

Immobilisations incorporelles en IFRS

Par Benoit LEBRUN, Expert-comptable, Commissaire aux comptes, associé KPMG

Les immobilisations incorporelles font l'objet de la norme IAS 38 qui a été mise en vigueur en 2004 et a peu évolué depuis. Cette norme nous est familière dans la mesure où nombre de ses dispositions ont été introduites dans le plan comptable général par des règlements du Comité de la Réglementation Comptable. Il n'en résulte pas pour autant une identité de cette norme avec les règles comptables françaises.

Comptabilisation initiale de l'actif incorporel

Une immobilisation incorporelle est définie comme un actif identifiable non monétaire sans substance physique (IAS 38.8). Un actif est identifiable s'il est séparable, c'est-à-dire s'il peut être séparé ou dissocié de l'entité et vendu, transféré, loué ou licencié, échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'avec le contrat à laquelle il est lié, ou avec un actif ou un passif identifiable, peu importe l'intention de l'entité de procéder à cette séparation. La condition d'identifiabilité est également remplie si l'actif est issu d'un contrat ou d'autres droits, même si ces droits ne sont pas transférables ou séparables de l'entité (IAS 38.12).

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée à l'actif lorsque son coût peut être évalué de manière fiable et qu'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques procurés par l'actif (IAS 38.21).

Pour pouvoir être comptabilisé, un actif doit procurer à l'entité ses avantages économiques, ce qui implique que l'entité dispose du contrôle sur cet actif et a la faculté de limiter l'accès des tiers à ces avantages. L'existence du contrôle et de la faculté à obtenir les avantages économiques ne résultent pas toujours de droits reconnus à l'entité, lui assurant une protection juridique. Néanmoins, à titre d'illustration, il sera difficile à une entité de prouver qu'elle dispose du contrôle sur les avantages futurs procurés par une équipe de collaborateurs qualifiés.

Lorsqu'une entité acquiert un actif incorporel isolé, il est considéré que cet actif remplit les conditions pour être comptabilisé à l'actif. En effet, le prix de l'actif reflète les attentes de l'entité quant à la probabilité d'obtenir les avantages économiques de l'actif (IAS 38.25). Cet actif est comptabilisé à son coût, qui comprend le prix net payé au vendeur, incluant tous les droits et taxes non remboursables, ainsi que tous les coûts encourus pour

que l'actif soit mis en état d'être utilisé selon l'intention de l'acquéreur, tels que des honoraires, les tests relatifs au fonctionnement de l'actif (IAS 38.27 et 28).

Un autre mode habituel d'acquisition des immobilisations incorporelles est constitué par les regroupements d'entreprises, que ces regroupements soient structurés sous forme d'achat direct des actifs de la cible ou sous forme d'achat des actions de la société qui possède l'entreprise. Dans ce cas, la norme IFRS 3 et la norme IAS 38 exigent la comptabilisation à l'actif de l'acquéreur de tous les actifs incorporels de la cible, peu importe que ces actifs ne figurent pas dans le bilan de la cible avant son acquisition, dès lors que les actifs incorporels de la cible remplissent les conditions requises. Les immobilisations incorporelles en cause peuvent être des marques, des relations clientèles, des projets de développement en cours. Elles sont évaluées à la date d'acquisition de la cible pour leur juste valeur.

Les actifs incorporels créés par l'entité pour elle-même

Autant la comptabilisation à l'actif des immobilisations incorporelles se conçoit bien lorsqu'elles sont acquises isolément ou grâce à l'acquisition d'une entreprise, autant il est plus difficile d'admettre que l'on puisse immobiliser des actifs incorporels créés par l'entité pour elle-même. La norme IAS 38 impose six conditions pour que certaines immobilisations incorporelles créées soient inscrites à l'actif et interdit que certains types d'immobilisations incorporelles créées soient immobilisées. En présence d'un projet de développement portant sur un nouveau produit ou de nouveaux processus, la norme distingue la phase de recherche et la phase de développement : la phase de recherche vise à obtenir de nouvelles connaissances ou compréhensions en matière scientifique et technique, la phase de développement

est la mise en œuvre des connaissances acquises grâce à la phase de recherche, pour obtenir de nouveaux produits, procédés, matières, systèmes, etc. Alors que les coûts de recherche sont des charges dès qu'ils sont encourus, les frais de développement sont susceptibles d'être immobilisés.

