

ACTUALISATION

en date du 05/02/2018

Chapitre 3 – Les autres produits et charges

1.1. Les produits des activités ordinaires : IFRS 15 en remplacement des IAS 11 et 18

A compter des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2018, l'IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients » remplace les IAS 11 et 18 qui portent respectivement sur les contrats de construction et les produits des activités ordinaires.

Cette norme vise à comptabiliser les produits issus des activités ordinaires (ventes de biens, contrats de construction, contrats de services) en fonction du transfert des biens et services promis aux clients. Elle s'applique à chaque contrat signé avec les clients. Toutefois, dès lors que des contrats (ou obligations de prestation) présentent des caractéristiques similaires, il est possible de se situer au niveau du portefeuille de contrats si cela n'impacte pas de manière significative les états financiers par rapport à une prise en compte individuelle des contrats.

Avec l'IFRS 15, la comptabilisation du chiffre d'affaires s'appuie sur les cinq étapes suivantes :

1. Identification des contrats conclus avec le client.

Le contrat doit notamment permettre d'identifier les biens ou services à produire et les modalités de paiement. La comptabilisation de ses revenus suppose l'existence d'une forte probabilité de règlement du client au moment de l'exigibilité du prix.

En l'absence de contrats conclus avec le client, les paiements reçus par l'entreprise sont comptabilisés en produits des activités ordinaires si elle n'a plus d'obligations de fournir des biens et services au client et si la contrepartie (ou sa quasi-totalité) a été reçue. En d'autres termes, l'opération entre la firme et son client est alors arrivée à son terme.

Lorsque des contrats sont conclus à la même date (ou à une date rapprochée) avec le même client, ils doivent être comptabilisés comme un contrat unique s'ils sont fortement interdépendants. Exemples : contrats négociés ensemble avec un même objectif commercial, règlement à recevoir lié à l'exécution d'un autre contrat ou contrats avec des biens ou services répondant à une même obligation de prestation.

2. Identification des obligations de prestation du contrat

Une obligation de prestation prévoit la fourniture au client d'un bien ou d'un service (ou d'un groupe de biens ou services) distinct des autres biens et services du contrat. Exemples : vente de biens produits ou marchandises, fourniture de services, construction ou développement d'un actif pour le client, concession d'une licence. Les revenus générés par un contrat sont comptabilisés en fonction de la réalisation de chaque obligation de prestation du contrat. Un contrat pouvant contenir plusieurs obligations de prestation, il convient de l'analyser en détail. Ainsi, dans le secteur de la téléphonie mobile, la vente d'un *package* « téléphone + abonnement de 24 mois » se traduit par l'enregistrement du chiffre d'affaires lié au téléphone au moment de la vente/livraison de l'appareil et de l'abonnement téléphonique sur les 24 mois de réalisation de la prestation de service. De la même manière, la vente d'un matériel avec un contrat d'entretien ou de garantie (autre que la garantie légale) comprend deux obligations de prestation distinctes : la vente du matériel et la prestation d'entretien ou de garantie.

La réalisation de l'obligation de prestation est liée au transfert du contrôle des biens et services au client. Cela signifie que le client peut alors décider de l'utilisation de ces biens et services et en obtenir la quasi-totalité des avantages économiques (les flux de trésorerie futurs). Ce transfert du contrôle peut être réalisé à un instant précis lors de la vente/livraison ou de manière progressive (exemple : contrat de construction ou contrat de services).

Cette étape d'identification des obligations de prestation du contrat est cruciale. Elle conditionne les dates de comptabilisation des revenus (et la reconnaissance de la marge). Dès lors qu'un contrat est composé de plusieurs obligations de prestation, il n'est pas possible de le considérer comme un ensemble homogène. Sa décomposition n'est toutefois pas toujours aisée. Il est parfois difficile de se prononcer sur le caractère

« distinct » ou non des biens ou services à fournir, notamment pour les contrats de construction ou d'ingénierie.

3. Identification du prix de vente

Le prix de vente est le montant attendu par l'entreprise en contrepartie des biens et services promis au client. Ce prix intègre les montants variables (rabais, pénalités de retard, primes de performance...) dans la limite de la part « hautement probable ».

En présence de paiements en avance ou différés, le prix est ajusté pour tenir compte de la composante « financement ». La différence entre le montant reçu ou à recevoir et le montant ajusté correspond à la partie « intérêts » à inscrire en produits financiers sur la durée du règlement en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif. Le prix ajusté de la composante « financement » correspond à l'estimation du prix de vente au comptant. Cet ajustement n'est toutefois pas nécessaire lorsque le délai entre le paiement et la fourniture du bien ou du service n'est pas significatif : durée inférieure ou égale à une année.

Le risque client, quant à lui, est traité par l'IFRS 9 (se reporter au chapitre précédent).

4. Répartition du prix de vente entre les différentes obligations de prestation du contrat

A la date de signature du contrat, l'entreprise doit estimer le prix de vente du bien ou du service de chaque obligation de prestation. Le prix de vente du contrat est ensuite réparti entre les différentes obligations *au prorata* de leurs prix de vente spécifiques. Lorsque le montant total du contrat est inférieur à la somme des prix de vente individuels, cette approche aboutit à une répartition proportionnelle de la réduction (remise accordée) entre les différentes obligations composant le contrat (sauf à démontrer que cette remise est liée à un élément particulier).

