

IAS 38 : Coûts de configuration et de personnalisation dans un accord d'infonuagique

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 20 mai 2021

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une question sur la comptabilisation par le client des coûts de configuration ou de personnalisation du logiciel d'application d'un fournisseur dans le cadre d'un accord de type logiciel-service.

La mise en situation décrite dans la question se résume comme suit :

- a) Un client conclut un accord de 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, la personnalisation 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 mise en situation, le Comité a tenu compte des éléments suivants :

- a) le fait que, lors de l'application d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, le client comptabilise ou non une immobilisation incorporelle liée à la configuration ou à la personnalisation du logiciel d'application;
- b) si aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée, la façon dont le client comptabilise les coûts de configuration ou de personnalisation.

Le Comité a discuté de ces questions lors de ses réunions de décembre 2020 et de mars 2021, et publié une [décision concernant son programme de travail](#) en avril 2021.

Le Groupe se penche sur l'analyse, résumée ci-dessous, qui figure dans la décision et discute de l'application de cette décision au Canada.

Question 1 : Le client doit-il comptabiliser une immobilisation incorporelle liée à la configuration ou à la personnalisation du logiciel d'application?

Analyse

- Le client comptabilise un élément en tant qu'immobilisation incorporelle lorsqu'il 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. Selon IAS 38, un actif est une ressource contrôlée par le client. Le paragraphe 13 de la norme précise que le client contrôle un actif « s'il a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et s'il peut également restreindre l'accès des tiers à ces avantages ».
- Dans la mise en situation soumise au Comité, le fournisseur contrôle le logiciel d'application alors que le client ne peut qu'y accéder. L'évaluation de la question de savoir si la configuration ou la personnalisation du logiciel donne lieu à une immobilisation incorporelle pour le client dépend de la nature et du résultat de la configuration ou de la personnalisation effectuée.
- Le Comité a fait observer que, dans l'accord de logiciel-service dont il est question, le client ne comptabiliserait probablement pas 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.
- Le Comité a cependant fait remarquer que, dans certaines circonstances, l'accord peut se traduire par des lignes de code supplémentaires grâce auxquelles le client peut obtenir des avantages économiques futurs et 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 doit évaluer si ces lignes de code sont identifiables et satisfont aux critères de comptabilisation d'IAS 38.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse.

Certains membres du Groupe soulignent que les accords d'infonuagique comportent souvent de multiples éléments qui doivent être examinés de près par le client. Par exemple, un tel accord peut comprendre à la fois des éléments corporels, comme l'infrastructure de soutien, et des éléments incorporels, comme le logiciel. En pareil cas, le client doit évaluer s'il exerce un contrôle sur les différents éléments pour déterminer s'il doit comptabiliser une immobilisation incorporelle.

Le Groupe examine ensuite d'autres accords aux termes desquels l'évaluation du contrôle est plus complexe que dans la mise en situation dont il est question dans la décision du Comité. Plusieurs membres du Groupe notent que, dans certains cas, le client a la possibilité de prendre possession du logiciel du fournisseur et de l'héberger dans l'environnement infonuagique d'un tiers ou sur sa propre infrastructure. Dans d'autres cas, un client peut développer des programmes et des modules logiciels supplémentaires afin d'intégrer son système à celui du fournisseur et à la base de données de celui-ci. Le client peut séparer ces programmes et modules de ceux du fournisseur et les

appliquer à un autre environnement infonuagique ou à son propre système. Ces membres du Groupe remarquent que, dans ces cas, il est important de comprendre les droits du client définis dans les accords. Ils estiment de plus que le droit d'un client de posséder le logiciel du fournisseur ou les codes sous-jacents donnant accès aux modules logiciels ainsi que le droit de transférer le logiciel dans un autre environnement sont des facteurs pertinents à prendre en considération lors de l'évaluation du contrôle.

Quelques-uns des membres du Groupe sont d'avis que la détention d'une licence visant un logiciel et l'accès à ce logiciel dans le cadre d'un accord de type logiciel-service sont assez semblables sur le plan économique. Ils font donc remarquer que l'application d'un traitement comptable différent aux coûts de configuration et aux coûts de personnalisation ne refléterait peut-être pas cette similitude économique. Un membre du Groupe estime qu'il serait peut-être plus avisé de résoudre cette question dans le cadre d'un projet de normalisation futur. Un autre membre du Groupe souligne que la décision que le Comité a rendue en mars 2019 sur le droit du client d'accéder au logiciel d'application du fournisseur hébergé dans un environnement infonuagique fournit des indications utiles pour le client qui doit évaluer si l'accord d'infonuagique contient un actif logiciel.

