CPA COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS CANADA

IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

RÉPONSES À VOS QUESTIONS

Mars 2015

IFRS

Deloitte.

CPA COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS CANADA

IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

RÉPONSES À VOS QUESTIONS

Mars 2015

AVERTISSEMENT

Le présent document, préparé par les Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication.

Copyright © 2015 Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada)

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à **permissions@cpacanada.ca**

Données de catalogage disponibles auprès de Bibliothèque et Archives Canada.

Table des matières

Mise en garde 1

Remerciements 3

Introduction 4

Contexte 6

Réponses aux questions 8

Champ d'application 8

1. **Champ d'application** 8
   Quel est le champ d'application d'IFRS 15? 8

Étape 1 : Identifier le(s) contrat(s) conclu(s) avec un client 10

2. **Recouvrabilité** 10
   L'une des cinq conditions qui doivent être remplies pour que l'on soit en présence d'un contrat est la probabilité que l'entité recouvre la contrepartie à laquelle elle a droit. Qu'est-ce que cela signifie et comment applique-t-on cette condition? 10

Étape 2 : Identifier les obligations de prestation prévues au contrat 12

3. **Biens ou services promis** 12
   Selon IFRS 15, une « obligation de prestation » désigne un bien ou un service distinct promis (c.-à-d. selon une promesse contenue dans un contrat). Comment identifie-t-on un bien ou un service promis? 12

4. Identification des obligations de prestation 13
Comment l'entité détermine-t-elle si une promesse est une obligation de prestation distincte qui devrait être comptabilisée séparément ou si elle doit être regroupée avec d'autres promesses devant être prises en compte aux fins de l'application des prochaines étapes du modèle? 13
EXEMPLE : IDENTIFICATION DE BIENS DISTINCTS 15
EXEMPLE : SÉRIE DE BIENS DISTINCTS 16

5. Service ou bien distinct prévu au contrat 16
Quelle est l'incidence de la sous-traitance sur l'identification des obligations de prestation? Supposons par exemple qu'un fournisseur offre un certain nombre de biens ou de services dans un contrat et que ceux-ci sont offerts ensemble au client. Cependant, certains biens ou services individuels nécessaires à la prestation de l'ensemble peuvent être sous-traités par le fournisseur. 16
EXEMPLE : SERVICES DE SOUS-TRAITANCE 17

Étape 3 : Déterminer le prix de transaction 18

6. Contrepartie variable 18
Qu'est-ce qu'une contrepartie variable? 18
EXEMPLE : REMISES 19

7. Composante financement importante 21
IFRS 15 énonce des exigences précises au sujet de la « composante financement importante ». Comment cette composante est-elle évaluée? 21
EXEMPLE : PAIEMENT EFFECTUÉ D'AVANCE ET APPRÉCIATION DU TAUX D'ACTUALISATION 22
EXEMPLE : DÉTERMINATION DE L'EXISTENCE D'UNE COMPOSANTE FINANCEMENT IMPORTANTE 24

8. Ventes avec droit de retour 25
Comment les retours sont-ils comptabilisés en vertu d'IFRS 15? 25
EXEMPLE : COMPTABILISATION DES RETOURS DE PRODUITS 26

9. Contrepartie autre qu'en trésorerie 27
Quelles exigences s'appliquent à la comptabilisation d'une contrepartie autre qu'en trésorerie en vertu d'IFRS 15? 27
EXEMPLE : CONTREPARTIE AUTRE QU'EN TRÉSORERIE 28

Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation prévues au contrat 29

10. Répartition du prix de transaction 29
Comment le prix de transaction est-il réparti entre les obligations de prestation prévues au contrat? 29
EXEMPLE : RÉPARTITION DU PRIX DE TRANSACTION 30

Étape 5 : Comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation 30

11. Transfert du contrôle 30

IFRS 15 est fondée sur la notion de transfert du contrôle plutôt que de transfert des risques et avantages. Cela signifie-t-il que la notion de transfert des risques et avantages n'est plus pertinente? 30

12. Conditions d'expédition 32

Quelle est l'incidence des conditions d'expédition sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires lorsque le contrat comporte l'expédition d'un bien? Par exemple, si les conditions stipulent « FOB départ », quel est le traitement approprié et en quoi la comptabilisation des produits des activités ordinaires diffère-t-elle? 32

EXEMPLE : CONDITIONS D'EXPÉDITION 32

13. Évaluation du degré d'avancement 33

La méthode du pourcentage d'avancement est-elle toujours appropriée en vertu d'IFRS 15? 33

14. Obligations de prestation remplies progressivement 35

Pour déterminer si des produits des activités ordinaires devraient être comptabilisés progressivement, il faut notamment apprécier si la prestation de l'entité crée un actif que l'entité pourrait utiliser autrement et si l'entité a un droit exécutoire à un paiement. Que veut-on dire exactement? 35

Coûts du contrat 36

15. Coûts du contrat 36

Le champ d'application d'IFRS 15 est plus large étant donné que la norme traite non seulement de la comptabilisation des produits des activités ordinaires, mais aussi des coûts du contrat. En quoi consistent exactement les « coûts du contrat » et comment ces coûts sont-ils abordés dans IFRS 15? 36

EXEMPLE : COMPTABILISATION DES COÛTS DU CONTRAT 39

Considérations particulières relatives à l'application 40

16. Cartes-cadeaux 40

Comment les cartes-cadeaux sont-elles comptabilisées en vertu d'IFRS 15? 40

EXEMPLE : COMPTABILISATION DES CARTES-CADEAUX 41

17. Garanties 42

Comment les garanties sont-elles comptabilisées en vertu d'IFRS 15? 42

EXEMPLE : COMPTABILISATION D'UNE GARANTIE 43

18. Frais initiaux non remboursables 44
Comment les frais initiaux non remboursables (par exemple des droits d'adhésion ou des frais de mise en service) sont-ils comptabilisés? 44

19. Accords de rachat 45
En quoi consiste exactement un « accord de rachat » et quelle est son incidence sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires en vertu d'IFRS 15? 45
EXEMPLE : ACCORD DE RACHAT 46

20. Licences 46
Les indications énoncées dans IFRS 15 au sujet des licences semblent très précises, et le point de départ consiste à évaluer si une licence est distincte. Comment procède-t-on à cette évaluation? 46
EXEMPLE : LICENCES DE PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE 48

21. Droit significatif 50
IFRS 15 contient des indications précises relativement aux « biens ou services supplémentaires offerts au client en option » et exige que l'on détermine si l'option confère un « droit significatif ». Qu'est-ce qu'un « droit significatif » et comment effectue-t-on cette évaluation? 50
EXEMPLE : DROIT SIGNIFICATIF 51
EXEMPLE : PROGRAMME DE FIDÉLISATION 52
EXEMPLE : OPTIONS DE RENOUVELLEMENT 53

22. Ventes à livrer 54
Les exemples qui accompagnaient IAS 18 **Produits des activités ordinaires** *comportaient des indications sur les « ventes à livrer » et faisaient état de conditions précises qui devaient être réunies pour que des produits des activités ordinaires soient comptabilisés dans le cadre de ces opérations. Y a-t-il des indications semblables dans IFRS 15? Les indications sont-elles différentes?* 54

23. Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire 55
En vertu d'IFRS 15, quelles indications s'appliquent à la comptabilisation des opérations dans le contexte des entités qui agissent pour leur propre compte ou comme mandataires? 55

24. Modification de contrat 57
Comment comptabilise-t-on une modification de contrat? Par exemple, les modifications sont fréquentes dans le cas de contrats de construction ou d'autres contrats de services à long terme. Comment ces modifications doivent-elles être comptabilisées en vertu d'IFRS 15? 57
EXEMPLE : MODIFICATION D'UN CONTRAT SUR DES BIENS 59
EXEMPLE : MODIFICATION D'UN CONTRAT DE CONSTRUCTION D'UN IMMEUBLE 61

Dispositions transitoires 62

25. Dispositions transitoires 62
Quelles sont les dispositions transitoires prévues dans IFRS 15? Quels sont les avantages de chacune? 62

Présentation 65

26. Actif sur contrat 65
Que signifie l'expression « actif sur contrat »? S'agit-il simplement de créances relatives au contrat? 65

27. Mauvaises créances 66
Comment les « mauvaises créances » doivent-elles être présentées en vertu d'IFRS 15? Sont-elles portées en diminution des produits des activités ordinaires? 66

Informations à fournir 66

28. Informations à fournir 66
Quels types d'informations doivent être fournis en vertu d'IFRS 15, et quelle comparaison peut-on faire entre ces obligations d'information et les obligations d'information actuelles? 66

Ressources aux fins de l'application 68

29. IFRS vs PCGR des États-Unis 68
Quelles sont les différences entre IFRS 15 et la norme correspondante des PCGR des États-Unis, ASU 2014-09, Topic 606? 68

30. Autres ressources 69
Il semble exister diverses tribunes et ressources dont la mission est de s'occuper des problèmes et de répondre aux questions et préoccupations des parties prenantes. Comment les informations et les échanges qui en découlent doivent-ils être pris en considération aux fins de l'interprétation et de l'application d'IFRS 15? 69

Mise en garde

Les points de vue exprimés dans la présente publication ne font pas autorité et n'ont pas été officiellement avalisés par les Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), le Conseil des normes comptables (CNC), l'International Accounting Standards Board (IASB) ou Deloitte. Ils ne représentent pas non plus des interprétations officielles d'une quelconque norme. Le contenu de la présente publication est de nature générale, et celle-ci ne saurait être substituée à des conseils professionnels ou à l'étude détaillée des Normes internationales d'information financière.

Cette publication contient de l'information générale seulement; elle ne se veut pas exhaustive et ne vise pas à fournir des conseils comptables, d'affaires, en finance, en placement, juridiques, fiscaux ou tout autre conseil professionnel. Cette publication ne remplace pas la prestation de ces conseils ou services professionnels et on ne doit pas la suivre, s'y fier ou l'utiliser pour toutes les décisions ou les gestes qui pourraient vous toucher ou toucher votre entreprise. Avant de prendre toute décision ou de poser un geste pouvant vous toucher ou toucher votre entreprise, vous devriez consulter un conseiller qualifié.

Même si tous les efforts ont été mis en place pour assurer l'exactitude de l'information, celle-ci ne peut être garantie, et ni les auteurs ni aucune entité liée n'acceptent quelque responsabilité que ce soit à l'endroit d'une personne ou d'une entité qui s'appuie sur cette information. L'utilisateur qui s'en remet à cette information le fait à ses propres risques.

Le contenu de cette publication est fondé sur les informations dont nous disposions au 1er mars 2015. Par conséquent, certains éléments peuvent changer avec l'adoption de nouvelles indications ou interprétations. Les préparateurs d'états financiers et autres utilisateurs de la présente publication doivent donc se tenir au fait de l'évolution des indications faisant autorité et des commentaires interprétatifs, et bien les évaluer.

Les extraits des Normes internationales d'information financière, des Normes comptables internationales et des exposés-sondages sont reproduits avec la permission de l'IFRS Foundation.

Merci de faire parvenir vos commentaires sur la présente publication, ou vos suggestions pour les prochaines publications, à :

Alex Fisher, CPA, CA
Directeur de projets, Normes internationales d'information financière
Recherche, orientation et soutien
Comptables professionnels agréés du Canada
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2
Courriel : **afisher@cpacanada.ca**

Remerciements

CPA Canada tient à remercier les personnes suivantes pour leur participation à l'élaboration de la présente publication.

Alex Fisher, CPA, CA
Directeur de projets, CPA Canada
afisher@cpacanada.ca

Maryse Vendette, CPA, CA
Associée, Deloitte
mvendette@deloitte.ca

Cindy Veinot, FCPA, FCA, CMA, CPA (DE)
Associée, Deloitte
cveinot@deloitte.ca

Nura Taef, CA
Directrice, Deloitte
ntaef@deloitte.ca

Introduction

En novembre 2014, CPA Canada, en collaboration avec Deloitte, a présenté un webinaire sur la norme IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* (IFRS 15).

Ce webinaire d'une heure offrait un aperçu général d'IFRS 15, abordait certaines modifications importantes par rapport aux pratiques comptables actuelles, attirait l'attention sur des aspects qui concernent plus particulièrement certains secteurs d'activité et suggérait un plan d'action général, y compris certaines considérations d'ordre opérationnel.

Pour prendre connaissance de ce webinaire gratuit, allez à **www.cpacanada.ca** ou cliquez **ici**.

CPA Canada, en collaboration avec Deloitte, a élaboré la présente publication pour répondre à certaines questions posées par les participants pendant le webinaire, et demeurées en suspens, de même qu'à d'autres questions courantes.

Ce document intéressera tout particulièrement les membres en entreprise qui doivent mettre en œuvre IFRS 15 et les membres en cabinet qui accompagnent leurs clients dans le processus de mise en œuvre.

Les réponses fournies sont étroites et d'un champ d'application limité. Elles ne doivent pas remplacer une analyse minutieuse des faits et circonstances propres à l'entité.

Les questions abordées dans le document sont regroupées en fonction des sujets suivants :

- **Champ d'application**
- **Étape 1 : Identifier le(s) contrat(s) conclu(s) avec un client**
- **Étape 2 : Identifier les obligations de prestation prévues au contrat**
- **Étape 3 : Déterminer le prix de transaction**

- Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation prévues au contrat
- Étape 5 : Comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation
- Coûts du contrat
- Considérations particulières relatives à l'application
- Dispositions transitoires
- Présentation
- Informations à fournir
- Ressources aux fins de l'application

Cette publication a été préparée en date du 1er mars 2015. Il se peut que d'autres discussions aient eu lieu [c.-à-d. au sein du Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (Groupe mixte) ou de l'IASB] qui ne sont pas prises en compte dans la présente publication.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (IASB | FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition)

Le Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits est composé de préparateurs, d'auditeurs et d'utilisateurs des états financiers possédant une connaissance et une expérience considérables de la comptabilisation des produits des activités ordinaires; il demande aux parties prenantes de lui faire part des problèmes que posent l'application d'IFRS 15/ASU 2014 09 (Topic 606) et il analyse ces problèmes et en discute.

Le Groupe mixte a pour but non pas de publier des indications, mais plutôt de solliciter des commentaires sur d'éventuels problèmes de mise en œuvre d'IFRS 15/ASU 2014 09 (Topic 606) et, après analyse et discussion de ces commentaires, de donner son avis. Ce faisant, le Groupe mixte aide l'IASB et le FASB à déterminer s'il y a lieu de prendre des mesures supplémentaires, par exemple apporter des éclaircissements ou publier d'autres indications.

Pour en savoir davantage sur le Groupe mixte, reportez-vous à la question 30.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse www.ifrs.org, ou en cliquant ici.

Contexte

En mai 2014, l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont publié conjointement la norme *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* (IFRS 15 pour les normes IFRS, et ASU 2014-09 (Topic 606) pour les PCGR des États-Unis), une norme en convergence[1] sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients. IFRS 15 remplace les normes[2] et les interprétations[3] actuelles qui traitent des produits des activités ordinaires, et elle entrera en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017; l'application anticipée est autorisée en vertu des IFRS[4]. IFRS 15 doit être appliquée rétrospectivement selon une méthode d'application rétrospective intégrale (sous réserve de certaines mesures de simplification) ou selon une méthode d'application rétrospective modifiée.

IFRS 15 établit un cadre exhaustif pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, et pose comme principe fondamental que l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à montrer quand les biens ou les services promis aux clients sont fournis, et à quel montant de contrepartie l'entité s'attend à avoir droit en échange de ces biens ou services.

IFRS 15 s'applique à *tous* les contrats conclus avec des clients de *tous* les secteurs d'activité, à l'exception des contrats suivants :

- les contrats de location entrant dans le champ d'application d'IAS 17 *Contrats de location*;

1 Il existe de légères différences; elles sont résumées à l'Annexe A de la base des conclusions d'IFRS 15. Ces différences sont aussi abordées à la question 29.

2 IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et IAS 11 *Contrats de construction*.

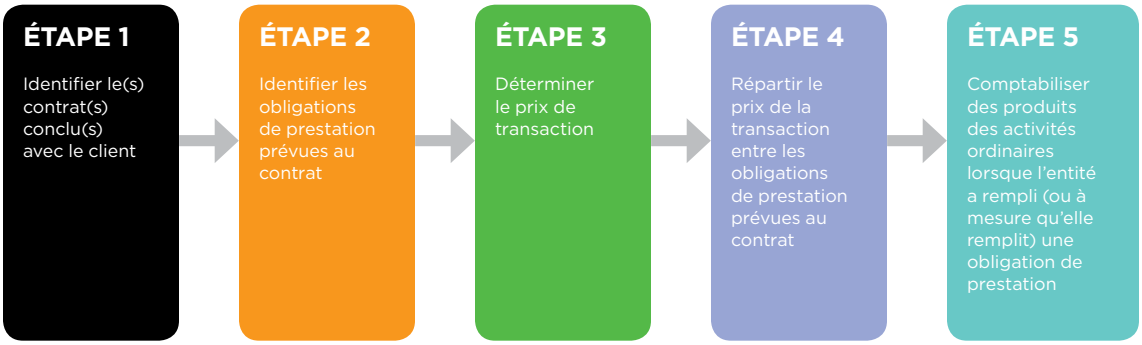
3 IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle*, IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers*, IFRIC 18 *Transferts d'actifs provenant de clients* et SIC-31 *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

4 En avril 2015, l'IASB a voté en faveur de la publication d'un exposé-sondage dans lequel il sera proposé de reporter d'un an la date d'entrée en vigueur de la norme, soit au 1er janvier 2018, et d'en permettre l'application anticipée.

- les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*;
- les instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* ou d'IFRS 9 *Instruments financiers*[5];
- les échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels.

Contrairement aux indications actuelles sur les produits des activités ordinaires (énoncées dans les IFRS), IFRS 15 précise également le traitement comptable des coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client et des coûts engagés pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client.

IFRS 15 présente un modèle en cinq étapes pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires qui porte sur le « transfert du contrôle » plutôt que sur le « transfert des risques et avantages ». Voici en quoi consiste ce modèle :



5 Certains instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels peuvent aussi entrer dans le champ d'application d'IFRS 10 *États financiers consolidés*, d'IFRS 11 *Partenariats*, d'IAS 27 *États financiers individuels* et d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*. Ces instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels sont également exclus du champ d'application d'IFRS 15.

Réponses aux questions

Champ d'application

1. Champ d'application

Quel est le champ d'application d'IFRS 15?

La première action de l'entité consiste à déterminer si l'accord, le contrat ou l'opération entre dans le champ d'application d'IFRS 15. Cette norme s'applique à tous les contrats (sous réserve des exceptions énumérées ci-après) pourvu que l'autre partie au contrat soit un client. Aux termes d'IFRS 15, un client est une « *partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité en échange d'une contrepartie* ». Il semble peut-être facile en théorie de déterminer si un contrat est effectivement conclu avec un client, mais il peut en être autrement en pratique pour différents types de contrats (par exemple les accords de collaboration dont il est question plus loin, les contrats de partage de la production, les accords de concession et autres contrats semblables de partage des risques).

Tous les contrats (à savoir un accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires) conclus avec des clients sont visés par IFRS 15, sous réserve des exceptions suivantes :

- les contrats de location entrant dans le champ d'application d'IAS 17 *Contrats de location*;
- les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance*;
- les instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers* (IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*), d'IFRS 10

États financiers consolidés, d'IFRS 11 *Partenariats*, d'IAS 27 *États financiers individuels* et d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*;

- les échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels. Par exemple, IFRS 15 ne s'applique pas à un contrat conclu entre deux sociétés pétrolières qui conviennent d'échanger du pétrole afin de répondre en temps voulu aux besoins de leurs clients en différents endroits donnés.

Examinons quelques types d'opérations :

- **Accords de collaboration**
  Les accords de collaboration ne permettent pas toujours d'établir avec certitude que l'autre partie à l'accord est un client et donc que l'opération, ou l'accord, est visé par IFRS 15. Les accords de collaboration sont des ententes en vertu desquelles l'autre partie à l'entente peut être un collaborateur ou un associé qui partage les risques et avantages inhérents à une activité donnée; ce type d'accord est courant dans les secteurs des sciences de la vie et des biotechnologies, ou le secteur pétrogazier, notamment.

  Les faits et circonstances propres à chaque accord doivent faire l'objet d'une analyse et d'une évaluation minutieuses, et la conclusion sera fonction des particularités de chaque accord, car IFRS 15 ne donne pas d'indications plus précises sur la définition d'un client et sur l'application de cette définition.

- **Échanges non monétaires**
  Les échanges non monétaires doivent aussi être minutieusement évalués car certains entrent dans le champ d'application d'IFRS 15, et d'autres pas. En vertu des indications actuelles des IFRS, les échanges non monétaires qui constituent un échange de biens ou de services de nature semblable ne sont pas visés par les normes sur les produits des activités ordinaires.

  Les échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels sont exclus du champ d'application d'IFRS 15.

  Par conséquent, pour déterminer si un échange non monétaire particulier entre dans le champ d'application d'IFRS 15, il pourrait être nécessaire de s'en remettre au jugement et de tenir compte des faits et circonstances propres à l'accord. Si un échange non monétaire est visé par IFRS 15, il doit respecter toutes les exigences de cette norme.

- **Opérations entre parties liées**
  Dans la mesure où une partie liée répond à la définition d'un client (c.-à-d. une partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité en échange d'une contrepartie), une opération avec cette partie liée entre dans le champ d'application d'IFRS 15.