Si le prix de vente propre à chaque obligation de prestation n'est pas observable, il convient de recourir aux méthodes d'évaluation suivantes :

- la valeur de marché ajustée à la situation de l'entreprise en s'appuyant, par exemple, sur les prix pratiqués par les concurrents pour des biens ou des services semblables,
- le coût attendu augmenté d'une marge,
- l'approche résiduelle obtenue, pour un bien ou service, par différence entre le prix total du contrat et la somme des prix de vente observables pour les autres obligations de prestation.

5. Comptabilisation du contrat

La comptabilisation du chiffre d'affaires d'une obligation de prestation (un bien ou un service) intervient lors du transfert du contrôle. Celui-ci peut intervenir à une date donnée (exemple : la livraison du bien) ou être progressif.

Lorsque l'obligation de prestation est remplie à un moment précis, il faut déterminer la date de transfert du contrôle. Il s'agit de la date à laquelle le client peut décider de l'utilisation des biens et services sous-jacents et en obtenir la quasi-totalité des avantages économiques. Pour déterminer cette date, il convient de s'interroger sur les points suivants : obligation de règlement du client, titre de propriété de l'actif détenu par le client, transfert de la possession matérielle de l'actif, transfert des risques et avantages importants liés à la propriété de l'actif, acceptation de l'actif par le client.

Une des principales difficultés consiste à se prononcer sur le caractère progressif ou non du transfert du contrôle. Trois cas de figure de transfert progressif sont définis. Si l'obligation de prestation ne se situe dans aucune de ces situations, le transfert du contrôle est considéré intervenir à une date donnée. Les trois cas de figure sont :

- le client reçoit et consomme les avantages au fur et à mesure de la prestation de l'entreprise (cas des prestations simples comme les prestations de maintenance ou de nettoyage),
- le client contrôle l'actif au fur et à mesure de sa création en raison, par exemple, d'un transfert de propriété au client au fur et à mesure de la construction de l'actif (exemple des ventes en l'état futur d'achèvement d'un bien immobilier à construire) ou de travaux réalisés sur un actif déjà détenu par le client (exemples : travaux de réfection d'un immeuble appartenant au client, construction d'un bien immobilier sur le terrain du client),
- l'entreprise ne peut pas utiliser, pour un autre usage, l'actif créé par sa prestation et elle a droit à un paiement pour la prestation réalisée jusqu'à la date considérée (exemples : contrat de *consulting* ou d'ingénierie, production d'un actif très spécifique).

Si le résultat d'une obligation de prestation réalisée progressivement peut être estimé de façon fiable, ses charges et produits sont inscrits au résultat en fonction du degré d'avancement à la clôture de chaque exercice. L'intérêt de cette approche (méthode à l'avancement) est de faire ressortir le résultat dégagé au fur et à mesure de l'avancement de l'obligation (le transfert des biens et services au client) et donc de mieux respecter le principe de séparation des exercices. Son principal risque réside dans un lissage potentiel des résultats au travers d'un calcul erroné du degré d'avancement. La méthode à l'achèvement qui consiste, au contraire, à

comptabiliser le résultat de l'opération en fin de contrat n'est pas autorisée avec les IFRS.

Le degré d'avancement doit refléter la progression du transfert du contrôle de l'obligation au client. L'entreprise a le choix entre plusieurs méthodes :

- les méthodes fondées sur les extrants (*outputs*) s'appuient sur la valeur, pour le client, des biens et services reçus (exemples : nombre d'unités livrées / nombre total d'unités à livrer, valeur des prestations exécutées / valeur totale des prestations à livrer, nombre d'étapes importantes franchies / nombre d'étapes totales...),
- les méthodes fondées sur les intrants (*inputs*) calculent le degré d'avancement par rapport aux moyens utilisés (exemples : coûts des travaux exécutés / coûts totaux estimés, nombre d'heures travaillées sur le nombre total prévu...).

En cas de changements d'estimations, le nouveau degré d'avancement est défini sur une base cumulée des évaluations actuelles des produits et des coûts du contrat. Le changement d'estimations impacte le résultat de l'exercice et des exercices ultérieurs.

Lorsqu'un paiement du client intervient (ou est exigible) en contrepartie d'une prestation (biens ou services) à fournir, l'entreprise doit inscrire un « passif sur contrat » (une dette) dans l'état de la situation nette (le bilan) au titre d'une avance. A l'inverse, la fourniture d'une prestation entraîne un « actif sur contrat » (comme une créance) dans l'attente du règlement du client. Cet actif fait alors l'objet du test de perte de valeur défini par l'IFRS 9.

Cas particuliers :

1. Avec la méthode à l'avancement, si le résultat de l'obligation de prestation ne peut pas être évalué de manière fiable, les dépenses supportées sur l'exercice au titre de cette obligation sont enregistrées en charges. Quant aux produits, ils ne sont comptabilisés qu'à hauteur des coûts encourus à condition qu'ils soient recouvrables. Cela revient à ne pas faire ressortir de résultat sur l'obligation tant qu'elle n'est pas terminée (*se reporter à la question 3 du QCM pour un exemple chiffré*).

2. Si l'entreprise agit comme mandataire, le chiffre d'affaires à comptabiliser se limite au montant des honoraires ou de la commission à recevoir en échange de la prestation fournie.

La comptabilisation des produits ordinaires s'accompagne de la publication d'informations en annexe devant permettre de « comprendre la nature, le

montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires... provenant des contrats conclus avec les clients » (IFRS 15 §. 110).

1.2. Les contrats de construction

Ce paragraphe n'a plus lieu d'être. L'IAS 11 a été annulée et remplacée par l'IFRS 15 présentée dans le paragraphe précédent.

L. TOUCHAIS