

# IFRS 15

## Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients

### 1. Objet de la norme

La Norme IFRS 15 est, il convient de le souligner, la première norme « universelle » résultant d'une convergence entre les référentiels IAS/IFRS (IFRS 15) et les US GAAP (ASC 605).

Elle établit les principes permettant de dispenser des informations pertinentes aux utilisateurs des états financiers, notamment quant à la nature, au montant, à la périodicité et aux incertitudes des revenus ainsi qu'aux cash-flows revenant à l'entreprise résultant des contrats conclus avec les clients.

Elle doit être appliquée par une entité uniquement si l'autre partie au contrat est un client et si ce contrat n'est pas expressément visé par une autre norme.

### 2. Contenu de la norme

#### 2.1 Les évolutions majeures apportées par la Norme IFRS 15

- a. Le principe de base de cette Norme conduit l'entité à comptabiliser uniquement les recettes qu'elle s'attend à recevoir du client en contrepartie d'un transfert de biens ou d'une prestation de services.

Auparavant, la Norme IAS 18 reposait sur un concept différent : les revenus devaient être évalués à la juste valeur, définie comme étant le montant auquel un actif peut être échangé et un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions normales de concurrence.

Dorénavant, la Norme IFRS 15 impose de prendre en compte le montant probable que l'entité s'attend à percevoir en échange de biens ou de services transférés ou rendus au client. Ainsi, l'évaluation de ce montant se base-t-elle uniquement sur l'aptitude et l'intention du client à payer les montants dus à leur(s) échéance(s) prévue(s).

Exemple 1 : Une entité vend 1 000 pièces d'un produit à un client qui s'est engagé contractuellement à payer en contrepartie une somme de 1 000.

Il s'agit de la première transaction de l'entité avec ce client situé dans une région géographique qui rencontre des difficultés économiques significatives. Le vendeur estime que les conditions économiques de cette zone vont s'améliorer dans le futur et que l'établissement d'une relation d'affaires pérenne avec ce client va lui permettre d'augmenter ses revenus.

Toutefois, dans le cadre de ce premier contrat, le vendeur ne s'attend pas à un règlement complet du montant prévu au contrat, et envisage de consentir une réduction de 10%.

Ainsi, ayant pris en considération les intentions et la possibilité du client de le payer (compte tenu de son environnement économique), le vendeur comptabilise un produit évalué à 900.

b. Selon la Norme IFRS 15, l'entité doit comptabiliser les produits lorsqu'elle satisfait à son obligation de performance, en transférant un bien ou un service promis à un client. Un bien (ou un service) est considéré comme transféré lorsque le client obtient le contrôle dudit bien (ou bénéficie dudit service).

Antérieurement, la Norme IAS 18 amenait l'entité à reconnaître ses revenus lorsque les avantages économiques et les risques inhérents à la détention du bien (ou à l'obtention du service) avaient été transférés au client.

c. Le processus d'application de la Norme IFRS 15

L'entité doit procéder en cinq étapes : l'identification du contrat, l'identification des obligations de prestations, la détermination du prix, la ventilation du prix entre les obligations de prestations, la comptabilisation du produit.

**Exemple 2 :** Une société d'expertise comptable signe un contrat de prestations de services comptables avec un nouveau client pour un budget forfaitaire de 12 000 au titre du premier exercice qui court du 1er avril N au 31 mars N+1. Ce budget est facturé par acomptes mensuels de 1 000. Les temps valorisés budgétés ressortent à 700 par mois et à 3 600 pour l'établissement des comptes annuels. Cette société d'expertise comptable clôture ses états financiers au 30 septembre N. A cette date, compte tenu des temps déjà passés sur le dossier, elle estime que le budget valorisé des temps nécessaires pour parvenir à clôturer les comptes de son client s'élèvera au 31 mars N+1 à 15 000, suite à des temps perdus au lancement de la mission.

Dès lors, elle doit reconnaître le produit afférent à cette mission comme suit :

revenu mensuel comptabilisé	1 000	
neutralisation de l'excédent		
par rapport au coût alloué au suivi mensuel		- 300
soit un produit net mensuel de		700
soit un, montant de revenu pour la période		
du 01 04 N au 30 09 N		4 200
d'où constatation d'un produit d'avance de		1 800
outre l'enregistrement d'un passif au titre de l'exécution		
du contrat pour		5 000

## 2.2 L'identification du contrat

Un contrat conclu avec un client entre dans le champ d'application de la Norme IFRS 15 uniquement si les cinq conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1. il a été approuvé par toutes les parties qui s'engagent à remplir leurs obligations respectives ;
2. l'entreprise peut identifier clairement les droits et obligations de chaque partie sur les biens ou services à transférer ;
3. les conditions de paiement sont précisément identifiables ;
4. le contrat revêt une substance commerciale (et non pas financière par exemple) ;
5. l'entité recouvrera probablement la rémunération prévue en échange des biens ou services qu'elle fournira au client. Afin de déterminer cette probabilité, il y a lieu de tenir compte de la capacité et des intentions du client d'honorer ce montant.

Un contrat peut être écrit, verbal ou découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité.

Les contrats conclus en même temps avec un même client doivent être comptabilisés comme un seul contrat, si au moins une des conditions suivantes est remplie :

- a. la négociation du contrat a lieu en bloc et vise un objectif commercial unique ;
- b. le montant à payer dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat ;
- c. les biens ou services promis constituent une seule et même obligation de prestation.

Une modification de contrat est un changement portant sur la nature des biens ou services à transférer, ou sur le prix du contrat, ou les deux à la fois. Elle est approuvée par toutes les parties.

Les conséquences de la modification doivent être comptabilisées comme un contrat distinct si les deux conditions suivantes sont réunies :

1. un élargissement de l'étendue du contrat par l'ajout de nouveaux biens ou services est identifiable ;
2. l'augmentation du prix du contrat reflète le prix de vente spécifique des prestations supplémentaires.

Lorsque ces deux conditions ne sont pas remplies, l'entité doit comptabiliser les prestations non encore fournies à la date de la modification en tenant compte des critères suivants :

- a. la modification est comptabilisée comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat existant et de la création d'un nouveau contrat, si les biens ou services restants sont distincts de ceux qui ont été fournis jusqu'à la date de la modification ;
- b. la modification est comptabilisée comme si celle-ci faisait partie du contrat existant, si les prestations restantes ne sont pas distinctes et par conséquent font partie de la même obligation. Il s'agit notamment d'un ajustement du prix de l'obligation ;
- c. lorsque les biens et services restants combinent les deux caractéristiques décrites ci-dessus, la modification est comptabilisée de manière à ce qu'elle corresponde au point b).

