Deloitte.

Bureau mondial des IFRS
Novembre 2011

Pleins feux sur les IFRS
L'IASB publie un exposé-sondage révisé sur la comptabilisation des produits

Table des matières

La proposition
Identification des contrats avec les clients
Identification des obligations de prestation distinctes
Détermination du prix de transaction
Répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes
Comptabilisation des produits lorsque les obligations de prestation sont remplies
Obligations de prestation déficitaires
Coût relatif à l'exécution ou à l'obtention d'un contrat
Guide d'application
Exigences annuelles en matière d'informations à fournir et de présentation
Informations intermédiaires
Transition
Date d'entrée en vigueur et application anticipée

En bref

- L'approche sous-jacente à l'exposé-sondage révisé est largement conforme à celle de l'exposé-sondage initial et, comme l'IAS 11 et l'IAS 18, s'appuie principalement sur un modèle de comptabilisation des revenus à la livraison des biens et services à un client. Cependant, l'exposé-sondage révisé contient des directives plus détaillées que les IFRS existantes et de nombreux changements ont été apportés à l'égard de l'application du modèle.
- Une modification importante par rapport à l'exposé-sondage initial est l'introduction d'une restriction sur la « décomposition » des obligations de prestation dans le cadre d'un contrat lorsqu'une entité fournit un service important d'intégration des éléments du contrat dans un seul poste et que les éléments sont modifiés ou adaptés de façon importante.
- Une perte pourrait être comptabilisée à la prise d'effet d'un contrat à l'égard d'éléments spécifiques du contrat même si le contrat global ou le portefeuille de contrats était vraisemblablement rentable.
- L'exposé-sondage fournit des directives sur les cas dans lesquels les revenus peuvent être comptabilisés même si la contrepartie totale à recevoir est incertaine.
- La quantité d'informations à fournir dans les états financiers sera importante.
- Les propositions révisées entreraient en vigueur au plus tôt pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2015 et l'application anticipée serait permise.
- La date limite de réception des commentaires est le 13 mars 2012; la publication de la norme finale est prévue pour la fin de 2012.

La proposition

Le 14 novembre 2011, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié le nouvel exposé-sondage ES/2011/6, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* (« l'exposé-sondage révisé »). L'exposé-sondage révisé constitue une nouvelle étape dans l'élaboration d'une norme sur la comptabilisation des revenus et fait suite à des consultations d'envergure et à de nouvelles délibérations sur les propositions de l'exposé-sondage initial publié en juin 2010. Même si le fondement conceptuel de l'exposé-sondage révisé reste inchangé par rapport à l'exposé-sondage initial, l'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis (collectivement, les « conseils ») ont modifié de nombreux détails des propositions de l'exposé-sondage initial. Du fait de ces modifications et de l'importance du poste des produits pour les utilisateurs des états financiers, les conseils ont décidé de procéder à un nouvel appel à commentaires à l'égard de l'exposé-sondage révisé. Les conseils souhaitent recevoir les commentaires des intéressés à savoir si les propositions sont claires et peuvent être appliquées de sorte à communiquer efficacement aux utilisateurs des états financiers la substance économique des contrats d'une entité avec des clients.

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

www.iasplus.com

www.DeloitteIFRS.ca/fr

Les conseils souhaitent recevoir des commentaires sur six aspects spécifiques de la version révisée de l'exposé-sondage sur lesquels les intéressés n'ont pu se prononcer par le passé :

1. Déterminer le moment où une obligation de prestation liée au transfert d'un bien ou service est remplie avec le temps;
2. Présenter les effets du risque de crédit d'un client dans un poste distinct vis-à-vis le poste des produits;
3. Limiter le montant cumulatif des produits comptabilisés à une date considérée aux montants auxquels une entité est raisonnablement assurée d'avoir droit;
4. Appliquer le test lié à l'obligation de prestation déficitaire à une obligation de prestation à laquelle l'entité satisfait avec le temps sur une période qui s'étend sur plus d'un an;
5. Exiger la présentation d'informations sur les produits dans les états financiers intermédiaires;
6. Déterminer quand décomptabiliser les actifs non financiers transférés qui ne constituent pas des produits des activités ordinaires de l'entité.

Ce projet vise à 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 s'attendent à ce que les propositions révisées améliorent de manière importante les directives actuelles en matière de comptabilisation des produits.

Le principe fondamental de l'exposé-sondage révisé veut qu'une entité comptabilise les revenus de façon à représenter le transfert des biens ou services promis aux clients à un montant qui reflète la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange de ces biens ou services. Les propositions comprennent cinq étapes clés que les entités doivent suivre pour comptabiliser les produits tirés des contrats entrant dans le champ d'application de l'exposé-sondage révisé :

- Étape 1 – Repérer un contrat avec un client;
- Étape 2 – Repérer les obligations de prestation distinctes dans le contrat;
- Étape 3 – Déterminer le prix de transaction;
- Étape 4 – Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes du contrat;
- Étape 5 – Comptabiliser les produits lorsque l'entité satisfait à chacune des obligations de prestation.

Ces étapes concordent avec celles indiquées dans l'exposé-sondage initial; toutefois, de nombreux changements ont été proposés quant à leur mise en œuvre, comme il est décrit plus bas.

