



Par Xavier Paper,
associé,
Paper Audit & Conseil

Agent ou principal selon IFRS 15 : un chiffre d'affaires à géométrie variable

La reconnaissance du chiffre d'affaires dépend des dispositions contractuelles et des modalités de transfert du contrôle.

La norme IFRS 15 (Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients) relative au traitement comptable du chiffre d'affaires définit différentes règles en vue de déterminer si, dans les circonstances où une transaction implique la participation d'un tiers (fournisseur, sous-traitant, distributeur, revendeur) dans la fourniture de biens ou de services à un client, le groupe en relation avec le client agit pour son propre compte (comme « principal ») ou en tant que mandataire (comme « agent »).

1. Les enjeux financiers

Du point de vue de la comptabilisation du chiffre d'affaires, l'enjeu financier est important car il conditionne le montant à inscrire dans cette rubrique du compte de résultat. En effet :

- lorsque le groupe agit en tant que principal dans sa relation avec le client, il doit comptabiliser en chiffre d'affaires le montant total du prix attendu en contrepartie des biens ou des services qu'il fournit à son client ; de son côté, le montant versé au tiers est comptabilisé en charges ; et
- lorsque le groupe agit en tant qu'agent pour le compte d'un tiers, il ne doit comptabiliser en chiffre d'affaires que le montant de la commission à laquelle il est en droit de prétendre ou que le montant net qu'il conserve une fois reversé au tiers le montant collecté pour le compte de ce dernier.

Les conséquences financières sont les suivantes : le chiffre d'affaires est plus élevé lorsque le groupe agit en tant que principal. En revanche, la profitabilité (Ebitda/chiffre d'affaires) est plus élevée lorsque le groupe agit en tant qu'agent. Dans les deux cas de figure, le montant de l'Ebitda est strictement identique.

2. Les critères généraux de distinction des deux statuts

De manière générale, la distinction à opérer entre les deux statuts, principal versus agent, repose sur l'analyse de l'obligation de performance à laquelle le groupe est soumis. Lorsque cette obligation a pour objet la fourniture de biens ou de services par le groupe à son client, le groupe agit en tant que principal. A l'inverse, lorsque cette obligation de performance conduit le groupe à confier à un tiers la fourniture de ces biens ou de ces services, le groupe agit plutôt en tant qu'agent. La détermination du sta-

tut du groupe repose sur l'identification de l'entité qui détient le contrôle des biens ou des services avant leur transfert au client. En pratique, lorsque le groupe détient ce contrôle, il agit plutôt en tant que principal ; à l'inverse, lorsque ce contrôle est détenu par un tiers, le groupe agit plutôt en tant qu'agent.

En règle générale, le groupe agit en tant que principal :

- lorsqu'il assume lui-même l'entière responsabilité attachée à l'exécution de la fourniture de biens ou de services au client et que cette responsabilité porte sur l'acceptabilité de ces biens ou de ces services et de leur conformité aux spécifications du client ;
- lorsqu'il supporte les risques attachés à la détention de stocks avant leur transfert au client ainsi, le cas échéant, qu'en cas de retour. Ce type de risques à la charge du groupe est également susceptible de s'appliquer aux prestations de services, notamment en cas de garantie de volumes d'achat minimum auprès des fournisseurs ou en cas d'obligation de paiement de services en l'absence d'acceptation de ces derniers par le client ; et
- lorsqu'il dispose d'une marge de manœuvre suffisante lui permettant de fixer les prix de vente facturés au client.

3. Exemple illustratif

L'exemple suivant tiré de la norme IFRS 15 (exemple 46) a pour objet d'illustrer le statut de principal. Le groupe s'engage aux termes d'un contrat à fournir au client un équipement présentant des spécifications uniques définies d'un commun accord. Le groupe communique ces spécifications à un sous-traitant qui s'engage aux termes d'un autre contrat à produire cet équipement et à le livrer au client. Dans le cadre des accords conclus avec le sous-traitant, il est prévu que ce dernier assure lui-même directement la livraison de l'équipement au client. La marge dégagée par le groupe est égale à la différence entre le prix de vente négocié avec le client et le prix facturé par le sous-traitant. Selon la norme IFRS 15, le groupe agit en tant que principal pour les raisons suivantes : il assume la responsabilité de l'exécution du contrat conclu avec le client et, le cas échéant, des erreurs et des défauts de spécifications par rapport à celles définies contractuellement, quand bien même le sous-traitant assume de son côté le risque de stock pendant le cycle de production, et il a toute latitude pour fixer le prix de vente négocié avec le client, qui n'a pas la nature d'une commission. ■