## **2.3 L'identification des obligations de prestation**

### **2.3.1 Définition d'un bien ou d'un service distinct**

Lors de la conclusion d'un contrat avec un client, l'entité doit apprécier les biens ou les services promis dans le contrat et identifier distinctement chaque promesse de fournir au client :

- a. soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou de services) distinct ;
- b. soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client à un rythme identique. Une série de biens ou de services distincts est délivrée au client au même rythme lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :
1. Chaque bien ou service distinct de la série que l'entité promet de fournir au client remplit les conditions suivantes pour être considéré comme une obligation de prestation remplie progressivement, ce qui signifie que :
    - l'entité transfère le contrôle d'un bien ou d'un service progressivement et, de ce fait, remplit une obligation de prestation et comptabilise des produits des activités ordinaires progressivement, si au moins une des conditions suivantes est remplie :
      - ✓ Dans le cas de certains types d'obligations de prestation, le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure que celle-ci a lieu (c'est le cas, par exemple, de services habituels ou récurrents, comme des services de nettoyage) pour lesquels il est facile d'établir que la réception et la consommation des avantages procurés par la prestation de l'entité sont simultanées.
      - ✓ Dans le cas d'autres types d'obligations de prestation où l'entité ne peut pas établir facilement si le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure où celle-ci a lieu (cas par exemple des abonnements de maintenance), l'obligation de prestation est remplie progressivement si l'entité détermine qu'une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail déjà effectué.
    - la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des prestations immobilières en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;
    - la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement, et l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (activité de conseils par exemple).
  2. L'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement, et elle évalue à cette fin la mesure dans laquelle l'obligation est remplie (son degré d'avancement). L'évaluation du degré d'avancement a pour objectif de refléter la progression du transfert par l'entité du contrôle des biens ou des services promis au client (c'est-à-dire la mesure dans laquelle l'obligation

de prestation est remplie). Pour chaque obligation de prestation exécutée progressivement, l'entité doit appliquer une seule et même méthode d'évaluation du degré d'avancement, et l'appliquer de manière uniforme aux obligations de prestation similaires délivrées dans des circonstances similaires. À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit évaluer de nouveau le degré d'avancement pour chaque obligation de prestation rendues progressivement.

Un bien ou un service promis à un client est distinct dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies :

1. le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c'est-à-dire que le bien ou le service peut exister de manière autonome) ;
2. la promesse de l'entité de fournir le bien ou le service au client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (c'est-à-dire que le bien ou le service est séparé à l'intérieur du contrat).

Si un bien ou un service promis n'est pas distinct, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle obtienne un groupe de biens ou de services distinct. Dans certains cas, cela peut amener l'entité à comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation tous les biens ou services promis dans un même contrat.

Exemple 3 : Si un client achète un bien dans son entièreté, celui-ci est composé de nombreux composants. Le client ne reçoit pas les intrants isolément mais en un tout. Bien que ces derniers puissent être commercialisés isolément, les parties séparées ne sont pas considérées comme bien distinct mais comme un tout, il ne s'agit donc pas d'une prestation distincte : dans le cadre de la livraison d'un camion, le moteur, les pneus, le châssis, les portières, etc... ne sont pas considérées comme des biens distincts, mais génère la constatation d'un chiffre d'affaires global au titre du camion vendu. A contrario, la livraison de pièces de rechange cédées isolément doit être comptabilisée comme le revenu de la vente d'un bien distinct.

### 2.3.2 Transfert du contrôle des biens ou services vendus

Le contrôle d'un actif afférent à un bien ou à un service prévu à un contrat se définit comme la faculté de décider de ses modalités d'utilisation et d'en obtenir les avantages économiques résiduels. Le contrôle exclut la possibilité pour des tiers d'utiliser l'actif en question ou d'en obtenir tout ou partie des avantages (à savoir, les flux de trésorerie attendus).

Les flux de trésorerie résultant de l'utilisation de l'actif peuvent être obtenus,

directement ou indirectement :

- en utilisant l'actif pour produire des biens ou services ;
- en utilisant l'actif pour augmenter la valeur d'autres actifs ;
- en utilisant l'actif pour régler des dettes ou réduire des dépenses ;
- en vendant ou échangeant l'actif ;
- en affectant l'actif à une garantie sous forme de sûreté.

### 2.3.3 L'évaluation de l'avancement de l'obligation de prestation

Pour mesurer le degré d'avancement d'une obligation de prestation, l'entité doit retenir l'une des deux méthodes suivantes et l'appliquer de manière identique aux obligations de prestations similaires rendues dans des circonstances similaires.

#### a) Méthodes basées sur les éléments transférés

Selon cette méthode fondée sur les extrants, le produit des activités ordinaires est comptabilisé sur la base de l'évaluation directe de la valeur des biens et services déjà fournis au client à la date considérée, par rapport aux biens ou aux services devant être rendus globalement en exécution du contrat. Par mesure de simplification, si l'entité peut facturer des obligations de prestation sur la base du contrat (contrat en régie, etc...), elle peut comptabiliser le produit des activités ordinaires pour le montant qu'elle a le droit de facturer.

Exemple 4 : Une entreprise signe un contrat d'entretien des locaux avec un client, elle facture en fin de mois les prestations qui ont été effectuées sur la période et le comptabilise dans le produit des activités ordinaires.

Exemple 5 : Une entreprise E a signé un contrat d'approvisionnements avec l'un de ses clients C pour un volume annuel (à l'année civile) de 10 000 pièces similaires, de même prix, pour un montant global de 100 000 (soit 10 par unité). Le rythme des livraisons intervient au gré du client C moyennant le respect d'un préavis de demande de livraison de 15 jours.

Au 31 mars N, l'entreprise a livré 2 000 unités, en réponse aux sollicitations de son client C.

Le montant du revenu devant être reconnu au 31 mars N s'élève à 20 000, quelles que soient les modalités de facturation.

#### b) Méthodes basées sur les moyens mis en œuvre

Selon cette méthode fondée sur les intrants, le produit des activités ordinaires

est comptabilisé sur la base des moyens déjà mis en œuvre pour exécuter l'obligation de prestation par rapport à ceux qui restent à mettre en œuvre jusqu'à l'achèvement de l'exécution. Il est préférable de comptabiliser le produit des activités ordinaires de manière linéaire, lorsque les efforts ou les intrants de l'entité sont dépensés uniformément pendant la période de prestation.

Si surviennent des pertes, non prises en compte lors de la détermination du prix, elles sont exclues de la méthode des moyens mis en œuvre.

**Exemple 6 :** En date du 31 juillet N, un cabinet de conseil signe un contrat pour évaluer les parts sociales de l'une de ses sociétés clientes. Le montant global de la mission est fixé à 40 000. Pour l'évaluation de la flotte de véhicule, le cabinet doit recourir aux services d'un expert externe dont le coût d'intervention s'élève à 3 000 (prestation achevée le 15 septembre N). La date limite prévue pour la restitution du rapport d'évaluation est fixée au 31 octobre N. Le coût de revient des temps internes valorisés pour l'exécution de cette mission est estimé à 28 000.

Le cabinet clôture son bilan le 30 septembre N. A cette date, il a déterminé que ses coûts internes sont de 18 000 pour le cumul des mois d'août et septembre.

La mission se déroule conformément au planning initialement prévu.

Le chiffrage du produit que le cabinet peut reconnaître, selon la méthode de l'avancement, dans ses comptes au 30 septembre N est déterminé comme suit :

- Montant total de la mission : 40 000
- Montant des coûts engagés à la clôture : 21 000 (18 000 + 3 000)
- Montant global des coûts budgétés : 31 000 (28 000 + 3 000)
- Montant du produit reconnu au 30 septembre N : 27 096,78 (soit  $40\,000 \times \frac{21\,000}{31\,000}$ ).

### 2.3.4 Obligations de prestation remplies à un moment précis

Lorsqu'une obligation de prestation est remplie à un moment précis, et non pas de manière progressive, cette obligation de prestation est supposée satisfaite par le fait que le client obtient le contrôle d'un actif promis. L'entité doit prendre en compte les éléments indicatifs d'un transfert de contrôle, pouvant notamment correspondre aux critères suivants :

- a. L'entité a un droit actuel à un paiement au titre de l'actif. Le client a pu obtenir en échange la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages y afférents.
- b. Le client a le titre de propriété de l'actif. Il est possible que l'entité garde le titre de propriété pour se préserver d'un défaut de paiement du client, cela

n'empêchant cependant pas le client d'obtenir le contrôle de l'actif (clause de réserve de propriété par exemple).