Identification des contrats avec les clients

Tout comme les propositions contenues dans l'exposé-sondage initial, l'exposé-sondage révisé s'applique aux contrats qu'une entité conclut avec des clients qui n'entrent pas dans le champ d'application des normes sur les contrats de location, les contrats d'assurance ou les instruments financiers et les échanges non monétaires entre entités d'un même secteur d'activité qui visent à faciliter les ventes à des clients ou clients potentiels qui ne sont pas parties à l'échange. Un contrat doit être conclu avec un client sous une forme écrite, orale ou implicite et doit créer des droits et obligations exécutoires entre au moins deux parties. L'exposé-sondage révisé décrit les critères particuliers dont les entités doivent tenir compte pour déterminer si un contrat existe. Si toutes les parties à un contrat totalement inexécuté peuvent unilatéralement mettre fin sans pénalité au contrat, il n'existe pas de contrat.

Observation

Les entités doivent examiner tous les contrats avec les clients et en comprendre les principales modalités pour déterminer si le nouveau modèle est appliqué correctement. Cela peut inclure la compréhension des pratiques et processus relatifs à la conclusion de contrats dans la juridiction de l'entité et des pratiques commerciales habituelles de l'entité et de son secteur d'activité.

Regroupement de contrats

Les conseils ont révisé et amélioré les directives proposées sur le regroupement de contrats incluses dans l'exposé-sondage initial. L'exposé-sondage révisé exige qu'une entité regroupe deux contrats ou plus conclus en même temps ou presque avec un même client (ou des parties liées) si au moins l'un des critères suivants est rempli :

- les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial unique;
- le montant de la contrepartie payée pour un contrat dépend du prix ou de la prestation liée à un autre contrat; ou
- les biens ou services dans deux contrats ou plus constituent une seule obligation de prestation.

Subdivision de contrats

L'exposé-sondage initial proposait de comptabiliser un contrat « comme s'il s'agissait de plusieurs contrats si le prix de certains biens ou services visés par le contrat est indépendant de celui d'autres biens ou services visés par ledit contrat ». Les conseils ont décidé d'éliminer cette exigence proposée puisqu'ils la considèrent comme inutile. Toutes les décisions relatives à la subdivision font donc partie du processus d'identification des différentes obligations de prestation (voir les explications supplémentaires plus bas).

Modification de contrats

L'exposé-sondage révisé prévoit qu'une entité comptabilise une modification apportée à l'étendue ou au prix d'un contrat dans des contrats distincts si la modification découle de l'ajout de biens ou services promis qui sont « distincts » et que le montant de la contrepartie additionnelle représente le prix de vente spécifique de l'entité incluant les ajustements nécessaires. Autrement, l'entité doit identifier les obligations de prestation restantes au contrat (y compris les obligations partiellement remplies) et comptabiliser le contrat modifié de la manière suivante :

- si les biens ou services restants sont distincts de ceux qui ont déjà été transférés, répartir le prix de transaction modifié diminué du montant de la contrepartie allouée aux obligations de prestation entièrement remplies à chaque obligation de prestation distincte restante;
- si les biens ou services restants ne sont pas distincts et qu'ils font partie d'une obligation de prestation unique qui est partiellement remplie à la date de la modification, modifier le prix de transaction et le pourcentage d'avancement des travaux du contrat entier (ce qui entraînera un ajustement de rattrapage sur une base cumulée à la date de la modification).

L'exposé-sondage initial proposait l'utilisation de la deuxième méthode pour l'ensemble des modifications dont le prix est interdépendant du prix du contrat original; cette mesure a fait l'objet de critiques puisque l'ajustement de rattrapage qui en découle n'était pas considéré comme reflétant la substance économique.

Identification des obligations de prestation distinctes

L'exposé-sondage initial et l'exposé-sondage révisé proposent qu'un bien ou service considéré comme étant « distinct » soit comptabilisé dans une obligation de prestation distincte. Selon l'exposé-sondage initial, une obligation était considérée comme étant distincte si le bien ou service était vendu séparément ou pouvait l'être puisqu'il avait une fonction et une marge distinctes; cette mesure a causé des préoccupations chez de nombreux intéressés, en particulier dans le secteur de la construction, puisque cette mesure pourrait entraîner l'identification d'un nombre élevé et impossible à gérer d'obligations de prestation dans le cadre d'un contrat unique. L'exposé-sondage révisé répond à ces préoccupations en proposant une définition modifiée de la notion « distinct ».

En vertu de l'exposé-sondage révisé et de l'extrait expliqué ci-dessous, un bien ou service est distinct s'il répond à l'un des critères suivants :

a) l'entité vend régulièrement le bien ou le service séparément;

b) le client peut tirer avantage du bien ou du service en lui-même ou avec des ressources auxquelles il a facilement accès.

Nonobstant ces critères, un bien ou service faisant partie d'un groupe de biens ou services promis n'est pas distinct. Le groupe de biens ou services est donc traité comme une seule obligation de prestation sous réserve du respect des deux critères suivants :

a) les biens ou services compris dans le groupe sont grandement interdépendants et en les transférant au client, l'entité doit également fournir un important service d'intégration des biens ou services dans un ou plusieurs éléments combinés pour lesquels le client s'est engagé en vertu du contrat; et

b) le groupe de biens ou services est modifié ou personnalisé de façon importante afin d'assurer l'exécution du contrat.

