le recours à l'exemption fait partie de ses principales méthodes comptables et fournir d'autres informations explicatives, par exemple indiquer pour quels portefeuilles elle a appliqué l'exemption. Cela ne devrait pas impliquer d'évaluation quantitative de l'incidence du recours à l'exemption de l'exigence de cohorte annuelle.
- (13) La Commission devrait réexaminer, au plus tard le 31 décembre 2027, l'exemption de l'exigence de cohorte annuelle pour les contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie, en tenant compte de l'examen post-mise en œuvre de la norme IFRS 17 réalisé par l'IASB.
- (14) Les droits d'auteur, les droits relatifs aux bases de données et tout autre droit de propriété intellectuelle sur les IFRS et les interprétations y afférentes publiées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee sont la propriété de la Fondation IFRS. Il convient donc d'inclure dans l'annexe du présent règlement une déclaration relative aux droits d'auteur.

⁽³⁾ Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (solvabilité II) (JO L 335 du 17.12.2009, p. 1).

(15) Le règlement (CE) n° 1126/2008 a été modifié à maintes reprises. Afin de simplifier la législation de l'Union relative aux normes comptables internationales, et dans un souci de clarté et de transparence, il convient de le remplacer. Il convient donc d'abroger le règlement (CE) n° 1126/2008.

(16) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ADOPTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

Les normes comptables internationales figurant dans l'annexe sont adoptées.

Article 2

Une entreprise peut choisir de ne pas appliquer l'exigence énoncée au paragraphe 22 de la norme internationale d'information financière IFRS 17 *Contrats d'assurance* (ci-après l'«IFRS 17») figurant dans l'annexe du présent règlement:

- a) aux groupes de contrats d'assurance avec éléments de participation directe et aux groupes de contrats d'investissement avec éléments de participation discrétionnaire, au sens de l'appendice A de l'IFRS 17 figurant dans l'annexe du présent règlement, dont les flux de trésorerie ont une incidence sur les flux de trésorerie d'autres contrats versés aux titulaires de polices, ou subissent l'incidence de tels flux, comme indiqué aux paragraphes B67 et B68 de l'appendice B de l'IFRS 17 figurant dans l'annexe du présent règlement;
- b) aux groupes de contrats d'assurance qui sont gérés sur plusieurs générations de contrats et remplissent les conditions énoncées à l'article 77 *ter* de la directive 2009/138/CE et pour lesquels l'application de l'ajustement égalisateur a reçu l'accord des autorités de contrôle.

Lorsqu'en vertu du point a) ou du point b), une entreprise n'applique pas l'exigence énoncée au paragraphe 22 de l'IFRS 17 figurant dans l'annexe du présent règlement, elle l'indique dans les notes, conformément à la norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers*, comme faisant partie de ses principales méthodes comptables, et fournit d'autres informations explicatives, telles que l'indication des portefeuilles pour lesquels elle a appliqué cette exemption.

Article 3

La Commission réexamine, au plus tard le 31 décembre 2027, l'option prévue par l'article 2 et propose, le cas échéant, de la modifier ou de la supprimer.

Article 4

Le règlement (CE) n° 1126/2008 est abrogé.

Les références faites au règlement abrogé s'entendent comme des références au présent règlement.

Article 5

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

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

Fait à Bruxelles, le 13 août 2023.