- c. L'entité a transféré la possession matérielle de l'actif. Celle-ci peut ne pas coïncider avec le contrôle de l'actif. Par exemple, dans le cadre de certains accords de rachat et de certains accords de consignation, il se peut qu'un client ou un consignataire ait la possession matérielle d'un actif dont l'entité garde le contrôle. À l'inverse, dans le cadre de certaines ventes à livrer, il se peut que l'entité ait la possession matérielle d'un actif dont le client assume le contrôle.
- d. Le client supporte les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif. Cela peut indiquer que le client a obtenu la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants. Lorsque l'entité a déjà transféré la propriété de l'actif et qu'elle évalue les risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif promis, l'entité ne doit pas tenir compte des risques susceptibles de donner naissance à une obligation de prestation distincte s'ajoutant à l'obligation de transférer l'actif (contrat de maintenance).
- e. L'acceptation de l'actif par le client - clause contractuelle d'acceptation. Si, de manière objective, l'entité peut constater que les spécifications du contrat sont respectées, alors elle doit considérer d'elle-même que le contrôle a été transféré.

**Exemple 7** : Une entreprise passe un contrat avec un client pour la livraison de camping-cars qui lui seront expédiés par camion dans trois mois. On considère que l'entreprise indemnise le client pour toute perte ou détérioration des machines pendant l'expédition. En vertu d'IFRS 15, c'est à l'entreprise de considérer si le client a obtenu les risques et avantages importants relatifs aux machines, même si l'entreprise indemnise le client pour les pertes éventuelles. La comptabilisation des produits n'est pas relative à la livraison dans notre exemple, l'entreprise pouvant décider que même si les camping-cars sont sur lieu de stockage, son obligation de prestation est remplie.

### 2.3.5 Promesses contenues dans les contrats conclus avec des clients

Un contrat conclu avec un client énonce, en général de manière explicite, les biens ou les services que l'entité promet de fournir au client. Cependant, les obligations de prestation contenues dans un contrat conclu avec un client peuvent ne pas se limiter aux biens ou aux services énoncés de manière explicite dans le contrat, notamment en raison des promesses découlant implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité lors de la conclusion du contrat.

Les obligations de prestation ne comprennent pas les activités que l'entité doit mener pour exécuter un contrat, à moins qu'un bien ou un service ne soit fourni au client dans le cours de ces activités.

### 2.3.6 Vente avec droit de clause de rachat (droit de retour du contrôle d'un produit cédé)

Un tel droit peut porter sur le bien, sur une partie du bien ou sur un bien semblable. Tel est le cas soit d'une option d'achat, soit d'un achat à terme, voire d'une option de vente de la part du client avec obligation de rachat.

Le client n'a pas obtenu le contrôle du bien, malgré sa détention physique (clause de rachat).

Si la valeur comptable entre le prix de rachat du bien est inférieure au prix de vente, il faut comptabiliser l'opération suivant la Norme IFRS 16.

Si le prix de rachat du bien est supérieur au prix de vente initial, il s'agit d'un financement et donc d'un passif. La différence entre le prix de vente initial et la valeur de rachat constitue les intérêts : le bien reste à l'actif et le prix perçu par l'entité est comptabilisé en dette.

Si la clause de rachat (ou tout droit équivalent) ne se réalise pas, ou expire sans avoir été exercée, l'entité doit comptabiliser un chiffre d'affaires et annuler toute dette dans ses comptes.

### 2.3.7 Options de ventes consenties à l'acheteur

Dans le cas où l'entité a l'obligation de racheter le bien à un prix inférieur au prix de vente, il faut déterminer si le client détient un intérêt économique fort. Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser une location au titre de la Norme IFRS 16, puisque la différence entre le prix de vente reçu par l'entité et le prix de rachat constitue pour elle la contrepartie suite à une mise à disposition sur une période déterminée du bien.

De manière à pouvoir prévoir si le client sera fortement intéressé pour exercer son droit de rachat, l'entité doit considérer tous les facteurs nécessaires, tels que la valeur de marché future du bien à la date d'exercice de l'option, ainsi que la période restant à courir jusqu'à la fin de la possibilité de rachat.

Si le prix de l'option est supérieur ou égal au prix de vente prévu dans le contrat initial, et que le prix de l'option est supérieur à sa valeur de marché, alors il s'agit d'un financement.

### 2.3.8 Garanties sur produits vendus

Lors de la vente d'un produit (bien ou service) par une entité, elle fournit habituellement une garantie (sur la base de la législation, de pratiques commerciales ou conformément au contrat). La nature de cette garantie peut être différente

suivant le secteur d'activité et le contrat.

Si le client a la possibilité d'acquiescer une garantie séparément de la garantie de base (prix distinct, négociation séparée), il s'agit d'une obligation de prestation distincte à laquelle une fraction du prix de transaction doit être allouée et l'entité doit la comptabiliser comme une obligation de prestation distincte.

Si le client n'a pas la possibilité de l'acquiescer séparément, l'entité doit comptabiliser celle-ci suivant la Norme IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », sauf si cette garantie (ou une partie de cette garantie) octroie un service supplémentaire, par exemple si le produit visé est conforme aux spécifications convenues.

**Exemple 8 :** Un garage vend à un client un véhicule pour 50 000. Ce dernier bénéficie d'une garantie de base de 3 ans, pièces et main d'œuvre. La garantie précise que le véhicule vendu est conforme au contrat et aux spécifications prévues. Le client demande une extension de garantie supplémentaire de 4 ans pour un prix de 4 000.

Le contrat comporte donc deux garanties :

- la première, qui procure une assurance sur les trois ans qui suivent la date d'achat (prestation non distincte), la seconde, qui procure un service distinct.

Traitement de la première garantie

En conformité avec les dispositions de la Norme sur l'identification des obligations de prestation et sur la ventilation du prix, il y a lieu de constater le chiffre d'affaire afférant au prix du véhicule vendu distinctement du prix de la garantie accordée. Dans la mesure où le prix de la garantie est directement observable, à savoir, 1 000 par an, le produit du contrat est segmenté entre la vente d'un bien pour 47 000 et la vente d'une prestation de service pour 3 000. Le prix de vente du véhicule est acquis dès son transfert au client alors que le produit facturé au titre de la garantie donne lieu à étalement sur une durée de 3 ans. Conformément à IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », une provision pour passif éventuel doit être constatée à la clôture de chacun des exercices au titre duquel court la garantie.

Traitement de la seconde garantie

Cette obligation commercera à courir uniquement au début de la quatrième année suivant la date de vente du véhicule. Durant cette période, la somme de 4 000 sera constatée en passif sur contrat. Dès la quatrième et jusqu'au terme de la septième année, les 4 000 donneront lieu à étalement avec constitution d'une provision conformément à IAS 37.

### 2.3.9 Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services pour le client de l'entité, elle doit déterminer si elle agit pour son propre compte (obligation de fournir elle-même les biens ou les services), ou si elle agit comme mandataire.

L'entité agit pour son propre compte si elle a le contrôle du bien ou du service promis avant de le fournir au client. Elle peut exécuter l'obligation de prestation elle-même, ou recourir à un tiers, qui exécutera l'obligation (en partie ou intégralement) au nom de l'entité. L'entité n'agit pas obligatoirement pour son compte lorsqu'elle n'obtient que momentanément le titre de propriété avant que celui-ci ne soit cédé au client. Lorsque l'entité agit pour son propre compte et remplit une obligation de prestation, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant brut de la contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange des biens ou des services fournis.

