

13 Logiciels créés par l'entreprise pour son usage en interne : comment les évaluer et les comptabiliser ?

Par Magali DOS SANTOS, Directeur PwC, Expert-comptable, en collaboration avec M^e Lionel FLIN, Avocat

Les logiciels créés sont obligatoirement immobilisés dès lors qu'ils remplissent un certain nombre de conditions liées à la probabilité de succès du projet et à son utilité en interne. Le coût de production doit pouvoir être évalué de façon fiable, et notamment l'entreprise doit disposer des outils de gestion adéquats.

L'ESSENTIEL

- Les logiciels créés par l'entreprise sont obligatoirement comptabilisés en immobilisations incorporelles à partir de la date à laquelle ils remplissent un certain nombre de conditions liées à la probabilité de succès du projet et à son utilité en interne.
- Les coûts activables sont ceux engagés au cours de la période de production, c'est-à-dire de la conception détaillée de l'application jusqu'à ce que la documentation destinée à une utilisation interne et externe soit réalisée.
- Le coût de production des logiciels comprend tous les coûts directs engagés pour leur programmation, ainsi qu'une quote-part des frais généraux de production et, dans certains cas, des frais administratifs.
- Le coût de production des logiciels doit pouvoir être évalué de façon fiable. Leur inscription à l'actif est donc subordonnée à l'existence d'outils de gestion permettant :
 - d'individualiser nettement chaque projet,
 - de suivre les différentes phases d'un projet et d'évaluer, à chaque étape, ses chances de réussite technique,
 - d'établir distinctement le coût de production par projet et par phase.

SOMMAIRE

- | | |
|--|--|
| <p>1. Critères de définition et de comptabilisation... 1</p> <p>1.1 Les logiciels créés en interne sont-ils obligatoirement activés ?</p> <p>1.2 Quelles sont les phases dans la création d'un logiciel donnant lieu à une activation des coûts ?</p> <p>1.3 Évaluation initiale</p> <p>1.4 Doit-on tenir compte de la sous-activité ?</p> <p>1.5 Quels sont les outils de gestion à mettre en place pour pouvoir activer ces coûts ?</p> | <p>2. Comptabilisation 16</p> <p>Comment comptabiliser les frais de création de logiciels ?</p> <p>3. Première comptabilisation à l'actif des frais de création de logiciels 17</p> <p>Comment traiter la première activation des frais de création de logiciels ?</p> |
|--|--|

1. Critères de définition et de comptabilisation

1.1 Les logiciels créés en interne sont-ils obligatoirement activés ?

Logiciels dits « autonomes »

1 Un logiciel créé en interne et destiné à un usage interne constitue une immobilisation incorporelle (PCG art. 611-3) du fait de l'existence d'un **droit de propriété** incorporelle exclusif qui lui permet de remplir les conditions de comptabilisation à l'actif.

Il n'existe **aucune option** pour une comptabilisation directement en charges de ces logiciels créés en interne, contrairement aux frais de développement des autres incorporels tels que les brevets (voir MC 1650).

La comptabilisation à l'actif d'un logiciel créé en interne n'est toutefois possible qu'à partir de la date à laquelle un certain nombre de **conditions** sont simultanément remplies (voir n° 3).

Fiscalement, l'article 236, I du CGI offre aux entreprises un choix, exercé distinctement pour chaque projet, entre la déduction immédiate et l'immobilisation des dépenses de création de logiciels. Leur coût peut donc être déduit immédiatement sur le plan fiscal, même s'il est immobilisé dans les comptes.

La déduction immédiate des dépenses de création de logiciels immobilisées comptablement est opérée par la constatation d'un amortissement dérogatoire sur l'exercice au cours duquel ces dépenses sont inscrites à l'actif (BOI-BIC-CHG-20-30-30 n° 80).

Logiciels intégrés dans un projet de développement

2 Il s'agit des développements informatiques qui **ne peuvent être identifiés en tant que logiciels** au sens du Code de la propriété intellectuelle.

Par exemple, à notre avis :

- la création d'un site internet (voir MC 1646 à 1650-2) ;
- la création d'un système d'information et de gestion (ERP), dès lors qu'il n'est pas possible d'identifier distinctement un nouveau logiciel car les travaux vont au-delà du seul programme informatique de traitement de l'information ;
- les travaux de déploiement dans l'entreprise d'un ERP (acquis ou créé), dès lors que ces travaux nécessitent des développements internes significatifs (en revanche, le logiciel acquis servant de base à l'ERP reste comptabilisé en tant que logiciel) ;
- la refonte du système de traitement de l'information incluant des développements informatiques permettant de nouvelles connexions entre les logiciels existants, non affectables distinctement à un nouveau logiciel.