Par la Commission
La présidente
Ursula VON DER LEYEN

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 38

Immobilisations incorporelles

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, il est satisfait à certains critères. 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 s'applique à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:**
- a) **des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre norme;**
 - b) des actifs financiers, tels que définis dans IAS 32 *Instruments financiers: présentation*;
 - c) de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation (voir IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales*); et
 - d) **des dépenses relatives au développement et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.**
- 3 Si une autre norme prescrit la comptabilisation 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, aux éléments suivants:
- a) immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ordinaire (voir IAS 2 *Stocks*);
 - b) actifs d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*);
 - c) contrats de location d'immobilisations incorporelles comptabilisés selon IFRS 16 *Contrats de location*;
 - d) actifs résultant d'avantages du personnel (voir IAS 19 *Avantages du personnel*);
 - e) actifs financiers, tels que définis dans IAS 32. La comptabilisation et l'évaluation de certains actifs financiers sont couvertes par IFRS 10 *États financiers consolidés*, IAS 27 *États financiers individuels* et IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*;
 - f) *goodwill* acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*);
 - g) contrats entrant dans le champ d'application d'IFRS 17 *Contrats d'assurance* et tout actif au titre des flux de trésorerie liés aux frais d'acquisition au sens d'IFRS 17;

- h) 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*;
- i) actifs découlant de contrats conclus avec des clients qui sont comptabilisés selon IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.
- 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 Les droits détenus par un preneur en vertu d'un accord de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits d'auteur entrent dans le champ d'application de la présente norme et sont exclus du champ d'application d'IFRS 16.
- 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 pouvant nécessiter un traitement différent. 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 engagées (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:**

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

Un actif⁽²⁵⁾ 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 reviennent à l'entité.

La *valeur comptable* est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

⁽²⁵⁾ La définition d'un actif énoncée dans la présente norme n'a pas été modifiée à la suite de la révision de la définition d'un actif dans le *Cadre conceptuel de l'information financière* publié en 2018.

Le *coût* est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé 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.

La *valeur spécifique à l'entité* est la valeur actuelle 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'engager lors du règlement d'une obligation.

La *juste valeur* est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des participants de marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*.)

Une *perte de valeur* est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif par rapport à 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 actuellement 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) la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif; ou
- b) 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 marque et les titres de publication). Des exemples courants d'éléments incorporels entrant dans ces rubriques générales sont les logiciels, brevets, droits d'auteur, 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 Les éléments décrits au paragraphe 9 ne satisfont pas tous 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 entrant dans le champ d'application de la présente norme ne satisfait pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, les dépenses pour son acquisition ou sa production en interne sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées. 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* comptabilisé lors d'un regroupement d'entreprises est un actif représentant les avantages économiques futurs résultant des autres actifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises qui ne sont pas 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.

12 Un actif est identifiable s'il:

- a) **est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat, un actif identifiable ou un passif y afférents, que l'entité en ait ou non l'intention; ou**
- b) **résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non 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 clauses de non-concurrence (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 puissent satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle. Pour des raisons similaires, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique puisse satisfaire à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.
- 16 Une 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 paragraphes 8 à 17); et
- b) aux critères de comptabilisation (voir paragraphes 21 à 23).

Cette disposition s'applique aux coûts engagés initialement pour acquérir ou générer en interne une immobilisation incorporelle et aux coûts engagés 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 engagées 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. En cohérence 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 en résultat au fur et à mesure qu'elles sont engagées. Ceci tient au fait que ces dépenses ne peuvent être distinguées de celles engagées pour développer l'activité 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 représentant 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'entité s'attend à une entrée d'avantages économiques, même s'il reste une incertitude quant au montant ou à l'échéance de cette entrée. 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 d'IAS 19) 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 engagés 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 engagés alors qu'un élément 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 subies pendant que se développe la demande pour la production de cet actif.

- 31 Certaines opérations interviennent dans le cadre du développement d'une immobilisation incorporelle mais ne sont pas nécessaires pour la mettre dans l'état requis 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 catégories 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 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 des participants de marché à la date d'acquisition quant à la probabilité que les avantages économiques futurs que l'actif est censé procurer iront à l'entité. En d'autres termes, l'entité s'attend à une entrée d'avantages économiques, même s'il reste une incertitude quant au montant ou à l'échéance de cette entrée. 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. Si un actif acquis lors d'un regroupement d'entreprises est séparable ou découle de droits contractuels ou d'autres droits légaux, il y a des informations suffisantes pour évaluer de façon fiable la juste valeur de l'actif. Par conséquent, le critère de l'évaluation fiable du paragraphe 21 b) est toujours considéré comme satisfait pour les immobilisations incorporelles acquises lors de regroupements d'entreprises.
- 34 Selon la présente norme et IFRS 3 (telle que révisée en 2008), à la date d'acquisition, un acquéreur comptabilise séparément du *goodwill* une immobilisation incorporelle de l'entreprise acquise sans rechercher si l'actif avait été comptabilisé par l'entreprise 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. 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.

Immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises

- 35 Si une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises est séparable ou découle de droits contractuels ou d'autres droits légaux, il y a des informations suffisantes pour évaluer de façon fiable la juste valeur de l'actif. Lorsque, pour les estimations utilisées pour évaluer la juste valeur d'une immobilisation incorporelle, il y a une gamme de résultats possibles ayant des probabilités différentes, cette incertitude entre dans l'évaluation de la juste valeur de l'actif.
- 36 Une immobilisation incorporelle acquise lors d'un regroupement d'entreprises peut être séparable, mais uniquement conjointement avec un contrat lié, un actif identifiable lié ou un passif identifiable lié. Dans un tel cas, l'acquéreur comptabilise l'immobilisation incorporelle séparément du *goodwill*, mais conjointement avec l'élément lié.
- 37 L'acquéreur peut comptabiliser un groupe d'immobilisations incorporelles complémentaires en tant qu'un seul actif à condition que les différents actifs aient une durée d'utilité semblable. Ainsi, 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.

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 engagées après l'acquisition de ce projet

doivent être comptabilisées selon les paragraphes 54 à 62.

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 engagées s'il s'agit de dépenses de recherche;

b) comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées 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. La discussion qui suit fait simplement référence à l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elle s'applique 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 est dénuée 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 il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale si:

a) 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) la valeur spécifique à l'entité de la partie des opérations de l'entité affectée par l'opération change du fait de l'échange; et
- c) 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 peut être évaluée de façon fiable si a) la variabilité de l'intervalle des justes valeurs raisonnables n'est pas importante pour cet actif ou b) si les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour évaluer la juste valeur. Si une entité est en mesure d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif cédé, la juste valeur de l'actif cédé 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 engagée pour générer des avantages économiques futurs, mais cette dépense n'aboutit pas à la création d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation de la présente norme. Cette dépense est souvent décrite comme contribuant au *goodwill* généré en interne. Le *goodwill* généré en interne n'est pas comptabilisé en tant qu'actif car il ne s'agit pas d'une ressource identifiable (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'entité et pouvant être évaluée au coût de façon fiable.
- 50 Les différences entre la juste valeur 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 juste 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) pour identifier si, et quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs attendus; et
- b) pour 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 indications 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 engagée uniquement lors de la phase de recherche.

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 engagées.

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 engagées.

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 leur sélection finale;
- c) la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et
- d) la formulation, la conception et l'évaluation de différentes possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés et leur sélection finale.

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 de 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 la mettre en service ou de la vendre;
- c) sa capacité à mettre en service 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 mettre en service 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 interne, 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 préproduction ou de préutilisation 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 parmi différentes possibilités de 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'entité 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 engagées afin d'obtenir des droits d'auteur 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 engagées 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) résultant de la création de l'immobilisation incorporelle;
- 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 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 sa mise en service;
- b) les inefficacités clairement identifiées et les pertes opérationnelles initiales subies avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu; et
- c) les dépenses au titre de la formation du personnel pour exploiter l'actif.

Exemple illustrant le paragraphe 65

Une entité développe un nouveau procédé de fabrication. Durant 20X5, les dépenses engagées s'élèvent à 1 000 UM ^(a), dont 900 UM ont été engagées avant le 1^{er} décembre 20X5 et 100 UM ont été engagées entre le 1^{er} et le 31 décembre 20X5. L'entité est en mesure de démontrer qu'au 1^{er} décembre 20X5, le procédé de fabrication a 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.

