

2720

**Mastère  
Professionnel  
en Comptabilité**



**Institut des Hautes Etudes Commerciales  
IHEC – Carthage**

**Année Universitaire 2014/2015**

2015-2016

ARCHI - SEVEN  
PHOTOCOPIE - TIRAGE  
23 100 860



**International  
Accounting  
Standards  
Board**

**IAS 18 : PRODUITS DES ACTIVITÉS  
ORDINAIRES**

**Révision  
Comptable**

**Abderrazak GABSI**  
**Universitaire & Expert comptable**



**IHEC**  
Carthage

UNIVERSITÉ DE GARTHAGE

INSTITUT DES HAUTES ÉTUDES COMMERCIALES

**MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ**  
**COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE**

**23 | IAS 18 : PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES**  
**Étude comparative avec la norme comptable tunisienne**  
**NCT 3 : REVENUS**

**OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION**

**1. Objectif**

La norme **IAS 18, Produits des activités ordinaires**, prescrit le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de certains types de transactions et événements. La question fondamentale est celle du **fait générateur de la comptabilisation**. Les produits des activités ordinaires sont comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable. La norme IAS 18 identifie les circonstances dans lesquelles il sera satisfait à ces critères et où, en conséquence, les produits des activités ordinaires seront comptabilisés. Elle fournit également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

La norme comptable tunisienne **NCT 03, Revenus**, prescrit le traitement comptable des revenus et aborde principalement les questions suivantes :

- la distinction entre les revenus et les gains (*le terme « produits » couvre à la fois les revenus et les gains*) ;
- la prise en compte (*ou le moment de comptabilisation*) des revenus ;
- l'évaluation (*ou le montant*) des revenus ;
- les informations à fournir sur les revenus.

**2. Champ d'application**

La norme NCT 03 doit être appliquée aux revenus :

- Les revenus sont les accroissements des avantages économiques, intervenus au cours de la période sous forme d'entrées ou d'augmentations d'éléments d'actif ou de diminution d'éléments de passif, qui résultent des activités courantes (*centrales ou permanentes*) de l'entité et proviennent habituellement de la vente de biens, de la prestation de services ou de l'utilisation de certaines ressources de l'entité par des tiers moyennant un loyer, des intérêts, des dividendes ou des redevances (*rémunérations de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entité par exemple les brevets, marques, droits de reproduction et logiciels*).

- Un revenu possède deux caractéristiques :
  - Il résulte d'une opération courante de l'entité (ou de son cycle d'exploitation) ;
  - Il est susceptible de se répéter.

Pour une entreprise commerciale, industrielle ou de services, les revenus sont constitués des ventes de biens ou des prestations de services ; les intérêts et les dividendes dont elle pourrait bénéficier sont des produits des activités ordinaires hors exploitation (à l'état de résultat).

Pour un établissement financier (ou une société d'investissement), les intérêts et les dividendes forment l'essentiel de ses revenus, puisqu'ils découlent des activités d'octroi de crédits et de placement en valeurs mobilières s'inscrivant dans le cadre de son cycle d'exploitation.

Les gains sont les augmentations des capitaux propres provenant d'opérations ou de faits périphériques ou accessoires et de l'ensemble des autres opérations, faits et circonstances qui ont un effet sur l'entité, à l'exception des augmentations résultant des revenus ou des apports de capitaux propres (gains sur cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles ou financières, gains de change ...).

Les revenus engendrent des encaissements bruts, tandis que les gains génèrent des encaissements nets.

Les revenus excluent les sommes collectées pour le compte d'une tierce personne (*car elles n'aboutissent pas à une augmentation des capitaux propres*).

#### Exemples :

- La TVA collectée pour le compte du Trésor (*les revenus sont comptabilisés en hors taxes*) ;
- Les ventes de billets d'avion pour le compte des compagnies de transport aérien pour une agence de voyages (*dont les revenus sont constitués des commissions reçues ou à recevoir sur ces ventes*) ;
- Les sommes reçues par un transitaire de ses clients pour le dédouanement de leurs marchandises (*les revenus du transitaire sont constitués de ses honoraires*).

Certains contrats de prestation de services sont directement liés aux contrats de construction (tels que les contrats d'ingénierie ou d'architecture). Les revenus provenant de tels contrats sont traités ou par la norme IAS 11, *Contrats de construction*, en IFRS ou par la norme NCT 9, *Contrats de construction*, en Tunisie.

## **ÉVALUATION DES REVENUS**

Le revenu doit être évalué à la **juste valeur** de la contrepartie reçue ou à recevoir.

**Les réductions commerciales** (rabais, remises et ristournes obtenus sur factures d'origine ou sur factures d'avoir) sont déduites pour déterminer la juste valeur (*les revenus figurent à l'état de résultat pour leur montant cumulé net*). Cependant, les escomptes de paiement accordés ne sont pas déduits (et figurent à l'état de résultat dans la rubrique : *Charges financières nettes*).

\* **Lorsque l'entrée de trésorerie est différée** (par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens), il s'agit en fait d'une opération de financement. Le taux d'intérêt implicite doit être calculé. La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée séparément en produits financiers (et présentée dans l'état de résultat en déduction de la rubrique : *Charges financières nettes*).

On désigne par **taux d'intérêt implicite** le taux le plus facilement déterminable entre :

- le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire ; ou
- le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

### Exemple 1

Une entreprise a vendu pour 1.000.000 DT de marchandises à un client le 01/01/2012. Les conditions de règlement sont les suivantes : 40% à la signature du contrat, 40% un an plus tard et 20% deux ans plus tard.

Le prix de vente au comptant (ou la juste valeur) de ces marchandises est de 935.308 DT. La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie étant significative, le taux d'intérêt implicite de l'opération doit être déterminé :

$$935.308 = 400.000 + [400.000 / (1 + t)] + [200.000 / (1 + t)^2] \Rightarrow t = 9\%$$

On peut donc considérer que le prix de vente comprend pour  $1.000.000 - 935.308 = 64.692$  DT d'intérêts.

La vente sera comptabilisée ainsi :

01/01/2012	D	C
Banque (B)	400.000	
Clients (B)	600.000	
- Ventes de marchandises (R)		935.308
Produits financiers différés (B)		64.692

Pour étaler les produits financiers sur la durée du crédit, il suffira de calculer les intérêts théoriques sur le solde restant dû, soit :

- Au titre de l'exercice 2012 :  $(935.308 - 400.000) \times 9\% = 48.178$
  - Au titre de l'exercice 2013 :  $(935.308 + 48.178 - 800.000) \times 9\% = 16.514$
- 64.692

D'où les écritures suivantes :

31/12/2012	D	C
Produits financiers différés (B)	48.178	
Produits financiers (R)		48.178

31/12/2013	D	C
Produits financiers différés (B)	16.514	
Produits financiers (R)		16.514

La norme IAS 18, *Produits des activités ordinaires*, n'impose l'actualisation que lorsque le paiement différé résulte d'une véritable « transaction de financement », ce qui exclut les opérations conclues aux conditions habituelles de règlement (30, 60 ou 90 jours). La norme NCT 3 prévoit que lorsqu'elle est significative, la différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers (en fonction du temps écoulé).

\* **Lorsque des biens ou services sont échangés ou troqués** contre des biens ou services **de nature et de valeur similaires**, aucun revenu n'est comptabilisé. C'est souvent le cas avec des marchandises telles que le pétrole ou le lait pour lesquelles les fournisseurs échangent ou troquent des stocks en divers endroits pour satisfaire la demande en temps voulu en un endroit donné.

Par contre, en cas d'échange contre des biens ou services **dissemblables**, les revenus correspondent à la juste valeur des biens ou services reçus ( $\pm$  la soulte). Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être mesurée de manière fiable, c'est celle des biens ou services donnés en échange qui sert de référence.

### Exemple 2

Pour éviter les coûts de transport, une entreprise X de construction travaillant sur un chantier situé dans la région A échange avec une autre entreprise Y un stock de matériaux évalué à 100.000 DT et situé dans la région B contre un stock équivalent que l'entreprise Y possède dans la région A. S'agissant de biens de nature et de valeur similaires, l'opération ne donne pas lieu à comptabilisation de revenu.

Si en revanche l'entreprise X remettait des fournitures en échange, elle enregistrerait un revenu de 100.000 DT correspondant à la valeur des matériaux reçus.

## PRISE EN COMPTE DES REVENUS

Particulièrement, les principes comptables suivants s'appliquent en matière de prise en compte (ou de reconnaissance) des revenus :

- la périodicité ;
- la réalisation du revenu ;
- le rattachement des charges aux produits ; et
- la prééminence du fond sur la forme.

### 1. Identification de la transaction

Les critères de comptabilisation des revenus sont en général appliqués séparément à chaque transaction.

Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction.

Par exemple, lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable au titre d'un service ultérieur, ce montant est différé et comptabilisé en revenus sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté.

- À l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs transactions regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence commerciale ne peut en être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout.

Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette transaction ; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

## 2. Ventes de biens

Les revenus provenant de la vente de biens (marchandises ou produits fabriqués par l'entité) sont comptabilisés lorsque :

- l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des revenus peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
- les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Souvent, le transfert à l'acheteur des risques et des avantages importants inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du droit de propriété ou avec l'entrée en possession du bien par l'acheteur (lors des ventes au comptant, par exemple).

Dans certaines transactions (de vente avec clause de réserve de propriété ou de location-vente, par exemple), **l'entité conserve le droit de propriété pour assurer le recouvrement de sa créance** ; **cependant, il y a vente et le revenu est comptabilisé pour chacune de ces transactions** dans la mesure où l'entité ne conserve qu'une part insignifiante des risques inhérents à la propriété (prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique).

C'est aussi le cas des entités qui procèdent à des **ventes par correspondance** ou selon la formule « satisfait ou remboursé ». Dans ce cas, le revenu est comptabilisé au moment de la vente à condition que le vendeur puisse estimer de façon fiable les futurs retours et comptabilise un passif pour les retours sur la base de son expérience antérieure et d'autres facteurs pertinents.

### Exemple 3

Le chiffre d'affaires d'une entreprise de ventes par correspondance est de 1.000.000 DT. Les statistiques montrent que 5% environ des produits sont retournés et remboursés.

Si la marge brute représente 20% du prix de vente, l'entreprise devra provisionner :  $1.000.000 \text{ DT} \times 5\% \times 20\% = 10.000 \text{ DT}$  au titre des retours prévisibles. Cette provision sera évidemment réintégrée au résultat au fur et à mesure des retours effectifs.

**X Lorsque l'entité conserve une part importante des risques inhérents à la propriété, il n'y a pas encore vente et le revenu n'est pas comptabilisé.**

Voici des exemples de situations dans lesquelles l'entité peut conserver les risques et avantages importants inhérents à la propriété :

- le vendeur reste soumis à une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie ;
- des biens sont livrés sous réserve de leur installation qui représente une part importante du contrat de vente ;
- le paiement du prix des biens vendus (ou mis à disposition) est lié à la revente de ces biens par l'acheteur ;
- les quantités de marchandises vendues et susceptibles d'être retournées sont importantes et imprévisibles (ventes de marchandises non commandées - à la fin de l'exercice - ou de marchandises non conformes à la commande).

Les revenus et les charges qui se rapportent à la même transaction sont comptabilisés simultanément (en application du processus de rattachement des charges aux produits). Les charges, y compris les garanties et autres coûts devant être encourus postérieurement à la livraison des marchandises, peuvent normalement être évaluées de façon fiable lorsque les autres conditions de comptabilisation du revenu ont été remplies. **Toutefois, le revenu ne peut pas être comptabilisé lorsque les charges ne peuvent pas être évaluées de façon fiable ; dans de telles circonstances, toute contrepartie déjà reçue au titre de la vente des biens est comptabilisée en tant que passif.**

Lorsque le prix de vente d'un bien inclut des prestations de services futures (entretien, mise à jour du produit livré, etc.), le revenu relatif à ces prestations doit être étalé sur la durée de celle-ci.

#### Exemple 4

Le 01/01/N, un concessionnaire automobile a vendu pour 30.000 DT une voiture neuve. Le prix inclut l'entretien gratuit de la voiture pendant trois ans. Le coût de l'entretien pour le vendeur est estimé à 500 DT par an et la marge habituelle sur les opérations de ce type est de 20%.

Si on estime à 8% le taux d'intérêt applicable à un emprunt du concessionnaire, la juste valeur au 01/01/N des prestations à fournir s'élève à :

$$(500 \times 1,2) \times \frac{1 - (1,08)^{-3}}{0,08} = 1.546 \text{ DT.}$$

La vente sera donc comptabilisée ainsi :

01/01/N	D	C
Banque (B)	30.000	
Ventes de marchandises (R)		28.454
Produits constatés d'avance (B)		1.546

Quant au revenu relatif à la prestation de services, il sera étalé sur la durée du contrat de la façon suivante :

31/12/N	D	C
Produits constatés d'avance (B)	476	
Charges d'intérêts (R) [1.546 x 8%]	124	
Prestations de services (R)		600
31/12/N+1	D	C
Produits constatés d'avance (B)	514	
Charges d'intérêts (R) [(1.546 - 476) x 8%]	86	
Prestations de services (R)		600
31/12/N+2	D	C
Produits constatés d'avance (B)	556	
Charges d'intérêts (R) [(1.546 - 476 - 514) x 8%]	44	
Prestations de services (R)		600

### 3. Prestations de services

Lorsque le résultat (à terminaison) d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être évalué de façon fiable, le revenu associé à cette transaction est comptabilisé **en fonction du degré d'avancement de la transaction** à la date de clôture.

**Le résultat d'une transaction (ou d'une opération de prestation de services) peut être estimé de façon fiable quand :**

- le montant des revenus peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
- le degré d'avancement de la transaction à la date de clôture peut être évalué de façon fiable ;
- les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Une entité est en général en mesure de faire des estimations fiables une fois qu'elle s'est mise d'accord avec l'autre partie à la transaction sur les points suivants :

- les droits juridiquement exécutoires de chacune des deux parties concernant le service à fournir et à recevoir ;
- la contrepartie devant être donnée en échange ; et
- les moyens et les conditions de règlement.

**Le revenu n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité.** Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant au recouvrement d'un montant figurant déjà en revenus, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges (provision pour dépréciation) plutôt qu'en ajustement du montant du revenu comptabilisé à l'origine.

L'entreprise devrait disposer d'un **système d'information interne, budgétaire et financier efficace**, et procéder, le cas échéant, à la révision des revenus (et des coûts) liés à la transaction à mesure que le service est exécuté.

**Le degré d'avancement** d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes (semblables à celles prévues par les normes IAS 11 et NCT 9, *Contrats de construction*). Une entité utilise **la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés**.

