

LES IFRS/IAS CONSOLIDATION

Professeur SAID OUHADI

PROFESSEUR DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ADF PRO Marrakech

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

OBJECTIFS DE LA NORME IFRS 15

IFRS 15, Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients (Produits générés dans le cours des activités ordinaires de l'entité), est une nouvelle norme qui décrit un cadre global unique que les entités doivent utiliser pour comptabiliser les produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.

Elle remplace les normes actuelles sur la comptabilisation des produits, notamment **IAS 18** (Produits des activités ordinaires) et **IAS 11** (Contrats de construction).

L'objectif de l'IFRS 15 est d'établir les principes que l'entité doit appliquer pour présenter des informations utiles aux utilisateurs des états financiers concernant la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant d'un contrat conclu avec un client.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

OBJECTIFS DE LA NORME IFRS 15

Un contrat est un accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires.

Aux fins de l'application de la présente norme, il n'existe pas de contrat si chacune des parties **a unilatéralement le droit exécutoire de mettre fin à un contrat totalement inexécuté sans indemniser la ou les autres parties.**

Un contrat est totalement inexécuté si les deux conditions ci-dessous sont remplies :

- (a) L'entité n'a encore fourni aucun des biens ou des services promis au client ;
- (b) L'entité n'a pas encore reçu de contrepartie pour les biens ou les services promis et n'a pas encore droit à une contrepartie.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME IFRS 15

L'entité doit appliquer la norme IFRS 15 à tous les contrats conclus avec les clients, à l'exception de ce qui suit :

- ✓ Les contrats de location entrant dans le champ d'application d'IFRS 16 Contrats de location (qui remplace IAS 17) ;
- ✓ Les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 17 à partir de 2023 qui remplace 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 ;
- ✓ Les échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME IFRS 15

L'entité doit appliquer la présente norme à un contrat (hormis ceux énumérés ci dessus) seulement si l'autre partie au contrat est un client.

« Un client est une partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir, en échange d'une contrepartie, des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité.

L'autre partie au contrat n'est pas un client si, par exemple, elle a conclu un contrat avec l'entité en vue de participer à une activité ou à un processus dont les risques et les avantages sont partagés par les parties au contrat (comme dans le cas d'un accord de collaboration visant le développement d'un actif) et non en vue d'obtenir un extrant des activités ordinaires de l'entité. »

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

La norme IFRS 5 prévoit une approche en cinq étapes pour comptabiliser un contrat avec un client :

Étape 1 : Identifier le contrat conclu avec le client ;

Étape 2 : Identifier les différentes obligations de prestation prévues au contrat ;

Étape 3 : Déterminer le prix de transaction ;

Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation prévue au contrat ;

Étape 5 : Comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

L'entité doit comptabiliser un contrat conclu avec un client qui entre dans le champ d'application de la présente norme uniquement lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

(a) Les parties au contrat ont approuvé celui-ci (par écrit, verbalement ou selon d'autres pratiques commerciales habituelles) et se sont engagées à remplir leurs obligations

respectives ;

(b) L'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir ;

(c) L'entreprise peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou les services à fournir ;

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

L'entité doit comptabiliser un contrat conclu avec un client qui entre dans le champ d'application de la présente norme uniquement lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

(d) Le contrat a une substance commerciale (c'est-à-dire qu'on s'attend à ce qu'il cause une modification du calendrier ou du montant des flux de trésorerie futurs de l'entité ou du risque qui leur est associé) ;

(e) Il est probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qu'elle fournira au client. Pour évaluer s'il est probable qu'elle recouvre le montant de contrepartie, l'entité ne doit tenir compte que de la capacité et de l'intention du client de payer ce montant de contrepartie quand il est exigible. Le montant de contrepartie auquel elle a droit peut être inférieur au prix stipulé dans le contrat si la contrepartie est variable du fait d'une concession sur le prix que l'entité peut accorder au client.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

Regroupement de contrats

L'entité doit regrouper des contrats conclus en même temps ou presque en même temps avec le même client (ou avec des parties liées à celui-ci) et les comptabiliser comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :

- (a) Les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial unique ;
- (b) Le montant de la contrepartie à payer en vertu d'un contrat dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat ;
- (c) Les biens ou services promis dans les contrats (ou certains des biens ou services promis dans chacun des contrats) constituent une seule obligation de prestation.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

Modification de contrat

Une modification de contrat est un changement qui touche l'étendue et/ou le prix d'un contrat et qui est approuvé par les parties au contrat.

