

Norme comptable internationale 38 (IAS 38), *Immobilisations incorporelles*

Par BRIAN FRIEDRICH, M. Éd., CGA, FCCA (RU), CertIFR et
 LAURA FRIEDRICH, M. Sc., CGA, FCCA (RU), CertIFR

Mis à jour par STEPHEN SPECTOR, M.A., FCCA

Cet article s'inscrit dans une série d'articles de Brian et Laura Friedrich et de Stephen Spector sur la transition vers les Normes internationales d'information financière (IFRS) qui seront publiés dans le Reper.

Aperçu

Survol de l'IAS 38
 Différences par rapport
 aux PCGR du Canada

Aperçu

Publication	Septembre 1998
Révision et nouvelle publication	Mars 2004
Modifications ultérieures	Mai 2009 (pour refléter les améliorations annuelles apportées aux IFRS en 2007 et 2008)
Date d'entrée en vigueur recommandée par l'IASB	Périodes ouvertes à compter du 31 mars 2004
Date d'entrée en vigueur au Canada	Périodes ouvertes à compter du 1 ^{er} janvier 2011 (bien que le paragraphe 3064 actuel soit harmonisé avec l'IAS 38)
Exposés-sondages en cours et questions à l'étude	Aucun

Survol de l'IAS 38

Vous allez constater que la norme IAS 38 s'apparente clairement à l'IAS 16, *Immobilisations corporelles*, dont il a été question dans le précédent article de cette série du Reper, ce qui est logique puisque les deux normes traitent d'actifs à long terme. Cependant, l'IAS 38 énonce des exigences supplémentaires qui tiennent compte des caractéristiques et des risques particuliers associés aux immobilisations incorporelles.

Objectif

L'objectif de l'IAS 38 consiste à prescrire le traitement comptable pour les immobilisations incorporelles qui ne sont pas abordées explicitement dans une autre norme. L'IAS 38 définit les critères de comptabilisation des actifs, précise la façon de déterminer les valeurs comptables lors de périodes ultérieures et fournit des lignes directrices sur les informations à fournir.

Comme elle le ferait avec les immobilisations corporelles, l'entité comptabilise tous les coûts des immobilisations incorporelles au moment où ces coûts sont engagés, puis elle répartit ces coûts sur la durée d'utilité de l'actif au moyen de l'amortissement. Les pertes de valeur doivent aussi être comptabilisées. Ces concepts font déjà partie des PCGR du Canada, mais les IFRS offrent en outre la possibilité d'utiliser la juste valeur pour déterminer la valeur comptable des immobilisations incorporelles après leur acquisition.

Champ d'application

Les logiciels, brevets, droits de reproduction, films cinématographiques, listes de clients, droits de service des prêts hypothécaires, licences de pêche, quotas d'importations, franchises, relations avec les clients ou les fournisseurs, fidélité des clients, parts de marché et droits de distribution sont des exemples courants d'immobilisations incorporelles. L'IAS 38 s'applique à la comptabilisation de toutes les immobilisations incorporelles, à l'exception : (¶2)

- a) des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre Norme;
- b) des actifs financiers, tels que définis dans l'IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*;
- c) de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation (voir l'IFRS 6, *Exploration et évaluation de ressources minières*);
- d) des dépenses relatives aux droits miniers, la prospection et l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Ainsi, l'IAS 38 **ne** s'appliquerait **pas** aux immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ordinaire (voir l'IAS 2, *Stocks*), au goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises (voir l'IFRS 3, *Regroupements d'entreprises*) ou aux immobilisations incorporelles classées comme détenues en vue de la vente selon l'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Outre les exclusions générales présentées sous l'intitulé Champ d'application de l'IAS 38, la norme contient des lignes directrices supplémentaires applicables dans des situations précises. Ainsi, certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou sur un support physique, par exemple un logiciel qui se trouve sur un disque compact ou sur le disque dur d'un ordinateur, des licences ou des brevets qui sont incorporés à une documentation juridique, un produit audio ou un film. Lorsqu'une immobilisation comporte à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels, l'entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des éléments est le plus important; le résultat de cette appréciation détermine si l'actif est comptabilisé en conformité avec l'IAS 16, *Immobilisations corporelles*, ou comme une immobilisation incorporelle en vertu de l'IAS 38.

