

IFRS 16 et IAS 38 : Accords d'infonuagique

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 10 janvier 2018

Le Groupe a déjà discuté de ce sujet lors de sa réunion de [septembre 2015](#). La publication d'IFRS 16 *Contrats de location* a eu lieu depuis lors. L'Emerging Issues Task Force du Financial Accounting Standards Board des États-Unis a aussi réexaminé le modèle de comptabilisation des accords d'infonuagique actuellement prescrit par les PCGR américains (voir la [page du projet](#)).

À ce jour, les normes IFRS ne contiennent pas d'indications spécifiques concernant la comptabilisation par le client des accords d'infonuagique. Dans le cadre de la présente réunion, le Groupe se penche sur les types d'accords d'infonuagique dans lesquels le client paie des frais au fournisseur pour avoir accès au matériel informatique et aux logiciels d'application de celui-ci. Certains aspects d'IFRS 16 *Contrats de location* et d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* sont pertinents pour la comptabilisation des accords de ce type. Si ces accords n'entrent pas dans le champ d'application d'IFRS 16 ou d'IAS 38, le coût doit être passé en charges à mesure que les services sont rendus. Le Groupe discute de cinq questions articulées autour de trois mises en situation, afin d'avoir une vue d'ensemble des normes IFRS pertinentes du point de vue du client.

Mises en situation

1. Droit d'accès au matériel informatique non dédié et à un logiciel d'application d'un fournisseur (scénario X).
2. Même chose que le scénario X, sauf que le client a le droit de posséder une copie du logiciel d'application (scénario Y).
3. Même chose que le scénario X, sauf que le client définit certains des paramètres de configuration du logiciel d'application (scénario Z).

Question 1 : Les accords créent-ils des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'IAS 38?

Analyse

Les éléments de la définition d'une immobilisation incorporelle (à savoir le caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs) doivent être considérés. Les scénarios X, Y et Z satisfont probablement aux critères du caractère identifiable et de l'existence d'avantages économiques futurs, mais l'on peut se demander s'ils satisfont au critère du contrôle d'une ressource.

Le paragraphe 13 d'IAS 38 stipule notamment qu'« [u]ne 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. » Tout dépend du sens que l'on donne au terme « ressource sous-jacente ». Si la ressource sous-jacente est le droit d'accès conféré au client, alors le client détient un contrôle, puisque le client est le seul à disposer du droit en question.

Par contre, si la ressource sous-jacente est représentée par le matériel informatique et le logiciel d'application, le droit d'accès du client ne satisfait peut-être pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que l'accord comporte d'autres caractéristiques (par exemple, le matériel informatique ou le logiciel d'application est entièrement dédié au client).

Si l'on suppose que la ressource sous-jacente correspond au matériel informatique et au logiciel d'application, alors, selon le paragraphe 4 d'IAS 38, le logiciel d'application devrait être traité séparément du matériel informatique, parce qu'il n'en fait pas partie intégrante.

À moins que l'accord comporte d'autres caractéristiques, le matériel informatique non dédié ne répond à la définition du contrôle dans aucun des trois scénarios. Toutefois, le logiciel d'application non dédié pourrait répondre à la définition du contrôle dans le scénario Y, étant donné le droit du client d'en posséder une copie et de restreindre l'accès de tiers à cette copie particulière. Dans le cas du scénario Z, la question qui se pose est celle de savoir si le droit d'accéder à un logiciel d'application comportant une configuration propre au client suffit à satisfaire au critère de contrôle (c.-à-d. création d'une version identifiable du logiciel en vue d'en tirer des avantages économiques futurs et de restreindre l'accès de tiers à ces avantages).

Discussion du Groupe

Selon les indications existantes d'IAS 38, les points de vue divergent quant à la question de savoir si la ressource sous-jacente est le droit d'accès du client, ou le matériel informatique et le logiciel d'application. Les membres du Groupe reconnaissent que l'identification de la ressource sous-jacente constitue un facteur clé de décision pour déterminer la norme IFRS à appliquer.

Un membre du Groupe fait remarquer que l'interaction entre IAS 38 et IFRS 16 est problématique. Le droit d'accès pourrait être considéré comme une immobilisation incorporelle. Toutefois, il est aussi assimilable à un contrat de location, puisque le client loue le matériel informatique ou le logiciel d'application du fournisseur. Quant à la question de savoir si le droit d'accès répond à la définition d'un contrat de location, c'est une autre affaire; mais il est certain que l'interaction entre les deux normes complique l'analyse des accords d'infonuagique.

