



Réunion du TRG – Novembre 2016

Cette publication résume la réunion (réunissant uniquement les intervenants PCGR des États-Unis) du 7 novembre 2016 du Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (TRG).

À la suite de la publication des normes IFRS 15 et ASC 606 (conjointement, la « nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires ») par l'IASB et le FASB (conjointement, les « conseils »), en mai 2014, les conseils ont mis sur pied le Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (TRG). L'objectif du TRG n'est pas de publier des directives, mais plutôt de solliciter des commentaires et de donner son avis sur des problèmes potentiels liés à l'adoption de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. En analysant et en discutant des problèmes potentiels liés à l'adoption de la norme, le TRG aide les conseils à déterminer s'ils doivent prendre des mesures supplémentaires, comme fournir des éclaircissements ou publier d'autres directives. Le TRG est composé de préparateurs d'états financiers, d'auditeurs et d'utilisateurs provenant « de secteurs d'activité et d'emplacements géographiques divers, tant de sociétés ouvertes que de sociétés à capital fermé », et certains membres du conseil du FASB assistent aux réunions du TRG. En outre, des représentants de la Securities and Exchange Commission (SEC), du Public Company Accounting Oversight Board, de l'Organisation internationale des commissions de valeurs et de l'American Institute of Certified Public Accountants sont invités à assister aux réunions du TRG en tant qu'observateurs.

Dans ce numéro

Sujet 1 – Comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires

Sujet 2 – Inscription à l'actif et amortissement des coûts marginaux d'obtention de contrats

Sujet 3 – Redevances en fonction des ventes ou de l'utilisation assorties de garanties minimales

Sujet 4 – Paiements aux clients

Annexe A – Exemples et analyses : Document d'accompagnement 57 du TRG

Annexe B – Exemples et analyses : Document d'accompagnement 59 du TRG

Le 21 janvier 2016, l'IASB a annoncé qu'il avait mis un terme à son processus de prise de décisions à l'égard des clarifications d'IFRS 15 et qu'il n'envisageait plus d'organiser d'autres réunions des intervenants IFRS qui sont membres du TRG. Il a cependant fait savoir que le groupe ne sera pas dissous et qu'il pourrait, au besoin, être appelé à se pencher sur d'autres questions. En outre, l'IASB continuera d'encourager les parties prenantes IFRS à soumettre toute question ou difficulté en lien avec la mise en œuvre des dispositions de la nouvelle norme sur son site Web. Les rencontres d'avril et de novembre 2016 du TRG ont donc réuni uniquement les intervenants PCGR des États-Unis, mais des permanents de l'IASB ont participé à titre d'observateurs.

Bien que les discussions à la réunion du TRG réunissant uniquement les intervenants PCGR des États-Unis tenue le 7 novembre 2016 aient porté uniquement sur ASC 606 et sur l'interaction entre cette norme et d'autres normes américaines, une partie des discussions pourrait être pertinente pour les parties prenantes IFRS en raison de la convergence d'IFRS 15 et d'ASC 606. Les préparateurs qui utilisent les IFRS devraient tenir compte des avis publiés par leur autorité de réglementation locale pour déterminer la mesure dans laquelle les discussions du TRG s'appliquent à leur propre présentation de l'information financière. Par souci de commodité, nous avons inclus des renvois aux paragraphes d'IFRS 15 à la section « Contexte » de chacune des questions.

La réunion du TRG du 7 novembre 2016 a porté sur les sujets suivants :

- Sujet 1 – Comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires;
- Sujet 2 – Inscription à l'actif et amortissement des coûts marginaux d'obtention de contrats;
- Sujet 3 – Redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation assorties de garanties minimales;
- Sujet 4 – Paiements aux clients

Les membres du TRG se sont dits en accord en règle générale avec les analyses et les conclusions des permanents du FASB sur les différents sujets et n'ont donc pas recommandé de modifications à ASC 606. L'observateur de la SEC a néanmoins insisté à maintes reprises durant la réunion sur le fait que les entités doivent présenter leurs jugements importants ainsi que les méthodes comptables critiques qu'elles ont établies relativement à l'application d'ASC 606, dont la détermination de la période d'amortissement des coûts des contrats (Sujet 2), méthode appropriée d'évaluation du degré d'avancement pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires découlant des licences de propriété intellectuelle symbolique (Sujet 3) et la période de comptabilisation des paiements initiaux aux clients (Sujet 4).



Note du rédacteur :

À la fin de la réunion, les permanents du FASB ont annoncé qu'aucune autre réunion du TRG n'était prévue. Ils ont cependant encouragé les parties prenantes à continuer de soumettre leurs questions liées à la mise en œuvre soit directement au TRG, soit au moyen du processus de soumission de demandes techniques qui est expliqué sur le site web du FASB. Bien qu'il n'ait pas écarté la possibilité d'organiser d'autres réunions du TRG pour discuter de questions importantes et à grande portée, l'IASB a précisé qu'il choisirait soigneusement les sujets abordés, en partie parce que certaines entités ont choisi d'adopter de façon anticipée les normes au 1^{er} janvier 2017.