Étape 1 : Identifier le(s) contrat(s) conclu(s) avec un client

2. Recouvrabilité

L'une des cinq conditions[6] qui doivent être remplies pour que l'on soit en présence d'un contrat est la probabilité que l'entité recouvre la contrepartie à laquelle elle a droit. Qu'est-ce que cela signifie et comment applique-t-on cette condition?

L'ajout d'une exigence concernant la recouvrabilité vise à intégrer l'évaluation du risque de crédit que présente le client à la détermination de la validité d'un contrat (c.-à-d. de la probabilité que l'entité recouvre la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services).

Il convient de rappeler que, en vertu des IFRS, un événement est « probable » s'il est « plus probable qu'improbable qu'il se produira[7] », et l'introduction d'un tel seuil oblige les entités à déterminer si un contrat est valide et représente une opération authentique. Bien que cette conclusion soit subjective et repose sur le jugement, IFRS 15 fournit tout de même des indications et précise que cette évaluation tient compte « de la capacité et de l'intention » du client de payer le montant de contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit.

Des questions se sont posées dans la pratique au sujet de la relation entre les indications qui précèdent et les concessions sur le prix accordées à un client. Les concessions sur le prix sont abordées dans la section « Étape 3 : Déterminer le prix de transaction » du modèle sur les produits des activités ordinaires; elles sont une forme de contrepartie variable. L'offre d'une concession sur le prix à un client ne signifie pas nécessairement qu'une contrepartie n'est pas « recouvrable »; la concession modifie simplement le montant total de la

6 Les cinq conditions sont les suivantes : 1) les parties ont approuvé le contrat et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives, 2) l'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir, 3) l'entité peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou les services à fournir, 4) le contrat a une substance commerciale, et 5) il est probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit dans le cadre de l'échange. [IFRS 15.9]

7 Note—Ce seuil diffère du seuil retenu dans les PCGR des États-Unis; cependant, lors de la préparation d'IFRS 15, les conseils ont observé que la plupart des entités ne concluent pas de contrat avec un client qui présente un risque de crédit important, et par conséquent, une signification différente du même terme n'aurait pas d'incidence significative sur le plan pratique.

contrepartie à laquelle une entité s'attend à avoir droit. Il faut donc souvent analyser la concession sur le prix prévue pour déterminer la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit. Lorsque le montant de la contrepartie est déterminé (même s'il est variable en raison d'une concession sur le prix), cette contrepartie doit alors être évaluée en fonction de la capacité et de l'intention du client de payer.

La détermination de la probabilité du recouvrement est très importante en vertu d'IFRS 15. Si la condition relative à la recouvrabilité n'est pas remplie, il n'est alors pas possible de comptabiliser des produits des activités ordinaires (et donc d'employer la méthode de la comptabilité de trésorerie) et toute contrepartie reçue est comptabilisée à titre de passif (c.-à-d. à titre de produit différé) jusqu'à ce que l'une des situations suivantes se produise :

- L'entité n'a plus d'obligation de prestation et la totalité, ou la quasi-totalité, de la contrepartie relative à l'obligation de prestation découlant du contrat a été reçue et est non remboursable [IFRS 15.15(a)].
- Le contrat est résilié et la contrepartie reçue est non remboursable [IFRS 15.15(b)].

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Le Groupe mixte a discuté de la question de la recouvrabilité lors de sa réunion de janvier 2015. Les questions précises suivantes ont été portées à son attention :

- Comment une entité devrait-elle évaluer la recouvrabilité pour un portefeuille de contrats?
- À quel moment une entité doit-elle réévaluer la recouvrabilité?
- Comment une entité doit-elle comptabiliser des produits des activités ordinaires relatifs à des contrats pour lesquels une réévaluation ultérieure indique que le recouvrement n'est pas probable (c.-à-d. quand l'évaluation lors de la passation du contrat indiquait que le recouvrement était probable)?
- Comment une entité doit-elle déterminer si un contrat comprend une concession sur le prix?

Les parties prenantes feraient bien de suivre l'évolution de la situation à ce sujet.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse **www.ifrs.org** ou en cliquant **ici**.

Étape 2 : Identifier les obligations de prestation prévues au contrat

3. Biens ou services promis

Selon IFRS 15, une « obligation de prestation » désigne un bien ou un service distinct promis (c.-à-d. selon une promesse contenue dans un contrat). Comment identifie-t-on un bien ou un service promis?

Un contrat inclut des biens ou des services promis de manière explicite, mais aussi de manière implicite. Une promesse implicite découle des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité, etc., et amène le client à être fondé de s'attendre à ce que l'entité lui fournisse un bien ou un service.

L'identification d'un bien ou d'un service promis suppose l'exercice du jugement. Par exemple, si un élément ou une activité procure un avantage au client, même léger, s'agit-il d'un « bien ou service promis » aux fins de déterminer si l'on est en présence d'une obligation de prestation? Selon la base des conclusions d'IFRS 15, [TRADUCTION] « *…tous les biens ou services promis à un client en vertu d'un contrat donnent lieu à une obligation de prestation parce que les promesses ont été faites dans le cadre de l'échange négocié entre l'entité et son client* ». Il est aussi précisé dans la base des conclusions d'IFRS 15 que les entités [TRADUCTION] « *…ne sont pas exemptées de la comptabilisation des obligations de prestation que l'entité peut considérer sans conséquence ou mises en place pour la forme seulement. L'entité doit plutôt déterminer si ces obligations de prestation sont négligeables au regard de ses états financiers* ».

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Discussions de l'IASB

Le Groupe mixte a discuté de la question de l'identification des biens ou services promis dans un contrat lors de sa réunion de janvier 2015. La question précise suivante a été portée à son attention :

- En quoi consistent les biens ou services promis dans un contrat conclu avec un client?

Les exemples qui suivent de possibles biens ou services promis (présentés par les parties prenantes) ont été portés à l'attention du Groupe mixte :

- l'obligation pour l'entité d'être prête à répondre aux questions sur un produit parce que le numéro d'un service d'assistance téléphonique est fourni aux clients qui pourraient avoir des questions ou des plaintes au sujet du produit;
- la promesse faite par l'entité de fournir un relevé de compte périodique aux clients;

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Discussions de l'IASB

- la promesse de fournir dix exemplaires supplémentaires d'un bien visé par un droit de propriété intellectuelle (par exemple la promesse de livrer aux clients dix exemplaires supplémentaires d'un logiciel ou d'un contenu multimédia en plus de l'exemplaire initial qui leur confère le droit de propriété intellectuelle).

Ce sujet a été abordé de nouveau par l'IASB lors de sa réunion de février 2015[8]. L'IASB a déterminé qu'il n'était pas nécessaire de fournir des indications supplémentaires sur la question de savoir si une entité doit identifier les biens ou services promis au client qui sont négligeables dans le contexte du contrat[9].

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse **www.ifrs.org** ou en cliquant **ici**.

4. Identification des obligations de prestation

Comment l'entité détermine-t-elle si une promesse est une obligation de prestation distincte qui devrait être comptabilisée séparément ou si elle doit être regroupée avec d'autres promesses devant être prises en compte aux fins de l'application des prochaines étapes du modèle?

Lorsque tous les biens ou services promis, de manière explicite ou implicite, dans le contrat sont identifiés, il faut évaluer si ces biens ou services représentent des obligations de prestation.

Pour apprécier ce qui constitue une obligation de prestation, il faut déterminer si :

- le bien ou le service est distinct [IFRS 15.22(a)];
- le bien ou le service fait partie d'une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme [IFRS 15.22(b)].

L'identification des obligations de prestation suppose, encore une fois, l'exercice du jugement. IFRS 15 précise que les activités qu'une entité doit mener pour exécuter un contrat (par exemple diverses tâches administratives), mais qui n'entraînent pas la fourniture de biens ou de services, ne constituent pas un bien ou un service promis aux fins de l'identification des obligations de prestation. Le paragraphe IFRS 15.26 présente des exemples de biens et de services distincts.

8 Note—Réunion commune de l'IASB et du FASB.

9 Note—Les décisions prises par l'IASB n'étaient pas nécessairement les mêmes que celles du FASB.

Bien ou service distinct

Selon IFRS 15, pour qu'un bien ou un service soit considéré comme distinct, deux conditions très précises doivent être remplies :

- le client doit être en mesure de tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c.-à-d. que le bien ou le service peut exister de façon distincte) [IFRS 15.27(a)];
- le bien ou le service peut être identifié séparément des autres biens ou services prévus au contrat (c.-à-d. qu'il est distinct à l'intérieur du contrat) [IFRS 15.27(b)].

Les facteurs qui indiquent qu'un client est en mesure de tirer parti d'un bien ou d'un service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles comprennent le fait que le bien ou le service peut être :

- utilisé, consommé ou vendu pour un montant supérieur à sa valeur de rebut;
- détenu de quelque autre façon produisant des avantages économiques.

Ainsi, le client peut tirer parti du bien ou du service en détenant le bien ou le service pris isolément (c.-à-d. qu'il bénéficie du bien ou du service pris isolément) ou en ayant recours à d'autres ressources aisément disponibles (c.-à-d. qu'il bénéficie du bien ou du service en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles). Une ressource aisément disponible est une ressource qui est généralement vendue séparément. Si un bien ou un service est régulièrement vendu séparément, il s'agit également d'une indication que le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles.

Les facteurs suivants, notamment, indiquent que la promesse d'une entité de fournir un bien ou un service à un client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat :

- l'entité ne réalise pas un important travail d'intégration du bien ou du service aux autres biens ou services promis dans le contrat pour en faire le groupe de biens ou de services constituant l'objet du contrat passé par le client. En d'autres mots, l'entité n'utilise pas le bien ou le service comme intrant pour produire ou livrer les extrants prévus dans le contrat [IFRS 15.29(a)];
- le bien ou le service ne vient pas considérablement modifier ou adapter au client un autre bien ou service promis dans le contrat [IFRS 15.29(b)];
- le bien ou le service ne dépend pas fortement des autres biens ou services promis dans le contrat et n'y est pas étroitement lié [IFRS 15.29(c)].

EXEMPLE : IDENTIFICATION DE BIENS DISTINCTS

Un fabricant d'autobus vend à la fois des autobus complets et des pièces détachées.

Lorsqu'un client achète un autobus complet, celui-ci est composé de nombreux intrants (par exemple un moteur, des pneus, une carrosserie, etc.); cependant, le client ne reçoit pas ces intrants pris isolément (par exemple le moteur seulement). Les intrants servent plutôt à produire les extrants prévus dans le contrat (c.-à-d., un autobus). Bien que les moteurs puissent être vendus séparément comme une pièce détachée, et donc qu'ils remplissent la première condition relative à un bien distinct (il peut exister de façon distincte), à l'intérieur d'un contrat portant sur la fabrication d'un autobus complet, le moteur n'est pas considéré comme un bien distinct parce qu'il s'agit d'un intrant et que l'entité fournit le service important qui consiste à intégrer le moteur aux autres biens et services prévus au contrat (c.-à-d. que le moteur n'existe pas de façon distincte à l'intérieur du contrat).

Par conséquent, pour ce type de contrat, le moteur n'est pas considéré comme un bien ou un service distinct, et il ne constitue pas une obligation de prestation distincte.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Discussions de l'IASB

L'IASB a discuté de la question de l'identification des obligations de prestation lors de sa réunion de février 2015[10], et a décidé d'accompagner IFRS 15 d'exemples pour montrer comment il envisageait l'application des indications sur l'identification des obligations de prestation. Les parties prenantes feraient bien de suivre l'évolution de la situation à ce sujet[11].

Le bien ou le service fait partie d'une série de biens ou de services distincts

Cette exigence vise à simplifier l'application du modèle en cinq étapes dans les circonstances où une entité fournit essentiellement le même bien ou service de manière consécutive sur une période donnée. Deux conditions précises doivent être remplies pour que cette exigence s'applique :

- chaque bien ou service distinct de la série qui est fourni de manière consécutive doit remplir l'une des conditions relatives à une obligation de prestation remplie « progressivement » (cette question sera abordée plus loin) [IFRS 15.23(a)];
- l'entité applique la même méthode pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation relative à la fourniture de chaque bien ou service de la série est remplie [IFRS 15.23(b)].

10 Note—Réunion commune de l'IASB et du FASB.

11 Note—Les décisions prises par l'IASB n'étaient pas nécessairement les mêmes que celles du FASB

EXEMPLE : SÉRIE DE BIENS DISTINCTS

Un fabricant conclut avec un client un contrat portant sur la fourniture d'une série de biens semblables personnalisés en quantité importante, qui seront livrés de manière consécutive et progressive. En vertu du contrat, le client acquiert un droit sur la production en cours et en obtient le contrôle au fur et à mesure de l'avancement du processus. Le fabricant a établi un coût moyen prévu pour la fabrication du produit et il a aussi déterminé que le recours à une méthode fondée sur les intrants pour l'établissement des coûts (pour ce contrat précis) décrit bien sa prestation en ce qui a trait au transfert du contrôle des biens.

Ce contrat porte sur une série de biens distincts qui constituent en fait *une seule obligation de prestation* pour les raisons suivantes :

- les biens sont semblables et sont fournis de manière consécutive (c.-à-d. sur une période de XX années);
- le contrat est exécuté progressivement parce que le client acquiert un droit sur la production en cours et en obtient le contrôle au fur et à mesure de l'avancement du processus, et il satisfait par conséquent à la condition de la comptabilisation progressive;
- l'entité applique la même méthode (c.-à-d. la méthode des coûts engagés) pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation relative à la fourniture de chaque produit est remplie.

Comme la condition relative à la série de biens ou de services est remplie, la série doit être comptabilisée comme une seule obligation de prestation. Ce traitement n'est pas facultatif. La comptabilisation d'une série d'obligations de prestation distinctes par opposition à une seule obligation de prestation peut produire des conséquences différentes sur le plan comptable. Il importe aussi de noter que si ces contrats comportent une contrepartie variable ou prévoient des modifications, l'indication correspondante s'applique aux biens ou aux services distincts pris isolément, et non pas à la série de biens ou de services.

5. Service ou bien distinct prévu au contrat

Quelle est l'incidence de la sous-traitance sur l'identification des obligations de prestation? Supposons par exemple qu'un fournisseur offre un certain nombre de biens ou de services dans un contrat et que ceux-ci sont offerts ensemble au client. Cependant, certains biens ou services individuels nécessaires à la prestation de l'ensemble peuvent être sous-traités par le fournisseur.

La sous-traitance ne devrait pas influer sur la question de savoir si le bien ou le service est distinct. Dans la base des conclusions d'IFRS 15, les conseils ont expressément indiqué que les contrats de construction ou de fabrication supposent la fourniture au client de nombreux biens et services qui peuvent exister de façon distincte (par exemple les matériaux, la main-d'œuvre ou les services nécessaires à la construction ou les services de gestion du projet). Cependant,

en considérant chaque bien ou service comme une promesse, on ne donnerait pas une image fidèle de la nature de la promesse de l'entité au client ni de la prestation de l'entité.

EXEMPLE : SERVICES DE SOUS-TRAITANCE

Un constructeur conclut avec un client un contrat portant sur la construction d'une maison. Divers biens et services sont nécessaires tout au long du processus de construction.

Dans un projet de construction[12], les différents biens et services sont en général intégrés de telle sorte que le client obtient un seul extrant et que le contrat dans son intégralité est considéré comme une seule obligation de prestation.

Supposons dans ce cas particulier que le constructeur ne s'acquitte pas lui-même de la prestation de tous les services nécessaires à la production des extrants prévus dans le contrat. Ainsi, il confie en sous-traitance les travaux relatifs à l'électricité et à la plomberie à un entrepreneur tiers indépendant. La sous-traitance de certains des services modifie-t-elle l'évaluation de telle sorte que le contrat n'est plus une seule obligation de prestation? La capacité de sous-traiter des services signifie-t-elle que les services représentent des obligations de prestation distinctes?

Dans le présent exemple, même si les services relatifs à l'électricité et à la plomberie sont fournis par un sous-traitant (et donc ils peuvent exister de façon distincte), le constructeur réalise néanmoins un travail d'intégration, car la nature de la promesse est la livraison des extrants prévus dans le contrat (c.-à-d. une maison).

Non. La sous-traitance ne devrait pas influer sur la question de savoir si le bien ou le service est distinct.

Comme les deux conditions relatives à un bien ou à un service distinct (c.-à-d. qui peut exister de façon distincte et qui est distinct à l'intérieur du contrat) ne sont pas remplies, le contrat dans son intégralité constitue une seule obligation de prestation.

12 Note — Il faut toujours évaluer les faits et circonstances particuliers.

Ces ententes de sous-traitance devraient néanmoins être examinées à la lumière de la relation mandant-mandataire (c.-à-d. que le sous-traitant agit en fait comme mandataire). Les questions relatives aux entités qui agissent pour leur propre compte ou comme mandataires abordées à l'Annexe B d'IFRS 15 doivent aussi être prises en considération. L'Annexe B précise ceci :

L'entité qui agit pour son propre compte dans un contrat peut remplir elle-même une obligation de prestation ou embaucher un tiers (par exemple, un sous-traitant) afin qu'il remplisse pour elle une partie ou l'intégralité de l'obligation de prestation. Lorsque l'entité agit pour son propre compte et remplit une obligation de prestation, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant brut de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange des biens ou des services fournis.

Par conséquent, tant que l'entité agit pour son propre compte[13], le fait qu'elle fournisse à une autre partie certains biens ou services ne change pas l'identification des obligations de prestation.

Étape 3 : Déterminer le prix de transaction

6. Contrepartie variable

Qu'est-ce qu'une contrepartie variable?

La contrepartie variable englobe tout montant qui peut varier dans le cadre d'un contrat, y compris par exemple les primes de performance, les pénalités, les rabais, les remises, les concessions sur le prix, les incitations et le droit du client de retourner un produit.

La contrepartie variable est considérée comme une composante du prix de transaction. Elle fait partie de la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis; elle doit donc faire l'objet d'une estimation et figurer dans le prix de transaction aux fins de la comptabilisation des produits des activités ordinaires.

Lorsque la contrepartie à recevoir varie, l'entité doit en estimer le montant en utilisant soit la méthode de la valeur attendue (c.-à-d. un montant pondéré par sa probabilité d'occurrence), soit la méthode du montant le plus probable, compte tenu de la méthode qui prédit le plus exactement le montant de la contrepartie.

13 Note — Ce n'est pas dans toutes les relations de sous-traitance que l'entité continue d'agir pour son propre compte. Il faut toujours évaluer les faits et circonstances propres à la relation et aux conditions concernées.

L'entité doit inclure dans le prix de transaction tout ou partie du montant de contrepartie variable estimé, mais dans la seule mesure où il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé.

Si la contrepartie promise dans un contrat comporte un montant variable, parce que cet aspect est explicitement stipulé dans le contrat, parce que le client est fondé de s'attendre (en raison des pratiques commerciales habituelles) à ce que l'entité accepte un montant de contrepartie inférieur au montant stipulé dans le contrat ou parce que l'entité a l'intention d'accorder une concession sur le prix au client, on considère alors que le contrat contient une « contrepartie variable » aux fins de l'application d'IFRS 15.

EXEMPLE : REMISES

Le 1er janvier 20XX, une entité (dont la fin d'exercice est le 31 décembre) conclut avec un client un contrat portant sur la vente d'un produit pour une contrepartie totale de 100 $ l'unité pour une période d'un an. Si le client achète plus de 75 unités, la contrepartie totale sera de 80 $ l'unité (cette réduction sera appliquée rétrospectivement, de sorte que le prix de toutes les unités achetées sera de 80 $ l'unité). Au départ, l'entité ne croit pas que le client achètera plus de 75 unités. Cependant, le 20 mai 20XX, compte tenu du rythme d'achat du client, l'entité en déduit que le client atteindra effectivement cette cible. Supposons que le rythme d'achat est le suivant :

Janvier	10 unités
Février	15 unités
Mars	15 unités
20 mai	12 units

Étant donné que la contrepartie totale de 100 $ l'unité comprend une composante fixe (c.-à-d. 80 $ l'unité) et une composante variable (c.-à-d. 20 $ l'unité); il faut donc effectuer une estimation de la contrepartie variable et déterminer si cette estimation fait l'objet d'une limitation. Examinons les faits suivants :

- **Au moment de la passation du contrat**
  En se fondant sur les résultats antérieurs relatifs à ce produit et au client, l'entité ne croit pas que le client atteindra la cible voulue pour que la contrepartie passe à 80 $ l'unité. L'entité croit plutôt qu'il existe une forte probabilité qu'il n'y ait pas d'ajustement à la baisse important des produits des activités ordinaires parce que les achats prévus n'excéderont pas 75 unités et que l'entité s'attend ainsi à avoir droit à une contrepartie de 100 $ l'unité plutôt que de 80 $ l'unité. L'entité comptabilise le montant total de la contrepartie, soit 100 $ l'unité.

EXEMPLE : REMISES

- **31 mars 20XX**
  Si la conclusion dégagée au moment de la passation du contrat demeure pertinente, des produits des activités ordinaires pour la période close le 31 mars 20XX seront comptabilisés pour 100 $ l'unité.

- **20 mai 20XX**
  L'entité estime maintenant qu'en raison des achats accrus, le client dépassera vraisemblablement la cible des 75 unités. Il est maintenant fortement probable qu'il y aura un ajustement à la baisse important. Par conséquent, les produits des activités ordinaires devront être ajustés de manière rétrospective et portés à 80 $ l'unité. Cet ajustement sera comptabilisé dans la période considérée, soit mai 20XX (c. à d. au cours du deuxième trimestre).