Pour ce qui est d'évaluer le logiciel d'application séparément du matériel informatique, la plupart des membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse, car ces deux composantes de la ressource sous-jacente constituent deux unités de comptabilisation distinctes. Ce point de vue se fonde sur l'hypothèse selon laquelle la ressource sous-jacente n'est pas le droit d'accès du client.

Un membre du Groupe fait observer que, lors de l'examen visant à déterminer si certaines caractéristiques de l'accord créent une immobilisation incorporelle, le droit de posséder une copie du logiciel d'application fait en sorte qu'il est plus facile de satisfaire au critère de contrôle. Dans la pratique, cependant, les accords observés jusqu'à présent ressemblent davantage au scénario Z. L'un des facteurs à prendre en considération pour évaluer le contrôle, dans le scénario Z, est l'ampleur de la configuration demandée par le client et la transférabilité des personnalisations après la fin de l'accord avec le fournisseur.

Question 2 : Les accords ou les composantes des scénarios X, Y et Z répondent-ils à la définition d'un contrat de location selon IFRS 16?

Analyse

Le paragraphe 9 d'IFRS 16 stipule notamment ce qui suit : « Un contrat est ou contient un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie. »

Le paragraphe B9 d'IFRS 16 précise que, pour déterminer si un contrat de location confère un droit de contrôle, le client doit détenir les deux droits suivants :

- (a) le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien déterminé;
- (b) le droit de décider de l'utilisation du bien déterminé.

Le paragraphe B12 d'IFRS 16 indique en outre que l'appréciation visant à déterminer si un contrat contient un contrat de location doit porter sur chacune des composantes qui pourraient constituer une composante locative distincte. D'après les indications du paragraphe B32 d'IFRS 16, le droit d'utiliser un bien sous-jacent est une composante locative distincte si les conditions suivantes sont réunies :

- (a) le preneur peut tirer avantage de l'utilisation du bien sous-jacent, pris isolément ou en combinaison avec d'autres ressources qui lui sont aisément disponibles;
- (b) le bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents prévus au contrat et n'y est pas étroitement lié.

Les biens sous-jacents au contrat sont le matériel informatique et le logiciel d'application. S'il existe un droit de substitution substantiel, alors l'accord ne constitue pas un contrat de location.

Par ailleurs, dans le scénario X, il est peu probable que le client détienne le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques, étant donné que des tiers sont susceptibles d'utiliser le même matériel informatique et le même logiciel d'application. Par conséquent, il est peu probable que l'accord réponde à la définition d'un contrat de location.

Dans le scénario Y, la composante matériel informatique ne répond pas à la définition d'un contrat de location, car le matériel n'est pas dédié au client. Cependant, il semble que le droit de posséder une copie du logiciel d'application confère au client le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de cette copie ainsi que le droit de décider de son utilisation. Selon le paragraphe B32 d'IFRS 16, le logiciel d'application devrait être traité séparément du matériel informatique. En effet, le droit du client de posséder une copie du logiciel d'application peut indiquer que le client pourrait bénéficier du logiciel en soi ou en combinaison avec d'autres ressources informatiques à sa disposition; de plus, le logiciel ne dépend pas fortement du matériel informatique visé par le contrat et il n'y est pas étroitement lié.

Dans le scénario Z, la composante matériel informatique ne répond pas à la définition d'un contrat de location. On peut cependant se poser la question de savoir si les paramètres de configuration

demandés par le client créent une version identifiable du logiciel qui confère au client le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques ainsi que le droit de décider de son utilisation. En outre, comme l'accord ne confère pas au client le droit de posséder le logiciel d'application, il est difficile de savoir si le logiciel est considéré comme dépendant fortement du matériel informatique visé par le contrat ou comme y étant étroitement lié, aux fins de l'application du paragraphe B32 d'IFRS 16.

Discussion du Groupe

Un membre du Groupe fait remarquer qu'il y a chevauchement entre IAS 38 et IFRS 16, en ce qui a trait à la notion de contrôle. Toutefois, selon IFRS 16, une entité détermine si le droit d'accès constitue une composante locative, et elle examine les biens sous-jacents pour déterminer si elle possède le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien déterminé et de décider de son utilisation.

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse selon laquelle il n'y a aucun contrat de location dans le scénario X ni aucun contrat de location pour la composante matériel informatique dans les scénarios Y et Z. Dans le cas de ces derniers, les membres du Groupe conviennent que la définition d'un contrat de location doit être appliquée séparément au matériel informatique et au logiciel d'application.