Suivant la nature de la transaction, ces méthodes peuvent inclure :

- a) l'examen des travaux exécutés ;
- b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter ; ou
- c) la proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction.

Souvent, les paiements partiels et acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.

Pour des raisons pratiques, lorsque les services sont fournis au cours d'une période donnée au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, le revenu est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du revenu est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.

Lorsque le résultat d'une opération impliquant une prestation de services ne peut être évalué de façon fiable, **les revenus ne peuvent être comptabilisés qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables**.

Au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entité récupérera les coûts qui ont été encourus. En conséquence, le revenu n'est comptabilisé qu'à concurrence des coûts encourus que l'on s'attend à recouvrer. Étant donné que le résultat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est comptabilisé.

Lorsque le résultat d'une transaction ne peut être estimé de façon fiable et qu'il n'est pas probable que les coûts encourus seront recouverts, **le revenu n'est pas comptabilisé et les coûts encourus sont comptabilisés en charges**. Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat du contrat n'existent plus, le revenu est comptabilisé en fonction du degré d'avancement de la transaction.

### Exemple 5

Un cabinet d'expertise comptable a entrepris, le 01/11/2011, l'examen des procédures et des comptes d'un client. Le montant de la convention d'audit s'établit à 90.000 DT pour un coût total prévu de 60.000 DT. Au 31/12/2011, date de clôture du cabinet, les coûts engagés au titre de cette convention s'élèvent à 20.000 DT. Les travaux réalisés représentent, quant à eux, 25% de ceux à effectuer. Un acompte de 18.000 DT a été facturé au client et encaissé par le cabinet avant le 31/12/2011. A cette date, les prévisions de coûts n'ont pas changé.

Selon qu'il se base sur le coût (hypothèse 1) ou sur la quantité des travaux déjà effectués (hypothèse 2), le cabinet comptabilisera en 2011 soit 30.000 DT de revenus et 20.000 DT de charges, soit 22.500 DT de revenus et 15.000 DT de charges.

En utilisant le même schéma de comptabilisation que pour les contrats de construction, les écritures de constatation des charges et des revenus seront :

.../.../2011	D	C
Comptes de charges (R)	20.000	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		20.000
.../.../2011	D	C
Trésorerie (B)	18.000	
Clients - Avances et acomptes (B)		18.000

• **Hypothèse 1**

31/12/2011	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	12.000	
Clients - Avances et acomptes (B)	18.000	
Revenus - Honoraires d'audit (R)		30.000

• **Hypothèse 2**

31/12/2011	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	4.500	
Clients - Avances et acomptes (B)	18.000	
Revenus - Honoraires d'audit (R)		22.500
31/12/2011	D	C
Travaux en cours (B)	5.000	
Variation des travaux en cours (R)		5.000

Si le résultat de la convention ne pouvait être estimé de façon fiable, le cabinet d'audit ne dégagerait aucun résultat au titre de l'exercice 2011.

Il se contenterait de comptabiliser un revenu égal aux coûts engagés, sous réserve que ces coûts puissent être récupérés, comme suit :

31/12/2011	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	2.000	
Clients - Avances et acomptes (B)	18.000	
Revenus - Honoraires d'audit (R)		20.000

#### 4. Intérêts, redevances et dividendes

Les revenus provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances ou de dividendes doivent être comptabilisés sur les bases suivantes :

- a) **les intérêts** doivent être comptabilisés en fonction du temps écoulé, selon la méthode du taux d'intérêt effectif (*décrite dans la norme IAS 39, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*) ;

*Le taux d'intérêt effectif est le taux d'actualisation qui permet de rendre égales la valeur comptable de l'instrument financier (à taux fixe) et la somme actualisée des flux futurs de trésorerie qu'il engendrera jusqu'à son échéance :*

$$\text{Valeur comptable initiale} = \sum_i^n \frac{CF_i}{(1+t)^i}$$

*L'actif financier est initialement enregistré à sa juste valeur (prix de la transaction) ajustée des coûts directement attribuables à l'opération.*

- b) **les redevances** doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, conformément aux dispositions de l'accord applicable ; et
- c) **les dividendes** doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.

Lorsque des intérêts non payés sont courus avant l'acquisition d'un placement productif d'intérêts, l'encaissement ultérieur d'intérêts est réparti entre la période antérieure à l'acquisition et la période postérieure à l'acquisition ; seule la fraction postérieure à l'acquisition est comptabilisée en revenus financiers.

#### Exemple 6

Le 31/03/N, une entité a acquis 10 obligations X à 1.200 DT l'unité. L'intérêt annuel de 80 DT est payé le 31/08 de chaque année. Le coupon reçu en N sera donc décomposé ainsi :

- Intérêts à l'acquisition des titres (période du 01/09/N-1 au 31/03/N) :  
80 x 10 x 7/12 = 467 ;
- Intérêts postérieurs à l'acquisition des titres (période du 01/04/N au 31/08/N) :  
80 x 10 x 5/12 = 333.

D'où les écritures suivantes :

31/03/N	D	C
Produits à recevoir (B)	467	
Obligations (B)	11.533	
Trésorerie (B)		12.000
31/08/N	D	C
Trésorerie (B)	800	
Produits de placement (R)		333
Produits à recevoir (B)		467

Lorsque des dividendes sur des titres de capitaux propres sont prélevés sur les bénéfices antérieurs à l'acquisition, ces dividendes sont déduits du coût des titres. S'il est difficile de faire une telle répartition, les dividendes sont comptabilisés en revenus financiers à moins qu'ils ne constituent manifestement la récupération d'une partie du coût des titres de capitaux propres.

## 5. Incidences des incertitudes

Le revenu n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité. Dans certains cas, ceci peut être peu probable tant que la contrepartie n'est pas reçue ou tant qu'une incertitude n'est pas levée.

A titre d'exemple, il peut être incertain qu'une instance gouvernementale d'un pays étranger accorde l'autorisation de rapatrier la contrepartie d'une vente dans un pays étranger. Lorsque la permission est accordée, l'incertitude est levée et le produit des activités ordinaires est comptabilisé.

Toutefois, lorsqu'il y a incertitude quant au recouvrement d'un montant figurant déjà en revenus au titre de vente de biens, de prestation de services ou d'utilisation d'actifs de l'entité par des tiers, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges, plutôt qu'en ajustement du montant du revenu comptabilisé à l'origine.

**Une provision pour dépréciation** est à constituer en cas d'incertitude quant au recouvrement de la totalité ou d'une partie des revenus déjà comptabilisés.

### ► Situations particulières :

- Dépréciation d'une créance (produite) sur une entreprise en liquidation :  
Le montant de la provision pour dépréciation est calculé en fonction du produit de liquidation et du rang de la créance produite.
- Dépréciation des créances TTC ou hors TVA :  
Les créances douteuses font l'objet d'une provision pour dépréciation sur la base de leur montant hors TVA lorsque le fait générateur de cette dernière est l'encaissement.
- Intérêts futurs dont le recouvrement n'est pas raisonnablement sûr (venant après des intérêts comptabilisés en produits et non encaissés à l'échéance, donc à provisionner) :  
Ces intérêts futurs ne doivent plus être constatés en revenus financiers, mais plutôt dans un compte de passif (agios réservés) à mesure qu'ils sont courus.

## INFORMATIONS À FOURNIR

Une entité doit fournir les informations suivantes :

- a) les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des revenus, y compris celles adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant des prestations de services ;
- b) le montant de chaque catégorie importante de revenus comptabilisés au cours de la période (y compris les revenus provenant de : ventes de biens, prestations de services, intérêts, redevances, et dividendes) ; et
- c) le montant du revenu provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de revenus.

## IFRS POUR PME - PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

### 1. Définitions

#### a) Produits

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les « produits » sont des accroissements d'avantages économiques au cours de la période de reporting, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres, autres que les augmentations provenant des apports des actionnaires.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 2.23a</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>Cadre des IFRS.70a</i></p>

#### b) Produits des activités ordinaires

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les « produits des activités ordinaires » sont les produits générés par les activités ordinaires d'une entité et que l'on désigne sous différentes appellations telles que ventes, services, intérêts, dividendes, redevances et loyers.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 2.22a</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 18.7</i></p>

### 2. Comptabilisation - principes généraux

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>La section sur les produits des activités ordinaires couvre toutes les transactions génératrices de produits des activités courantes entrant dans l'une des quatre grandes catégories suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la vente de biens,</li> <li>- la prestation de services,</li> <li>- l'utilisation par des tiers d'actifs d'une entité (productifs d'intérêts, de redevances, etc.),</li> <li>- les contrats de construction.</li> </ul>	<p>Identique à IFRS pour PME. Néanmoins, les « full IFRS » comprennent une norme distincte pour les contrats de construction.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 18.1, .4, IAS 11.1</i></p>

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les critères de comptabilisation des produits des activités ordinaires pour chacune de ces catégories intègrent la probabilité que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité et que les produits et les charges peuvent être évalués de façon fiable. D'autres critères de comptabilisation s'appliquent dans chacune de ces grandes catégories.</p> <p>Les principes établis pour chaque catégorie doivent être appliqués en règle générale, sans autres exigences et/ou exceptions significatives.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.1</i></p>	

### 3. Evaluation

#### a) Principe

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.3</i></p>	<p>Identique à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 18.9</i></p>

#### b) Prestations groupées

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les critères de comptabilisation des produits des activités ordinaires sont généralement appliqués séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, une transaction doit être scindée en éléments identifiables pour refléter la substance de cette transaction.</p> <p>Deux ou plusieurs transactions peuvent être regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que l'on ne peut comprendre leur substance économique sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.8</i></p>	<p>Identique à IFRS pour PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 18.13</i></p>

**c) Vente de biens**

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Outre les critères généraux de comptabilisation des produits des activités ordinaires, les produits de la vente de biens sont comptabilisés lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'entité a transféré à l'acheteur les principaux avantages liés à la propriété des biens ; et</li> <li>- l'entité n'est plus impliquée dans la gestion et ne dispose plus du contrôle effectif des biens vendus.</li> </ul> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.10</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 18.14</i></p>

**d) Prestations de services**

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Une prestation de services doit être comptabilisée selon la méthode de l'avancement de la transaction lorsque le résultat de cette transaction peut être estimé de façon fiable.</p> <p>Lorsque des services sont fournis au cours d'une période donnée au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés selon le mode linéaire.</p> <p>Lorsque le résultat d'une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, les produits des activités ordinaires ne sont comptabilisés qu'à hauteur des charges recouvrables encourues.</p> <p>Lorsqu'une opération spécifique est plus significative que toutes les autres, la comptabilisation des produits des activités ordinaires peut devoir être repoussée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.14 - 23.16</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 18.20</i></p>

**e) Contrats de construction d'un bien immobilier**

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Une entité entreprenant la construction d'un bien immobilier et concluant un contrat avec un ou plusieurs acquéreurs comptabilise le contrat comme une vente de services selon la méthode de l'avancement si :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'acheteur est en mesure de spécifier les éléments structurels majeurs de la conception du bien immobilier avant le début de la construction et/ou d'en spécifier les modifications structurelles majeures une fois que la construction est en cours ; ou</li> <li>- l'acheteur acquiert et fournit les matériaux de construction et l'entité fournit seulement les services de construction.</li> </ul> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.A14</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRIC 15</i></p>

**4. Utilisation d'actifs d'une entité par des tiers****a) Intérêts**

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les intérêts sont comptabilisés selon la méthode du taux d'intérêt effectif.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.29a</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS18.30a, IAS 39.9, IAS 39.AG5 - .AG8</i></p>

**b) Redevances**

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les redevances sont comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises selon la substance de l'accord concerné.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 23.29b</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 18.30b</i></p>

**c) Dividendes**

<b>IFRS pour PME</b>	<b>« Full IFRS »</b>
<p>Les dividendes sont comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.</p> <p><i>IFRS pour PME § 23.29c</i></p>	<p>Identique à IFRS pour PME.</p> <p><i>IAS 18.30c</i></p>

**5. Autres éléments****a) Opérations de troc**

<b>IFRS pour PME</b>	<b>« Full IFRS »</b>
<p>Des produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés lors de l'échange de biens et de services différents. La transaction est évaluée à la juste valeur des biens ou des services reçus, ajustée du montant de toute trésorerie ou de tous équivalents de trésorerie transférés.</p> <p>La valeur comptable des biens et des services donnés en échange, ajustée du montant de toute trésorerie ou tous équivalents de trésorerie transférés, est utilisée lorsque la juste valeur des biens ou des services reçus ne peut être évaluée de façon fiable. Les échanges de biens et de services similaires ne donnent pas lieu à la comptabilisation de produits des activités ordinaires.</p> <p><i>IFRS pour PME § 23.6 - 23.7</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p><i>IAS 18.12, SIC 31</i></p>

**b) Actualisation des produits des activités ordinaires**

<b>IFRS pour PME</b>	<b>« Full IFRS »</b>
<p>Les produits des activités ordinaires doivent être actualisés à leur valeur actuelle lorsque les entrées de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie sont différées. Le cas échéant, un taux d'intérêt implicite est utilisé pour calculer le montant des produits des activités ordinaires devant être comptabilisés, ainsi que la composante distincte des produits d'intérêts devant être comptabilisée prorata temporis.</p> <p><i>IFRS pour PME § 23.5</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME.</p> <p><i>IAS 18.11</i></p>

**Remarque :** Les domaines couverts par les « full IFRS » mais non repris par IFRS pour PME sont les suivants :

- les extensions de garanties ;
- la distinction entre les opérations de troc portant ou non sur des services de publicité conformément à SIC 31 ;
- les transferts d'actifs provenant de clients (IFRIC 18).

## ÉTUDE DE CAS

### Cas n°1 (révision comptable - juin 2002)

#### Données

Un des pôles d'activité de la société ABC consiste dans le commerce de matériel informatique et de jeux sur CD.

Les volumes d'achat effectués par la société lui permettent d'obtenir des prix très bas et de disposer, ainsi, d'une marge de manœuvre confortable dans sa politique commerciale.

#### 1. Vente de matériel informatique

La vente de matériel informatique se fait selon l'une des formules suivantes, calculées sur ce qui est appelé le Prix de Base (PB). Le prix de base de chaque article correspond au dernier coût d'achat majoré de 35%. Les prix de base sont revus au début de chaque semestre.

<b>Formule 1 :</b>	<b>Vente au comptant</b> (paiement jusqu'à 3 mois) : PB avec une réduction de 10%.
<b>Formule 2 :</b>	<b>Vente à crédit</b> (plus de 3 mois et jusqu'à 18 mois) : PB majoré de 1% pour chaque mois supplémentaire ou fraction de mois (par exemple, le prix de vente payable dans 9 mois est de PB + 6%).
<b>Formule 3 :</b>	<b>Vente directe</b> : Le matériel est livré au détaillant contre remise d'une caution d'une valeur de 40% du PB. A la fin de chaque mois, un état du matériel vendu par le détaillant au cours du mois est arrêté. Une facture est alors établie au PB et est payable au comptant après déduction de la valeur de la caution payée.