Question 2 : Si aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée, de quelle façon le client comptabilise-t-il les coûts de configuration ou de personnalisation?

Analyse

- Si le client ne comptabilise pas d'immobilisation incorporelle liée à la configuration ou à la personnalisation du logiciel d'application, il doit passer les coûts en charges lorsqu'il reçoit les services de configuration ou de personnalisation. Selon IAS 38, pour évaluer le moment où les coûts doivent être ainsi comptabilisés, il faut que le client détermine à quel moment le fournisseur rend les services de configuration ou de personnalisation conformément au contrat.
- IAS 38 ne donne pas d'indications sur l'identification des services que le client reçoit ni sur la détermination du moment de leur prestation par le fournisseur. Le Comité a rappelé qu'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* comprend des exigences liées à l'identification de biens ou de services promis dans un contrat conclu avec un client. En ce qui concerne le cas soumis au Comité, IFRS 15 contient des indications sur la façon de déterminer à quel moment le fournisseur rend les services de configuration ou de personnalisation conformément au contrat.
- Si le contrat précise que le fournisseur du logiciel d'application rend également le service de configuration ou de personnalisation, le client applique les dispositions des paragraphes 69 et 69A d'IAS 38 et détermine à quel moment le fournisseur rend ces services conformément au contrat.
 - a) Si les services que le client reçoit sont distincts, celui-ci doit les passer en charges au moment où le fournisseur configure ou personnalise le logiciel d'application.
 - b) 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 doit les passer en charges au moment où le fournisseur lui donne accès au logiciel d'application pendant la durée du contrat.

- 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 doit passer en charges les coûts de ces services au moment où le fournisseur tiers configure ou personnalise le logiciel d'application.
- 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 actif.

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe font observer que l'application d'IFRS 15 pour déterminer si le fournisseur rend des services de configuration ou de personnalisation peut constituer un changement de méthode pour nombre d'entités. Le client devra peut-être revoir son processus d'examen des contrats pour y intégrer cette étape lorsqu'il évalue la mesure dans laquelle ces coûts de mise en œuvre sont passés en charges.

Quelques-uns des membres du Groupe soulignent qu'on obtient des résultats comptables incohérents pour les mêmes services de mise en œuvre selon qu'ils sont rendus par le fournisseur tiers ou le fournisseur des services infonuagiques. Les coûts de mise en œuvre payés à un fournisseur tiers sont passés en charges à mesure qu'ils sont engagés. Toutefois, si les mêmes services de mise en œuvre sont rendus par le fournisseur des services infonuagiques, les coûts de mise en œuvre sont combinés aux frais d'hébergement du fournisseur des services infonuagiques lorsque les services ne sont pas distincts. Tout en reconnaissant cette incohérence, certains membres du Groupe font observer que, dans la pratique, il est rare que le fournisseur de services infonuagiques rende aussi des services de mise en œuvre. Ces membres font remarquer que les entreprises confient souvent la configuration et la personnalisation des logiciels d'application à leur équipe informatique interne. Un membre du Groupe ajoute que, par rapport aux frais engagés relativement à des consultants et à des fournisseurs de logiciels, les coûts internes représentent la plus grande partie des coûts de mise en œuvre.

Enfin, un membre du Groupe fait remarquer que, lorsqu'un client paie un tiers pour qu'il personnalise le logiciel du fournisseur, il doit déterminer s'il contrôle certains éléments de l'accord d'infonuagique. Par exemple, un fournisseur tiers pourrait avoir créé un actif logiciel distinct que le client contrôlerait.

Question 3 : Dans quels cas la décision du Comité doit-elle être appliquée?

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe mentionnent que le temps jugé suffisant pour l'application de cette décision varie selon les faits et circonstances propres à chaque entreprise. Ils soulignent que les efforts nécessaires pour réaliser la mise en œuvre de la décision auront une incidence sur ce qui est considéré comme un « temps jugé suffisant ».

Un représentant des Autorités canadiennes en valeurs mobilières fait observer que les entités qui n'ont pas encore mis la décision en application devraient envisager d'appliquer les indications du paragraphe 30 d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* pour fournir des informations sur le moment où elles prévoient d'appliquer la décision ainsi que sur l'incidence possible de cette application sur leurs états financiers.

La discussion du Groupe sur ces trois questions attire l'attention sur la décision du Comité quant au traitement comptable des coûts de configuration ou de personnalisation dans un accord d'infonuagique. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.