Comme à la question 1, le droit de posséder une copie du logiciel est une caractéristique convaincante à l'appui de l'existence d'un contrat de location. L'ampleur de la configuration personnalisée pour le client ou la capacité du client à demander que lui soit rendue cette configuration personnalisée, qui peuvent être assimilées à un droit de possession, pourraient aussi appuyer la conclusion selon laquelle il existe un contrat de location. Les membres du Groupe reconnaissent qu'il reste des obstacles à surmonter pour déterminer s'il existe un contrat de location lorsque l'accord ne comporte pas de droit de possession.

Il est de plus souligné que l'accord doit donner au client la capacité d'exercer le droit de contrôle et que la question de savoir si le client a l'intention d'exercer ce droit n'est pas pertinente.

Question 3 : Le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 s'applique-t-il uniquement aux accords de licence mentionnés, ou vise-t-il plus globalement tous les accords de licence, y compris les licences d'utilisation de logiciels?

L'expression « accord de licence » n'est pas définie dans IFRS 16. Toutefois, le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 indique que la norme ne s'applique pas aux « droits détenus par un preneur en vertu d'un accord de licence entrant dans le champ d'application d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits de reproduction ». Compte tenu de la référence au « preneur », cette exclusion du champ d'application semble indiquer qu'il faut appliquer IAS 38, plutôt qu'IFRS 16, lorsqu'une immobilisation incorporelle qualifiée est acquise, mais que l'accord répond aussi à la définition d'un contrat de location.

Point de vue 3A – Le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 s'applique exclusivement aux accords de licence qui y sont mentionnés.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que l'exclusion du champ d'application vise uniquement les accords de licence mentionnés au paragraphe 3(e) d'IFRS 16. Les autres accords de licence qui peuvent être considérés comme des immobilisations incorporelles et qui répondent à la définition d'un contrat de location ne sont pas automatiquement exclus du champ d'application d'IFRS 16.

L'entité a un choix de méthode comptable selon le paragraphe 4 d'IFRS 16, qui stipule ce qui suit : « Le preneur peut appliquer la présente norme aux contrats de location d'immobilisations incorporelles autres que ceux décrits au paragraphe 3(e), mais il n'est pas tenu de le faire. »

Point de vue 3B – Le paragraphe 3(e) d'IFRS 16 s'applique à tous les accords de licence.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les accords de licence mentionnés au paragraphe 3(e) d'IFRS 16 sont des exemples et que la liste n'est pas exhaustive. Pour eux, les autres accords de licence qui peuvent être considérés comme des immobilisations incorporelles et qui répondent à la définition d'un contrat de location sont automatiquement exclus du champ d'application d'IFRS 16.

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe font observer que l'expression « des éléments tels que » qui est utilisée au paragraphe 3(e) d'IFRS 16 permet une interprétation plus large selon laquelle le paragraphe s'applique à tous les accords de licence (point de vue 3B). Certains membres du Groupe reconnaissent que les deux points de vue se défendent.

Question 4 : En supposant que le point de vue 3B soit retenu, comment une entité détermine-t-elle si l'accord contient une licence d'utilisation de logiciel?

Analyse

L'analyse de la question 2 semble indiquer que, dans le scénario X, l'accord ne répond pas à la définition d'un contrat de location. Il n'y a donc pas de conflit entre les champs d'application respectifs d'IFRS 16 et d'IAS 38.

Par contre, dans le cas des scénarios Y et Z, l'analyse laisse à penser que la composante licence d'utilisation de logiciel peut répondre à la fois à la définition d'une immobilisation incorporelle et à celle d'une composante locative distincte. Si tel est le cas, l'entité doit considérer si la composante licence d'utilisation de logiciel constitue un accord de licence pour déterminer si elle est exclue du champ d'application d'IFRS 16 en raison du paragraphe 3(e) de celle-ci.

Pour ce qui est des PCGR américains, l'Accounting Standards Codification (ASC) Topic 350 *Intangible Assets – Goodwill and Others* établit que, pour qu'un accord contienne une licence d'utilisation de logiciel, il faut que les deux critères suivants soient remplis :

- (a) le client a le droit contractuel de prendre possession du logiciel en tout temps pendant la période d'hébergement, et ce, sans encourir de pénalité importante;

(b) le client a la possibilité de faire fonctionner le logiciel sur son propre matériel informatique ou de faire appel à une tierce partie non liée au fournisseur pour héberger le logiciel.