Les propositions révisées indiquent que, comme mesure pratique, une entité peut comptabiliser deux biens ou

produits distincts ou plus dans une seule obligation de prestation si les biens ou services ont les mêmes modalités de transfert au client (p. ex. si le recours à une méthode d'évaluation du progrès pour les biens ou services distincts décrit fidèlement le transfert de ces biens et services au client).

Observation

La restriction quant à la subdivision des éléments « largement interdépendants » d'un contrat peut exiger un examen judicieux, par exemple pour les entités qui fournissent un logiciel de base assorti de services professionnels comme la personnalisation et l'intégration. Dans de tels cas, il est possible de regrouper la licence et les services et de les traiter comme une seule obligation de prestation qui permettra la comptabilisation de l'ensemble des produits avec le temps.

Pour évaluer si un groupe de biens ou services doit être comptabilisé dans des obligations de prestation distinctes, les entités doivent tenir compte de nombreux facteurs, entre autres l'étendue de l'intégration, le niveau de personnalisation et la séquence de réalisation des obligations de prestation, puisqu'il est possible qu'un client ne puisse pas utiliser un bien ou service avant la livraison d'un autre bien ou service faisant partie du même contrat.

Détermination du prix de transaction

Selon l'exposé-sondage initial, il était proposé que lorsque le prix de transaction est assujetti à une variabilité, une entité soit tenue d'utiliser une estimation pondérée du prix de transaction s'il est possible d'en faire une estimation raisonnable. L'exposé-sondage révisé précise que le prix de transaction est le montant de la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange du transfert des biens ou services promis à un client, à l'exclusion des montants collectés pour le compte de tiers. Le prix de transaction comprend les remises, les rabais, les remboursements, les crédits, les incitations, les primes liées à l'exécution, les pénalités, les concessions et d'autres éléments semblables. L'estimation tient compte des données historiques et courantes et des prévisions disponibles et se base soit sur le montant pondéré en fonction des probabilités, soit sur le montant le plus probable (c'est-à-dire la meilleure estimation de la direction), dépendamment de la méthode qui, selon l'entité, permet de prédire le mieux le montant de la contrepartie à laquelle elle aura droit. La même méthode doit être appliquée uniformément à l'ensemble du contrat.

Observation

La proposition des conseils qui vise à permettre l'utilisation de la méthode de la meilleure estimation dans certains cas permettrait d'atténuer les préoccupations liées aux estimations non fiables lorsque les informations sont insuffisantes ou lorsque l'utilisation de la moyenne mathématique ne permet pas d'obtenir aucun des deux résultats possibles.

Valeur temps de l'argent

Les versions initiale et révisée de l'exposé-sondage exigent toutes deux que le prix de transaction soit ajusté de sorte à refléter la valeur temps de l'argent lorsque la composante financement est importante dans le cadre du contrat. Compte tenu de la subjectivité inhérente de la détermination du caractère « important » de la composante financement au contrat, l'exposé-sondage révisé précise des facteurs dont l'entité doit tenir compte :

- la période prévue entre le moment où l'entité transfère les biens ou services promis au client et le moment où le client paie ces biens ou services;
- le montant de la contrepartie serait substantiellement différent si le client avait effectué le paiement rapidement conformément aux modalités de crédit habituelles;
- le taux d'intérêt du contrat et les taux d'intérêt courants sur le marché de référence.

L'exposé-sondage révisé précise qu'une entité doit utiliser le taux d'actualisation qui apparaîtrait dans une transaction de financement distincte intervenue entre l'entité et son client à la prise d'effet du contrat. De plus, comme mesure pratique, s'il est déterminé à la prise d'effet du contrat que la période comprise entre le transfert des biens ou services et le dernier paiement est d'un an ou moins, il n'est pas nécessaire d'évaluer s'il existe une composante financement importante.

Contrepartie autre qu'en trésorerie

L'exposé-sondage révisé exige qu'une entité évalue la contrepartie autre qu'en trésorerie à la juste valeur si la valeur peut faire l'objet d'une estimation raisonnable. Si ce n'est pas le cas, la contrepartie doit être évaluée indirectement en se rapportant au prix de vente spécifique des biens ou services promis. Si un client fait un apport de biens ou de services que l'entité contrôle dès ce moment pour faciliter l'exécution du contrat par l'entité, cette dernière doit comptabiliser la contrepartie à titre de contrepartie autre qu'en trésorerie reçue du client.

Contrepartie payable au client

L'exposé-sondage révisé indique qu'une contrepartie payable à un client inclut les montants que l'entité paie, ou s'attend à payer, à un client (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou services de l'entité auprès du client) sous forme de trésorerie, de crédit ou d'autres éléments que le client peut porter en diminution des sommes dues à l'entité. La contrepartie payable à un client est traitée comme une réduction du prix de transaction sauf si le paiement au client est effectué en échange d'un bien ou service distinct que le client transfère à l'entité.

Recouvrabilité

L'exposé-sondage révisé prévoit la comptabilisation des pertes sur créances attendues (l'estimation initiale à la date de transaction et les ajustements ultérieurs) à l'état du résultat global dans un poste distinct vis-à-vis le poste du montant brut des produits. Il s'agit d'une modification par rapport à l'exposé-sondage initial, qui proposait l'inclusion de l'estimation initiale dans les produits bruts. L'exposé-sondage révisé ne requiert pas une évaluation de la capacité du client à payer le montant de la contrepartie à titre de condition préalable à la comptabilisation des produits.