#### 2. Vente de jeux sur CD

La vente est faite au comptant à un prix fixe. Les articles invendus par les détaillants, depuis plus de 6 mois, sont retournés et leur prix intégralement remboursé. La société fait exactement de même avec ses fournisseurs.

Un mode d'emploi est inséré dans la pochette de chaque jeu, indiquant que le consommateur peut faire appel gratuitement à la société pour l'aider dans l'installation, la mise en marche et lui fournir les explications nécessaires en cours d'utilisation. La société a mis en place un service de 4 personnes affectées spécifiquement à cette tâche. Son coût annuel de fonctionnement est de 60.000 DT.

Les instructions d'emploi des jeux incluent également un système de récompense. Une somme de 200 DT, à la charge de la société ABC, est attribuée à celui qui réussit à élucider l'énigme définie pour chaque jeu. Statistiquement, 5% des jeux commercialisés sont récompensés.

**Travail à faire :** Que suggérez-vous pour la comptabilisation de ces opérations (*moment de comptabilisation, montant, postes concernés dans les états financiers*) :

#### 1) Vente de matériel informatique :

- 1.1- selon la formule 1,
- 1.2- selon la formule 2,
- 1.3- selon la formule 3 ;

**2) Vente de jeux sur CD :**

- 2.1- la livraison aux détaillants et les retours de marchandises,
- 2.2- le coût de fonctionnement du service d'assistance aux clients,
- 2.3- les récompenses.

**Solution**

**1) Vente de matériel informatique**

- **Formule 1 :** Le candidat doit conclure que la vente doit être comptabilisée pour la contrepartie reçue, soit le PB avec réduction de 10%.
- **Formule 2 :** Le candidat doit normalement conclure que la vente doit être comptabilisée pour la juste valeur de la contrepartie reçue au moment de la vente, soit le PB avec réduction de 10%, puisque ce prix correspond au prix payé pour un achat au comptant.

La différence entre le montant à recevoir (par exemple, PB + 6% en cas de vente à 9 mois) et le prix au comptant (PB - 10%) est traitée comme étant des produits financiers à étaler sur la durée du crédit.

- **Formule 3 :** Par référence aux conditions de prise en compte des revenus (prévues par les normes IAS 18 et NCT 3), le candidat doit normalement conclure que la vente ne doit être comptabilisée qu'à hauteur de la valeur du matériel vendu par le détaillant (sur la base de l'état mensuel du matériel vendu par ce dernier). Dans l'intervalle, le matériel est considéré être placé chez des tiers et la caution comme étant un passif (avances clients / cautions) à résorber au moment de l'émission des factures mensuelles.

**2) Vente des jeux sur CD**

- **Livraison aux détaillants et retours de marchandises**

Normalement, la réponse que devrait apporter le candidat est la suivante : Il y a deux transactions séparées qui doivent être traitées comptablement de façon séparée : la vente et les retours.

La vente doit être constatée au moment de la livraison des articles au détaillant pour le prix convenu puisque à ce moment toutes les conditions de prise en compte des revenus sont remplies (notamment que l'acheteur assume les risques de perte).

Le retour est un évènement qui n'a aucun caractère de certitude au moment de la livraison. Il ne peut être comptabilisé qu'à l'occasion des retours effectifs en opérant une annulation partielle des ventes effectuées.

Ce schéma est tout à fait valable dans une situation normale ou le volume des retours se situe dans des proportions raisonnables par rapport aux ventes effectuées. En revanche, lorsque tel n'est pas le cas, le candidat peut suggérer de surseoir à la comptabilisation de la vente jusqu'à l'écoulement de la période de 6 mois arguant notamment que l'acheteur n'assume pas réellement, tout au long de cette période, les risques économiques liés à la détention des articles.

En tout état de cause, lorsqu'une règle comptable est retenue, elle doit s'appliquer de la même façon aux ventes et aux achats.

- **Coût de fonctionnement du service d'assistance aux clients**

A première vue, on aurait tendance à penser que le coût de ce service est lié à des ventes antérieurement effectuées, ce qui pourrait amener le candidat à chercher un mode de rattachement de ces charges futures ou de surseoir à la comptabilisation de la vente jusqu'à l'expiration du délai normal d'assistance.

En réalité, ce coût doit être assumé que l'entreprise a effectué des ventes ou pas. De même, les coûts d'assistance encourus ne sont pas spécifiquement imputables à des ventes individualisées. Considérant aussi que cette obligation ne constitue pas une part significative des obligations du vendeur, le candidat doit normalement conclure que le coût de fonctionnement du service d'assistance aux clients est constaté en charges dans l'exercice au cours duquel il est encouru.

- **Les récompenses**

Dans la mesure où les statistiques de l'entreprise sont considérées comme raisonnablement fiables, le candidat doit conclure qu'un passif doit être constaté à la clôture de chaque exercice et doit représenter la meilleure estimation de la valeur des récompenses que l'entreprise aura à payer sur les ventes déjà effectuées à la date de clôture de l'exercice.

## Cas n°2 (révision comptable - septembre 2008) SIC 31

### Données

Au début de 2007, la société Superette Plus a conclu avec la société de services d'Internet Web Advertising, un contrat permettant à cette dernière d'afficher, pendant une année, des pancartes publicitaires dans dix des vingt espaces réservés à la publicité et se trouvant dans les différents points de vente de Superette Plus.

En échange, et sans contrepartie monétaire, des spots promotionnels des points de vente de la chaîne Superette Plus seront hébergés gratuitement sur le site web de la société Web Advertising durant la même période.

La politique de gestion des espaces publicitaires de Superette Plus telle que menée depuis quelques années, prévoit la perception de la somme de 15.000 DT hors taxes, au titre de chaque espace concédé annuellement pour affichage publicitaire.

**Travail à faire :** Préciser le traitement comptable relatif à ces opérations en IFRS au titre de l'exercice 2007.

### Solution

Il s'agit d'une opération de troc impliquant un échange de services de publicité entre deux entités.

En application de la norme IAS 18, l'opération de troc ne sera pas comptabilisée si les services échangés sont similaires en valeur et en nature car, dans ce cas, il sera considéré que l'échange n'a pas de substance commerciale et qu'il ne génère donc pas de revenus.

Selon l'interprétation SIC 31, les produits d'une opération de troc impliquant de la publicité ne peuvent être évalués de façon fiable à la juste valeur des services de publicité reçus. Mais un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité **qu'il offre** dans une opération de troc, par référence uniquement à des opérations autres que de troc qui :

- a) impliquent une publicité semblable ;
- b) se produisent fréquemment ;
- c) représentent un montant et un nombre prépondérant de transactions comparées à la totalité des transactions d'offre de publicité semblable ;
- d) impliquent une contrepartie en trésorerie ou autre dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable ; et
- e) n'impliquent pas la même contrepartie que l'opération de troc.

**En raison de la dissemblance** des supports promotionnels envisagés dans cette opération de troc, on peut aisément conclure que les services de publicité échangés entre Superette Plus et Web Advertsing ne sont pas similaires en nature, et que le produit en découlant sera comptabilisé à la juste valeur des services fournis, en l'absence d'une estimation fiable de la juste valeur des services reçus.

31/12/2007	D	C
Frais de promotion et de publicité (R)	150.000	
Produits des activités ordinaires (R) [10 x 15.000]		150.000

### Cas n°3 (révision comptable - septembre 2008)

#### Données

Dans le cadre de sa nouvelle politique commerciale et afin d'accroître le chiffre d'affaires du réseau, la direction de Superette Plus a mis au point, en 2007, une technique de fidélisation de sa clientèle à base de cartes de fidélité magnétiques personnalisées à points. Le principe de cette méthode consiste à débiter la carte de fidélité d'un nombre de points, calculé en fonction des achats du client lors de son passage à la caisse. D'ailleurs, certaines caisses sont dédiées à ce type de clientèle. Un catalogue de produits est distribué gratuitement aux clients trimestriellement. Tout client concerné peut choisir, en remplissant un imprimé à sa disposition, au cours du mois suivant chaque trimestre, en fonction du nombre de points cumulé, un produit catalogué qui lui sera remis gratuitement dans un délai de 5 jours. La carte de fidélité est remise sur simple adhésion au programme en remplissant un formulaire dédié, à cet effet.

Les ventes du réseau réalisées au cours du 4<sup>ème</sup> trimestre 2007 se sont élevées à 4.000.000 DT (hors TVA de 18%). La direction de Superette Plus estime que 95% des clients disposant d'une carte de fidélité formuleront la demande de bénéficier d'un produit gratuit. Le coût des produits qui seront ainsi distribués gratuitement au titre du 4<sup>ème</sup> trimestre 2007 est estimé, de façon fiable, à 307.692 DT. Leur prix de vente (hors TVA de 18%) est de 400.000 DT.

**Travail à faire :** Préciser le traitement comptable relatif à ces opérations en IFRS au titre du quatrième trimestre de l'exercice 2007.

#### Solution

Selon IFRIC 13.4, Une entité doit appliquer les dispositions du paragraphe IAS 18.13 et comptabiliser les avantages (bons, points...) consentis à ses clients comme un composant identifiable séparément de la vente au cours de laquelle ils ont été accordés (la vente initiale). La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir par l'entité conformément à la vente initiale doit être scindée entre les avantages accordés aux clients et les autres composants de la vente. La contrepartie affectée aux avantages consentis aux clients doit être évaluée par référence à leur juste valeur, c'est-à-dire au montant auquel les avantages pourraient être vendus séparément.

Lorsque l'entité accorde elle-même la récompense (biens ou services gratuits ou à prix réduit) à ses clients, elle doit comptabiliser la contrepartie des avantages accordés en produits lorsque les clients en formulent la demande et que l'entité remplit les obligations liées aux avantages accordés. *Le montant du produit comptabilisé est calculé sur la base du nombre d'avantages utilisés par les clients, rapporté au nombre total d'avantages que l'entité s'attend à supporter.*

Ainsi, la société Superette Plus doit différer la part du chiffre d'affaires correspondant à l'avantage qui sera octroyé dans le futur dans le cadre de son programme de fidélité, via la comptabilisation d'un produit constaté d'avance.

31/12/2007	D	C
Clients ou Trésorerie [4.000.000 x 118%] (B)	4.720.000	
Ventes de marchandises (R)		3.600.000
Produits différés / constatés d'avance (B)		400.000
Etat, TVA collectée (B)		720.000
31/12/2007	D	C
Actif d'impôt différé (B) [400.000 x 30%] (*)	120.000	
Produits d'impôt différé (R)		120.000

(\*) Décalage temporel induit par l'imposition des produits selon le principe de la créance acquise.

#### Cas n°4 (révision comptable - juin 2009)

##### Données

Créée en 2001, l'Immobilière de la Confiance (IC) est une société anonyme agréée en qualité de promoteur immobilier dans le cadre de la loi n°90-17 du 26 février 1990, portant refonte de la législation relative à la promotion immobilière, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 30%.

Son objet consiste en l'acquisition de terrains à bâtir et l'édification sur ceux-ci d'immeubles, de résidences, d'appartements et de villas en série à usage d'habitation ainsi que de locaux à usage professionnel et commercial et ce, en vue de leur revente ou de leur location.

Filiale d'une banque spécialisée dans les crédits-logements et membre d'un groupe étranger réputé dans le domaine des prêts hypothécaires, la société IC prépare depuis quelques années des états financiers conformément au référentiel IFRS.

En vue de finaliser la préparation de ses états financiers IFRS relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2008, la société IC soumet à votre examen les deux dossiers suivants. Dans ce contexte, la société IC a décidé d'anticiper l'application, en 2008, de tout amendement des IFRS dont l'application est obligatoire à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009. ◊

- 1) Début février 2008, la société IC a démarré les travaux relatifs à un projet de construction de 20 villas à usage d'habitation, destinées à la vente en l'état et totalisant une superficie couverte de 10.000 m<sup>2</sup>. La remise des clés aux acquéreurs est prévue pour le mois de novembre 2009.

Les promesses de vente conclues en 2008, sur la base du plan de construction conçu par la société IC, ont couvert 5.000 m<sup>2</sup> et ont donné lieu au versement, par les acquéreurs, d'une avance de 10% du prix de vente ferme et non révisable, fixé à 1.800 DT le m<sup>2</sup>.

- 2) Fin mai 2008, la société IC a aussi entamé un projet de construction d'un immeuble à usage professionnel et commercial destiné à la location, la date d'achèvement des travaux étant prévue pour le mois de septembre 2009.

Pour ces deux projets, le service chargé de la comptabilité analytique de gestion a préparé les informations suivantes (montants exprimés en DT) :

	Montant hors TVA	TVA	Montant TTC
<b>Projet de construction à usage d'habitation :</b>			
• Coûts engagés en 2008	3.100.000	500.000	3.600.000
• Coût total prévisionnel du projet	10.300.000	1.700.000	12.000.000
<b>Projet de construction à usage professionnel et commercial :</b>			
• Coûts engagés en 2008 (*)	4.500.000	750.000	5.250.000
• Coût total prévisionnel du projet	9.000.000	1.550.000	10.550.000

(\*) Dont 1.200.000 DT pour le terrain (hors TVA de 18%).

### Travail à faire :

- 1) Préciser le traitement comptable relatif au projet de construction à usage d'habitation, au titre de l'exercice 2008.
- 2) Préciser le traitement comptable relatif au projet de construction à usage professionnel et commercial, au titre de l'exercice 2008.

### Solution

- 1) Pour ce premier projet, les questions qui se posent sont de savoir :
  - Si les promesses de vente conclues par la société IC et portant sur la construction de biens immobiliers relèvent des accords couverts par la norme IAS 11 ou la norme IAS 18 ?
  - A quel moment les produits afférents à ces accords doivent-ils être comptabilisés ?