A notre avis

Lorsqu'un développement informatique fait partie d'un projet de développement, il bénéficie de la même option pour la comptabilisation en charges ou en immobilisations que l'ensemble du projet (voir MC 1620).

Fiscalement, les entreprises bénéficient de la même faculté de déduction immédiate des dépenses en application de l'article 236-I du CGI (voir 1.1). L'administration accepte l'exercice d'une option distincte de l'option comptable : les entreprises peuvent donc déduire les dépenses de création de logiciels alors même qu'elles les immobilisent comptablement (CGI art. 236 I ; BOI-BIC-CHG-20-30-30 n° 1 et 80). Ainsi, si les dépenses de création de logiciels sont immobilisées comptablement, les entreprises ont le choix entre :

- suivre le traitement comptable (ce qui revient à étaler la déduction fiscale par le biais des dotations aux amortissements),
- ou déduire immédiatement les dépenses immobilisées.

En revanche, si les dépenses de création de logiciels sont comptabilisées en charges, les entreprises n'ont pas le choix et doivent toujours déduire ces dépenses.

Le tableau ci-dessous, établi par nos soins, présente une synthèse des éventuelles divergences entre le traitement comptable et le traitement fiscal des dépenses de création de logiciels :

Comptabilité	Fiscalité		Divergences
Immobilisations	Option :	Immobilisations	Aucune
		Ou charges	Amortissement dérogatoire
Charges	Charges		Aucune

1.2 Quelles sont les phases dans la création d'un logiciel donnant lieu à une activation des coûts ?

3 Les dépenses engagées au titre de la création en interne d'un logiciel sont immobilisées à partir de la date à laquelle **toutes les conditions** de comptabilisation à l'actif sont **simultanément remplies** (PCG art. 611-3 et Avis CNC n° 31) :

- le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique (faisabilité technique nécessaire à l'achèvement, disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement) ;
- l'entreprise manifeste sa volonté de produire le logiciel ;
- elle démontre sa capacité à utiliser le logiciel et son utilité en interne (durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et impact attendu sur le compte de résultat) ;

– elle est capable d'en évaluer de façon fiable le coût d'entrée.

En conséquence :

- les dépenses engagées avant que les conditions de comptabilisation à l'actif soient remplies sont obligatoirement comptabilisées en charges ;

Ces dépenses ne pourront pas être immobilisées rétroactivement.

- les dépenses engagées à partir de la date à laquelle l'ensemble des conditions sont réunies sont obligatoirement immobilisées ;
- les dépenses engagées à partir de la date à laquelle le logiciel est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction sont obligatoirement comptabilisées en charges.

En pratique, pour apprécier si le logiciel créé en interne remplit les conditions de comptabilisation à l'actif, une distinction doit être faite entre les différentes phases de création du logiciel. L'avis CNC n° 31 prévoit **trois grandes phases** dans la création d'un logiciel regroupant huit étapes :

Phases	Etapes	Traitement comptable
PHASE CONCEPTUELLE	1 Etude préalable Cette phase permet de définir les objectifs globaux et les contraintes du projet en vue de sa réalisation. A ce stade, le projet a une faible probabilité de succès technique.	Coûts comptabilisés en charges
	2 Analyse fonctionnelle (appelée parfois conception générale de l'application) Cette phase de développement est encore aléatoire.	
PHASE DE PRODUCTION	3 Analyse organique (appelée parfois conception détaillée de l'application) Il s'agit par exemple des frais d'élaboration du cahier des charges, de la conception du pilote, etc.	Coûts activés
	4 Programmation (appelée parfois codification) Il s'agit par exemple du paramétrage, de la codification et du déploiement sur le ou les sites d'utilisation, etc.	
	5 Tests et jeux d'essais	
	6 Documentation destinée à une utilisation interne et externe Il s'agit de la documentation sans laquelle l'utilisation du logiciel n'est pas possible.	
PHASE DE MISE A LA DISPOSITION DE L'UTILISATEUR ET DE SUIVI	7 Formation de l'utilisateur Les frais de formation ne sont pas nécessaires à la mise en place et en état de fonctionner du logiciel conformément à l'utilisation prévue par la direction (Avis CNC n° 2004-15 § 4.3.1.2)	Coûts comptabilisés en charges
	8 Suivi de logiciel (souvent dénommé maintenance) Ces dépenses n'ont pour effet que de maintenir les logiciels dans un état normal d'utilisation.	

