

La nouvelle norme IFRS 15 sur la comptabilisation du chiffre d'affaires

Secteur du BTP et de la Promotion immobilière



Les groupes du secteur vont être confrontés à l'application d'un texte majeur intégrant de nouveaux principes de reconnaissance du chiffre d'affaires : IFRS 15.

Cette norme s'appuie sur la notion de transfert du contrôle, et non plus des risques et avantages, pour reconnaître le chiffre d'affaires. Elle impose de découper les contrats en obligations de prestation distinctes, qui pourront avoir leur propre marge et leur propre rythme de reconnaissance du chiffre d'affaires. IFRS 15 pourrait-elle ainsi remettre en cause la prise en compte du chiffre d'affaires à l'avancement, ou entraîner une modification du rythme de reconnaissance du chiffre d'affaires et/ou de la marge ?

De quoi parle-t-on ?

“ IFRS 15 VA REMPLACER IAS 18 ET IAS 11, AINSI QUE TOUTES LES INTERPRÉTATIONS LIÉES. ”

Fin mai 2014, l'IASB a publié la norme IFRS 15 sur la reconnaissance du chiffre d'affaires. Dans le même temps, le FASB publiait l'ASU No. 2014-09. Ces deux textes, largement identiques, matérialisent la fin des travaux dans le cadre d'un projet conjoint majeur qui aura mis de nombreuses années avant d'aboutir.

IFRS 15 remplace IAS 18 sur les produits des activités ordinaires et IAS 11 sur les contrats de construction, ainsi que toutes les interprétations liées (IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 et SIC 31). Cette norme s'applique à tous types de contrats conclus avec les clients et à tous les secteurs d'activité.

Le principe fondamental d'IFRS 15 est que le chiffre d'affaires doit être comptabilisé au moment du transfert des biens et services promis au client pour un montant correspondant à la rémunération à laquelle le vendeur s'attend à avoir droit.

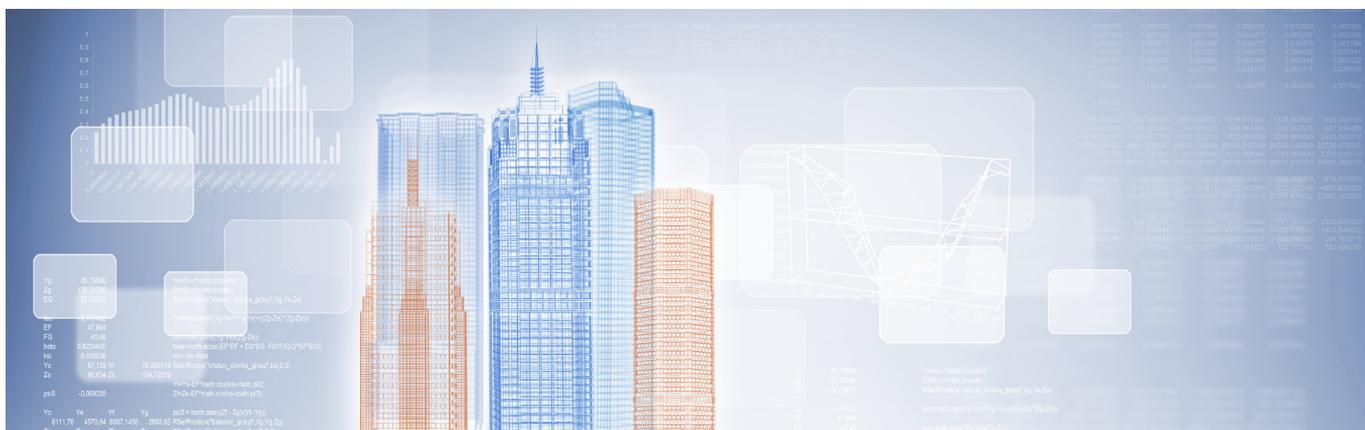
Les biens ou services promis sont considérés comme transférés au client lorsque celui-ci

en obtient le contrôle. Ceci peut se produire à une date donnée (par exemple lors de la livraison d'un bien) ou progressivement sur une période donnée (par exemple au fur et à mesure qu'un service est rendu ou qu'un bien est construit).

