

Les Revenus

Les revenus sont les produits provenant des activités ordinaires dans le cadre de l'exploitation centrale ou principale de l'entreprise.

La norme comptable tunisienne relative aux revenus (NCT 03) est comparable à celle de l'IAS (IAS 18) tant au niveau de l'évaluation des revenus que de la comptabilisation des ventes de biens, de prestation de services, et des intérêts, redevances et dividendes.

Toutefois la technique de comptabilisation des incertitudes relatives à la recouvrabilité des revenus diffère. En effet le référentiel comptable tunisien prévoit la constatation d'une provision pour dépréciation, alors que l'IAS 18 prévoit la constatation d'une charge sans préciser la technique utilisée.

Les traitements prévus par la NCT 03 relative aux revenus

I. Evaluation des revenus

1. Evaluation à la juste valeur

Les revenus sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, toute réduction commerciale doit être déduite des revenus.

2. Cas de paiements différés

En cas de paiement différé (vente à crédit), la juste valeur correspond à l'ensemble des recettes actualisées qui correspond au prix de vente au comptant. La différence entre la juste valeur et montant nominal de la vente est comptabilisée en produits financiers répartis sur la période du crédit en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif..

3. Echange de biens

L'échange de biens est-il considéré comme une opération générant des revenus ou non ?

La NCT 03 distingue deux cas, lorsqu'il s'agit d'un échange de même nature et de valeur similaire l'échange n'est pas considéré comme une opération générant des revenus. Lorsqu'il s'agit d'un échange de biens dissemblables, l'échange est considéré comme une opération générant des revenus, ces revenus sont évalués à la juste valeur des biens reçus ajustés de la soulte, si la juste valeur des biens reçus est difficile à déterminer les revenus sont évalués à la juste valeur des biens cédés ajustés de la soulte.

La NCT 03 ne traite pas du cas d'un échange de biens de même nature et de valeurs différentes.

II. Constatation des revenus

Selon la convention de réalisation du revenu, les revenus sont constatés au moment de leur réalisation.

A cet effet le cadre conceptuel distingue les cas suivants :

- Une réalisation du revenu au moment de la vente : qui constitue la règle générale pour la constatation des revenus provenant de la vente.
- Une réalisation du revenu lors de l'exécution du contrat : qui s'applique aux prestations de services
- Une réalisation du revenu à la fin du processus de fabrication : au cas où le prix et l'écoulement du produit sont exempts de toute incertitude et que la distribution n'entraîne pas des frais importants, c'est le cas par exemple du pétrole et de certains minerais.
- Une réalisation du revenu lors du recouvrement des ventes : lorsque le recouvrement est incertain en raison de la nature du commerce ou d'un événement rendant le recouvrement de la vente incertain.

1. Vente de marchandises et de produits fabriqués

a. Les conditions de comptabilisation des revenus

La NCT 03 distingue quatre conditions pour la comptabilisation des revenus :

- L'entreprise à transférée à l'acheteur les principaux risques et avantages inhérents à la propriété. Généralement, le transfert des risques coïncide avec le transfert du droit de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur.
- Le montant des revenus peut être mesuré de façon fiable.
- Il est probable que des avantages futurs bénéficieront à l'entreprise.
- Les coûts encourus ou à encourir peuvent être mesurés de façon fiable.

b. Cas où l'entreprise conserve certains risques

Il convient d'envisager les deux cas suivants :

- Lorsque l'entreprise conserve **des risques importants** inhérents à la propriété : dans ce cas la transaction ne constitue pas une vente, et le revenu n'est pas comptabilisé. Tel est le cas où le paiement relatif aux biens vendus est lié à la revente desdits biens par l'acheteur.
- Lorsque l'entreprise conserve **un risque non important** : L'opération constitue une vente et les revenus sont comptabilisés.

c. Recouvrabilité incertaine des revenus

Dans certains cas la recouvrabilité des revenus peut être incertaine, il convient dans ces cas de ne pas comptabiliser les revenus. Toutefois si l'irrécouvrabilité des revenus intervient après la constatation des revenus, l'entreprise doit constater une charge par le biais d'une provision pour dépréciation.

2. Prestation de services

Les revenus associés aux prestations de services sont comptabilisés lorsque le résultat peut être estimé de façon fiable. Ces revenus sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement à la date de clôture.

a. Le résultat peut être estimé de façon fiable

Les revenus associés aux prestations de services sont comptabilisés lorsque le résultat peut être estimé de façon fiable. La NCT 03 distingue quatre conditions pour estimer le résultat fiablement :

- Le montant des revenus peut être estimé de façon fiable.
- Il est probable que des avantages économiques futurs bénéficieront à l'entreprise.
- Le degré d'avancement de l'exécution de la prestation peut être évalué de façon fiable.
- Les charges encourues et à encourir peuvent être mesurées de façon fiable.

b. Méthodes de détermination du degré d'avancement

La méthode du degré d'avancement consiste à ce que les revenus, les charges et le bénéfice soient présentés proportionnellement aux travaux exécutés.

La NCT 03 cite trois méthodes pour déterminer le degré d'avancement des travaux :

- L'examen des travaux exécutés
- Les services rendus à la date considérée en pourcentage des services à exécuter
- La proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de l'opération.