Période	Montant des produits des activités ordinaires à comptabiliser	
Janvier à mars	4 000 $	= (10+15+15 unités) × 100 $ l'unité
20 mai	160 $	= (10+15+15 unités) × (100 $ l'unité – 80 $ l'unité)[14] + (12 unités) × 80 $ l'unité

Contrepartie payable au client

L'autre élément à prendre en considération pour déterminer le prix de transaction est la « contrepartie payable au client ».

La contrepartie payable au client peut prendre la forme d'un paiement pour des biens ou services distincts, d'une remise ou d'un remboursement. Les coupons, bons, primes à la signature, frais de référencement et frais de listage sont autant d'exemples de contreparties payables au client. Ce type de contrepartie doit être comptabilisé comme une réduction du prix de transaction (et donc des produits des activités ordinaires), à moins qu'il ne concerne un bien ou un service distinct reçu du client, auquel cas il n'y a pas de réduction du prix de transaction et l'opération est traitée comme un achat courant semblable à tout autre achat effectué par des tiers indépendants. En outre, si ce montant est traité comme une contrepartie variable lors de la détermination du prix de transaction, il faut tenir compte de la limitation de l'estimation de contrepartie variable.

14 Modification du prix de transaction pour tenir compte de la diminution des produits des activités ordinaires.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Le Groupe mixte a discuté de la question de la contrepartie payable au client lors de sa réunion de janvier 2015. Les questions précises suivantes ont été portées à son attention :

- Les entités sont-elles tenues d'appliquer les indications relatives à la contrepartie payable au client pour le contrat seulement, ou plus largement pour l'ensemble de la relation avec le client?
- Les indications font état des sommes payées à un client ou « à d'autres tiers qui se procurent les biens ou les services de l'entité auprès de celui-ci ». Ces indications s'appliquent-elles uniquement aux clients de la chaîne de distribution, ou plus largement à tous les clients?
- À quel moment faut-il comptabiliser la contrepartie payable au client qui est prévue, mais non encore promise?
- Comment faut-il comptabiliser les « produits négatifs » résultant d'une contrepartie payable au client?

Les parties prenantes feraient bien de suivre l'évolution de la situation à ces sujets.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse www.ifrs.org ou en cliquant ici.

7. Composante financement importante

IFRS 15 énonce des exigences précises au sujet de la « composante financement importante ». Comment cette composante est-elle évaluée?

L'ajustement du montant de contrepartie promis pour tenir compte d'une composante financement importante a pour objectif que les produits des activités ordinaires soient comptabilisés pour un montant qui reflète le « prix de vente au comptant » du bien ou du service donné au moment où le bien ou le service est fourni.

Il faut évaluer les contrats pour lesquels le paiement par le client et la prestation par l'entité ont lieu à des moments très différents pour déterminer si le contrat comporte une composante financement importante.

Selon IFRS 15, pour déterminer si le contrat comporte une composante financement importante, il faut évaluer les faits et circonstances pertinents. Pour ce faire, les *deux* facteurs suivants doivent être pris en considération :

a. la différence, le cas échéant, entre le montant de contrepartie promis et le prix de vente au comptant des biens ou des services promis [IFRS 15.61(a)];
b. l'effet combiné des deux éléments suivants [IFRS 15.61(b)] :
   i. l'intervalle prévu entre le moment où l'entité fournit les biens ou les services promis au client et le moment où ce dernier les paie,
   ii. les taux d'intérêt qui prévalent sur le marché pertinent.

EXEMPLE : PAIEMENT EFFECTUÉ D'AVANCE ET APPRÉCIATION DU TAUX D'ACTUALISATION

Source Exemple 29
IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

[TRADUCTION] *Le présent exemple accompagne IFRS 15 mais n'en fait pas partie intégrante. Il vise à illustrer des aspects de cette norme et non pas à fournir des indications en matière d'interprétation.*

Une entité conclut avec un client un contrat portant sur la vente d'un actif. Le contrôle de l'actif sera transféré au client dans deux ans (c.-à-d. que l'obligation de prestation sera remplie à un moment précis). Le contrat prévoit deux modes de paiement possibles : le paiement de 5 000 unités monétaires (UM) dans deux ans lorsque le client obtiendra le contrôle de l'actif, ou le paiement de 4 000 UM au moment de la signature du contrat. Le client choisit de payer 4 000 UM lors de la signature du contrat.

L'entité conclut que le contrat comporte une composante financement importante en raison de la période qui s'écoule entre le moment où le client paie l'actif et le moment où l'entité transfère l'actif au client, de même que des taux d'intérêt qui prévalent sur le marché.

Le taux d'intérêt implicite de l'opération est de 11,8 %, soit le taux d'intérêt nécessaire pour que les deux modes de paiement possibles soient équivalents sur le plan économique. Cependant, l'entité détermine, conformément au paragraphe 64 d'IFRS 15, que le taux d'intérêt qui devrait être utilisé pour l'ajustement du montant de contrepartie promis est de 6 %, ce qui correspond au taux marginal d'endettement de l'entité.

Les écritures de journal suivantes visent à illustrer le traitement comptable de la composante financement importante :

1. comptabilisation d'un passif sur contrat relativement au paiement de 4 000 UM reçu lors de la passation du contrat :

   Trésorerie 4 000 UM
   Passif sur contrat 4 000 UM

2. au cours des deux années qui suivent la passation du contrat et jusqu'à ce que l'actif soit transféré, l'entité ajuste le montant de contrepartie promis (conformément au paragraphe 65 d'IFRS 15) et elle comptabilise progressivement le passif sur contrat en constatant l'intérêt à l'égard de 4 000 UM au taux de 6 % pendant deux ans.

   Charge d'intérêts 494 UM*
   Passif sur contrat 494 UM

3. comptabilisation des produits des activités ordinaires relativement au transfert de l'actif :

   Passif sur contrat 4 494 UM
   Produit des activités ordinaires 4 494 UM

*494 UM = passif sur contrat de 4 000 UM × (intérêt de 6 % par année pendant deux ans).

Cependant, il se peut que les entités se trouvent dans la situation où les deux facteurs mentionnés ci-dessus sont présents et qu'elles concluent néanmoins qu'il n'existe pas de composante financement importante. Pour que ce soit le cas, il faut la présence d'au moins un des facteurs suivants :

a. le client a payé d'avance les biens ou les services et le calendrier de la fourniture de ces biens ou services est à la discrétion du client (par exemple, dans l'industrie des télécommunications, lorsqu'un client achète une carte d'appel prépayée) [IFRS 15.62(a)];
b. une part substantielle de la contrepartie promise par le client est variable, et le montant ou le calendrier de cette contrepartie varie en fonction de la survenance ou non d'un événement futur qui échappe en grande partie au contrôle du client ou de l'entité (par exemple lorsque la contrepartie est une redevance en fonction des ventes) [IFRS 15.62(b)];
c. la différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant du bien ou du service est due à une raison autre que l'octroi d'un financement au client ou à l'entité, et la différence entre ces montants est proportionnelle à la raison de la différence. Par exemple, les modalités de paiement peuvent garantir une protection à l'entité ou au client lorsque l'autre partie ne remplit pas adéquatement tout ou partie de ses obligations prévues au contrat [IFRS 15.62(c)].

MESURE DE SIMPLIFICATION

Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue d'ajuster le prix de transaction dans un contrat pour tenir compte des effets d'une composante financement importante si elle s'attend à recevoir le paiement au plus tard douze mois suivant la fourniture du bien ou du service.

Les entités doivent appliquer les mesures de simplification dont elles se prévalent, le cas échéant, de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.

EXEMPLE : DÉTERMINATION DE L'EXISTENCE D'UNE COMPOSANTE FINANCEMENT IMPORTANTE

Une entreprise de services-conseils en ingénierie conclut un contrat de deux ans portant sur la prestation de services-conseils à un constructeur relativement à des travaux d'électricité dans un nouveau complexe commercial de plusieurs milliards de dollars.

Dans le cadre du contrat, le constructeur effectuera des paiements au consultant à certaines dates précises prévues dans le contrat. Supposons que l'entreprise d'ingénierie a déterminé que ce contrat représente une seule obligation de prestation qui sera remplie progressivement. Les paiements échelonnés ont été prévus de manière à coïncider avec la prestation.

Un montant représentant 10 % de chaque paiement sera retenu par le constructeur et il sera versé lorsque le travail de consultation sera terminé et que toutes les installations électriques du complexe seront en fonction.

L'entreprise d'ingénierie conclut que même si, dans les faits, il y a un délai entre la prestation et le paiement (c.-à-d. la retenue de garantie), ce délai ne constitue pas une composante financement importante car les paiements échelonnés coïncident avec la prestation de l'entité et la retenue de garantie vise à protéger le constructeur contre la possibilité que l'entreprise d'ingénierie ne remplisse pas ses obligations prévues au contrat. La raison à l'origine du report du paiement n'est donc pas liée au financement, et la différence entre les montants est proportionnelle à la raison de la différence.

Cependant, si le contrat prévoyait que le constructeur effectue un paiement correspondant à 50 % du montant total au moment de la passation du contrat, existerait-il alors une composante financement importante?

Étant donné que les services seront fournis tout au long de la période contractuelle de deux ans, et non pas au moment de la passation du contrat, le paiement ne coïncidera plus avec la prestation. Cela signifie que l'entité sera tenue de déterminer si une composante financement importante existe.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Le Groupe mixte a discuté de la question de la composante financement importante lors de sa réunion du 15 janvier. Les questions précises suivantes ont été portées à son attention :

- Le facteur dont il est question à l'alinéa 62(c) d'IFRS 15 devrait-il être appliqué de manière large?
- Si le taux d'intérêt implicite dans un accord est nul (c.-à-d. que le financement ne porte pas intérêt), de telle sorte que la contrepartie à recevoir correspond au prix de vente au comptant, y a-t-il une composante financement?
- Quel ajustement l'entité doit-elle effectuer pour tenir compte de la valeur temps de l'argent dans les situations où elle reçoit la contrepartie d'avance alors que les produits des activités ordinaires sont comptabilisés sur plusieurs années?

Les parties prenantes feraient bien de suivre l'évolution de la situation à ce sujet.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse www.ifrs.org ou en cliquant ici.

Les produits et les charges d'intérêts découlant d'une composante financement importante devraient être présentés séparément des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients. L'entité pourrait présenter les produits d'intérêts à titre de produits des activités ordinaires dans les circonstances où ces produits d'intérêts sont associés à ses activités ordinaires.

8. Ventes avec droit de retour

Comment les retours sont-ils comptabilisés en vertu d'IFRS 15?

Les retours sont une forme de contrepartie variable. IFRS 15 énonce des indications précises pour ce type de contrepartie variable.

Les entités de nombreux secteurs (par exemple vente au détail, produits industriels, produits de consommation, etc.) accordent souvent aux clients un droit de retour à l'achat de certains biens, qui peut se traduire par :

- un remboursement total ou partiel de la contrepartie versée;
- un avoir (note de crédit) applicable aux sommes qui sont ou seront dues à l'entité;
- un autre produit offert en échange (par exemple des « droits de rotation des stocks »).

En vertu d'IFRS 15, lorsque des ventes à des clients comportent un droit de retour, l'entité vendeur doit les comptabiliser de la manière suivante :

a. Comptabiliser des produits des activités ordinaires pour un montant égal à la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit. Lorsqu'elle effectue son évaluation, l'entité doit appliquer les indications relatives à la contrepartie variable, y compris à la limitation des estimations. Par conséquent, pour les biens dont elle s'attend à ce qu'ils soient retournés, l'entité ne comptabilise pas de produits des activités ordinaires (puisqu'il est hautement probable qu'un ajustement à la baisse important aura lieu); elle comptabilise plutôt un passif au titre du remboursement (étape 2 ci-dessous).
b. Inscrire un passif au titre du montant de la contrepartie que l'entité s'attend à devoir rembourser (c.-à-d. pour les biens dont elle s'attend à ce qu'ils soient retournés).
c. Inscrire un actif avec une écriture correspondante dans le coût des ventes au titre du droit de récupérer les biens lorsque le remboursement est réglé (c.-à-d. que cela s'effectuera au coût des stocks initiaux, déduction faite de tout coût prévu pour la récupération des biens).

EXEMPLE : COMPTABILISATION DES RETOURS DE PRODUITS

Un détaillant a comme politique déclarée que tout produit peut être retourné dans les 30 jours, sous réserve d'un plafond de 20 % (c.-à-d. qu'il est possible de retourner un maximum de 20 % des produits achetés dans les 30 jours).

Le 1er janvier 20XX, le détaillant a lancé un nouveau produit dont la valeur comptable en stock est de 35 $. Les retours se sont effectués ainsi au cours des trois mois qui ont suivi :

Janvier	1 % de retours
Février	19 % de retours
Mars	5 % de retours

Le 1er avril 20XX, le détaillant conclut un nouveau contrat et vend 150 unités du nouveau produit à 50 $ l'unité. Cependant, comme le produit vient d'être lancé sur le marché, il existe une grande diversité de contreparties possibles (c.-à-d. comme en témoignent les pourcentages de retours des derniers mois) et le détaillant n'est pas en mesure d'affirmer qu'il est hautement probable qu'il n'y aura pas d'ajustement à la baisse important pour la composante variable (c.-à-d. 20 %). Par conséquent, la contrepartie variable (c.-à-d. 20 % du prix de transaction pouvant faire l'objet d'un retour) ne peut être comptabilisée avant le 1er mai 20XX, lorsque la période de 30 jours accordée pour le droit de retour aura pris fin et les écritures suivantes seront passées :

Période	Écritures	DT	CT
1er avril 20XX	Dt Actif (droit de récupération du produit)	1 050 $	
	Dt Coût des ventes	4 200 $	
	Ct Stocks		5 250 $
	Dt Trésorerie	7 500 $	
	Ct Passif au titre du remboursement		1 500 $
	Ct Produit des activités ordinaires		6 000 $
	À mesure que s'effectue la vente du produit		
1er mai 20XX	Dt Passif au titre du remboursement	1 500 $	
	Ct Produit des activités ordinaires		1 500 $
	Dt Coût des ventes	1 050 $	
	Ct Actif (droit de récupération du produit)		1 050 $
	Lorsque la période de remboursement de 30 jours prend fin (en supposant qu'il n'y ait aucun retour)		

9. Contrepartie autre qu'en trésorerie

Quelles exigences s'appliquent à la comptabilisation d'une contrepartie autre qu'en trésorerie en vertu d'IFRS 15?

Dans certaines IFRS actuelles, soit IFRIC 18 *Transferts d'actifs provenant de clients* et SIC 31 *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc impliquant des services de publicité* (de même que, de manière plus générale, les paragraphes .9 à .12 d'IAS 18), on trouve des indications sur la contrepartie autre qu'en trésorerie (quoique ces indications concernent certains types d'opérations et non pas toutes les opérations autres qu'en trésorerie).

Au moment de l'adoption d'IFRS 15, ces indications seront remplacées et les indications d'IFRS 15 portant précisément sur la contrepartie autre qu'en trésorerie devront être appliquées.

IFRS 15 exige que la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue soit évaluée à la juste valeur. Si l'entité ne peut en estimer raisonnablement la juste valeur, la contrepartie sera évaluée par référence au prix de vente spécifique du bien ou du service promis dans le contrat.

La juste valeur d'une contrepartie autre qu'en trésorerie peut varier. Si cette contrepartie varie pour des raisons autres que sa forme, l'entité applique les indications d'IFRS 15 relatives à la contrepartie variable dont l'estimation fait l'objet d'une limitation. Cependant, si la juste valeur varie en raison de la seule forme de la contrepartie, les indications relatives à la limitation des estimations de contrepartie variable énoncées dans IFRS 15 ne s'appliqueraient pas.

Examinons le tableau qui suit :

Contrepartie autre qu'en trésorerie	Variabilité attribuable à la forme de la contrepartie	Variabilité attribuable à des raisons autres que la forme de la contrepartie
Options sur actions	Modification du prix de l'action	Modification du prix d'exercice (en fonction du rendement)

EXEMPLE : CONTREPARTIE AUTRE QU'EN TRÉSORERIE

Une société spécialisée dans la technologie connaît depuis peu des problèmes de trésorerie. Elle croit toutefois qu'une nouvelle division lui permettra de remédier à ces problèmes. Pour lancer les activités de cette nouvelle division, la société a besoin de certaines licences de logiciels, que le fournisseur de logiciels avec lequel elle fait régulièrement affaire accepte de lui procurer. Cependant, plutôt qu'une contrepartie en trésorerie pour les licences, le fournisseur de logiciels accepte de recevoir 1 000 actions ordinaires de la société, dans 60 jours, au moment où le paiement est dû.

Étant donné qu'il s'agit d'une contrepartie autre qu'en trésorerie (des actions ordinaires), la valeur de la contrepartie varie naturellement en fonction des fluctuations du prix de l'action. La variation est attribuable ici à la forme de la contrepartie, et la limitation des estimations de contrepartie variable ne s'applique pas. Cependant, il faut néanmoins déterminer la juste valeur.

À quel moment précis cette juste valeur doit-elle être déterminée (c.-à-d. quel prix faut-il multiplier par 1 000 unités pour déterminer la juste valeur)? IFRS 15 ne traite pas du moment où il faut comptabiliser une contrepartie autre qu'en trésorerie. Les éléments à considérer comprennent les suivants :

- le prix de l'action au moment de la passation du contrat;
- le prix de l'action au moment où la contrepartie autre qu'en trésorerie est reçue (ou à recevoir);
- le prix de l'action à la première des dates suivantes : le moment où la contrepartie autre qu'en trésorerie est reçue (ou à recevoir) ou le moment où l'obligation de prestation est remplie.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Le Groupe mixte a discuté de la question de la contrepartie autre qu'en trésorerie lors de sa réunion de janvier 2015. Les questions précises suivantes ont été portées à son attention :

- Quelle est la date d'évaluation d'une contrepartie autre qu'en trésorerie reçue (ou à recevoir) d'un client?
- Comment la limitation s'applique-t-elle aux opérations dans lesquelles la juste valeur de la contrepartie autre qu'en trésorerie peut varier à la fois en raison de la forme de la contrepartie et pour des raisons autres?

Les parties prenantes feraient bien de suivre l'évolution de la situation à ce sujet.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse www.ifrs.org ou en cliquant ici.

Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation prévues au contrat

10. Répartition du prix de transaction

Comment le prix de transaction est-il réparti entre les obligations de prestation prévues au contrat?

De manière générale, sauf pour ce qui est de la répartition des contreparties variables et des remises, le prix de transaction (à la passation du contrat) doit être réparti entre toutes les obligations de prestation prévues au contrat en proportion des prix de vente spécifiques relatifs à chaque obligation de prestation.

La répartition du prix de transaction a pour objectif de garantir que le montant attribué à chaque obligation de prestation représente le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit dans le cadre de l'échange.

Après avoir déterminé les obligations de prestation auxquelles elle doit affecter le prix de transaction, l'entité doit ensuite établir les prix de vente spécifiques des biens ou des services sous-jacents aux obligations de prestation.

Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit estimer ce prix en tenant compte de toute l'information raisonnablement disponible, par exemple, les conditions de marché, les facteurs qui lui sont propres, la catégorie de clients, etc. Les méthodes d'estimation appropriées du prix de vente spécifique comprennent (sans toutefois s'y limiter) la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement, la méthode du coût attendu plus marge et, dans certains cas, la méthode résiduelle.

Peu importe la méthode utilisée, il faut recourir le plus possible à des données observables et appliquer la méthode de manière uniforme à l'estimation du prix de vente spécifique des biens ou des services qui comportent des caractéristiques semblables.

L'entité doit répartir la remise ou la contrepartie variable entre tous les biens ou services promis dans le contrat, sauf si elle dispose d'éléments observables qui lui indiquent que la remise ou la contrepartie variable ne se rapporte qu'à une ou à plusieurs obligations de prestation du contrat, et non pas à l'ensemble d'entre elles. La norme énonce des indications précises pour ces circonstances.

EXEMPLE : RÉPARTITION DU PRIX DE TRANSACTION

Un détaillant vend à un client, ensemble, un ordinateur et une imprimante, pour la somme de 900 $. Le détaillant a déterminé qu'il s'agit de deux obligations de prestation distinctes et il vend fréquemment l'imprimante 300 $, et l'ordinateur, 700 $.

Dans ce cas précis, l'entité répartit le prix de transaction total de 900 $ de la manière suivante :

- Imprimante : 270 $ = 900 $ × (300 $ / (300 $ + 700 $))
- Ordinateur : 630 $ = 900 $ × (700 $ / (300 $ + 700 $))

Cette opération comporte une remise inhérente de 100 $ qui ne concerne pas une obligation de prestation précise, et qui est donc affectée à toutes les obligations de prestation en proportion du prix de vente spécifique de chacune.

Étape 5 : Comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation

11. Transfert du contrôle

IFRS 15 est fondée sur la notion de transfert du contrôle plutôt que de transfert des risques et avantages. Cela signifie-t-il que la notion de transfert des risques et avantages n'est plus pertinente?