Observation

Les entités pourraient devoir évaluer les implications de tout changement probable dans la présentation des résultats financiers sur les indicateurs de performance clés comme les ratios de marge brute puisque les effets des variations du risque de crédit seront maintenant présentés dans la marge brute.

Répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes

L'exposé-sondage initial indiquait que « l'entité doit répartir le prix de transaction entre toutes les obligations de prestation distinctes proportionnellement au prix de vente spécifique du bien ou du service sous-jacent à chacune de ces obligations lors de la prise d'effet du contrat (c'est-à-dire sur la base du prix de vente spécifique relatif) ». L'exposé-sondage révisé offre une souplesse accrue quant à la méthode d'évaluation utilisée lorsque le prix de vente spécifique d'un bien ou service ne peut être observé directement. Par exemple, une technique de la valeur résiduelle pourrait être la meilleure méthode dans le cas d'une obligation de prestation dont le prix de vente spécifique est très variable ou incertain. En général, les remises sont réparties dans toutes les obligations de prestation distinctes en fonction du prix de vente relatif spécifique sauf si chaque bien ou service est régulièrement vendu séparément et que le prix de vente observable indique précisément la ou les obligations de prestation auxquelles les remises se rapportent.

Si le prix de transaction comprend une contrepartie qui dépend d'une situation ou d'un événement futur, l'entité doit attribuer ce montant éventuel et les variations futures qui en découlent en entier à une obligation de prestation (contrairement à l'exigence proposée dans l'exposé-sondage initial d'affecter les variations postérieures du prix de transaction à toutes les obligations de prestation au contrat) lorsque les critères suivants sont remplis :

- les modalités de paiement éventuel du contrat s'appliquent précisément aux efforts de l'entité pour remplir l'obligation de prestation ou à un résultat précis entraîné par l'acquittement de cette obligation de prestation; et
- l'attribution du montant éventuel entier à cette obligation de prestation en particulier respecte le principe d'attribution décrit dans l'exposé-sondage, c'est-à-dire que dans l'ensemble, cela représente raisonnablement le montant de la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange du respect de chaque obligation de prestation.

Toutes les autres variations postérieures du prix de transaction devront être réparties parmi les obligations de prestation distinctes selon les mêmes critères qu'à la prise d'effet du contrat. Les montants attribués à une obligation de prestation qui a été remplie seront comptabilisés en produits, ou en réduction des produits, dans la période au cours de laquelle les variations du prix de transaction sont enregistrées.

Comptabilisation des produits lorsque les obligations de prestation sont remplies

L'exposé-sondage initial a introduit le concept de « contrôle » dans la détermination du moment du transfert d'un produit ou d'un service à un client, et donc de la comptabilisation des produits, qui peut être à un moment déterminé ou sur une période donnée. Dans le cadre de leur préparation de l'exposé-sondage révisé, les conseils ont décidé de modifier les indicateurs proposés du moment où un client obtient le contrôle sur une période donnée et de fournir des directives additionnelles qu'une entité doit considérer pour déterminer si le contrôle est transféré de façon continue sur une période (y compris des précisions sur la façon dont une entité doit évaluer son état d'avancement en vue de la réalisation d'une obligation de prestation qui est satisfaite de façon continue).

Transfert du contrôle à un moment déterminé

À cet égard, l'exposé-sondage révisé reprend la majorité des directives de l'exposé-sondage initial. Cependant, les conseils ont décidé de décrire le concept de contrôle au lieu de fournir une définition spécifique et de supprimer l'indicateur de contrôle qui indique que la conception ou la fonction du bien ou du service est adaptée spécifiquement au client et d'ajouter les « risques et avantages inhérents à la propriété » comme indicateur de contrôle.

Transfert du contrôle sur une période donnée

Pour pouvoir comptabiliser des produits sur une période donnée, l'entité doit d'abord déterminer qu'une obligation de prestation est remplie de façon continue, puis choisir une méthode afin d'évaluer l'avancement des travaux jusqu'à leur achèvement. Une entité remplit de façon continue une obligation de prestation si elle répond à au moins un des critères suivants :

1. La prestation de l'entité crée ou améliore un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa modification (par exemple, si le client contrôle les travaux en cours).

2. La prestation de l'entité ne donne pas naissance à un actif pouvant être utilisé autrement par l'entité (par exemple le contrat ne permet pas à l'entité de vendre les travaux en cours à un autre client ou alors les travaux en cours sont très personnalisés et ne conviendraient pas à un autre client) et au moins une des conditions suivantes est remplie :

   a. le client reçoit et consomme simultanément l'avantage à mesure que l'entité effectue chacune des tâches;

   b. une autre entité n'aurait pas nécessairement à refaire la quasi-totalité des travaux effectués si elle devait s'acquitter du reste de l'obligation envers le client (sans avoir accès aux travaux en cours ou à d'autres actifs contrôlés par l'entité); ou

   c. L'entité a droit au paiement (à condition que le vendeur se soit acquitté en totalité de ses obligations contractuelles) pour les prestations fournies et s'attend à exécuter le contrat comme promis. Si le client ne peut annuler le contrat, ou si le prix du contrat au complet est payable à l'annulation, les critères concernant la continuité de la prestation pourraient être réunis. Si le client peut annuler le contrat et que le montant fixe exigible à l'annulation est inférieur au prix total du contrat, il est possible que ce montant soit jugé insuffisant comme paiement pour les prestations fournies et que, dès lors, les critères ne soient pas réunis.