L'entité agit comme mandataire si son obligation de prestation consiste à prendre les dispositions pour qu'un tiers fournisse les biens ou services. En pareille situation, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant des honoraires ou de la commission auxquels elle s'attend à avoir droit en échange des dispositions prises pour que le tiers fournisse les biens ou les services. Les honoraires ou la commission de l'entité pourraient être le montant net de la contrepartie que celle-ci conserve, après avoir payé au tiers la somme en échange des biens ou des services à fournir par celui-ci.

Les indicateurs suivants démontrent que l'entité agit comme mandataire :

- a. la responsabilité première de l'exécution du contrat incombe à un tiers ;
- b. l'entité n'est pas exposée au risque sur stocks avant ou après la commande
- c. des biens par le client, durant l'expédition ou en cas de retour ;
- d. l'entité n'a aucune latitude pour fixer les prix des biens ou des services du tiers, de sorte que l'avantage qu'elle peut tirer de ces biens ou services est limité ;
- e. la contrepartie versée à l'entité prend la forme d'une commission ;
- f. l'entité n'est pas exposée au risque de crédit pour ce qui est du montant à recevoir du client final en échange des biens ou des services rendus au client final.

Lorsqu'un tiers prend à sa charge une obligation de prestation de l'entité et obtient les droits contractuels connexes, dans ce cas l'entité n'est plus tenue de remplir l'obligation de prestation consistant à fournir le bien ou le service promis au client : l'entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires au titre de cette obligation ; elle doit plutôt déterminer s'il y a lieu de comptabiliser des produits des activités ordinaires pour avoir rempli une obligation de

prestation consistant à obtenir un contrat pour le tiers (autrement dit, déterminer si elle agit comme mandataire).

## 2.4 La détermination du prix

### 2.4.1 La définition du prix

Le prix d'une transaction correspond au montant que la partie fournisseur du bien ou prestataire du service s'attend à recevoir de la partie à laquelle le bien est livré ou le service rendu.

Il s'entend hors toutes sommes collectées pour le compte de tiers (frais avancés ou taxes par exemple).

Ce montant peut être fixe, variable, ou les deux à la fois.

Son estimation est opérée sur la base des termes du contrat, en supposant qu'il ne sera pas annulé, modifié, ni renouvelé.

### 2.4.2 Les composantes variables du prix

Les données variables d'un prix peuvent entraîner :

- une hausse de ce prix : bonus de performances, primes incitatives à respecter des délais ou des propriétés qualitatives ;
- une baisse de ce prix : remises, ristournes, remboursements, pénalités.

Ces variations de prix peuvent également être dépendantes de la survenance ou de la non survenance d'un élément futur (rétractation selon un délai prédéterminé par exemple).

Les clauses de variations de prix peuvent :

- soit être prévues au contrat ;
- soit résulter d'une conviction du client de pouvoir obtenir une réduction de prix ;
- soit résulter de pratiques, de comportements, de déclarations ou d'usages du fournisseur ou du prestataire ;
- soit résulter de diverses indications laissant penser, lors de la conclusion du contrat, que le fournisseur ou le prestataire accordera une réduction de prix.

L'évaluation de la partie variable du prix du contrat peut être effectuée selon deux approches :

- a. la méthode de la valeur attendue : elle conduit à retenir la somme des rému-

néerations devant être perçues en fonction de divers scenarii possibles, pondérés au mieux de la probabilité de leur occurrence (cette méthode est utilisée lorsque le fournisseur ou le prestataire dispose de nombreux contrats ayant des caractéristiques similaires) ;

- b. la méthode du montant le plus probable : elle conduit à retenir le montant le plus probable issu de plusieurs estimations possibles (cette méthode est notamment utilisée pour des clauses de bonus ou de complément de prix).

Exemple 9 : Une entreprise conclut un marché d'approvisionnement annuel avec l'un de ses clients, portant sur la livraison de 10 000 produits à 50 l'unité sur 12 mois. Le contrat stipule que si le nombre de produits livrés excède ce seuil de 10 000, une remise globale sera accordée à raison de 2% du chiffre d'affaires de la totalité des produits vendus.

A la date d'arrêté de ses comptes, l'entreprise estime que le volume des livraisons se situera très vraisemblablement aux alentours des 12 500 unités, sachant que 9 000 produits ont déjà été expédiés.

La comptabilisation du produit est alors opérée de la manière suivante :

• chiffre d'affaires afférent aux 9 000 unités vendues	450 000
• réduction du produit du contrat attendu suite au dépassement du seuil	- 9 000
• soit un produit net de	441 000

### 2.4.3 Dette de remboursement

Lorsque le prix perçu par l'entité facturant la livraison ou la prestation est supérieur au montant attendu à recevoir au titre de la transaction, l'excédent est porté en dettes.

### 2.4.4 Droit de retour consenti au client

Les conditions générales de vente peuvent prévoir le droit pour le client, pendant un certain délai, de restituer le produit et d'obtenir soit son remplacement, soit son remboursement total ou partiel, soit un avoir ultérieurement imputable sur les dettes envers l'entité émettrice.

L'entité qui facture reconnaît le chiffre d'affaires à concurrence des produits livrés, sous déduction de ceux qui seront restitués.

Elle enregistre une dette au titre des produits qui seront retournés par le client, et un actif au titre des articles qui seront restitués, sous déduction des frais de récupération matérielle des produits (ports, reconditionnement par exemple),

lesdits frais venant en diminution du chiffre d'affaires.

La dette sera soldée par une sortie de trésorerie (remboursement), ou par une diminution de créance existante ou future (avoir), ou par la remise d'un autre actif.

Il n'est pas opéré de compensation entre ladite dette et l'actif constaté au titre des articles restitués.

**Exemple 10** : Une entreprise de négoce vend des articles de mode sur son site marchand Internet.

Ses conditions prévoient la faculté pour le client d'obtenir le remboursement de son achat si l'article est retourné en bon état dans les huit jours de la transaction. Par ailleurs, elle accorde à ses clients 10 points par tranche de 100 DEV d'achats, convertissables en achats gratuits au bout de 500 DEV d'achats.

La société a constaté, sur la base de ses statistiques commerciales, que 25% des clients retournent leurs achats (sans loi particulière quant au laps de temps au bout duquel sont effectués les retours), et que le montant des bons de réduction utilisés représente environ 2% de son chiffre d'affaires.

Au cours du mois de juin, elle a réalisé un chiffre d'affaires de 2 400 000 DEV, dont 200 000 DEV au cours de la dernière semaine.

Le produit de son activité du mois de juin doit alors être déterminé comme suit :

• chiffre d'affaires effectif	2 400 000 DEV
• annulation de 25% du chiffre d'affaires de la dernière semaine (produits d'avance)	- 50 000 DEV
• constatation d'un passif sur le chiffre d'affaires résiduel au titre des réductions à accorder	- 47 000 DEV
• soit un produit net de	2 303 000 DEV

#### 2.4.5 Plafonnement de la partie variable du prix

Le chiffre d'affaires n'est reconnu, au titre d'une transaction incluant une partie variable de la rémunération, que s'il apparaît hautement probable que le montant définitif de la transaction ne variera pas de manière significative par rapport au montant initialement comptabilisé, lorsque toutes les incertitudes liées à la fixation de cette rémunération seront définitivement levées.

Lorsque l'ampleur ou la probabilité d'une annulation de chiffre d'affaires, liée à la réduction de la partie variable du prix, paraissent élevées, le montant de cette dernière n'est pas enregistré en chiffre d'affaires.