Ainsi, une immobilisation incorporelle issue d'un projet ou de la phase de développement d'un projet interne doit être comptabilisée à l'actif si l'entité peut démontrer :

- la faisabilité technique des étapes qui permettront d'obtenir l'actif incorporel, jusqu'à ce qu'il soit disponible pour être utilisé ou cédé ;
- son intention de mener l'actif incorporel jusqu'à son terme, de l'utiliser ou de le vendre ;
- sa capacité à utiliser ou à vendre l'actif ;
- la manière selon laquelle l'actif engendrera des avantages économiques futurs. Entre autres, l'entité peut démontrer l'existence d'un marché pour la production de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même et, en cas d'utilisation interne de l'actif incorporel, l'utilité de celui-ci ;
- la disponibilité des ressources notamment techniques et financières pour mener à bien le projet et pour utiliser ou vendre l'actif incorporel ;
- sa capacité à évaluer de manière fiable les dépenses liées à l'immobilisation incorporelle pendant son développement (IAS 38.57).

Avant que l'ensemble de ces conditions ne soient réunies, ce qui ne peut se produire qu'en phase de développement et non en phase de recherche, toutes les dépenses de développement sont des charges. Cette imputation comptable initiale ne peut être modifiée rétroactivement si les six conditions énoncées ci-dessus viennent à être remplies ultérieurement (IAS 38.71). Que ces conditions soient réunies ou non, les catégories suivantes d'immobilisations incorporelles créées par l'entité ne peuvent jamais être immobilisées : les marques, les titres de journaux et de magazines, les fichiers de clients (IAS 38.63).

Par ailleurs, les dépenses de publicité et de promotion, les frais de préexploitation, les frais de réorganisation et de déménagement, les frais de formation ne peuvent jamais être immobilisés (IAS 38.69). S'agissant des frais de promotion et de publicité, tels que des catalogues

des films publicitaires, ces coûts sont enregistrés en charge dès que le fournisseur a accompli la prestation, peu importe que ces catalogues ou films n'aient pas encore été utilisés par l'entité à l'occasion de campagnes publicitaires ou de promotion.

Evaluation ultérieure des immobilisations incorporelles

Une fois comptabilisées initialement au bilan, les immobilisations incorporelles sont évaluées selon le modèle du coût et peuvent aussi être réévaluées. Toutefois, la réévaluation nécessite que les immobilisations incorporelles fassent l'objet d'un marché actif (IAS 38.75), ce qui limite singulièrement la portée de cette option comptable.

En matière de durée d'amortissement, la norme IAS 38 distingue les immobilisations incorporelles ayant une durée d'utilité déterminée et celles pour lesquelles cette durée est indéterminée (IAS 38.88). En cas de durée d'utilité déterminée, l'amortissement est calculé sur cette durée. En cas de durée d'utilité indéterminée, l'immobilisation incorporelle n'est pas amortie.

La méthode d'amortissement des immobilisations incorporelles amortissables doit refléter la séquence selon laquelle les avantages futurs produits par l'actif devraient être consommés par l'entité. Si cette séquence ne peut être déterminée de manière fiable, la méthode linéaire est utilisée (IAS 38.97). Une modification récente de la norme IAS 38, entrée en vigueur début 2016, encadre la possibilité d'utiliser le chiffre d'affaires procuré par l'actif incorporel comme base d'amortissement de celui-ci, sans que cette modification ne mette en cause la faculté de choisir une durée fondée sur les unités de production. Par exemple, dans le secteur de la production cinématographique, cette nouvelle disposition devrait avoir des effets sur la pratique consistant à amortir les droits de diffusion en fonction des budgets non linéaires de chiffre d'affaires.

La norme impose la revue des durées et des méthodes d'amortissement lors de chaque clôture pour les actifs ayant une durée d'utilité déterminée et, pour ceux qui ont une durée d'utilité indéterminée, le réexamen des circonstances justifiant que la durée d'utilité soit indéterminée. Quel que soit le changement opéré, celui-ci a un caractère prospectif.

La norme IAS 36 sur les dépréciations d'actifs contient une disposition spécifique sur les immobilisations incorporelles ayant une durée de vie indéterminée : celles-ci doivent faire l'objet d'un test de dépréciation au moins une fois par an, qu'il existe ou non un indicateur de perte

de valeur (IAS 36.10).