À la fin de 20X5, le procédé de fabrication est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de 100 UM (dépenses engagées depuis la date à laquelle il a été satisfait aux critères de comptabilisation, c'est-à-dire depuis le 1^{er} décembre 20X5). La dépense de 900 UM engagée avant le 1^{er} décembre 20X5 est comptabilisée en charges, car avant le 1^{er} décembre 20X5, les critères de comptabilisation n'étaient pas remplis. Cette dépense ne fait pas partie du coût du procédé de fabrication comptabilisé dans l'état de la situation financière.

Durant 20X6, la dépense engagée s'élève à 2 000 UM. À la fin de 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.

À la fin de 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.

^(a) Dans la présente norme, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

COMPTABILISATION D'UNE CHARGE

68 Une dépense relative à un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est engagée, sauf:

- a) si elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir 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, il fait partie du montant comptabilisé en tant que *goodwill* à la date d'acquisition (voir IFRS 3).

69 Dans certains cas, une dépense est engagée 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 le cas de la fourniture de biens, l'entité comptabilise une telle dépense en tant que charge lorsqu'elle dispose d'un droit d'accès à ces biens. Dans le cas de la fourniture de services, l'entité comptabilise la dépense en tant que charge lorsqu'elle reçoit les services en question. Par exemple, les dépenses au titre de la recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées (voir paragraphe 54), sauf lorsqu'elles sont acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. D'autres exemples de dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées 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. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que des frais juridiques et de secrétariat engagés pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle activité (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 préopérationnels);
- b) les dépenses de formation;
- c) les dépenses de publicité et de promotion (y compris catalogues de vente par correspondance).
- d) les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.

69A Une entité dispose d'un droit d'accès à des biens lorsqu'elle en est propriétaire. De même, elle dispose d'un droit d'accès à des biens lorsque ceux-ci ont été réalisés par un fournisseur conformément aux termes d'un contrat d'approvisionnement, et que l'entité pourrait exiger leur livraison contre paiement. Les services sont reçus lors de leur prestation par un fournisseur conformément à un contrat conclu à cet effet avec l'entité, et non pas lors de leur utilisation par l'entité pour fournir un autre service, par exemple pour diffuser une publicité auprès de clients.

70 Le paragraphe 68 n'empêche pas une entité de comptabiliser en tant qu'actif un paiement d'avance lorsqu'un paiement au titre de la livraison de biens a été effectué avant que l'entité n'obtienne un droit d'accès à ces biens. De même, le paragraphe 68 n'empêche pas une entité de comptabiliser en tant qu'actif un paiement d'avance lorsqu'un paiement au titre de la prestation de services a été effectué avant que l'entité ne reçoive ces 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 APRÈS COMPTABILISATION

72 Une entité peut choisir comme méthode comptable soit le modèle du coût au paragraphe 74, soit le modèle de la réévaluation au paragraphe 75. Si une immobilisation incorporelle est comptabilisée en utilisant le modèle de la réévaluation, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être comptabilisés en utilisant ce 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 évaluée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour qu'à la fin de la période de reporting, la valeur comptable de l'actif ne diffère pas de façon significative de sa juste valeur.**

- 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 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 existe pour une immobilisation incorporelle, mais cela peut arriver. Par exemple, dans certains pays, 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 Lorsqu'une immobilisation incorporelle est réévaluée, sa valeur comptable est ajustée au montant réévalué. À la date de réévaluation, l'actif est traité de l'une des manières suivantes:

- a) la valeur comptable brute est ajustée d'une manière qui concorde avec la réévaluation de la valeur comptable de l'actif. Par exemple, la valeur comptable brute peut être retraitée par référence à des données de marché observables ou au prorata de la variation de la valeur comptable. Le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté pour qu'il corresponde à la différence entre la valeur comptable brute de l'actif et sa valeur comptable déduction faite du cumul des pertes de valeur; ou

b) le cumul des amortissements est déduit de la valeur comptable brute de l'actif.

Le montant de l'ajustement du cumul des amortissements fait partie de l'accroissement ou de la diminution de la valeur comptable qui est traité selon les paragraphes 85 et 86.