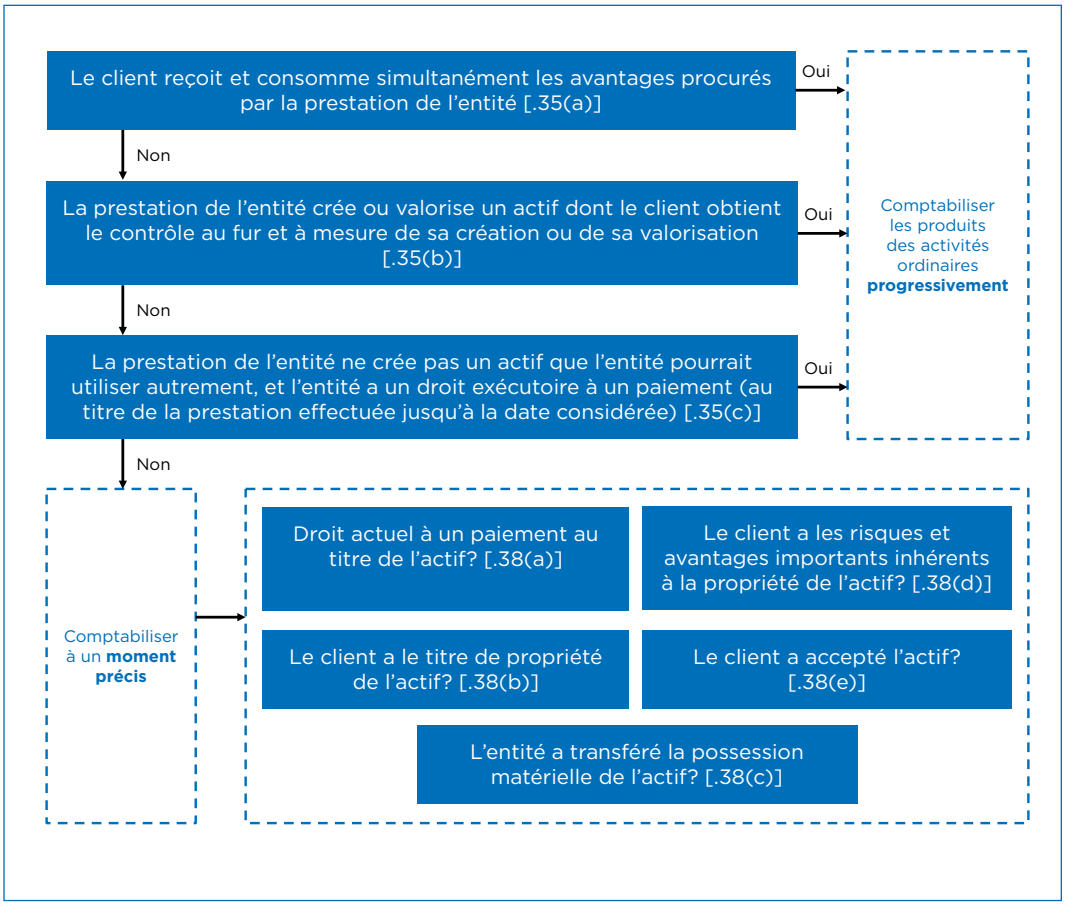
Les conseils ont déterminé qu'une évaluation fondée sur le transfert du contrôle plutôt que sur le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété était plus appropriée pour différentes raisons. Notamment, une évaluation fondée sur le transfert du contrôle permet de déterminer avec plus de cohérence le moment où les biens et services sont fournis. En pratique, il est souvent difficile de déterminer si un niveau approprié de risques et d'avantages inhérents à la propriété a été transféré au client, en particulier lorsque l'entité vendeur conserve une partie des risques et avantages (par exemple les risques conservés pendant le transport en vertu d'ententes stipulant des conditions « franco à bord (FOB) départ »).

Dans IFRS 15, on a donc retenu la notion de « contrôle », qui repose sur la définition donnée à un actif dans les deux référentiels (les IFRS et les PCGR des États-Unis). Par conséquent, dans IFRS 15, les biens et services sont des actifs (même si ce n'est que momentanément) lorsqu'ils sont reçus et utilisés. Un service peut aussi être considéré comme un actif, quoique momentanément, parce que le client reçoit et consomme simultanément l'avantage. Imaginons par exemple une entité qui promet de traiter des opérations au nom d'un client. Le client reçoit et consomme simultanément l'avantage associé au traitement

de l'opération à mesure que chaque opération est traitée. Il obtient donc le contrôle de l'extrant de l'entité à mesure que l'entité exécute la prestation et, comme il y a un élément de contrôle, il y a un actif.

Selon IFRS 15, le contrôle s'entend de la capacité de décider de l'utilisation d'un actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants. Cependant, le contrôle peut désigner aussi la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation de l'actif et d'obtenir les avantages y afférents.

Lorsqu'elle examine la question du transfert du contrôle, l'entité doit d'abord déterminer si le contrôle est transféré progressivement. Il y a un transfert progressif du contrôle si l'une des conditions mentionnées dans l'arbre de décision qui suit est remplie. Si aucune des conditions n'est remplie, le transfert du contrôle a alors lieu à un moment précis, mais il faut pousser plus loin l'analyse pour déterminer le moment précis où le transfert a lieu et où des produits des activités ordinaires peuvent être comptabilisés.



Comme le montre l'arbre de décision, la notion des « risques et avantages inhérents à la propriété » n'a pas été complètement éliminée dans IFRS 15. Pour déterminer le moment auquel le contrôle est transféré (c.-à-d. le moment où des produits des activités ordinaires sont comptabilisés), l'entité doit tenir compte du transfert des risques et avantages importants inhérents à la propriété, qui constitue l'un des indicateurs.

Selon les faits et circonstances, le moment de la comptabilisation des produits des activités ordinaires pourrait être différent pour certaines entités, parce que le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété n'est désormais plus le seul facteur, mais est seulement l'un des facteurs à prendre en considération pour déterminer à quel moment des produits des activités ordinaires peuvent être comptabilisés.

12. Conditions d'expédition

Quelle est l'incidence des conditions d'expédition sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires lorsque le contrat comporte l'expédition d'un bien? Par exemple, si les conditions stipulent « FOB départ », quel est le traitement approprié et en quoi la comptabilisation des produits des activités ordinaires diffère-t-elle?

L'évaluation doit s'appuyer sur divers faits et circonstances, mais aux fins de la présente question, supposons qu'il a été déterminé que le transfert du contrôle et l'exécution de l'obligation de prestation relativement au bien en question s'effectuent à un moment précis. Il faut donc déterminer le moment précis où le contrôle est transféré au client (c. à d. où l'obligation de prestation est remplie) et où des produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés.

EXEMPLE : CONDITIONS D'EXPÉDITION

Une entité expédie un bien à son client « FOB départ ». Cependant, l'entité a pour pratique commerciale habituelle d'indemniser les clients pour toute perte ou tout dommage subi pendant l'expédition (elle remplace le bien perdu ou endommagé), ce que l'on appelle généralement des conditions d'expédition « FOB destination synthétique ». En vertu d'IAS 18, on n'aurait probablement pas comptabilisé de produits des activités ordinaires (même si les conditions stipulent « FOB départ ») tant que le lieu de livraison n'aurait pas été atteint, étant donné que l'entité assume le risque de perte pendant le processus d'expédition.

Cependant, en vertu d'IFRS 15, l'entité devra procéder à une évaluation plus poussée pour déterminer si l'acheteur a obtenu le contrôle. Plus précisément, elle devra évaluer si l'acheteur a obtenu les risques et avantages « importants » inhérents à la propriété des biens expédiés, même si elle continue d'assumer le risque de perte ou de dommage pendant l'expédition. La question de savoir si les risques et avantages importants ont été transférés ne constitue qu'un des facteurs (qui n'est pas déterminant en lui-même) aux fins de déterminer si le contrôle des biens expédiés a été transféré à l'acheteur, et elle doit être examinée avec les autres indicateurs d'IFRS 15. La comptabilisation des produits des activités ordinaires au moment de l'expédition

EXEMPLE : CONDITIONS D'EXPÉDITION

(sous réserve des autres exigences d'IFRS 15) serait appropriée si le vendeur conclut que l'acheteur obtient le « contrôle » des biens au moment de l'expédition (compte tenu de l'évaluation générale de l'ensemble des indicateurs dont il est question au paragraphe .38 d'IFRS 15, et des autres indications de la norme), malgré le risque de perte ou de dommage pendant l'expédition.

S'il est déterminé que le contrôle a été transféré au moment de l'expédition, le vendeur doit aussi prendre en considération la question de savoir si la prise en charge du risque de perte ou de dommage pendant l'expédition crée une autre obligation de prestation distincte (du fait des pratiques commerciales habituelles) relativement au service de « couverture du risque d'expédition », et affecter éventuellement une partie du prix de transaction total à cette obligation de prestation.

Il y a lieu de procéder à une analyse minutieuse pour déterminer le moment où le contrôle est transféré et s'il y a plus d'une obligation de prestation.

13. Évaluation du degré d'avancement

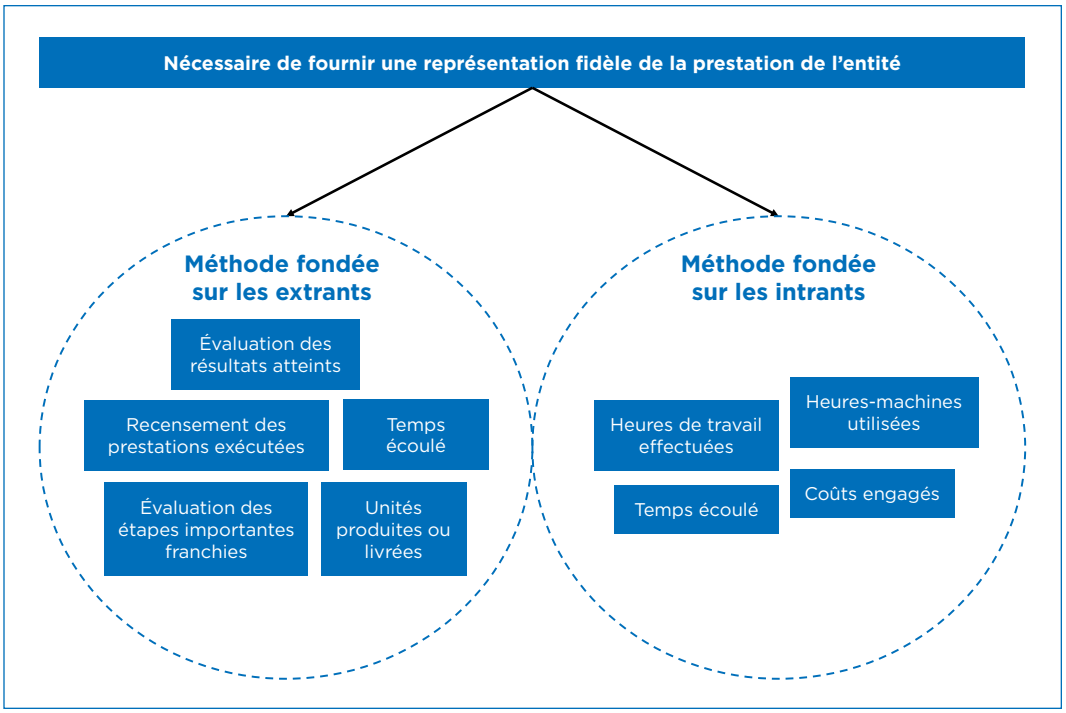
La méthode du pourcentage d'avancement est-elle toujours appropriée en vertu d'IFRS 15?

L'expression « méthode du pourcentage d'avancement » désigne une méthode abordée dans IAS 11 et IAS 18. Il importe de noter que les indications d'IAS 11 et d'IAS 18 seront remplacées par celles d'IFRS 15 et ne peuvent plus être appliquées. Cependant, IFRS 15 contient des indications en accord avec le concept et les méthodes qui sous-tendent la méthode du pourcentage d'avancement dont il est question dans les IFRS actuelles.

En vertu d'IFRS 15, il faut d'abord évaluer les obligations de prestation au regard de trois conditions précises pour déterminer si la comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires est appropriée (voir la question 11). Si l'une ou l'autre des trois conditions est remplie, il faut évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie. Pour ce faire, IFRS 15 exige qu'une seule et même méthode d'évaluation du degré d'avancement soit déterminée pour chaque obligation de prestation, et qu'elle soit appliquée de manière uniforme aux obligations de prestation similaires, dans des circonstances similaires. IFRS 15 propose quelques méthodes (mentionnées ci-après), c'est-à-dire des méthodes fondées sur les extrants ou sur les intrants. Lors du choix de la méthode appropriée, il faut s'assurer que la méthode reflète fidèlement la mesure dans laquelle la société a rempli son obligation de prestation.

Comme on le mentionne ci-dessous, les méthodes fondées sur les intrants et sur les extrants sont en accord avec les méthodes du pourcentage d'avancement dont il est question dans les normes IAS 11 et IAS 18. Selon la façon dont IFRS 15 s'applique, dans ce contexte, certaines sociétés devront peut-être réévaluer la méthode qu'elles emploient pour évaluer le degré d'avancement. Ainsi, dans la base des conclusions d'IFRS 15, il est indiqué que certaines méthodes (notamment la méthode des unités livrées ou la méthode des unités produites) ne permettent pas toujours de bien refléter la mesure dans laquelle la société a rempli son obligation de prestation lorsque cette obligation est remplie progressivement. Cela est attribuable au fait que ces méthodes ne tiennent pas compte de la production en cours qui appartient au client. Lorsque cette production en cours est significative par rapport au contrat ou aux états financiers pris dans leur ensemble, le recours à l'une ou l'autre de ces méthodes a pour effet de donner une représentation fausse de la prestation de la société parce que celles-ci n'aboutissent pas à la comptabilisation de produits des activités ordinaires pour les actifs qui sont créés avant la livraison ou après l'achèvement de la production, mais dont le client a le contrôle.

Les méthodes mentionnées ci-dessous ne sont pas les seules méthodes possibles; il s'agit simplement de suggestions.



14. Obligations de prestation remplies progressivement

Pour déterminer si des produits des activités ordinaires devraient être comptabilisés progressivement, il faut notamment apprécier si la prestation de l'entité crée un actif que l'entité pourrait utiliser autrement et si l'entité a un droit exécutoire à un paiement. Que veut-on dire exactement?

Il importe de noter que pour que cette condition particulière de la « comptabilisation progressive » soit remplie, les deux critères doivent être réunis (ce qui signifie que l'actif ne doit pas être un actif que l'entité pourrait utiliser autrement et qu'il doit y avoir un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée).

Lorsqu'elle apprécie si elle pourrait utiliser un actif autrement, l'entité doit prendre en compte à la fois les limitations pratiques et contractuelles relativement à la destination de l'actif à une autre utilisation. Prenons par exemple les contrats portant sur un produit dont la fabrication est standardisée et non adaptée. Si le fabricant produit des stocks qui conviennent à un grand nombre de clients, les stocks peuvent effectivement être utilisés autrement par le fabricant et le client ne peut empêcher le fabricant de destiner le produit à une autre utilisation. Si le produit était adapté, un autre client n'en voudrait sans doute pas parce qu'il ne pourrait pas l'utiliser, et le fabricant ne pourrait donc pas l'utiliser autrement.

Cependant, ce critère (c.-à-d. un produit standardisé plutôt qu'adapté) ne suffit pas à lui seul pour déterminer s'il existe une « autre utilisation » pour le produit. Il se peut qu'une entité crée un produit standardisé, mais qu'elle ne pourra pas utiliser autrement, notamment parce qu'il existe des limitations contractuelles importantes à l'égard de l'utilisation du produit. Ce serait le cas, par exemple, de contrats dans le secteur immobilier qui prévoient des limitations contractuelles empêchant l'utilisation de l'actif par un autre client. Encore une fois, il faut analyser soigneusement les faits et circonstances, car les limitations contractuelles n'empêchent pas automatiquement une « autre utilisation » par l'entité (par exemple si elles représentent un droit de protection ou si elles ne sont pas importantes). Cette évaluation doit être effectuée au moment de la passation du contrat. Il peut exister également des limitations pratiques (c'est-à-dire que l'entité peut ne pas être en mesure de destiner l'actif à une autre utilisation sans devoir engager des coûts importants pour le modifier). Si c'est le cas, l'entité subit alors une perte économique importante, ce qui représenterait une limitation pratique quant à la destination de l'actif à une autre utilisation.

Pour qu'il y ait un droit exécutoire à un paiement, l'entité doit avoir droit, en tout temps pendant la durée du contrat, à une rémunération pour la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Cette rémunération doit *s'approcher* du prix de vente des biens ou des services fournis jusqu'alors. Par exemple, si le

recouvrement des coûts est utilisé comme base, le montant doit aussi prévoir une marge raisonnable. Il n'est pas nécessaire que la marge soit la même que celle que l'entité aurait obtenue si le contrat avait été rempli; elle doit plutôt correspondre :

- à une fraction de la marge attendue qui reflète l'exécution à la date concernée;
- dans le cas où la marge spécifique au contrat est supérieure au rendement généralement attendu de contrats similaires, à la marge généralement dégagée par l'entité dans des contrats similaires.

L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer ce qu'est une marge « raisonnable » et ce qui constitue le caractère exécutoire[15].

Coûts du contrat

15. Coûts du contrat

Le champ d'application d'IFRS 15 est plus large étant donné que la norme traite non seulement de la comptabilisation des produits des activités ordinaires, mais aussi des coûts du contrat. En quoi consistent exactement les « coûts du contrat » et comment ces coûts sont-ils abordés dans IFRS 15?

IFRS 15 fait état de deux types de coûts d'un contrat. Bien que les deux types de coûts doivent habituellement être inscrits à l'actif (lorsque certains critères sont réunis), amortis et soumis à un test de dépréciation, il existe des différences entre ces deux types de coûts, notamment quant aux circonstances dans lesquelles ils doivent, le cas échéant, être inscrits à l'actif, différences qu'il faut examiner attentivement.

Coûts marginaux d'obtention du contrat

Les entités engagent parfois des coûts pour l'obtention d'un contrat, par exemple des frais de vente, de commercialisation ou de préparation de soumissions et d'offres de services, des commissions de vente et des frais juridiques.

Les coûts à inscrire à l'actif sont ceux que l'entité *n'aurait* pas engagés si elle n'avait pas obtenu le contrat. En outre, pour que ces coûts soient comptabilisés à l'actif, l'entité doit s'attendre à les recouvrer.

15 IFRS 15 fournit quelques indications sur cette question à l'Annexe B.

MESURE DE SIMPLIFICATION

Si la période prévue d'amortissement (abordée ci-après) des coûts marginaux d'obtention du contrat n'aurait pas excédé un an, il n'est pas nécessaire de comptabiliser les coûts à l'actif.

Lorsque l'on détermine la période prévue d'amortissement, il faut tenir compte des renouvellements de contrats. Les entités doivent appliquer les mesures de simplification dont elles se prévalent, le cas échéant, de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.

Coûts d'exécution du contrat

Les entités engagent souvent des coûts pour s'acquitter de leurs obligations en vertu d'un contrat. La comptabilisation de ces coûts doit s'effectuer en deux étapes :

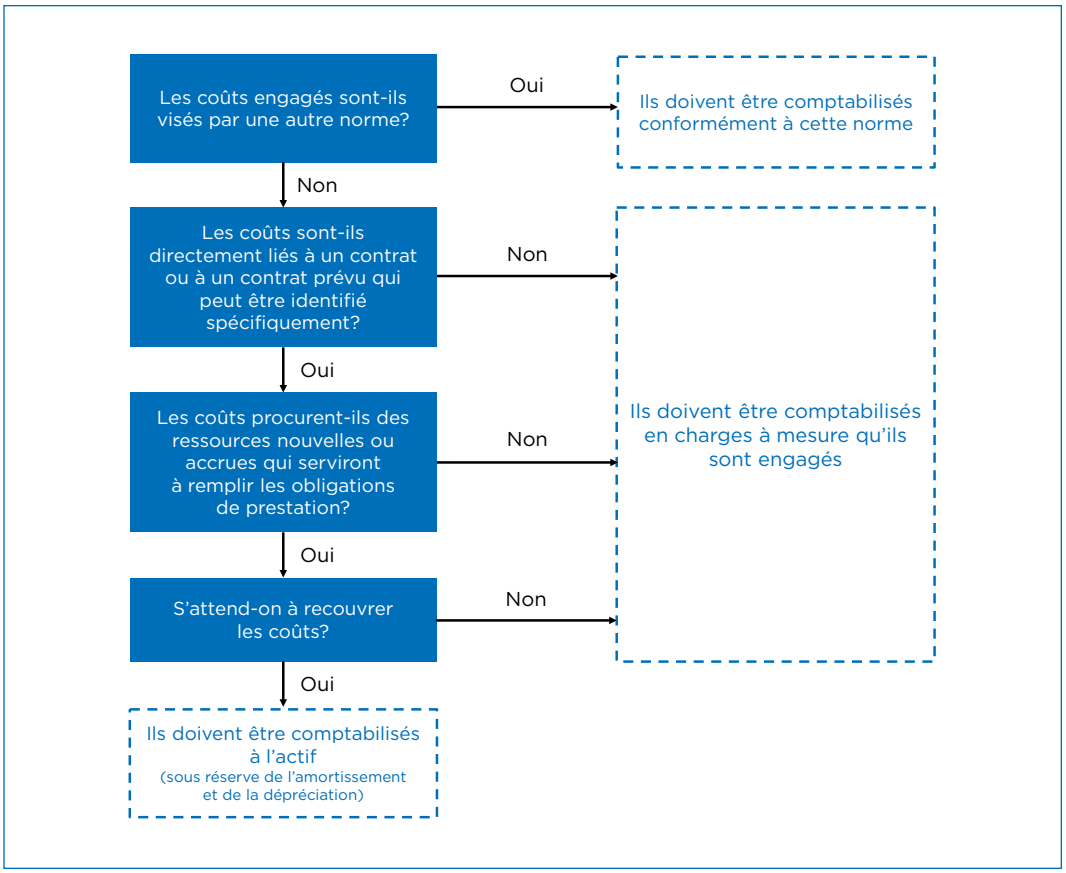
a. Il faut déterminer si la comptabilisation des coûts en question est abordée dans d'autres normes (par exemple, IAS 2 *Stocks*) et, le cas échéant, appliquer cette norme.
b. Les coûts d'exécution du contrat qui ne sont pas abordés dans d'autres normes doivent être comptabilisés à l'actif si toutes les conditions suivantes sont remplies :
   - les coûts sont directement liés à un contrat ou à un contrat prévu que l'entité peut identifier spécifiquement (il peut s'agir, par exemple, des coûts engagés pour des services à fournir à la suite du renouvellement d'un contrat existant ou pour la conception d'un actif à transférer selon un contrat spécifique non encore approuvé [IFRS 15.95(a)];
   - les coûts procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir (ou à continuer à remplir) ses obligations de prestation dans l'avenir [IFRS 15.95(b)];
   - on s'attend à recouvrer les coûts [IFRS 15.95(c)].

