

Avis CNC 138/5 - Logiciels

Introduction

L'accroissement des applications informatiques dans le monde des entreprises a soulevé la question du traitement comptable de la création ou de l'acquisition d'un logiciel par une entreprise.

La Commission a consacré une étude approfondie à ce sujet, tenant compte de la situation constatée dans d'autres pays ainsi que de la doctrine internationale en la matière.

Par «logiciel», il faut entendre dans le présent avis le logiciel d'application. Le logiciel de système et le micrologiciel (c.-à-d. le logiciel fixé dans le matériel, sur des puces) sont considérés comme formant un tout avec le matériel et sont dès lors comptabilisés au titre d'immobilisations corporelles.

Font exception à cette règle les logiciels de système développés par les entreprises elles-mêmes. Ces logiciels sont soumis aux mêmes règles que les logiciels d'application.

Si le logiciel présente un caractère accessoire par rapport au matériel ou fait partie d'un autre produit ou d'une autre méthode, il ne fait pas l'objet d'un traitement comptable distinct mais est comptabilisé, en tant qu'accessoire, de la même façon que le matériel, le produit ou la méthode.

I. L'inscription à l'actif des frais de logiciel

Le traitement comptable du logiciel pose essentiellement les questions suivantes :

- les frais liés à l'acquisition d'un logiciel sont-ils susceptibles d'être portés à l'actif, et;
- en cas d'inscription à l'actif, sous quelle rubrique du bilan doivent-ils être portés ?

Etant donné que les programmes de logiciels sont protégés par le droit d'auteur, en vertu de la loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur¹, il ne subsiste aucun doute quant à la question de savoir s'ils constituent un élément du patrimoine susceptible d'être inscrit à l'actif.

Pour que les frais de logiciel soient reconnus comme éléments de l'actif, il est nécessaire qu'ils contribuent au fonctionnement de l'entreprise et qu'ils soient susceptibles d'avoir une utilité économique future². Le prix doit en outre pouvoir être déterminé séparément.

Un logiciel est porté sous les actifs immobilisés s'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. L'on se reportera à cet égard à l'article 15, alinéa 2 de la quatrième directive européenne³.

Si ce caractère durable n'existe pas, le logiciel sera activé sous les stocks et commandes en cours d'exécution (voir plus loin).

Bien que le logiciel soit déposé dans des supports matériels tels que des écrits, graphiques, cartes, disques, bandes, ou même «puces», il ne s'agit là que de manifestations matérielles d'une création intellectuelle. La protection des programmes de logiciels par le droit d'auteur montre que le droit de propriété sur les programmes de logiciels n'a pas d'objet matériel, mais porte sur une prestation intellectuelle, et donc immatérielle.

Parmi les actifs immobilisés, le logiciel sera dès lors considéré comme immobilisation incorporelle.

Sont commentées ci-après, pour les cas types les plus fréquents en matière de création ou d'acquisition de logiciel, les modalités d'application à mettre en oeuvre pour l'inscription à l'actif, ainsi que les rubriques du bilan les plus appropriées à cet effet.

II. Cas types pour l'activation et la comptabilisation des frais de logiciel

A. **Logiciel d'application acquis auprès de tiers ou obtenu en vertu d'un droit d'usage (contre rémunération unique)**

1. Logiciel d'application à usage interne

a) Logiciel standard

Pour pouvoir être activé, le logiciel doit être appliqué dans l'entreprise pendant plusieurs exercices et contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci (p. ex. par la réduction des coûts, l'amélioration des services, ...).

S'il s'agit d'un logiciel standard, le fournisseur du logiciel préférera dans la plupart des cas conserver le droit d'auteur, et l'acquéreur obtiendra une licence de droit d'auteur portant sur le logiciel. C'est la rémunération versée pour l'obtention de ce droit qui en constituera la valeur d'acquisition. Elle sera portée dans les comptes sous les immobilisations incorporelles, à la rubrique Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires.

Les frais activés seront, en fonction de leur durée d'utilité ou d'usage, pris en charge par le biais d'amortissements.

b) Logiciel spécifique

Dans ce cas-ci, le logiciel est développé «sur mesure» pour l'entreprise. La plupart du temps, le fournisseur du logiciel cédera son droit d'auteur sur le programme en question et l'acquéreur obtiendra un droit intellectuel.

La valeur d'acquisition comprendra ainsi le prix d'achat et les frais accessoires (c.-à-d. les frais inhérents à la mise en service du programme).

La comptabilisation s'effectuera de la façon décrite au point a) ci-dessus.

Si l'entreprise qui fournit le logiciel, axe son activité exclusivement ou largement sur l'entreprise acquéreuse, ou lui est liée, la Commission estime que le prix d'acquisition doit être déterminé en appliquant également la précaution particulière contenue dans l'article 25, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.)⁴.

2. Logiciel d'application destiné à la commercialisation

Il arrive que le logiciel soit acquis auprès de tiers pour être ensuite commercialisé, après avoir subi ou non des modifications ou des adaptations.

Si l'entreprise obtient uniquement le droit de vendre le logiciel et que le logiciel acheté est donc revendu sans avoir été adapté, ce logiciel est considéré comme un stock et est porté dans la rubrique Marchandises.

Si, en revanche, l'entreprise obtient le droit d'adapter le logiciel et, partant, le droit d'effectuer, à la demande du client ou non, des adaptations ou des modifications, l'inscription à l'actif a lieu à la rubrique des immobilisations incorporelles.