- 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 évaluée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.
- 83** Le fait qu'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle réévaluée peut indiquer que l'actif est susceptible de s'être déprécié et qu'il est nécessaire de le tester selon IAS 36.
- 84** Si la juste valeur de l'actif peut être évaluée 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 comptabilisée en autres éléments du résultat global et cumulée 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** Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, la diminution de réévaluation doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global dans la limite de l'écart de réévaluation créditeur pour ce même actif. La diminution de réévaluation comptabilisée en autres éléments du résultat global réduit le montant accumulé en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation.
- 87** Le montant cumulé d'écart 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 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, sa longueur ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires qui la constituent. 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 paragraphes 97 à 106), et une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité indéterminée ne l'est pas (voir paragraphes 107 à 110). Les exemples accompagnant la présente norme illustrent la détermination de la durée d'utilité pour différentes immobilisations incorporelles, et la comptabilisation ultérieure de ces actifs fondée 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 de produit caractéristiques de l'actif et les informations publiques concernant l'estimation de la durée d'utilité d'actifs de types 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.
- 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, ainsi que la capacité et 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. Donc, leur durée d'utilité sera souvent courte. La réduction future attendue du prix de vente d'un article produit au moyen d'une immobilisation incorporelle pourrait être une indication de l'obsolescence technique ou commerciale attendue de cette immobilisation, ce qui pourrait refléter une diminution des avantages économiques futurs qui en sont représentatifs.
- 93 La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle peut être très longue ou même indéterminée. L'incertitude justifie le fait de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, mais elle ne justifie pas le fait 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 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 ou les périodes de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle engage de coûts importants. La durée d'utilité d'un droit recouvré comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle est la période contractuelle résiduelle du contrat par lequel ce droit a été octroyé et ne doit pas inclure de périodes de renouvellement.**
- 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 engager de coût important:
- a) il existe des éléments probants, pouvant 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'acquisition d'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 être exploité de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser à la date la plus précoce entre celle à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 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 la présente norme ou 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.
- 98A Il existe une présomption réfutable selon laquelle, pour une immobilisation incorporelle utilisée dans une activité donnée, un mode d'amortissement qui est fonction des produits tirés de cette activité n'est pas approprié. Ces produits tirés d'une activité incluant l'utilisation d'une immobilisation incorporelle reflètent habituellement des facteurs qui ne sont pas directement liés à la consommation des avantages économiques représentatifs de l'immobilisation incorporelle. Par exemple, les produits subissent aussi l'effet d'autres intrants et processus, d'activités liées à la vente ou de changements concernant les volumes et les prix de vente. La composante prix des produits peut d'ailleurs varier en raison de l'inflation, laquelle n'est aucunement liée à la façon dont un actif est consommé. La présomption ne peut être réfutée que dans des circonstances limitées:
- a) soit lorsque l'immobilisation incorporelle est exprimée selon une mesure des produits, comme il est expliqué au paragraphe 98C;

b) soit lorsqu'il peut être démontré qu'il existe une forte corrélation entre les produits et la consommation des avantages économiques liés à l'immobilisation incorporelle.

98B Pour choisir un mode d'amortissement approprié selon le paragraphe 98, l'entité pourrait déterminer le facteur limitatif prédominant qui est inhérent à l'immobilisation incorporelle. Par exemple, dans le contrat qui établit le droit d'utilisation de l'immobilisation incorporelle par l'entité, l'utilisation permise de cette immobilisation incorporelle pourrait être spécifiée en nombre d'années prédéterminé (c'est-à-dire en temps), en nombre d'unités produites ou par un montant total fixe de produits à générer. La détermination de ce facteur limitatif prédominant pourrait donc servir de point de départ pour choisir le mode d'amortissement approprié, mais l'entité peut appliquer un autre mode d'amortissement qui reflète plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques.

