

Chronique

DROIT DES NOUVELLES TECHNOLOGIES

LA « REVENUE RECOGNITION » DANS LES CONTRATS INFORMATIQUES

PAR HENRI ALTERRMAN*, FABRICE PERBOST**
ET SABINE LIPOVETSKY***

La « *revenue recognition* » ou « *reconnaissance du revenu* » est un des principes fondamentaux du Plan général comptable américain (« *Generally Accepted Accounting Principles* »). Elle consiste en un ensemble de règles permettant d'identifier et de comptabiliser correctement le revenu (bénéfice ou chiffre d'affaires) généré par une société américaine. Reconnaître le revenu, c'est considérer que le revenu provenant d'un contrat est légalement acquis par une entreprise américaine, que le client ait payé ou non, dès lors qu'un certain nombre de règles ont été suivies. Avant la fin de chaque trimestre (« *quarter* ») se pose le problème de la reconnaissance comptable des revenus à l'occasion de la vente d'équipements (matériels ou logiciels) ou de services et de la négociation des contrats y afférents (contrat clés en main, contrat de vente, contrat de licence, de maintenance, etc.). Le respect des règles de reconnaissance du revenu est essentiel tant pour des raisons comptables, légales que financières.

Si ces dispositions doivent impérativement être respectées par les sociétés cotées américaines, elles s'imposent également, sans être obligatoires d'un strict point de vue légal, à toute société française souhaitant couvrir les marchés financiers de sa crédibilité et ainsi assurer sa croissance future, ce qui présente une importance toute particulière dans le domaine des nouvelles technologies.

Cette pratique a été, par ailleurs, le nerf de la capitalisation des sociétés de la « nouvelle économie » qui l'ont utilisée pendant un temps pour gonfler, parfois de façon outrancière, leurs états financiers. La reconnaissance des revenus a en effet été utilisée par les sociétés de nouvelles technologies pour anticiper leurs performances financières, aux seules fins de répondre à chaque trimestre aux attentes des investisseurs. Certaines sociétés ont même fait de cette possibilité de séduction à court terme l'unique priorité de la documentation fournie aux investisseurs, sacrifiant ainsi la crédibilité du secteur des nouvelles technologies sur l'autel de la capitalisation à court terme.

La reconnaissance des revenus est aujourd'hui un enjeu majeur du retour du binôme vertueux « confiance/croissance » dans nos économies et qui est l'objectif principal des politiques économiques actuelles de tous les pays industrialisés.

* Henri Alterrman est avocat honoraire et président d'Honnoré de Mafra.

** Fabrice Perbost est avocat associé au cabinet Kahn et Associés.

*** Sabine Lipovetsky est avocate associée au cabinet Kahn et Associés.

L'importance que prend la *revenue recognition* dans la mise en place des états financiers des sociétés est d'autant plus forte que cette pratique se doit d'être rigoureuse, dans le respect de règles complexes.

1 - Quelles méthodes applicables ?

1.1. Le *Statement of Position* (SOP) 91-1, amendé significativement par le SOP 97-2 et le SOP 98-9 et publié par l'*Accounting Standards Executive Committee* (AECSEC), fixe les principes généraux relatifs à la reconnaissance du revenu lié aux contrats informatiques (contrat clés en main, contrat de licence, de maintenance, etc.) et aux produits (les revenus liés aux produits logiciels et ceux liés aux produits matériels se comptabilisent différemment).

D'autres textes, plus ou moins spécifiques et contraignants, sont venus compléter ces règles. Compte tenu du nombre croissant de produits matériels intégrant des composants informatiques et logiciels, la question de la comptabilisation des revenus liés à ce type de produits s'est en effet posée avec plus d'acuité.

Ainsi, le SOP 97-2 ne s'applique pas aux produits et services contenant des éléments logiciels qui sont accessoires par rapport au produit ou au service dans son ensemble.