Pour chaque obligation de prestation distincte dont une entité s'acquitte au fil du temps, l'entité doit choisir une méthode d'évaluation de l'avancement des travaux jusqu'à l'achèvement et comptabiliser les produits des activités ordinaires en appliquant cette méthode de manière uniforme. Les méthodes d'évaluation de l'avancement des travaux peuvent être fondées sur les extrants ou sur les intrants.

Selon l'exposé-sondage, lorsque l'entité utilise une méthode fondée sur les intrants pour évaluer l'avancement des travaux jusqu'à l'achèvement et que les biens sont transférés au client longtemps avant les services auxquels ils sont associés (par exemple, lorsque le client obtient le contrôle des matières premières avant que l'entité fournisse le service connexe), la meilleure façon de refléter la prestation consiste, pour l'entité, à comptabiliser les produits des activités ordinaires provenant du transfert des biens pour un montant égal à leurs coûts (marge nulle) si :

- Le coût des biens transférés est important par rapport au total des coûts attendus pour remplir entièrement l'obligation de prestation;
- L'entité prend des dispositions en vue de la fourniture des biens par une autre entité et elle n'a pas d'intervention importante dans la conception et la fabrication des biens (mais elle agit comme mandataire).

Observation

L'une des principales critiques à l'égard du premier exposé-sondage était qu'il ne contenait pas assez de dispositions concernant les services. L'exposé-sondage révisé en contient un nombre considérablement plus élevé. Elles ne sont pas exprimées de façon habituelle, mais dans bien des cas, les éléments qui sont traités comme des services en vertu de l'IAS 18 seraient aussi classés comme des obligations de prestation sur une période donnée en vertu de l'exposé-sondage révisé.

Dans le cas d'un contrat de service personnalisé en vertu duquel le client obtient le contrôle des travaux en cours à mesure que l'actif est assemblé, les produits associés au service sont comptabilisés sur la durée du contrat. Dans le cas des contrats de service en vertu desquels le client n'a pas le contrôle des travaux en cours, l'entité doit déterminer s'il y a naissance d'un actif pouvant être utilisé autrement par l'entité, c'est-à-dire un actif que l'entité peut immédiatement fournir à un autre client. Tous les faits et circonstances doivent être considérés, y compris les conditions du contrat, l'importance des coûts nécessaires pour adapter l'actif, les rabais qui devraient être accordés pour vendre l'actif à un autre client et les conséquences pour l'entité (y compris les répercussions juridiques) de la vente de l'actif à un autre client. Une entité qui détermine qu'un actif ne pouvant être utilisé autrement doit aussi remplir l'une des trois conditions énoncées ci-dessus pour comptabiliser des produits des activités ordinaires au fil du temps.

Lors de la deuxième tournée de délibérations des conseils, les permanents ont fourni quelques exemples des

types de services pouvant donner lieu à un transfert continu de contrôle sur la base des deux premières conditions (à condition que le client n'ait pas le contrôle des travaux en cours et que la prestation de l'entité ne donne pas naissance à un actif pouvant être utilisé autrement par l'entité).

Exemples :

- Une entité qui traite des transactions pour un client : parce que le client reçoit un avantage pour chaque transaction traitée; et
- Une entité qui fournit des services d'expédition pour un client : parce qu'une autre entité n'aura pas à réexpédier les biens fournis à ce jour.

Pour évaluer si elle a droit à une contrepartie pour les prestations rendues à ce jour, l'entité doit avoir droit à un montant fixe ou variable censé au moins l'indemniser pour les prestations qu'elle a rendues même si le client peut résilier le contrat pour des raisons pratiques (c'est-à-dire pour d'autres raisons que la non-exécution du contrat par l'entité). La contrepartie pour les prestations rendues doit comprendre le paiement au titre du recouvrement des coûts engagés par l'entité, majoré d'une marge bénéficiaire raisonnable plutôt qu'une indemnisation pour le manque à gagner de l'entité en cas d'annulation du contrat par le client.

Le projet de norme introduit une nuance importante pour les activités de construction. Les dispositions actuellement en vigueur d'IAS 11 et d'IFRIC 15 traitent de la question de savoir si un élément est construit en fonction d'une conception propre au client. Le deuxième exposé-sondage porte au contraire sur la question de savoir si l'actif en construction « peut être utilisé autrement » par l'entité. Cette différence d'orientation peut donner lieu à une analyse différente dans certains cas, en particulier pour certains contrats visant des biens immobiliers.

Contrainte imposée aux produits des activités ordinaires cumulatifs comptabilisés

Dans le cas des contrats à contrepartie variable, l'exposé-sondage révisé impose une contrainte additionnelle aux produits des activités ordinaires cumulatifs comptabilisés, à savoir qu'ils ne doivent pas être supérieurs au montant auquel l'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit. Une entité est raisonnablement assurée d'avoir droit au montant de la contrepartie affectée à la réalisation des obligations de prestation seulement si les deux critères suivants sont réunis :

- l'entité a l'expérience des types d'obligations de prestation en cause (ou, à défaut, peut s'appuyer sur l'expérience d'autres entités); et
- l'expérience de l'entité (ou d'autres indications) est indicatrice du montant de la contrepartie auquel l'entité aura droit en échange de la réalisation des obligations de prestation.