La réponse à ces questions est abordée par **l'interprétation IFRIC 15 relative aux contrats de construction de biens immobiliers.**

#### a- L'accord est-il dans le champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18 ?

Selon IFRIC 15.10 « Déterminer si un contrat de construction de biens immobiliers relève du champ d'application de IAS 11 ou de IAS 18 dépend des termes du contrat ainsi que des faits et circonstances qui l'entourent. Cette détermination implique d'exercer son jugement sur chaque contrat »

IAS 11 s'applique lorsqu'un contrat satisfait à la définition du contrat de construction énoncée au paragraphe 3 de IAS 11: « un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs ... ». Un contrat pour la construction de biens immobiliers répond à la définition d'un contrat de construction lorsque l'acquéreur est en mesure de spécifier les éléments structurels majeurs de la conception des biens immobiliers avant le début de la construction et/ou d'en spécifier des modifications structurelles majeures une fois que la construction est en cours (qu'il décide ou non d'exercer cette capacité) [IFRIC 15.11]

Or dans le cas de l'espèce, les promesses de vente étaient conclues sur la base du plan de construction conçu par la société IC, et par conséquent les acquéreurs ne disposent que d'une capacité limitée d'influencer la conception du bien immobilier. Ainsi, lesdits accords constituent des contrats de vente de biens au sens de la norme IAS 18. [IFRIC 15.12]

### **b- Moment de comptabilisation des produits afférents à ces contrats ?**

Dans le cas de l'espèce, le promoteur immobilier, la société IC, ne peut transférer intégralement à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété du bien immobilier, qu'à la **date de remise des clés** (vente en l'état futur d'achèvement).

Dans ce cas, la société IC doit comptabiliser les produits uniquement lorsqu'il a été satisfait à tous les critères visés au paragraphe IAS 18.14, à savoir :

- l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
- les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Par conséquent, l'ensemble des coûts (**en TTC, la TVA n'étant pas récupérable**) engagés par la société IC au titre de ce projet de construction à usage d'habitation, en 2008, **doivent être rejetés en stocks de travaux en cours.**

### **c- Ecritures comptables :**

.../.../2008	D	C
Charges par nature (R)	3.600.000	
Fournisseurs/Trésorerie... (B)		3.600.000
.../.../2008	D	C
Trésorerie (B) [ $1.800 \times 5\,000 \times 10\%$ ]	900.000	
Clients, avances et acomptes (B)		900.000
31/12/2008	D	C
Stocks de travaux en cours (B)	3.600.000	
Variation de stocks de travaux en cours (B)		3.600.000

2) Selon IAS 40.5 « Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment - ou partie d'un bâtiment - ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour :

- l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou
- le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire. »

Selon IAS 40.8 « Sont, par exemple, des immeubles de placement :

- a. ...
- e. un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement. »

Ainsi, ce deuxième projet répond à la définition d'un immeuble de placement et doit être traité comme suit au 31 décembre 2008 (**la TVA étant récupérable**) :

.../.../2008	D	C
Achats de terrains (R)	1.200.000	
Autres charges par nature (R) [4.500.000 - 1.200.000]	3.300.000	
Etat, TVA (B)	750.000	
Fournisseurs/Trésorerie... (B)		5.250.000
31/12/2008	D	C
Immeuble de placement - terrain (B)	1.200.000	
Immeuble de placement - constructions en cours (B)	3.300.000	
Production immobilisée (R)		4.500.000

#### Cas n°5

##### Données

La société « Red Stars » est spécialisée dans le commerce de détail des vêtements pour enfants, en exploitant une chaîne de boutiques situés dans le grand Tunis. En 2009, elle a mis en place un programme de fidélisation de la clientèle avec les termes et conditions suivants :

- a) Pour tout achat au comptant de 100 DT, le client gagne 10 points de fidélité ;
- b) Le client peut racheter ses points de fidélité contre des vêtements offerts par les boutiques de la société « Red Stars », et ce par application du taux de conversion suivant : 10 points = 1 DT ;
- c) Les points de fidélité expirent, s'ils ne sont pas rachetés par le client, à la fin de la deuxième année suivant celle de leur octroi par la société « Red Stars ».

Le tableau suivant récapitule les points de fidélité accordés et rachetés depuis la mise en place du programme de fidélisation de la clientèle :

Année	Points de fidélité accordés	Points de fidélité rachetés				Points de fidélité restants
		2009	2010	2011	Total	
2009	500 000	30 000	270 000	60 000	360 000	140 000
2010	4 000 000		360 000	2 400 000	2 760 000	1 240 000
2011	6 000 000			2 700 000	2 700 000	3 300 000

En 2009 et 2010, la Direction de la société « Red Stars » a estimé que 75% des points de fidélité seront rachetés avant leur expiration. En 2011, ce pourcentage a été ramené à 80%.

**Travail à faire :**

- 1) Rappeler les IFRS et leurs prescriptions comptables applicables au programme de la fidélisation de la clientèle mis en place par la société « Red Stars ».
- 2) Déterminer les montants des revenus à comptabiliser en résultat au cours des exercices 2009, 2010 et 2011 et du solde du compte « Revenus différés » au passif du bilan au 31 décembre 2011 au titre du programme de fidélisation de la clientèle mis en place par la société « Red Stars ».
- 3) Présenter les écritures comptables relatives à la comptabilisation des revenus relatifs aux points de fidélité accordés par la société « Red Stars » à ses clients en 2009, et ce depuis leur naissance jusqu'à leur expiration. Ne pas tenir compte des impôts et taxes.

**Solution****1) Les IFRS et leurs prescriptions comptables applicables au programme de fidélisation de la clientèle mis en place par la société « Red Stars »**

L'interprétation IFRIC 13, *Programmes de fidélisation de la clientèle*, s'applique aux points cadeau de fidélisation de la clientèle :

- a) qu'une entité octroie à ses clients lors d'une vente, c.-à-d. une vente de biens, une fourniture de services ou l'utilisation d'actifs de l'entité par un client ; et
- b) que le client peut échanger à l'avenir contre des biens ou des services gratuits ou à prix réduits, sous réserve de respecter d'éventuelles conditions supplémentaires.

IFRIC 13 traite de la comptabilisation des points cadeau par l'entité qui les accorde à ses clients.

Une entité doit appliquer le paragraphe 13 d'IAS 18, *Produits des activités ordinaires*, et comptabiliser les points cadeau en tant qu'éléments identifiables de la transaction, séparément des autres éléments identifiables lors de la vente initiale. La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente initiale doit être répartie entre les points cadeau et les autres éléments de la vente.

La contrepartie affectée aux points cadeau doit être évaluée par référence à leur juste valeur, c.-à-d. au montant auquel les points cadeau pourraient être vendus séparément.

Si l'entité fournit elle-même les cadeaux, elle doit comptabiliser la contrepartie affectée aux points cadeau en produit lorsque les points cadeau sont échangés et qu'elle remplit son obligation de livrer les cadeaux. Le montant du produit comptabilisé sera basé sur le nombre de points cadeau qui ont été échangés contre des cadeaux, par rapport au nombre total d'unités dont l'échange était attendu.

**2) Calcul des montants des revenus comptabilisés en résultat au cours des années 2009, 2010 et 2011 et du solde du compte « Revenus différés » au passif du bilan au 31/12/2011, au titre du programme de fidélisation de la clientèle mis en place par la société « Red Stars »**

Année	Solde initial	Revenus comptabilisés en résultat			Revenus différés au 31/12/2011
		2009	2010	2011	
2009	50 000	4 000	36 000	10 000	0
2010	400 000		48 000	297 000	55 000
2011	600 000			337 500	262 500
<b>Total</b>	<b>1 050 000</b>	<b>4 000</b>	<b>84 000</b>	<b>644 500</b>	<b>317 500</b>

**a) Pour les points de fidélité accordés en 2009 :**

Revenu différé initialement :  $(500\ 000 \text{ pts}/10 \text{ pts}) \times 1 \text{ DT} = 50\ 000 \text{ DT}$

Revenu reconnu en 2009 :  $30\ 000 / (500\ 000 \times 75\%) \times 50\ 000 \text{ DT} = 4\ 000 \text{ DT}$

Revenu reconnu en 2010 :  $270\ 000 / (500\ 000 \times 75\%) \times 50\ 000 \text{ DT} = 36\ 000 \text{ DT}$

Revenu reconnu en 2011 :  $50\ 000 - 4\ 000 - 36\ 000 = 10\ 000 \text{ DT}$

**b) Pour les points de fidélité accordés en 2010 :**

Revenu différé initialement :  $(4\ 000\ 000 \text{ pts}/10 \text{ pts}) \times 1 \text{ DT} = 400\ 000 \text{ DT}$

Revenu reconnu en 2010 :  $360\ 000 / (4\ 000\ 000 \times 75\%) \times 400\ 000 \text{ DT} = 48\ 000 \text{ DT}$

Revenu reconnu en 2011 :  $[(360\ 000 + 2\ 400\ 000) / (4\ 000\ 000 \times 80\%) \times 400\ 000 \text{ DT} - 48\ 000 \text{ DT}] = 297\ 000 \text{ DT}$

**c) Pour les points de fidélité accordés en 2011 :**

Revenu différé initialement :  $(6\ 000\ 000 \text{ pts}/10 \text{ pts}) \times 1 \text{ DT} = 600\ 000 \text{ DT}$

Revenu reconnu en 2011 :  $2\ 700\ 000 / (6\ 000\ 000 \times 80\%) \times 600\ 000 \text{ DT} = 337\ 500 \text{ DT}$

Au 31 décembre 2011 (à la fin de la 2<sup>ème</sup> année suivant celle de leur octroi), tous les points de fidélité accordés en 2009 ont expiré. Seulement 60 000 points de fidélité ont été rachetés en 2011 et, par conséquent, tous les revenus différés restants doivent être reconnus comme revenus des points qui ont expiré et comptabilisés en résultat de 2011.

**3) Ecritures comptables relatives aux points de fidélité accordés en 2009**

2009	D	C
Trésorerie (B) [500 000 / 10 x 100 DT]	5.000.000	
Revenus (R)		4.950.000
Revenus différés (B)		50.000
2009	D	C
Revenus différés (B)	4.000	
Revenus (R)		4.000
2010	D	C
Revenus différés (B)	36.000	
Revenus (R)		36.000
2011	D	C
Revenus différés (B)	10.000	
Revenus (R)		10.000

## Cas n°5 (révision comptable – juillet 2011)

### Données

Début mai 2010, la « Société du Matériel Industriel - SMI » a reçu une commande spécifique adressée par le client SEA portant sur la fabrication d'un engin spécial. Cet engin ne peut pas être utilisé par un autre client. SMI n'a pas fabriqué ce type d'engin auparavant et, selon ses ingénieurs, il est très probable que son client SEA lui adressera des réclamations importantes durant la première année de l'utilisation de l'engin.

La société SMI est tenue contractuellement de réparer les défaillances qui apparaîtront au cours de la première année d'utilisation de l'engin sans coût supplémentaire à la charge du client SEA. Fin 2010, la machine est livrée et installée. Le prix de vente de cet engin est de 500.000 DT, encaissé intégralement à l'installation, et les coûts encourus par SMI à cette date sont de 350.000 DT.

### Travail à faire :

- 1) Préciser le traitement comptable approprié à cette transaction en IFRS chez la société SMI.
- 2) Passer les écritures comptables relatives à cette transaction fin 2010.

*NB : Ne pas tenir compte de l'effet d'impôt*

### Solution

#### Référentiel : IAS18

- Les produits des activités ordinaires générés par la vente des produits fabriqués sont comptabilisés lorsque **l'ensemble** des critères suivants sont remplis :
  1. L'entité a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages inhérents à la propriété ;
  2. L'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
  3. Les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être mesurés de façon fiable ;
  4. Le montant des produits des activités ordinaires peut être mesuré de façon fiable ;
  5. Il est probable que des avantages futurs associés à l'opération iront à l'entité (IAS18-§14).
- D'après l'énoncé, SMI n'a pas fabriqué ce type d'engin auparavant et n'est pas en mesure d'évaluer de façon fiable les coûts à restant à encourir pour réparer les défaillances qui apparaîtraient au cours de la première année de son utilisation. D'après les ingénieurs de la SMI, il est très probable que ces défaillances soient importantes. En conséquence, le coût (encouru et restant à encourir) de cet engin ne peut pas être mesuré de façon fiable et la vente n'est pas reconnue. Le montant encaissé (500.000 DT) par SMI constitue une avance client (passif) et les coûts encourus (350.000 DT) des stocks à l'extérieur.

### Comptabilisation :

2010	D	C
Trésorerie (B)	500.000	
Avance reçue du client SEA (B)		500.000

	2010	D	C
Stocks (B)		350.000	
Variation des stocks (R)			350.000

**Cas n°6****Données**

**En 2011**, une société « A » a mis en place un programme de fidélisation des clients, selon lequel le client acquiert 80 points pour 100 DT d'achat. Chaque tranche de 1 000 points peut être échangée contre des biens d'une valeur commerciale de 75 DT. Les points accordés au cours de l'année (N) expirent à la fin de l'année (N+2).

**En 2011**, la société « A » a accordé 120 000 points dans le cadre de ventes de biens pour 150 000 DT. Elle estime que 80 000 points seront utilisés par les clients et 40 000 points ne seront jamais utilisés. En 2011, 40 000 points ont été échangés.

**En 2012**, 50 000 points ont été échangés, ce qui a ramené la société « A » à modifier son estimation du nombre de points qui seront utilisés par les clients, en le portant à 100 000 points.

**En 2013**, 5 000 points ont été échangés.

**Travail à faire :**

- 1) Préciser comment la société « A » doit comptabiliser les avantages qu'elle consent à ses clients.
- 2) Passer les écritures comptables relatives aux exercices 2011, 2012 et 2013, sans tenir compte des impôts et taxes.

**Solution****1) Traitement comptable applicable aux avantages de fidélisation fournis par l'entreprise elle-même**

**IFRS applicable :** IFRIC 13, *Programmes de fidélisation des clients*.

Une entité doit appliquer les dispositions du paragraphe 13 d'IAS 18 et comptabiliser les avantages (points) consentis à ses clients comme un composant identifiable séparément de la vente au cours de laquelle ils ont été accordés (la vente initiale). La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir par l'entité conformément à la vente initiale doit être scindée entre les avantages accordés aux clients et les autres composants de la vente.

La contrepartie affectée aux avantages consentis aux clients doit être évaluée par référence à leur juste valeur, c'est-à-dire au montant auquel les avantages pourraient être vendus séparément.

Lorsque l'entité accorde elle-même la récompense (biens gratuits) à ses clients, elle doit comptabiliser la contrepartie des avantages accordés en produits lorsque les clients en formulent la demande et que l'entité remplit les obligations liées aux avantages accordés. Le montant du produit comptabilisé est calculé sur la base du nombre d'avantages utilisés par les clients, rapporté au nombre total d'avantages que l'entité s'attend à supporter.

Si les coûts inévitables pour faire face à l'obligation de fournir les récompenses deviennent supérieurs à la contrepartie reçue et à recevoir (c'est-à-dire la contrepartie affectée aux avantages consentis au moment de la vente initiale qui n'a pas encore été comptabilisée dans les produits ainsi que toute contrepartie future qui sera reçue lorsque les clients utiliseront leurs avantages), il s'agit d'un contrat déficitaire pour l'entité. Un passif complémentaire correspondant à l'excédent doit être comptabilisé conformément à IAS 37. La nécessité de comptabiliser un tel passif pourrait survenir si les coûts attendus pour faire face aux avantages accordés augmentent, par exemple lorsque l'entité révisé ses prévisions concernant les demandes de récompenses qui pourraient être formulées.