Si le logiciel obtenu est reproduit, les reproductions non encore vendues sont portées dans le stock Produits finis.

B. Logiciel d'application développé par l'entreprise elle-même

1. Logiciel d'application à usage interne (en principe, uniquement logiciel spécifique)

S'il s'agit d'un logiciel développé au sein de l'entreprise, une attention particulière sera portée à l'article 60 de l'AR C.Soc., aux termes duquel : «Les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société.».

Les immobilisations corporelles doivent être identifiables et elles doivent générer des avantages économiques futurs. Elles doivent en outre être soumises au contrôle de l'entité concernée.

Sont dès lors seuls susceptibles d'être portés à l'actif les frais de logiciel dont le caractère d'investissement est clairement établi.

Selon l'opinion généralement répandue, ils doivent à cette fin satisfaire simultanément aux critères suivants :

- en premier lieu, l'utilité du produit ou du processus pour l'entreprise doit être démontrée; en d'autres termes, il doit contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci;
- le produit ou le processus doit être défini avec précision et être individualisé;
- les charges engagées doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément;
- la praticabilité technique du produit ou du processus doit être démontrée;
- la faisabilité financière doit être démontrée; elle implique que la direction de l'entreprise dégage à cette fin les moyens suffisants ou que ceux-ci soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

S'il est satisfait à ces critères, le caractère d'investissement est établi. Ce sont les frais liés à la fabrication proprement dite qui en constituent les éléments du coût de revient et sont portés à l'actif.

Conformément aux articles 37 et 38 de l'AR C.Soc., ce coût de revient comprend les coûts directs et, au choix de l'entreprise, tout ou partie des frais indirects de production, ainsi que les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour financer les immobilisations en cause, pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations.

Ces critères peuvent à présent être appliqués au processus de développement du logiciel, dans lequel on distingue généralement les phases suivantes :

- l'examen de la faisabilité technologique, financière et commerciale d'un projet de logiciel;
- l'établissement précis du concept choisi;

- la programmation et la description du concept, ainsi que l'introduction de contrôles («coding»);
- l'examen de la fiabilité de fonctionnement du concept programmé et l'examen de l'efficacité des contrôles introduits («testing»);
- l'entretien du programme et la formation de l'utilisateur («maintenance»).

Dans ce processus de développement, seuls les frais de coding, de testing et - dans certains cas - de maintenance sont susceptibles d'être portés à l'actif, à partir du moment où l'entreprise décide d'investir dans un projet bien établi et circonscrit dont la faisabilité technologique et financière a été démontrée.

Bien entendu, cette distinction établie entre les coûts liés aux différentes phases du processus de développement suppose un système approprié de communication d'informations incluant l'établissement de pièces justificatives destinées à étayer l'inscription à l'actif.

Les frais de maintenance sont les frais engagés après l'achèvement du projet et sa mise en service effective, tels que les frais d'entretien, de documentation et de formation de l'utilisateur. Concernant ces frais, il y a lieu d'opérer la distinction suivante. L'entretien et l'adaptation d'un programme, sans modifier la nature de l'application même, entraîneront une charge à porter dans le compte de résultats; il ne s'agit en effet pas d'une charge à caractère d'investissement.

Si, en revanche, une modification fondamentale est apportée au programme afin de changer ou d'étendre l'application même, les frais qui en résultent peuvent être portés à l'actif.

En cas d'inscription à l'actif, ces frais sont portés dans la rubrique Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires par le crédit du compte 72 Production immobilisée. La fabrication de logiciels au sein de l'entreprise constitue en effet une acquisition de savoir-faire et est dès lors comptabilisée comme telle.

les frais activés doivent être amortis conformément au plan d'amortissement établi par l'organe d'administration.

2. Logiciel destiné à la commercialisation

a) Logiciel spécifique développé pour les besoins de tiers

Il s'agit ici d'un logiciel développé sur base contractuelle et entièrement élaboré sur les indications du client.

Comme, dans la plupart des cas, il sera question d'une cession du droit d'auteur, les règles relatives aux «commandes en cours d'exécution» seront d'application.

b) Logiciel standard développé pour les besoins de l'entreprise

L'on se reportera ici aux précisions fournies au point A.1. ci-dessus.

Dans ce cas-ci toutefois, l'aspect commercial de l'investissement devra être pris en considération comme critère supplémentaire : la faisabilité commerciale du produit ou du projet doit elle aussi être démontrée. Cela pourrait se faire par une étude de marché qui permettrait d'établir un flux de revenus direct et mesurable. De même, la disponibilité des moyens financiers nécessaires pour la mise sur le marché du produit ou du projet concerné doit être démontrée.

Les frais relatifs à la version standard sont comptabilisés sous les immobilisations incorporelles, s'il est satisfait aux conditions énoncées ci-dessus. Les charges afférentes aux reproductions non encore vendues sont comptabilisées au titre de stocks, via la rubrique Variations des stocks.

1 M.B. du 27 juillet 1994.

2 Dans l'alinéa 89 du «Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements», l'IASC énonce comme critères de reconnaissance d'un actif : «an asset is recognised in the balance sheet when it is probable that the future economic benefits will flow to the enterprise and the asset has a cost or value that can be measured reliably».

3 Art. 15 al. 2 de la Quatrième Directive stipule que: «L'actif immobilisé comprend les éléments du patrimoine qui sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.»

4 Art. 60 al. 1er de l'AR C.Soc. stipule que: «Les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société.»