

## Pleins feux sur les IFRS

# L'IASB publie une nouvelle norme sur la comptabilisation des produits

### Table des matières

---

Introduction

Champ d'application

Aperçu du nouveau modèle de comptabilisation des produit

Coûts liés à un contrat

Directives supplémentaires

Informations à fournir et présentation

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Prévoir les effets de la norme

Autres ressources

---

### En bref

- La norme énonce un modèle global unique que les entités doivent utiliser pour comptabiliser les produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients. Elle remplace les normes actuelles sur la comptabilisation des produits, notamment IAS 18, *Produits des activités ordinaires*, IAS 11, *Contrats de construction* et les interprétations connexes.
- Selon le principe de base de la norme, l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à présenter les transferts de biens ou de services au montant correspondant à la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange de ces biens et services.
- Les dispositions de la norme sont sensiblement plus prescriptives que celles de l'IAS 18 et de l'IAS 11 et des interprétations connexes, et elles toucheront vraisemblablement la majorité des entités, au moins dans une certaine mesure. La norme pourrait en outre entraîner des modifications substantielles du calendrier de comptabilisation des produits pour certaines entités.
- Les entités devront évaluer la mesure dans laquelle le nouveau modèle et les obligations d'informations accrues rendront nécessaires des modifications, parfois substantielles, des processus, des systèmes informatiques et des contrôles internes.
- La norme s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 et son application anticipée est permise. Les entités peuvent choisir d'appliquer la norme de façon rétrospective ou d'appliquer une méthode transitoire modifiée.

### Introduction

L'International Accounting Standards Board (IASB) a publié une nouvelle norme, l'IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* (la « norme »), qui remplace l'IAS 11, *Contrats de construction*, l'IAS 18, *Produits des activités ordinaires*, l'IFRIC 13, *Programmes de fidélisation de la clientèle*, l'IFRIC 15, *Contrats de construction de biens immobiliers*, l'IFRIC 18, *Transferts d'actifs provenant de clients*, et la SIC-31, *Produits des activités ordinaires – Opérations de troc impliquant des services de publicité*. Ce numéro de Pleins feux sur les IFRS donne un aperçu de la nouvelle norme. D'autres publications plus détaillées au sujet de secteurs d'activité précis sont disponibles; consulter le site Web [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).

La norme est l'aboutissement d'un projet de convergence commencé en 2002 par l'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis (collectivement, les « conseils »). Un document de travail publié en 2008 a été suivi par un premier exposé-sondage en 2010, et par un deuxième en 2011. La norme définitive est presque entièrement en convergence avec les PCGR des États-Unis, les principales différences avec ces derniers ayant trait aux informations à fournir aux

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

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.DeloitteIFRS.ca/fr](http://www.DeloitteIFRS.ca/fr)

périodes intermédiaires, au seuil de recouvrabilité pour les contrats et au calendrier d'adoption. Les deux conseils ont également mis sur pied un groupe conjoint de ressources pour faciliter la transition qui les aidera, au fur et à mesure, à résoudre tout problème de diversité dans la pratique et à répondre aux questions liées à la mise en œuvre. Les conseils pourraient donc publier des directives ou des interprétations supplémentaires avant l'entrée en vigueur de la norme en 2017.

### Champ d'application

Le nouveau modèle de comptabilisation des produits vise tous les contrats conclus avec des clients à l'exception des contrats entrant dans le champ d'application d'autres IFRS comme les contrats de location, les contrats d'assurance et les instruments financiers. Les transferts d'actifs qui ne sont pas des extrants des activités ordinaires de l'entité (comme la vente d'immobilisations, de biens immobiliers ou d'immobilisations incorporelles) devront également répondre à certaines des exigences de comptabilisation et d'évaluation du nouveau modèle.

La comptabilisation des produits d'intérêts ou des dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la nouvelle norme. De plus, la nouvelle norme ne s'applique pas aux échanges non monétaires entre des entités du même secteur d'activité effectués afin de faciliter les ventes aux clients actuels ou potentiels.

Lorsque certaines prestations d'un contrat à obligations de prestations (livrables) multiples entrent dans le champ d'application d'autres IFRS, les dispositions concernant la séparation et l'évaluation initiale de ces autres IFRS sont appliquées en premier lieu et le montant résiduel est attribué aux livrables entrant dans le champ d'application de la nouvelle norme. Si les autres IFRS ne précisent pas la façon de procéder à la séparation ou à l'évaluation initiale, les dispositions de l'IFRS 15 s'appliquent.

Une entité peut conclure un contrat avec une contrepartie afin de participer à une activité ou à un processus pour laquelle ou lequel les parties au contrat partagent les risques et les avantages qui en découlent. On appelle souvent ce type de contrat une « entente de collaboration ». Dans ce cas, l'entité devra évaluer si l'autre entité est son « client » afin de déterminer si les opérations avec celle-ci entrent dans le champ d'application de la nouvelle norme.

