



LA CAPITALISATION D'UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE SUIVANT LA NORME IAS 38



Suivant la norme IAS 38, la comptabilisation au bilan d'une immobilisation incorporelle nécessite que cet actif remplisse trois séries de conditions.

Les conditions liées à la définition d'un actif

D'après la définition fournie par la norme IAS 38, un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et devant engendrer des avantages économiques pour l'entité. Cette définition est une reprise de celle figurant au paragraphe 49 (a) du cadre conceptuel.

Selon la norme IAS 38, le contrôle est la faculté d'obtenir les avantages procurés par l'actif et d'interdire que d'autres bénéficient de ces avantages. S'agissant d'une immobilisation incorporelle, le contrôle résulte en général de droits susceptibles d'être exercés en justice. Toutefois, il peut aussi exister en l'absence de tels droits, ce qui est néanmoins plus difficile à prouver.

En ce qui concerne les avantages économiques futurs, la norme IAS 38 précise qu'ils peuvent être constitués par les recettes procurées par la vente de biens et services ou par des économies de coûts, telles que celles résultant d'un brevet utilisé dans un processus de production.

Les conditions liées à la définition d'une immobilisation incorporelle

Suivant la dernière version de la norme IAS 38 du mois de mars 2004, un actif incorporel est un actif identifiable, non monétaire, sans substance physique. La condition d'identifiabilité est en général remplie pour les actifs incorporels acquis de manière isolée. Sa mise en œuvre est en revanche plus complexe en présence d'une acquisition d'entreprise puisqu'il

s'agit d'affecter le coût global d'acquisition aux actifs identifiables.

Les critères de comptabilisation à l'actif d'une immobilisation incorporelle

Au-delà des conditions à remplir suivant les deux définitions précédentes, une immobilisation incorporelle ne peut être inscrite à l'actif que si elle remplit les deux conditions suivantes :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages procurés par l'actif ;
- le coût de celui-ci peut être évalué de manière fiable.

Ces critères de comptabilisation sont analysés par la norme selon deux modes d'acquisition des actifs incorporels, ceux acquis de manière isolée et ceux faisant partie du patrimoine d'une entité acquise.

En ce qui concerne les actifs incorporels acquis de manière isolée, la norme IAS 38 postule que le prix payé reflète la probabilité que les avantages économiques futurs procurés par l'actif vont bénéficier à l'entité. Elle en conclut que la condition relative à la probabilité est toujours remplie. Comme le coût d'un actif acquis de manière isolée peut en général être déterminé de manière fiable, il en résulte qu'un actif incorporel acquis de manière isolée remplira en général les conditions pour être comptabilisé à l'actif.

Pour les actifs incorporels identifiables faisant partie du patrimoine d'une entreprise acquise, leur coût est constitué par leur juste valeur. Là encore, cette juste valeur est censée refléter les attentes du marché quant à la probabilité que les avantages économiques procurés par l'actif bénéficieront à l'entité ; en d'autres termes, les conséquences de cette probabilité sont reflétées dans l'appréciation de la juste valeur de l'actif, de sorte que le critère de probabilité nécessaire pour permettre la comptabilisation à l'actif est toujours considéré comme rempli.

Dès lors, il suffit de pouvoir déterminer la juste valeur d'un actif incorporel identifiable pour que celui-ci soit reconnu à l'actif distinctement de l'écart d'acquisition, même si cet actif n'avait pu être enregistré au bilan de la cible. Il en découle que les projets de développement, ne remplissant pas les

conditions pour être immobilisés dans les comptes individuels de la cible, peuvent avoir une juste valeur et, si tel est le cas, celle-ci doit être comptabilisée au bilan consolidé lors de l'acquisition de la cible.

Au-delà de la distorsion conceptuelle, une différence de traitement préoccupante

En postulant que la condition de probabilité de perception des avantages futurs existe toujours dans le cas des immobilisations incorporelles acquises séparément ou à la suite d'un regroupement d'entreprises, la norme IAS 38 déroge au cadre conceptuel de l'IASB. En effet, selon celui-ci, ce n'est pas parce qu'un élément a un coût ou une juste valeur qu'il procurera nécessairement des avantages. Un billet de loterie a un coût mais en général une probabilité très faible d'être gagnant ; en vertu de la norme IAS 38, il devrait être immobilisé à la clôture de l'exercice alors que, suivant le cadre conceptuel, il constitue une charge.

De même, suivant la norme IAS 38, l'acquisition d'un projet de recherche et développement en cours, quels que soient son stade d'avancement et ses potentialités de succès, donne lieu à la comptabilisation du coût d'acquisition en tant qu'actif incorporel et non en charge. Or, ce projet peut très bien finalement ne pas aboutir. Si ce projet avait été développé par l'entité elle-même, elle n'aurait pas eu la possibilité d'en inscrire les coûts à l'actif, les conditions requises par la norme IAS 38 n'étant pas remplies.

Pour éviter d'avoir à constater en charge ses coûts de développement, une entreprise peut ainsi être tentée de faire faire sa recherche par des tiers puis d'acquies ultérieurement ces entités tierces ou certains projets isolés. Le coût d'acquisition sera alors une immobilisation et non une charge, et devra donner lieu ultérieurement à une valorisation en vue de la constatation éventuelle de provisions pour dépréciation.

Référence

International Accounting Standard 38 : "immobilisations incorporelles", juillet 1998 révisée mars 2004.

■ Benoît LEBRUN
RSM Salustro Reydel