

# LA LETTRE DE XAVIER PAPER

## WWW.XAVIERPAPER.COM

Numéro 65

Décembre 2013

"Article publié le 22 novembre 2013 sur [www.lasyntheseonline.fr](http://www.lasyntheseonline.fr) "

### CONTRATS ASP ET SAAS : COMMENT COMPTABILISER LES VENTES DE LICENCES ET DE SERVICES ASSOCIES CHEZ L'EDITEUR ?

Dans son bulletin n° 171 de septembre 2013, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a publié la position (EC 2013-31) de la Commission des études comptables (ci-après la « **Commission** ») relative aux modalités de comptabilisation en chiffre d'affaires des revenus tirés par un éditeur de logiciels et progiciels informatiques de l'exploitation de contrats dits ASP « *Application Service Provider* » et SaaS « *Software as a Service* » (ci-après les « **Contrats** »).

#### LES RELATIONS CONTRACTUELLES ENTRE L'EDITEUR ET SES CLIENTS

L'éditeur exerce son activité dans le domaine de l'édition de logiciels et de progiciels informatiques dans le cadre des Contrats. Aux termes des conditions générales de vente régissant les Contrats, l'éditeur fournit à ses Clients des services leur permettant d'utiliser le progiciel à distance par le biais d'une simple connexion à internet. Ce service comprend notamment un droit d'utilisation du progiciel, un service de maintenance du progiciel et un service d'hébergement.

Le prix d'un abonnement annuel comprend la mise à disposition du progiciel (licence), les prestations d'hébergement et les prestations de maintenance, selon la répartition suivante :

- 70% pour la licence d'utilisation du progiciel ;
- 18% pour les prestations de maintenance (maintenance progicielle, support des administrateurs désignés, montée des versions du progiciel, correction des anomalies...) ; et
- 12% pour les prestations d'hébergement (infogérance de la plateforme, fourniture de l'infrastructure, des équipements et des logiciels nécessaires à l'exploitation, surveillance de la plateforme...).

Les Contrats fixent un prix annuel pour l'ensemble des services décrits ci-dessus. En cas de résiliation des Contrats résultant d'une faute de l'éditeur, ce dernier s'engage à rembourser ses clients, sur la base de la redevance annuelle, au prorata des prestations effectuées jusqu'à la date effective de résiliation.

Dans le cadre des dispositions contractuelles susvisées, l'éditeur peut-il comptabiliser les revenus relatifs à la licence d'utilisation du progiciel dès la date de signature des Contrats ? De même, peut-il étaler les revenus relatifs aux services associés (prestations de maintenance et d'hébergement) sur la durée des Contrats ?

#### L'ANALYSE DES DISPOSITIONS CONTRACTUELLES

Selon la Commission, conformément aux principes généraux de comptabilisation des produits, seuls les services rendus à la date de clôture de l'exercice peuvent être reconnus en chiffre d'affaires. Dans ce contexte, la définition du traitement comptable des revenus de l'éditeur suppose d'analyser les caractéristiques des prestations rendues, étant précisé que leur comptabilisation doit refléter les termes des Contrats et les conséquences juridiques qui en découlent.

---

Il convient donc de s'interroger sur la nature et sur l'interdépendance des prestations rendues par l'éditeur, sur le plan technique et sur le plan financier, au regard des dispositions contractuelles. A ce titre, il faut rechercher si les prestations rendues par l'éditeur, à savoir la concession d'un droit d'utilisation du progiciel ainsi que les prestations d'hébergement et les prestations de maintenance, sont indépendantes les unes des autres sur la durée des Contrats, si la prestation rendue à titre principal (vente de licence d'utilisation du progiciel) s'accompagne de prestations accessoires d'hébergement, sur la plateforme de l'éditeur, et de maintenance, ou si la prestation rendue consiste en une prestation globale de mise à disposition, sur la plateforme de l'éditeur, d'un ensemble de services.

Les dispositions contractuelles mettent en évidence une forte corrélation entre la possibilité d'accès des clients à la plateforme (qui matérialise l'exercice du droit à l'accès au progiciel) et les prestations d'hébergement et de maintenance, la réalisation des prestations d'hébergement et de maintenance rendant possible et pérenne l'accès des clients à la plateforme de l'éditeur. Sous cet angle, l'éditeur propose une offre de services intégrée techniquement.

Pour être qualifiées d'indépendantes sur le plan financier, les prestations rendues par l'éditeur doivent être valorisées de manière individuelle et rémunérées de manière indépendante : deux prestations sont réputées être rémunérées de manière indépendante si l'acquisition du droit à percevoir une rémunération au titre de la réalisation de la première n'est pas susceptible d'être remise en cause en cas de défaillance dans la mise en œuvre de la seconde.

Selon la Commission, une prestation accessoire est par nature dépendante de la prestation principale, l'ensemble faisant généralement l'objet d'une rémunération non individualisée ; dans ce cadre, les Contrats expriment de manière explicite les droits à rémunération respectifs des différentes prestations de mise à disposition de licence, d'hébergement et de maintenance ; néanmoins, dans l'hypothèse d'une résiliation des Contrats pour manquement de l'éditeur, ce dernier s'engage à rembourser ses clients, sur la base du montant de la redevance annuelle, au prorata des prestations effectuées jusqu'à la date de résiliation (part de la redevance liée à la licence incluse). Il existe donc des liens de dépendance dans le mode de rémunération des prestations rendues, tout manquement de l'éditeur au titre des prestations d'hébergement et de maintenance étant susceptible de remettre en cause sa rémunération relative à la concession de la licence.

## **LES MODALITES DE COMPTABILISATION DES REVENUS DE L'EDITEUR**

Au terme de l'analyse de la Commission, les prestations rendues par l'éditeur ne peuvent pas être réputées indépendantes sur le plan financier. Tant sur le plan technique que sur le plan financier, la prestation rendue consiste en une prestation globale de mise à disposition, sur la plateforme de l'éditeur, d'un ensemble de services dédiés à la gestion des ressources humaines et au suivi des formations des clients.

Les différentes prestations rendues par l'éditeur ne doivent pas s'analyser isolément, mais globalement toutes composantes confondues. En conséquence, leur comptabilisation en chiffre d'affaires doit s'opérer, sur une base globale, de manière linéaire en fonction de l'écoulement du temps, à compter de l'accès des clients à la plateforme, indépendamment des modalités de leur utilisation par ces derniers. Est donc proscrite toute règle conduisant à comptabiliser les ventes de licences d'utilisation du progiciel dès la date de signature des Contrats, puis à étaler les revenus tirés des prestations d'hébergement et de maintenance sur la durée des Contrats.

---

**PAPER AUDIT & CONSEIL**

222, boulevard Pereire  
75017 Paris, France  
+33 1 40 68 77 41  
[www.xavierpaper.com](http://www.xavierpaper.com)

**Xavier Paper**

+33 6 80 45 69 36  
[paper@xavierpaper.com](mailto:paper@xavierpaper.com)

**Patrick Grinspan**

+33 6 85 91 36 23  
[pgrinspan@xavierpaper.com](mailto:pgrinspan@xavierpaper.com)