

COMPTES ANNUELS - COMPTES CONSOLIDES

Contrats à long terme – Changement des modalités de mesure de l'avancement – Changement d'estimation

(EC 2017-32)

1^{ère} question

La nouvelle norme IFRS 15, qui entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018 et établit de nouvelles dispositions concernant la comptabilisation des produits, peut entraîner des changements de traitement comptable dans les comptes consolidés établis selon les normes IFRS.

Dès lors se pose la question des conséquences éventuelles des changements de traitement comptable opérés dans les comptes consolidés établis selon les normes IFRS, applicables aux contrats à long terme, dans les comptes annuels de ces mêmes sociétés établis selon le Plan comptable général (PCG).

Comptabilisation des contrats à long terme (y compris les contrats de VEFA)

Une société modifie sa méthode de mesure de l'avancement de ses contrats à long terme dans ses comptes consolidés établis selon les normes IFRS. Les deux cas suivants ont été identifiés :

- La prise en compte du coût du terrain dans la mesure de l'avancement des contrats de VEFA pour les sociétés qui utilisaient la méthode de l'avancement (auparavant elles n'intégraient pas le coût du terrain dans la mesure de l'avancement ni dans leurs comptes consolidés établis selon les normes IFRS ni dans leurs comptes annuels établis selon le PCG).
- Une société qui comptabilisait des encours significatifs sur la base d'une méthode de mesure de l'avancement fondée sur des jalons techniques (mesures physiques ou études) modifie la comptabilisation de ses contrats à long terme en n'utilisant plus les jalons techniques pour mesurer l'avancement dans ses comptes consolidés établis selon les normes IFRS.

Cette société doit-elle ou peut-elle changer de traitement comptable dans ses comptes annuels établis selon le PCG, c'est-à-dire changer ses modalités de calcul du pourcentage d'avancement afin de s'aligner sur le traitement retenu dans ses comptes consolidés établis selon les normes IFRS ?

2^{ème} question

De manière plus générale, une société décide de changer les modalités de mesure de l'avancement d'un contrat à long terme :

- Quelle est la nature du changement (changement de méthode comptable ? changement d'estimations et de modalités d'application ?) ?
- Quelles sont les conditions à respecter pour justifier le changement ? (par exemple changement concomitant à l'application d'IFRS 15 ?)

3^{ème} question

Dans quelles conditions une société qui établit des comptes consolidés selon le règlement CRC n° 99-02 peut-elle modifier les modalités de mesure de l'avancement d'un contrat à long terme ?

Rappel des textes applicables

1) Texte relatif à la permanence des méthodes

L'article 122-1 du PCG¹ indique : « *La comparabilité des comptes annuels est assurée par la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes qui ne peuvent être modifiées que si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.*

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables ».

2) Textes relatifs aux contrats VEFA et aux contrats à long terme

Selon l'article 622-1 du PCG, « *la vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme* ».

L'article 622-3 du PCG indique : « *Si l'entité retient la méthode à l'avancement et est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.*

Ce pourcentage est déterminé en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Peuvent être retenus :

- *le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,*
- *les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.*

Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

A la date de clôture, les produits contractuels sont comptabilisés en chiffre d'affaires puis régularisés le cas échéant, à la hausse comme à la baisse, pour dégager le résultat à l'avancement ».

3) Textes relatifs aux changements comptables

Avis n° 97-06 du Conseil national de la comptabilité relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations, changements d'options fiscales et corrections d'erreur

« 1.1 Changements de méthodes comptables

Le terme « méthode comptable » s'applique :

- *aux méthodes et règles d'évaluation ;*
- *aux méthodes et règles de présentation des comptes.*

Un changement de méthodes comptables résulte :

- *soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'une option implicite ou explicite existe. Cela constitue un changement de méthode comptable stricto sensu ;*
- *soit d'un changement de réglementation.*

¹ Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général.

1.11 *Changement de méthodes comptables stricto sensu*

Un changement de méthode n'est possible que s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables pour traduire un même type d'opérations ou d'informations : ce choix peut être implicite et résulter de la pratique en l'absence de texte, ou être explicite et résulter de l'existence d'une option dans les textes. Les différentes méthodes comptables applicables ne sont pas nécessairement équivalentes : certaines peuvent être considérées comme préférables car elles conduisent à une information financière manifestement meilleure ; dans ce cas un éventuel changement inverse ultérieur doit être considéré comme quasiment impossible.