Note : Il n'existe pas de mesure de simplification pour les coûts d'exécution d'un contrat.

Une fois ces coûts comptabilisés à l'actif, ils doivent être amortis sur une base systématique (ce qui signifie que cette base doit refléter le rythme de fourniture des biens ou des services prévus au contrat auxquels l'actif correspond).

Les actifs comptabilisés relativement aux coûts marginaux d'obtention d'un contrat et aux coûts d'exécution d'un contrat doivent être dépréciés, lorsque la valeur comptable de l'actif excède la contrepartie restante attendue (en échange des biens et services) diminuée des coûts qui ont trait directement à la fourniture de ces biens ou services et qui n'ont pas été constatés en charges.

Coûts d'exécution du contrat



EXEMPLE : COMPTABILISATION DES COÛTS DU CONTRAT

Une société de médias possède et exploite des stations de radio. Les produits des activités ordinaires proviennent principalement de la publicité. Des contrats sont conclus avec diverses entreprises pour la vente de temps d'antenne.

Des chargés de comptes concluent ces contrats et ils sont rémunérés au moyen d'une commission correspondant à 5 % du prix total du contrat pour chaque nouveau contrat conclu.

Le chargé de comptes X a conclu un nouveau contrat publicitaire de deux ans avec la Société ABC. Le coût total du contrat s'établit ainsi :

Coût	Montant
Frais juridiques rédaction du contrat (payés uniquement en cas d'issue favorable)	10 000 $
Commission versée au chargé de comptes	7 500 $
Frais de repas et de divertissement engagés pendant le processus de vente	1 750 $
Temps du directeur artistique salaire du directeur artistique pour l'élaboration d'une annonce	1 500 $
Acteurs montants versés aux acteurs qui vont enregistrer l'annonce radiodiffusée	750 $
Coût total	**21 500 $**

Les frais juridiques et la commission sont considérés comme des « coûts marginaux d'obtention du contrat » parce que ces coûts n'ont été engagés que par suite de l'obtention du contrat. La société s'attend à les recouvrer grâce aux produits publicitaires futurs qui seront générés par le contrat. Si le contrat n'avait pas été conclu, ces coûts n'auraient pas été engagés. Si les frais juridiques avaient été engagés avant l'obtention du contrat, ils ne seraient pas comptabilisés à l'actif.

Les frais de repas et de divertissement ne peuvent être comptabilisés à l'actif parce qu'ils auraient été engagés que le contrat soit conclu ou non.

Les coûts relatifs au temps du directeur artistique et à l'embauche d'acteurs sont des coûts de la main-d'œuvre directe associés à la fourniture de services publicitaires; ils sont considérés comme des coûts directement liés au contrat et ne sont couverts par aucune autre norme. Ces coûts satisfont également aux critères de la comptabilisation à l'actif, car :

- ils sont expressément identifiés au moyen de feuilles de temps et de factures (c.-à-d. qu'ils concernent directement le contrat);
- ils procurent des ressources (c.-à-d. un directeur artistique et des acteurs) servant à remplir l'obligation de prestation;
- ils seront recouvrés grâce aux produits futurs générés par le contrat.

Lorsque ces coûts seront comptabilisés à l'actif, ils devront être amortis et faire l'objet d'un test de dépréciation conformément à IFRS 15.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Le Groupe mixte a discuté de la question du test de dépréciation relatif aux coûts du contrat lors de sa réunion de juillet 2014. La question précise suivante a été portée à son attention : la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir au cours des périodes de renouvellement et de prolongation devrait-elle être prise en compte dans l'analyse de la dépréciation?

Les membres du Groupe mixte ont indiqué qu'IFRS 15 exige qu'une entité tienne compte des renouvellements et prolongations de contrats dans « le montant restant de contrepartie que l'entité s'attend à recevoir ». Ils ont noté que ce point de vue était étayé par l'analyse présentée dans la base des conclusions d'IFRS 15 (paragraphes BC309 et BC310) et par toutes les indications d'IFRS 15 (paragraphes 99 à 104) qui précisent que les biens ou services auxquels l'actif est lié comprennent les biens ou services associés à des contrats futurs spécifiques prévus, par exemple des renouvellements ou des prolongations.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse www.ifrs.org ou en cliquant ici.

Considérations particulières relatives à l'application

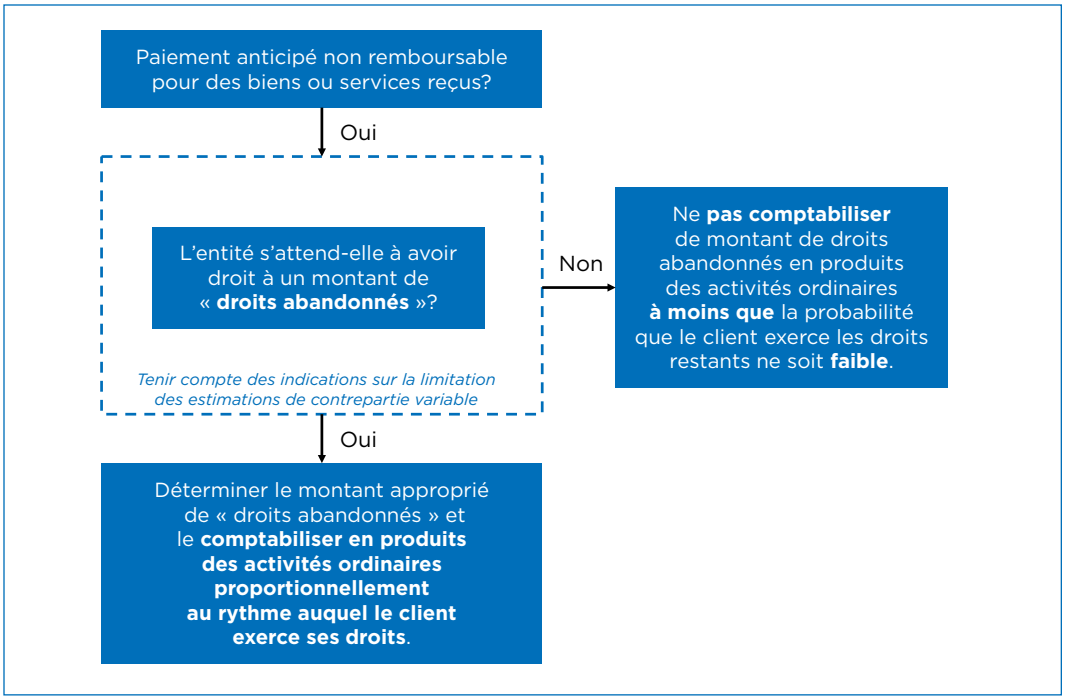
16. Cartes-cadeaux

Comment les cartes-cadeaux sont-elles comptabilisées en vertu d'IFRS 15?

Lorsqu'une carte-cadeau est vendue, l'entreprise comptabilise un passif sur contrat, et lorsque les clients utilisent la carte-cadeau pour se procurer des biens ou des services, elle comptabilise des produits des activités ordinaires, car l'obligation de prestation correspondante est alors remplie.

Il peut arriver que les clients n'exercent pas leurs droits contractuels et n'utilisent pas la carte-cadeau en totalité. IFRS 15 appelle ces droits qui ne sont pas exercés des « droits abandonnés ». Si l'entité s'attend à avoir droit à un montant de droits abandonnés (c.-à-d. qu'elle prévoit que les clients n'exerceront pas leurs droits en totalité), elle comptabilise le montant en produits des activités ordinaires proportionnellement au rythme de comptabilisation des biens et services fournis aux clients. Pour déterminer si elle a droit à un montant de droits abandonnés, l'entité doit appliquer les indications relatives aux limitations des estimations de contrepartie variable (se reporter à la question 6). Plus précisément, un montant de droits abandonnés ne peut être comptabilisé que s'il est hautement probable que la comptabilisation ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé. Lorsqu'une entité ne dispose pas de suffisamment

d'informations pour prédire si elle aura droit à un montant de droits abandonnés, elle ne comptabilise le montant que lorsque la probabilité que les clients exercent leurs droits restants est *faible*.



EXEMPLE : COMPTABILISATION DES CARTES-CADEAUX

Une entité vend à un client une carte-cadeau de 100 $ qui ne comporte pas de date d'expiration. Elle tient des statistiques sur les ventes de cartes-cadeaux et l'exercice des droits et elle a constaté que seulement 80 % des droits relatifs à ces cartes sont exercés, et que 20 % des droits sont abandonnés.

Elle croit que ces informations ont une bonne valeur prédictive. En outre, l'entité applique les indications sur la limitation des estimations de contrepartie variable et elle détermine qu'il est hautement probable qu'il n'y aura pas d'ajustement à la baisse important des produits des activités ordinaires si les montants des droits abandonnés sont comptabilisés en produits des activités ordinaires (c.-à-d. si elle utilise un rythme de comptabilisation approprié). Il est donc approprié de comptabiliser ces montants de droits abandonnés en produits des activités ordinaires.

L'entité comptabilisera d'abord un passif sur contrat à l'égard de la carte-cadeau de 100 $. Elle devra aussi comptabiliser un pourcentage de droits abandonnés de 20 %. Cependant, comme ce montant ne peut être comptabilisé d'avance, il demeurera initialement dans le montant de passif sur contrat (100 $).

À mesure que le client exerce ses droits en effectuant des achats avec la carte-cadeau, le montant de droits abandonnés peut être comptabilisé. Au cours de l'exercice 1, le client effectue un achat de 50 $ avec la carte-cadeau. Par conséquent, lorsque cet achat est effectué, l'entité comptabilise non pas 50 $ en produits des activités ordinaires, mais plutôt 62,50 $, en fonction du pourcentage prévu de droits abandonnés (c.-à-d. 50 $ *(100/80)).

17. Garanties

Comment les garanties sont-elles comptabilisées en vertu d'IFRS 15?

Les indications d'IFRS 15 sur les garanties reconnaissent l'existence de différents types de garanties. Ainsi, selon IFRS 15, les garanties sont de deux types, à savoir une garantie qui procure une assurance et une garantie qui procure un service. La distinction entre ces deux types de garanties réside dans ce que la garantie fournit simplement l'assurance que le produit est conforme aux spécifications convenues, ou que la garantie procure un service en plus de cette assurance.

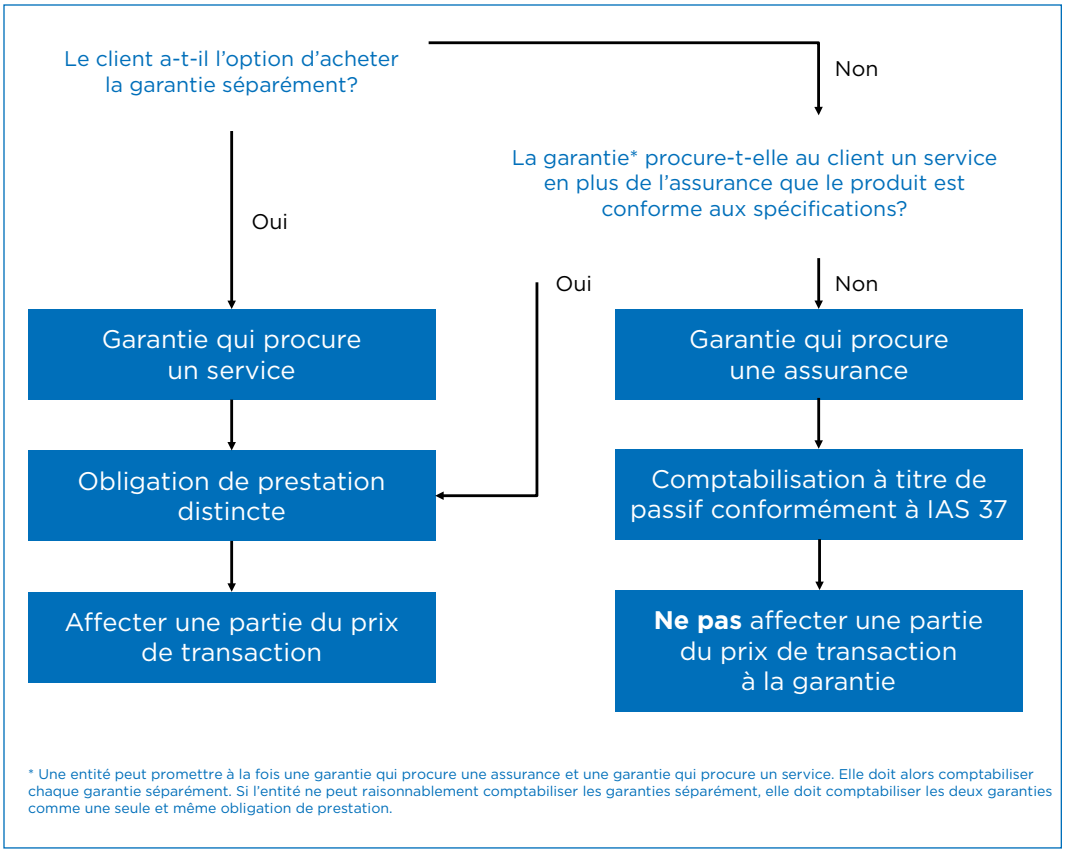
Si le client a l'option d'acheter la garantie, il s'agit d'une « garantie qui procure un service », et elle doit être comptabilisée comme une obligation de prestation distincte.

Si le client *n'a pas* l'option d'acheter la garantie séparément, la garantie ne constitue alors peut-être pas un service distinct, mais simplement une assurance au sujet du produit concerné. Il faut donc procéder à une évaluation pour déterminer si le client reçoit néanmoins un service. Voici des exemples de facteurs à prendre en considération dans le cadre de cette évaluation :

- l'obligation légale de fournir la garantie;
- la durée de la garantie;
- la nature des tâches que l'entité promet d'effectuer.

S'il est déterminé qu'aucun service distinct n'est fourni, la garantie est considérée comme une « garantie qui procure une assurance ». Ce type de garantie est comptabilisé selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

Reportez-vous aux étapes présentées dans l'arbre de décision qui suit pour déterminer la nature et le traitement comptable des garanties :



EXEMPLE : COMPTABILISATION D'UNE GARANTIE

Exemple

Un client conclut avec un fabricant de machinerie lourde un contrat portant sur l'achat d'un tracteur pour 100 000 $. Tout l'équipement vendu par le fabricant s'accompagne d'une garantie type d'un an, qui précise que l'équipement est conforme aux spécifications convenues et qu'il fonctionnera de la façon indiquée pour une période d'un an à compter de la date d'achat.

Lors de la conclusion du contrat, le client a aussi demandé à acheter une garantie supplémentaire de deux ans, au prix de 2 000 $, qui entre en vigueur au moment où la garantie type d'un an prend fin.

Le contrat comporte donc deux garanties :

1. une garantie qui procure une assurance—pour la première année qui suit l'achat;
2. une garantie qui procure un service—pour les deux années qui suivent la date d'échéance de la garantie type initiale.

Comme le client a l'option d'acheter la garantie supplémentaire séparément, il s'agit d'une garantie qui procure un service et qui est comptabilisée comme une obligation de prestation distincte. L'entité comptabilise un passif de 2 000 $ (plutôt que des produits des activités ordinaires) jusqu'à ce que l'obligation de prestation soit remplie.

La garantie qui procure une assurance est comptabilisée conformément à IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

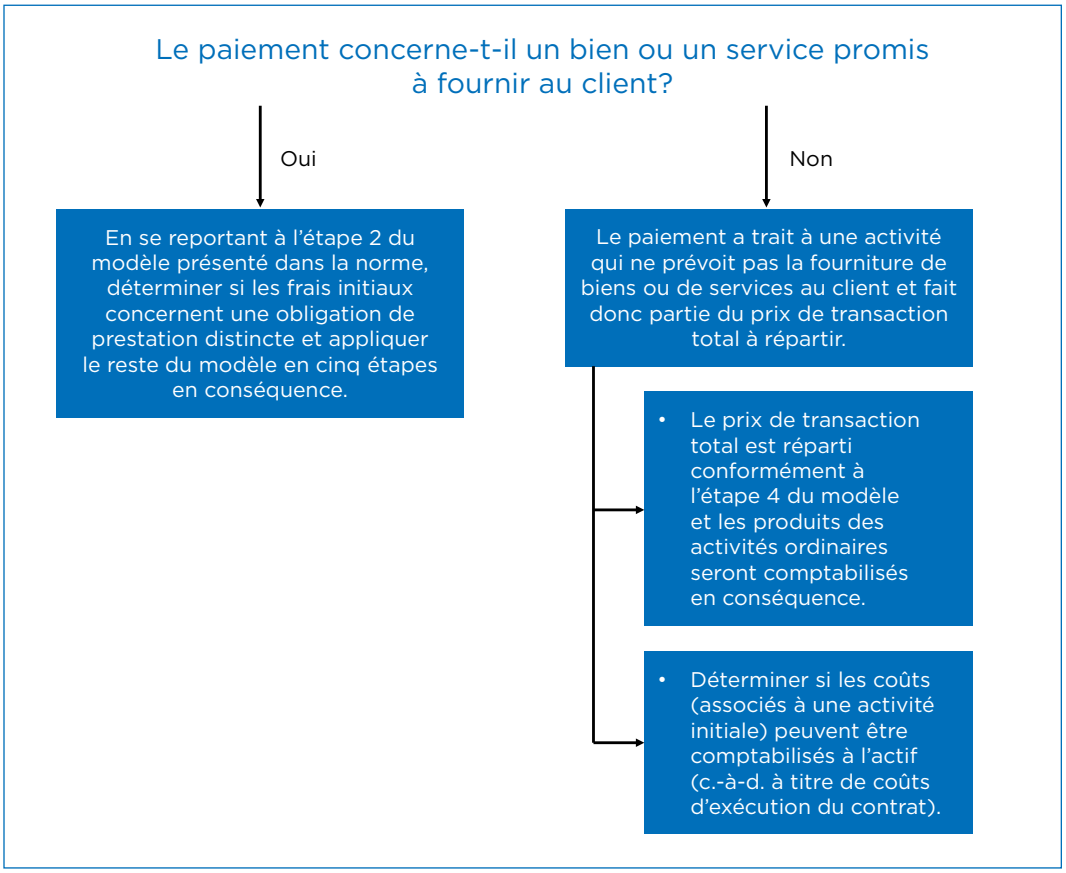
18. Frais initiaux non remboursables

Comment les frais initiaux non remboursables (par exemple des droits d'adhésion ou des frais de mise en service) sont-ils comptabilisés?

L'entité doit apprécier si les frais non remboursables sont liés à une obligation de prestation distincte.

Lorsque les frais initiaux représentent un paiement anticipé pour des biens ou des services à venir, ils ne sont comptabilisés en produits des activités ordinaires qu'au moment où ces biens ou services sont fournis.

Reportez-vous à l'arbre de décision qui suit pour connaître le traitement comptable approprié de ces frais.

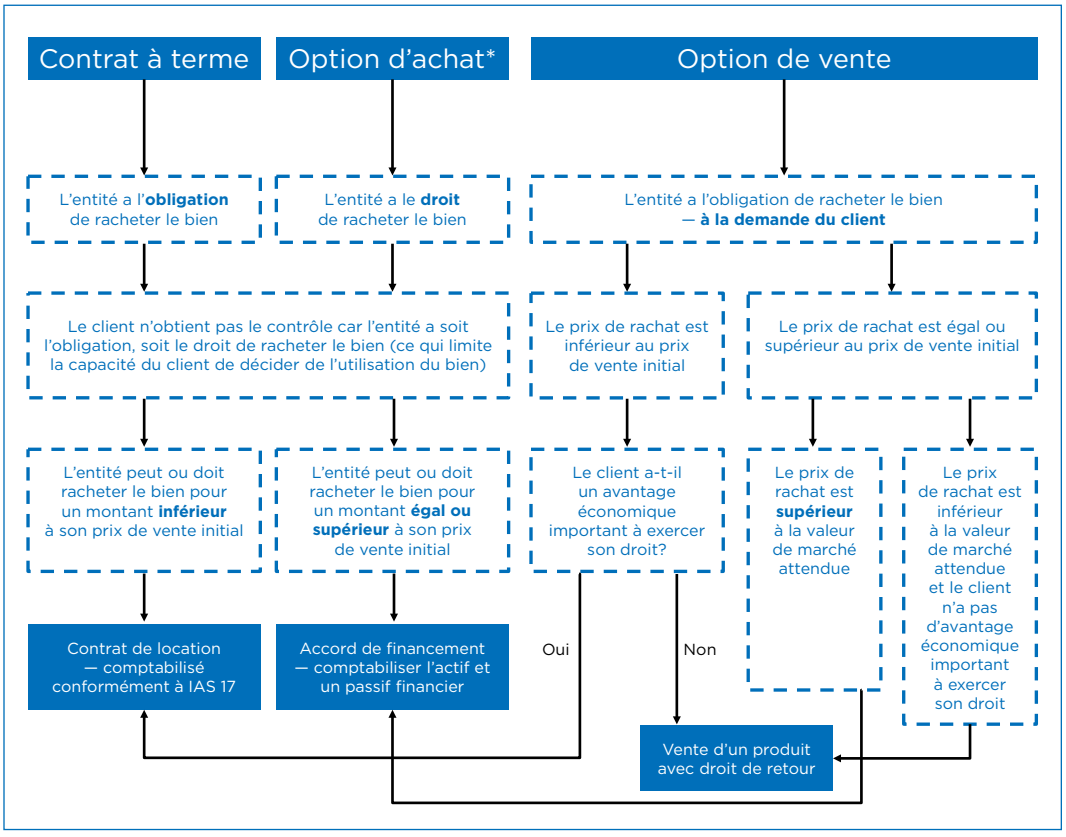


19. Accords de rachat

En quoi consiste exactement un « accord de rachat » et quelle est son incidence sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires en vertu d'IFRS 15?

