

## Comptabilité

Chiffre d'affaires en règles françaises : l'Autorité des normes comptables publie un projet de règlement

Vincent Gilles, senior manager, Mazars

***L'Autorité des normes comptables (ANC) a publié un projet de règlement sur la comptabilisation du chiffre d'affaires, soumis à une consultation publique jusqu'au 12 novembre 2019. Le texte définitif pourrait être publié d'ici la fin de l'année.***

### ***1. Un projet ambitieux***

Les dispositions actuelles du Plan comptable général (PCG) sont très succinctes sur ce sujet (hormis pour les contrats à long terme). L'objectif est donc ambitieux : ce futur règlement vise en effet à doter le référentiel français, pour la première fois, d'un corpus de règles complètes et cohérentes sur la comptabilisation du chiffre d'affaires.

Sa portée (tous les secteurs sont potentiellement visés, dans la mesure où leur comptabilité relève du PCG) explique qu'il soit soumis à une consultation publique.

De nombreuses contraintes étaient à prendre en compte pour son élaboration : répondre aux besoins d'entreprises de toute taille (simplicité pour les plus petites entreprises ; divergences limitées avec la norme IFRS 15 sur le chiffre d'affaires pour les sociétés cotées), tout en évitant (autant que possible) la création de nouvelles divergences avec la fiscalité. Il n'est donc pas étonnant qu'il ait fallu trois ans à ce projet pour aboutir.

### ***2. Une nouvelle définition du chiffre d'affaires***

La définition du chiffre d'affaires serait la suivante : «Le chiffre d'affaires correspond au montant des ventes de biens et de services liés à l'activité normale et courante de l'entité.» Un commentaire infra-réglementaire précise que la notion «d'activité normale et courante» s'apprécie au regard du «modèle économique» de l'entité. Le chiffre d'affaires ne serait donc plus limité aux opérations comptabilisées dans les comptes 70 du PCG actuel : en fonction du «modèle économique» de l'entité, des transactions telles que les redevances de licence ou des ventes d'immobilisations pourraient également être présentées en chiffre d'affaires.

### ***3. Une méthodologie d'analyse des contrats (autres que les contrats à long terme)***

Pour les contrats autres que les contrats à long terme, le futur règlement prévoit une méthodologie d'analyse consistant, à partir de l'accord contractuel, à identifier les «livrables», puis leur «délivrance» (ponctuelle ou sur une durée définie contractuellement).

L'identification des livrables repose sur une démarche très proche de celle prévue par IFRS 15 pour l'identification des «obligations de prestations» au sein d'un contrat. Pour être considéré

comme un livrable, un bien ou service (ou groupe de biens ou services) doit respecter deux critères cumulatifs :

- le client doit pouvoir utiliser le bien ou service, le vendre, le consommer seul ou en le combinant avec d'autres ressources externes ; et
- l'accord ne doit pas prévoir, de la part de l'entité, un important travail d'intégration, de modification ou d'adaptation avec d'autres biens ou services prévus par l'accord.

Point important, le projet de règlement inclut une présomption de livrable unique lorsque l'accord comprend un prix unique global.

Le chiffre d'affaires, comprenant les éléments de prix fixes et variables (hors taxe collectée) prévus par l'accord contractuel, est ensuite alloué aux livrables identifiés :

- sur la base des prix contractuels, si l'accord comprend des prix distincts ;
- au prorata de leurs prix de marché, de leurs coûts, ou selon une autre méthode estimée pertinente par l'entité, si l'accord comprend un prix unique.

Le fait générateur pour chaque livrable - reposant sur le principe de «délivrance» - est apprécié en fonction de l'accord et de la nature du livrable. Il correspond au «transfert du ou des livrables en la jouissance et la possession par le client» et intervient lorsque «rien ne s'oppose plus du fait de l'entité, à ce que le client dispose et tire avantage du livrable».

Des exemples viennent illustrer l'application de ce nouveau concept (inspiré du Code civil) dans différentes situations, notamment lorsque la délivrance intervient sur une durée définie contractuellement, ce qui implique de choisir la mesure d'avancement la plus appropriée.

#### ***4. Processus de consultation et calendrier***

Les commentaires peuvent être envoyés à l'ANC jusqu'au 12 novembre 2019 au plus tard. Le futur règlement pourrait être adopté avant la fin de l'année pour une application obligatoire en 2021 ou 2022.