[...]

Aux termes des textes rappelés ci-dessus et des considérations précédentes, un changement de méthode a pour cause des modifications intervenues dans la situation de l'entreprise ou dans le contexte économique, industriel ou financier. La décision de changer de méthode n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui rendent ce changement nécessaire car l'adoption d'une autre méthode prévue par les règles comptables fournit une meilleure information financière.

Ainsi, les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé pour la première fois peuvent procéder à des changements de méthodes en vue, par exemple, d'adopter les règles les plus généralement acceptées dans le secteur d'activité concerné. De même, les sociétés entrant dans un groupe peuvent modifier leurs méthodes comptables pour adopter celles de leur nouvel actionnaire en situation de les contrôler à condition que cela ne les conduise pas à abandonner des méthodes améliorant l'information telles que définies par le présent avis.

[...]

1.12 *A la différence des changements de méthodes qui sont opérés à l'initiative de l'entreprise, les changements de réglementation s'imposent à elle.*

Un changement de réglementation est décidé par une autorité compétente en la matière ; il n'a pas à être justifié par l'entreprise.

1.2 *Changements d'estimations et changements de modalités d'application*

L'application des méthodes et principes comptables passe par la mise en œuvre de modalités pratiques choisies au cas par cas par l'entreprise. Ces modalités peuvent, dans le cadre d'une même méthode, différer d'une entreprise à l'autre et, pour une même entreprise, dans le temps. Ces différences ou ces évolutions sont normales et sont assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations.

En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision ; ils ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. La procédure d'estimation dépend de jugements fondés sur les dernières informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes.

Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience ; par exemple, une nouvelle estimation de la durée de vie d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement futur. Le fait de réviser une estimation ne confère pas nécessairement à l'ajustement correspondant la qualité d'élément exceptionnel ni le caractère de correction d'erreur. Il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement dans les estimations. La modification est alors assimilée à un changement dans les estimations comptables et fait l'objet d'une information spécifique.

[...] ».

Avis n° 99-10 du Conseil national de la comptabilité relatif aux contrats long terme

« 2.6 Changements de situation et changements de prévision à terminaison

Au cours de la réalisation d'un contrat donné, l'entreprise peut se trouver :

- soit dans la situation de ne pas avoir, puis d'avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison,
- soit, à l'inverse, dans la situation d'avoir, puis de ne plus avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison.

Dans ces deux cas, elle adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice de modification.

De même, elle se trouve fréquemment dans la situation d'avoir à modifier en cours de contrat l'estimation du résultat à terminaison.

S'agissant d'un changement d'estimation, cette modification est enregistrée dans la période comptable au cours de laquelle elle intervient ».

Réponse de la Commission des études comptables

Remarque liminaire : Des travaux relatifs à la comptabilisation du chiffre d'affaires ainsi qu'aux conditions des changements de méthodes et d'estimations sont en cours à l'Autorité des normes comptables. Le résultat de ces travaux n'étant pas encore connu à la date de rédaction de cette réponse, l'analyse ci-après est menée conformément aux textes actuellement en vigueur, sans tenir compte des éventuelles conséquences que pourraient avoir les futurs règlements de l'Autorité des normes comptables.

a) Qualification d'un changement de modalités de mesure de l'avancement d'un contrat à long terme

Ainsi que l'indique l'article 622-3 du PCG, la mesure de l'avancement nécessite d'utiliser la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Ce même article propose des méthodes, telles que :

- l'avancement par les coûts,
- ou l'avancement par les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Bien que le PCG emploie le terme de « méthodes », la Commission considère que la « méthode » utilisée pour le calcul du taux d'avancement ne peut pas être qualifiée de méthode comptable au sens de l'article 122-1 du PCG.

En effet, une méthode comptable est une convention de comptabilisation ou d'évaluation que l'entreprise adopte initialement, de manière discrétionnaire lorsque les règles lui offrent un choix. Ainsi, pour comptabiliser un contrat à long terme, le PCG propose deux méthodes, l'avancement ou l'achèvement qui aboutissent à une présentation des états financiers très différente. Pour l'établissement de ses comptes, une entité retient l'une ou l'autre de ces deux méthodes sans avoir à justifier son choix (sous réserve de pouvoir mesurer de façon fiable l'avancement de ses contrats si cette méthode est retenue). A l'inverse, l'article 622-3 du PCG rappelé ci-dessus impose à l'entité d'utiliser la « méthode » qui mesure de façon fiable l'avancement d'un contrat, selon la nature des travaux réalisés.