Un membre du FASB a noté que les sujets ci-dessous étaient toujours à l'étude :

- Corrections techniques (produits des activités ordinaires) – Une mise à jour des normes comptables (ASU) définitive est prévue d'ici la fin de 2016 sur 13 sujets distincts qui ont déjà été abordés par le conseil. L'ASU 2016-20 (« Technical Corrections and Improvements to Topic 606, Revenue from Contracts with Customers »), a été subséquentement publiée en décembre 2016.
- Comptabilisation des coûts de préproduction et d'ingénierie non récurrents – Selon le projet de mise à jour du FASB sur les corrections techniques (publié en mai 2016), les directives contenues dans ASC 340-10 sur les coûts de préproduction liés à des ententes d'approvisionnement à long terme seraient remplacées. Ainsi, les entités appliqueraient les nouvelles directives d'ASC 340-40 sur les coûts des contrats liés à ces ententes. Toutefois, en raison des préoccupations soulevées par les parties prenantes, le FASB a provisoirement décidé, à sa réunion d'octobre 2016, de ne pas remplacer les directives énoncées dans ASC 340-10.

Il est à noter qu'entre la réunion du TRG de novembre 2016 et la prise de décision finale, le FASB a organisé un atelier pour discuter de la comptabilisation de tels coûts. Le FASB discutera également d'autres recherches sur la comptabilisation des coûts de préproduction et d'ingénierie non récurrents, et des remboursements de clients connexes à sa réunion du 15 février 2017.

Les permanents du FASB ont également discuté de questions qu'ils ont reçues au sujet des obligations d'information liées à ce qui suit :

- **Ventilation des produits des activités ordinaires** – En réponse à une question sur la forme de cette information à fournir, les permanents du FASB ont indiqué que les entités ne sont pas tenues de présenter un tableau de suivi comme celui qui est présenté à l'exemple 41 (ASC 606-10-55-295 à 55-297), mais qu'elles doivent néanmoins rapprocher les montants conformément à ASC 606-10-50-6.
- **Obligation de prestation restante** – Le FASB continue de recevoir des questions au sujet de cette obligation de présentation. L'ASU 2016-20 publiée en décembre 2016 a fourni des clarifications à ce sujet.
- **Soldes des contrats** – Quelques questions ont été soulevées au sujet d'ASC 606-10-50-8, qui exige la présentation des produits des activités ordinaires comptabilisés à partir du solde de clôture des passifs sur contrats de l'exercice précédent (ASC 606-10-50-8(b)) ainsi que des produits des activités ordinaires hors période comptabilisés (ASC 606-10-50-8(c)). Les permanents du FASB ont indiqué ce qui suit :
 - Une entité peut choisir de fournir un suivi des montants sur une base trimestrielle. Bien qu'ASC 606-10-50-8 ne l'exige pas, le suivi de cette information peut permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant des contrats conclus avec les clients, qui est l'objectif d'information énoncé dans ASC 606.
 - En ce qui touche le suivi complet, une entité peut fournir des chiffres bruts qui incluent les produits des activités ordinaires comptabilisés 1) à partir du solde des passifs sur contrats de la période précédente et 2) qui ont été ajoutés et supprimés du solde durant la même période (c'est-à-dire le poste typique [déduction] qui figurerait dans un suivi complet du solde des passifs sur contrats).
 - Afin de se conformer aux exigences, une entité peut choisir de fournir le suivi du montant pour chaque trimestre séparément et de ne pas fournir un cumul annuel. Par exemple, une société ouverte dont la fin de l'exercice coïncide avec la fin de l'année civile qui présente ses informations financières pour le deuxième trimestre peut fournir un suivi du montant pour la période de trois mois terminée le 31 mars ainsi qu'un suivi du montant distinct pour la période de trois mois terminée le 30 juin et pourrait choisir de ne pas présenter de suivi du montant pour la période de six mois se terminant le 30 juin. L'observateur de la SEC n'a pas explicitement accepté ni rejeté les conclusions des permanents du FASB.

Sujet 1 – Comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires

Contexte : L'étape 5 de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires exige d'une entité qu'elle comptabilise les produits au moment où le client (ou à mesure que le client) obtient le contrôle de chacun des biens ou services distincts promis dans le contrat. Une entité remplit l'obligation de prestation progressivement si elle satisfait à l'un des trois critères énoncés dans ASC 606-10-25-27 [paragraphe 35 d'IFRS 15].