98C Dans le cas où le facteur limitatif prédominant qui est inhérent à l'immobilisation incorporelle est l'atteinte d'un seuil de produits, il peut être approprié de fonder l'amortissement sur les produits qui seront générés. Par exemple, dans le cas d'une entité qui fait l'acquisition d'une concession pour explorer une mine d'or et en extraire du minerai, l'échéance du contrat de concession pourrait être fondée sur un montant total déterminé de produits que l'extraction permettra de générer (par exemple, le contrat peut permettre à l'entité d'extraire de l'or de la mine jusqu'à ce que le cumul des produits qu'elle aura tirés de la vente de cet or totalise 2 milliards d'unités monétaires) plutôt que sur le temps ou sur la quantité d'or extraite. Ou encore, une entité pourrait avoir le droit d'exploiter une autoroute à péage jusqu'à concurrence d'un montant total déterminé de produits tirés des péages imposés (par exemple, le contrat pourrait permettre à l'entité d'exploiter l'autoroute à péage jusqu'à ce qu'elle en ait tiré un montant cumulé de produits de 100 millions d'unités monétaires). Dans le cas où le contrat fait des produits le facteur limitatif prédominant de l'utilisation de l'immobilisation incorporelle, il peut être approprié de fonder le mode d'amortissement de l'immobilisation incorporelle sur les produits, pourvu que le contrat stipule un montant total fixe de produits à générer, qui servira à calculer l'amortissement.

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 (au sens d'IFRS 13) 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'entité 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 la clôture de chaque exercice. Le changement de valeur résiduelle de l'actif est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'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 à durée d'utilité déterminée 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 changé, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. De tels changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8.**
- 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'entité 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 de périodes ultérieures.

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, 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 son appréciation comme indéterminée. Si ce n'est pas le cas, le changement d'appréciation de la durée d'utilité, d'indéterminée à finie, doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.**
- 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. 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) lorsque aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

- 113 **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif. Il doit être comptabilisé en résultat lors de la décomptabilisation de l'actif (sauf si IFRS 16 impose par ailleurs 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 voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). La date de sortie d'une immobilisation incorporelle est la date à laquelle celui qui l'obtient en acquiert le contrôle selon les dispositions visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie, contenues dans IFRS 15. IFRS 16 s'applique aux sorties résultant 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.
- 115A Dans le cas d'un droit recouvré dans un regroupement d'entreprises, si le droit est ensuite réémis (vendu) à un tiers, la valeur comptable correspondante éventuelle doit être utilisée pour déterminer le profit ou la perte de réémission.
- 116 Le montant de contrepartie à inclure dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle est déterminé conformément aux dispositions relatives à la détermination du prix de transaction contenues dans les paragraphes 47 à 72 d'IFRS 15. Les variations ultérieures du montant estimé de contrepartie qui est inclus dans le profit ou la perte doivent être comptabilisées selon les dispositions relatives à la modification du prix de transaction contenues dans IFRS 15.
- 117 L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie ne cesse pas lorsqu'elle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été entièrement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme 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) l'indication que les durées d'utilité sont indéterminées ou qu'elles sont 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 comptable brute 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 ou les postes de l'état du résultat global dans lesquels 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 comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme 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 en autres éléments du résultat global selon IAS 36 (s'il y a lieu);
 - iv) les pertes de valeur comptabilisées en résultat durant la période selon IAS 36 (s'il y a lieu);
 - v) les pertes de valeur reprises en 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'un établissement 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 titres de journaux et de magazines;
 - c) les logiciels;
 - d) les licences et franchises;
 - e) les droits d'auteur, 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 entité 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 la période considérée 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 ou les facteurs ayant joué un rôle important pour établir que l'actif a une durée d'utilité indéterminée;**
- b) **une description de toute immobilisation incorporelle prise individuellement qui est significative pour les états financiers de l'entité, ainsi que sa valeur comptable et sa durée d'amortissement restant à courir;**
- c) **pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir paragraphe 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 le ou les facteurs ayant joué un rôle important pour établir 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; et**
- 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.**
- c) [Supprimé]

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.