1.3 Evaluation initiale

4 Le coût d'entrée des logiciels créés en interne comprend tous les coûts **directement attribuables** et nécessaires à la création de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction (PCG art. 213-27 ; IAS 38.66).

A notre avis Les coûts directement attribuables sont des frais qui n'auraient pas été engagés en l'absence de développement de l'immobilisation (« frais marginaux »).

En pratique, sont directement attribuables (Avis CNC n° 2004-15 du 23-6-2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ; IAS 38.66) :

- les coûts directs (voir n° 5 et 6) ;
- les frais généraux dits « de production » (voir n° 7 à 10) ;
- dans des cas rares, certains frais administratifs (voir n° 11 à 14).

Quels sont les coûts directs incorporables dans le coût des logiciels ?

Salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour concevoir et produire les logiciels

5 Par personnels directement engagés pour concevoir et produire les logiciels, il faut entendre toutes les personnes qui sont en mesure de **déclarer leurs heures sur des « codes projet »**, c'est-à-dire le personnel des **cellules techniques dédiées** à la création des logiciels, qu'il s'agisse :

- du personnel **exécutant** les programmes (codification des projets),
- ou du personnel **encadrant** directement le personnel exécutant.

Sur la nécessité de mettre en place un outil de gestion capable d'identifier les heures passées par projet et par phase, voir n° 16.

Les salaires et autres coûts liés comprennent notamment les éléments suivants (voir MC 1172 à 1172-5) :

- les charges sociales, taxes assises sur salaires ;
- les primes ;
- les engagements de retraite (qui ne sont pas pris en compte en règles françaises si les engagements ne sont pas comptabilisés).

A notre avis En revanche, devraient être exclus la participation et l'intéressement dès lors que la formule

de calcul ne dépend en général pas de la production des logiciels, mais du résultat global.

Honoraires payés à des prestataires extérieurs pour paramétrer les logiciels et coûts de dépôt des brevets

6 Ces coûts doivent être imputables par projet. En principe, une facture qui ne permettrait pas d'affecter à tel ou tel projet le coût de la prestation ne devrait pas pouvoir être activée.

Quels sont les frais généraux de production incorporables dans le coût des logiciels ?

7 Pour chaque heure déclarée par le personnel directement engagé pour produire les logiciels (voir n° 5), les coûts complémentaires suivants sont, notamment, ajoutés au coût horaire pour valoriser le projet :

- le coût des bâtiments et du matériel de bureau et informatique qu'ils utilisent (voir n° 8) ;
- le coût des fournitures administratives qu'ils utilisent (voir n° 9) ;
- l'amortissement des licences utilisées pour produire les logiciels (voir n° 10).

Sur la prise en compte de la sous-activité dans l'évaluation des heures, voir n° 15.

Coût des bâtiments et du matériel de bureau et informatique

8 Le coût des bâtiments et équipements comprend notamment les éléments suivants :

- leur amortissement, les loyers et les redevances de crédit-bail les concernant ;
- le coût de leur fonctionnement (entretien, consommation en énergie, charges locatives, assurance...) ;
- les taxes foncières et CFE (pour la quote-part affectée aux bâtiments utilisés ; voir MC 1182 et 1182-1).

En pratique, le coût total des bâtiments est en général affecté aux personnels concernés sur la base d'une clef de répartition qui est fonction de la surface qu'ils occupent.

Coût des fournitures administratives

9 Le coût des fournitures administratives utilisées par le personnel travaillant sur le projet est inclus dans le coût de production s'il est possible de l'estimer de façon fiable.

Amortissement des licences utilisées pour générer l'actif

10 Seuls sont concernés les logiciels **exclusivement** utilisés pour les projets informatiques (codification et suivi). Sur les autres logiciels, voir n° 14.

Les coûts administratifs et les autres frais généraux sont-ils incorporables dans le coût des logiciels ?

11 Les coûts administratifs et autres frais généraux ne peuvent, en général, pas être inclus dans le coût d'entrée des logiciels créés en interne.

En effet, il s'agit de **frais fixes** engagés quel que soit le niveau d'activité. Ils ne remplissent donc pas le critère de frais « marginaux » (voir n° 4).

Toutefois, les textes précisent que les coûts administratifs sont inclus dans le coût de production lorsqu'ils concernent les **structures dédiées** (PCG art. 213-31) car dans ce cas ils sont directement attribuables à la mise en place du logiciel (Avis CNC n° 2004-15 § 4.3.2.1).