## 2) Ecritures comptables

### • Exercice 2011

La juste valeur des points est déterminée ainsi :  $(120\ 000 / 1\ 000) \times 75\ \text{DT} = 9\ 000\ \text{DT}$ .

Une entité peut estimer la juste valeur des points fidélité par référence à la juste valeur des cadeaux pour lesquels ils peuvent être échangés. La juste valeur de ces cadeaux **pourrait être réduite** de manière à prendre en compte la proportion des points fidélité dont l'entité estime qu'ils ne seront pas échangés. Après prise en compte du taux d'utilisation estimé, la juste valeur des points est ajustée à 6 000 DT ( $9\ 000\ \text{DT} \times 80\ 000/120\ 000$ ). Cette possibilité n'ayant pas été retenue dans les exemples fournis par l'IASB en annexe de l'IFRIC 13, n'est pas retenue dans le cas d'espèce.

Le chiffre d'affaires initialement différé est donc de 9 000 DT (produits constatés d'avance).

En 2011, 40 000 points ont été échangés. La société « A » comptabilise donc 4 500 DT [ $(40\ 000/80\ 000) \times 9\ 000\ \text{DT}$ ] en chiffre d'affaires, venant ainsi réduire à 4 500 DT les produits constatés d'avance.

.../.../2011	D	C
Trésorerie (B)	150 000	
Ventes de biens (R)		141 000
Produits constatés d'avance (B)		9 000
31/12/2011	D	C
Produits constatés d'avance (B)	4 500	
Ventes de biens (R)		4 500

### • Exercice 2012

En 2012, 50 000 points ont été échangés, ramenant ainsi le nombre total de points échangés à 90 000 (40 000 + 50 000). En outre, la société « A » modifie son estimation du nombre de points qui seront utilisés par les clients et le porte à 100 000 points.

Le produit total qui doit être comptabilisé à ce stade =  $(90\ 000/100\ 000) \times 9\ 000\ \text{DT}$ , soit 8 100 DT.

Comme 4 500 DT ont déjà été comptabilisés au cours de 2011, 3 600 DT seront comptabilisés en 2012 en contrepartie d'une réduction des produits constatés d'avance.

31/12/2012	D	C
Produits constatés d'avance (B)	3 600	
Ventes de biens (R)		3 600

• **Exercice 2013**

En 2013, 5 000 points ont été échangés et les clients ne peuvent plus utiliser les 25 000 points restants qui sont expirés.

31/12/2013	D	C
Produits constatés d'avance (B)	900	
Ventes de biens (R)		900

# Interprétation IFRIC 13

## Programmes de fidélisation de la clientèle

### Références

- IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 18 *Produits des activités ordinaires*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

### Contexte

- 1 Les programmes de fidélisation de la clientèle sont utilisés par les entités pour inciter leurs clients à acheter leurs biens ou leurs services. Si un client achète des biens ou des services, l'entité lui octroie des points-cadeaux (souvent appelés « points » ou « points de fidélité »). En contrepartie de ses points-cadeaux, le client peut obtenir des biens ou des services gratuits ou à prix réduits.
- 2 Les programmes fonctionnent de diverses manières. Les clients peuvent être tenus d'accumuler un nombre ou une valeur minimum de points-cadeaux avant d'être en mesure de les échanger. Les points peuvent être liés à des achats séparés ou à des groupes d'achats, ou bien encore à une pratique d'achats réguliers sur une période donnée. L'entité peut exploiter elle-même le programme de fidélisation ou bien participer à un programme exploité par un tiers. Les cadeaux offerts peuvent être des biens ou des services fournis par l'entité elle-même et/ou le droit d'obtenir des biens ou des services auprès de tiers.

### Champ d'application

- 3 La présente interprétation s'applique aux points-cadeaux de fidélisation de la clientèle :
  - (a) qu'une entité octroie à ses clients lors d'une vente, c.-à-d. une vente de biens, une fourniture de services ou l'utilisation d'actifs de l'entité par un client ; et
  - (b) que le client peut échanger à l'avenir contre des biens ou des services gratuits ou à prix réduits, sous réserve de respecter d'éventuelles conditions supplémentaires.

L'interprétation traite de la comptabilisation des points-cadeaux par l'entité qui les accorde à ses clients.

### Questions

- 4 Les questions traitées dans la présente interprétation sont :
  - (a) s'il y a lieu de comptabiliser et d'évaluer l'obligation qu'a l'entité de fournir à l'avenir des biens ou des services gratuits ou à prix réduit (« cadeaux »), en :
    - (i) affectant aux points-cadeaux une partie de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente et en différant la comptabilisation en produit des activités ordinaires (en application du paragraphe 13 d'IAS 18) ; ou
    - (ii) provisionnant les coûts futurs estimés de la fourniture des cadeaux (en application du paragraphe 19 d'IAS 18) ; et
  - (b) dans le cas de l'affectation de la contrepartie aux points-cadeaux :
    - (i) quel doit en être le montant ;
    - (ii) quand convient-il de la comptabiliser en produits ; et
    - (iii) si c'est un tiers qui fournit les cadeaux, comment les produits doivent-ils être évalués ?

## Consensus

- 5 Une entité doit appliquer le paragraphe 13 d'IAS 18 et comptabiliser les points-cadeaux en tant qu'éléments identifiables de la transaction, séparément des autres éléments identifiables lors de la vente initiale. La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente initiale doit être répartie entre les points-cadeaux et les autres éléments de la vente.
- 6 La contrepartie affectée aux points-cadeaux doit être évaluée par référence à leur juste valeur.
- 7 Si l'entité fournit elle-même les cadeaux, elle doit comptabiliser la contrepartie affectée aux points-cadeaux en produit lorsque les points-cadeaux sont échangés et qu'elle remplit son obligation de livrer les cadeaux. Le montant du produit comptabilisé sera basé sur le nombre de points-cadeaux qui ont été échangés contre des cadeaux, par rapport au nombre total d'unités dont l'échange était attendu.
- 8 Si c'est un tiers qui fournit les cadeaux, l'entité doit apprécier si elle encaisse la contrepartie affectée aux points-cadeaux pour son propre compte (c.-à-d. à titre de mandant de la transaction) ou pour le compte du tiers (c.-à-d. à titre d'agent du tiers).
- (a) Si l'entité encaisse la contrepartie pour le compte du tiers, elle doit :
- (i) évaluer son produit comme étant le montant net qu'elle conserve pour son propre compte, c.-à-d. la différence entre la contrepartie reçue affectée aux points-cadeaux et le montant dû au tiers au titre de la fourniture des cadeaux ; et
- (ii) comptabiliser ce montant net en produits lorsque naissent l'obligation du tiers de livrer les cadeaux et son droit d'obtenir la contrepartie correspondante. Ceci peut intervenir dès que les points-cadeaux sont octroyés. À l'inverse, si le client peut choisir de réclamer des cadeaux soit auprès de l'entité soit auprès d'un tiers, ceci n'intervient qu'au moment où le client réclame les cadeaux auprès du tiers.
- (b) Si l'entité encaisse la contrepartie pour son propre compte, elle doit évaluer ses produits comme étant la contrepartie brute affectée aux points-cadeaux et comptabiliser ces produits lorsqu'elle remplit ses obligations de livrer les cadeaux.
- 9 Si, à un moment donné, on s'attend à ce que les coûts inévitables liés à la fourniture des cadeaux excèdent la contrepartie reçue ou à recevoir (c.-à-d. la contrepartie affectée aux points-cadeaux au moment de la vente initiale qui n'a pas encore été comptabilisée en produit, majorée de toute autre contrepartie à recevoir lorsque le client échange ses points-cadeaux), l'entité a des contrats déficitaires. Un passif doit être comptabilisé pour l'excédent selon IAS 37. Ceci peut intervenir si les coûts attendus liés à la fourniture des cadeaux augmentent, par exemple, si l'entité revoit ses attentes en termes de nombre de points-cadeaux dont l'échange sera demandé.

## Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 10 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2008. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique l'interprétation à une période ouverte avant le 1<sup>er</sup> juillet 2008, elle doit l'indiquer.
- 10A La publication d'*Améliorations des IFRS*, en mai 2010, a donné lieu à la modification du paragraphe AG2. L'entité doit appliquer cette modification pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la modification à une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 10B La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 6 et des paragraphes AG1 à AG3. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces modifications.
- 11 Les changements de méthode comptable s'effectuent selon IAS 8.

# Annexe

## Guide d'application

*La présente annexe fait partie intégrante de l'interprétation.*

### Évaluer la juste valeur des points-cadeaux

- AG1 Le paragraphe 6 du consensus impose d'évaluer la contrepartie affectée aux points-cadeaux par référence à leur juste valeur. S'il n'existe pas de cours de marché pour un point-cadeau identique, la juste valeur doit être évaluée à l'aide d'une autre technique d'évaluation.
- AG2 Une entité peut évaluer la juste valeur des points-cadeaux par référence à la juste valeur des cadeaux contre lesquels ils peuvent être échangés. La juste valeur des points-cadeaux prend en compte, le cas échéant :
- (a) la valeur des rabais ou des incitations qui pourraient par ailleurs être offerts aux clients n'ayant pas acquis de points-cadeaux lors d'une vente initiale ;
  - (b) la proportion des points-cadeaux dont l'entité estime qu'ils ne seront pas échangés ; et
  - (c) le risque de non-exécution.
- Si les clients peuvent choisir parmi une gamme de cadeaux différents, la juste valeur des points-cadeaux reflète la juste valeur de la gamme des cadeaux disponibles, pondérée par la fréquence à laquelle l'on s'attend à ce que chaque cadeau soit choisi.
- AG3 Dans certains cas, d'autres techniques d'évaluation peuvent être utilisées. Par exemple, si un tiers fournit les cadeaux et si l'entité paie à ce tiers chaque point-cadeau fourni, elle peut évaluer la juste valeur des points-cadeaux par référence au montant payé au tiers, en y ajoutant une marge bénéficiaire raisonnable. Il est nécessaire de faire preuve de jugement pour sélectionner et appliquer la technique d'évaluation qui satisfait aux dispositions du paragraphe 6 du consensus et qui est la plus appropriée compte tenu des circonstances.

## **Programmes de fidélisation des clients - IFRIC 13 - Exemples**

---

### **Example 1 - Awards supplied by the entity**

---

A grocery retailer operates a customer loyalty program. It grants program members loyalty points when they spend a specified amount on groceries. Program members can redeem the points for further groceries. The points have no expiry date. In one period, the entity grants 100 points. Management expects 80 of these points to be redeemed. Management estimates the fair value of each loyalty point to be one currency unit (CU1), and defers revenue of CU100.

#### **Year 1**

At the end of the first year, 40 of the points have been redeemed in exchange for groceries, ie half of those expected to be redeemed. The entity recognises revenue of  $(40 \text{ points} / 80^{(i)} \text{ points}) \times \text{CU}100 = \text{CU}50$ .

(i): Total number of points expected to be redeemed.

#### **Year 2**

In the second year, management revises its expectations. It now expects 90 points to be redeemed altogether.

During the second year, 41 points are redeemed, bringing the total number redeemed to  $40^{(ii)} + 41 = 81$  points. The cumulative revenue that the entity recognises is  $(81 \text{ points} / 90^{(iii)} \text{ points}) \times \text{CU}100 = \text{CU}90$ . The entity has recognised revenue of CU50 in the first year, so it recognises CU40 in the second year.

(ii): Number of points redeemed in year 1.

(iii): Revised estimate of total number of points expected to be redeemed.

#### **Year 3**

In the third year, a further nine points are redeemed, taking the total number of points redeemed to  $81 + 9 = 90$ . Management continues to expect that only 90 points will ever be redeemed, ie that no more points will be redeemed after the third year. So the cumulative revenue to date is  $(90 \text{ points} / 90^{(iv)} \text{ points}) \times \text{CU}100 = \text{CU}100$ . The entity has already recognised CU90 of revenue (CU50 in the first year and CU40 in the second year). So it recognises the remaining CU10 in the third year. All of the revenue initially deferred has now been recognised.

(iv): Total number of points still expected to be redeemed.

### **Example 2 - Awards supplied by a third party**

---

A retailer of electrical goods participates in a customer loyalty program operated by an airline. It grants program members one air travel point with each CU1 they spend on electrical goods. Program members can redeem the points for air travel with the airline, subject to availability. The retailer pays the airline CU0.009 for each point.

In one period, the retailer sells electrical goods for consideration totaling CU1 million. It grants 1 million points.

#### **Allocation of consideration to travel points**

The retailer estimates that the fair value of a point is CU0.01. It allocates to the points  $1 \text{ million} \times \text{CU}0.01 = \text{CU}10,000$  of the consideration it has received from the sales of its electrical goods.

### ***Revenue recognition***

Having granted the points, the retailer has fulfilled its obligations to the customer. The airline is obliged to supply the awards and entitled to receive consideration for doing so. Therefore the retailer recognises revenue from the points when it sells the electrical goods.

### ***Revenue measurement***

If the retailer has collected the consideration allocated to the points on its own account, it measures its revenue as the gross CU10,000 allocated to them. It separately recognises the CU9,000 paid or payable to the airline as an expense.

If the retailer has collected the consideration on behalf of the airline, ie as an agent for the airline, it measures its revenue as the net amount it retains on its own account. This amount of revenue is the difference between the CU10,000 consideration allocated to the points and the CU9,000 passed on to the airline.

## Interprétation IFRIC 15

### Contrats de construction de biens immobiliers

#### Références

- IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 11 *Contrats de construction*
- IAS 18 *Produits des activités ordinaires*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*
- IFRIC 12 *Accords de concession de services*
- IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle*

#### Contexte

- 1 Dans le secteur immobilier, les entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers, soit directement, soit par l'intermédiaire de sous-traitants, peuvent être amenées à conclure des contrats avec un ou plusieurs acquéreurs avant l'achèvement de la construction. De tels contrats peuvent prendre diverses formes.
- 2 Par exemple, une entité qui entreprend la construction de biens immobiliers résidentiels peut commencer à commercialiser des logements individuels (appartements ou maisons) « sur plan », c.-à-d. alors que la construction est encore en cours, voire avant même qu'elle ait commencé. Chaque acquéreur conclut avec l'entité un contrat visant l'acquisition d'un logement déterminé dès que celui-ci est prêt à être occupé. En général, l'acquéreur paie à l'entité un acompte qui n'est remboursable que si l'entité ne livre pas le logement achevé conformément aux termes du contrat. Le solde du prix d'achat n'est habituellement payé à l'entité qu'au moment où le contrat est rempli, lorsque l'acquéreur prend possession du logement.
- 3 Une entité qui entreprend la construction de biens immobiliers commerciaux ou industriels peut conclure un contrat avec un acquéreur unique. L'acquéreur peut être tenu de verser des paiements à l'avancement entre le moment où le contrat est conclu et celui où il est rempli. La construction peut s'effectuer sur un terrain dont l'acquéreur est propriétaire ou locataire avant le début de la construction.