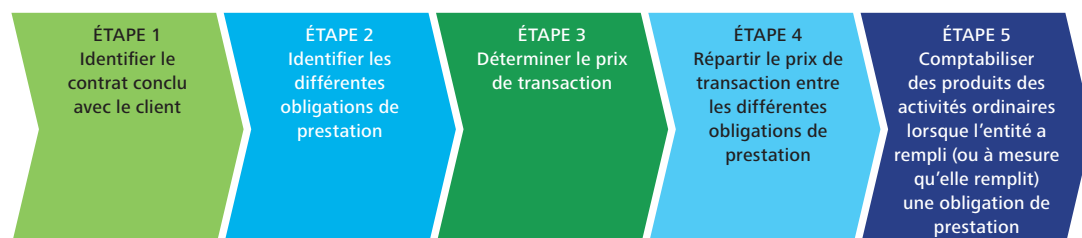
#### Observation

La norme renferme des définitions des termes « contrat » et « client ». Le nouveau modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires, adopté par l'IASB, ne s'applique qu'aux contrats fondés sur des droits et obligations exécutoires. La norme énonce également les critères qui doivent être réunis pour satisfaire à cette exigence (voir étape 1 ci-dessous). Le « client » n'est pas une contrepartie quelconque, mais une contrepartie qui a conclu un contrat en vue d'acquiescer des biens ou des services qui sont des extrants des activités ordinaires de l'entité en échange d'une contrepartie. Dans certains cas, il est nécessaire d'évaluer avec soin si un contrat entre dans le champ d'application de l'IFRS 15, en particulier si le contrat est une entente de collaboration.

### Aperçu du nouveau modèle de comptabilisation des produits

Selon le principe de base de la norme, l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à présenter les transferts de biens ou de services au montant correspondant à la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange de ces biens et services. La norme doit être appliquée à chaque contrat. L'entité peut toutefois appliquer la norme à un groupe de contrats si elle a l'assurance raisonnable que l'effet sur les états financiers ne sera pas sensiblement différent de celui qui résulterait d'une application de la norme à chacun des contrats.

Le modèle prévoit les étapes suivantes :



### Observation

Les étapes à suivre pour comptabiliser les produits des activités ordinaires n'ont pas changé depuis la publication du premier exposé-sondage en 2010. Les dispositions de la norme ont toutefois été considérablement modifiées en ce qui a trait à leur application. Les entités doivent évaluer en détail le nouveau modèle de comptabilisation des produits et ne pas se contenter des conclusions dégagées d'analyses précédentes sur les effets du modèle, qui pourraient ne plus être pertinentes.

#### Étape 1 – Identifier le contrat conclu avec le client

Un contrat peut être écrit ou verbal, ou découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité, mais pour que la norme s'y applique, les critères suivants doivent être remplis :

- Les parties au contrat doivent avoir approuvé celui-ci (par écrit, verbalement ou conformément à d'autres pratiques commerciales habituelles) et s'être engagées à s'acquitter de leurs obligations respectives;
- L'entité doit avoir identifié les droits de chaque partie concernant les biens ou les services qui seront transférés;
- L'entité doit avoir déterminé les modalités du paiement en contrepartie des biens ou des services à transférer;
- Le contrat doit avoir une substance commerciale (c'est-à-dire qu'il faut s'attendre à un changement quant au risque, au calendrier ou au montant des flux de trésorerie futurs de l'entité en raison du contrat);
- Il est probable que l'entité percevra la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qui seront transférés au client.

Une entité doit comptabiliser séparément chaque contrat conclu avec un client, mais elle peut être tenue de regrouper des contrats conclus en même temps ou presque en même temps avec les mêmes clients (ou des parties liées à celui-ci) et les comptabiliser comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :

- Les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial unique;
- Le montant de la contrepartie à payer en vertu d'un contrat dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat;
- Les biens ou services promis par contrat (ou certains d'entre eux) constituent une seule obligation de prestation.

Il peut arriver que l'objet ou le prix d'un contrat soit modifié. Une modification de contrat qui a été « approuvée » (c'est-à-dire que les termes et conditions de la modification créent des droits et des obligations exécutoires) est comptabilisée comme un contrat distinct si i) elle entraîne l'ajout au contrat d'une obligation de prestation « distincte » (au sens de la norme – voir l'étape 2 ci-dessous) et ii) le prix modifié reflète le prix de vente spécifique de cette obligation de prestation distincte. Si ces conditions ne sont pas réunies, la modification est traitée comme un ajustement du contrat initial. Dans de nombreux cas, l'effet qui en résulte est comptabilisé de manière prospective en affectant le prix de transaction résiduel révisé aux obligations de prestation non remplies. Dans le cas de certaines obligations de prestation remplies progressivement (voir l'étape 5 ci-dessous), l'effet est comptabilisé de manière rétrospective, ce qui donne lieu à un ajustement cumulatif des produits des activités ordinaires.