L'entité doit comptabiliser une modification de contrat comme un contrat distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

- (a) Il y a un élargissement de l'étendue du contrat du fait de l'ajout de biens ou de services promis qui sont distincts ;
- (b) Le prix du contrat augmente d'un montant de contrepartie qui reflète le *prix de vente spécifique* du ou des biens ou des services additionnels promis et tout ajustement approprié apporté à ce prix pour tenir compte des circonstances propres au contrat.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

L'entité doit comptabiliser un contrat conclu avec un client qui entre dans le champ d'application de la présente norme uniquement lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- ✓ Identification du périmètre relatif au contrat
- ✓ Identification des obligations de performance distinctes
- ✓ Détermination du prix de la transaction
- ✓ Affectation du prix de la transaction aux différentes obligations de performance
- ✓ Comptabilisation du chiffre d'affaires en résultat

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification du périmètre relatif au contrat

Quelle est la date à partir de laquelle le contrat doit-être comptabilisé?

S'agit-il d'une relation commerciale ou d'une relation de partenariat?

Comment identifier le client?

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

Déterminer s'il existe plusieurs obligations de performance qui doivent être comptabilisées distinctement au sein d'un même contrat.

Cette analyse s'articule sur la possibilité que le bien ou le service sous-jacent à l'obligation de performance fasse l'objet d'une transaction ou d'une utilisation autonome.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

À la passation d'un contrat avec un client, l'entité doit apprécier les biens ou les services promis dans le contrat et identifier comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client :

- (a) Soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou services) distinct ;
- (b) Soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

Une série de biens ou de services distincts est fournie au client au même rythme lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- (a) Chaque bien ou service distinct de la série que l'entité promet de fournir au client remplit les conditions requises pour être considéré comme une obligation de prestation remplie progressivement ;
- (b) L'entité applique la même méthode pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation relative à la fourniture de chaque bien ou service de la série au client est remplie.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

L'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation en fournissant au client un bien ou un service (c'est-à-dire en transférant un actif) promis.

Un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle.

Le contrôle d'un actif s'entend de la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants.

Le contrôle comprend la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation de l'actif et d'obtenir les avantages y afférents.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

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 :

- (a) 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 ;
- (b) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;
- (c) 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.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

Identification des obligations de performance distinctes

Pour chaque obligation de prestation remplie 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 et 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 remplie progressivement.

Les méthodes appropriées pour évaluer le degré d'avancement sont fondées **soit sur les extrants, soit sur les intrants.**

L'entité ne doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre d'une obligation de prestation remplie progressivement que si elle peut faire une évaluation raisonnable de la mesure dans laquelle l'obligation est remplie.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Détermination du prix de la transaction

Le prix de transaction est le montant de contrepartie auquel

l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis à un client, à l'exclusion des sommes perçues pour le compte de tiers (par exemple les taxes de vente).

La contrepartie promise dans un contrat conclu avec un client peut consister en des montants déterminés, des montants variables, ou les deux.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Détermination du prix de la transaction

Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de

l'effet de tous les éléments suivants :

- (a) Contrepartie variable : concession c'est-à-dire rabais, remise, remboursement ou avoir (note de crédit);
- (b) Limitation des estimations de contrepartie variable : Le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé ;
- (c) Existence d'une composante financement importante dans le contrat ;
- (d) Contrepartie autre qu'en trésorerie (évaluer à la juste valeur la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue) ;
- (e) Contrepartie payable au client : une réduction du prix de transaction

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Détermination du prix de la transaction

Le prix doit tenir compte :

Des commissions non remboursables reçues du client à l'origine

Des composantes conditionnelles du chiffre d'affaires

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Affectation du prix de la transaction aux différentes obligations de performance

Cette étape n'existe que lorsque plusieurs obligations de performance distinctes ont été identifiées préalablement.

L'entité doit répartir le prix de transaction entre chacune des obligations de prestation identifiées dans le contrat en proportion des prix de vente spécifiques.

Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis.

La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité vend ce bien ou ce service séparément dans des circonstances et à des clients similaires.

Lorsque chacune des obligations de performance est dotée d'un prix de vente observable, l'affectation se fait au prorata de ces prix observables.

Le prix contractuel ou le prix de catalogue d'un bien ou d'un service peut être son prix de vente spécifique.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Affectation du prix de la transaction aux différentes obligations de performance

Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer selon l'une ou une combinaison des méthodes d'estimation suivantes :

- (a) La méthode de l'évaluation du marché avec ajustement ;
- (b) La méthode du coût attendu plus marge ;
- (c) La méthode résiduelle.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Coûts du contrat

Coûts marginaux d'obtention du contrat

L'entité doit comptabiliser en tant qu'actif les coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client si elle s'attend à les recouvrer.

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

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Comptabilisation du chiffre d'affaires en résultat

Méthode d'achèvement

Méthode d'avancement

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Comptabilisation du chiffre d'affaires en résultat

Méthode d'achèvement

Cette méthode qui consiste à n'enregistrer que les charges et les produits partiellement constatés à la clôture, et le résultat découlant du contrat ne sera pris en compte qu'à la livraison.