Observation

Cette contrainte a été ajoutée dans le deuxième exposé-sondage afin de tenir compte des montants de produits des activités ordinaires qui pourraient être « raisonnablement estimés », mais qui pourraient cependant ne jamais être reçus, par exemple des honoraires de gestion d'actifs basés sur les valeurs de marché à une date future ou les paiements de redevances basés sur le volume de ventes futures du bénéficiaire d'une licence.

Obligations de prestation déficitaires

L'exposé-sondage révisé conserve l'obligation, contenue dans l'exposé-sondage initial, d'évaluer chacune des obligations de prestation déficitaires au début d'un contrat, mais limite cette évaluation aux obligations de prestation qui ont été remplies au fil du temps et qui devraient, au début du contrat, être remplies sur une période de plus de un an. Les coûts utilisés pour évaluer le passif au titre d'une obligation de prestation déficitaire sont les coûts directs engagés pour remplir l'obligation de prestation ou, s'il est moins élevé, le montant que l'entité aurait à payer pour éteindre l'obligation de prestation si l'entité est autorisée en vertu du contrat à le faire autrement qu'en transférant les biens ou services promis.

Observation

L'exposé-sondage révisé réduit, sans toutefois l'éliminer, la possibilité qu'une obligation de prestation déficitaire donne lieu à la comptabilisation d'une perte au début d'un contrat lucratif.

Coûts liés à l'exécution ou à l'obtention d'un contrat

Les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat ne donnent naissance à un actif que s'ils sont « directement liés à un contrat (ou à un contrat spécifique en cours de négociation), ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir ses obligations de prestation dans l'avenir et on s'attend à les recouvrer ». Il s'agit, par exemple, des coûts de main-d'œuvre directe et du coût des matières premières. Les frais généraux et administratifs et les coûts des déchets de fabrication ne sont généralement pas inscrits à l'actif. L'exposé-sondage révisé précise aussi que les coûts qui sont directement liés à un contrat comprennent les coûts engagés avant l'obtention du contrat s'ils sont liés à un contrat spécifique en cours de négociation (c'est-à-dire les coûts d'obtention du contrat).

Alors que l'exposé-sondage initial proposait que les coûts de l'obtention d'un contrat soient passés en charges, l'exposé-sondage révisé propose que les coûts supplémentaires liés à l'obtention d'un contrat avec un client soient inscrits à l'actif si l'entité s'attend à les recouvrer. Ces coûts sont ceux que l'entité engage en vue d'obtenir un contrat avec un client et qu'elle n'aurait pas engagés si elle n'avait pas obtenu le contrat (par exemple une commission de vente). Les coûts qui auraient été engagés indépendamment de l'obtention ou non du contrat doivent être comptabilisés comme une charge quand ils sont engagés, sauf s'ils peuvent être expressément facturés au client que le contrat ait été obtenu ou non.

Pour des raisons pratiques, les coûts d'acquisition engagés peuvent être passés en charge plutôt qu'inscrits à l'actif dans le cas des contrats d'une durée d'au plus un an.

Les coûts inscrits à l'actif doivent être amortis « sur une base systématique correspondant au rythme de fourniture des biens ou services auxquels l'actif est lié ». La période d'amortissement peut se prolonger au-delà de la durée du contrat initial avec le client (par exemple, compte tenu des renouvellements de contrats et des ventes ultérieures qui en découlent).

Directives quant à la mise en œuvre

Garanties

L'exposé-sondage initial proposait différentes méthodes de comptabilisation des garanties selon qu'elles fournissaient une protection contre les vices cachés d'un produit ou contre les défectuosités se présentant après que le produit a été fourni au client. Les répondants au premier exposé-sondage s'inquiétaient toutefois de la mesure dans laquelle il serait possible de déterminer quand la défectuosité s'était présentée. L'exposé-sondage révisé propose par conséquent la distinction suivante sur une base différente :

- Si un client a l'option d'acheter une garantie séparément à l'entité, cette dernière doit comptabiliser la garantie comme une obligation de prestation distincte. L'entité attribue alors les revenus au service de garantie.
- Si un client n'a pas l'option d'acheter une garantie séparément à l'entité, cette dernière doit comptabiliser la garantie comme une charge à payer sauf si la garantie fournit au client un service supplémentaire à l'assurance que le produit est conforme aux spécifications convenues selon le contrat (dans ce cas, l'entité comptabilise le service de garantie comme une obligation de prestation distincte).

Selon les dispositions proposées dans l'exposé-sondage révisé, pour déterminer si l'exception du deuxième critère s'applique, l'entité doit évaluer si la loi l'oblige à fournir une garantie, la durée de la période de garantie et la nature des tâches que l'entité s'engage à réaliser.

Licences et droits d'utilisation

L'exposé-sondage révisé élimine le modèle de comptabilisation des licences et droits d'utilisation de la propriété intellectuelle d'une entité octroyés sur une base exclusive. La vente de licences et de droits d'utilisation de la propriété intellectuelle est donc traitée selon le modèle global de comptabilisation des produits de l'exposé-sondage. Les produits ne peuvent être comptabilisés avant le début de la période au cours de laquelle le client peut utiliser la propriété intellectuelle visée par la licence et en bénéficier.