#### Étape 2 – Identifier les obligations de prestations du contrat

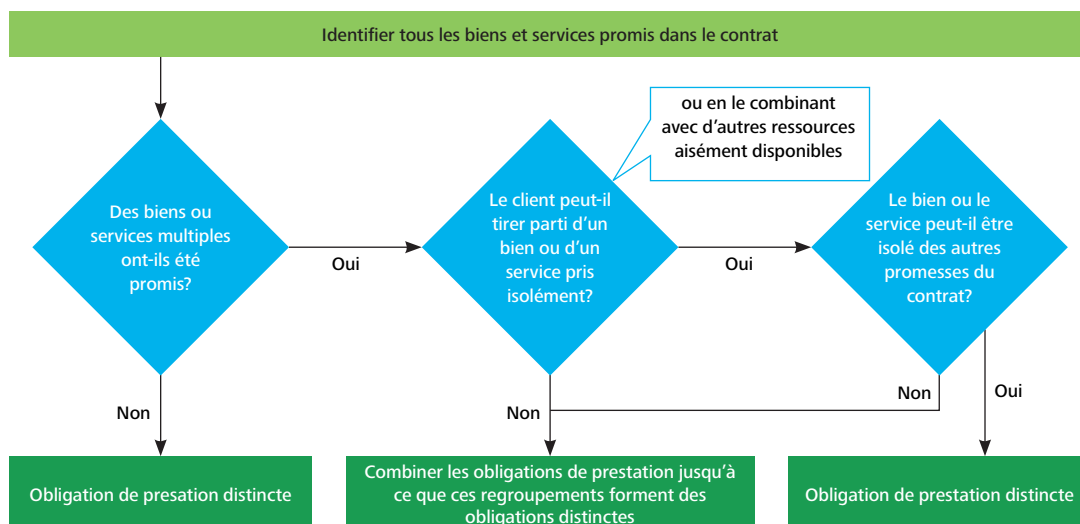
Selon l'étape 5 (voir ci-dessous), l'entité doit comptabiliser un produit des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation. Elle doit donc commencer par identifier les obligations de prestations distinctes (un processus parfois désigné sous le terme « décomposition ») au moment de la passation du contrat.

Une obligation de prestation distincte est une promesse exécutoire contenue dans un contrat qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service et qui remplit les deux conditions suivantes :

- Le client peut 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 être distinct);
- La promesse de transférer le bien ou le service au client peut être identifiée séparément d'autres promesses prévues au contrat (c.-à-d. qu'elle est distincte dans le cadre du contrat).

De plus, lorsque certains critères sont remplis, la norme exige qu'un groupe de biens ou de services distincts, qui sont sensiblement identiques et qui ont les mêmes modalités de transfert au client, soient considérés comme une seule obligation de prestation.

Le diagramme ci-dessous représente la marche à suivre pour identifier les obligations de prestation distinctes dans un contrat :



Pour appliquer la deuxième condition, c'est-à-dire déterminer si la promesse de transférer un bien ou un service peut être identifiée séparément d'autres promesses prévues au contrat, l'entité doit analyser les conditions du contrat et tenir compte de tous les faits et circonstances connexes. Les facteurs indiquant la possibilité d'une telle distinction sont les suivants :

- L'entité ne doit pas réaliser un travail important pour intégrer le bien ou le service à d'autres biens ou services promis par le contrat pour en faire un ensemble constituant l'objet du contrat passé par le client;
- Le bien ou le service ne modifie pas ou n'adapte pas considérablement un autre bien ou service promis par le contrat;
- Le bien ou le service n'est pas très dépendant ou très lié à d'autres biens ou services promis par le contrat.

#### Observation

Un bien ou un service fourni qui ne peut être utilisé en l'absence d'un autre bien ou service qui n'a pas encore été fourni peut ne pas être distinct, et ce, même si le deuxième bien ou service aurait été distinct s'il avait été fourni en premier.

#### Observation

La restriction concernant la décomposition des éléments « très liés entre eux » d'un contrat doit être étudiée avec soin, notamment par les entités qui fournissent un logiciel de base ainsi que les services professionnels qui s'y rattachent comme des services de personnalisation et d'intégration. Il est possible, dans ces circonstances, que la licence du logiciel et les services professionnels doivent être regroupés et traités comme une seule obligation de prestation donnant lieu progressivement à la comptabilisation des produits des activités ordinaires (si l'on suppose qu'il s'agit de la méthode de comptabilisation appropriée des produits des activités ordinaires, décrite à l'étape 5 ci-dessous). Pour évaluer si un groupe de biens ou de services doit être comptabilisé à titre d'obligations de prestation distinctes, les entités doivent tenir compte de plusieurs facteurs comme le degré d'intégration ou de personnalisation et l'ordre dans lequel les obligations de prestation sont remplies, car un client peut ne pas être en mesure d'utiliser un bien ou un service tant qu'un autre bien ou service prévu au même contrat n'a pas été fourni.