Pendant les exercices précédant la livraison, il ne ressort aucune incidence significative sur le résultat global de l'exercice.

A contrario, la comptabilisation du résultat définitif en fin des travaux aura un impact important sur le résultat global de l'exercice

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Comptabilisation du chiffre d'affaires en résultat

Méthode d'avancement

La méthode d'avancement, en plus de la prise en compte des charges et des produits, elle intègre le bénéfice partiel à la clôture de chaque exercice précédent celui de fin des travaux.

Cette méthode est préconisée dans plusieurs systèmes comptables, en ce sens qu'elle traduit l'image fidèle des comptes et fournit une meilleure information financière aux lecteurs des documents financiers.

Les contrats à terme

Exemple d'application

Une entreprise s'est engagée dans la réalisation d'un ouvrage pour une durée pouvant atteindre 22 mois. Les informations concernant la réalisation de l'ouvrage :

► Coût de production total estimé par les services techniques 750 000 000

► Coût de production engagé fin de l'année N 450 000 000

► Prix de vente prévu : 925 000 000

Le 30 octobre N+1 le coût prévu est facturé au client local (le coût de production prévisionnel est prévu correctement par les services techniques) .

Le taux de TVA théorique est de 18%.

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Le résultat déterminé par la méthode d'avancement est de

$$925\ 000\ 000 - 750\ 000\ 000 = 175\ 000\ 000$$

A la clôture de l'exercice N le taux d'avancement est de $450\ 000\ 000 / 750\ 000\ 000 = 60\%$

Le chiffre d'affaires partiel est de $925\ 000\ 000 * 60\% = 555\ 000\ 000$

Quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N (Résultat partiel) est de $175\ 000\ 000 * 60\% = 105\ 000\ 000$

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin N

DEBIT 4181 Clients factures à établir 654 900 000

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région 555 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 99 900 000

Ecritures début N+1

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région 555 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 99 900 000

CREDIT 4181 Clients factures à établir 654 900 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin octobre N+1

DEBIT 4181 Clients	1 091 500 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	925 000 000
4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	166 500 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures fin N

DEBIT 4181 Clients factures à établir 531 000 000

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région 450 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 81 000 000

Ecritures début N+1

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région 531 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 81 000 000

CREDIT 4181 Clients factures à établir 450 000 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin octobre N+1

DEBIT 4181 Clients	1 091 500 000
---------------------------	---------------

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	925 000 000
--	-------------

4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	166 500 000
---	-------------

Les contrats à terme

Exemple d'application 2

Une entreprise spécialisée dans la construction immobilière et travaux publics s'est engagée dans la réalisation d'un ouvrage dont les informations fin N :

- ▶ Coût de production total estimé fin N-1 : 125 000 000
- ▶ Coût de production engagé fin de l'année N-1 : 60 000 000
- ▶ Coût de production engagé fin de l'année N : 125 000 000
- ▶ Prix de vente prévu : 120 000 000

L'ouvrage est livré et facturé le 30 décembre N. Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Le taux de TVA théorique est de 18%.

L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Les contrats à terme

Exemple d'application

Le résultat déterminé par la méthode d'avancement est de

$$120\,000\,000 - 125\,000\,000 = -5\,000\,000$$

A la clôture de l'exercice N le taux d'avancement est de $60\,000\,000 / 125\,000\,000 = 48\%$

Le chiffre d'affaires partiel est de $120\,000\,000 * 48\% = 57\,600\,000$

Quote-part du résultat (Perte) à rattacher à l'exercice N-1 (Résultat partiel) est de $57\,600\,000 - 60\,000\,000 = -2\,400\,000$

La perte non encore réalisée est de $5\,000\,000 - 2\,400\,000 = 2\,600\,000$

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures comptables fin N-1

DEBIT 4181 Clients factures à établir	67 968 000
6911 Dotations aux provisions pour risques et charges	2 600 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	57 600 000
4435 Etat TVA sur factures à établir	10 368 000
193 Provisions pour pertes sur marchés à l'achèvement futur	2 600 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures début N

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région	57 600 000
4435 Etat TVA sur factures à établir	10 368 000
CREDIT 4181 Clients factures à établir	67 968 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures comptables 20 décembre N

DEBIT 4181 Clients	141 600 000
---------------------------	-------------

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	120 000 000
--	-------------

4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	21 600 000
---	------------

Ecritures comptables 31 décembre N

DEBIT 193 Provisions pour pertes sur marchés à l'achèvement futur	2 600 000
--	-----------

CREDIT 7911 Reprise sur provisions pour risques et charges	2 600 000
---	-----------