Contrats de vente et rachat

Certains contrats prévoient la vente d'un actif à un client tout en donnant à l'entité le droit ou l'obligation inconditionnel de racheter l'actif (option d'achat ou contrat à terme de gré à gré) au client. L'exposé-sondage révisé précise qu'une telle transaction est comptabilisée comme un contrat de location si le montant du rachat est inférieur au prix de vente initial de l'actif. Autrement, la transaction de rachat est traitée comme un contrat de financement. Cependant, si le client détient une option de vente, l'entité doit déterminer si l'exercice de ce droit donne au client un avantage économique important. Si c'est le cas, le contrat est comptabilisé comme contrat de location; si ce n'est pas le cas, il est comptabilisé de la même façon que la vente d'un produit avec droit de retour.

Droits non acquis à des paiements à l'avance pour des biens ou services futurs

L'exposé-sondage initial ne traitait pas spécifiquement de la façon de comptabiliser les produits liés aux droits des clients qui n'ont pas été exercés (c'est-à-dire, les droits non acquis à des paiements à l'avance) lorsque le contrat ne porte que sur une seule obligation de prestation, par exemple les cartes-cadeaux vendues à des clients ou les points de fidélisation accordés à des clients et qui expirent avant d'avoir été utilisés. Selon l'exposé-sondage révisé, si l'entité peut faire une estimation raisonnablement fiable du montant des droits non acquis attendus, elle comptabilise les effets de ces droits non acquis proportionnellement au rythme auquel le client exerce ses droits. Autrement, elle les comptabilise lorsqu'il devient peu probable que le client exerce le reste de ses droits.

Informations à fournir dans les états financiers annuels et présentation

Les Conseils ont déterminé qu'à l'exception de modifications et de précisions mineures (voir le détail ci-après), les dispositions du premier exposé-sondage sur la présentation et les informations à fournir seraient maintenues.

Ventilation des produits des activités ordinaires

Selon l'exposé-sondage initial, l'entité devait ventiler les produits des activités ordinaires entre les catégories qui décrivent le mieux en quoi 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. L'exposé-sondage initial présentait des exemples de catégories pouvant être appropriées. L'exposé-sondage révisé comprend les exemples de catégories possibles suivantes : type de bien ou de service, situation géographique, marché ou type de client, type de contrat et durée du contrat.

Présentation des actifs et des passifs sur contrats

Un actif sur contrat est comptabilisé dans l'état de la situation financière lorsqu'une entité s'acquitte de son obligation de prestation avant que le client ne verse de contrepartie et un passif sur contrat est comptabilisé lorsque le client verse une contrepartie avant la prestation par l'entité. L'exposé-sondage révisé permet l'utilisation d'une autre terminologie pourvu que les utilisateurs disposent d'informations suffisantes établissant une distinction entre les droits conditionnels (actifs sur contrats) et les droits inconditionnels à la contrepartie (créances clients). Les actifs nets sur contrats et les passifs nets sur contrats doivent être présentés sur des lignes distinctes de l'état de la situation financière. Un passif sur contrat déficitaire doit être présenté séparément des actifs et des passifs sur contrats.

Rapprochement des actifs sur contrats et des passifs sur contrats

L'exposé-sondage révisé impose à l'entité de présenter, sous forme de tableau, le rapprochement du solde total d'ouverture et du solde total de clôture des actifs sur contrats et des passifs sur contrats. Le rapprochement doit montrer chacun des éléments suivants, s'ils sont présents : le ou les montants comptabilisés dans l'état du résultat global résultant des produits des activités ordinaires générés par les obligations de prestation remplies au cours de la période de présentation de l'information financière, des produits des activités ordinaires provenant de l'affectation des variations du prix de transaction aux obligations de prestation remplies au cours des périodes de présentation de l'information financière antérieures, la trésorerie reçue, les montants virés en créances, les contreparties autres qu'en trésorerie reçues et l'effet des regroupements d'entreprises. Des postes supplémentaires doivent être ajoutés dans le rapprochement s'ils sont nécessaires pour permettre aux utilisateurs de comprendre la variation des actifs sur contrats et des passifs sur contrats.

Informations à fournir sur les obligations de prestation

L'exposé-sondage révisé impose à l'entité de fournir des informations au sujet de ses obligations de prestation, y compris une description de ce qui suit pour les contrats dont la durée initiale attendue excède un an :

- Le montant total du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir; et
- Une explication au sujet du moment auquel l'entité s'attend à comptabiliser ce montant dans les produits des activités ordinaires.

Une entité peut indiquer le moment auquel elle s'attend à ce que ces montants soient comptabilisés en produits des activités ordinaires, soit sur une base quantitative dans les intervalles de temps les plus appropriés pour la durée du contrat soit au moyen d'informations qualitatives.

Informations à fournir sur les actifs découlant de l'acquisition de contrats ou coûts liés à l'exécution du contrat

Les entités doivent fournir un rapprochement de la valeur comptable des actifs découlant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un contrat avec un client, par catégories principales (coûts d'acquisition, coûts d'obtention d'un contrat et coûts de mise en œuvre) à l'ouverture et à la clôture de la période ainsi qu'une description de la méthode utilisée pour déterminer l'amortissement de ces coûts pour la période.