En conséquence, le logiciel d'exploitation d'un ordinateur fait partie intégrante du matériel et il est traité comme une immobilisation corporelle. Les logiciels d'application, qui *ne* font *pas* partie intégrante du matériel, sont traités comme des immobilisations incorporelles.

Mentionnons aussi à titre d'exemple les activités de recherche et de développement qui visent à développer les connaissances. 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 aux connaissances qu'il renferme.

Conformément au paragraphe 2 a), les contrats de location visés par le champ d'application de l'IAS 17, *Contrats de location*, sont traités conformément à cette norme. Les droits résultant d'accords de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits de reproduction sont exclus du champ d'application de l'IAS 17 et entrent dans le champ d'application de l'IAS 38. En outre, l'IAS 17 précise qu'après la comptabilisation initiale, le preneur comptabilise tout actif incorporel détenu dans le cadre de contrats de location-financement conformément à l'IAS 38.

Points saillants de la norme

Définition d'une immobilisation incorporelle

Aux termes de l'IAS 38, une immobilisation incorporelle est « un actif non monétaire identifiable sans substance physique ». Ces trois critères doivent être réunis pour que la norme puisse s'appliquer. Ainsi, on définit une immobilisation incorporelle comme étant identifiable pour la distinguer du goodwill. Un actif est identifiable dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes : (¶12)

- a) il est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé ou dissocié de l'entité et être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif ou un passif identifiable lié, que ce soit ou non l'intention de l'entité;
- b) il 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.

Comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle

Si un élément répond à la définition d'une immobilisation incorporelle, il doit être comptabilisé si, et seulement si (¶21) :

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

Ces critères sont les mêmes que les critères de comptabilisation des immobilisations corporelles en vertu de l'IAS 16. L'entité évalue 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.

Si l'actif répond à la définition et satisfait aux critères de comptabilisation, il est alors comptabilisé comme une immobilisation incorporelle. L'IAS 38 précise que les immobilisations incorporelles sont d'abord comptabilisées au coût. Dans le cas d'une immobilisation incorporelle acquise séparément, le coût comprend :

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

L'IAS 38 fournit des lignes directrices supplémentaires pour la détermination de la valeur à retenir dans des cas précis, par exemple lorsque l'immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, au moyen d'une subvention publique ou dans le cadre d'un échange d'actifs. Ainsi, en ce qui a trait aux immobilisations incorporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, le paragraphe 40 contient des indications pour les cas où il n'y a pas de marché actif pour une immobilisation. De même, le paragraphe 41 fournit aux entités effectuant l'achat et la vente d'immobilisations incorporelles des lignes directrices sur l'utilisation des techniques d'estimation indirecte de la juste valeur.

Selon l'IAS 38, les immobilisations incorporelles générées en interne sont, à une exception près, passées en charges à mesure qu'elles sont encourues. Le paragraphe 63 énonce explicitement que 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. Le paragraphe 64 précise par ailleurs que les dépenses engagées pour générer en interne les marques, les notices, et ainsi de suite, ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble.

En conséquence, le goodwill généré en interne n'est pas comptabilisé en tant qu'actif car il ne s'agit pas d'une vraie source identifiable contrôlée par l'entité et pouvant être évaluée au coût d'une façon fiable (§48 et 49). Parmi les autres exemples de dépenses qui sont passées en charges à mesure qu'elles sont encourues, on note :

- les dépenses au titre des activités en démarrage qui ne sont pas incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon l'IAS 16;
- les dépenses de formation, de publicité et de promotion;
- les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entité.

La norme permet cependant la comptabilisation des dépenses de développement en tant qu'immobilisation incorporelle, dans la mesure où des critères très précis et stricts sont réunis. Pour apprécier si une immobilisation corporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, une entité classe les dépenses selon deux phases :

- a) une phase de recherche;
- b) une phase de développement. (§52)

Les dépenses encourues pendant la phase de recherche doivent être passées en charges lorsqu'elles sont encourues car pendant cette phase, une entité ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs probables. Cependant, les dépenses encourues pendant la phase de développement peuvent être inscrites à l'actif, sous réserve du respect d'autres exigences.