De même, le *Financial Accounting Standards Board* (FASB) a émis, en septembre 2009, l'*Emerging Issues Task Force* (EITF) 09-3, dénommé « *Certain Arrangements That Include Software Elements* ». L'EITF 09-3 (devenu ASU 2009-14) vise à amender le SOP 97-2 en excluant de son champ d'application certains produits comportant des éléments logiciels et des éléments non logiciels¹⁰. Ne sont plus convertis par le SOP 97-2, les produits matériels fonctionnant ensemble pour composants logiciels et des composants non logiciels principale. L'EITF 09-3 ne crée pas une nouvelle méthode de reconnaissance du revenu, mais est susceptible d'avoir des incidences importantes dans la comptabilisation des revenus liés aux contrats informatiques. L'EITF 09-3 s'appliquera aux ventes conclues ou modifiées de façon substantielle au cours des exercices ouverts à compter du 15 juin 2010.

1.2. Le 19 décembre 2008, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) a publié, conjointement avec le FASB, un *Discussion Paper* sur la comptabilisation du revenu. L'objectif est de proposer un modèle unique de reconnaissance du revenu qui remplacerait ainsi les deux modèles prévus actuellement par les normes IAS 18, *Produits des activités ordinaires*, et IAS 11, *Contrats de construction*. La future norme devrait s'appliquer à l'ensemble des contrats conclus avec les clients. Selon ce projet, le revenu devrait être comptabilisé lorsque l'entité satisfait à l'une des obligations contractuelles, à savoir transférer le bien ou réaliser le service promis dans le contrat. Le *Discussion Paper* propose de définir et de comptabiliser séparément le revenu lié à chaque « composante » d'un contrat (dénommée « *performance obligation* »), c'est-à-dire à chaque promesse faite de transférer un bien ou de réaliser un service. Les obligations devront ainsi être comptabilisées séparément si les biens à livrer ou les services à rendre sont transférés au client à des dates différentes. Par exemple, un contrat de vente d'un bien avec une prestation d'entretien contient deux composantes : la vente du bien et la prestation

d'entretien. Le revenu lié à chaque composante est ainsi comptabilisé séparément, respectivement lors de la livraison du bien et lors de la réalisation de la prestation. L'identification des différents composants d'un contrat est primordiale, car elle conditionne le rythme de reconnaissance du revenu.

L'adoption de cette norme pourrait avoir des conséquences importantes dans le mode de reconnaissance des revenus, notamment dans le cas des contrats comprenant des garanties ou d'autres services après-vente : ces services devront être considérés comme des obligations et le revenu devra être comptabilisé lorsque ces obligations seront satisfaites. Il ne sera donc plus possible de provisionner les coûts à venir. En effet, selon les normes actuelles, le revenu est comptabilisé à la date de transfert des risques et avantages pour les ventes de biens, et à l'avancement pour les ventes de services et les contrats de construction, et non à la date du transfert du contrôle du bien ou du service.

1.3. En pratique, les méthodes de reconnaissance du revenu lié aux contrats informatiques varient d'une entreprise à l'autre. La plupart des sociétés de nouvelles technologies américaines cherchent, en principe, à maximiser et « anticiper » leur performance financière en reconnaissant leur revenu le plus tôt possible, afin de répondre, chaque trimestre, aux demandes des investisseurs publics et des différents institutions financières. L'audit annuel des comptes de la société ne suffit effectivement plus aux investisseurs qui ont pour coutume de juger les résultats financiers d'une société et de les comparer à ceux des autres sociétés concurrentes tous les trois mois. En revanche, dans des cas plus isolés, un étagement progressif mais régulier, du revenu sur l'année comptable, voire même un provisionnement des résultats futurs (*freezing*), peut être privilégié. Des résultats financiers en progression constante (même faibles), plutôt que des résultats chaotiques qui interdisent toute projection crédible des revenus potentiels, peuvent alors être présentés. La régularité des résultats successifs rassure alors les investisseurs, parce qu'elle leur permet d'anticiper de façon rationnelle sur les bénéfices futurs.

II - L'application de la « reconnaissance de revenu » dans la rédaction et la négociation des contrats

2.1. D'une façon générale, le revenu d'un contrat informatique sera considéré reconnu (i) si l'accord des parties est matérialisé par un contrat ou un bon de commande, (ii) si la livraison et la réception ou l'installation du produit a eu lieu, (iii) si le prix du contrat est fixé ou déterminable et (iv) si l'encaissement est probable.

