

# LA LETTRE DE XAVIER PAPER

## WWW.XAVIERPAPER.COM

Numéro 109

août 2017

### LE CHIFFRE D'AFFAIRES SELON LES NORMES IFRS : UNE NOUVELLE DONNE EN 2018

La norme IFRS 15 « *Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients* » relative à la comptabilisation du chiffre d'affaires, publiée en mai 2014 par l'IASB, homologuée le 22 septembre 2016 par l'Union Européenne, et applicable au 1er janvier 2018 par les entreprises européenne établissant leurs comptes consolidés selon les normes IFRS, vient remplacer les normes et interprétations actuelles soit IAS 11 « Contrats de construction », IAS 18, « *Produits des activités ordinaires* », IFRIC 13, « *Programmes de fidélisation de la clientèle* », IFRIC 15, « *Accords de construction de biens immobiliers* », IFRIC 18, « *Transfert d'actifs provenant de clients* » et SIC 31, « *Produits des activités ordinaires - Opérations de troc impliquant des services de publicité* ». Cette norme, de portée très générale<sup>1</sup>, s'applique à tous les contrats dès lors que l'autre partie au contrat est un client et que les biens et/ou services sont fournis dans le cadre habituel des affaires de l'entreprise en échange d'une contrepartie.

Le présent article se propose de décrire, de manière synthétique, les grands principes sous-tendant la comptabilisation du chiffre d'affaires selon la nouvelle norme IFRS 15, ainsi que les principaux changements en résultant.

#### MODELE GENERAL DE COMPTABILISATION

La norme IFRS 15 repose sur un modèle unique décomposé en 5 étapes afin de reconnaître tous les revenus issus de contrats avec des clients et déterminer quand comptabiliser le revenu et pour quel montant. Les étapes susvisées sont, dans cet ordre :

1. Identification du contrat avec le client

Selon la norme IFRS 15, un contrat est un accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires ; les contrats peuvent être écrits, oraux ou implicites. Dans le cas où l'entité a conclu plusieurs contrats concomitants avec le même client, il conviendra de déterminer s'il y a lieu de les comptabiliser comme un contrat unique.

2. Identification des biens et services promis dans le contrat

Une obligation de prestation est une promesse contenue dans un contrat conclu avec un client qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service à celui-ci. La question qui se pose est de savoir si le contrat stipule que l'entité fournisse plus d'un bien ou d'un service. Si oui, elle ne comptabilise chacun d'eux comme une obligation de prestation distincte que s'il s'agit d'un bien ou d'un service distinct. A noter que c'est cette étape qui détermine si le chiffre d'affaires contractuel global doit être ventilé entre plusieurs composantes distinctes, chacune pouvant le cas échéant concerner des exercices comptables différents.

---

<sup>1</sup> Sous réserve des exceptions suivantes : les contrats de location entrant dans le champ d'application d'IAS 17 « Contrats de location », les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 « Contrats d'assurance », les instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 « Instruments financiers », d'IFRS 10 « États financiers consolidés », d'IFRS 11 « Partenariats », d'IAS 27 « États financiers individuels » et d'IAS 28 « Participations dans des entreprises associées et des coentreprises » et les échanges non monétaires entre des entités d'un même secteur d'activité réalisés afin de faciliter les ventes auprès de clients ou de clients potentiels.

---

### 3. Détermination du prix de transaction

Cette étape a pour objet d'estimer le montant de rémunération à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange des biens ou services fournis au client. La plupart du temps, il s'agit d'un montant fixe dont la détermination est immédiate. A contrario, si la rémunération contient une composante variable (droit de retour des marchandises, remise liée à une condition de performance, indexation du prix en fonction d'un indice, etc.), la norme stipule que la composante variable de la rémunération ne doit être comptabilisée que si il est hautement probable que le montant cumulé reconnu en chiffre d'affaires ne sera pas révisé à la baisse au cours d'une période ultérieure, lorsque l'incertitude sera levée.