IFRS 15 apporte des clarifications notamment en ce qui concerne la comptabilisation des transactions complexes (comprenant plusieurs biens et/ou services) et est globalement bien plus détaillée que les textes qu'elle remplace.

Par ailleurs, l'information à fournir sur les contrats conclus avec les clients sera bien plus détaillée qu'aujourd'hui.

IFRS 15 est d'application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018 (avec application anticipée possible), sous réserve d'une adoption par l'Europe. Une entité aura le choix soit d'appliquer IFRS 15 rétrospectivement, soit d'appliquer une méthode alternative conduisant à ne retraiter rétrospectivement que les contrats en cours au 1^{er} janvier 2018.



Un modèle de comptabilisation en 5 étapes



➤ IFRS 15 propose un modèle de comptabilisation reposant sur 5 étapes clés. Le schéma ci-après présente de manière simplifiée ces différentes étapes.

ÉTAPE 1 Identifier le(s) contrat(s) conclu(s) avec le client

ÉTAPE 2 Identifier les différentes obligations de prestation (OP) prévues au contrat

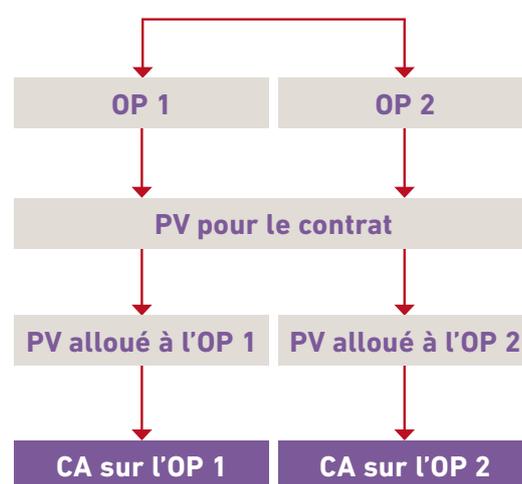
ÉTAPE 3 Déterminer le prix de vente (PV)

ÉTAPE 4 Répartir le PV entre les différentes OP prévues au contrat

ÉTAPE 5 Comptabiliser le CA lorsqu'une OP est remplie (ou à mesure qu'elle l'est)



Contrat(s)



Ce modèle est applicable à chaque contrat entrant dans le champ de la norme. IFRS 15 peut toutefois être appliquée à un portefeuille de contrats, sous conditions.

Étape 1

Identifier le contrat avec le client



“ IFRS 15 N’ENVISAGE LE REGROUPEMENT DE CONTRATS QUE DANS LE CAS OÙ CEUX-CI ONT ÉTÉ SIGNÉS AVEC UN MÊME CLIENT OU DES PARTIES LIÉES À CE DERNIER ET DE MANIÈRE CONCOMITANTE OU RAPPROCHÉE DANS LE TEMPS. ”

Regroupements de contrats

Dans le secteur du BTP et de la promotion immobilière, certains contrats sont actuellement regroupés pour être suivis comme un contrat unique. Les critères de regroupement fournis dans IFRS 15 ne devraient pas changer les pratiques actuelles de manière significative. Attention toutefois puisqu’IFRS 15 n’envisage le regroupement de contrats que dans le cas où ceux-ci ont été signés avec un même client ou des parties liées à ce dernier et de manière concomitante ou rapprochée dans le temps.

Modifications de contrats

Les modifications de contrats sont des pratiques courantes dans le secteur : travaux supplémentaires, avenants, modifications de commandes, ordres de service complémentaires, travaux modificatifs acquéreurs, etc.

Sur la base des textes actuels, les entreprises sont amenées à exercer leur jugement lors de la comptabilisation de ces modifications de contrats pour le calcul de leur chiffre d’affaires et de leur marge.