Toutefois lorsque la prestation de service consiste en l'exécution d'un nombre indéterminé d'actes échelonnés sur une période donnée, il convient de comptabiliser les revenus selon la méthode linéaire.

c. Le résultat ne peut être estimé de façon fiable

Lorsque le résultat de la prestation ne peut être mesuré de façon fiable, les revenus doivent être comptabilisés à concurrence des charges comptabilisées et jugées récupérables. Aucun profit n'est donc comptabilisé. Lorsqu'en plus, il n'est pas probable que les charges encourues seront récupérées les revenus ne sont pas comptabilisés et les coûts encourus sont comptabilisés en charges. Si ces incertitudes ont été levées, les revenus doivent être comptabilisés en fonction du degré d'avancement.

d. Recouvrabilité incertaine des revenus

Dans certains cas la recouvrabilité des revenus peut être incertaine, il convient dans ce cas de ne pas comptabiliser les revenus. Toutefois si l'irrecouvrabilité intervient après la constatation des revenus, l'entreprise doit constater une charge par le biais d'une provision pour dépréciation.

3. Les intérêts, redevances et dividendes

a. Les conditions de comptabilisation

Les intérêts, redevances et dividendes sont comptabilisés en tant que revenus lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- La contrepartie obtenue de l'utilisation des ressources de l'entreprise par des tiers peut être mesurée d'une façon fiable.
- Le recouvrement de la contrepartie obtenue est raisonnablement sûre.

b. Les bases de comptabilisation

Les intérêts sont comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif. Le taux de rendement effectif est calculé en divisant la valeur comptable initiale de l'actif par les recettes de flux futurs.

Les redevances sont comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises en vertu des conditions contractuelles.

Les dividendes sont comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire de percevoir le paiement est établi. Selon le §21-c l'assemblée générale statuant sur la répartition des résultats permet à l'entreprise d'estimer d'une façon fiable le montant des dividendes à recevoir.

c. Cas particulier des titres avec intérêts courus et dividendes acquis

Les titres acquis avec intérêts courus : le coût d'acquisition de ces titres correspond aux prix d'acquisition diminué des intérêts courus à percevoir avant la date d'acquisition. La fraction des intérêts courus après la date d'acquisition est constatée parmi les revenus.

Les titres acquis avec dividendes : le coût d'acquisition des titres correspond au prix d'acquisition diminué des dividendes à recevoir. Les dividendes sont comptabilisés en actif dans le compte « dividendes à recevoir » La NCT 03 pose la condition que les titres soient acquis après la décision de l'assemblée générale statuant sur la distribution des dividendes.

d. Recouvrabilité incertaine des revenus

Les revenus d'intérêts constatés dont le recouvrement est incertain doivent faire l'objet d'une provision pour dépréciation pour couvrir les risques de non recouvrement.

Les intérêts futurs ne devraient plus être constatés en produits, mais enregistrés plutôt dans un compte de passif à mesure qu'ils sont courus.

III. Les informations à fournir

Une entreprise doit fournir les informations suivantes :

1. Le montant de chaque catégorie importante de revenus provenant de :
 - La vente de marchandises et de produits
 - La prestation de service
 - Les intérêts
 - Les redevances
 - Les dividendes
 - L'échange de marchandises ou de services

2. Les règles de prise en compte et de mesure des revenus, les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement.

Une entreprise doit également mentionner les gains et pertes éventuelles.

Les divergences avec l'IAS 18 relative aux produits des activités ordinaires

Il convient tout d'abord de signaler la différence entre les termes adaptés par le référentiel comptable tunisien et ceux adaptés par l'IAS. La NCT 03 relative aux revenus utilise les termes « revenus » et « gains », alors que l'IAS 18 utilise les termes « produits des activités ordinaires » et « profits »

I. Evaluation des revenus

Les principes d'évaluation des revenus appliqués par le référentiel comptable tunisien et celui de l'IAS sont les mêmes.

L'IAS 18 traite dans le § 13 de l'identification d'une transaction :

Généralement, on applique les critères de comptabilisation séparément à chaque transaction.

Dans des cas, il convient d'appliquer les critères de comptabilisation des éléments d'une transaction unique séparément à fin de refléter la substance de cette transaction.

Dans d'autres cas les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs transactions regroupées.

II. Constatation des revenus

1. Ventes de marchandise et de produits fabriqués

L'IAS 18 ajoute une cinquième condition pour la comptabilisation des revenus à savoir :

L'entreprise ne continue ni à être impliqué dans la gestion telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés.

L'IAS 18 traite aussi dans le § 19 le cas où les charges à encourir ne peuvent être évaluées de façon fiable, le traitement prévu consiste à ne pas comptabiliser le produit des activités ordinaires, et toute contrepartie reçue au titre de la vente est comptabilisée en tant que passif.

2. Prestation de services

La NCT 03 et l'IAS 18 prévoient les mêmes traitements pour la comptabilisation des revenus provenant de la prestation de services.

3. Les intérêts, redevances et dividendes

L'IAS 18 élimine la deuxième condition de comptabilisation des intérêts, redevances et dividendes et la remplace par la condition suivante :

Il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise.

Pour les titres acquis avec dividende l'IAS 18 ne prévoit pas la condition imposée par la NCT 03 concernant l'acquisition des titres après la décision de l'assemblée générale décidant la distribution des dividendes. Le traitement prévu par l'IAS 18 consiste à déduire les dividendes provenant de profits réalisés avant l'acquisition du coût des titres.

4. Recouvrabilité incertaine des revenus

En cas d'incertitude sur la recouvrabilité des revenus, l'IAS 18, à l'instar de la NCT 03, prévoit la non comptabilisation des revenus.

Au cas où les revenus sont déjà constatés et une incertitude sur la recouvrabilité des revenus intervient, le montant irrécouvrable est passé en charges plutôt qu'en ajustement du montant des revenus.

III. Les informations à fournir

L'IAS 18 présente les mêmes informations à fournir que celles prévues par la NCT 03.