L'entité devra en outre déterminer si la rémunération contient une composante financement significative et, dans l'affirmative, sera tenue d'ajuster le montant de la contrepartie reçue de la charge d'intérêt applicable à la période s'écoulant entre la date de conclusion du contrat et celle de transfert du bien ou du service.

### 4. Allocation du prix de transaction aux obligations de performance

Dans l'éventualité où plusieurs obligations de prestation ont été identifiées dans le contrat (cf. supra 2.), cette étape définit les règles à appliquer afin d'affecter un prix à chacune des obligations de prestation, le contrat ne mentionnant en effet qu'un prix global. Le plus souvent, cette affectation est réalisée au prorata de la valeur relative du bien ou du service relatif à chacune des obligations de prestation identifiées, valeur estimée sur la base des prix de vente individuels observés<sup>2</sup>. Si le prix de vente ne peut pas être observé, l'entité doit alors l'estimer.

### 5. Comptabilisation des revenus

L'entité comptabilise un revenu lorsqu'elle a rempli une obligation de prestation en fournissant au client le bien ou le service promis (c'est-à-dire en transférant un actif). Un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle. L'obligation de prestation pouvant être satisfaite à une date donnée (livraisons de biens) ou progressivement (contrats de services conclus pour une certaine durée), il convient, dans ce dernier cas de figure, d'appliquer une méthode d'évaluation du degré d'avancement basée sur des inputs (coûts engagés, heures travaillées, etc.), des outputs (relevés quantitatifs, unités produites ou livrées, etc.) ou *prorata temporis*.

L'application du modèle décrit ci-avant n'exonère toutefois pas l'entité d'exercer une part de jugement pour l'application de certaines dispositions de la norme. A titre d'illustration, s'agissant de l'étape n°1, une entité applique le modèle de comptabilisation du revenu si, au début d'un contrat, il est probable qu'elle recouvrera la contrepartie à laquelle elle aura droit en échange des biens ou des services qu'elle fournira au client (cf. §.9.e). Toutefois, le processus visant à apprécier le risque de crédit peut conduire à des erreurs de jugement, puisque portant sur un événement futur et incertain.

## **AUTRES SUJETS TRAITES**

Au-delà de la comptabilisation du revenu, d'autres sujets connexes sont traités par la norme IFRS 15 dont, en particulier :

- Les contrats de licence

S'agissant des licences de propriété intellectuelle, la comptabilisation dépend de l'analyse économique des droits que la licence confère au client. Soit le contrat de licence donne un droit d'accès à la propriété intellectuelle que le concédant sera susceptible, le cas échéant, de faire évoluer sur la durée de la licence, et la comptabilisation du revenu est progressive (exemple : licence de marque pour une franchise), soit le contrat de licence donne un droit d'utiliser la propriété intellectuelle telle qu'elle existe à la date de début de la période au cours de laquelle le client pourra utiliser la licence et le revenu est comptabilisé à un moment précis (exemple : [...])

---

<sup>2</sup> En cas de vente séparée du bien ou du service par l'entité.

---

[...] droit d'utilisation d'un logiciel pour 5 ans dont les mises à jour, vendues en option, ne sont pas essentielles à la fonctionnalité du logiciel).

Une exception à ce modèle existe néanmoins pour les redevances basées sur les ventes ou l'utilisation. Dans ce cas, le revenu issu de la licence n'est en effet comptabilisé qu'à partir du moment où l'activité ou le chiffre d'affaires servant de base à la rémunération est réalisé.

- Les coûts des contrats

La norme IFRS 15 distingue les coûts d'exécution des coûts d'obtention du contrat (exemple : commissions de vente). S'agissant de ces derniers, et dès lors qu'ils sont recouvrables, l'entité est tenue de les capitaliser puis de les amortir au même rythme que la comptabilisation du revenu.