### Étape 3 – Déterminer le prix de transaction

L'entité doit déterminer le montant de la contrepartie à laquelle elle s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client par le contrat en vue de comptabiliser un produit des activités ordinaires. Le prix de transaction peut être un montant fixe ou un montant qui peut varier en raison de rabais, de remises, de concessions sur le prix, de remboursements, d'avoirs, d'incitations, de primes de performance et d'autres éléments similaires. Pour déterminer le prix de transaction, l'entité tient compte de l'incidence de la contrepartie variable, de la valeur temps de l'argent (si une composante financement importante est présumée), de la contrepartie autre que de la trésorerie et de la contrepartie payable au client. Pour estimer le prix de transaction, l'entité doit utiliser, parmi les deux méthodes qui suivent, celle qui devrait, selon elle, prédire le mieux le montant de contrepartie auquel elle aura droit : la méthode de la valeur attendue (méthode fondée sur la pondération des montants en fonction de leur probabilité) et la méthode du montant le plus probable.

### Observation

La « contrepartie variable » ne s'entend pas uniquement de la contrepartie découlant d'événements sur lesquels le vendeur n'a pas de contrôle (ou « contrepartie conditionnelle »). La contrepartie variable englobe tout montant qui est variable aux termes d'un contrat, y compris les primes de performance, les pénalités, les rabais et remises et les droits de retour.

La contrepartie variable est comprise dans le prix de transaction seulement si, et dans la mesure où, il est hautement probable que le fait de l'inclure ne donnera pas lieu à une diminution ultérieure importante à la suite d'une nouvelle estimation. Il y a diminution importante des produits des activités ordinaires lorsqu'une modification ultérieure de l'estimation de la contrepartie variable entraîne une diminution importante du montant cumulé comptabilisé au titre des produits reçus du client. Cette limitation peut avoir une incidence lorsque :

- Le montant de la contrepartie est très sensible à des facteurs sur lesquels l'entité ne peut influencer (volatilité d'un marché, jugement de tiers ou risque élevé d'obsolescence, par exemple);
- On ne s'attend pas à ce que l'incertitude relative au montant de la contrepartie soit levée avant une longue période;
- L'entité ne dispose que d'une expérience limitée en ce qui concerne des obligations de prestation similaires ou il existe un large éventail de montants de contreparties possibles.

Si l'entité conclut, en raison de la possibilité qu'il y ait une diminution importante des produits des activités ordinaires, qu'il n'est pas approprié d'inclure la totalité de la contrepartie variable dans le prix de la transaction, elle doit déterminer s'il est en revanche approprié d'inclure une partie de la contrepartie variable, soit un montant moindre. Ce montant moins élevé de la contrepartie variable doit être inclus dans le prix de transaction si l'évaluation de la contrainte est concluante (c.-à-d. qu'il est hautement probable que la diminution de produits ne sera pas importante en raison de l'inclusion du montant moindre).

La nouvelle norme prévoit toutefois des dispositions différentes pour les redevances provenant de la vente ou de l'utilisation sous licence de droits de propriété intellectuelle. L'entité ne peut comptabiliser de produits des activités ordinaires pour de telles redevances tant que le client n'a pas réalisé les ventes ou l'utilisation ayant donné lieu aux produits des activités ordinaires. Cette restriction s'applique même en présence de données historiques étayant le niveau de réalisation des ventes ou de l'utilisation par le client.

Selon le nouveau modèle, les produits des activités ordinaires reflètent le montant auquel une entité s'attend à avoir droit en vertu d'un contrat conclu avec un client plutôt que le montant qu'elle prévoit réellement encaisser. Cependant, si l'entité prévoit que le montant qu'elle encaissera au final sera inférieur à celui qui était promis initialement par le contrat avec le client (par exemple si elle accorde un rabais ou une concession sur le prix), parfois en raison de pratiques commerciales passées, son estimation initiale des produits des activités ordinaires doit correspondre au moins élevé des deux montants, et elle doit évaluer la recouvrabilité de ce montant (voir Étape 1). Ultérieurement, s'il y a lieu de croire que les produits déjà comptabilisés ne sont pas recouvrables, la norme exige que les pertes de valeurs soient présentées distinctement en tant que charges dans l'état du résultat net.

Lorsqu'un contrat comporte une composante financement importante, l'entité doit prendre en compte les effets de la valeur temps de l'argent en ajustant le prix de transaction en conséquence et en comptabilisant les produits ou les charges d'intérêts sur la période de financement le cas échéant. Cette exigence ne s'applique pas si l'intervalle entre le moment où le client paie la contrepartie et celui où les produits et services promis seront fournis au client n'excède pas un an.

#### Étape 4 – Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation prévues par le contrat

Lorsqu'un contrat comporte plusieurs obligations de prestation distinctes, l'entité doit répartir le prix de transaction en affectant à chacune un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit dans chaque cas pour avoir rempli l'obligation (prix de vente spécifique).