En pratique, les personnels administratifs d'une structure dédiée à des projets informatiques sont ceux qui travaillent exclusivement sur les projets informatiques. Leurs coûts sont incorporables au coût d'entrée des logiciels créés (voir n° 12 et 13).

En revanche, dès lors que ces personnels ne travaillent pas exclusivement sur ces projets, il est présumé que leur temps ne peut être affecté sur une base fiable aux logiciels créés. Leurs coûts ne sont donc pas incorporables (voir n° 14).

Coûts administratifs directement attribuables au projet

12 Sont concernés, au sein du personnel administratif, notamment :

- les personnels dédiés à l'encadrement des cellules techniques codifiant les programmes ;

- les personnels dédiés au pilotage des projets informatiques (voir n° 13).

Certaines organisations permettent d'inclure davantage de coûts administratifs.

Exemple

Tel est le cas, par exemple, lorsque sont identifiés au sein de l'organisation :

- un service ressources humaines de proximité pour les cellules techniques codifiant les programmes ;
- un service contrôle de gestion exclusivement dédié au suivi des projets (business plan, suivi des coûts, etc.) ;
- un service juridique spécialisé dans le dépôt des brevets liés aux logiciels développés.

Pour chaque heure déclarée par le personnel directement engagé pour produire les logiciels (voir n° 5), le coût de ces personnels administratifs est donc ajouté au coût horaire pour valoriser le projet.

Sur la prise en compte de la sous-activité dans l'évaluation des heures, voir n° 15.

Sont notamment à retenir les natures de coûts suivantes :

- les salaires et autres coûts qui leur sont liés (voir n° 5) ;
- le coût des bâtiments et équipements qu'ils utilisent (voir n° 8) ;
- le coût des fournitures administratives qu'ils utilisent (voir n° 9).

Frais de pilotage

13 Les frais de pilotage interviennent en continu tout au long des phases de conception du logiciel. Pour pouvoir activer les coûts liés au pilotage, les heures correspondantes doivent pouvoir être affectées par projet et par phase :

Phases	Exemples des tâches incombant au pilotage des projets	Traitement comptable
PHASE CONCEPTUELLE	Arbitrage durant la phase conceptuelle (choix du logiciel et des prestataires notamment).	Coûts comptabilisés en charges
PHASE DE PRODUCTION	Arbitrage durant la phase de production (décisions sur les règles de programmation notamment). Comité de pilotage, suivi, réalisation et mise à jour des plannings durant la phase de production.	Coûts activés
PHASE DE MISE A LA DISPOSITION DE L'UTILISATEUR ET DE SUIVI		Coûts comptabilisés en charges

Si les charges relatives au pilotage du projet ne peuvent pas être ventilées par étapes, l'ensemble des frais de pilotage est à comptabiliser en charges.

Sur la nécessité de mettre en place un outil de gestion capable d'identifier les heures passées par projet et par phase, voir n° 16.

Coûts administratifs non incorporables dans le coût des logiciels

14 Ne sont pas considérés comme des coûts directement attribuables à la création des logiciels :

- les coûts des directions non dédiées aux projets ;

En général, la direction financière et la direction des ressources humaines peuvent ainsi être exclues. Leurs coûts ne sont en effet pas engagés spécifiquement pour la création des logiciels. Et dès lors que ces effectifs ne déclarent pas leur temps sur les « codes projet », il n'est pas possible d'affecter une partie de leur temps, sur une base fiable, à la création des logiciels.

- l'amortissement du réseau informatique, serveur et logiciels non spécifiques à la codification des projets (et leur entretien).

1.4 Doit-on tenir compte de la sous-activité ?

15 Selon le PCG (art. 213-32), la quote-part de frais fixes correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

En pratique, pour éviter d'incorporer dans le coût d'entrée des logiciels de la sous-activité, le montant des frais généraux de production (voir n° 7 à 10) et des frais administratifs incorporables (voir n° 12) est rapporté à l'activité normale du personnel dédié à la production des logiciels (voir n° 5). C'est ce coût horaire complémentaire qui est ajouté au coût horaire direct du projet.

Il en résulte que la part de charges fixes non imputée se trouve ainsi rattachée à l'exercice dans lequel est constatée la sous-activité et reste donc en charges.