Les accords de rachat sont des contrats en vertu desquels une entité vend un bien à un client, mais 1) promet, ou 2) a l'option de racheter le bien. Il n'est pas nécessaire que l'actif racheté soit celui qui a été vendu à l'origine au client; il peut s'agir d'un actif qui est le même dans une large mesure, ou même d'un actif qui est un composant de l'actif acheté à l'origine.

Les accords de rachat revêtent généralement l'une des trois formes suivantes : 1) un contrat à terme[16], 2) une option d'achat[17] ou 3) une option de vente[18]. Le traitement comptable dépendra d'un certain nombre de facteurs, qui sont illustrés dans l'arbre de décision qui suit.



* L'option d'achat doit être *importante* pour être visée par IFRS 15.

16 L'entité a une obligation de racheter l'actif.

17 L'entité a un droit de racheter l'actif.

18 L'entité a une obligation de racheter l'actif à la demande du client.

EXEMPLE : ACCORD DE RACHAT

Un constructeur automobile (c.-à-d. un équipementier) conclut avec un courtier en crédit-bail un contrat portant sur la vente de 40 unités d'un modèle précis du véhicule A au prix de 20 000 $ l'unité. À la demande du courtier en crédit-bail, l'équipementier convient de racheter toutes les unités invendues six mois après la date de la vente. L'accord prévoit que les véhicules seront rachetés pour une valeur de 19 000 $ l'unité. Au moment du rachat, la valeur de marché est censée être de 16 000 $ l'unité.

En vertu des IFRS actuelles, bien que le principe existe, il n'y a pas d'indication détaillée sur le traitement comptable de ce type d'opération. Cependant, en vertu d'IFRS 15 (si l'on applique l'arbre de décision qui précède), cet accord de rachat est une option de vente, car le courtier en crédit-bail a le droit d'exiger que l'équipementier rachète les unités.

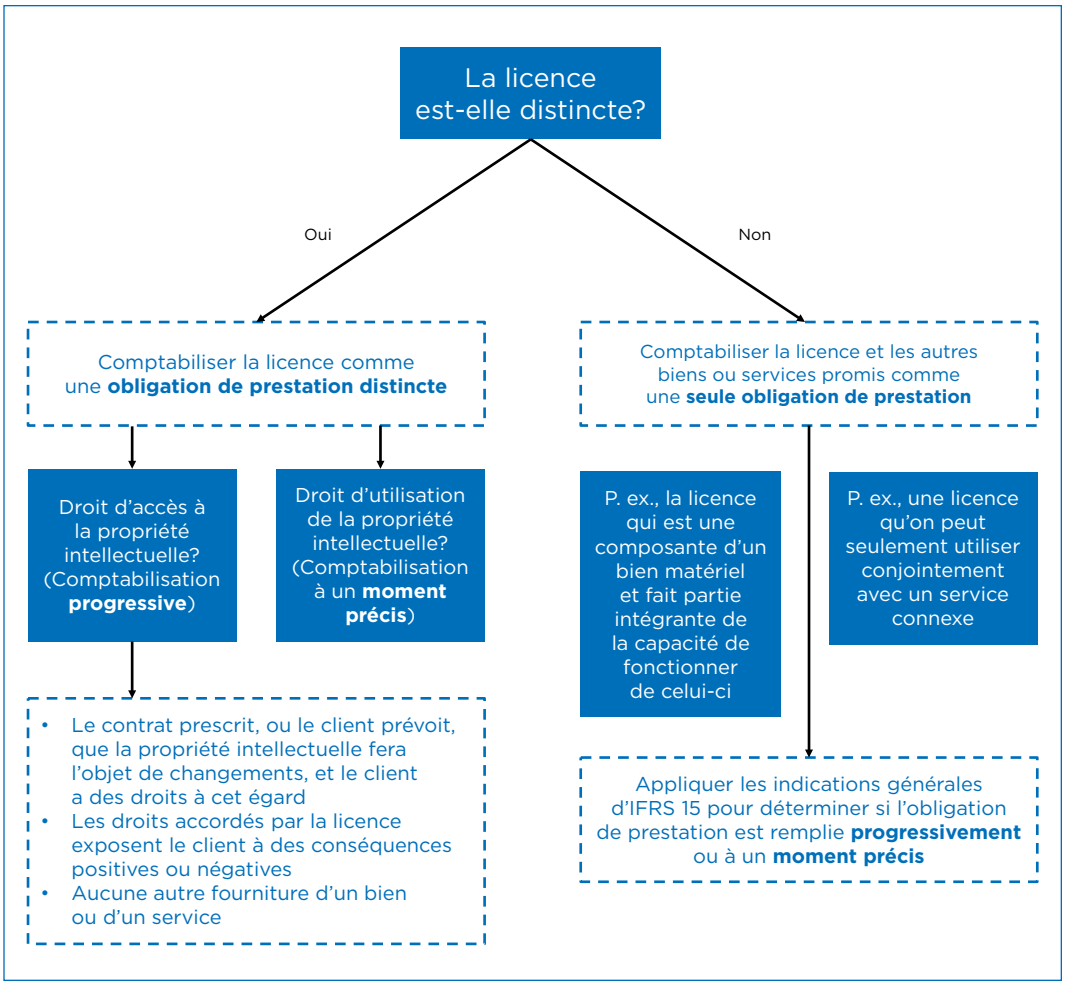
Le prix de rachat étant de 19 000 $ l'unité, soit un prix inférieur au prix de vente initial de 20 000 $, il faut donc procéder à une évaluation pour déterminer si le client a un avantage économique important à exercer son droit. Dans cet exemple, la valeur de marché de ces véhicules à la fin de la période de six mois est censée être de 16 000 $.

On pourrait faire valoir que le client a un avantage économique important à exercer son droit, car le montant reçu de l'équipementier excède la valeur de marché prévue. Dans ce cas, cette opération n'est pas une « vente » qui génère des produits des activités ordinaires entrant dans le champ d'application d'IFRS 15, mais plutôt un contrat de location à comptabiliser conformément à IAS 17.

20. Licences

Les indications énoncées dans IFRS 15 au sujet des licences semblent très précises, et le point de départ consiste à évaluer si une licence est distincte. Comment procède-t-on à cette évaluation?

C'est exact. IFRS 15 énonce des indications très précises au sujet du traitement comptable des licences. Il n'existe pas d'indications détaillées comparables dans les IFRS actuelles à ce sujet. Les licences donnent des droits sur la propriété intellectuelle d'une entité et établissent les obligations de celle-ci quant à l'octroi de ces droits. Comme on retrouve les licences dans de nombreux secteurs d'activité (par exemple les logiciels et la technologie, les médias, les franchises, etc.), ces nouvelles indications peuvent avoir une incidence considérable. On peut utiliser l'arbre de décision pour déterminer le traitement comptable approprié des licences.



Comme on le voit dans l'arbre de décision, s'il est déterminé qu'une licence est distincte, l'entité doit ensuite déterminer la nature de la licence pour établir le rythme de comptabilisation des produits des activités ordinaires. Si celle-ci est un « droit d'accès », les produits des activités ordinaires affectés à la licence sont comptabilisés progressivement. Si celle-ci est un « droit d'utilisation », les produits des activités ordinaires affectés à la licence sont comptabilisés à un moment précis.

EXEMPLE : LICENCES DE PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

Source Exemple 55
IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

[TRADUCTION] *Le présent exemple accompagne IFRS 15 mais n'en fait pas partie intégrante. Il vise à illustrer des aspects de cette norme et non pas à fournir des commentaires interprétatifs.*

Une entité conclut avec un client un contrat portant sur l'octroi (pour une période de trois ans) de droits sur la propriété intellectuelle relativement à la conception et au processus de production d'un bien. Le contrat précise également que le client obtiendra les mises à jour des biens ou services visés par les droits sur la propriété intellectuelle pour de nouvelles conceptions ou processus de production qui pourraient être développés par l'entité.

Les mises à jour sont essentielles à l'utilisation de la licence par le client, car ce dernier exerce ses activités dans un secteur où les technologies évoluent rapidement. L'entité ne vend pas les mises à jour séparément, et le client n'a pas l'option d'acheter la licence sans les mises à jour.

L'entité évalue les biens et services promis au client pour déterminer quels biens et services sont distincts conformément au paragraphe 27 d'IFRS 15. Elle détermine que bien qu'elle puisse conclure que le client peut tirer parti de la licence prise isolément, sans les mises à jour (voir l'alinéa 27(a) d'IFRS 15), cet avantage serait limité parce que le client a absolument besoin des mises à jour pour continuer à utiliser la licence dans l'environnement technologique en constante évolution dans lequel il exerce ses activités. Pour déterminer si la condition de l'alinéa 27(b) d'IFRS 15 est remplie, l'entité tient compte du fait que le client n'a pas la possibilité d'acheter la licence sans les mises à jour, et que l'avantage dont il bénéficie sans les mises à jour est limité. Elle conclut que la licence et les mises à jour sont étroitement liées, et que la promesse d'accorder la licence n'est pas une promesse distincte à l'intérieur du contrat, car elle ne peut être identifiée séparément de la promesse de fournir les mises à jour (conformément à la condition énoncée à l'alinéa 27(b) et aux facteurs présentés au paragraphe 29 d'IFRS 15).

L'entité applique les paragraphes 31 à 38 d'IFRS 15 pour déterminer si l'obligation de prestation (qui comprend la licence et les mises à jour) est remplie à un moment précis ou progressivement. L'entité conclut que, puisque 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, l'obligation de prestation est remplie progressivement, conformément à l'alinéa 35(a) d'IFRS 15.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Discussions de l'IASB

L'IASB a discuté de la question des licences lors de sa réunion de février 2015[19].

L'IASB a décidé d'améliorer l'utilité et la compréhensibilité du Guide d'application d'IFRS 15. À cette fin, il a été proposé de préciser que la promesse que l'entité fait au client lorsqu'elle accorde une licence consiste à lui donner un droit d'accès à sa propriété intellectuelle (obligation remplie progressivement) lorsque le contrat prescrit, ou le client prévoit raisonnablement, que l'entité entreprendra des activités (qui ne fournissent pas un bien ou un service au client) qui auront une incidence importante sur l'utilité de la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits.

L'utilité de la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits est considérablement affectée dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

- les activités prévues de l'entité sont censées modifier la forme (p. ex. la conception) ou la fonctionnalité (p. ex. la capacité d'exécuter une fonction ou une tâche) de la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits;
- la valeur de la propriété intellectuelle pour le client provient en majeure partie, ou dépend, des activités prévues de l'entité. Par exemple, la valeur d'une marque ou d'un logo découle généralement, et dépend, des activités continues de l'entité relativement au soutien ou au maintien de la propriété intellectuelle.

L'IASB a aussi précisé que lorsque la propriété intellectuelle possède une fonctionnalité spécifique importante (c.-à-d. la capacité de traiter une opération, d'accomplir une fonction ou une tâche ou d'être jouée ou diffusée), par exemple un logiciel ou un contenu médiatique, son utilité découle en grande partie de cette fonctionnalité et elle n'est pas affectée par les activités de l'entité qui ne modifient pas cette fonctionnalité (p. ex. les activités promotionnelles).

L'IASB a déterminé qu'il n'était pas nécessaire d'apporter des précisions au Guide d'application d'IFRS 15 relativement à la détermination du moment où une entité doit évaluer la nature d'une licence, dans les circonstances où une licence n'est pas une obligation de prestation distincte. L'IASB a décidé qu'une clarification n'était pas nécessaire parce qu'il y a des indications adéquates dans IFRS 15 et la base des conclusions qui l'accompagne.

L'IASB a décidé d'apporter les précisions suivantes quant à la portée et à l'applicabilité du Guide d'application en ce qui a trait aux redevances en fonction des ventes ou aux redevances en fonction de l'utilisation promises en échange de l'octroi d'une licence de propriété intellectuelle :

- L'entité ne doit pas diviser une redevance en une fraction qui est visée par l'exception concernant les redevances en fonction des ventes ou de l'utilisation, et une fraction qui n'est pas visée par cette exception (et qui, par conséquent, serait assujettie aux indications générales relatives à la contrepartie variable, y compris aux limitations des estimations de contrepartie variable).
- L'exception concernant les redevances en fonction des ventes ou de l'utilisation devrait s'appliquer chaque fois que le principal élément concerné par la redevance est une licence de propriété intellectuelle.

L'IASB a déterminé qu'une clarification du Guide d'application d'IFRS 15 en ce qui a trait aux limitations contractuelles dans le contexte d'un contrat de licence n'était pas nécessaire parce qu'il y a des indications adéquates dans IFRS 15 et la base des conclusions qui l'accompagne[20].

19 Note—Il s'agissait d'une réunion commune de l'IASB et du FASB.

20 Note—Les décisions prises par l'IASB n'étaient pas nécessairement les mêmes que celles du FASB.

21. Droit significatif

IFRS 15 contient des indications précises relativement aux « biens ou services supplémentaires offerts au client en option » et exige que l'on détermine si l'option confère un « droit significatif ». Qu'est-ce qu'un « droit significatif » et comment effectue-t-on cette évaluation?

Il arrive que dans le cadre d'un contrat une entité accorde au client l'option d'acquérir des biens ou des services supplémentaires gratuitement ou à rabais, sous la forme de programmes de fidélisation, d'octroi de points-cadeaux, d'incitations à la vente, d'options de renouvellement de contrat, etc. Dans les IFRS actuelles, les indications les plus pertinentes à cet égard se trouvent dans IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle*, mais ces indications visent précisément les programmes de fidélisation. Elles seront remplacées par les indications d'IFRS 15 relativement aux « biens ou services supplémentaires offerts au client en option ».

Si l'option confère au client un droit qu'il n'aurait pas obtenu s'il n'avait pas conclu le contrat (par exemple un droit qui s'ajoute aux droits accordés à d'autres clients de la même région ou du même marché), le client paie effectivement à l'avance pour des biens ou des services à venir. Si l'option confère au client un « droit significatif », elle doit alors être comptabilisée comme une obligation de prestation distincte.

Cependant, si l'option confère simplement au client la capacité d'acquérir des biens ou des services supplémentaires à un prix correspondant au prix de vente spécifique, cette option ne confère pas un « droit significatif » même si on ne peut obtenir le droit qu'en concluant un contrat.

Lorsqu'il a été déterminé qu'un droit significatif existe et que l'obligation de prestation est distincte, une partie du prix de transaction total doit être affectée à ce droit. Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, il doit faire l'objet d'une estimation. Pour déterminer cette valeur, l'entité doit tenir compte, dans son estimation :

- de toute réduction dont bénéficierait le client sans exercer l'option;
- de la probabilité que l'option soit exercée.

Le concept du « droit significatif » et les indications correspondantes visaient à établir une distinction entre les options permettant d'acquérir des biens ou des services supplémentaires et les offres promotionnelles. Pour l'élaboration d'indications plus particulières sur la façon d'établir cette distinction, les conseils ont observé que les notions d'« importance » et d'« ajout » sont à la base de la signification d'un « droit significatif » et qu'elles devraient être prises en considération aux fins de distinguer une option d'une offre promotionnelle.

EXEMPLE : DROIT SIGNIFICATIF

Une entité effectue la distribution en gros de produits destinés aux salons de coiffure, que seuls les membres, qui paient un droit d'adhésion, peuvent se procurer. Pour étendre ses activités et accroître sa part de marché, elle décide de ne plus limiter l'accès à ses produits aux seuls membres et elle permet à de nouveaux clients d'effectuer des achats sans devoir se procurer une carte de membre. Tous les nouveaux clients ont droit à un rabais de 10 % sur les achats qu'ils pourraient effectuer au cours du mois de mai.

Cependant, pour encourager les membres actuels à continuer de faire des achats et à augmenter leur volume d'achat, elle leur offre un rabais de 30 % sur tous les achats effectués au cours du mois de mai s'ils achètent le produit X pendant le mois d'avril.

Dans ce cas particulier, le rabais de 30 % reflète un ajout de 20 % en comparaison du rabais de 10 % offert de manière générale aux autres clients. Cette option (c.-à-d. le rabais additionnel) n'est accordée qu'aux clients qui, à la fois, sont des membres et effectuent des achats pendant le mois d'avril, ce qui semble indiquer qu'un droit significatif existe.

Le distributeur doit aussi tenir compte du prix de vente spécifique. Si l'option concerne uniquement l'achat de biens ou de services à leur prix de vente spécifique, il ne s'agit alors pas d'un droit significatif. Le client acquiert ici des biens et des services à venir à un montant inférieur à leur prix de vente spécifique et, par conséquent, un droit significatif existe bel et bien, et ce droit doit être comptabilisé comme une obligation de prestation distincte.

Le rabais de 10 % offert à tous les autres clients constitue simplement une « incitation à la vente » et il doit être comptabilisé à ce titre.

Programmes de fidélisation

Un programme de fidélisation qui confère au client un droit significatif (dont il a été question précédemment) donne lieu à une obligation de prestation à laquelle une partie de la contrepartie prévue au contrat doit être affectée.

EXEMPLE : PROGRAMME DE FIDÉLISATION

Source Exemple 52
IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

[TRADUCTION] *Le présent exemple accompagne IFRS 15 mais n'en fait pas partie intégrante. Il vise à illustrer des aspects de cette norme et non pas à fournir des commentaires interprétatifs.*

Une entité s'est dotée d'un programme de fidélisation de la clientèle selon lequel le client obtient un point de fidélité par tranche de 10 unités monétaires (UM) d'achats. Chaque point peut être échangé contre un rabais de 1 UM sur tout achat futur des produits de l'entité. Au cours d'un exercice, les clients achètent des produits pour une valeur de 100 000 UM et obtiennent 10 000 points applicables à des achats futurs. La contrepartie est un montant déterminé, et le prix de vente spécifique des produits achetés est de 100 000 UM. L'entité s'attend à ce que 9 500 points soient échangés. Compte tenu de cette probabilité, elle estime que le prix de vente spécifique d'un point est de 0,95 UM (soit 9 500 UM au total), conformément au paragraphe B42 d'IFRS 15.

Les points confèrent aux clients un droit significatif qui ne leur serait pas accordé en l'absence de contrat. L'entité conclut ainsi que la promesse d'accorder des points est une obligation de prestation. Elle répartit le prix de transaction (100 000 UM) entre le produit et les points sur la base du prix de vente spécifique, de la manière suivante :

Produit = 91 324 [soit 100 000 UM × (prix de vente spécifique de 100 000 UM ÷ 109 500 UM]

Points = 8 676 [soit 100 000 UM × (prix de vente spécifique de 9 500 UM ÷ 109 500 UM)]

À la fin du premier exercice, 4 500 points ont été échangés et l'entité continue de s'attendre à l'échange d'un total de 9 500 points. Elle comptabilise des produits des activités ordinaires au titre des points de fidélité de 4 110 UM [(4 500 points ÷ 9 500 points) × 8 676 UM] et un passif sur contrat de 4 566 UM (8 676 UM – 4 110 UM) au titre des points non échangés à la fin du premier exercice.

À la fin du deuxième exercice, un montant cumulé de 8 500 points ont été échangés. L'entité met à jour son estimation des points qui seront échangés et elle s'attend maintenant à ce que 9 700 points soient échangés. Elle comptabilise des produits des activités ordinaires au titre des points de fidélité de 3 493 UM {[(total des points échangés, 8 500 ÷ total des points censés être échangés, 9 700) × affectation initiale de 8 676 UM] – montant de 4 110 UM comptabilisé au cours du premier exercice). Le solde du passif sur contrat est de 1 073 UM (affectation initiale de 8 676 UM – produits des activités ordinaires cumulés comptabilisés de 7 603 UM).

Options de renouvellement

Les options de renouvellement confèrent généralement au client le droit de continuer d'acquérir des biens ou des services supplémentaires en vertu des conditions précisées dans le contrat en cours. Elles peuvent être considérées comme des biens ou des services supplémentaires offerts au client en option si elles confèrent un « droit significatif ». Par conséquent, des évaluations plus poussées des faits et circonstances sont nécessaires.