## 2.4.6 Conditions financières du contrat

### a) Existence d'une composante financière dans le contrat

A titre de principe, il est prévu que, lorsque la date de livraison du produit (ou de la délivrance de la prestation) diffère du moment où le client règle cette livraison (ou cette prestation), il doit être tenu compte du facteur temps pour la détermination du chiffre d'affaires, afin de prendre en considération l'avantage financier dont bénéficie le fournisseur ou le client.

Ainsi, un fournisseur peut obtenir des acomptes sur une commande client, ou consentir des délais de paiement à son client, soit au titre de dispositions contractuelles, soit de pratiques implicites.

L'objectif consiste à enregistrer le chiffre d'affaires comme si tous les clients payaient au comptant.

A titre d'exception, l'entité peut choisir de ne pas procéder à l'ajustement de son chiffre d'affaires dans le cas de délais inférieurs à un an, au motif que les effets des variations de prix sont peu importants, et que la composante financière éventuelle du contrat est peu significative.

**Exemple 11** : Une entité conclut un contrat de livraison d'un équipement électrique avec l'un de ses clients pour un montant de 5 000 000. Les termes de règlement stipulés au contrat prévoient le versement d'un acompte de 30% à la signature de la commande, et le solde lors de la livraison du bien prévue 24 mois plus tard.

Les taux de financement à moyen terme constatés sont de 2% par an, et le risque de crédit estimé par l'entité vendeuse conduit à majorer le taux d'intérêt effectif de 1% au titre de la prime de risque.

A la date de clôture de son premier bilan, l'entité doit :

- annuler le chiffre d'affaires facturé au titre de l'acompte
- enregistrer une charge financière de 45 000  
soit :  $5\,000\,000 \times 30\% \times (2+1)\%$

A la date de son bilan suivant, les délais ayant été respectés, l'entité doit comptabiliser :

- le chiffre d'affaires correspondant à la livraison du bien 5 000 000
- majoré de la charge financière afférant au coût financier pour les années 1 et 2 de l'acompte encaissé 90 000
- soit un revenu global de 5 090 000
- une charge financière pour l'année 2 résultant du coût lié à la ressource de trésorerie dont a disposé l'entreprise 45 000

L'impact global en résultat cumulé sera bien égal à :  $- 45\,000$  (année 1) +  $5\,090\,000$  (année 2) –  $45\,000$  (année 2) =  $5\,000\,000$ , soit le montant facial stipulé au contrat.

**Exemple 12** : Au 31 décembre N, une société vend un bien pour un montant de 2 000 000 livré fin N+1. Compte tenu de ses bonnes relations et de sa situation de trésorerie, elle consent un crédit gratuit à son client de 24 mois.

Le montant des produits qu'elle doit reconnaître ressort ainsi :

- Pour l'année N 0
- Pour l'année N+1 :
- le produit de la vente du bien livré 2 000 000
- minoré du produit financier lié au crédit consenti  
soit  $2\,000\,000 \times 3\% \times (1+1)$  années - 120 000
- soit un montant global de 1 880 000
- outre un produit financier de 60 000
- Pour l'année N+1, le produit financier du crédit consenti 60 000

## **b) Taux d'actualisation à retenir**

Ce taux doit être déterminé comme pour le cas d'une opération de financement autonome entre les deux parties.

De fait, il doit prendre en compte le risque de crédit accordé au client (ou au fournisseur) et la nature et la valeur des garanties obtenues ou consenties (y compris le cas échéant celle des biens objets du contrat de livraison).

## **c) Incidences au compte de résultat**

Le chiffre d'affaires est réduit du montant du prix lié à la composante financière du contrat de vente.

Est alors enregistré en produits financiers le montant de la rémunération attaché au crédit accordé au client.

A l'inverse, est constaté en charges financières le montant de la rémunération attaché au crédit consenti au fournisseur par le biais de versement d'acompte(s).

### **2.4.7 Rémunération en nature**

Lorsque le prix d'une livraison ou d'une prestation ne donne pas lieu au paiement d'un prix au moyen de trésorerie ou d'un équivalent de trésorerie, mais par remise de biens ou services, le montant du chiffre d'affaires est évalué par référence à la juste valeur du produit livré ou du service rendu (telle que définie selon la Norme IFRS 13).

Lorsque la juste valeur ne peut être déterminée de manière fiable, l'entreprise peut alors utiliser des méthodes indirectes de substitution (prix de vente par exemple des biens livrés ou des services rendus).

Si un client fournit des matériaux ou du personnel pour faciliter la réalisation d'un contrat (chantier par exemple), la société prestataire reconnaît du chiffre d'affaires à due concurrence du montant représentant le coût des matériaux ou personnels mis à sa disposition, si elle a disposé du contrôle des biens ou des prestations fournis par son client.

### **2.4.8 Rémunération allouée au client**

L'entité peut être amenée à verser des sommes ou à établir des avoirs à un client ou à des tiers ayant acquis ses produits auprès de son client (cas des bons de fidélité, des remises quantitatives ou des campagnes promotionnelles).

Dans ce cas, les sommes ainsi versées viennent en diminution du chiffre d'affaires. Dans la mesure où le versement de ces sommes présente un caractère variable, les dispositions évoquées au sujet du plafonnement s'appliquent.

**Exemple 13** : Une société de grande distribution a mis en place un programme de bons de fidélité, engageant le distributeur à offrir un cadeau en nature à ses clients, sélectionnés sur une liste, en fonction d'un barème affiché.

Le distributeur a pu constater que les cadeaux ainsi offerts, compte tenu des délais de péremption des points attribués, s'élevait à 1,50% de son chiffre d'affaires.

Le chiffre d'affaires du mois de mai N s'établit à 30 000 000.

Le chiffre d'affaires à comptabiliser est déterminé de la manière suivante :

- |   |            |
|---|------------|
| • chiffre d'affaires effectivement facturé et encaissé  | 30 000 000 |
| • neutralisation (produit d'avance) du taux de conversion des bons de fidélité en cadeaux (1,50%) | - 450 000  |
| • soit un produit net de  | 29 550 000 |

## 2.5 La ventilation du prix entre les obligations de prestations

### 2.5.1 Les modalités de répartition du prix entre les diverses obligations des prestations prévues au contrat

Lorsque le contrat conclu entre un fournisseur (ou un prestataire) et son client comprend plusieurs obligations, il convient de ventiler le prix global du contrat de telle manière à individualiser ce que le fournisseur (ou prestataire) s'attend à recevoir au titre de chacun des biens ou des prestations transférés au client.

#### a) Cas où le prix est directement observable

Dans le cas où le prix de chaque bien ou de chacune des prestations vendues est directement observable (par exemple, au vu de l'existence d'un tarif détaillé), le prix global de la transaction doit alors être ventilé pour chaque bien ou chaque prestation vendu comme si chacun était vendu séparément, en fonction des conditions existantes au début du contrat.

La meilleure manière de procéder consiste à se référer au prix pratiqué par l'entité pour des produits similaires auprès de clients de même nature et dans des circonstances identiques.

En cas d'impossibilité de se référer à une telle base de valorisation, il semble possible (bien que cela ne soit pas précisé par la Norme) de se rapprocher des prix pratiqués par des entités concurrentes pour des biens ou des prestations similaires.

## b) Cas où le prix n'est pas directement observable

En pareille situation, l'entité utilise toutes les données raisonnablement disponibles, telles que les données de marché, les données propres à elle-même ou à ses clients.

