

Pleins feux sur les IFRS

L'IASB publie un exposé-sondage sur la comptabilisation des revenus

Table des matières

- Le projet
- Champ d'application
- Étapes de l'application du modèle proposé
- Identification d'un contrat
- Identification des obligations d'exécution distinctes
- Détermination du prix de transaction
- Répartition du prix de transaction entre différents éléments
- Comptabilisation des revenus répartis
- Obligations d'exécution déficitaires
- Garanties
- Droits de retour
- Droits de propriété intellectuelle
- Coûts du contrat
- Informations à fournir
- Dispositions transitoires
- Prochaines étapes
- Exemples
- Personnes-ressources

En bref

- Le calendrier de comptabilisation des revenus pourrait changer pour de nombreuses entités dans la plupart des secteurs d'activité.
- Certaines entités qui appliquent une méthode de comptabilisation à l'avancement des travaux pourraient être tenues de comptabiliser les revenus lorsque l'article est livré au client.
- La répartition du prix de transaction entre les éléments d'un accord comportant plusieurs éléments (prestations multiples) pourrait changer.
- Les entités qui diffèrent actuellement la comptabilisation des revenus en raison d'incertitudes importantes entourant la question de savoir si le client sera en mesure de payer comptabiliseront probablement les revenus plus tôt qu'à présent et à un montant différent.
- Les entités qui accordent des droits exclusifs d'utilisation de la propriété intellectuelle (licences) pendant une période d'une durée inférieure à la vie économique de la propriété intellectuelle pourraient être tenues de comptabiliser les revenus sur la durée du contrat de licence plutôt qu'au début de ce contrat.
- Les entités pourraient devoir comptabiliser une perte sur des éléments donnés d'un contrat au début de celui-ci même si le contrat dans son ensemble est générateur de profit.
- Les entités qui fournissent des garanties seraient tenues de différer une partie des revenus au début du contrat.
- La quantité d'informations à fournir dans les états financiers serait importante.
- Les entités devraient évaluer l'incidence des propositions sur la structure des contrats avec les clients, les mesures de la performance utilisées, les clauses restrictives des emprunts, les méthodes comptables et les systèmes.
- La période de commentaires prend fin le 22 octobre 2010 et la version définitive de la norme devrait être publiée en juin 2011.

Pleins feux sur les IFRS est notre nouveau bulletin sur les IFRS. Il remplace le bulletin *IAS Plus*. Le bulletin *Pleins Feux sur les IFRS* donne des renseignements importants et des avis éclairés sur les faits récents en comptabilité. Nous espérons que vous le trouverez intéressant et utile. Vos commentaires et vos suggestions sont les bienvenus. Veuillez les faire parvenir à DTTGLOBALIASCO@deloitte.com. Avec plus de 11 millions de visiteurs, *IAS Plus* est la source la plus complète d'information sur les IFRS sur Internet. Nous vous invitons à visiter régulièrement iasplus.com

Pour d'autres renseignements utiles, consulter les sites Web suivants :

www.iasplus.com

www.DeloitteIFRS.ca/fr

Le projet

L'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis ont publié le 24 juin 2010 un exposé-sondage commun sur les produits provenant de contrats avec des clients intitulé *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* (ES 2010/6). L'exposé-sondage est l'étape qui précède l'élaboration d'une norme entièrement nouvelle sur la comptabilisation des revenus. Les conseils ont pour objectif d'élaborer une norme commune, complète et fondée sur des principes qui pourra s'appliquer systématiquement à des opérations complexes dans une gamme étendue de secteurs. Les conseils sont d'avis que le projet représenterait une amélioration importante par rapport aux normes actuelles sur la comptabilisation des revenus qui peuvent être vagues, incohérentes et difficiles à appliquer à des opérations complexes.

À l'instar des Normes internationales d'information financière actuellement en vigueur, l'exposé-sondage propose un modèle fondé sur un contrat avec un client, les revenus étant comptabilisés lorsque les biens et/ou les services sont transférés au client. Un contrat s'entend d'une entente entre au moins deux parties qui crée des droits et obligations exécutoires.