- Les modifications de contrats

Lorsqu'il y a modification du contrat (ajouts de biens et services et/ou changement de prix du contrat), et dès lors que la/les modification(s) ajoute(nt) des biens ou des services distincts de ceux déjà transférés et que ceux-ci sont facturés à un prix comparable à leur prix de vente individuel, la modification est traitée comme un nouveau contrat, distinct de celui en cours dont le traitement comptable demeure par ailleurs inchangé.

## EXEMPLE A TITRE D'ILLUSTRATION

Une société X a signé un contrat de vente d'un logiciel associé à la vente d'un support technique d'une durée de 2 ans. Le prix du contrat s'élève à 1000. La société vend par ailleurs le support technique séparément au prix de 300. Le logiciel n'est par contre pas vendu séparément et, au vu des transactions passées, le prix de vente est hautement variable.

### Etape 1

L'accord de vente répond à la définition d'un contrat et satisfait aux critères du paragraphe 9 de la norme. La société X note en particulier que l'acheteur est solvable<sup>3</sup> et qu'il est peu probable qu'il ne paie pas (cf. §9.e) et que le contrat a été signé et approuvé par les deux parties, client et fournisseur (cf. §9.a).

### Etape 2

La société X analyse les biens et services vendus afin de déterminer s'ils constituent des biens et services distincts conformément au paragraphe 27 de la norme IFRS 15. La société note que le logiciel est délivré avant le support technique et reste opérationnel en l'absence de mises à jour ou de support technique. La société en conclut donc que le critère 27.a est rempli (« *le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément* »).

La société X note par ailleurs que le support technique n'apporte aucune modification au logiciel vendu et donc que la vente du logiciel et le support technique constituent des promesses distinctes et non des produits distincts destinés à être regroupés afin de fournir une seule et unique prestation. La société X considère donc que le paragraphe 27.b est satisfait (« *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* »).

Sur ces bases, la société distingue deux obligations de prestation dans le contrat, à savoir la vente du logiciel et le service de support technique.

### Etape 3

Il n'y a aucune contrepartie variable dans le prix du contrat ; le montant à comptabiliser est donc de 1000.

### Etape 4

Des obligations de prestations distinctes ont été identifiées à l'étape 2, à savoir le logiciel et le service de support technique. Conformément la norme IFRS 15, la société X applique la méthode résiduelle (cf. §79.c), adaptée au cas d'espèce, et estime le prix de vente individuel du logiciel en déduisant du [...]

---

<sup>3</sup> Risque de crédit faible.

---

[...] prix total, soit 1000, le prix de vente individuel du service de support technique, soit 300. Sur ces bases, le prix du logiciel ressort à 700.

#### Etape 5

Pour le logiciel, la date de comptabilisation à prendre en compte est celle à laquelle le client acquiert le contrôle du bien, soit la date de réception du logiciel.

L'accès au service de support technique a été conclu pour une durée de deux ans. Durant cette période, le support technique est accessible par le client, sa fréquence d'utilisation n'affectant pas le prix du service restant auquel le client a droit sur la durée résiduelle. La société X conclut que le client reçoit et consomme simultanément les avantages liés au support technique dès lors qu'elle rend ce service accessible au client (cf. §35.a). L'obligation de prestation est donc remplie progressivement. En outre, le support technique étant accessible de façon uniforme dans le temps, que le client l'utilise ou non, la société X décide que la meilleure mesure du degré d'avancement de l'obligation de prestation est la méthode du temps écoulé. Le montant du service de support technique, soit 300, est donc comptabilisé *pro rata temporis* à partir de sa date d'accessibilité au client.