Les méthodes d'évaluation peuvent alors être les suivantes :

- **l'approche du prix de marché ajusté** : à partir des tarifs pratiqués par la concurrence pour des biens ou des prestations identiques, l'entité les corrige pour tenir compte de ses propres caractéristiques en matière de marge ou de politique de prix de revient ;
- **l'approche par les coûts augmentés d'une marge** : à partir de ses coûts qu'elle est censée connaître, l'entité ajoute une marge en fonction de ses pratiques habituelles ;
- **l'approche résiduelle** : la pratique consiste alors à déterminer le prix des biens ou services par différence entre le prix total du contrat et la somme des prix directement observables des différents autres biens ou services représentant les obligations prévues au contrat. Mais cette pratique n'est autorisée que sous respect des deux conditions suivantes :
  - ✓ le bien ou le service concerné est vendu, à une période semblable et à une clientèle hétérogène, à des tarifs très différents et hautement variables ;
  - ✓ le bien ou le service n'a pas fait l'objet d'une fixation antérieure de son prix, et il n'a pas encore fait l'objet d'une tarification individuelle, de sorte que son évaluation se révèle incertaine.

Lorsque plusieurs biens ou services ont un prix hautement incertain, l'entité peut combiner les différentes méthodes ci-avant évoquées.

**Exemple 14** : Une entreprise de négoce de matériels de bureau a conclu un contrat de vente d'un photocopieur avec l'un de ses clients pour une somme de 45 500. A titre exceptionnel, le copieur sera livré gratuitement chez le client. Le prix observable auprès des transporteurs locaux pour la livraison d'un tel équipement chez le client est de 500.

La reconnaissance du produit du contrat doit alors être opérée comme suit :

- |   |        |
|---|--------|
| • vente de marchandises                   | 45 000 |
| • prestation de service liée au transport | 500    |

## **2.5.2 La répartition de la différence entre la somme des prix individuels et le prix global**

La « remise » est définie par la Norme comme la différence entre le prix global et la somme des prix individuels de chaque bien ou prestations stipulés au contrat.

### **a) Cas de l'allocation de la remise à l'ensemble des obligations de prestations**

Sauf rares exceptions, la remise est ventilée entre chaque bien ou prestation en proportion de son propre prix individuel.

### **b) Cas de l'allocation de la remise à une ou plusieurs obligations spécifiques du contrat**

Il s'agit dès lors de ventiler la remise uniquement sur le prix de certains biens ou de certaines prestations, et non à toutes les obligations prévues au contrat.

Cette pratique n'est autorisée que sous respect des conditions suivantes :

- l'entité a l'habitude de commercialiser individuellement les biens ou services concernés ;
- l'entité a l'habitude de vendre des ensembles de biens ou services à un prix inférieur à celui résultant de la somme des prix individuels de chaque biens et prestations ;
- la remise constatée au titre du contrat global est cohérente avec la politique constatée pour la vente des biens ou services évoqués au précédent alinéa.

Si la remise est allouée à une ou plusieurs obligations de prestations du contrat, cette allocation est opérée avant l'éventuel recours à l'approche résiduelle pour déterminer le prix des autres composantes du contrat.

**Exemple 15** : Dans l'exemple précédent, l'entreprise de négoce de matériels de bureau a conclu un contrat de vente d'un photocopieur avec l'un de ses clients pour une somme de 45 500.

A titre exceptionnelle, le copieur sera livré gratuitement chez le client.

Par ailleurs, s'agissant d'un client fidèle, et la société ayant prévu une période d'action promotionnel coïncidant avec la date prévue de livraison du copieur, elle va annoncer à ses clients une remise immédiate de 10%.

Le prix observable auprès des transporteurs locaux pour la livraison d'un tel équipement chez le client est de 500.

La reconnaissance du produit du contrat doit alors être opérée comme suit :

- |  |        |
|--|--------|
| • prestation de services pour le transport | 500    |
| • vente de marchandises                    | 40 450 |

soit le prix global réparti entre la vente du bien (45 000) et la prestation de transport (500) avec allocation de la remise à la seule vente du bien (4 550), eu égard au fait que la société ne pratique jamais de remise sur les frais de transport.

### 2.5.3 La répartition de la rémunération variable

La partie variable de la rémunération prévue au contrat ne peut être affectée à un ou plusieurs biens ou services constituant les obligations du contrat, qu'à condition :

- que la variabilité de la rémunération soit reliée aux activités de l'entité qui produit le bien distinct ou délivre la prestation distincte ;
- que l'affectation de la variation du prix à un seul bien ou à une seule prestation ne contrevienne pas à l'objectif général de la ventilation du prix.

L'obligation d'affecter une variation de prix spécifiquement à un bien ou à un service peut se rencontrer dans les situations suivantes :

- un bonus est prévu pour la livraison d'un bien précisément défini en un lieu ou avant une date précise ;
- une clause d'indexation relative à une prestation (nettoyage par exemple) après une durée déterminée d'exécution du contrat.

Le plus souvent, la clause de variation de prix sera répartie sur la totalité des biens ou prestations constituant les obligations prévues au contrat.

## 2.5.4 Modification du prix initialement prévu au contrat

Les modifications de prix intervenant postérieurement à la date de début du contrat suivent les mêmes règles que celles relatives aux clauses de variabilité du prix.

La fraction de modification de prix relative à des prestations déjà exécutées vient en augmentation ou en diminution (selon le cas) du chiffre d'affaires.

Cependant, lorsque la modification du prix fait suite à une modification du contrat :

- l'entité attribue le changement de prix à la composante du contrat initial qui fait l'objet de la modification : il s'agit alors de constater la fin du contrat premier et la conclusion d'un nouveau contrat ;
- à défaut, l'entité affecte les modifications de prix aux obligations partiellement exécutées ou non encore exécutées à la date de modification du contrat.

## 2.5.5 Droit à des biens ou services complémentaires accordés au client

Cela constitue la problématique des politiques de fidélisation de clientèle, qui donnent lieu à des programmes de fidélité octroyant aux clients le droit futur d'acquérir des biens à prix réduit, voire à titre gratuit.

Le droit conféré au client lors du premier achat donne lieu à la constitution d'une obligation pour le vendeur d'avoir à délivrer une réduction ou à consentir une gratuité lors d'un prochain achat. Le client, lors du premier achat, verse non seulement le prix d'acquisition du premier bien acheté, mais aussi tout ou partie du prochain achat : dès lors, l'entité ne doit reconnaître le chiffre d'affaires qu'à hauteur du prix net de la remise future consentie, ce qui la conduit à constater un chiffre d'affaires d'avance.

La ventilation du produit d'avance s'opère au prorata des prix facturés lors du premier achat. La réduction future (accordée lors de l'exercice de son option d'achat par le client) est donc effectuée sur la base des prix observables. A défaut, l'entité estime la base du rabais à accorder :

- en fonction du rabais que le client obtiendrait s'il ne bénéficiait pas de cette faculté, au même titre que les autres clients de l'entité,
- selon la probabilité qu'elle a de voir le client profiter de son avantage fidélité.

## 2.6 La comptabilisation et la présentation des états financiers

### 2.6.1 Le cas des biens et services en général

Dès le moment où l'une des parties contractantes a rempli ses engagements prévus au contrat, elle doit constater à l'actif sa créance qui en découle (si elle n'a pas perçu le règlement), et l'autre partie doit constater sa dette au passif (sauf si elle a effectué le règlement). S'il est prévu un droit inconditionnel pour l'entreprise de facturer au client, elle doit le présenter séparément en créance à l'actif.