En outre, l'avis CNC n° 97-06 précise que les changements de modalités pratiques de mise en œuvre d'une méthode comptable sont assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimation. Or, la Commission considère que la mesure de l'avancement par les mesures physiques ou par les coûts sont des modalités d'application de la méthode de l'avancement ; l'entité devant retenir la modalité qui mesure « de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés ». Cette modalité doit d'ailleurs être choisie, contrat par contrat, selon la nature des travaux et des contrats, et non de manière constante pour l'ensemble des contrats à long terme comme le serait une méthode comptable.

Enfin, la Commission rappelle que, conformément à l'avis CNC n° 97-06, en cas de difficulté pour distinguer un changement de méthode comptable d'un changement dans les estimations, la modification est assimilée à un changement dans les estimations comptables et fait l'objet d'une information spécifique.

En ce qui concerne la définition des coûts dans la mesure de l'avancement (lorsqu'une entité mesure l'avancement par les coûts) et, en particulier, l'inclusion ou non du coût du terrain dans le calcul de l'avancement d'un contrat de VEFA, la Commission considère qu'il s'agit également d'une modalité de mise en œuvre de la méthode de l'avancement.

b) Possibilité de modifier les modalités de mesure de l'avancement d'un contrat à long terme dans les comptes annuels

Selon l'avis CNC n° 97-06, « *une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience* ».

La modification des normes IFRS applicables aux contrats à long terme, qui étaient antérieurement semblables aux règles applicables aux comptes annuels, est une nouvelle information. Cependant, cette dernière n'est pas, en soi, une information qui conduit à revoir les estimations réalisées dans les comptes annuels dès lors que les règles du PCG sur la reconnaissance des produits relatifs aux contrats à long terme sont inchangées et ne font pas référence à la notion de transfert de contrôle introduite par la norme IFRS 15.

En conséquence, la seule modification des normes IFRS sur les contrats à long terme ne peut pas contraindre une entité à modifier ses comptes annuels. En outre, elle ne justifie pas, à elle seule, un changement d'estimations dans les comptes annuels.

En revanche, cette nouvelle norme peut conduire l'entité à faire une nouvelle analyse des contrats, à utiliser de nouveaux outils de suivi des coûts, à changer le mode de gestion et de suivi interne de la performance des contrats, etc. S'agissant des contrats de VEFA, une entité peut également être amenée à réaliser une nouvelle analyse de l'environnement des contrats de promotion immobilière. Tous ces éléments sont susceptibles de conduire l'entité à modifier ses modalités de mesure de l'avancement dans le but de fiabiliser cette dernière. Si tel est le cas, cette modification doit être documentée et faire l'objet d'une information en annexe.

Ainsi, sous réserve de justifier que les coûts engagés reflètent les travaux raisonnablement acceptés par le cocontractant, le recours à un outil de gestion permettant de suivre de manière fiable et à tout moment les coûts engagés attribuables à un contrat spécifique peut amener une entreprise à désormais comptabiliser le chiffre d'affaires de ses contrats au fur et à mesure des coûts, sans attendre le franchissement des jalons techniques, qu'il s'agisse de contrats de VEFA ou d'autres contrats à long terme.

c) Possibilité de modifier les modalités de mesure de l'avancement d'un contrat à long terme dans les comptes consolidés établis selon le règlement CRC n° 99-02

Comme indiqué ci-avant, un changement d'estimation n'étant pas conditionné à un changement de réglementation comptable, il doit être réalisé dans les comptes consolidés établis selon le règlement CRC n° 99-02 si les circonstances sur lesquelles reposait l'estimation initiale sont modifiées, conformément au § 1.2 de l'avis CNC n° 97-06. Le changement ainsi que ses motifs doivent être dûment documentés.

Si de nouvelles conditions ou informations conduisent à modifier les modalités d'avancement des contrats à long terme dans les comptes annuels, ce changement doit être opéré de la même façon dans les comptes consolidés établis selon le règlement CRC n° 99-02.