### **PRINCIPAUX CHANGEMENTS PAR RAPPORT AUX NORMES ET INTERPRETATIONS EN VIGUEUR**

Les changements induits par l'application de la norme IFRS 15 peuvent être à la fois significatifs et nombreux pour certains secteurs d'activité. Il convient en particulier de relever les différences suivantes :

- Selon la norme IFRS 15, il peut exister plusieurs obligations de prestations distinctes au sein d'un même contrat (cf. §26-30), chacune devant être affectée d'un prix correspondant au montant de la contrepartie que la société s'attend à recevoir en échange du transfert de biens ou services au client (cf. §47), montant fondé autant que faire se peut sur les prix de vente individuels observables (cf. §76-77). A titre d'illustration, dans le secteur de l'industrie télécom, un client peut acheter pour un prix global un bouquet de services comportant par exemple un téléphone mobile ainsi que l'accès à Internet et au réseau mobile. Or, le contrat contenant une subvention implicite accordée par le fournisseur pour l'acquisition à prix réduit du téléphone mobile compensée par une majoration du prix des services, le client aurait donc vraisemblablement payé moins cher les accès au réseau Internet et mobile s'il les avait achetés séparément du téléphone mobile. Selon les normes actuelles, les fournisseurs de services de télécom comptabilisent le chiffre d'affaires initial afférent au téléphone mobile et aux services d'accès sur la base du prix apparent. Selon la norme IFRS 15, le chiffre d'affaires enregistré correspond désormais au prix de marché réel du téléphone mobile tandis que la créance qui en résulte<sup>4</sup> est apurée au fur et à mesure de l'encaissement relatif aux services d'accès aux réseaux, modèle plus proche de la réalité économique de la transaction.
- Comme vu précédemment, la nouvelle norme IFRS 15 comporte de nouvelles dispositions spécifiques à la comptabilisation des licences de propriété intellectuelle, l'entité étant désormais tenue d'analyser la nature de la licence concédée (droit d'accès/droit d'utilisation), celle-ci conditionnant le mode de comptabilisation (progressivement/à un moment précis). Selon ce nouveau paradigme, les revenus d'une licence de propriété intellectuelle pourront donc être comptabilisés par avance ou avec retard par rapport à la norme actuelle. Ainsi, le revenu issu de la vente d'un contrat de licence de logiciel d'une durée de trois ans, analysé comme un droit d'utilisation, est comptabilisé à une date précise selon IFRS 15, alors même qu'il est étalé sur la durée du contrat selon la norme actuelle.
- Comme vu précédemment, la norme IFRS 15 préconise de chercher à identifier le moment auquel le contrôle est transféré au client tandis que la norme IAS 18 se concentre plutôt sur le moment auquel les risques et les avantages sont transférés. Ce changement de paradigme est [...]

---

<sup>4</sup> Le prix encaissé est en effet inférieur au prix réel.

---

[...] susceptible de conduire l'entité à modifier la date de comptabilisation du chiffre d'affaires. A titre d'exemple, une entreprise du secteur agroalimentaire ayant conclu un contrat avec un client particulier en vue de fabriquer un produit ayant des caractéristiques spécifiques à ce dernier pourrait être amenée à comptabiliser le chiffre d'affaires progressivement, au fur et à mesure de la fabrication, et non plus à la date de livraison des produits au client.

- Selon la norme actuelle, les remises, rabais et autres réductions de prix ne sont enregistrés que si le prix peut être évalué de façon fiable ou s'il est fixe ou déterminable ; la comptabilisation de la part variable est donc soit interdite soit permise. Selon la nouvelle norme IFRS 15, les décotes précitées étant des contreparties variables, elles ne sont comptabilisées qu'à hauteur du montant pour lequel il est hautement probable qu'il n'y aura pas ultérieurement d'ajustement significatif à la baisse du revenu total comptabilisé (limitation de la part variable). Dès lors, l'estimation de la part de prix variable et l'application du principe susvisé peuvent conduire à comptabiliser le revenu plus tôt.

---

**PAPER AUDIT & CONSEIL**

222, boulevard Pereire  
75017 Paris, France  
+33 1 40 68 77 41  
[www.xavierpaper.com](http://www.xavierpaper.com)

**Xavier Paper**  
+33 6 80 45 69 36  
[xpaper@xavierpaper.com](mailto:xpaper@xavierpaper.com)

**Patrick Grinspan**  
+33 6 85 91 36 23  
[pgrinspan@xavierpaper.com](mailto:pgrinspan@xavierpaper.com)