La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité vend ce bien ou ce service séparément. Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer au moyen d'une méthode qui permet de maximiser l'utilisation des données d'entrée observables (par exemple la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement, la méthode du coût attendu plus marge ou, dans de rares cas, la méthode résiduelle).

Lorsque le prix de transaction inclut un montant variable, il faut évaluer si ce montant variable a trait à la totalité ou à une partie seulement des obligations de prestation promises par le contrat. À moins que soient remplis les critères énoncés dans la norme permettant de considérer que le montant variable vise particulièrement des obligations de prestation spécifiques, le montant variable doit être réparti entre toutes les obligations de prestation du contrat.

Souvent, lorsqu'une entité promet plus d'un bien ou service distinct prévu par contrat, elle applique un rabais au prix total du contrat par rapport au montant qui aurait été demandé au client si les biens ou les services avaient été achetés séparément. À moins que l'entité dispose de données observables (conformes à certains critères de la norme) attestant que la totalité de ce rabais ne s'applique qu'à une partie des obligations de prestations distinctes, elle doit affecter ce rabais de façon proportionnelle à toutes les obligations de prestation promises par le contrat.

#### Observation

L'application de ces directives posera des problèmes pratiques importants pour certaines entités. Les normes actuelles n'incluent que peu de directives à ce sujet, et les entités pouvaient exercer leur jugement afin de choisir une méthode appropriée de répartition des produits entre les biens et services promis dans le contrat. Les nouvelles dispositions peuvent imposer un calcul et une répartition distincts pour chaque contrat, ce qui peut être particulièrement compliqué pour les entités ayant conclu un grand nombre de contrats différents. Par exemple, pour les entreprises de télécommunications, un contrat de téléphonie mobile regroupe habituellement un appareil et des services connexes (connexion au réseau, par exemple). Selon la nouvelle norme, ces entreprises seront tenues de répartir le prix de transaction (c'est-à-dire le montant que le client doit payer en vertu du contrat) entre les obligations de prestation distinctes, soit en séparant la fourniture initiale de l'appareil de la prestation des services de réseau. Lorsqu'une entreprise de télécommunications a un très grand nombre de contrats à des prix différents, il peut être nécessaire qu'elle envisage de modifier ses systèmes pour effectuer les nombreux calculs requis.

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

Une obligation de prestation est remplie lorsque le contrôle des biens ou des services sous-jacents (les « actifs ») visés par cette obligation de prestation est transféré au client. Le « contrôle » s'entend de la capacité d'orienter l'utilisation d'un actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants sous-jacents au bien ou au service. Cette approche diffère de la méthode préconisée par l'IAS 18 qui exige que les produits des activités ordinaires relatifs à la vente de biens soient comptabilisés lorsque les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens sont transférés au client.

De plus, l'IAS 18 renferme des dispositions différentes sur le moment auquel il faut comptabiliser les produits des activités ordinaires selon qu'un bien ou un service est fourni au client. La nouvelle norme adopte une approche différente pour déterminer si les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés à un moment précis ou de façon progressive, et contient des dispositions uniformes qui s'appliquent autant aux ventes de biens qu'à la prestation de services.

#### *Comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires*

Une obligation de prestation est remplie et les produits des activités ordinaires correspondants doivent être comptabilisés progressivement si au moins un des critères suivants est rempli.

- Le client reçoit et consomme les avantages de la prestation de l'entité à mesure qu'elle est exécutée.
- La prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation.
- La prestation de l'entité ne donne pas naissance à un actif que l'entité pourrait utiliser autrement, et l'entité a droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée.

Lorsqu'il évalue si un actif peut être utilisé autrement, le vendeur doit évaluer au début du contrat s'il peut utiliser, contractuellement ou pratiquement, l'actif à une autre fin que celle qui est prévue dans le contrat conclu avec le client.

Si l'un des critères ci-dessus est rempli, l'entité est tenue de comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement selon la méthode qui décrit le mieux le transfert de biens ou de services au client.

#### Observation

La question de savoir si l'entité comptabilise des produits des activités ordinaires sur la durée de fabrication d'un bien ou à la livraison au client dépend des conditions prévues au contrat. Ainsi, pour certains contrats de fabrication, l'entité sera tenue de comptabiliser les produits des activités ordinaires au moment de la fabrication (plutôt qu'au moment de la livraison) des composants si les biens ne peuvent être utilisés à d'autres fins et si, en vertu du contrat, le client ne peut éviter de payer le travail de fabrication effectué par l'entité.

### **Comptabilisation des produits des activités ordinaires à un moment précis**

Si une obligation de prestation ne remplit pas les critères de la comptabilisation progressive, les indicateurs qui suivent sont pris en considération pour évaluer le moment précis auquel le contrôle de l'actif a été transféré au client.

- L'entité a transféré la possession matérielle de l'actif.
- L'entité a un droit actuel à un paiement au titre de l'actif.
- Le client a accepté l'actif.
- Le client a les risques et les avantages importants inhérents à la propriété de l'actif.
- Le client a le titre de propriété de l'actif.