EXEMPLE : OPTIONS DE RENOUVELLEMENT

Examinons les exemples suivants :

Option	Droit significatif
Une entité conclut avec un client un contrat portant sur la fourniture du nouveau iPhone et d'un service qui comprend (notamment) 2 000 minutes par mois, dans l'ensemble du Canada, pour 70 $ par mois. Si le client dépasse le nombre de minutes allouées, il devra payer le prix de vente spécifique de 0,35 $ la minute pour les minutes supplémentaires.	Non. Le prix facturé pour les minutes supplémentaires reflète le prix de vente spécifique.
Une entité conclut avec un client un contrat suivant lequel le client doit payer des frais initiaux non remboursables importants (qui ne concernent pas le bien ou le service précis promis), qui donnent au client le droit de renouveler le contrat annuellement sans devoir payer de frais supplémentaires.	Oui. Car le client peut renouveler son abonnement sans frais (cette valeur étant importante dans le contexte du contrat).

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Le Groupe mixte a discuté de la question des « biens ou services supplémentaires offerts au client en option » lors de sa réunion d'octobre 2014. Les questions précises suivantes ont été portées à son attention :

- Faut-il déterminer si une option confère un droit significatif uniquement dans le contexte de la transaction considérée comme conclue avec un client ou également dans le contexte des transactions passées et des transactions futures prévues avec ce dernier?
- L'évaluation qui consiste à déterminer si l'option confère un droit significatif est-elle uniquement une évaluation quantitative ou faut-il tenir compte également de facteurs qualitatifs?

La plupart des membres du Groupe mixte étaient d'avis que les transactions passées conclues avec le client et les transactions futures prévues avec ce dernier, de même que les faits et circonstances qui ne sont pas rattachés à la transaction considérée avec le client devraient être pris en compte aux fins de déterminer si une option confère un droit significatif au client, y compris la façon dont un droit est cumulable progressivement.

Au sujet de la deuxième question, la plupart des membres du Groupe mixte étaient d'avis que pour déterminer si l'option confère un droit significatif, il faut tenir compte à la fois des facteurs quantitatifs et qualitatifs.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse www.ifrs.org ou en cliquant ici.

22. Ventes à livrer

***Les exemples qui accompagnaient IAS 18* Produits des activités ordinaires comportaient des indications sur les « ventes à livrer » et faisaient état de conditions précises qui devaient être réunies pour que des produits des activités ordinaires soient comptabilisés dans le cadre de ces opérations. Y a-t-il des indications semblables dans IFRS 15? Les indications sont-elles différentes?**

Oui. En vertu d'IFRS 15, il existe des indications semblables, mais les conditions diffèrent quelque peu. Bien que le principe sous-jacent de l'évaluation de ces opérations soit semblable, il y a certaines différences en ce qui a trait aux conditions; il faut donc tout de même procéder à un examen minutieux.

Les accords de ventes à livrer sont des contrats en vertu desquels l'entité facture à son client un produit donné qu'elle lui a vendu, mais dont elle conserve la possession matérielle jusqu'à ce que le produit soit ultérieurement fourni au client.

Pour déterminer si des produits des activités ordinaires peuvent être comptabilisés dans le cadre d'une vente à livrer, l'entité doit d'abord déterminer si le contrôle a été transféré au client (ce qu'elle ferait pour tout autre type de vente en vertu d'IFRS 15) en examinant les indicateurs relatifs au transfert du contrôle. L'un des indicateurs concerne la possession matérielle de l'actif; cependant, la possession matérielle ne coïncide pas toujours avec le contrôle

(notamment dans le cas des accords de ventes à livrer). Pour déterminer si le contrôle a été transféré dans le cadre de ce type d'accord, les conditions précises énoncées dans IFRS 15 relativement aux accords de ventes à livrer doivent *toutes* être réunies pour que des produits des activités ordinaires puissent être comptabilisés.

Les *conditions supplémentaires* précises relatives à la comptabilisation des produits des activités ordinaires dans le cadre d'accords de ventes à livrer sont énumérées dans le tableau ci-après. Le tableau présente également une comparaison de ces conditions et des conditions énoncées dans IAS 18 pour faire ressortir les différences.

IAS 18	IFRS 15
• L'acheteur **reconnaît** spécifiquement **les instructions de livraison différée**.	• La vente à livrer doit avoir un motif réel (p. ex., le client l'a demandée).
• Le bien est disponible, **identifié et prêt** à être livré à l'acheteur au moment où la vente est comptabilisée.	• Le produit doit être **identifié séparément** comme appartenant au client. • Le produit **doit être prêt à livrer** au client.
• Il est **probable** que la livraison sera faite.	
	• L'entité **n'a pas le loisir d'utiliser le produit ou de le destiner** à un autre client.
• Les **conditions habituelles de paiement** sont applicables.	

L'entité qui a transféré le contrôle des biens et qui satisfait au critère de comptabilisation des produits des activités ordinaires s'appliquant aux ventes à livrer doit également déterminer si elle offre d'autres services (par exemple, en ce qui concerne la garde des biens). Si c'est le cas, une partie du prix de transaction doit être affecté à chaque obligation de prestation distincte (c.-à-d. les biens et la garde des biens).

23. Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

En vertu d'IFRS 15, quelles indications s'appliquent à la comptabilisation des opérations dans le contexte des entités qui agissent pour leur propre compte ou comme mandataires?

IFRS 15 énonce des indications au sujet des situations où une entité agit pour son propre compte ou comme mandataire. Elle présente des indicateurs précis pour aider à déterminer si l'entité agit comme mandataire.

On suppose que si une entité a le contrôle du bien ou du service avant de le fournir au client, elle agit pour son propre compte. Il ne s'agit cependant pas d'une conclusion définitive, car il en va autrement par exemple si l'entité n'obtient que momentanément le titre de propriété d'un produit.

Les faits énumérés ci-dessous sont des indicateurs que l'entité agit comme mandataire (et qu'elle n'a donc pas le contrôle sur le bien ou le service avant qu'il ne soit fourni au client) :

- la responsabilité première de l'exécution du contrat incombe à un tiers [IFRS 15.B37(a)];
- l'entité n'est pas exposée au risque sur stocks avant ou après la commande des biens par le client, durant l'expédition ou en cas de retour [IFRS 15.B37(b)];
- l'entité n'a aucune latitude pour fixer les prix des biens ou des services du tiers, de sorte que l'avantage qu'elle peut tirer de ces biens ou services est limité [IFRS 15.B37(c)];
- la contrepartie versée à l'entité prend la forme d'une commission [IFRS 15.B37(d)];
- l'entité n'est pas exposée au risque de crédit pour ce qui est du montant à recevoir du client en échange des biens ou des services du tiers [IFRS 15.B37(e)].

Il est essentiel d'identifier la nature de la promesse de l'entité lorsque l'on détermine si celle-ci agit pour son propre compte ou comme mandataire. La nature de la promesse de l'entité n'est pas toujours évidente, et les indicateurs présentés dans IFRS 15 (voir ci-dessus) visent à aider à effectuer cette évaluation.

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Le Groupe mixte a examiné la question de la présentation du montant brut ou du montant net (c.-à-d. selon que l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire) lors de sa réunion de juillet 2014. Les questions précises suivantes ont été portées à son attention :

- Quelle devrait être l'interaction entre les indicateurs énoncés dans IFRS 15 en ce qui a trait aux entités qui agissent pour leur propre compte ou comme mandataire et le principe selon lequel une entité qui agit pour son propre compte contrôle le bien ou le service avant qu'il ne soit fourni au client?
- Comment ces indicateurs devraient-ils être appliqués à certains types de contrats (en particulier ceux qui concernent des biens incorporels et des services et ceux pour lesquels les indicateurs fournissent des éléments d'information contradictoires)?
- Si une entité détermine qu'elle agit pour son propre compte et que l'intermédiaire auquel elle fournit des biens ou des services est un mandataire, quel montant de produits des activités ordinaires doit-elle comptabiliser si elle reçoit de l'intermédiaire un montant net de trésorerie (c.-à-d. le montant obtenu du client final moins la commission retenue), mais ne connaît pas le montant payé par le client final?

SUIVI DE L'ÉVOLUTION DES QUESTIONS

Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

- Comment les indications sur la répartition du prix de transaction devraient-elles être appliquées à une opération dans laquelle l'entité agit pour son propre compte pour certains biens ou services et comme mandataire pour d'autres biens ou services?

Les membres du Groupe mixte ont indiqué que la question de savoir si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire requiert l'exercice du jugement en vertu des IFRS actuelles et qu'il faudra vraisemblablement faire largement appel au jugement pour l'application de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires.

Ils ont aussi souligné que les indicateurs présentés dans IFRS 15 à ce sujet s'apparentent à ceux que présentent les indications actuelles sur les produits des activités ordinaires.

La discussion des membres du Groupe mixte a, au final, permis d'informer l'IASB des difficultés que l'application de ces indications est susceptible de poser. L'IASB a demandé aux permanents de procéder à une recherche plus approfondie sur cette question.

On peut télécharger les enregistrements ou les comptes rendus des réunions sur les sujets qui figurent au programme du Groupe mixte à l'adresse **www.ifrs.org** ou en cliquant **ici**.

24. Modification de contrat

Comment comptabilise-t-on une modification de contrat? Par exemple, les modifications sont fréquentes dans le cas de contrats de construction ou d'autres contrats de services à long terme. Comment ces modifications doivent-elles être comptabilisées en vertu d'IFRS 15?

IFRS 15 énonce des indications précises sur la modification de contrat, c'est-à-dire un « changement qui touche l'étendue et/ou le prix d'un contrat et qui est approuvé par les parties au contrat ».

La modification de contrat peut être comptabilisée de diverses façons, selon la nature de la modification.

Lorsque l'on examine une modification de contrat, il faut déterminer si la modification est approuvée. Il faut ensuite déterminer si elle doit être comptabilisée comme un contrat distinct. Pour qu'une modification soit comptabilisée comme un contrat distinct, les deux conditions suivantes doivent être remplies (voir l'illustration de l'arbre de décision ci-après) :

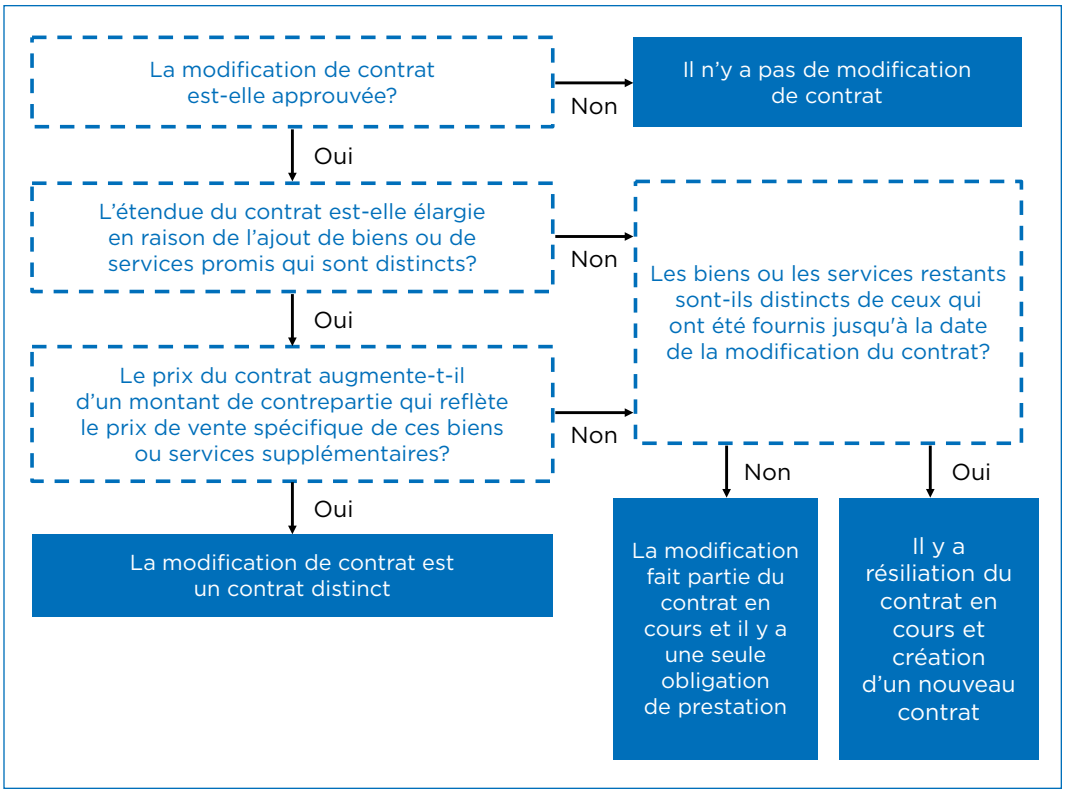
a. Il y a un élargissement de l'étendue du contrat du fait de l'ajout de biens ou de services promis qui sont distincts [IFRS 15.20(a)].
b. Le prix du contrat augmente d'un montant de contrepartie qui reflète le prix de vente spécifique du ou des biens ou des services additionnels de l'entité [IFRS 15.20(b)][21].

21 Sous réserve de certains ajustements visant à tenir compte des circonstances propres au contrat.

Si les deux conditions sont remplies, la modification de contrat est traitée comme un contrat distinct et le modèle en cinq étapes sera appliqué séparément à ce contrat. Le traitement comptable du contrat en cours demeure inchangé et le modèle en cinq étapes continuera de s'appliquer à ce contrat. L'incidence sur le plan comptable d'une telle modification est entièrement prospective.

Si les conditions ne sont pas remplies, mais que les biens et services restants sont distincts de ceux qui ont été fournis jusqu'à la date de la modification du contrat, l'entité doit traiter la modification comme s'il s'agissait d'un nouveau contrat (qui inclura à la fois les biens et services restants du contrat initial et, le cas échéant, les biens et services additionnels promis en vertu de la modification). De fait, le contrat initial est résilié. L'incidence sur le plan comptable d'une telle modification est entièrement prospective. Bien que ces modifications soient comptabilisées prospectivement et que l'on considère que le contrat initial est résilié, la contrepartie restante du contrat initial qui n'a pas été comptabilisée en produits des activités ordinaires et la contrepartie découlant de la modification du contrat sont regroupées et comptabilisées à mesure que les obligations de prestation restantes sont remplies.

Toutefois, si les biens et les services restants ne sont pas distincts de ceux qui ont été fournis jusqu'à la date de la modification du contrat, la modification sera traitée comme si elle faisait partie de l'obligation de prestation qui reste à remplir. Un ajustement doit être apporté au montant cumulé des produits des activités ordinaires pour refléter l'effet de la modification sur le prix de transaction et la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie. L'incidence d'une telle modification sur le plan comptable est rétrospective.



EXEMPLE : MODIFICATION D'UN CONTRAT SUR DES BIENS

Source Exemple 5
IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

[TRADUCTION] *Le présent exemple accompagne IFRS 15 mais n'en fait pas partie intégrante. Il vise à illustrer des aspects de cette norme et non pas à fournir des commentaires interprétatifs.*

Une entité promet de vendre 120 produits à un client pour 12 000 unités monétaires (UM) (100 UM par produit). Les produits sont fournis au client sur une période de six mois. L'entité transfère le contrôle de chaque produit à un moment précis. Après la fourniture par l'entité du contrôle de 60 produits au client, le contrat est modifié pour exiger la livraison de 30 produits supplémentaires (pour un total de 150 produits identiques) au client. Les 30 produits supplémentaires n'étaient pas inclus dans le contrat initial.

EXEMPLE : MODIFICATION D'UN CONTRAT SUR DES BIENS

Cas A — Produits supplémentaires à un prix qui reflète le prix de vente spécifique

Lorsque le contrat est modifié, le prix de la modification du contrat pour les 30 produits supplémentaires s'élève à un montant de 2 850 UM, ou 95 UM par produit. Le prix des produits supplémentaires reflète le prix de vente spécifique des produits au moment de la modification du contrat, et les produits supplémentaires sont distincts (conformément au paragraphe 27 d'IFRS 15) des produits initiaux.

Conformément au paragraphe 20 d'IFRS 15, la modification du contrat pour les 30 produits supplémentaires constitue, en fait, un nouveau contrat distinct pour des produits à venir qui n'a aucune incidence sur la comptabilisation du contrat existant. L'entité comptabilise un produit unitaire de 100 UM pour les 120 produits visés dans le contrat initial et un produit unitaire de 95 UM pour les 30 produits visés dans le nouveau contrat.

Cas B — Produits supplémentaires à un prix qui ne reflète pas le prix de vente spécifique

Au cours du processus de négociation de l'achat de 30 produits supplémentaires, les parties conviennent à l'origine d'un prix unitaire de 80 UM. Cependant, le client constate que les 60 premiers produits qui lui ont été fournis comportent de légers défauts propres à ces produits. L'entité promet un crédit partiel unitaire de 15 UM pour dédommager le client de la piètre qualité de ces produits. L'entité et le client conviennent d'intégrer le crédit de 900 UM (crédit de 15 UM × 60 produits) au prix que l'entité demande pour les 30 produits supplémentaires. En conséquence, la modification du contrat précise que le prix des 30 produits supplémentaires est de 1 500 UM, ou 50 UM le produit. Ce prix comprend le prix convenu pour les 30 produits supplémentaires, soit 2 400 UM ou 80 UM le produit, moins le crédit de 900 UM.

Au moment où la modification est apportée, l'entité comptabilise le montant de 900 UM en diminution du prix de transaction, et par conséquent en diminution des produits des activités ordinaires relativement aux 60 premiers produits fournis. Lorsqu'elle comptabilise la vente des 30 produits supplémentaires, elle détermine que le prix unitaire négocié, soit 80 UM, ne reflète pas le prix de vente spécifique des produits supplémentaires. Par conséquent, la modification du contrat ne satisfait pas aux conditions énoncées au paragraphe 20 d'IFRS 15 pour la comptabilisation du contrat comme un contrat distinct. Comme les produits qui restent à livrer sont distincts de ceux qui sont déjà fournis, l'entité applique les dispositions de l'alinéa 21(a) d'IFRS 15 et comptabilise la modification comme une résiliation du contrat initial et la création d'un nouveau contrat.

Le montant comptabilisé en produits des activités ordinaires pour chacun des produits restants est donc un mélange des différents prix, à savoir 93,33 UM {[(100 UM × 60 produits non encore fournis en vertu du contrat initial) + (80 UM × 30 produits à fournir en vertu de la modification du contrat)] ÷ 90 produits restants}.

EXEMPLE : MODIFICATION D'UN CONTRAT DE CONSTRUCTION D'UN IMMEUBLE

La société Construction construit des immeubles commerciaux. La construction de ce type d'immeuble est généralement longue et peut durer de deux à trois ans. Au cours de cette période, les spécifications des clients prévues au contrat peuvent changer.

Construction a conclu avec un client un contrat portant sur la construction d'un immeuble à bureaux de dix étages, qui devrait prendre deux années et demie. Ce contrat prévoit un montant fixe de 25 millions de dollars, et il a été déterminé qu'il s'agit d'une seule obligation de prestation.

À la fin de la première année, alors que Construction détermine qu'elle a rempli 45 % de son obligation de prestation, le client demande une modification parce qu'il veut se conformer à une nouvelle norme environnementale et qu'il faudra (notamment) changer toutes les fenêtres. Le coût total de la conformité à cette nouvelle norme pour le client sera un montant supplémentaire de 5 millions de dollars, et le coût pour Construction sera de 4,5 millions de dollars.

Les modifications demandées aux fins de la conformité ne sont pas considérées comme une obligation de prestation distincte. L'entrepreneur évalue la prestation en fonction des coûts engagés. La modification sera comptabilisée dans le cadre du contrat existant, et un ajustement sera apporté au montant cumulé des produits des activités ordinaires, de la manière suivante :

	Contrat initial	Modification	Ajustement requis
Valeur du contrat	25 000 000	30 000 000	
Coûts engagés jusqu'à la date considérée	9 000 000	9 000 000	
Coût total prévu	20 000 000	24 500 000	
Estimation du degré d'avancement en %	45 %	37 %	
Marge brute en %	20 %	18 %	
Produits des activités ordinaires comptabilisés	11 250 000	11 020 408	(229 592) $

Dispositions transitoires

25. Dispositions transitoires[22]

Quelles sont les dispositions transitoires prévues dans IFRS 15? Quels sont les avantages de chacune?

IFRS 15 prévoit deux types de dispositions transitoires possibles : 1) l'application rétrospective intégrale et 2) l'application rétrospective « modifiée ».

Application rétrospective intégrale

Suivant cette approche, IFRS 15 est appliquée rétrospectivement conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Cependant, même pour une application rétrospective (suivant laquelle les périodes antérieures seraient retraitées), IFRS 15 prévoit quelques mesures de simplification.

MESURES DE SIMPLIFICATION

- Dans le cas de tous les contrats achevés[23] qui commencent et se terminent au cours du même exercice, aucun retraitement n'est nécessaire. Ainsi, dans le cas d'une entité dont l'exercice correspond à l'année civile, si un contrat a commencé le 15 janvier 2016, et s'est terminé le 30 novembre 2016, il ne sera pas nécessaire d'effectuer un retraitement lorsque les chiffres de l'exercice 2016 sont retraités[24].
- Pour tous les contrats achevés qui prévoient une contrepartie variable, l'entité peut utiliser le prix de transaction à la date d'achèvement du contrat plutôt que d'estimer les montants de contrepartie variable pour les périodes antérieures. De fait, les entités peuvent utiliser ainsi les connaissances acquises *a posteriori* pour estimer la contrepartie variable, ce qui devrait simplifier la transition, car la somme d'informations nécessaires sera moindre et les entités n'auront pas à déterminer le prix de transaction à la fin de chaque période.
- Pour toutes les périodes présentées dans les états financiers qui sont antérieures à la date de première application (c.-à-d. le 1er janvier 2017 pour les entités dont l'exercice correspond à l'année civile), l'entité n'est pas tenue d'indiquer le montant de la contrepartie totale affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir (ni de fournir une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser ce montant).
- Les entités doivent appliquer les mesures de simplification dont elles se prévalent, le cas échéant, de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.