Champ d'application

Les propositions s'appliqueraient à un contrat conclu avec un client de l'entité sauf s'il s'agit :

- d'un contrat d'instruments financiers;
- d'un contrat d'assurance;
- d'un contrat de location;
- d'échanges non monétaires entre entités dans le même secteur d'activité qui visent à faciliter les ventes à des clients qui ne sont pas parties à l'échange (par exemple, swaps d'éléments similaires).

Observation

Il se peut qu'un contrat unique comprenne les deux éléments entrant dans le champ d'application des propositions ainsi que des éléments auxquels ces propositions ne s'appliquent pas. Il sera alors nécessaire de distinguer ces éléments afin de comptabiliser chacun d'entre eux selon la norme appropriée.

Étapes de l'application du modèle proposé

Selon les propositions, l'entité doit :

- identifier le(s) contrat(s) conclu(s) avec un client;
- identifier les « obligations d'exécution » distinctes dans le contrat (c'est-à-dire les obligations de livraison des biens ou de prestation des services);
- déterminer le prix de la transaction;
- répartir le prix de la transaction entre les obligations d'exécution distinctes;
- comptabiliser les revenus répartis lorsque l'entité satisfait à chacune des obligations d'exécution.

Identification d'un contrat

Dans certains cas, il peut arriver que l'entité regroupe deux contrats ou plus dans un contrat unique. Selon l'exposé-sondage, le regroupement des contrats est approprié si les prix de ces contrats sont interdépendants. Inversement, une entité peut traiter un contrat unique conclu avec un client comme deux contrats ou plus si les prix des éléments au sein du contrat sont établis indépendamment du prix des autres éléments.

Identification des obligations d'exécution distinctes

Selon l'exposé-sondage, une entité évalue tous les biens ou services promis dans le contrat afin de déterminer s'il y a des obligations d'exécution distinctes. Les propositions imposeraient à l'entité de comptabiliser séparément un bien ou un service s'il est distinct, ce qui suppose que le bien ou le service est vendu séparément sur le marché du client ou pourrait être vendu séparément parce qu'il a une utilité pris isolément ou en combinaison avec un autre produit disponible séparément.

La norme proposée pourrait modifier le calendrier de comptabilisation des revenus dans le cas des accords portant sur plusieurs éléments.

Observation

Les IFRS ne fournissent actuellement pas d'indications sur la décomposition des accords comportant plusieurs éléments. En conséquence, un grand nombre d'entités emploient une approche fondée sur les principes du référentiel comptable du pays où elles exercent leurs activités. La norme proposée pourrait modifier le calendrier de comptabilisation des revenus pour les accords comportant plusieurs éléments.

Détermination du prix de transaction

Valeur temps de l'argent

La valeur temps de l'argent doit être prise en compte lorsque son effet est significatif. L'ajustement au titre de la valeur temps de l'argent est justifié lorsqu'un paiement est exigible longtemps avant ou après le transfert des biens et ou des services. Les entités pourraient donc avoir à ajuster plus souvent les revenus en fonction de la valeur temps de l'argent lorsqu'un client verse un acompte ou qu'il se voit accorder un crédit pendant une période donnée.

Contrepartie variable

Lorsqu'une entité a livré des produits ou des services, les montants qu'elle reçoit ultérieurement ne sont parfois pas fixes. Selon les propositions, la contrepartie variable future sera comptabilisée selon une approche fondée sur la « valeur attendue », lorsque celle-ci peut être évaluée de façon fiable. Une telle approche impose à la direction de l'entité d'établir des probabilités pour chaque scénario possible selon l'expérience passée pertinente et d'évaluer si elle croit que les circonstances changeront de façon significative.

Observation

Les entités doivent étudier soigneusement l'incidence des règles sur la contrepartie variable proposées. Les revenus peuvent être comptabilisés plus tôt selon l'approche proposée si la contrepartie variable peut être évaluée de façon fiable. Les entités pourraient avoir à actualiser les estimations en fonction des faits et des circonstances, ce qui pourrait se traduire par une volatilité accrue.