Le cas particulier du goodwill

Le *goodwill* est défini dans l'annexe A de la norme IFRS 3 comme un actif qui représente les avantages économiques futurs issus de tous les actifs acquis, dans le cadre d'un regroupement d'entreprise, qui n'ont pu être identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Cette norme indique que l'évaluation initiale du *goodwill* est la différence entre d'une part, la rémunération versée au vendeur de la cible, le montant des intérêts minoritaires, la juste valeur de la participation déjà détenue dans la cible et d'autre part, la juste valeur des actifs et des passifs identifiables acquis (IFRS 3.32).

Ainsi qu'en témoigne la définition ci-dessus, le *goodwill* est la fraction du prix d'acquisition d'une entreprise qui ne peut être allouée à des éléments identifiables du patrimoine de cette entreprise. Le *goodwill* est ainsi la seule immobilisation incorporelle qui ne remplit pas la condition d'identifiabilité imposée par la norme IAS 38. C'est à ce titre qu'il constitue un actif d'un type particulier.

Comme pour beaucoup d'actifs incorporels créés par une entité, et plus encore pour le *goodwill*, les dépenses qui contribuent à former le *goodwill* d'une entreprise au fil du temps ne peuvent remplir les conditions pour être immobilisées en tant qu'actif identifiable (IAS 38.48). Ce *goodwill* créé de manière interne n'est révélé qu'à l'occasion d'une acquisition de l'entreprise par un tiers et valorisé grâce au prix qu'accepte de payer l'acquéreur.

N'ayant pas de durée d'utilité déterminée, le *goodwill* n'est pas amortissable. Cette caractéristique impose qu'un test de dépréciation soit mené au moins une fois par an, peu importe l'existence ou non d'indicateurs de perte de valeur. La dépréciation d'un *goodwill* ne peut être déterminée de manière isolée comme cela est possible pour d'autres actifs. Elle est toujours évaluée dans le cadre de la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie (IAS 36.80). Une autre règle spécifique en matière de dépréciation du *goodwill* est que, contrairement aux autres actifs dépréciés, la dépréciation du *goodwill* a un caractère définitif et ne peut être reprise ultérieurement en résultat (IAS 38.124).

Des dispositions comptables françaises sur les goodwill désormais plus proches des IFRS

La récente transposition en France de la directive comptable de l'Union euro-

péenne aboutit à réduire les différences qui subsistent entre les règles françaises et les dispositions des IFRS sur les *goodwill*. Le droit comptable français dispose de deux mots pour dire le *goodwill*, le fonds commercial (comptes annuels) et l'écart d'acquisition (comptes consolidés) ; il en a résulté historiquement deux régimes comptables distincts malgré l'identité conceptuelle des deux termes. La transposition de la directive gomme les différences entre ces deux régimes comptables, et les rapproche des IFRS, sans les effacer complètement : le fonds commercial est présumé avoir une durée non limitée et pourra alors ne pas être amorti. Cette absence d'amortissement engendrera l'obligation d'avoir à effectuer un test annuel de dépréciation. L'éventuelle dépréciation constatée ne pourra pas être reprise en résultat. Le régime comptable de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés sera désormais très proche de celui applicable aux fonds commerciaux : l'écart d'acquisition cessera de devoir être amorti si sa durée d'utilisation est considérée comme illimitée, et devra dans ce cas faire l'objet d'un test de dépréciation annuel. Les dépréciations comptabilisées ne seront pas réversibles.

Dans les comptes consolidés établis selon les règles comptables françaises, la faculté de comptabiliser des parts de marché distinctement de l'écart d'acquisition est supprimée. Cette faculté n'est pas reconnue par la norme IAS 38, les parts de marché ne remplissant pas les conditions pour être comptabilisées séparément.

Mais des différences demeurent sur d'autres aspects

La possibilité de réévaluer les immobilisations incorporelles n'existent pas selon les règles françaises. Certains frais d'acquisition des immobilisations incorporelles peuvent être maintenus en charge selon les règles françaises, alors qu'ils sont toujours inclus dans le coût d'acquisition selon la norme IAS 38. Alors que les frais de développement qui remplissent les six conditions requises (voir ci-dessus), sont toujours comptabilisés en immobilisation incorporelle selon la norme IAS 38, les frais de même nature qui remplissent ces conditions peuvent être immobilisés ou comptabilisés en charge selon les règles françaises. Enfin, le concept de frais d'établissement dans le droit comptable français n'a pas d'équivalent dans les normes IFRS. ■