

# >> L'impact du passage aux IFRS pour les contrats à long terme

Par Xavier Paper,  
associé, Paper Audit  
& Conseil

**Lors du passage aux IFRS, les entreprises concernées par les contrats à long terme devront appliquer, en fonction de la nature de leurs contrats, la norme IAS 11 relative aux contrats de construction ou la norme IAS 18 relative aux produits. La comptabilisation des contrats à long terme concerne plus particulièrement les entreprises réalisant des opérations complexes de longue durée.**

En général, ces types de contrats sont spécifiquement négociés, portent sur la réalisation de biens ou services fréquemment complexes et prévoient que le droit de l'entreprise à percevoir des revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté. Se trouvent donc exclues les productions de biens en série. La durée des contrats doit être suffisamment longue, même s'il est vrai que la problématique attachée à la mesure des résultats à l'avancement se pose dès lors que les contrats ont des dates de démarrage et d'achèvement se situant dans deux exercices différents. En France, le Conseil national de la comptabilité (CNC) a émis, en 1999, un avis relatif aux contrats à long terme en tentant de s'aligner sur les normes IAS 11 et IAS 18 et en confirmant sa préférence pour la méthode de dégagement des résultats à l'avancement, sans toutefois pouvoir interdire, en raison des dispositions du Code de commerce, la méthode de reconnaissance des résultats à l'achèvement. Notons toutefois que les groupes français cotés opérant dans le domaine des contrats à long terme, notamment ceux évoluant dans le secteur du bâtiment et des travaux publics, n'ont pas attendu le passage aux normes IAS-IFRS pour appliquer la méthode préférentielle en vigueur en France, celle de l'avancement.

## 1 – UN CHANGEMENT DE RÉFÉRENTIEL SANS IMPACT SUR LES RÉSULTATS

S'agissant des modalités d'application de la méthode à l'avancement, le passage aux

normes IAS-IFRS ne devrait pas avoir d'impact sur les résultats pour les groupes français qui appliquaient déjà cette méthode. En effet, le texte voté par le CNC s'inscrivait déjà dans le cadre de la convergence des référentiels comptables, même si l'alignement sur les normes IAS-IFRS n'a été que partiel, ces dernières excluant toute possibilité d'utilisation de la méthode à l'achèvement. Or, en France, l'application de cette méthode demeure possible. L'application de la méthode à l'avancement repose sur la capacité de l'entreprise à déterminer de façon fiable les résultats à terminaison. En présence d'une telle capacité, le résultat à l'avancement est calculé, de manière lissée, par application du pourcentage d'avancement au résultat estimé à fin d'affaire. En l'absence d'une telle capacité, aucun profit ne doit être dégagé, le chiffre d'affaires comptabilisé étant limité au coût des travaux exécutés. La fiabilité des estimations de résultat à fin d'affaire repose notamment sur la capacité d'identifier clairement le montant total des produits et des coûts (encourus et à encourir) imputables au contrat, et sur l'existence d'outils de gestion permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser périodiquement les estimations de résultats initiales.

Le calcul du pourcentage d'avancement résulte soit du rapport mathématique entre le coût des travaux exécutés et le coût total estimé des travaux, soit de mesures physiques ou d'études permettant d'évaluer le volume des travaux exécutés. Dans l'hypothèse où, à un stade d'avancement donné, l'entreprise est dans une situation de dépassement significatif par rapport aux

coûts estimés en début de contrat, l'application du ratio ci-dessus est susceptible de conduire à une surévaluation des résultats. Dans ce cas, l'utilisation de mesures physiques est préférable.

## 2 – UN CHANGEMENT DE RÉFÉRENTIEL ENTRAÎNANT DES CHANGEMENTS DE PRÉSENTATION

S'agissant de la présentation des états financiers, le passage aux normes IAS-IFRS va entraîner quelques changements sur les lignes du bilan. Les comptes de stocks liés aux encours de production de biens ou de services, correspondant aux coûts encourus, les comptes clients correspondant aux factures émises ou à établir, les dettes liées aux appels de fonds encaissés et les éventuelles provisions pour pertes à terminaison vont disparaître, pris individuellement. En effet, la norme IAS 11 impose une présentation compensée, contrat par contrat, au terme de laquelle les entreprises vont devoir agréger sur une ligne unique l'ensemble des rubriques précitées, majorées du profit dégagé en fonction du pourcentage d'avancement ou diminuées de la perte dégagée en fonction du pourcentage d'avancement. Le solde correspondant, présenté à l'actif ou au passif selon son signe, est intitulé «créance sur les clients» ou «dette envers les clients» et fournit une information de gestion précieuse : le décalage éventuel entre le rythme de dégagement du chiffre d'affaires et le rythme d'encaissement des appels de fonds adressés aux clients ■