Selon les propositions, le risque de crédit du client a une incidence sur le montant des revenus comptabilisés plutôt que sur la comptabilisation ou non des revenus..

Risque de crédit du client

Selon les propositions, le risque de crédit du client a une incidence sur le **montant** des revenus comptabilisés plutôt que sur la **comptabilisation ou non** des revenus. L'entité devra ajuster le prix de la transaction afin qu'il rende compte du risque de crédit du client au moyen d'une approche pondérée en fonction des probabilités.

Observation

Selon les IFRS actuelles, le risque de crédit du client a une incidence sur la comptabilisation ou non des revenus. Les revenus sont comptabilisés seulement s'il est probable que l'entité en tirera des avantages. Par conséquent, les entités qui diffèrent actuellement la comptabilisation des revenus en raison d'incertitudes importantes à l'égard de la capacité de payer du client comptabiliseraient les revenus plus tôt qu'à présent et pour un montant différent.

Répartition du prix de transaction entre différents éléments

L'exposé-sondage exige que le prix de transaction soit réparti entre des éléments distincts proportionnellement au prix qu'aurait l'élément s'il était vendu séparément. Le meilleur indicateur du fait qu'un prix de vente est indépendant est le prix observable d'un bien ou d'un service qui est vendu séparément. Il est toutefois prévu dans l'exposé-sondage que, dans les cas où les biens ou les services ne sont pas vendus séparément, l'entité doit établir une estimation selon une approche raisonnable. Les rabais sur le total des prix de vente indépendants sont répartis uniquement en proportion du prix de vente indépendant de chaque bien ou service distinct.

Observation

Les IFRS donnent actuellement peu d'indications sur la répartition du prix de transaction entre différents éléments. Les entités qui se tournent vers d'autres PCGR comme la norme américaine sur les indications objectives propres au fournisseur (*Vendor Specific Objective Evidence*), trouveront probablement la répartition des revenus proposée par l'IASB très différente. En outre, les entités comme les fournisseurs de services de téléphonie mobile qui fournissent des appareils gratuits ou à rabais important, pourraient avoir à modifier leur méthode de comptabilisation des contrats à plusieurs éléments si les propositions sont adoptées.

Les propositions peuvent donner lieu à des répartitions qui ne reflètent pas nécessairement l'économie de la transaction. Ainsi, lorsque des éléments à faible marge sont regroupés avec des éléments à marge élevée, l'entité peut offrir un rabais au client sur les éléments à marge élevée. Selon les propositions, ce rabais doit être réparti proportionnellement entre tous les éléments du contrat, ce qui peut donner lieu à la comptabilisation par l'entité d'une perte sur l'élément à faible marge même si aucun rabais n'a été fourni sur cet élément en particulier. Par exemple, cela pourrait avoir une incidence sur les fournisseurs de logiciels qui accordent des remises sur l'élément « licence » dans le cadre d'un forfait. De plus, dans certains cas, l'estimation du prix de vente indépendant d'un élément qui n'est pas vendu séparément peut être particulièrement difficile.

Comptabilisation des revenus répartis

Les revenus sont comptabilisés lorsque le client obtient le contrôle des biens ou des services. Cet aspect du projet revêt une importance fondamentale pour un grand nombre d'entités, mais c'est aussi celui qui exigera probablement le plus de jugement. Selon le principe énoncé, le client obtient le contrôle d'un bien ou d'un service lorsqu'il est en mesure d'orienter l'utilisation du bien ou du service et d'en tirer avantage. Le client a obtenu le contrôle s'il a le droit actuel d'utiliser l'actif pendant la durée résiduelle de sa vie économique ou de consommer l'actif dans le cadre de ses activités, ainsi que le droit actuel d'obtenir pratiquement tous les flux de trésorerie que pourrait générer cet actif. Le transfert du contrôle à l'égard d'un produit ou d'un service peut être effectué à un moment donné ou de façon continue.

Les propositions peuvent avoir une incidence significative sur les entités qui appliquent actuellement un modèle de comptabilisation à l'avancement des travaux, mais le client n'a ni la possession physique ni le titre de propriété des travaux en cours.