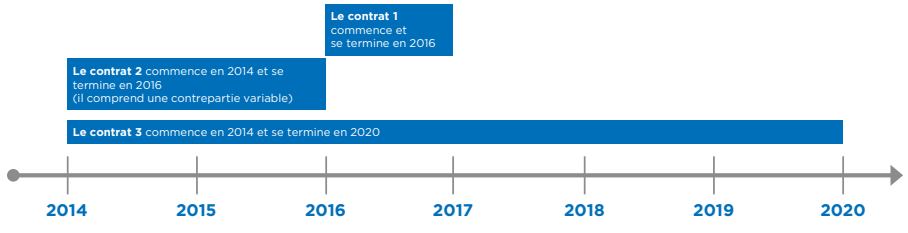
22 En avril 2015, l'IASB s'est prononcé par vote en faveur de la publication d'un exposé-sondage dans lequel il propose de reporter d'un an, soit au 1er janvier 2018, la date d'entrée en vigueur de la norme. L'application anticipée serait permise. L'analyse qui suit est fondée sur la date d'entrée en vigueur actuelle.

23 Note—Selon IFRS 15, un « contrat achevé » s'entend d'un « contrat pour lequel l'entité a fourni l'ensemble des biens ou des services identifiés selon IAS 11, IAS 18 et les interprétations connexes ». Par conséquent, un contrat achevé est un contrat suivant lequel l'entité a exécuté entièrement la prestation conformément à la norme sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires en vigueur à la date de première application d'IFRS 15. Si la prestation de l'entité est achevée mais que d'autres modifications sont apportées au prix de transaction relativement à un contrat donné, le contrat est considéré néanmoins comme un contrat achevé.

24 Note—Cette disposition s'applique également aux états financiers intermédiaires.

Application rétrospective modifiée

En vertu de cette méthode, plutôt que de retraiter les chiffres de l'exercice comparatif (par exemple l'exercice 2016), l'entité peut comptabiliser l'effet cumulatif de l'application d'IFRS 15 comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués dans l'exercice de première application (c. à d. le 1er janvier 2017 pour l'entité dont l'exercice correspond à l'année civile).



Méthode 1	Application rétrospective intégrale
Contrat 1	Le contrat 1 commence et se termine au cours du même exercice et est achevé avant la date de première application **Mesure de simplification possible — aucun retraitement** **Mesure de simplification possible — information à fournir**
Contrat 2	Ajuster le solde d'ouverture de chaque composante des capitaux propres touchée pour la première période présentée (1er janvier 2016) **Mesure de simplification possible — utiliser le prix de transaction à la fin du contrat (c.-à-d. la fin de 2016) pour la période comparative de 2016** **Mesure de simplification possible — information à fournir**
Contrat 3	Ajuster le solde d'ouverture de chaque composante des capitaux propres touchée pour la première période présentée (1er janvier 2016) **Mesure de simplification possible — information à fournir**

Méthode 2	Application rétrospective modifiée
Contrat 1	Le contrat est achevé avant la date de première application — ne pas appliquer IFRS 15
Contrat 2	Le contrat est achevé avant la date de première application — ne pas appliquer IFRS 15
Contrat 3	Ajuster le solde d'ouverture de chaque composante des capitaux propres touchée à la date de première application.

Le choix de la méthode de transition dépendra des circonstances, besoins et ressources de chaque entité. Aucune méthode n'est « meilleure » qu'une autre; chacune a ses avantages et ses désavantages. Voici quelques éléments à prendre en considération pour chaque méthode :

Application rétrospective intégrale	Application rétrospective modifiée
• Cette méthode devrait permettre aux utilisateurs de comparer les états financiers et de voir les tendances, mieux comprendre les résultats et tirer éventuellement des conclusions plus utiles, etc. • Les informations sur les tendances peuvent être diluées lorsque certaines mesures de simplification sont appliquées.	• Il se peut que cette méthode ne permette pas une comparaison adéquate et que les utilisateurs ne puissent pas effectuer de comparaisons utiles entre les différents exercices.
• Cette méthode doit aussi exiger une somme importante d'informations qu'il faudra peut-être tirer des anciens systèmes.	• L'entité ne devrait pas avoir à retraiter les exercices comparatifs (c.-à-d. l'exercice considéré, selon IFRS 15, et l'exercice antérieur, selon les anciens PCGR applicables). • Seuls les contrats qui ne sont pas achevés à la date de première application (c.-à-d. le début de l'exercice où la norme sur les produits des activités ordinaires est appliquée pour la première fois) seront ajustés. Il y aura donc moins de contrats à analyser. • Les entités doivent fournir les informations supplémentaires suivantes : — le montant de l'incidence qu'a, sur chaque poste des états financiers de l'exercice considéré, le fait d'appliquer la norme sur les produits des activités ordinaires (plutôt que les précédentes indications sur les produits des activités ordinaires); — une explication qualitative des modifications importantes entre les résultats présentés en vertu de la norme sur les produits des activités ordinaires et ceux présentés en vertu des normes précédentes sur les produits des activités ordinaires. • Pour obtenir les données nécessaires pour fournir ces informations, les entités devront peut-être en fait comptabiliser les opérations en vertu des deux normes (c.-à-d. IAS 18 ou IAS 11 et IFRS 15). Cet exercice pourrait nécessiter beaucoup de temps et de travail.

Présentation

26. Actif sur contrat

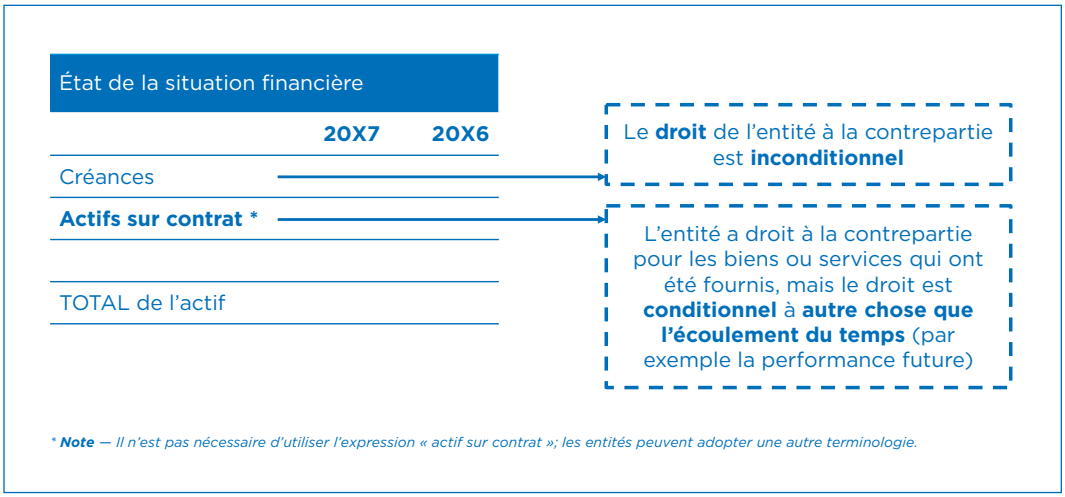
Que signifie l'expression « actif sur contrat »? S'agit-il simplement de créances relatives au contrat?

Un actif sur contrat n'est pas l'équivalent d'une créance.

Un actif sur contrat est un droit de l'entité d'obtenir une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a fournis à un client, cette contrepartie étant fonction d'autre chose que de l'écoulement du temps (par exemple l'exécution d'une autre obligation). Si le droit à cette contrepartie est un droit *inconditionnel* et si c'est seulement l'écoulement du temps qui détermine que la contrepartie est exigible, on est alors en présence d'une créance et non d'un actif sur contrat.

Le droit d'un client à un remboursement ne fait pas de la contrepartie une contrepartie conditionnelle, car de possibles obligations futures liées aux remboursements n'ont pas d'incidence sur le droit actuel de l'entité à une contrepartie. Ces obligations doivent être traitées comme un passif séparé au titre du remboursement.

Tant les créances que les actifs sur contrat sont exposés à un risque de crédit; cependant, les actifs sur contrat sont aussi exposés à d'autres types de risques, comme le risque de non-exécution. Les pertes de valeur associées au risque de crédit d'un client (c.-à-d. la perte de valeur d'un actif sur contrat ou d'une créance) sont évaluées en conformité avec les indications d'IFRS 9 *Instruments financiers*.



27. Mauvaises créances

Comment les « mauvaises créances » doivent-elles être présentées en vertu d'IFRS 15? Sont-elles portées en diminution des produits des activités ordinaires?

Les « mauvaises créances » sont considérées comme le résultat du risque de crédit associé à un client. Cependant, il ne s'agit pas d'un risque de crédit existant lors de la passation du contrat et l'évaluation diffère de celle du risque de crédit effectuée lors de la passation du contrat (c.-à-d. l'évaluation de la recouvrabilité dans le cadre de l'étape 1 du modèle sur les produits des activités ordinaires d'IFRS 15).

Les conseils se sont penchés sur cette question lors de l'élaboration d'IFRS 15. Ils ont finalement conclu que les pertes de valeur (qui peuvent comprendre les mauvaises créances) devraient être comptabilisées en charges.

Les produits bruts des activités ordinaires ne sont pas ajustés pour tenir compte de ces montants, car ils doivent être comptabilisés au montant auquel l'entité s'attend à avoir droit (et non pas au montant qu'elle reçoit). Aucun ajustement ne devrait être apporté à ce montant pour tenir compte des montants que l'entité n'a pas été en mesure de recouvrer des clients.

En outre, la fraction des pertes de valeur comptabilisée relativement aux créances à court terme liées à des contrats avec des clients (en fait, les mauvaises créances) devrait être mentionnée séparément dans les notes afférentes aux états financiers (c.-à-d. séparément des autres pertes de valeur), pour que les utilisateurs disposent ainsi d'une information sur la gestion des créances (c.-à-d. les mauvaises créances).

Cette méthode procure à la fois suffisamment d'informations et une plus grande transparence, de sorte que les utilisateurs peuvent identifier les tendances et distinguer les informations relatives aux produits des activités ordinaires des informations relatives à la gestion du crédit.

Informations à fournir

28. Informations à fournir

Quels types d'informations doivent être fournis en vertu d'IFRS 15, et quelle comparaison peut-on faire entre ces obligations d'information et les obligations d'information actuelles?

Les obligations d'information énoncées dans IFRS 15 ont augmenté considérablement en comparaison de celles que l'on retrouve dans les IFRS actuelles sur les produits des activités ordinaires.

L'objectif de ces obligations d'information est de faire en sorte que l'entité fournisse suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant des contrats conclus avec les clients. À cet égard, il faudra faire appel au jugement pour déterminer le niveau de détails nécessaire.

Les informations à fournir peuvent être classées en quelques grandes catégories : les contrats conclus avec des clients, les jugements importants portés pour l'application d'IFRS 15, les actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution des contrats conclus avec des clients et les mesures de simplification. Voici des exemples d'informations à fournir :

Contrats conclus avec des clients

Pour tous les contrats conclus avec des clients qui entrent dans le champ d'application d'IFRS 15, les entités doivent fournir les informations suivantes :

- le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés (qui doivent être présentés séparément des autres sources de produits);
- les pertes de valeur comptabilisées sur des créances ou des actifs sur contrat.

Si ces montants sont déjà présentés dans l'*état du résultat global*, les informations supplémentaires qui précèdent ne sont pas exigées.

Jugements importants portés pour l'application d'IFRS 15

Des explications doivent être données sur les jugements portés, et les modifications apportées à ceux-ci, pour déterminer :

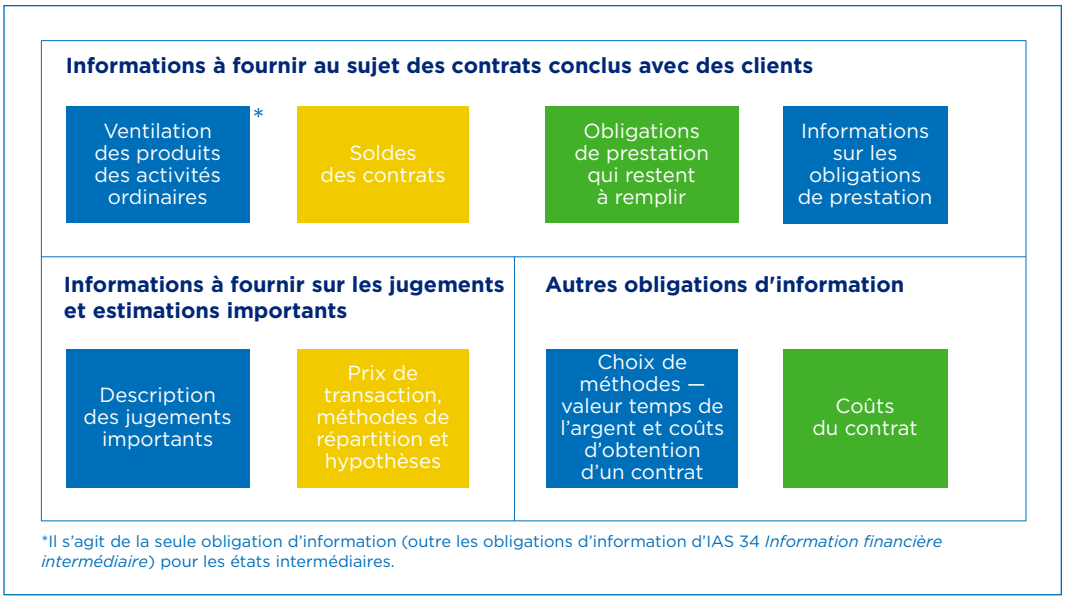
- le moment où les obligations de prestation sont remplies;
- le prix de transaction et les montants affectés aux obligations de prestation.

Actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution de contrats conclus avec des clients

Les informations doivent comprendre les jugements requis pour déterminer le montant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un contrat conclu avec un client, la méthode d'amortissement utilisée, les soldes de clôture de ces actifs par grande catégorie et le montant de l'amortissement et de toute perte de valeur (le cas échéant) comptabilisé au cours de la période.

Mesures de simplification

Si l'entité a appliqué des mesures de simplification, elle doit l'indiquer.



*Il s'agit de la seule obligation d'information (outre les obligations d'information d'IAS 34 *Information financière intermédiaire*) pour les états intermédiaires.

Ressources aux fins de l'application

29. IFRS vs PCGR des États-Unis

Quelles sont les différences entre IFRS 15 et la norme correspondante des PCGR des États-Unis, ASU 2014-09, Topic 606?

Ces différences[25] sont traitées en détail à l'Annexe A de la base des conclusions d'IFRS 15. Cependant, de manière plus générale, les différences sont les suivantes :

Sujet	IFRS 15	PCGR des États-Unis (Topic 606)
Seuil de recouvrabilité *Le terme « probable » est utilisé pour l'évaluation de la recouvrabilité de la contrepartie, qui constitue l'une des cinq conditions qui déterminent l'existence d'un contrat.*	• Le qualificatif « probable » signifie généralement une probabilité estimée à plus de 50 %.	• Dans les PCGR des États-Unis, le seuil de recouvrabilité n'est pas clairement défini, mais signifie généralement un peu plus de 50 %.

25 Note—Il peut exister d'autres différences attribuables à l'interaction entre la norme sur les produits des activités ordinaires et d'autres normes d'un même référentiel, ainsi que d'autres modifications qui pourraient être apportées aux normes.

Sujet	IFRS 15	PCGR des États-Unis (Topic 606)
Obligations d'information intermédiaire	• On a modifié IAS 34 *Information financière intermédiaire* pour exiger la ventilation des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients.	• Les PCGR des États-Unis exigent également que des informations soient fournies dans les rapports intermédiaires (comme celles qui sont exigées dans les modifications apportées à IAS 34). Cependant, les soldes des contrats et les obligations de prestation restantes doivent aussi être présentés.
Application anticipée et date d'entrée en vigueur[26]	• Application anticipée permise • Entrée en vigueur obligatoire pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017	• Application anticipée non permise • Entrée en vigueur obligatoire (pour les entités cotées) pour les exercices ouverts à compter du 15 décembre 2016.
Reprise de perte de valeur	• Les pertes de valeur doivent être reprises lorsque les conditions à l'origine de la dépréciation n'existent plus ou se sont améliorées.	• Aucune reprise d'une perte de valeur
Exigences pour les entités autres que les entités cotées	• Aucune exigence particulière	• Les PCGR des États-Unis s'appliquent aux entités autres que cotées, mais certains allégements sont accordés relativement aux informations à fournir, à la transition et à la date d'entrée en vigueur.

30. Autres ressources

Il semble exister diverses tribunes et ressources dont la mission est de s'occuper des problèmes et de répondre aux questions et préoccupations des parties prenantes. Comment les informations et les échanges qui en découlent doivent-ils être pris en considération aux fins de l'interprétation et de l'application d'IFRS 15?

Ce sujet a été abordé lors de la **réunion de décembre 2014 du Groupe de discussion sur les IFRS**, au cours de laquelle on s'est interrogé sur la pertinence d'appliquer des sources ne faisant pas autorité lors de la préparation des états financiers.

26 En avril 2015, l'IASB s'est prononcé par vote en faveur de la publication d'un exposé-sondage dans lequel il propose de reporter d'un an, soit au 1er janvier 2018, la date d'entrée en vigueur de la norme. L'application anticipée serait permise. L'analyse qui suit est fondée sur la date d'entrée en vigueur actuelle.

Les questions concernant plus précisément les produits des activités ordinaires peuvent être abordées sur les tribunes mentionnées ci-dessous :

Tribune	Source faisant autorité?	Informations ou ressources supplémentaires
Groupe mixte FASB/IASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits des activités ordinaires	Non **NOTE :** Bien que cette source ne fasse pas autorité, les parties prenantes doivent demeurer au fait des activités du Groupe mixte, car une question soulevée dans le cadre des réunions du groupe peut donner lieu en temps et lieu à de nouvelles interprétations de la part des conseils.	Des groupes comprenant des préparateurs, des auditeurs et des utilisateurs des états financiers qui possèdent une connaissance et une expérience considérables de la comptabilisation des produits des activités ordinaires, qui demandent aux parties prenantes de faire part des problèmes que posent l'application d'IFRS 15/ASU 2014-09 (Topic 606) et qui analysent ces problèmes et en discutent. Selon le résultat de leurs discussions, le Groupe mixte informe les conseils des problèmes d'application qui, selon lui, peuvent nécessiter des clarifications ou un examen plus approfondi de leur part. Certaines des discussions du Groupe mixte ont été mentionnées dans le présent document. Pour avoir de plus amples informations, consulter le site : **www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Pages/Home.aspx**
IFRIC (**NOTE :** Aucune question relative à IFRS 15 n'a encore été soumise à l'IFRIC).	Oui (si une interprétation est rédigée)	Organe interprétatif de l'IFRS Foundation qui examine en temps opportun une grande diversité de questions de comptabilité relatives aux Normes internationales d'information financière (IFRS) actuelles. Pour avoir de plus amples informations, consulter le site : **www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/About-the-IFRIC.aspx**
Groupes de travail de l'AICPA sur les secteurs d'activité	Non	L'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) a formé 16 groupes de travail sur des secteurs d'activité, qui vont élaborer des guides sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires destinés aux différents secteurs. Pour avoir de plus amples informations, consulter le site : **www.aicpa.org/INTERESTAREAS/FRC/ACCOUNTINGFINANCIALREPORTING/REVENUERECOGNITION/Pages/RevenueRecognition.aspx**
Groupe de discussion sur les IFRS	Non	Le Conseil des normes comptables du Canada a mis sur pied le Groupe de discussion sur les IFRS afin de discuter régulièrement, sur une tribune publique, des questions relatives à l'application des IFRS au Canada. Pour avoir de plus amples informations, consulter le site : **www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/groupe-de-discussion-sur-les-ifrs/a-propos-du-groupe/index.aspx**

La base de conclusions et les exemples qui accompagnent IFRS 15 constituent également d'autres ressources très utiles pour faciliter la compréhension d'IFRS 15 et des problèmes que l'application de cette norme peut soulever.

Bien qu'elle ne fasse pas partie intégrante d'IFRS 15, la base des conclusions expose les raisons qui ont amené les conseils à retenir ou à rejeter un point de vue particulier, et elle peut ainsi apporter un éclairage supplémentaire sur l'application de certains aspects d'IFRS 15.

De même, bien que les exemples ne fournissent pas de commentaires interprétatifs, ils présentent des situations hypothétiques d'application par les entités des exigences d'IFRS 15 à des situations données.

Ressources de CPA Canada

CPA Canada a compilé diverses ressources externes sur les IFRS, à savoir des résumés techniques, des guides d'application pratiques et des documents portant sur les questions fréquemment posées qui visent à permettre de mieux comprendre et appliquer IFRS 15. Par exemple :

- Alerte info : IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*
- Webinaire : IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

Pour avoir accès à la bibliothèque des ressources sur les IFRS, consulter le site www.cpacanada.ca/ifrs15ressources.

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

277, RUE WELLINGTON OUEST
TORONTO (ONTARIO) CANADA M5V 3H2
TÉL. 416 977.3222 TÉLÉC. 416 977.8585
WWW.CPACANADA.CA