La nouvelle norme fournit une liste de critères précis pour déterminer à quel moment une modification de contrat crée de nouveaux droits et obligations exécutoires pour les parties. Une modification de contrat peut avoir trois conséquences comptables selon IFRS 15 :

- la poursuite de l’ancien contrat et le traitement de l’amendement en tant que nouveau contrat distinct du contrat initial, ou
- la résiliation du contrat initial partiellement exécuté et la comptabilisation prospective du reste à faire et de l’amendement en tant que nouveau contrat, ou
- l’ajustement rétrospectif des sommes comptabilisées au titre du contrat initial, comme si la modification était intervenue dès le début.

Les entreprises devront continuer à exercer leur jugement, en particulier pour apprécier si la modification concerne des biens ou services « distincts » par rapport à ceux fournis dans le contrat initial (cf. étape 2 ci-après).

Étape 2

Identifier les différentes obligations de prestation

Le découpage des contrats en différentes obligations de prestation, à chaque fois que des biens ou services distincts sont promis au client, a été précisé par rapport aux textes actuels. L'identification d'obligations de prestations distinctes pourrait être nécessaire dans des contextes variés, que ce soit dans le BTP ou dans la promotion immobilière : faudra-t-il en pratique séparer les parties conception, principaux corps d'états de construction, maintenance... ? La même question se pose pour le terrain et la construction.

Garanties

Dans le secteur, la majorité des garanties sont de type assurance, notamment les garanties décennales ou de parfait achèvement prévues au droit commun français. La comptabilisation d'une provision pour risques et charges sera maintenue à ce titre. En revanche, les garanties optionnelles ou procurant un service supplémentaire (en sus des usages et du droit commun), comme les garanties locatives ou garanties du prix de revente, pourraient être considérées comme une obligation de prestation distincte. Il conviendrait alors de leur allouer une partie du chiffre d'affaires du contrat.



Étape 3

Déterminer le prix de vente

La détermination du chiffre d'affaires contractuel est nécessairement plus complexe lorsque le prix du contrat est variable.

Dans la construction, certains contrats peuvent inclure de nombreux éléments de contrepartie variable : contrats au bordereau, bonus, réclamations, pénalités de retard, etc.

Or IFRS 15 apporte désormais de nombreuses précisions sur la façon de prendre en compte ces éléments. Dans un premier temps, ces contreparties doivent être estimées selon la méthode de la valeur attendue ou de la valeur la plus probable. Ces estimations sont ensuite comptabilisées, après plafonnement au montant pour lequel il est « hautement probable » qu'il n'y aura pas d'annulation

d'un montant significatif de chiffre d'affaires déjà reconnu. Ce plafonnement, défini par la norme IFRS 15, constitue une contrainte plus forte que celui défini sous IAS 11. En revanche, les dispositions d'IFRS 15 pourraient dans certains cas conduire à reconnaître plus tôt une partie des montants variables.

Le prix de vente devra également tenir compte de toute composante de financement significative pour distinguer le prix de vente du bien ou du service de l'arrangement financier. Dans un secteur où l'activité repose sur des contrats à long terme, l'effet financier sera à apprécier en cas de paiement d'avance du client (comptabilisation de charges financières) et en cas de paiement différé (comptabilisation de produits financiers).

“ DANS UN SECTEUR OÙ L'ACTIVITÉ REPOSE SUR DES CONTRATS À LONG TERME, L'EFFET FINANCIER SERA À APPRÉCIER EN CAS DE PAIEMENT D'AVANCE DU CLIENT ET EN CAS DE PAIEMENT DIFFÉRÉ. ”



Étape 4

Répartir le prix de vente entre les différentes obligations de prestation

“ L’ESTIMATION DES PRIX DE VENTE SPÉCIFIQUES DEVRAIT DONC CONDUIRE LES ENTREPRISES À EXERCER LEUR JUGEMENT DE MANIÈRE IMPORTANTE. ”

Le prix de vente ainsi défini sera ensuite réparti entre les différentes obligations de prestation préalablement identifiées. **Cette répartition se fera, dans le cas général, sur la base des prix de vente spécifiques relatifs des biens et services vendus.**

Lorsque le prix de vente spécifique n’est pas directement observable, l’entreprise devra estimer ce prix en utilisant la

technique la plus appropriée. L’estimation des prix de vente spécifiques devrait donc conduire les entreprises à exercer leur jugement de manière importante.