1.5 Quels sont les outils de gestion à mettre en place pour pouvoir activer ces coûts ?

16 Afin d'être en mesure de satisfaire les différents critères de comptabilisation (voir n° 3) et d'évaluation (voir n° 4 à 15), l'entreprise doit mettre en œuvre des outils de gestion permettant (Avis CNC n° 31) :

- d'individualiser nettement chaque projet ;

- d'évaluer, à chaque étape, les chances de réussite technique du projet ; l'entreprise doit être en mesure de démontrer que les conditions d'activation du logiciel sont réunies, de manière précise et matérialisée au travers de notes, comptes-rendus, etc. ;
- d'établir distinctement le coût de production par projet et par phase.

En général, l'affectation des temps déclarés sur les « codes projet » via des feuilles de temps renseignées par le personnel permet d'affecter les heures passées sur un projet et d'isoler les charges de personnel liées au projet.

Le coût de production d'un logiciel est calculé soit dans les comptes de la comptabilité analytique, soit à l'aide d'autres outils de gestion.

A noter Selon les textes :

- l'inexistence d'outils de gestion adaptés au suivi comptable d'un projet constitue un obstacle suffisant à l'inscription à l'actif (Bull. CNC, n° 71, 2^e trimestre 1987) ;
- si les différentes phases de conception du logiciel ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses au titre de ce projet sont comptabilisées en charges (PCG art. 212-3).

2. Comptabilisation

Comment comptabiliser les frais de création de logiciels ?

17 Les frais de création de logiciels constituent des productions immobilisées à comptabiliser en tant que tels.

Exemple _____

Prenons l'exemple de la société N qui produit ses logiciels en interne.

Les coûts engagés au cours de la phase de production du logiciel sont évalués à 1000, dont :

- 500 de charges du personnel productif ;
- 300 d'honoraires extérieurs ;
- 200 de frais de pilotage comprenant uniquement des charges de personnel.

Les écritures qui traduisent ces opérations sont les suivantes :

	62 Honoraires	64 Charges de personnel	72 Production immobilisée	205 Logiciels
Engagement des dépenses (a)				
Heures du personnel productif		500		
Honoraires des prestataires externes	300			
Heures du personnel administratif		200		
Coût de production (b)			1000	1000

Par souci de simplification, il n'est pas tenu compte dans cet exemple des effets de la TVA.

(a) Les dépenses engagées au cours de la phase de production (à compter de la date à laquelle les critères ont été remplis) sont comptabilisées par nature dans les comptes de la classe 6.

(b) La production de l'exercice constitue un produit d'exploitation enregistré à son coût de production, ce qui équilibre les charges correspondantes (PCG art. 942-20, 942-23 et 947-72).

Lorsque la production du logiciel n'est pas achevée à la clôture, le coût de production est comptabilisé au débit du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours ».

A noter En termes de présentation, les différentes natures de charges doivent donc apparaître dans le compte de résultat. Elles ne peuvent pas être compensées avec le produit du transfert de charges (C. com. art. L 123-19 et PCG art. 112-3).

3. Première comptabilisation à l'actif des frais de création de logiciels

Comment traiter la première activation des frais de création de logiciels ?

18 Comme indiqué plus haut (voir n° 16), l'activation des logiciels créés en interne nécessite de disposer d'outils de gestion capables d'identifier de manière fiable les coûts de production par projet et par phase. Selon le niveau de performance de ces outils

de gestion, tout ou partie des coûts engagés au titre de la création des logiciels est activable.

Une société peut ne pas activer ses logiciels créés en interne (ou n'activer qu'un coût incomplet) car elle ne s'estime pas en mesure d'évaluer de façon fiable les coûts de production de ses logiciels, puis mettre en place des processus et outils lui permettant d'évaluer de façon fiable ce coût de production. Dans ce cas, elle activera le coût de production (éventuellement complémentaire) des seuls logiciels créés à partir de la mise en place des nouveaux processus.

En effet, il s'agit d'un changement d'estimation **prospectif** qui n'a donc qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs (PCG art. 122-3).

Ce changement d'estimation est justifié par l'évolution des processus et des outils de gestion qui permettent de mieux appréhender le coût des immobilisations créées en interne et d'obtenir, de manière fiable, un coût de production plus complet.

Il ne peut s'agir d'un changement de méthode rétrospectif dans la mesure où il n'existe pas plusieurs méthodes pour évaluer les logiciels. En outre, les outils de gestion nouvellement mis en place ne permettraient pas de reconstituer le coût de production de logiciels créés dans le passé, lorsque les coûts ne pouvaient pas être suivis.