

IAS 38 Immobilisations incorporelles

Coûts de configuration ou de personnalisation dans un accord d'infonuagique (IAS 38)

Avril 2021

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la façon dont un client comptabilise les coûts de configuration ou de personnalisation du logiciel d'application d'un fournisseur dans le cadre d'un accord de type logiciel-service. Dans la mise en situation décrite dans la demande :

- a. un client conclut un accord de type logiciel-service avec un fournisseur. Le client a le droit contractuel d'accéder au logiciel d'application du fournisseur pendant la durée du contrat. Ce droit d'accès ne lui confère pas un actif logiciel ; il s'agit d'un service que le client reçoit tant que le contrat est en vigueur ;
- b. le client engage des coûts de configuration ou de personnalisation du logiciel d'application du fournisseur auquel il a accès. L'accord définit comme suit la configuration et la personnalisation :
 - i. la configuration consiste à établir différents « signets » ou « indicateurs » à même le code du logiciel d'application, ou à y définir des valeurs ou des paramètres, de sorte que le logiciel se comporte d'une manière définie,
 - ii. la personnalisation consiste à modifier le code du logiciel même ou à écrire des lignes de code supplémentaires. En général, elle modifie les fonctionnalités au sein du logiciel ou en crée de nouvelles ;
- c. le client ne reçoit aucun autre bien ou service.

Dans son analyse de la demande, le Comité a cherché à répondre aux questions suivantes :

- a. Question I : En application d'IAS 38, le client comptabilise-t-il une immobilisation incorporelle liée à la configuration ou à la personnalisation du logiciel d'application ?
- b. Question II : Dans le cas où aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée, de quelle façon le client comptabilise-t-il les coûts de configuration ou de personnalisation ?

Question I : Le client comptabilise-t-il une immobilisation incorporelle liée à la configuration ou à la personnalisation du logiciel d'application ?

En application du paragraphe 18 d'IAS 38, une entité comptabilise un élément en tant qu'immobilisation incorporelle lorsqu'elle peut démontrer que l'élément satisfait à la fois à la définition d'une immobilisation incorporelle et aux critères de comptabilisation énoncés aux paragraphes 21 à 23 d'IAS 38. IAS 38 définit une immobilisation incorporelle comme « un actif non monétaire identifiable sans substance physique ». Selon cette norme, un actif est une ressource contrôlée par une entité. Le paragraphe 13 d'IAS 38 précise que l'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 ».

Dans la mise en situation décrite dans la demande, le fournisseur contrôle le logiciel d'application auquel le client peut accéder. Pour déterminer si la configuration ou la personnalisation du logiciel crée une immobilisation incorporelle pour le client, il faut tenir compte de la nature et du résultat de la configuration ou de la personnalisation effectuée. Le Comité a fait observer que, dans le cas de l'accord de type logiciel-service dont il est question, le client comptabiliserait rarement une immobilisation incorporelle parce qu'il ne contrôle pas le logiciel faisant l'objet de la configuration ou de la personnalisation et que les travaux de configuration ou de personnalisation ne créent pas une ressource contrôlée par le client qui soit distincte du logiciel. Toutefois, dans certaines circonstances, l'accord peut se traduire par des lignes de code supplémentaires grâce auxquelles le client a le pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs et de restreindre l'accès des tiers à ces avantages. Dans ce cas, pour déterminer s'il convient de comptabiliser les lignes de code supplémentaires en tant qu'immobilisation incorporelle, le client évalue si ces lignes de code sont identifiables et satisfont aux critères de comptabilisation d'IAS 38.

Question II : Dans le cas où aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée, de quelle façon le client comptabilise-t-il les coûts de configuration ou de personnalisation ?

Si le client ne comptabilise pas d'immobilisation incorporelle liée à la configuration ou à la personnalisation du logiciel d'application, il comptabilise les coûts connexes conformément aux paragraphes 68 à 70 d'IAS 38. Le Comité a fait remarquer ce qui suit :

- a. le client comptabilise les coûts en charges lorsqu'il reçoit les services de configuration ou de personnalisation (paragraphe 69). Le paragraphe 69A précise que « [l]es services sont reçus lors de leur prestation par un fournisseur conformément à un contrat conclu à cet effet avec l'entité, et non pas lorsque l'entité les utilise pour fournir un autre service ». Pour déterminer le moment auquel les coûts sont comptabilisés en charges conformément à IAS 38, il faut donc que le client détermine à quel moment a lieu la prestation, par le fournisseur, des services de configuration ou de personnalisation conformément au contrat ;
- b. IAS 38 ne contient aucune disposition relative à l'identification des services que le client reçoit aux fins de la détermination du moment auquel a lieu la prestation, par le fournisseur, des services conformément au contrat conclu à cet effet. Les paragraphes 10 et 11 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* exigent que le client fasse référence aux dispositions figurant dans les IFRS qui traitent de questions similaires et liées, et en considère l'applicabilité. Le Comité a rappelé qu'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* comprend des dispositions liées à l'identification, par le fournisseur, des biens ou des services promis dans le cadre d'un contrat conclu avec un client. Ces dispositions d'IFRS 15 traitent de questions similaires et liées à celles qui se posent pour le client dans la mise en situation soumise au Comité, notamment en ce qui concerne la détermination du moment auquel a lieu la prestation, par le fournisseur, des services de configuration ou de personnalisation conformément au contrat conclu à cet effet ;
- c. si c'est le fournisseur du logiciel d'application (ou un fournisseur tiers lié à celui-ci par un contrat de sous-traitance) qui est chargé de la prestation des services de configuration ou de personnalisation, le client applique les dispositions des paragraphes 69 et 69A d'IAS 38 et détermine comme suit à quel moment le fournisseur assure la prestation de ces services conformément au contrat conclu à cet effet :
 - i. si les services que le client reçoit sont distincts, celui-ci comptabilise en charges les coûts connexes au moment où le fournisseur configure ou personnalise le logiciel d'application,
 - ii. si les services que le client reçoit ne sont pas distincts (parce qu'ils ne sont pas identifiables séparément du droit du client d'accéder au logiciel d'application du fournisseur), le client comptabilise en charges les coûts connexes au moment où le fournisseur lui donne accès au logiciel d'application pour la durée du contrat ;
- d. si c'est un fournisseur tiers qui est chargé de rendre les services de configuration ou de personnalisation, le client applique les dispositions des paragraphes 69 et 69A d'IAS 38 et détermine à quel moment ce fournisseur tiers rend les services conformément au contrat distinct conclu avec lui. Le client comptabilise alors en charges les coûts de ces services au moment où le fournisseur tiers configure ou personnalise le logiciel d'application ;
- e. si le client paie le fournisseur des services de configuration ou de personnalisation avant de recevoir les services en question, il comptabilise le paiement anticipé en tant qu'actif (paragraphe 70 d'IAS 38).

Selon les paragraphes 117 à 124 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, le client est tenu de fournir des informations sur la méthode comptable utilisée pour comptabiliser les coûts de configuration ou de personnalisation lorsque ces informations sont utiles à la compréhension de ses états financiers.

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions des normes IFRS fournissent une base adéquate pour permettre au client de déterminer comment comptabiliser les coûts de configuration ou de personnalisation engagés dans le cadre de l'accord de type logiciel-service décrit dans la demande. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter de projet de normalisation au programme de travail.