Point de vue 4A – Pour que la licence d'utilisation de logiciel constitue un accord de licence, le client doit avoir le droit de posséder une copie du logiciel.

Selon ce point de vue, si la définition donnée par les PCGR américains était utilisée, la composante logiciel d'application du contrat de location serait considérée comme un accord de licence dans le scénario Y et serait donc exclue du champ d'application d'IFRS 16.

Point de vue 4B – Un accord de licence doit essentiellement être considéré comme un droit de propriété intellectuelle conféré à un client.

Selon ce point de vue, la différence économique entre les scénarios Y et Z est ténue; l'accord de licence devrait donc comprendre la composante logiciel d'application du contrat de location dans les deux cas.

Discussion du Groupe

Certains membres du Groupe font remarquer qu'il est difficile d'exprimer un point de vue sur cette question en raison de l'ambiguïté des paragraphes 3(e) et 4 d'IFRS 16. En effet, le paragraphe 3(e) exclut expressément du champ d'application de la norme certains éléments qui répondent à la fois à la définition d'un contrat de location et à celle d'une immobilisation incorporelle. Le paragraphe 4, cependant, indique qu'une entité a le choix d'appliquer IFRS 16 à des éléments autres que ceux décrits au paragraphe 3(e) qui répondent aussi aux deux définitions. Le facteur de distinction entre les deux paragraphes n'est pas clair, de sorte qu'il est difficile de comprendre ce que désigne au juste le terme « accord de licence » utilisé au paragraphe 3(e).

Question 5 : Si l'accord comprend une immobilisation entrant dans le champ d'application d'IAS 38, mais pas dans celui d'IFRS 16, quelles en sont les conséquences sur l'évaluation de l'actif et du passif?

Analyse

L'entité comptabiliserait un actif similaire à un actif au titre du droit d'utilisation. L'évaluation du passif lié à l'acquisition de l'immobilisation incorporelle soulève toutefois de nombreuses questions quant à la durée, aux paiements à prendre en compte, à l'attribution des paiements aux différentes composantes, etc. Nombre de ces questions sont semblables à celles que soulève le modèle d'IFRS 16 applicable au preneur, mais il n'est pas clair s'il serait approprié que l'entité applique les indications d'IFRS 16 à un modèle fondé sur IAS 38.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse ci-dessus, selon laquelle de nombreuses questions liées à l'évaluation doivent être considérées si l'accord est comptabilisé selon IAS 38.

Le Groupe discute brièvement des contrats non (entièrement) exécutés, aussi appelés contrats de service ou d'approvisionnement. En l'absence d'indications spécifiques à ce sujet dans les normes

IFRS, il est possible que certains types d'accords d'infonuagique soient considérés comme de simples contrats à exécuter.

Un membre du Groupe fait observer que les scénarios X et Z sont difficiles à distinguer des contrats non (entièrement) exécutés. Par contre, le droit de possession du scénario Y est davantage une caractéristique distinctive à l'appui de la comptabilisation d'un actif et d'un passif à l'état de la situation financière. Un autre membre du Groupe convient que le scénario X s'apparente davantage à un contrat non (entièrement) exécuté, mais estime que, dans le scénario Z, l'existence d'une configuration propre au client s'apparente à la notion de « nature spécifique » invoquée dans la définition des contrats de location-financement selon IAS 17 *Contrats de location*. Certains membres du Groupe sont d'avis qu'il serait raisonnable de traiter un accord d'infonuagique en tant que contrat non (entièrement) exécuté lorsqu'il ne confère pas de droits de possession ou que les paramètres de configuration ne sont pas trop spécifiques au client.

En bref, la discussion du Groupe sur les questions 1 à 5 illustre le raisonnement qu'une entité peut suivre afin de déterminer quel traitement comptable appliquer aux accords dans lesquels le client paie des frais au fournisseur pour avoir accès au matériel informatique et aux logiciels d'application de celui-ci. Le Groupe fait remarquer que les accords d'infonuagique se répandent parmi les entités du secteur privé. Étant donné que les normes IFRS ne contiennent pas d'indications claires et que le modèle des PCGR américains est actuellement réexaminé, le Groupe recommande que les questions soulevées à cet égard fassent l'objet de discussions avec le CNC pour déterminer s'il y a lieu de les soumettre à l'IASB ou à l'IFRS Interpretations Committee.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)