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 paragraphes 66 et 67 pour des indications 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 en service; 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 d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

129 [Supprimé]

130 L'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 à compter du 31 mars 2004; et
- b) à la comptabilisation de toutes les autres immobilisations incorporelles de façon prospective à partir de l'ouverture de la première période annuelle ouverte à compter du 31 mars 2004. 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 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.

130A L'entité doit appliquer les modifications énoncées au paragraphe 2 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006. Si l'entité applique IFRS 6 pour une période antérieure, elle doit appliquer les modifications pour cette période antérieure.

130B La publication d'IAS 1 *Présentation des états financiers* (telle que révisée en 2007) a donné lieu à la modification de la terminologie utilisée dans les IFRS. En outre, elle a donné lieu à la modification des paragraphes 85, 86 et 118 e) iii). L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) pour une période antérieure, elle doit appliquer les modifications pour cette période antérieure.

130C La publication d'IFRS 3 (telle que révisée en 2008) a donné lieu à la modification des paragraphes 12, 33 à 35, 68, 69, 94 et 130, à la suppression des paragraphes 38 et 129 et à l'ajout du paragraphe 115A. La publication d'*Améliorations des IFRS*, en avril 2009, a donné lieu à la modification des paragraphes 36 et 37. L'entité doit appliquer ces modifications de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2009. En conséquence, les montants comptabilisés au titre d'immobilisations incorporelles et de *goodwill* lors de regroupements d'entreprises antérieurs ne doivent pas être ajustés. Si l'entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) pour une période antérieure, elle doit appliquer les modifications pour cette période antérieure et l'indiquer.

130D La publication des *Améliorations des IFRS*, en mai 2008, a donné lieu à la modification des paragraphes 69, 70 et 98 et à l'ajout du paragraphe 69A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

130E [Supprimé]

- 130F La publication d'IFRS 10 et d'IFRS 11 *Partenariats*, en mai 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 3 e). L'entité qui applique IFRS 10 et IFRS 11 doit appliquer cette modification.
- 130G La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 et 124 et à la suppression des paragraphes 39 à 41 et 130E. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces modifications.
- 130H La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2010-2012*, en décembre 2013, a donné lieu à la modification du paragraphe 80. L'entité doit appliquer cette modification pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2014. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique cette modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 130I L'entité doit appliquer la modification apportée par les *Améliorations annuelles des IFRS — Cycle 2010-2012* à toutes les réévaluations comptabilisées dans les exercices ouverts à compter de la date de première application de la modification et dans l'exercice qui précède immédiatement. L'entité peut également présenter des informations comparatives ajustées pour toute autre période antérieure présentée, mais elle n'est pas tenue de le faire. Si l'entité présente des informations comparatives non ajustées pour une période antérieure, elle doit identifier clairement les informations qui n'ont pas été ajustées, faire mention du fait qu'elles ont été établies selon des règles comptables différentes, et expliquer ces règles.
- 130J La publication de *Clarifications sur les modes d'amortissement acceptables* (modifications des normes IAS 16 et IAS 38), en mai 2014, a donné lieu à la modification des paragraphes 92 et 98 (en anglais seulement), et à l'ajout des paragraphes 98A à 98C. L'entité doit appliquer ces modifications de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 130K La publication d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, en mai 2014, a donné lieu à la modification des paragraphes 3, 114 et 116. L'entité qui applique IFRS 15 doit appliquer ces modifications.
- 130L La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 3, 6, 113 et 114. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.
- 130M La publication d'IFRS 17, en mai 2017, a donné lieu à la modification du paragraphe 3. La publication de *Modifications d'IFRS 17*, en juin 2020, a donné lieu à une autre modification du paragraphe 3. L'entité qui applique IFRS 17 doit appliquer ces modifications.

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

- 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 l'entité applique la présente norme avant ces dates d'entrée en vigueur, elle doit aussi appliquer en même temps IFRS 3 et IAS 36 (telle que révisée en 2004).

RETRAIT D'IAS 38 (PUBLIÉE EN 1998)

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