

Avril 2017

Comptabilisation des produits pour les contrats de construction en vertu de l'IFRS 15

Craig Cross, CPA, CA, est associé en normes professionnelles au cabinet Collins Barrow Toronto LLP. Il procure des conseils sur l'interprétation des normes comptables, soutient les équipes sur les mandats et supervise le développement de cours et d'outils de formation.

Le moment de la comptabilisation des produits pourrait avoir besoin d'être modifié à court terme pour une société de construction préparant des états financiers IFRS. Des directives comptables précises sur les contrats de construction contenues dans IAS 11 – Contrats de construction sont remplacées et en vigueur à compter des périodes de déclaration annuelle commençant le 1^{er} janvier 2018 ou après. Le Conseil des normes comptables internationales (CNCI) a publié une nouvelle norme, IFRS 15 – Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients (IFRS 15). L'IFRS 15 établit des exigences visant à reconnaître les produits qui s'appliquent à tous les contrats conclus avec des clients.

Sommaire

Le principe fondamental dans l'IFRS 15 est qu'une entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à montrer le transfert des biens ou des services promis à un client pour un montant de contrepartie qui reflète ce que l'entité s'attend à avoir droit en échange de ces biens ou services. Pour comptabiliser les produits, une société doit suivre les cinq étapes suivantes :

1. Identifier le contrat avec le client
2. Identifier les obligations de prestation prévues au contrat
3. Déterminer le prix de transaction
4. Répartir le prix de transaction
5. Comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsqu'une obligation de prestation a été remplie

L'application de ces cinq étapes peut entraîner une comptabilisation différente pour les contrats de construction à celle qui est appliquée actuellement. Des étapes clés quand des problèmes peuvent survenir dans l'application de l'IFRS 15 pour les sociétés de construction sont indiquées ci-dessous.

Identifier les obligations de prestation prévues au contrat

Une entité doit évaluer les clauses contractuelles et ses pratiques commerciales coutumières pour identifier s'il y a des biens ou des services distincts au sein de chacun des contrats. Des biens ou des services distincts sont jugés être des obligations de prestation dissociées, lesquels sont comptabilisés séparément. Il y a normalement de multiples composantes à un contrat de construction. L'actif devant être construit et les services devant être fournis sont susceptibles d'être hautement dépendants ou intégrés. Ce qui signifie que, dans de nombreux cas, aux fins de comptabilité, une seule obligation de prestation existe dans le contrat. Une évaluation détaillée de chaque contrat de construction est exigée.

Le prix de transaction

Une entité considère les clauses contractuelles pour déterminer le prix de la transaction. Le prix de la transaction est le montant de contrepartie auquel une entité s'attend à avoir droit en échange du transfert des biens ou des services promis à un client, excluant les montants collectés au nom de tiers (par exemple, certaines taxes de vente). La contrepartie promise dans un contrat de construction comprend souvent des montants fixes ainsi que des montants

Avril 2017

Comptabilisation des produits pour les contrats de construction en vertu de l'IFRS 15

variables. Une entité inclut une contrepartie variable au prix de la transaction seulement dans la mesure où il est hautement probable qu'un important renversement dans le montant cumulatif de produits comptabilisés ne se produira pas. Le prix total de transaction est alors réparti entre chacune des obligations de prestation sur la base du prix de vente respectif pris séparément de chacun des biens ou services distincts.

Comptabiliser le produit quand une obligation de prestation est remplie

Le produit est comptabilisé une fois qu'une obligation de prestation est remplie, ce qui survient une fois que le contrôle du bien ou du service est transféré au client. Ceci peut survenir à un moment précis ou progressivement. Une obligation de prestation est remplie progressivement, uniquement si l'un ou l'autre des critères suivants sont respectés :

- Le client reçoit et consomme les bénéfices de la prestation de l'entité au fur et à mesure que l'entité l'exécute.
- La prestation de l'entité crée et améliore un actif (travail en cours) que le client contrôle au fur et à mesure que l'actif est créé ou amélioré.
- La prestation de l'entité ne crée pas un actif assorti d'un autre usage pour l'entité, et le client n'a pas le contrôle sur l'actif créé, mais l'entité a un droit exécutoire de paiement pour la prestation accomplie.

Une entité a un droit exécutoire au paiement uniquement quand elle a droit, en tout temps, à un montant qui la compense au moins pour la prestation remplie à date si le contrat est résilié pour quelque raison que ce soit autre que l'inexécution.

Lorsqu'un arrangement était compris dans le champ d'application d'IAS 11, le produit et les profits étaient comptabilisés sur la base du degré d'avancement des travaux. Des règles similaires de comptabilisation en vertu de l'IFRS 15 sont permises, mais uniquement quand les droits contractuels exécutoires et les obligations répondent à certains critères. Comme il n'y a pas de droit automatique à comptabiliser un produit en fonction de l'avancement des travaux, le moment de comptabilisation du produit de construction et du profit peut fluctuer en vertu de la nouvelle norme.

Frais de contrat

Même si les lignes directrices ne sont pas spécifiques aux contrats de construction, l'IFRS 15 procure des orientations normatives sur les frais précontractuels engagés et des directives générales sur les frais de contrats ou ceux engagés pour honorer un contrat.

L'IFRS 15 exige que les frais additionnels engagés pour l'obtention d'un contrat avec un client soient comptabilisés en tant qu'actif si une entité s'attend à recouvrer les frais. Une simplification de la passation en charges existe lorsque la période d'amortissement est de moins d'un an. L'exigence que les frais précontractuels soient additionnels devrait généralement empêcher que la plupart des frais internes pour un projet – comme les frais de diligence raisonnable ou les salaires aux employés pour préparer une proposition – soient capitalisés puisque ces frais auraient été engagés que le contrat soit gagné ou perdu.

L'IAS 11 établit la manière de comptabiliser les pertes sur contrat attendues, mais aucune directive n'est contenue dans l'IFRS 15. Toutefois, une entité devra maintenant regarder les lignes directrices plus générales relativement aux contrats déficitaires contenues

Avril 2017

Comptabilisation des produits pour les contrats de construction en vertu de l'IFRS 15

dans l'IAS 37 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. Ceci peut avoir une incidence sur le moment où ces pertes en contrats de construction sont comptabilisées ou évaluées.

En résumé, comptabiliser les produits générés par un contrat de construction peut donner lieu à une comptabilisation des produits d'une manière similaire à la pratique actuelle, au moyen de l'approche en fonction de l'avancement des travaux. Cependant, une lecture détaillée de la norme peut soulever des questions quant à la manière dont la nouvelle comptabilisation et les étapes d'évaluation doivent être appliquées à un contrat. Une analyse minutieuse de la nature du contrat entrepris par l'entité est essentielle lors de l'adoption initiale, de manière à établir des politiques de comptabilité conformes à l'IFRS 15. Les entités qui sont tenues de suivre l'IFRS auront besoin de documenter de quelle manière elles se sont conformées aux exigences définies dans l'IFRS 15 dès le premier trimestre de 2018.

Tout changement dans la pratique courante peut avoir une incidence sur la disponibilité des produits pouvant être distribués, la conformité aux accords de prêts et les calculs de rémunération et de régimes de primes. Une planification minutieuse est essentielle. Contactez votre conseiller Collins Barrow pour obtenir de l'aide.

***Craig Cross, CPA, CA**, est associé en normes professionnelles au cabinet Collins Barrow Toronto LLP. Il procure des conseils sur l'interprétation des normes comptables, soutient les équipes sur les mandats et supervise le développement de cours et d'outils de formation.*