Observation

Selon IAS 18, les revenus provenant de la vente de biens sont habituellement comptabilisés lorsque l'entité a transféré au client les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens. Les revenus provenant de contrats de services et de contrats de construction sont habituellement comptabilisés selon la méthode du pourcentage d'avancement à mesure que les services sont fournis. Selon les propositions, les entités doivent évaluer si le client a obtenu le contrôle du produit ou du service. Les revenus ne sont pas comptabilisés tant que le contrôle n'a pas été transféré au client.

Les propositions peuvent avoir une incidence significative sur les entités qui appliquent actuellement un modèle fondé sur le pourcentage d'avancement des travaux, mais le client n'a ni la possession physique ni le titre de propriété des travaux en cours (produits en cours). Les entités peuvent être tenues de comptabiliser les revenus lorsque l'article est terminé et livré au client. Cela pourrait avoir une incidence sur les entités qui produisent des rapports, des logiciels ou du matériel spécialisé adaptés aux clients.

L'exposé-sondage donne les indicateurs qui suivent pour déterminer si le contrôle a été transféré au client, mais il souligne qu'aucun d'entre eux, pris individuellement, n'est déterminant et qu'ils ne sont pas toujours tous pertinents :

- le client a une obligation de paiement inconditionnelle;
- le client a un titre de propriété légal;
- le client a la possession physique du produit;
- la conception ou la fonction du produit ou du service est adaptée spécifiquement pour le client.

Observation

Selon IAS 11 et IFRIC 15, le fait que la conception ou la fonction du produit ou du service soit adaptée au client détermine si un contrat est un contrat de construction et, par conséquent, si les revenus sont comptabilisés selon la méthode du pourcentage d'avancement. Si le projet de norme est adopté, ce facteur ne sera plus suffisant en soi et il faudra recourir au jugement pour déterminer si le client a le contrôle de travaux éventuels en cours. Un exemple du projet de guide d'application indique que le contrôle est transféré si la conception ou la fonction est spécifique au client et que le client a aussi la possibilité de prendre possession du travail en cours pendant sa fabrication et de confier à une autre entité le mandat d'en achever la fabrication. Il n'est pas clair à l'instant si la capacité du client de prendre possession d'un travail en cours est un facteur essentiel ou si d'autres facteurs pourraient en fait être suffisants.

Lorsque le contrôle est présumé être transféré de façon continue, l'entité doit déterminer comment comptabiliser les revenus. Selon l'exposé-sondage, une entité doit appliquer à cette obligation d'exécution une méthode de comptabilisation des revenus qui représente le mieux le transfert de produits ou de services au client. L'entité doit appliquer cette méthode uniformément à des obligations d'exécution similaires et dans des circonstances similaires.

Les méthodes de comptabilisation des revenus suivantes sont acceptables :

- les méthodes de comptabilisation des revenus fondées sur les sorties (unités produites, unités livrées, jalons du contrat ou évaluations du travail accompli);
- les méthodes de comptabilisation des revenus fondées sur les entrées (coûts engagés, heures de travail consacrées ou heures-machine utilisées);
- les méthodes fondées sur le passage du temps.

Obligations d'exécution déficitaires

L'entité doit évaluer une obligation d'exécution afin de déterminer si elle est déficitaire, c'est-à-dire si les coûts directs engagés pour satisfaire à l'obligation sont supérieurs au prix de transaction attribué. Si c'est le cas, un passif distinct est comptabilisé pour cette obligation d'exécution en particulier.

Observation

Selon les IFRS en vigueur, l'entité évalue le contrat dans son ensemble afin de déterminer s'il est déficitaire. Si c'est le cas, elle comptabilise une provision pour ce contrat déficitaire. Certaines entités choisissent de vendre des articles à perte afin de générer des contrats futurs rentables. Selon les dispositions énoncées dans l'exposé-sondage, un contrat qui comprend de tels articles donnera lieu, à la date de la signature, à la comptabilisation d'une obligation d'exécution déficitaire – même si ces articles sont regroupés avec d'autres articles rentables de telle façon que le contrat dans son ensemble génère des revenus.