Une immobilisation incorporelle résultant du développement peut être comptabilisée si, et seulement si, l'entité peut démontrer **tout** ce qui suit : (§57)

- a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;
- b) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de 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.

Lorsque tous les critères sont réunis, l'entité peut inscrire à l'actif les dépenses de développement. Le paragraphe 71 énonce que la comptabilisation initiale de dépenses à titre de charges ne peut être annulée; ces dépenses ne peuvent pas être incorporées dans le coût de l'immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Valeur comptable après la comptabilisation initiale

La comptabilisation initiale des immobilisations incorporelles s'effectue, pour l'essentiel, à peu près de la même façon en vertu des IFRS et des PCGR canadiens actuels. Par contre, la différence entre l'IAS 38 et les PCGR canadiens actuels (chapitre 3064 du *Manuel de l'ICCA*) apparaît lorsqu'on s'intéresse à ce qui se produit après la comptabilisation initiale. À l'instar de l'IAS 16 pour les immobilisations corporelles, l'IAS 38 donne à la direction la possibilité de choisir librement entre deux méthodes comptables pour l'évaluation des immobilisations incorporelles après la comptabilisation initiale.

Le paragraphe 72 énonce qu'une entité peut choisir le modèle du coût ou le modèle de la réévaluation. La méthode retenue doit être appliquée à tous les autres actifs de la catégorie, à moins qu'il n'existe aucun marché actif pour ces actifs. Une catégorie comprend des éléments de nature ou d'usage similaires (par exemple brevets, logiciels, franchises). L'application de ces deux modèles aux immobilisations incorporelles est très semblable à leur application aux immobilisations corporelles dont il a été question dans le précédent article du Reper, mais avec quelques surprises.

Modèle du coût (¶74)

Il faut d'abord (comme toujours) comptabiliser l'actif au coût (comme on l'a expliqué précédemment). Après la comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation incorporelle comptabilisée selon le modèle du coût doit être inscrite à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.¹

Modèle de la réévaluation (¶75)

Après sa comptabilisation en tant qu'actif (au coût), une immobilisation incorporelle comptabilisée selon le modèle de la réévaluation doit être comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire sa juste valeur à la date de la réévaluation, déduction faite du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Les réévaluations doivent être effectuées assez souvent pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de la juste valeur à la date de clôture.

Suivant le modèle de la réévaluation, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif (en d'autres mots, s'il n'existe pas de marché actif pour l'immobilisation incorporelle, il faut utiliser le modèle du coût). Ce traitement diffère du traitement des immobilisations corporelles selon lequel le modèle de la réévaluation peut être utilisé même en l'absence d'un marché actif, dans la mesure où la juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Dans l'IAS 38, un marché actif s'entend d'un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes :

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

Le paragraphe 78 précise qu'il est exceptionnel qu'un marché actif existe pour les immobilisations incorporelles, étant donné leurs caractéristiques particulières. En conséquence, on utilisera le modèle du coût dans la plupart des cas.

Si on suppose qu'il existe *effectivement* un marché actif et que l'on utilise le modèle de la réévaluation, les règles qui s'appliquent aux immobilisations incorporelles suivent la même logique que les règles de la réévaluation des immobilisations corporelles. De façon générale, si la valeur comptable d'un actif *augmente* par suite d'une réévaluation, l'augmentation est

¹ Les pertes de valeur sont abordées dans l'IAS 36, *Dépréciation d'actifs*; cette norme sera le sujet du cinquième article de cette série de huit. En bref, une perte de valeur est comptabilisée lorsque le montant recouvrable d'un actif est inférieur à sa valeur comptable.

comptabilisée comme une composante des autres éléments du résultat global (résultat étendu) et elle est cumulée dans les capitaux propres en tant qu'élément des autres éléments du résultat global sous la rubrique « Écarts de réévaluation ». Si la valeur comptable d'un actif *diminue* par suite d'une réévaluation, la diminution est comptabilisée en résultat (§85 et 86).