Un autre point d’attention concerne la répartition des contreparties variables : selon les cas, elles pourront être affectées à une seule obligation de prestation ou bien au contrat dans son ensemble.



Étape 5

Comptabiliser le chiffre d'affaires lorsqu'une obligation de prestation est remplie (ou à mesure qu'elle l'est)

IFRS 15 obligera une entité à reconnaître le chiffre d'affaires lorsque le client obtient le contrôle des biens ou services promis (i.e. progressivement ou à une date donnée).

Le fait générateur de reconnaissance du chiffre d'affaires devra être identifié au niveau de chacune des obligations de prestation du contrat comptabilisée séparément en application de l'étape 2.

Ainsi, en pratique, au sein d'un même contrat, certaines obligations de prestation pourraient être remplies progressivement (le chiffre d'affaires serait alors reconnu à l'avancement) quand d'autres obligations de prestation seraient remplies à un moment précis (le chiffre d'affaires étant alors comptabilisé à une date donnée).

Le contrôle est transféré progressivement au client si un des trois critères suivants est respecté :

- le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure où celle-ci a lieu ;
- la prestation de l'entité crée ou valorise un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation (exemple d'une prestation de construction sur le terrain d'un client) ;
- la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement, et l'entité a un droit exécutoire

à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée.

La reconnaissance du chiffre d'affaires à l'avancement semble donc toujours possible, y compris pour le secteur de la promotion immobilière en France, le contrôle étant transféré au client au fur et à mesure pour les ventes en VEFA (vente en l'état futur d'achèvement) ou les CPI (contrat de promotion immobilière).

Il conviendra d'apprécier les conséquences d'IFRS 15 pays par pays, en tenant compte des spécificités réglementaires locales.

Ainsi, IFRS 15 pourrait conduire à reconnaître le chiffre d'affaires à l'avancement alors que, pour la promotion immobilière, celui-ci est aujourd'hui reconnu à l'achèvement dans certains pays (si le transfert en continu du contrôle au client est démontré).

En pratique, dans le cas d'un programme immobilier destiné à plusieurs clients, la reconnaissance du chiffre d'affaires à l'avancement se fera uniquement au titre des contrats déjà signés.

Par ailleurs, dans les cas où l'avancement est mesuré sur la base des coûts encourus, se posera la question, pour la promotion immobilière, de la prise en compte du terrain dans la mesure de l'avancement lorsque les travaux de construction n'ont pas encore débuté.



Que prévoit IFRS 15 sur les sujets suivants ?

Coûts d'obtention du contrat

- > Selon IFRS 15, seuls les coûts d'obtention du contrat qui sont marginaux (i.e. qui n'auraient pas été encourus si le contrat n'avait pas été obtenu) et dont l'entité s'attend à ce qu'ils soient recouverts doivent être activés, à moins que les autres coûts ne soient explicitement facturables au client. Cette analyse diffère donc du traitement retenu actuellement.

Coûts d'exécution du contrat

- > IFRS 15 fixe un ensemble de conditions strictes à remplir pour pouvoir capitaliser des coûts encourus dans le cadre de l'exécution d'un contrat (lorsque ceux-ci n'entrent pas, par ailleurs, dans le champ d'IAS 2 sur les stocks, d'IAS 16 sur les immobilisations corporelles et d'IAS 38 sur les immobilisations incorporelles).
- > En revanche, IFRS 15 ne précise pas la méthode d'allocation des coûts d'exécution du contrat aux différentes obligations de prestation pour les coûts non directement attribuables à une obligation de prestation donnée.