Garanties

Les dispositions proposées dans l'exposé-sondage font une distinction entre une garantie liée à un article, qui offre une protection contre les défauts cachés, et une garantie qui couvre les défauts survenant après le transfert de l'article. Un défaut caché est un défaut qui existe, mais n'est pas apparent lorsque l'actif est transféré au client. Une obligation d'exécution distincte ne serait pas comptabilisée pour ces types de garanties liées à des articles. En revanche, les revenus se rapportant à l'article en soi seraient soumis à restrictions pour rendre compte du fait qu'un article défectueux a été fourni. En conséquence, une entité devrait estimer le montant des obligations d'exécution non satisfaites relativement à ce type de garanties à la fin de la période de présentation de l'information financière en fonction de la probabilité et de l'étendue des défauts cachés dans les articles qu'elle a vendus aux clients. Une entité ne comptabiliserait pas de revenus pour les articles qu'elle s'attend à devoir remplacer et elle ne comptabiliserait pas la partie des revenus qui peut être attribuée à des pièces que l'entité prévoit devoir réparer.

Une garantie fournie à un client et qui couvre les défauts qui surviennent après le transfert de l'article au client donne lieu à une obligation d'exécution distincte. En conséquence, l'entité doit attribuer une partie du prix de transaction à l'obligation d'exécution de cette garantie.

Une entité ne comptabilisera pas les revenus qu'elle tire des articles dont elle s'attend à ce qu'ils soient retournés. Elle comptabilisera plutôt un passif du montant prévu des rendus et ce passif sera modifié si les estimations sont modifiées.

Observation

Selon les IFRS actuelles, les garanties sont souvent comptabilisées comme un passif au début du contrat sur la base de l'estimation des coûts de la réparation ou du remplacement de l'article. Selon l'exposé-sondage, les revenus seraient plutôt différés et comptabilisés sur une base appropriée sur la durée de la garantie. Cette modification pourrait avoir un effet significatif sur certaines entités qui fournissent des garanties à leurs clients, en particulier à l'égard des défauts qui ne sont pas des défauts cachés.

Droits de retour

Une entité ne comptabilisera pas les revenus qu'elle tire des articles dont elle s'attend à ce qu'ils soient retournés. Elle comptabilisera plutôt un passif du montant prévu des rendus et ce passif sera modifié si les estimations sont modifiées. Un actif et un crédit correspondant au coût des produits vendus seront en outre comptabilisés au titre du droit de recouvrement auprès du client.

Droits de propriété intellectuelle

Une licence qui transfère le contrôle de la totalité de la propriété intellectuelle visée par la licence au client (par exemple, une licence exclusive pour la vie économique au complet) sera traitée comme une vente. Une entité qui accorde une licence d'utilisation de sa propriété intellectuelle sans transférer le contrôle de la totalité de la propriété intellectuelle visée par la licence au client (par exemple, une licence d'une durée inférieure à la vie économique de la propriété intellectuelle) devra déterminer si la licence est exclusive ou non exclusive. Dans le cas des licences exclusives, l'obligation d'exécution est éteinte avec le temps; les revenus sont donc comptabilisés sur la durée de la licence. Dans le cas des licences non exclusives, l'obligation d'exécution ne porte que sur le transfert de la licence et, par conséquent, les revenus seront souvent comptabilisés à la date à laquelle le client est en mesure d'utiliser la licence.

Observation

Selon les IFRS actuelles, l'entité qui accorde une licence d'utilisation de sa propriété intellectuelle comptabilise généralement les revenus lorsque le contrat a été exécuté et dans la mesure où les revenus peuvent être évalués de façon fiable. Par exemple, l'élément fixe des revenus tirés de redevances est habituellement comptabilisé au début de la durée du contrat s'il n'y a pas d'obligations contractuelles en cours. Les propositions pourraient conduire les entités à devoir comptabiliser les revenus sur la durée de la licence au lieu de les comptabiliser lors de l'octroi de la licence. Les entités exerçant leurs activités dans les secteurs pharmaceutiques et des médias, ainsi que les fabricants de logiciels adaptés qui permettent au client de choisir de renouveler ou non la licence peuvent être particulièrement touchés par ces propositions.