Cependant, si une augmentation ou une diminution compense une réévaluation précédemment comptabilisée, le traitement diffère. Le paragraphe 85 exige qu'une augmentation soit comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif précédemment comptabilisée en résultat. De même, le paragraphe 86 exige qu'une diminution soit comptabilisée dans les autres éléments du résultat global dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour ce même actif.

Par exemple, si la réévaluation courante donne lieu à une diminution de la valeur d'un actif incorporel alors qu'une augmentation avait été précédemment comptabilisée dans les autres éléments du résultat global, la diminution serait comptabilisée dans les autres éléments du résultat global où elle réduirait l'écart de réévaluation précédemment cumulé à l'égard de cet actif. Lorsque l'« augmentation » initiale est compensée, toute diminution additionnelle serait comptabilisée en résultat. Naturellement, s'il n'y a pas de précédente augmentation à compenser, les diminutions sont reflétées immédiatement en résultat.

Comme pour les immobilisations corporelles, si une immobilisation incorporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de la réévaluation est traité de l'une ou l'autre des façons suivantes (§80) :

- a) retraité au prorata de l'évolution de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de l'actif après réévaluation soit égale à son montant réévalué;
- b) déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif.

Comme on l'a mentionné précédemment, le paragraphe 72 exige que tous les actifs d'une catégorie soient comptabilisés en utilisant le même modèle, à moins qu'il n'existe aucun marché actif pour ces actifs. Le paragraphe 81 précise par ailleurs que 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. Bref, si une entité utilise le modèle de la réévaluation pour tous ses brevets et s'il n'est pas possible de réévaluer l'un des brevets parce qu'il n'existe pas de marché actif, ce brevet est comptabilisé selon le modèle du coût.

Mais que se passe-t-il si le marché actif disparaît? Le paragraphe 82 prévoit que si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle réévaluée ne peut plus être déterminée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs. Par conséquent, la valeur des actifs est « gelée » au dernier montant réévalué alors qu'un marché actif existait et l'amortissement s'effectue à l'aide de ce montant. Il faut savoir que s'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle réévaluée, ce fait peut indiquer que l'actif a pu s'être déprécié et qu'il est nécessaire de le tester conformément à l'IAS 36.

Comme avec les immobilisations corporelles, le montant cumulé des écarts de réévaluation est transféré en résultats non distribués, mais seulement 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 par le compte de résultat (§87).

Durée d'utilité et amortissement

Le traitement comptable des immobilisations incorporelles après la comptabilisation initiale dépend de la durée d'utilité de l'actif. Selon le paragraphe 88, l'entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou indéterminée. Une immobilisation incorporelle a une durée d'utilité **indéterminée** lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère des entrées nettes de trésorerie pour l'entité. Si la durée d'utilité de l'actif est **finie**, il faut procéder à une estimation de la durée ou du nombre d'unités de production constituant cette durée d'utilité. Attention : le terme « indéterminé » ne signifie pas « infini ». Il signifie simplement qu'il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère des entrées nettes de trésorerie pour l'entité.

Les immobilisations incorporelles ayant une durée d'utilité finie sont amorties; celles qui ont une durée d'utilité indéterminée ne le sont pas (§89). L'entité effectue plutôt un test de dépréciation en comparant les valeurs recouvrables de ces dernières et leurs valeurs comptables.

La norme présente des lignes directrices précises pour les circonstances où la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux. La durée d'utilité ne peut excéder la période des droits contractuels ou d'autres droits légaux, mais elle peut être plus courte, selon la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. En outre, la durée d'utilité ne peut inclure la (les) période(s) de renouvellement des droits que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle engage des coûts importants (§94).

Pour les immobilisations incorporelles qui ont une durée d'utilité finie, le montant amortissable doit être réparti systématiquement sur la durée d'utilité. Comme c'est le cas pour les immobilisations corporelles, l'amortissement commence lorsque l'actif est prêt à être mis en service et il se poursuit jusqu'au moment où l'actif est décomptabilisé ou est classé comme détenu en vue de la vente selon l'IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*. 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.) (§97)

Le montant amortissable est déterminé après déduction de la valeur résiduelle de l'actif. Le paragraphe 100 prévoit que 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;
- b) s'il existe un marché actif pour cet actif et :
 - i) si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché;
 - ii) s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.