#### Champ d'application

- 4 La présente interprétation porte sur la comptabilisation des produits et des charges correspondantes par des entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers soit directement, soit par l'intermédiaire de sous-traitants.
- 5 Les contrats visés par la présente interprétation sont des contrats de construction de biens immobiliers. Outre la construction de biens immobiliers, ces contrats peuvent comprendre la fourniture d'autres biens ou services.

#### Questions

- 6 La présente interprétation traite de deux questions.
  - (a) Le contrat relève-t-il du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18 ?
  - (b) Quand les produits provenant de la construction de biens immobiliers doivent-ils être comptabilisés ?

#### Consensus

- 7 La discussion qui suit présuppose que l'entité a préalablement analysé le contrat de construction de biens immobiliers ainsi que tous les contrats connexes et qu'elle a conclu qu'après construction, elle ne continuera pas à être impliquée dans la gestion des biens immobiliers, telle qu'elle incombe généralement au propriétaire, ni dans leur contrôle effectif dans une mesure susceptible d'empêcher la comptabilisation en produit de tout ou

partie de la contrepartie. En cas d'empêchement de la comptabilisation en produit d'une partie de la contrepartie, la discussion ci-dessous ne s'applique qu'à la partie du contrat donnant lieu à la comptabilisation de produits.

- 8 Dans un contrat donné, une entité peut s'engager contractuellement à livrer des biens ou des services en plus de la construction des biens immobiliers (par ex. la vente d'un terrain ou la fourniture de services de gestion immobilière). Conformément au paragraphe 13 d'IAS 18, il est parfois nécessaire de scinder un tel contrat en composantes séparément identifiables, y compris une composante pour le contrat de construction de biens immobiliers. **La juste valeur de la contrepartie totale reçue ou à recevoir pour le contrat doit être répartie entre chacune des composantes.** Si des composantes séparées ont été identifiées, l'entité applique les paragraphes 10 à 12 de la présente interprétation à la composante construction de biens immobiliers afin de déterminer si cette composante relève du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18. Les critères de division d'IAS 11 s'appliquent alors à chaque composante du contrat qui est considérée être un contrat de construction.
- 9 La discussion ci-dessous porte sur un contrat de construction de biens immobiliers, mais s'applique également à toute composante construction de biens immobiliers identifiée dans un contrat qui comprend d'autres composantes.

### **Déterminer si un contrat relève du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18**

- 10 Pour déterminer si un contrat de construction de biens immobiliers relève du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18, on se fonde sur les termes du contrat ainsi que sur des faits et circonstances connexes. Cette détermination exige qu'un jugement soit porté sur chaque contrat.
- 11 IAS 11 s'applique lorsqu'un contrat satisfait à la définition de contrat de construction énoncée au paragraphe 3 d'IAS 11 : « ...un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs ... ». Un contrat de construction de biens immobiliers répond à la définition de contrat de construction lorsque l'acquéreur est en mesure de spécifier les principaux éléments structurels de la conception des biens immobiliers avant le début de la construction et/ou d'en spécifier les principales modifications structurelles une fois que la construction est en cours (qu'il décide ou non d'exercer cette capacité). Lorsque IAS 11 s'applique, le contrat de construction comprend également tous contrats ou composantes de contrats relatifs à la prestation de services directement liés à la construction de biens immobiliers, conformément au paragraphe 5(a) d'IAS 11 et au paragraphe 4 d'IAS 18.
- 12 En revanche, un contrat de construction de biens immobiliers où l'acquéreur ne dispose que d'une capacité limitée d'influencer la conception du bien immobilier, par exemple s'il ne peut que sélectionner un modèle parmi une gamme spécifiée par l'entité, ou ne peut demander que des variations mineures par rapport au modèle de base, est un contrat de vente de biens au sens d'IAS 18.

### **Comptabiliser les produits provenant de la construction de biens immobiliers**

#### *Le contrat est un contrat de construction*

- 13 Lorsque le contrat relève du champ d'application d'IAS 11 et que son résultat peut être estimé de façon fiable, l'entité doit en comptabiliser les produits en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat conformément à IAS 11.
- 14 Le contrat peut ne pas répondre à la définition d'un contrat de construction et dès lors relever du champ d'application d'IAS 18. Dans ce cas, l'entité doit déterminer si le contrat porte sur la prestation de services ou sur la vente de biens.

#### *Le contrat est un contrat de prestation de services*

- 15 Si l'entité n'est pas tenue d'acquérir et de fournir des matériaux de construction, le contrat peut n'être qu'un contrat de prestation de services conformément à IAS 18. Dans ce cas, si les critères du paragraphe 20 d'IAS 18 sont remplis, IAS 18 impose de comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement de la transaction en appliquant la méthode à l'avancement. Les dispositions d'IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction (IAS 18, paragraphe 21).

### **Le contrat est un contrat de vente de biens**

- 16 Si l'entité est tenue de fournir des services en même temps que des matériaux de construction afin d'exécuter ses obligations contractuelles de livraison du bien immobilier à l'acquéreur, le contrat est un contrat de vente de biens et les critères de comptabilisation des produits énoncés au paragraphe 14 d'IAS 18 s'appliquent.
- 17 L'entité peut transférer à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages importants inhérents à la propriété des travaux en cours dans leur état actuel, au fur et à mesure que la construction progresse. Dans ce cas, si tous les critères du paragraphe 14 d'IAS 18 sont remplis de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction, l'entité doit comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement en appliquant la méthode à l'avancement. Les dispositions d'IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction.
- 18 L'entité peut transférer intégralement à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété du bien immobilier, à un moment précis (par exemple à l'achèvement, à la livraison, ou après livraison). Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser les produits uniquement lorsqu'il a été satisfait à tous les critères visés au paragraphe 14 d'IAS 18.
- 19 Lorsque l'entité doit effectuer d'autres travaux sur un bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit comptabiliser un passif et une charge conformément au paragraphe 19 d'IAS 18. Le passif doit être évalué conformément à IAS 37. Lorsque l'entité doit livrer des biens ou des services supplémentaires qui sont identifiables séparément du bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit avoir identifié les biens ou les services restants en tant que composante séparée de la vente, conformément au paragraphe 8 de la présente interprétation.

### **Informations à fournir**

- 20 Lorsqu'une entité comptabilise des produits des activités ordinaires en utilisant la méthode à l'avancement pour les contrats qui remplissent de manière continue tous les critères du paragraphe 14 d'IAS 18 au fur et à mesure de l'avancement de la construction (voir paragraphe 17 de l'interprétation), elle doit indiquer :
- (a) comment elle détermine quels sont les contrats qui remplissent tous les critères du paragraphe 14 d'IAS 18 de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction ;
  - (b) le montant des produits provenant de ces contrats pendant la période ; et
  - (c) les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.
- 21 Pour les contrats décrits au paragraphe 20 qui sont en cours d'avancement à la date de clôture, l'entité doit également indiquer :
- (a) le montant total des coûts engagés et des bénéfices comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ; et
  - (b) le montant des acomptes reçus.

## **Modifications des exemples qui accompagnent IAS 18**

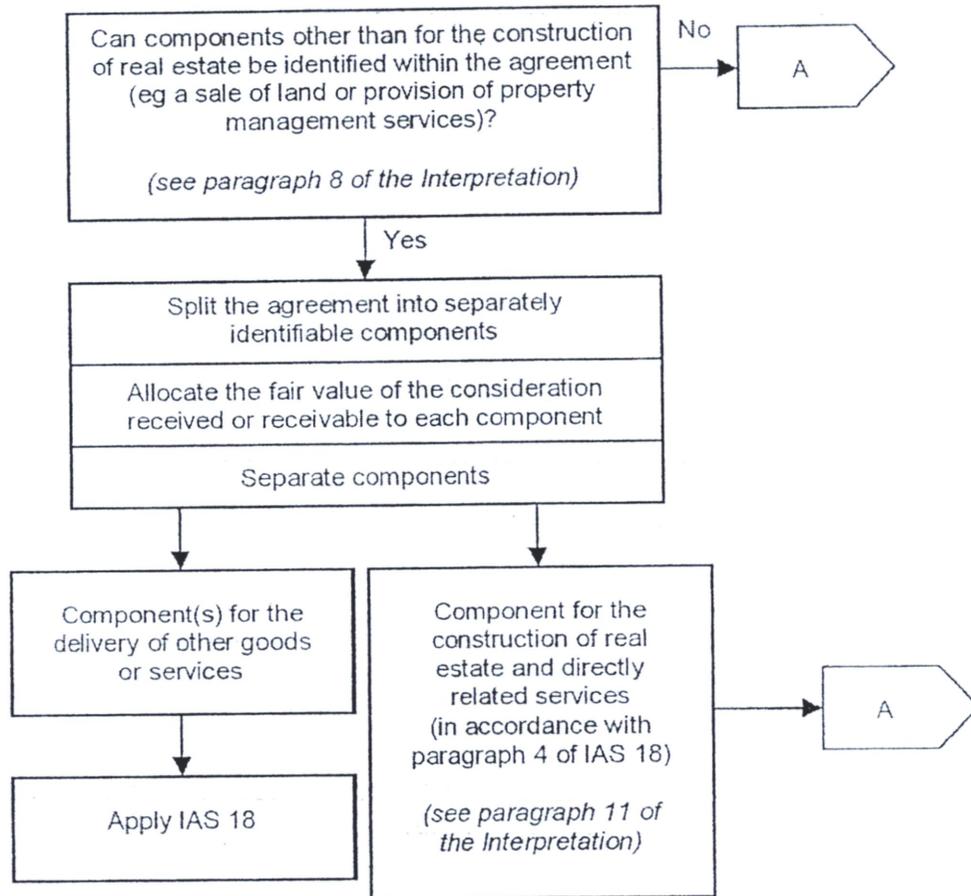
22-23 [Modifications intégrées aux exemples qui accompagnent IAS 18]

## **Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires**

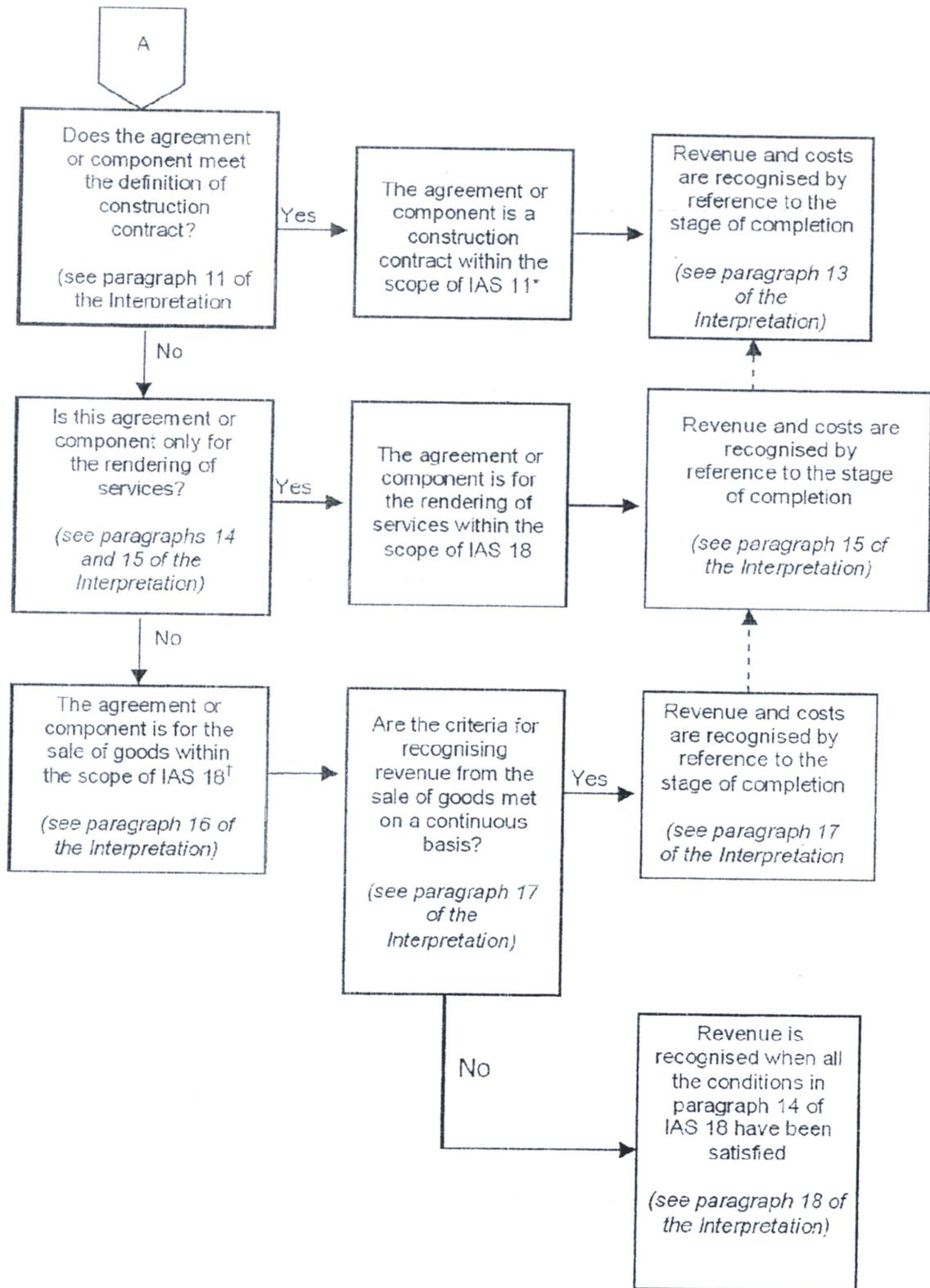
- 24 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique l'interprétation à une période ouverte avant le 1<sup>er</sup> décembre 2009, elle doit l'indiquer.
- 25 Les changements de méthodes comptables s'effectuent de manière rétrospective selon IAS 8.