Coûts du contrat

Les propositions comprennent des indications précises sur les types de coûts devant être inscrits à l'actif ou passés en charges. Par exemple, les montants versés pour conclure un contrat avec un client doivent être passés en charges au moment où ils sont engagés.

Si la norme proposée est adoptée, les entités pourraient avoir à passer en charges des coûts qui étaient auparavant capitalisés, ce qui aurait une incidence sur le profil de rentabilité d'un contrat.

Observation

Si la norme proposée est adoptée, les entités pourraient avoir à passer en charges des coûts qui étaient auparavant capitalisés, ce qui aurait une incidence sur le profil de rentabilité d'un contrat. Ainsi, les entités qui versent des montants importants à des tiers (par exemple, des agents) pour obtenir des contrats et qui capitalisent actuellement ces montants, les comptabiliseraient en charges au moment de les engager.

Informations à fournir

Les obligations d'information proposées dans l'exposé-sondage sont plus importantes en ce qui concerne divers aspects de la comptabilisation des produits et des contrats avec les clients.

Observation

Un grand nombre d'entités devront évaluer si leurs systèmes sont en mesure de saisir les données nécessaires pour s'acquitter des obligations d'information proposées. Il peut en outre être difficile de trouver une approche qui permette de fournir des informations utiles aux utilisateurs et qui ne soit pas exagérément fastidieuse.

Dispositions transitoires

Toutes les dispositions proposées dans l'exposé-sondage s'appliqueraient avec effet rétroactif. L'IASB a provisoirement décidé que les nouveaux adoptants des IFRS seraient autorisés à adopter la nouvelle norme par anticipation mais il n'a pas encore décidé si l'adoption anticipée serait autorisée pour les entités qui préparent déjà leur information financière selon les IFRS. Les conseils devraient publier un document de travail distinct d'ici la fin de l'année afin de recueillir les commentaires des parties prenantes sur les dates d'entrée en vigueur et les méthodes transitoires pour divers projets.

Prochaines étapes

La date limite de réception des commentaires sur l'exposé-sondage est le 22 octobre 2010. L'IASB compte tenir des réunions par voie de table ronde publique, mais tous ceux qui souhaitent y participer doivent en informer Jennifer Wilson de l'IASB par courriel (jwilson@iasb.org) d'ici le 1^{er} octobre 2010 et présenter leurs commentaires sur les propositions par écrit d'ici le 22 octobre 2010.

Exemples

Les exemples qui suivent sont fournis dans le seul but d'illustrer les propositions au moyen de situations simples :

Exemple 1 : Comptabilisation des revenus en fonction du contrôle

Une entité fabrique des pièces d'équipement de grande taille, qui sont construites sur plusieurs années. Les pièces sont fabriquées lorsque les clients les commandent, mais elles ne sont pas adaptées en fonction du client. La fabrication est effectuée à l'usine de l'entité. Les clients s'acquittent du prix d'achat des pièces d'équipement par paiement progressif, mais ils n'obtiennent le titre de propriété légal que lorsque les travaux sont terminés et que la pièce a été livrée. L'entité comptabilisait antérieurement les produits à mesure des travaux de construction, selon la méthode du pourcentage d'avancement.

Selon les dispositions de l'exposé-sondage, l'entité doit évaluer si le client a le contrôle des machines partiellement achevées. L'entité ne peut comptabiliser de revenus selon la méthode du pourcentage d'avancement si elle a déterminé que le client n'a pas le contrôle des machines partiellement achevées. Elle comptabilise plutôt la totalité des revenus à la livraison des machines achevées.

Exemple 2 : Répartition des revenus entre biens et services distincts

Une entité vend habituellement les articles A et B individuellement aux prix respectifs de 200 UM et 100 UM. Les coûts engagés par l'entité pour les articles A et B s'élèvent respectivement à 110 UM et 90 UM.