#### **Observation**

Dans le cas des produits des activités ordinaires comptabilisés à un moment précis, l'IFRS 15 préconise de chercher à identifier le moment auquel le contrôle est transféré au client, tandis que l'IAS 18 se concentre plutôt sur le moment auquel les risques et les avantages sont transférés. En conséquence, le moment de la comptabilisation des produits des activités ordinaires pourrait changer pour certaines transactions ponctuelles lorsque la nouvelle norme sera adoptée.

### **Coûts liés à un contrat**

La norme définit des critères précis pour déterminer lesquels des coûts liés au contrat doivent être inscrits à l'actif et elle établit une distinction entre les coûts d'obtention du contrat et les coûts d'exécution de ce contrat. Plus précisément, l'entité comptabilise en tant qu'actif les coûts d'obtention d'un contrat si et seulement si ces coûts sont marginaux (par exemple les commissions sur les ventes) et si elle s'attend à les recouvrer. Une mesure de simplification est disponible de sorte que les entités peuvent choisir de passer en charges les coûts admissibles d'obtention d'un contrat lorsqu'ils sont engagés quand la période d'amortissement prévue est de un an ou moins.

L'entité comptabilise un actif au titre des coûts engagés pour l'exécution d'un contrat uniquement si ces coûts sont directement liés à un contrat, s'ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir ses obligations de prestation dans l'avenir, et si l'on s'attend à les recouvrer (à moins que les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat entrent dans le champ d'application d'autres IFRS et que les dispositions d'autres IFRS s'appliquent). Dans les deux cas, les coûts inscrits à l'actif sont amortis conformément au rythme de fourniture des biens ou des services auxquels ils correspondent. Dans certains cas, la période d'amortissement peut dépasser la durée initiale du contrat conclu avec le client (par exemple pour les contrats futurs prévus ou les périodes de renouvellement prévues).

### **Directives supplémentaires**

La nouvelle norme donne certaines indications détaillées pour aider les entités à appliquer la norme à certains éléments dont le traitement comptable peut être différent de celui qui était prévu par l'IAS 18, notamment les suivants.

- **Garanties** : Lorsqu'une entité fournit une garantie à un client, la nature de la garantie détermine le traitement comptable. Si le client a l'option d'acheter ou non la garantie, ou si la garantie procure un service supplémentaire au client, l'entité doit comptabiliser la garantie comme une obligation de prestation distincte. Une garantie qui ne procure au client que l'assurance que le bien visé est conforme aux spécifications convenues ne sera pas comptabilisée comme une obligation de prestation distincte.
- **Droits non exercés par les clients** : Il se peut que dans certains cas, les clients n'exercent pas la totalité de leurs droits contractuels à l'égard des biens et des services : par exemple des points cadeaux non réclamés. On parle parfois de droits abandonnés pour désigner les droits que les clients n'exercent pas en totalité. Lorsque l'entité s'attend à un certain niveau de droits abandonnés, elle doit traiter le montant correspondant comme une contrepartie variable et le comptabiliser en produits des activités ordinaires proportionnellement au rythme auquel le client exerce ses droits (c'est-à-dire en comparant les biens ou les services fournis jusqu'à la date considérée à ceux qui devaient être fournis en fin de compte). Lorsqu'il n'est pas possible d'estimer un niveau des droits abandonnés au départ, l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires correspondants aux droits abandonnés seulement lorsque la probabilité que le client exerce ses droits restants est devenue peu probable.
- **Options offertes aux clients pour acheter des biens ou services supplémentaires** : Certains contrats prévoient une option permettant au client d'acheter des biens ou des services supplémentaires au rabais. Lorsque cette option représente un « droit significatif » pour le client (par exemple en lui donnant le droit d'acheter des biens supplémentaires bénéficiant d'un rabais substantiel), l'entité doit attribuer une partie du prix de transaction

à l'option et comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsque le contrôle des biens ou services supplémentaires associé à l'option est transféré au client ou lorsque l'option expire.

- **Droits de propriété intellectuelle sous licence** : La norme exige que l'entité évalue la nature d'une licence visant des droits de propriété intellectuelle et, plus précisément, si la licence donne au client le « droit d'utiliser » ou un « accès à » la propriété intellectuelle de l'entité. La norme énonce des critères pour déterminer si une licence donne accès à la propriété intellectuelle et si le contrôle est par conséquent transféré progressivement. Si ces critères ne sont pas remplis, la licence représente un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle d'une entité pour lequel le contrôle est transféré à un moment précis. L'application de ces critères est essentielle pour déterminer la façon de comptabiliser les produits des activités ordinaires liés à ces licences.

Par ailleurs, la norme fournit des indications sur les sujets suivants :

- Évaluation du degré d'avancement dans l'exécution de l'obligation de prestation;
- Ventes avec droit de retour;
- Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire;
- Frais initiaux non remboursables;
- Accords de rachat;
- Accords de consignation;
- Ventes à livrer;
- Acceptation par le client;
- Informations à fournir sur la ventilation des produits des activités ordinaires.