## Analysis of a single agreement for the construction of real estate

*This note accompanies, but is not part of, IFRIC 15.*



...continued



\* The construction contract may need to be segmented in accordance with paragraph 8 of IAS 11

† Directly related services may need to be separated in accordance with paragraph 13 of IAS 18

## Example 1

---

- 1) An entity buys a plot of land for the construction of commercial real estate. It designs an office block to build on the land and submits the designs to planning authorities in order to obtain building permission. The entity markets the office block to potential tenants and signs conditional lease agreements. The entity markets the office block to potential buyers and signs with one of them a conditional agreement for the sale of land and the construction of the office block. The buyer cannot put the land or the incomplete office block back to the entity. The entity receives the building permission and all agreements become unconditional. The entity is given access to the land in order to undertake the construction and then constructs the office block.
- 2) In this illustrative example, the agreement should be separated into two components: a component for the sale of land and a component for the construction of the office block. The component for the sale of land is a sale of goods within the scope of IAS 18.
- 3) Because all the major structural decisions were made by the entity and were included in the designs submitted to the planning authorities before the buyer signed the conditional agreement, it is assumed that there will be no major change in the designs after the construction has begun. Consequently, the component for the construction of the office block is not a construction contract and is within the scope of IAS 18.

The facts, including that the construction takes place on land the buyer owns before construction begins and that the buyer cannot put the incomplete office block back to the entity, indicate that the entity transfers to the buyer control and the significant risks and rewards of ownership of the work in progress in its current state as construction progresses. Therefore, if all the criteria in paragraph 14 of IAS 18 are met continuously as construction progresses, the entity recognises revenue from the construction of the office block by reference to the stage of completion using the percentage of completion method.

- 4) Alternatively, assume that the construction of the office block started before the entity signed the agreement with the buyer. In that event, the agreement should be separated into three components: a component for the sale of land, a component for the partially constructed office block and a component for the construction of the office block.

The entity should apply the recognition criteria separately to each component. Assuming that the other facts remain unchanged, the entity recognises revenue from the component for the construction of the office block by reference to the stage of completion using the percentage of completion method as explained in paragraph 3.

- 5) In this example, the sale of land is determined to be a separately identifiable component from the component for the construction of real estate. However, depending on facts and circumstances, the entity may conclude that such a component is not separately identifiable. For example, in some jurisdictions, a condominium is legally defined as the absolute ownership of a unit based on a legal description of the airspace the unit actually occupies, plus an undivided interest in the ownership of the common elements (that includes the land and actual building itself, all the driveways, parking, lifts, outside hallways, recreation and landscaped areas) that are owned jointly with the other condominium unit owners. In this case, the undivided interest in the ownership of the common elements does not give the buyer control and the significant risks and rewards of the land itself. Indeed, the right to the unit itself and the interest in the common elements are not separable.

## Example 2

---

- 6) An entity is developing residential real estate and starts marketing individual units (apartments) while construction is still in progress. Buyers enter into a binding sale agreement that gives them the right to acquire a specified unit when it is ready for occupation. They pay a deposit that is refundable only if the entity fails to deliver the completed unit in accordance with the contracted terms. Buyers are also required to make progress payments between the time of the initial agreement and contractual completion. The balance of the purchase price is paid only on contractual completion, when buyers obtain possession of their unit. Buyers are able to specify only minor variations to the basic design but they cannot specify or alter major structural elements of the design of their unit. In the jurisdiction, no rights to the underlying real estate asset transfer to the buyer other than through the agreement. Consequently, the construction takes place regardless of whether sale agreements exist.
- 7) In this illustrative example, the terms of the agreement and all the surrounding facts and circumstances indicate that the agreement is not a construction contract. The agreement is a forward contract that gives the buyer an asset in the form of a right to acquire, use and sell the completed real estate at a later date and an obligation to pay the purchase price in accordance with its terms. Although the buyer might be able to transfer its interest in the forward contract to another party, the entity retains control and the significant risks and rewards of ownership of the work in progress in its current state until the completed real estate is transferred. Therefore, revenue should be recognised only when all the criteria in paragraph 14 of IAS 18 are met (at completion in this example).
- 8) Alternatively, assume that, in the jurisdiction, the law requires the entity to transfer immediately to the buyer ownership of the real estate in its current state of completion and that any additional construction becomes the property of the buyer as construction progresses. The entity would need to consider all the terms of the agreement to determine whether this change in the timing of the transfer of ownership means that the entity transfers to the buyer control and the significant risks and rewards of ownership of the work in progress in its current state as construction progresses. For example, the fact that if the agreement is terminated before construction is complete, the buyer retains the work in progress and the entity has the right to be paid for the work performed, might indicate that control is transferred along with ownership. If it does, and if all the criteria in paragraph 14 of IAS 18 are met continuously as construction progresses, the entity recognises revenue by reference to the stage of completion using the percentage of completion method taking into account the stage of completion of the whole building and the agreements signed with individual buyers.

### Example 3

---

- 9) Determining whether the entity will retain neither continuing managerial involvement to the degree usually associated with ownership nor effective control over the constructed real estate to an extent that would preclude recognition of some or all of the consideration as revenue depends on the terms of the agreement and all the surrounding facts and circumstances. Such a determination requires judgement. The Interpretation assumes the entity has reached the conclusion that it is appropriate to recognise revenue from the agreement and discusses how to determine the appropriate pattern of revenue recognition.
- 10) Agreements for the construction of real estate may include such a degree of continuing managerial involvement by the entity undertaking the construction that control and the significant risks and rewards of ownership are not transferred even when construction is complete and the buyer obtains possession. Examples are agreements in which the entity guarantees occupancy of the property for a specified period, or guarantees a return on the buyer's investment for a specified period. In such circumstances, recognition of revenue may be delayed or precluded altogether.
- 11) Agreements for the construction of real estate may give the buyer a right to take over the work in progress (albeit with a penalty) during construction, eg to engage a different entity to complete the construction. This fact, along with others, may indicate that the entity transfers to the buyer control of the work in progress in its current state as construction progresses. The entity that undertakes the construction of real estate will have access to the land and the work in progress in order to perform its contractual obligation to deliver to the buyer completed real estate. If control of the work in process is transferred continuously, that access does not necessarily imply that the entity undertaking the construction retains continuing managerial involvement with the real estate to the degree usually associated with ownership to an extent that would preclude recognition of some or all of the consideration as revenue. The entity may have control over the activities related to the performance of its contractual obligation but not over the real estate itself.

## Interprétation SIC 31

### **Produits des activités ordinaires – Opérations de troc impliquant des services de publicité**

#### Références

- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 18 *Produits des activités ordinaires*

#### Question

- 1 Une entité (le vendeur) peut s'engager dans une opération de troc pour l'offre de services de publicité en échange de services de publicité reçus de son client (le client). Des publicités peuvent être diffusées sur l'Internet ou par voie d'affichage, de messages publicitaires à la radio ou à la télévision, de publication dans des magazines ou des revues, ou utiliser tout autre média.
- 2 Dans certains cas, l'échange se fait sans contrepartie en trésorerie ou autre entre les entités. Dans d'autres cas, les entités échangent également des montants de trésorerie ou autre contrepartie identiques ou pratiquement identiques.
- 3 Un vendeur qui fournit des services de publicité dans le cadre de ses activités ordinaires comptabilise en produits des activités ordinaires, selon IAS 18, les produits générés par une opération de troc impliquant des services de publicité lorsque, entre autres critères, les services échangés sont dissemblables (IAS 18.12) et le montant des produits peut être évalué de façon fiable (IAS 18.20 (a)). La présente interprétation s'applique uniquement aux échanges de services de publicité dissemblables. Un échange de services de publicité semblables n'est pas une transaction générant des produits d'activités ordinaires selon IAS 18.
- 4 La question est de savoir dans quelles circonstances un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité reçus ou fournis dans une opération de troc.

#### Consensus

- 5 Les produits d'une opération de troc impliquant de la publicité ne peuvent être évalués de façon fiable à la juste valeur des services de publicité reçus. Mais un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité qu'il offre dans une opération de troc, par référence uniquement à des opérations autres que de troc qui :
  - (a) impliquent une publicité semblable à la publicité de l'opération de troc ;
  - (b) se produisent fréquemment ;
  - (c) représentent un montant et un nombre prépondérant de transactions comparées à toutes les transactions d'offre de publicité semblable à la publicité de l'opération de troc ;
  - (d) impliquent une contrepartie en trésorerie et/ou une autre forme de contrepartie (par exemple des titres négociables, des actifs non monétaires et autres services) dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable ; et
  - (e) n'impliquent pas la même contrepartie que l'opération de troc.

#### Date du consensus

Mai 2001

#### Date d'entrée en vigueur

La présente interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001. Les changements de méthodes comptables s'effectuent selon IAS 8.

# Norme comptable internationale 18

## Produits des activités ordinaires

### Objectif

Les produits sont définis dans le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers*<sup>1</sup> comme les accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui donnent lieu à des augmentations des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres. Les produits regroupent à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires sont les produits qui proviennent des activités ordinaires de l'entité et que l'on désigne sous différentes appellations telles que ventes, honoraires, intérêts, dividendes et redevances. L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de certains types de transactions et événements.

La question fondamentale est celle du fait générateur de la comptabilisation des produits des activités ordinaires. Les produits des activités ordinaires sont comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable. La présente norme identifie les circonstances dans lesquelles il sera satisfait à ces critères et où, en conséquence, les produits des activités ordinaires seront comptabilisés. Elle fournit également des indications pratiques sur l'application de ces critères.

### Champ d'application

- 1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des produits des activités ordinaires provenant des transactions et événements suivants :
  - (a) la vente de biens ;
  - (b) la prestation de services ; et
  - (c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes.
- 2 La présente norme annule et remplace IAS 18 *La constatation des produits* approuvée en 1982.
- 3 Les biens comprennent les biens produits par l'entité en vue de leur vente et les biens achetés en vue de leur revente, tels que les marchandises achetées par un détaillant ou les terrains et autres biens immobiliers détenus en vue de leur revente.
- 4 La prestation de services implique généralement l'exécution par l'entité d'une tâche convenue contractuellement dans un délai convenu. Les services peuvent être rendus au cours d'une seule période ou sur plusieurs périodes. Certains contrats de prestation de services sont directement liés aux contrats de construction tels que les contrats d'ingénierie ou d'architecture. Les produits des activités ordinaires provenant de tels contrats ne sont pas traités dans la présente norme mais sont traités en conformité avec les dispositions relatives aux contrats de construction, telles qu'elles sont précisées dans IAS 11 *Contrats de construction*.
- 5 L'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité génère des produits des activités ordinaires sous la forme :
  - (a) d'intérêts — rémunération de l'utilisation de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie ou montants dus à l'entité ;
  - (b) de redevances — rémunération de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entité par exemple les brevets, marques, droits de reproduction et logiciels ; et
  - (c) de dividendes — distribution de bénéfices aux détenteurs d'instruments de capitaux propres à concurrence des droits qu'ils détiennent dans une catégorie de titres composant le capital.
- 6 La présente norme ne traite pas des produits des activités ordinaires provenant :
  - (a) des contrats de location (voir IAS 17 *Contrats de location*) ;

<sup>1</sup> Le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASC a été adopté par l'IASB en 2001. En septembre 2010, l'IASB l'a remplacé par le *Cadre conceptuel de l'information financière*.

- (b) des dividendes issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*) ;
- (c) des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance* ;
- (d) des variations de la juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers ou de leur cession (voir IFRS 9 *Instruments financiers*) ;
- (e) des changements dans la valeur d'autres actifs courants ;
- (f) de la comptabilisation initiale et de variations enregistrées dans la juste valeur des actifs biologiques liés à l'activité agricole (voir IAS 41 *Agriculture*) ;
- (g) de la comptabilisation initiale de produits agricoles (voir IAS 41) ; et
- (h) de l'extraction minière.

## Définitions

7 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

**Les produits des activités ordinaires** sont les entrées brutes d'avantages économiques intervenues au cours de la période dans le cadre des activités ordinaires de l'entité lorsque ces entrées contribuent à des augmentations de capitaux propres autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres.

La *juste valeur* est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*.)

8 Les produits des activités ordinaires ne comprennent que les entrées brutes d'avantages économiques reçus ou à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants collectés pour le compte de tiers tels que les taxes sur les ventes, les taxes sur les biens et services et les taxes à la valeur ajoutée ne sont pas des avantages économiques qui vont à l'entité et ils n'aboutissent pas à une augmentation des capitaux propres. En conséquence, ils sont exclus des produits des activités ordinaires. De même, dans une relation de mandataire, les entrées brutes d'avantages économiques comprennent des montants collectés pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entité. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits des activités ordinaires. Dans ce cas, les produits des activités ordinaires correspondent au montant des commissions.

## Évaluation du produit des activités ordinaires

- 9 Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir<sup>1</sup>.
- 10 Le montant des produits des activités ordinaires provenant d'une transaction est en général déterminé par accord entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif. Ce montant est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l'entité.
- 11 Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie et le montant des produits des activités ordinaires est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir. Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçue ou à recevoir. Par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens. Lorsque l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des entrées futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite. On désigne par taux d'intérêt implicite le taux le plus facilement déterminable entre :
- (a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire ; ou
  - (b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

<sup>1</sup> Voir également SIC-31 *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers selon les paragraphes 29 et 30 et selon IFRS 9.

- 12 Lorsque des biens ou services sont échangés ou troqués contre des biens ou services de nature et de valeur similaires, l'échange n'est pas considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires. C'est souvent le cas avec des marchandises telles que le pétrole ou le lait pour lesquelles les fournisseurs échangent ou troquent des stocks en divers endroits pour satisfaire la demande en temps voulu en un endroit donné. Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires. Ces produits des activités ordinaires sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être évaluée de façon fiable, le produit des activités ordinaires est évalué à la juste valeur des biens ou services donnés en échange, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré.

## Identification de la transaction

- 13 Les critères de comptabilisation de la présente norme sont en général appliqués séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction. Par exemple, lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services ultérieurs, ce montant est différé et comptabilisé en produits des activités ordinaires sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté. À l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux transactions regroupées ou plus lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence commerciale ne peut être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout. Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette transaction ; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

## Vente de biens

- 14 Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsqu'il a été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes :
- l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
  - l'entité ne continue à être impliquée ni dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
  - le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
  - il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
  - les coûts engagés ou à engager concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.
- 15 Pour déterminer le fait générateur du transfert à l'acheteur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans lesquelles la transaction s'effectue. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. C'est le cas dans la plupart des ventes au détail. Dans d'autres cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du titre de propriété ou de l'entrée en possession.
- 16 Lorsque l'entité conserve des risques importants inhérents à la propriété, la transaction ne constitue pas une vente et le produit des activités ordinaires n'est pas comptabilisé. Une entité peut conserver un risque important de différentes façons. Parmi les situations dans lesquelles l'entité peut conserver les risques et avantages importants inhérents à la propriété figurent les suivantes :
- lorsque l'entité conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales ;
  - lorsque la réalisation du produit des activités ordinaires d'une vente particulière est subordonnée à la réalisation par l'acheteur du produit des activités ordinaires lié à sa propre vente des biens concernés ;
  - lorsque les biens sont livrés sous réserve de leur installation et que l'installation représente une part importante du contrat qui n'a pas encore été achevée par l'entité ; et
  - lorsque l'acheteur a le droit d'annuler l'achat pour une raison précisée dans le contrat de vente et que l'entité est dans l'incertitude quant à la probabilité d'un retour.