L'entité offre un rabais de 60 UM sur le prix de l'article A lorsque le client signe un contrat unique visant l'achat des articles A et B. La valeur totale du contrat est de 240 UM. Conformément à IAS 18, l'entité détermine qu'il est approprié d'attribuer 140 UM à l'article A et 100 UM à l'article B. Elle comptabilise ainsi un profit de 30 UM sur l'article A et de 10 UM sur l'article B.

Les articles A et B doivent être livrés à des moments différents et selon l'exposé-sondage, ils sont traités comme des articles distincts. Le total des revenus tirés du contrat doit être réparti proportionnellement aux prix de vente indépendants des articles. En conséquence, des produits de 160 UM ($240/300 \times 200$ UM) seront attribués à l'article A et des produits de 80 UM ($240/300 \times 100$ UM) seront attribués à l'article B.

En raison de cette répartition, la vente de l'article B se solde par une perte de 10 UM, parce qu'il représente un coût de 90 UM pour l'entité et que les revenus qui lui ont été attribués s'élèvent à 80 UM. Par conséquent, lors de l'entrée en vigueur du contrat, l'entité comptabilise une charge de 10 UM et un passif de 10 UM à l'égard de l'obligation d'exécution déficitaire. Quand l'article A est livré, l'entité comptabilise des revenus de 160 UM et des coûts de 110 UM, ce qui donne lieu à un profit de 50 UM. À la livraison de l'article B, l'entité comptabilise des revenus de 80 UM et des coûts de 90 UM et éteint le passif de 10 UM au titre de l'obligation d'exécution déficitaire ce qui se traduit par un profit ou une perte de néant à la date de la livraison.

Exemple 3 : Garanties

À la fin de l'exercice 1, l'entité vend 10 000 unités d'un article donné au prix de 1 000 UM l'unité et elle offre une garantie selon laquelle elle remplacera gratuitement les pièces qui deviendraient défectueuses dans les quatre ans suivant l'achat. Le prix d'achat unitaire est de 600 UM pour l'entité. Selon sa méthode comptable actuelle, l'entité comptabilise la totalité des revenus à la livraison de l'article et constitue une provision pour le coût du remplacement des pièces pendant la période de garantie, qui est estimé en moyenne à 72 UM par unité.

L'entité détermine que 2 % en moyenne des unités vendues ont des défauts cachés et elle gère habituellement ces défauts en remplaçant l'unité au complet, ce qui se produira au début de l'exercice 2. Le coût lié aux défauts qui ne sont pas des défauts cachés (c'est-à-dire les défauts qui se produisent après la livraison) est estimé en moyenne à 60 UM par unité, et ces coûts semblent être répartis uniformément sur la période de garantie de quatre ans (c'est-à-dire au cours des exercices 2 à 5). L'entité détermine aussi que la juste valeur de l'article avant prise en compte de la garantie de quatre ans s'établit à 900 UM et que la juste valeur de la garantie de quatre ans est de 100 UM.

Le tableau ci-dessous résume la comptabilisation des revenus selon la méthode actuelle et selon les propositions de l'exposé-sondage. Pour simplifier l'exemple, la valeur temps de l'argent n'est pas prise en compte. Selon les propositions énoncées dans l'exposé-sondage, les revenus comptabilisés à l'exercice 1 sont diminués de 1 180 000 UM, soit 180 000 UM ($900 \text{ UM} \times 200 \text{ unités}$) ayant trait à des défauts cachés et 1 000 000 UM ($100 \text{ UM} \times 10 000 \text{ unités}$) pour la garantie de quatre ans. Au cours de l'exercice 2, le montant de 180 000 UM est comptabilisé en revenus parce que l'entité a éteint son obligation d'exécution relative au remplacement de l'unité au complet et un montant de 120 000 UM ($600 \text{ UM} \times 200 \text{ unités}$) est comptabilisé au titre du coût s'y rapportant. De plus, le montant de 1 000 000 UM au titre de la garantie et les coûts connexes de 600 000 UM ($60 \text{ UM} \times 10 000 \text{ unités}$) sont comptabilisés dans les exercices 2 à 5 au moyen d'une méthode qui présente fidèlement le transfert des services (c'est-à-dire une méthode linéaire).