Autres informations à fournir

L'exposé-sondage révisé impose la présentation d'informations supplémentaires en ce qui a trait aux obligations de prestation et aux principaux jugements exercés pour l'application de la nouvelle norme.

Informations à fournir dans les états financiers intermédiaires

Il est proposé dans l'exposé-sondage que les entités soient tenues de fournir des informations spécifiques sur la comptabilisation des produits dans leurs états financiers intermédiaires. Les conseils ont décidé d'exiger la présentation des informations suivantes dans les états financiers intermédiaires :

- une ventilation des produits des activités ordinaires;
- un tableau présentant le rapprochement des variations du solde global des actifs sur contrats et des passifs sur contrats pour la période considérée de présentation de l'information financière;
- une analyse du reste des obligations de prestation;
- de l'information sur les obligations de prestation déficitaires et un rapprochement sous forme de tableau des variations du passif déficitaire correspondant pour la période considérée de présentation de l'information financière; et
- un tableau présentant le rapprochement des variations des actifs comptabilisés par rapport aux coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution d'un contrat avec un client.

Dispositions transitoires

Les entités seront tenues d'appliquer la norme proposée sur les produits des activités ordinaires avec effet rétrospectif, mais elles pourront se prévaloir de dispenses facultatives qui lui permettront :

- de ne pas retraiter les contrats qui commencent et se terminent au cours de la même période annuelle de présentation de l'information financière et qui ont été exécutés avant la date de la première application;
- d'utiliser le prix de transaction final pour les contrats à contrepartie variable qui ont été exécutés avant la date de la première application;
- de ne pas évaluer si le contrat est déficitaire avant la date de la première application à moins qu'un passif au titre d'un contrat déficitaire ait été comptabilisé antérieurement; et
- de ne pas présenter, pour les périodes précédentes, le montant du prix de transaction affecté au reste des obligations de prestations et d'explication du moment auquel l'entité s'attend à comptabiliser un tel montant dans les produits de ses activités ordinaires.

Si l'entité applique la norme de manière rétrospective en se prévalant d'au moins une des dispenses ci-dessus, elle sera tenue de mentionner les dispenses dont elle s'est prévalue et de fournir une analyse qualitative des effets probables de l'application de ces dispenses.

L' entité doit appliquer les exemptions uniformément à toutes les périodes de présentation de l'information financière. Elle doit aussi mentionner les exemptions dont elle s'est prévalue et, dans la mesure de ce qui est raisonnablement possible, fournir une analyse qualitative de l'effet estimé de l'application de chacune de ces exemptions.

Observation

Les dispositions de l'exposé-sondage révisé prévoyant la dispense de l'application rétrospective de la norme au complet calmeront certaines craintes quant aux coûts et aux efforts que représente l'application rétrospective de la nouvelle norme. Malgré ces dispositions, l'adoption de la norme définitive supposera des coûts et un travail importants.

- Les entités pourraient avoir à passer en revue leur système d'information interne afin de déterminer s'il est nécessaire de modifier les systèmes, contrôles et processus internes en vue de rassembler l'information nécessaire pour respecter les nouvelles obligations d'information et appliquer uniformément les changements apportés à la comptabilisation des produits des activités ordinaires et à l'inscription des coûts à l'actif.
- Les entités pourraient avoir à évaluer les conséquences des changements potentiels de la présentation des résultats financiers sur les indicateurs clés de performance (par exemple, ratios de marges brutes), les clauses restrictives et les contrats en vigueur (par exemple, les contrats de rémunération). Les entités pourraient aussi avoir à évaluer si les propositions modifiées ont d'autres conséquences fiscales. Il pourra être nécessaire d'instruire les parties prenantes pour expliquer tout changement potentiel apporté aux états financiers.
- Les entités devront tenir compte des effets des propositions modifiées lorsqu'elles négocient de nouvelles ententes contractuelles ou modifient des ententes en vigueur.
- L'application de divers aspects des propositions modifiées nécessitera du jugement et des estimations.

Date d'entrée en vigueur et application anticipée

Les Conseils ne prendront de décision définitive quant à la date d'entrée en vigueur de la nouvelle norme qu'à l'issue de leurs délibérations sur les propositions révisées en 2012. Ils ont toutefois décidé provisoirement que le projet de norme s'appliquerait au plus tôt aux périodes annuelles de présentation de l'information ouvertes à compter du 1er janvier 2015, l'IASB permettant néanmoins son application anticipée. Ceux qui appliquent les IFRS pour la première fois seraient aussi autorisés à appliquer la norme sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires de façon anticipée.

Personnes-ressources

Bureau mondial des IFRS
Leader mondial IFRS – Clients et marchés
Joel Osnoss
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	Karen Higgins	iasplus@deloitte.ca
Argentine	Fermin del Valle	iasplus-LATCO@deloitte.com
Asie-Pacifique		
Chine	Stephen Taylor	iasplus@deloitte.com.hk
Australie	Anna Crawford	iasplus@deloitte.com.au
Japon	Shinya Iwasaki	iasplus-tokyo@tohmatsu.co.jp
Singapour	Shariq Barmaky	iasplus-sg@deloitte.com
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
Luxembourg	Eddy Termaten	luiasplus@deloitte.lu

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.

© 2011 Deloitte Touche Tohmatsu

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