La durée d'amortissement et le mode d'amortissement doivent être réexaminés au moins à la clôture de chaque exercice, et si la durée d'utilité attendue de l'actif ou si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif ont changé, la durée et/ou le mode d'amortissement doivent être modifiés en conséquence. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon l'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* (mais, comme pour les immobilisations corporelles, si le mode d'amortissement est changé pour une raison autre qu'un changement dans le rythme de consommation, on considérerait qu'il s'agit d'un changement de méthode comptable, qui nécessite une application rétroactive).

Si une immobilisation incorporelle est présumée avoir une durée d'utilité indéterminée, cette évaluation est réexaminée annuellement. S'il n'est plus possible de justifier l'appréciation de durée d'utilité indéterminée, on considère que l'actif a une durée d'utilité finie et il est comptabilisé de la façon indiquée précédemment; le changement est traité comme un changement d'estimation comptable (§109). En outre, conformément à l'IAS 36, l'entité doit effectuer un test de dépréciation en comparant la valeur recouvrable de l'actif et sa valeur comptable, annuellement et chaque fois qu'il semble que l'immobilisation incorporelle a subi une perte de valeur (§108).

Dépréciation

Comme on l'a mentionné précédemment, les valeurs comptables doivent refléter toutes les pertes de valeur. Pour déterminer si une immobilisation incorporelle a subi une perte de valeur, l'entité doit se reporter à l'IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.

Décomptabilisation

Une immobilisation incorporelle est retirée du bilan (c.-à-d. décomptabilisée) lors de sa sortie ou lorsque aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie. Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation est comptabilisé dans le résultat lors de la décomptabilisation de l'élément; en outre, les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires. (§112 et 113)

Présentation et informations à fournir

L'IAS 38 contient une longue liste d'obligations d'information pour les immobilisations incorporelles. Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles, les états financiers doivent indiquer : (§118)

- que les durées d'utilité sont indéterminées ou finies et, si elles sont finies, les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;
- les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie;
- la valeur brute comptable et tout cumul des amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période;
- le(s) poste(s) de l'état du résultat global dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles;
- un rapprochement détaillé entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période (faisant apparaître, par exemple, les entrées d'immobilisations incorporelles, l'amortissement, les pertes de valeur, l'information sur la réévaluation, l'incidence de la conversion des devises).

L'entité doit fournir aussi les informations suivantes : (§122)

- la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle estimée comme ayant une durée d'utilité indéterminée, et les raisons justifiant l'appréciation d'une durée d'utilité indéterminée;
- une description, la valeur comptable et la durée d'amortissement restant à courir de toute immobilisation incorporelle prise individuellement, significative pour les états financiers de l'entité;
- une information détaillée sur les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur;
- 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;

- le montant des engagements contractuels en vue de l'acquisition d'immobilisations incorporelles.

Si des immobilisations incorporelles sont comptabilisées à des montants réévalués, le paragraphe 124 précise qu'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;
 - iii) la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si la catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées avait été évaluée selon le modèle du coût au paragraphe 74;
- b) le montant de l'écart de réévaluation se rapportant aux immobilisations incorporelles à l'ouverture et à la clôture de la période, en indiquant les changements survenus au cours de la période et toute restriction sur la distribution du solde aux actionnaires;
- c) les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des actifs.

Enfin, le paragraphe 126 exige qu'une entité indique le montant global des dépenses de recherche et développement comptabilisé en charges de la période.

Différences par rapport aux PCGR canadiens

Les IFRS, tout comme les PCGR canadiens actuels, exigent que les immobilisations incorporelles soient des actifs non monétaires identifiables sans substance physique pour être comptabilisées. Cependant, l'IAS 38 énonce des exigences plus explicites au sujet du caractère identifiable, à savoir que l'actif doit être séparable ou résulter de droits contractuels ou légaux. Plus particulièrement, l'IAS 38 précise que l'actif doit être séparable, que ce soit ou non l'intention de l'entité, alors que le chapitre 3064 du *Manuel de l'ICCA* ne fait aucune mention de l'intention.