	Méthode comptable actuelle	Propositions de l'exposé-sondage
Exercice 1	(en milliers d'UM)	(en milliers d'UM)
Vente des unités	10 000	8 820
Coût des unités	(6 000)	(6 000)
Provision liée aux garanties	(720)	-
Bénéfice brut	3 280	2 820
Exercice 2		
Vente des unités		180
Revenu tiré des garanties		250
Coût des unités		(120)
Coûts des garanties		(150)
Bénéfice brut		160
Exercice 3		
Revenu tiré des garanties		250
Coûts des garanties		(150)
Bénéfice brut		100
Exercice 4		
Revenu tiré des garanties		250
Coûts des garanties		(150)
Bénéfice brut		100
Exercice 5		
Revenu tiré des garanties		250
Coûts des garanties		(150)
Bénéfice brut		100

Personnes-ressources

Bureau mondial des IFRS

Leader mondial IFRS – Clients et marchés

Joel Osnoos
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Leader mondial IFRS – Questions techniques

Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Leader mondial IFRS – Communications

Randall Sogoloff
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centres d'excellence des IFRS

Amérique

États-Unis

Robert Uhl

iasplusamericas@deloitte.com

Canada

Robert Lefrançois

iasplus@deloitte.ca

Argentine

Fermin del Valle

iasplus-LATCO@deloitte.com

Asie-Pacifique

Chine

Stephen Taylor

iasplus@deloitte.com.hk

Australie

Bruce Porter

iasplus@deloitte.com.au

Japon

Shinya Iwasaki

iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

Europe-Afrique

Belgique

Laurent Boxus

BEIFRSBelgium@deloitte.com

Danemark

Jan Peter Larsen

dk_iasplus@deloitte.dk

Allemagne

Andreas Barckow

iasplus@deloitte.de

Afrique du Sud

Graeme Berry

iasplus@deloitte.co.za

Royaume-Uni

Elizabeth Chrispin

iasplus@deloitte.co.uk

Espagne

Cleber Custodio

iasplus@deloitte.es

Russie

Michael Raikhman

iasplus@deloitte.ru

France

Laurence Rivat

iasplus@deloitte.fr

Pays-Bas

Ralph ter Hoeven

iasplus@deloitte.nl

La marque Deloitte désigne une ou plusieurs entités de Deloitte Touche Tohmatsu, une Verein (association) suisse, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu et de ses cabinets membres, voir www.deloitte.com/about.

Profil mondial de Deloitte

Deloitte offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers à de nombreuses entreprises du secteur privé et public. Grâce à son réseau mondial de cabinets membres dans plus de 140 pays, Deloitte offre des compétences de renommée mondiale et un savoir-faire poussé à l'échelle locale en vue d'aider ses clients à réussir dans toutes les régions où ils exercent leurs activités. Les professionnels de Deloitte, dont le nombre est estimé à 169 000, s'engagent à devenir la norme en matière d'excellence.

Les renseignements contenus dans la présente publication sont d'ordre général. Deloitte Touche Tohmatsu, ses cabinets membres et leurs sociétés affiliées ne fournissent aucun conseil ou service dans les domaines de la comptabilité, des affaires, des finances, du placement, du droit, de la fiscalité ni aucun autre conseil ou service professionnel au moyen de la présente publication. Ce document ne remplace pas les services ou conseils professionnels et ne devrait pas être utilisé pour prendre des décisions ou mettre en œuvre des mesures susceptibles d'avoir une incidence sur vos finances ou votre entreprise. Avant de prendre des décisions ou des mesures qui peuvent avoir une incidence sur votre entreprise ou sur vos finances, vous devriez consulter un conseiller professionnel reconnu.

Ni Deloitte Touche Tohmatsu, ni aucun de ses cabinets membres ou leurs sociétés affiliées respectives, ne pourront être tenus responsables à l'égard de toute perte que pourrait subir une personne qui se fie à cette publication.

© 2010 Deloitte Touche Tohmatsu

Conçu et produit par The Creative Studio à Deloitte, Londres. 4943A