

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*¹ 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'équivalents 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*) ;
 - (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*) ;

¹ 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*.

- (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 recevoir².

- 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.

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

² Voir également SIC-31 *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

- 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 des équivalents de trésorerie transférés. 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 des équivalents de trésorerie transférés.

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 :**
- (a) **l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;**
 - (b) **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 ;**
 - (c) **le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;**
 - (d) **il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et**
 - (e) **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 :
- (a) lorsque l'entité conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales ;
 - (b) 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 ;
 - (c) 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
 - (d) 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 :**
- (a) **le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;**
 - (b) **il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;**
 - (c) **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**
 - (d) **les coûts engagés pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable³.**
- 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.
- 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 :

³ 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*.

- (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^{er} 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^{er} 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 [Supprimé]
- 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.
- 43 La publication d'IFRS 9 dans sa version modifiée en novembre 2013 a donné lieu à la modification des paragraphes 6(d) et 11 et à la suppression des paragraphes 39 et 40. L'entité qui applique la version d'IFRS 9 modifiée en novembre 2013 doit appliquer ces modifications.