Néanmoins, la différence la plus importante entre l'IAS 38 et le chapitre 3064 a trait au fait que l'IAS 38 permet que les immobilisations incorporelles soient évaluées selon le modèle du coût ou de la réévaluation, s'il existe un marché actif pour l'actif, alors que le chapitre 3064 permet uniquement qu'elles soient évaluées selon le modèle du coût. Dans la pratique, cette exigence est quelque peu atténuée du fait qu'il est exceptionnel que le critère du marché actif soit satisfait.

Par ailleurs, l'IAS 38 et le chapitre 3064 exigent tous deux un examen annuel des estimations de la durée d'utilité et du mode d'amortissement. Cependant, l'IAS 38 exige également un examen annuel des estimations de la valeur résiduelle, tandis que le chapitre 3064 ne fait aucune mention d'un tel examen.

Enfin, il existe également quelques différences en ce qui a trait au traitement comptable des regroupements d'entreprises, que nous examinerons de façon plus détaillée dans de prochains articles de cette série.

Les articles de la présente série portent sur les normes suivantes :

IFRS 1, *Première adoption des normes internationales d'information financière*

IFRS 3, *Regroupements d'entreprises*

IFRS 7, *Instruments financiers : Informations à fournir*

IAS 1, *Présentation des états financiers*

IAS 16, *Immobilisations corporelles*

IAS 27, *États financiers consolidés et individuels*

IAS 32, *Instruments financiers : Présentation*

IAS 36, *Dépréciation d'actifs*

IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

IAS 38, *Immobilisations incorporelles*

IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*

Pour en apprendre davantage sur l'adoption des IFRS, reportez-vous au cours en ligne, *IAS 16/IAS 38*. Vous devez être inscrit pour accéder au cours et l'acheter.

Si vous n'êtes pas inscrit dans le Reper, [inscrivez-vous maintenant](#) — c'est rapide, simple et gratuit.

Brian et Laura Friedrich dirigent Friedrich & Friedrich, un cabinet spécialisé dans la recherche, la normalisation et la formation en comptabilité. Le cabinet offre des lignes directrices sur les méthodes, les procédures et la gouvernance, élabore des cours, des examens et d'autres formes d'évaluations et appuie l'élaboration de normes comptables locales pour le secteur public au Canada et à l'échelle internationale. Brian et Laura Friedrich sont des auteurs, des concepteurs de programmes de cours, des chargés de cours, des concepteurs d'examens et des correcteurs pour plusieurs cours offerts par CGA-Canada et des universités du Canada, de Chine et des Caraïbes. Ils ont également présenté des exposés lors de conférences sur les IFRS en Équateur. Leur collaboration à titre bénévole avec l'Association leur a valu le prix Ambassador of Distinction accordé par CGA-Colombie-Britannique (2004) et le prix J. M.-Macbeth pour les services rendus au niveau local (Brian en 2006 et Laura en 2007). Brian et Laura sont également « fellows » de l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

Stephen Spector est chargé de cours à l'Université Simon Fraser, où il enseigne la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Il est devenu CGA en 1985, après avoir obtenu une maîtrise ès arts en économie de l'Université Simon Fraser en 1982. En 1997, CGA-Colombie-Britannique lui a remis le prix d'excellence Harold-Clarke en reconnaissance des services qu'il a rendus à titre de membre du comité sur le règlement intérieur entre 1990 et 1996. En 1999, Stephen a reçu le titre de « fellow » (FCGA) de l'Association des comptables généraux accrédités du Canada, en remerciement des services remarquables qu'il a rendus à la profession comptable au Canada. Il a été inscrit au tableau d'honneur des professeurs à la Faculté d'administration des affaires de l'Université Simon Fraser de mai 2004 à avril 2005 et de mai 2006 à avril 2007. En août 2008, Stephen a été l'un des deux lauréats annuels du TD Canada Trust Distinguished Teaching Award de la Faculté d'administration des affaires. Au fil des ans, il a occupé bon nombre de postes bénévoles à CGA-Colombie-Britannique, où il occupe actuellement le poste de président du conseil d'administration.