2.2. Sur la base de ces conditions, les acteurs qui interviennent dans la rédaction et la négociation de contrats dans le domaine des nouvelles technologies doivent s'assurer que lors des grandes étapes de la transaction commerciale (l'expédition, la recette et le paiement des équipements) la reconnaissance du revenu n'est pas différée.

a) Pour l'expédition des matériels, il faut choisir un Incoterm qui transfère la responsabilité et les risques à l'acheteur le plus rapidement possible. Ainsi, certains équipements américains privilégient le FCA (livraison des marchandises à un transporteur nommé par l'acheteur au lieu convenu)¹ alors que d'autres appliquent le DDU (livraison des marchandises au dépôt de l'acheteur)².

b) S'agissant de l'installation et de la recette des équipements, il convient, la encore, d'aller vite. Une recette complexe qui s'étale dans le temps retarde d'autant la reconnaissance du revenu. On prendra donc soin de refuser toute clause qui lie le paiement à l'installation ou à la recette. Si le principe d'une décorrélation entre la recette et le paiement n'est pas acceptable par le client, il faudra s'attacher à en minimiser les effets en négociant les montants. Certaines sociétés standardisent, par exemple, la reconnaissance du revenu à la date d'expédition, dès lors que le montant qui dépend de la recette est inférieur ou égal à 10%. De même, une fois qu'une première recette a été réalisée pour un produit, on fera en sorte que les autres recettes pour les mêmes produits soient simplifiées et écourtées, notamment dans l'hypothèse d'un déploiement. Ce sera également le cas si le produit a déjà fait l'objet d'un contrat d'évaluation dont les termes sont repris dans le contrat d'achat.

Pour les contrats complexes faisant intervenir à la fois des logiciels, du matériel et des services informatiques, d'autres éléments sont susceptibles de différer le moment où le revenu pourra être reconnu. Par exemple, le revenu d'un contrat de contrat ainsi que de son exécution. Par exemple, le revenu d'un contrat portant sur un logiciel spécifique composé d'éléments multiples (améliorations, logiciels provenant de tiers nécessaires au fonctionnement du logiciel principal, interfaces complexes, frais de services d'installation et de formation, assistance téléphonique, etc.) a toutes les chances d'être reconnu au fur et à mesure des acceptations par le client, qui conditionnent ou ponctuent la réalisation du projet plutôt qu'au moment de la livraison, voire de l'expédition.

c) Enfin, des délais de paiement trop longs, la possibilité laissée au client de se faire rembourser le prix payé, de retourner les équipements ou de résilier le contrat, une garantie anormalement longue ou étendue sont autant d'éléments qui peuvent également avoir pour conséquence la reconnaissance ultérieure du revenu. On s'attachera donc à aussi à en limiter au maximum la portée.

Des lors, on comprend l'importance de prendre en compte la « *revenue recognition* » lors de la rédaction ou de la négociation d'un contrat informatique auquel une société américaine ou une de ses filiales est partie. Le contrat n'est pas seulement un document juridique, il est également un champ de tensions économiques et, avant tout, la principale ressource des sociétés de nouvelles technologies. Il est donc indispensable d'intervenir sur les clauses qui ont un impact direct sur le revenu de l'entreprise, en relation étroite avec les objectifs du client. A cet effet, le juriste devra prêter une attention toute particulière au rythme des « *quarters* », afin de faciliter, dès que possible, la signature des contrats et la reconnaissance de revenu y afférente avant la fin de chaque trimestre et année fiscale. Bien que soumis à une pression supplémentaire, le juriste a ainsi l'opportunité de ne plus rester dans une domesticité du droit en participant activement à toutes les phases commerciales pour accompagner efficacement son client, et en revendiquant, de ce fait, un rôle plus important dans la rédaction et la négociation des contrats informatiques.

Notes :

1- Depuis la création en juillet 2009 de l'Accounting Standards Codification, le SOP 97-2 est toujours maintenu dans l'ASC 985-605, *Software Revenue Recognition*.

2- Free Carrier (« Franco Transporteur »).

3- Delivered Duty Unpaid (« Rendu Droits Non Acquittés »).