- 17 Lorsqu'une entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété, la transaction constitue une vente et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Par exemple, un vendeur peut conserver le titre de propriété d'un bien uniquement pour protéger la recouvrabilité du montant dû. Dans un tel cas, si l'entité a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété, la transaction est une vente et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Un autre exemple où l'entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété peut être une vente au détail dans le cadre de laquelle on propose un remboursement si le client n'est pas satisfait. Dans un tel cas, le produit des activités ordinaires est comptabilisé au moment de la vente à condition que le vendeur puisse estimer de façon fiable les futurs retours et comptabilise un passif pour les retours sur la base de son expérience antérieure et d'autres facteurs pertinents.
- 18 Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité. Dans certains cas, ceci peut être peu probable tant que la contrepartie n'est pas reçue ou tant qu'une incertitude n'est pas levée. À titre d'exemple, il peut être incertain qu'une instance gouvernementale d'un pays étranger accorde l'autorisation de rapatrier la contrepartie d'une vente dans un pays étranger. Lorsque l'autorisation est accordée, l'incertitude est levée et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Toutefois, lorsqu'il y a incertitude sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges, plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.
- 19 Le produit des activités ordinaires et les charges qui se rapportent à la même transaction ou autre événement sont comptabilisés simultanément ; ce processus est généralement appelé le rattachement des produits et des charges. Les charges, y compris les garanties et autres coûts devant être engagés postérieurement à la livraison des marchandises, peuvent normalement être évaluées de façon fiable lorsque les autres conditions de comptabilisation du produit des activités ordinaires ont été remplies. Toutefois, le produit des activités ordinaires ne peut pas être comptabilisé lorsque les charges ne peuvent pas être évaluées de façon fiable ; dans de telles circonstances, toute contrepartie déjà reçue au titre de la vente des biens est comptabilisée en tant que passif.

## Prestation de services

- 20 Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires associé à cette transaction doit être comptabilisé en fonction du degré d'avancement de la transaction à la fin de la période de présentation de l'information financière. Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsqu'il aura été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes :
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
  - il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
  - le degré d'avancement de la transaction à la fin de la période de présentation de l'information financière peut être évalué de façon fiable ; et
  - les coûts engagés pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable<sup>3</sup>.
- 21 La comptabilisation du produit des activités ordinaires en fonction du degré d'avancement de la transaction est souvent appelée méthode à l'avancement. Suivant cette méthode, le produit des activités ordinaires est comptabilisé lors des périodes au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation du produit des activités ordinaires sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'une période. IAS 11 impose également la comptabilisation des produits des activités ordinaires sur cette base. Les dispositions figurant dans IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.
- 22 Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.

<sup>3</sup> Voir aussi SIC-27 *Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location* et SIC-31 *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

- 23 Une entité est en général en mesure de faire des estimations fiables une fois qu'elle s'est mise d'accord avec les autres parties à la transaction sur les points suivants :
- (a) les droits juridiquement exécutoires de chaque partie concernant le service à fournir et à recevoir par les parties ;
  - (b) la contrepartie devant être échangée ; et
  - (c) le moyen et les conditions de règlement.
- Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité examine et, le cas échéant, révisé les estimations du produit des activités ordinaires à mesure que le service est exécuté. Le fait que de telles révisions soient nécessaires n'implique pas que le produit des activités ordinaires de la transaction ne peut pas être estimé de façon fiable.
- 24 Le degré d'avancement d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes. Une entité utilise la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés. Suivant la nature de la transaction, ces méthodes peuvent inclure :
- (a) l'examen des travaux exécutés ;
  - (b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter ; ou
  - (c) la proportion des coûts engagés à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés à la date considérée sont inclus dans les coûts engagés à cette date. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés ou à exécuter figurent dans le total des coûts estimés de la transaction.
- Souvent les paiements à l'avancement et les acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.
- 25 Pour des raisons pratiques, lorsque les services sont fournis au cours d'une période donnée au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, le produit des activités ordinaires est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette période, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du produit des activités ordinaires est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.
- 26 **Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.**
- 27 Au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entité récupérera les coûts de transaction qui ont été engagés. En conséquence, le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé qu'à concurrence des coûts engagés que l'on s'attend à recouvrer. Étant donné que le résultat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est comptabilisé.
- 28 Lorsque le résultat d'une transaction ne peut être estimé de façon fiable et qu'il n'est pas probable que les coûts engagés seront recouverts, le produit des activités ordinaires n'est pas comptabilisé et les coûts engagés sont comptabilisés en charges. Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat du contrat n'existent plus, le produit des activités ordinaires est comptabilisé selon le paragraphe 20, et non pas selon le paragraphe 26.

## **Intérêts, redevances et dividendes**

- 29 Le produit des activités ordinaires provenant de l'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes doit être comptabilisé suivant les principes fixés au paragraphe 30 lorsque :
- (a) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
  - (b) le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable.
- 30 Le produit des activités ordinaires doit être comptabilisé sur les bases suivantes :
- (a) les intérêts doivent être comptabilisés selon la méthode du taux d'intérêt effectif décrite dans IAS 39, paragraphes 9 et AG5 à AG8 ;
  - (b) les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, selon la substance de l'accord concerné ; et
  - (c) les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.

- 31 [Supprimé]
- 32 Lorsque des intérêts non payés sont courus avant l'acquisition d'un placement productif d'intérêt, l'encaissement ultérieur d'intérêts est réparti entre la période antérieure à l'acquisition et la période postérieure à l'acquisition ; seule la fraction postérieure à l'acquisition est comptabilisée en produits des activités ordinaires.
- 33 Les redevances sont acquises selon les termes de l'accord applicable et sont en général comptabilisées sur cette base à moins que, eu égard à la substance de l'accord, il soit plus approprié de comptabiliser le produit des activités ordinaires sur une autre base systématique et rationnelle.
- 34 Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.

## Informations à fournir

- 35 Une entité doit fournir les informations suivantes :
- (a) les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services ;
  - (b) le montant de chaque catégorie importante de produits des activités ordinaires comptabilisés au cours de la période, y compris le produit des activités ordinaires provenant :
    - (i) de la vente de biens,
    - (ii) de la prestation de services,
    - (iii) des intérêts,
    - (iv) des redevances,
    - (v) des dividendes ; et
  - (c) le montant des produits des activités ordinaires provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de produits des activités ordinaires.
- 36 Une entité fournit de l'information sur tous les profits ou pertes éventuels selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Les gains et pertes éventuels peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités ou les pertes possibles.

## Date d'entrée en vigueur

- 37 La présente norme entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.
- 38 La publication de *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (modifications d'IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière* et d'IAS 27 *États financiers consolidés et individuels*), en mai 2008, a donné lieu à la modification du paragraphe 32. L'entité doit appliquer cette modification à titre prospectif pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications connexes des paragraphes 4 et 38A d'IAS 27 à une période antérieure, elle doit appliquer en même temps la modification du paragraphe 32.
- 39 [Supprimé]
- 40 La publication d'IFRS 9, en octobre 2010, a donné lieu à la modification des paragraphes 6(d) et 11, et à la suppression du paragraphe 39. L'entité qui applique la version d'IFRS 9 publiée en octobre 2010 doit appliquer ces modifications.
- 41 La publication d'IFRS 11 *Partenariats*, en mai 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 6(b). L'entité qui applique IFRS 11 doit appliquer cette modification.
- 42 La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification de la définition de la juste valeur au paragraphe 7. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer cette modification.

## **IAS 18 - Produits des activités ordinaires - Applications**

---

### ***Application n°1 - Constatation de la vente lors d'une location avec option d'achat***

---

Désireux de s'acheter une voiture neuve équipée selon ses goûts, le client X signe le 22/03/2011 un bon de commande pour l'acquisition d'une voiture auprès du concessionnaire automobile Y. Il est convenu entre les deux parties que X financera le coût de cet achat (21 000 DT) par un crédit sur trois ans accordé par la filiale financière du constructeur automobile. Le bon de commande indique une date prévisionnelle de livraison le 15/06/2011. La voiture arrive dans les locaux du concessionnaire avec un retard d'une semaine, soit le 22/06/2011. En déplacement professionnel, X ne peut se rendre chez le concessionnaire que le 28/06/2011. Il signe le bon de livraison et rentre avec sa nouvelle voiture. Le premier prélèvement au titre du prêt est prévu le 15/07/2011. X sera propriétaire juridique de sa voiture le 15/06/2014 après le règlement de la dernière mensualité du prêt.

Le transfert des avantages et des risques a lieu à la date de livraison effective, le 28/06/2011. Le bon de commande constitue un engagement des deux parties à réaliser des prestations. Les dates prévisionnelles sont de simples estimations sans conséquences comptables. De même, l'arrivée de la voiture dans la concession automobile ne signifie pas que les risques et les avantages liés à la voiture sont automatiquement transférés au client. Les modalités de paiement n'interviennent pas dans la détermination du résultat de la concession automobile, mais renseignent plutôt sur sa situation financière, notamment celle de sa trésorerie. Enfin, l'analyse économique des opérations conduit à ne pas tenir compte des aspects juridiques. Le fait que X ne devienne propriétaire juridique de la voiture que trois ans plus tard n'empêche pas la constatation de la vente au moment de la livraison. C'est donc le 28/06/2011 que l'écriture suivante est enregistrée dans les livres comptables du concessionnaire Y.

### ***Application n°2 - Constatation des ventes avec clause de rachat***

---

La plupart des constructeurs automobiles ont pour clients des sociétés de location de véhicules, qui ne gardent leurs véhicules que quelques mois. Afin d'éviter un stock important de véhicules d'occasion, les loueurs signent avec les constructeurs automobiles des contrats de vente avec engagement de rachat. Le constructeur vend le véhicule neuf au loueur et s'engage, au moment de la vente, à le racheter à un prix convenu, par exemple six mois plus tard.

Lors de son rachat, le véhicule possède encore une partie significative de sa valeur initiale et le constructeur doit alors trouver un repreneur pour ce véhicule devenu d'occasion. Ainsi, lors de la vente initiale, d'importants risques et avantages liés au véhicule n'ont pas été définitivement transférés. Il n'y avait donc pas lieu d'enregistrer une vente. La voiture doit rester comptablement dans les stocks du constructeur, même si elle se trouve chez le loueur ou chez les clients de celui-ci. La mise à disposition de la voiture par le constructeur au loueur est économiquement une location dont le loyer total se calcule comme la différence entre le prix de vente du véhicule neuf et le prix de rachat convenu avec le loueur.

### ***Application n°3 - Requalification d'un contrat de location en un contrat de vente***

---

La société Rentair loue de nombreux avions à des compagnies aériennes sur des durées de 10 à 25 ans. L'un de ses clients, la société South-Airlines, est locataire, depuis le 01/01/2012, d'un avion de 180 places pour une durée de 20 ans. Compte tenu de cette durée longue et du risque de ne pas trouver un autre locataire de l'avion au terme de ce contrat, cette opération s'apparente plus à un achat à crédit qu'à une location.

Lors du transfert des risques et avantages liés à l'avion (livraison au client South-Airlines), Rentair va donc enregistrer une vente dans le compte de résultat avec en contrepartie une créance envers son client. Le montant de cette créance est la valeur actualisée des loyers à payer (en utilisant le taux d'intérêt implicite du contrat de location).

#### **Application n°4 - Constatation des frais de dossier**

Le 03/04/2011, Z signe son contrat d'adhésion au club de sport Fitgym. L'abonnement mensuel coûte 90 DT pour une durée initiale de 12 mois. Un versement de 180 DT lui est demandé en complément au titre des frais de dossier. Pour Fitgym, le montant de 180 DT n'est pas un chiffre d'affaires du mois d'avril 2011 et doit être étalé sur les 12 prochains mois au prorata de 1/12 par mois. Le chiffre d'affaires de Fitgym réalisé avec Z au mois d'avril 2011 est donc de 105 DT, soit  $90 + (180/12)$ , au lieu de 270 DT dans le cas de l'enregistrement de la prime dans le chiffre d'affaires du mois d'avril. Le solde de la prime, soit 165 DT, est enregistré en « Produits constatés d'avance » et sera repris dans les ventes dans les mois à venir, à raison de 15 DT par mois. Le montant mensuel des ventes sera ainsi stable tout au long de la première année d'abonnement, soit 105 DT.

#### **Application n° 5 - Traitement des programmes de fidélité**

La nouvelle carte de fidélité « Repaid », lancée début 2012 par le groupe de distribution Rondpoint, fonctionne de la manière suivante : à chaque passage en caisse, le client fait enregistrer le montant de son achat sur son compte Repaid et accumule ainsi pour chaque dinar d'achat un point qui correspond à une valeur de 0,020 DT. Au-delà d'un solde sur ce compte de 20 DT. Le client peut obtenir gratuitement des produits offerts dans les magasins Rondpoint selon son choix, pour un montant équivalent au solde de son compte. Selon l'expérience de groupes concurrents avec des programmes de fidélité comparables, Rondpoint estime que seulement 80% des ventes du groupe génèrent des points de fidélité, le solde étant notamment effectué par des clients sans carte « Repaid ». Seulement 75% des points de fidélité sont finalement utilisés par les titulaires de la carte, alors que les 25% des points sont enregistrés sur des cartes qui n'atteignent pas le seuil exigé. Le chiffre d'affaires de Rondpoint en janvier 2012 est de un million de dinars. Aucune prime n'a encore été versée.

Une partie des encaissements liés aux ventes va très probablement donner lieu à des prestations futures sous forme d'avantages en nature. Le montant total de ces prestations futures peut ainsi être estimé à :

$$1\ 000\ 000 \times 80\% \times 75\% \times 0,02 = 12\ 000\ \text{DT}$$

Ce montant de 12 000 DT correspond à la valeur des prestations encore à fournir de Rondpoint ; il s'agit non pas du chiffre d'affaires de janvier 2012 mais des produits constatés d'avance. Ceux-ci seront repris dans les ventes au fur et à mesure que les points de fidélité seront convertis en primes par les clients.

01/2012	D	C
Disponibilités (B)	1.000.000	
Vente (R)		988.000
Produits constatés d'avance (B)		12.000