#### **Informations à fournir et présentation**

La norme accroît considérablement les obligations d'informations actuelles sur la comptabilisation des produits. Les informations à fournir sont désormais les suivantes :

- Une ventilation des produits des activités ordinaires afin de « montrer comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie sont touchés par les facteurs économiques »;
- Certaines informations sur les variations des soldes des contrats, comme les soldes d'ouverture et de clôture des débiteurs, des actifs et des passifs du contrat, des produits comptabilisés dans la période considérée inclus auparavant dans le solde des passifs du contrat et des produits comptabilisés dans la période considérée associés à des obligations de prestations remplies au cours de la période précédente;
- Pour les contrats dont on prévoit que la durée excède un an : le montant total du prix de transaction affecté aux obligations de prestations qui restent à remplir et une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser ce montant en produits des activités ordinaires;
- Des informations sur les actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution de contrats avec des clients;
- Une description qualitative de la nature des biens et services fournis, des conditions de paiement importantes et du moment où les obligations de prestations sont habituellement remplies relativement aux contrats conclus entre une entité et ses clients;
- Une explication des jugements importants portés sur les montants comptabilisés et le calendrier de comptabilisation des produits;
- Les méthodes choisies par l'entité relativement à la valeur temps de l'argent et aux coûts d'obtention ou d'exécution des contrats;
- Des informations sur les méthodes, les données d'entrée et les hypothèses utilisées pour déterminer le prix de transaction et répartir les montants entre les obligations de prestation.



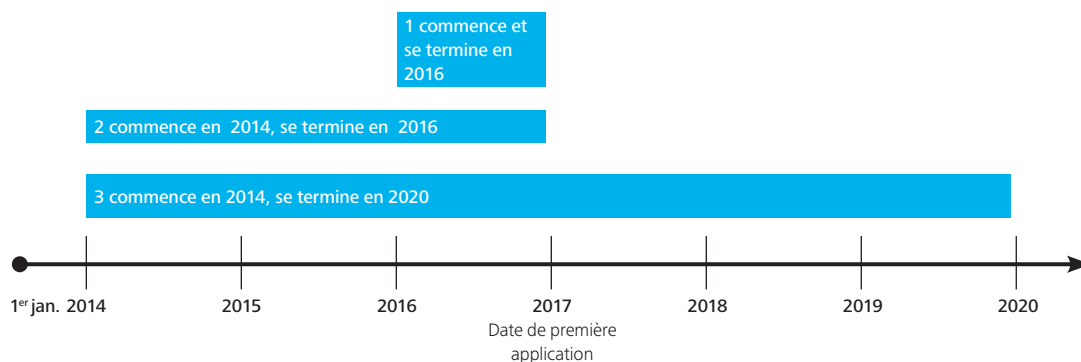
### Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

La nouvelle norme doit être appliquée pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017 et son application anticipée est permise. Elle s'applique aux contrats conclus à compter de la date d'entrée en vigueur et aux contrats en cours qui ne sont pas encore achevés à la date d'entrée en vigueur. Les chiffres présentés pour le premier exercice d'application de la norme devront donc être préparés comme si les dispositions de la norme avaient toujours été appliquées.

En ce qui a trait aux périodes comparatives, les entités peuvent choisir entre l'application rétrospective (assortie de certaines mesures de simplification) ou une méthode modifiée d'application de la nouvelle norme. Lorsque la méthode modifiée est appliquée, les chiffres des exercices comparatifs ne sont pas retraités, mais l'entité comptabilise l'effet cumulatif de l'application initiale de la norme comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués à la date d'entrée en vigueur de la norme. Par exemple, si l'entité applique la nouvelle norme pour la première fois à l'exercice clos le 31 décembre 2017 et qu'elle choisit l'approche modifiée, l'effet cumulatif résultant de l'application de la nouvelle norme donnera lieu à un ajustement des résultats non distribués au 1er janvier 2017. Les chiffres comparatifs pour l'exercice clos le 31 décembre 2016 ne seront pas retraités. Si une entité choisit d'utiliser l'approche modifiée, elle doit en présenter l'incidence sur les postes des états financiers et fournir une description des changements importants.

Le diagramme suivant présente la façon dont trois contrats différents seront traités lors de la transition au moyen des deux méthodes qu'il est permis d'appliquer selon la norme.

En tenant pour acquise une date de clôture de l'exercice fixée au 31 décembre



|                  | Approche modifiée  | Approche rétrospective   |
|------------------|--|--|
| <b>Contrat 1</b> | Terminé avant la date d'application initiale : ne pas appliquer l'IFRS 15  | Commence et se termine au cours de la même période annuelle de présentation de l'information financière : méthode de simplification disponible |
| <b>Contrat 2</b> | Terminé avant la date d'application initiale : ne pas appliquer l'IFRS 15  | Ajuster le bilan d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée (1er janvier 2016)   |
| <b>Contrat 3</b> | Ajuster le solde d'ouverture pour chaque élément affecté des capitaux propres à la date de l'application initiale. Présenter des informations à fournir spécifiques exigées. Les chiffres pour 2016 ne seront pas retraités. | Ajuster le bilan d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée (1er janvier 2016)   |

Toutes les entités seront tenues de présenter l'effet des changements de méthode comptable découlant de l'adoption de la nouvelle norme.