Si le fournisseur ou le prestataire a perçu le règlement (en tout ou partie) ou dispose d'un droit inconditionnel de facturer, tandis que les biens ou services n'ont pas encore été transférés, alors le fournisseur (ou prestataire) doit constater un passif au titre du contrat ; ce passif représente l'obligation que le fournisseur ou le prestataire aura de transférer les biens ou services au titre desquels il a déjà perçu une contrepartie (avance reçue sur commande clients, par exemple).

Si l'entité a fourni les biens ou services avant d'en percevoir le règlement ou avant que celui-ci ne devienne exigible, il y a lieu de constater un actif sur contrat, à l'exclusion des créances clients. Cette présentation matérialise le droit de l'entité à recevoir une contrepartie en échange des biens ou services fournis. Conformément à la Norme IFRS 9 (anciennement IAS 39), l'entité doit effectuer un test de dépréciation, laquelle sera évaluée et présentée comme pour un actif financier, et donnera lieu aux informations prescrites.

Une créance doit être comptabilisée à l'actif, conformément à la Norme IFRS 9, seulement si elle représente un droit inconditionnel à recevoir une rémunération, même s'il y a un délai de paiement autorisé, ou même si un droit à remboursement peut éventuellement naître dans le futur. Par la suite, la différence entre la valeur de l'évaluation initiale de la créance (juste valeur selon la Norme IFRS 9) et le montant effectif du produit des activités ordinaires donne lieu à constatation d'une charge sous forme de dépréciation.

La Norme IFRS 15 introduisant les deux nouvelles appellations d'« Actifs sur contrats » et de « Passifs sur contrats », il est possible pour l'entité de nommer différemment ces termes « Actifs sur contrat » ou « Passifs sur contrat » dans l'état de situation financière ; dans ce cas, elle doit fournir une information suffisante pour que les états financiers permettent de distinguer les créances et les dettes sur contrats.

### 2.6.2 Le cas des licences

Une licence attribuée à un client des droits sur la propriété intellectuelle détenue par une entité, notamment en présence :

- ✓ de logiciels informatiques ;
- ✓ de droits audiovisuels (films, musique, jeux) ;
- ✓ de franchise de marques ;
- ✓ de brevet, de marque, de droit de reproduction.

Le contrat inclut parfois des licences et d'autres types de promesses de transfert de biens et de services : il y a lieu de distinguer les diverses obligations. Si celles-ci ne peuvent pas être séparées, l'ensemble du contrat est comptabilisé en tant qu'obligation de prestation unique. Si la licence n'est pas distincte, l'entité détermine si l'obligation est satisfaite à un moment précis ou tout au long d'une période.

Lorsque la licence est distincte des autres biens ou services faisant partie du contrat et qu'elle constitue une obligation de prestation autonome, l'entité détermine si la licence est transférée au client à un instant précis ou tout au long d'une période.

Ainsi, l'entreprise analyse la nature de l'obligation de prestation qui peut être :

- un droit d'accès à la propriété intellectuelle qui est amené à évoluer pendant la durée du contrat ;
- un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle qui est transféré tel quel au client au moment de la conclusion du contrat.

Pour que le contrat confère un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité, les trois conditions suivantes doivent être réunies :

- les activités de l'entité affecteront de manière significative la propriété intellectuelle de l'entité sur l'actif incorporel qu'elle a créé ou développé ;
- les droits conférés au client par la licence l'exposent directement aux effets positifs ou négatifs de ces activités ;
- ces activités n'ont pas pour effet de transférer d'autres biens ou services au client lorsqu'elles interviennent.

Si ces conditions sont remplies, le revenu procuré par la licence est comptabilisé comme obligation de prestation accomplie au cours d'une période en choisissant la méthode la plus appropriée pour refléter la progression de la prestation. Ceci est notamment le cas lors de la mise à disposition d'une franchise.

Lorsque ce n'est pas le cas, l'entité comptabilise la licence en tant qu'obligation de prestation satisfaite à un moment précis. Mais aucun chiffre d'affaires ne peut être comptabilisé avant que le client ne soit en mesure d'utiliser la licence. Par exemple, un chiffre d'affaire sera reconnu uniquement lorsque l'entité aura communiqué les codes d'accès d'un logiciel au client.

Exemple 16 : La société A conclut avec son client B un contrat pour un prix global de 300 portant sur l'octroi d'une licence d'un logiciel de design permettant la conception et la production de biens divers. Le contrat court sur une durée de 3 ans et précise que le client B va recevoir régulièrement les mises à jour lui permettant un développement optimisé des produits, compte tenu de l'évolution technologique dans le secteur. La société A ne vend pas les mises à jour séparément et le client B n'a aucune option d'acheter la licence sans les mises à jour. Dans ce cas, et puisque le client B reçoit au fur et à mesure et consomme simultanément les avantages économiques procurés par la société A, l'obligation de prestation est remplie progressivement et les revenus y afférents sont reconnus tout au long de la période du contrat, soit 100 par an, sauf si la société A est en mesure de procéder à l'allocation de prix spécifiques à chacune des mises à jour prévues au titre des trois années à venir.

Exemple 17 : A contrario, la société d'édition C commercialise ses logiciels de comptabilité. Lors d'un premier achat, le client reçoit une clé d'activation et paie un prix déterminé. Lors de l'achat de chaque nouvelle version du logiciel, le client doit s'acquitter d'un montant supplémentaire moins élevé que le prix initial. Dans ce cas précis, la société C reconnaît le produit de ses ventes lors de chaque achat de clefs par les clients (achat initial et nouvelles versions).

## 3. Incidences comptables

La Norme IFRS 15 stipule les dispositions applicables au traitement comptable des coûts d'obtention ou d'exécution du contrat.

### 3.1 Coûts marginaux d'obtention du contrat

L'entité doit comptabiliser en tant qu'**actif** les coûts marginaux d'obtention d'un contrat conclu avec un client si elle s'attend à les recouvrer (coûts que l'entité engage pour obtenir un contrat et **qu'elle n'aurait pas engagés** si elle n'avait pas obtenu le contrat – par exemple, commission sur vente refacturée au client).

Les coûts d'obtention d'un contrat **qui auraient été engagés**, que le contrat soit obtenu ou non, doivent être comptabilisés en **charges** au moment où ils sont engagés, à moins qu'ils ne soient explicitement facturables au client, que le contrat soit obtenu ou non.

Par mesure de simplification, l'entité peut comptabiliser les coûts marginaux d'obtention d'un contrat en charges au moment où ils sont engagés.

**Exemple 18** : Une entreprise engage pour 100 000 de frais afférents à la conception d'un moule devant lui permettre d'obtenir un contrat de fabrication de 100 000 unités d'éléments de mobilier en résine pour 4 000 000.

Elle obtient le contrat et il est prévu que ces dépenses seront répercutées au client au fur et à mesure des livraisons.

L'entreprise peut ainsi enregistrer ces dépenses à l'actif pour 100 000 lors de la signature du contrat.

A la clôture de chacune des périodes suivantes, le montant de 100 000 sera ajusté pour tenir compte de la fraction des frais consommés au rythme des livraisons.

**Exemple 19** : Une entreprise engage pour 30 000 de frais de déplacements de plusieurs personnes pour négocier, puis finalement, obtenir la signature d'un contrat de prestations au Moyen-Orient. Il n'est en aucun cas prévu que ces frais puissent être répercutés au client, même en cas d'échec des négociations. Dès lors, l'entreprise ne peut pas enregistrer ces dépenses à l'actif, mais uniquement en charges de manière définitive dès le moment où elles sont engagées.