Reconnaissance de la marge

- > Au-delà du rythme de reconnaissance du chiffre d'affaires, IFRS 15 pourrait également avoir un impact sur le rythme de reconnaissance de la marge globale d'un contrat. En effet, l'étape 4 exposée ci-avant a une incidence directe sur la reconnaissance de la marge globale du contrat, celle-ci se trouvant mécaniquement répartie, de manière potentiellement non égalitaire, entre les différentes obligations de prestation du contrat.
- > Or, le rythme de reconnaissance du chiffre d'affaires est ensuite potentiellement différent d'une obligation de prestation à l'autre (cf. étape 5).
- > **Ainsi, le dégagement de la marge de manière linéaire sur un contrat unique pourrait être remis en cause si un découpage du contrat en obligations de prestation séparées est identifié en étape 2.**

Pertes à terminaison

- > **Contrairement à IAS 11, IFRS 15 ne donne pas d'indication précise sur la reconnaissance des pertes à terminaison.** En pratique, l'analyse devra désormais être faite au regard d'IAS 37 sur les contrats déficitaires, et ce, au niveau du contrat et non au niveau de chaque obligation de prestation.
- > Or IAS 37 définit un contrat déficitaire comme un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution. Des divergences en termes d'identification des contrats déficitaires et d'estimation de la perte attendue sont donc possibles par rapport aux pratiques actuelles.

UNE ÉQUIPE D'EXPERTS MAZARS DÉDIÉE AU SECTEUR DU BTP ET DE LA PROMOTION IMMOBILIÈRE

Des experts pluridisciplinaires à votre écoute...

Forts d'une connaissance des enjeux du secteur et de votre environnement économique, nos experts de la construction et de la promotion vous accompagnent dans vos projets de manière intégrée pour vous apporter des réponses sur-mesure.

... pour développer des solutions pragmatiques...

Mazars a développé une expérience des meilleurs standards de marché, aux côtés

de nombreux promoteurs et acteurs de la construction, permettant de vous apporter des solutions concrètes et adaptées à vos besoins.

... dans un contexte économique et réglementaire en constante évolution

La forte implication de nos spécialistes dans les groupes de place permet la mise à jour permanente des compétences et des connaissances sur la gouvernance, les outils utilisés et les montages financiers régulièrement proposés aux entreprises de votre secteur.



Nous vous invitons à découvrir notre dernière publication consacrée au secteur du BTP :

« L'international est-il le nouvel eldorado des groupes européens du BTP ? »

www.mazars.fr – secteur Immobilier et BTP

MAZARS EST UNE ORGANISATION INTERNATIONALE, INTÉGRÉE ET INDÉPENDANTE, SPÉCIALISÉE DANS L'AUDIT, LE CONSEIL ET LES SERVICES COMPTABLES, FISCAUX ET JURIDIQUES. AU 1^{ER} JANVIER 2015, MAZARS ET SES CORRESPONDANTS FÉDÈRENT LES EXPERTISES DE PLUS DE 14 000 PROFESSIONNELS ET SERVENT LEUR CLIENTS – GRANDS GROUPES INTERNATIONAUX, PME, INVESTISSEURS PRIVÉS ET ORGANISMES PUBLICS - DANS 92 PAYS DONT 73 VIA DES BUREAUX INTÉGRÉS À SON PARTNERSHIP ET 19 CORRESPONDANTS. LE GROUPE DISPOSE D'UNE COUVERTURE SUPPLÉMENTAIRE DANS 18 AUTRES PAYS PAR LE BIAIS DE L'ALLIANCE INTERNATIONALE PRAXITY.

CONTACTS

Olivier Thireau
Associé, responsable
du pôle Construction
olivier.thireau@mazars.fr
Tél. : + 33 1 49 97 63 82

Mathieu Delafoy
Senior manager,
pôle Construction
mathieu.delafoy@mazars.fr
Tél. : + 33 1 49 97 67 05

Johanna Darmon
Senior manager,
pôle Promotion
johanna.darmon@mazars.fr
Tél. : + 33 1 49 97 61 49

Edouard Fossat
Associé, Doctrine
edouard.fossat@mazars.fr
Tél. : + 33 1 49 97 65 92

Carole Masson
Senior manager, Doctrine
carole.masson@mazars.fr
Tél. : + 33 1 49 97 65 25

Photos : © Thinkstock - Istock

Informations détaillées disponibles
sur www.mazars.fr