### **Prévoir les effets de la norme**

Les Conseils ont fixé la date d'entrée en vigueur de la norme en gardant à l'esprit que même si elle ne s'appliquera que dans quelques années, certaines entités auront besoin de tout le temps mis à leur disposition pour effectuer leur transition aux nouvelles exigences. Il est en effet possible que certaines entités doivent changer de systèmes et de processus, et faire fonctionner deux systèmes en parallèle pour appliquer les dispositions transitoires.

En plus de préparer le marché et d'informer les investisseurs et les analystes aux incidences de la nouvelle norme, les entités devront évaluer les répercussions globales de la modification du calendrier de comptabilisation des produits et des bénéfices. Ces répercussions peuvent inclure :

- des modifications importantes concernant les indicateurs de performance clés et autres mesures importantes;
- des modifications importantes concernant le profil des paiements d'impôts en trésorerie;
- la mesure dans laquelle les bénéfices sont disponibles aux fins de distribution;
- dans le cas des régimes de rémunération et des programmes de primes, l'incidence sur le moment auquel les cibles seront atteintes et la probabilité que ces cibles soient atteintes;
- les cas possibles de non-respect des clauses restrictives des contrats de prêt.

### **Autres ressources**

Pour d'autres renseignements utiles sur la norme, consulter le site Web [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).

## Personnes-ressources

*Leader mondial IFRS*  
Veronica Poole  
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

### Centres d'excellence des IFRS

#### Amérique

|                   |                  |                              |
|-------------------|------------------|------------------------------|
| <i>Canada</i>     | Karen Higgins    | iasplus@deloitte.ca          |
| <i>Argentine</i>  | Fermin del Valle | iasplus-LATCO@deloitte.com   |
| <i>États-Unis</i> | Robert Uhl       | iasplusamericas@deloitte.com |

#### Asie-Pacifique

|                  |                |                             |
|------------------|----------------|-----------------------------|
| <i>Australie</i> | Anna Crawford  | iasplus@deloitte.com.au     |
| <i>Chine</i>     | Stephen Taylor | iasplus@deloitte.com.hk     |
| <i>Japon</i>     | Shinya Iwasaki | iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp |
| <i>Singapour</i> | Shariq Barmaky | iasplus-sg@deloitte.com     |

#### Europe-Afrique

|                       |                       |                            |
|-----------------------|-----------------------|----------------------------|
| <i>Belgique</i>       | Thomas Carlier        | BEIFRSBelgium@deloitte.com |
| <i>Denmark</i>        | Jan Peter Larsen      | dk_iasplus@deloitte.dk     |
| <i>France</i>         | Laurence Rivat        | iasplus@deloitte.fr        |
| <i>Allemagne</i>      | Andreas Barckow       | iasplus@deloitte.de        |
| <i>Italie</i>         | Massimiliano Semprini | fricomagno@deloitte.it     |
| <i>Luxembourg</i>     | Eddy Termaten         | luiasplus@deloitte.lu      |
| <i>Pays-Bas</i>       | Ralph ter Hoeven      | iasplus@deloitte.nl        |
| <i>Russie</i>         | Michael Raikhman      | iasplus@deloitte.ru        |
| <i>Afrique du Sud</i> | Nita Ranchod          | iasplus@deloitte.co.za     |
| <i>Espagne</i>        | Cleber Custodio       | iasplus@deloitte.es        |
| <i>Royaume-Uni</i>    | Elizabeth Chrispin    | iasplus@deloitte.co.uk     |

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, 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 Limited et de ses cabinets membres, veuillez consulter le site [www.deloitte.com/apropos](http://www.deloitte.com/apropos).

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. Deloitte, qui possède un réseau mondial intégré de cabinets membres dans plus de 150 pays, fournit des compétences de classe mondiale et des services de grande qualité à ses clients ainsi que les informations dont ils ont besoin pour relever les défis commerciaux les plus complexes. Les quelque 200 000 professionnels de Deloitte s'engagent à devenir la norme en matière d'excellence.

Les renseignements contenus dans la présente publication sont d'ordre général. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ses cabinets membres et leurs sociétés affiliées (collectivement, le « réseau de Deloitte ») ne fournissent aucun conseil ou service professionnel au moyen de la présente publication. 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. Aucune entité du réseau de Deloitte ne pourra être tenue responsable à l'égard de toute perte que pourrait subir une personne qui se fie à cette publication.

© 2014 Pour plus d'information, communiquez avec Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Conçu et produit par The Creative Studio à Deloitte, Londres