### 3.2 Coûts d'exécution du contrat

Si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme (par exemple IAS 2 Stocks, IAS 16 Immobilisations corporelles ou IAS 38 Immobilisations incorporelles), l'entité doit les traiter en application de la Norme IFRS 15.

L'entité doit alors comptabiliser un **actif** au titre des coûts engagés (les coûts de main-d'œuvre directe, le coût des matières premières, les affectations de coûts directement affectables au contrat ou aux activités contractuelles, les coûts explicitement facturables au client selon le contrat, les autres coûts qui sont engagés par l'entité du seul fait de la conclusion du contrat) pour l'exécution d'un contrat uniquement si ces coûts remplissent toutes les conditions suivantes :

- a. ils sont directement liés à un contrat que l'entité peut spécifiquement identifier (il peut s'agir par exemple des coûts engagés pour des services à fournir à la suite du renouvellement d'un contrat existant, ou pour la conception d'un actif à transférer selon un contrat spécifique non encore approuvé) ;
- b. ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir (ou à continuer à remplir) ses obligations de prestation dans l'avenir ;
- c. l'entité s'attend à les recouvrer.

L'entité doit comptabiliser dans ses **charges** les coûts ci-dessous lorsqu'ils sont engagés :

- a. les frais généraux et administratifs (sauf s'ils sont explicitement facturables au client en vertu du contrat) ;
- b. les coûts des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources ayant servi à l'exécution du contrat qui n'étaient pas prévus dans le prix du contrat ;
- c. les coûts liés aux obligations de prestation remplies (en tout ou en partie) prévues au contrat (c'est-à-dire les coûts ayant trait aux prestations passées) ;
- d. les coûts pour lesquels l'entité ne peut distinguer s'ils sont liés à des obligations de prestation non remplies ou à des obligations de prestation remplies (ou des obligations de prestation partiellement remplies).

### 3.3 Amortissement et dépréciation

Un actif comptabilisé, au titre des coûts ci-dessus évoqués par la Norme IFRS 15, doit être amorti sur une base systématique correspondant à la fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié.

L'entité doit réapprécier les modalités d'amortissement d'un tel actif pour prendre en compte tout changement important dans le calendrier prévu de fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié. Un tel changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon la Norme IAS 8.

L'entité doit comptabiliser une perte de valeur en résultat net dans la mesure où la valeur comptable d'un actif comptabilisé excède le résultat de la formule suivante : (a) - (b)

(a) le montant résiduel des contreparties que l'entité s'attend à recevoir en échange des biens ou des services auxquels l'actif est lié,

**moins**

(b) les coûts directement liés à la fourniture de ces biens ou services et qui n'ont pas été comptabilisés en charges.

Pour déterminer le montant des contreparties qu'elle s'attend à recevoir, l'entité doit appliquer les principes servant à déterminer le prix de transaction (à l'exception des dispositions sur la limitation des estimations de contrepartie variable) et ajuster ce montant pour tenir compte des effets du risque de crédit du client.

Avant de comptabiliser une perte de valeur au titre d'un actif, l'entité doit comptabiliser toute perte de valeur au titre d'actifs liés au contrat qui sont comptabilisés selon une autre norme (par exemple IAS 2, IAS 16 et IAS 38). La valeur comptable de l'actif comptabilisé, obtenue après réalisation du test de déprécia-

tion, doit être intégrée à la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie auquel appartient l'actif concerné en application de la Norme IAS 36 « Dépréciation d'actifs ».

L'entité doit comptabiliser en résultat net la reprise de tout ou partie d'une perte de valeur comptabilisée antérieurement lorsque les conditions à l'origine de la dépréciation n'existent plus ou se sont améliorées. La valeur comptable de l'actif ainsi augmentée ne doit pas être supérieure au montant qui aurait été déterminé (net de l'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée antérieurement.

**Exemple 20** : L'entreprise A signe un contrat avec le client C pour la livraison d'une machine, dans les conditions suivantes :

- délai construction : 4 mois
- prix de vente : 18 000
- versement d'un acompte à la signature : 40%
- solde à la livraison à 30 jours
- coût d'obtention du contrat : 800
- coût de fabrication : 13 200.

A la clôture de l'exercice, la machine est fabriquée mais non encore transférée. La présentation de ce contrat dans l'état de situation financière va se présenter comme suit :

- Actifs sur contrat (coûts d'obtention et de réalisation du contrat) :  
14 000 (13 200 + 800)
- Passifs sur contrat (acompte reçu sur commande) : 7 200 (40% de 18 000)
- Impact sur le résultat : néant

Lors de la livraison, l'entreprise constate le chiffre d'affaires de 18 000. Elle extourne de l'actif les coûts d'obtention et de réalisation du contrat et du passif l'acompte reçu, pour ne conserver à l'actif que le solde de la créance restant dû soit 10 800 (60% de 18 000). L'impact en résultat est de 4 000. La créance sera soldée lors de l'encaissement.

## 4. Informations à fournir

En application de la Norme IFRS 15, l'entité doit communiquer dans ses notes annexes trois catégories d'informations :

- a. Les informations sur les contrats conclus avec des clients, en particulier :  
montant cumulé du chiffre d'affaires, de telle manière à le distinguer des

autres catégories de produits de l'entreprise, montant des dépréciations constatées sur les « Actifs sur contrats »,

- b. Les soldes au bilan liés aux contrats avec les clients : soldes, à l'ouverture et à la clôture, des créances clients, des actifs et des passifs liés aux contrats avec les clients, modalités de rattachement de son chiffre d'affaires et d'exécution de ses obligations contractuelles, notamment au regard des échéances habituelles de paiement.
- c. Les obligations de prestations : spécification du fait générateur qu'elle retient pour reconnaître ses produits (livraison du bien, délivrance de la prestation, achèvement de la prestation...), des conditions de paiement habituellement consenties aux clients, présence de composantes financières dans les contrats suite à des échéanciers spécifiquement obtenus ou consentis.

Elle doit également faire état :

- de l'existence ou non de partie variable dans le prix des contrats clients, et de leur éventuel plafonnement,
- des informations sur les contrats au titre desquels elle n'intervient qu'en qualité d'intermédiaire,
- des informations relatives aux remboursements desquels peuvent se prévaloir les clients et aux obligations de garanties accordées,
- de la partie du prix afférente à des obligations non encore exécutées, en tout ou partie, à la clôture de la période (avec indication en pareil cas, des prévisions calendaires selon lesquelles le chiffre d'affaires des obligations restant à exécuter sera comptabilisé).

Elle doit en outre produire tout élément nécessaire relatif aux appréciations auxquelles elle s'est livrée pour mettre en œuvre la présente Norme, notamment dans le cas où il existe :

- des situations de prestations échelonnées,
- des critères de variabilité pour la détermination du prix,
- des remises allouées accordées aux clients,
- des droits de retour ou de remboursement dont peuvent se prévaloir les clients.

Pour ce qui concerne les coûts d'obtention et d'exécution des contrats, l'entité doit énoncer :

- les appréciations formulées pour déterminer les coûts encourus d'obtention et d'exécution des contrats,
- les méthodes d'amortissement retenues pour chacun des actifs ainsi mis en

évidence.

Elle est astreinte à renseigner le lecteur sur :

- les soldes de clôture des actifs encourus pour l'obtention et l'exécution des contrats clients par nature d'actifs,
- les charges d'amortissements ou de dépréciation comptabilisées durant la période au titre de ces actifs.