Selon ASC 606-10-25-27(c) [paragraphe 35(c) d'IFRS 15], la prestation de l'entité ne doit pas créer un actif que l'entité pourrait utiliser autrement, et l'entité doit avoir un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Lorsqu'elle apprécie si elle pourrait utiliser un actif autrement, l'entité doit prendre en compte l'effet des limitations contractuelles et pratiques sur sa capacité de destiner facilement cet actif à une autre utilisation. De plus, c'est à la passation du contrat que l'entité doit apprécier si elle pourrait utiliser autrement un actif et elle ne doit pas modifier cette appréciation par la suite, sauf si les parties au contrat approuvent une modification de contrat qui change de manière considérable l'obligation de prestation.

L'entité doit tenir compte des conditions du contrat, ainsi que des lois qui s'appliquent à celui-ci, lorsqu'elle apprécie si elle a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Le droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée doit inclure une somme visant à rémunérer l'entité pour les coûts engagés jusqu'à la date considérée, majorée d'une marge raisonnable. Une disposition en matière de résiliation, qui ne rémunère l'entité que pour les coûts engagés ou que pour une portion des coûts

engagés, n'est pas considérée comme un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Toutefois, il n'est pas nécessaire que la marge de profit raisonnable équivaille 1) à une somme fixe 2) ou à la somme que l'entité aurait gagnée jusqu'à la fin du contrat si ce dernier n'avait pas été résilié. Une marge raisonnable doit rémunérer l'entité pour la prestation effectuée pour toute la durée du contrat et peut être établie sur: 1) une fraction raisonnable de la marge attendue sur le contrat ou 2) un rendement raisonnable par rapport au coût du capital de l'entité.

Le document d'accompagnement 56 du TRG traite des questions de mise en œuvre ci-dessous que les parties prenantes ont soulevées en ce qui touche la comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires :

Question 1 : Une entité qui comptabilise ses produits des activités ordinaires à un moment précis en vertu des normes actuelles sur la comptabilisation des produits pourra-t-elle être tenue de comptabiliser progressivement ses produits des activités ordinaires en vertu d'ASC 606?

Les permanents du FASB sont d'avis que certains contrats qui sont actuellement comptabilisés à un moment précis (p. ex. contrats de production de biens) devront possiblement être comptabilisés progressivement en vertu d'ASC 606 puisque de tels biens ne peuvent être utilisés autrement par l'entité, et que celle-ci a un droit exécutoire à un paiement. L'exemple A du document d'accompagnement 56 du TRG illustre un contrat de deux ans pour la production de biens personnalisés qui constituerait un service de fabrication en vertu de la nouvelle norme puisque 1) les biens personnalisés ne pourraient être utilisés autrement par l'entité et que 2) l'entité aurait un droit exécutoire au paiement (pour les coûts qu'elle a engagés, majorés d'une marge raisonnable) advenant la résiliation du contrat. Les permanents ont toutefois mis en garde que bien que l'exemple ne veuille pas signifier que tous les contrats de biens personnalisés seront comptabilisés progressivement, une entité ne doit pas présumer qu'elle pourra continuer à comptabiliser ses produits à un moment précis en vertu d'ASC 606 comme elle le fait actuellement, elle devra plutôt examiner les critères énoncés dans ASC 606-10-25-27 pour déterminer si elle doit comptabiliser ses produits progressivement. Si aucun des critères de la comptabilisation progressive des produits n'est rempli, les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés à un moment précis.

Question 2 : Pour déterminer si une sa prestation crée un actif qu'elle pourrait utiliser autrement conformément à ASC 606-10-25-27(c), une entité devrait-elle prendre en considération l'actif dans sa forme définitive ou dans sa forme en cours de production?

Les permanents du FASB ont noté qu'ASC 606 exige des entités qu'elles considèrent l'actif dans sa forme définitive et que, lorsqu'elles évaluent si un actif pourrait être utilisé autrement, elles doivent prendre en considération l'ampleur des travaux qui devraient être faits pour modifier l'actif et le transférer à un autre client (ASC 606-10-25-28 et paragraphe BC136 de l'ASU 2014-09 « Revenue from Contracts with Customers »). L'exemple B du document d'accompagnement 56 du TRG illustre une entité qui produit des biens personnalisés assortis de caractéristiques uniques pour chaque client. La personnalisation est effectuée lorsque le bien est achevé à 75 %. Toutefois, comme la personnalisation est effectuée durant le dernier quart du processus de fabrication, l'entité ne peut vendre les biens à d'autres clients dans leur version finale sans engager de coûts importants pour les modifier. En raison des contraintes d'ordre pratique causées par les coûts importants que l'entité devrait engager pour les modifier, les actifs ne peuvent être utilisés autrement. Par conséquent, peu importe à quelle étape du processus de production la personnalisation est effectuée, l'entité doit évaluer si le bien personnalisé, dans sa forme définitive, pourrait être transféré à un autre client sans avoir à le modifier de façon importante.

Question 3 : Comment et à quel moment une entité doit-elle déterminer si elle a un droit exécutoire à un paiement selon ASC 606-10-25-27(c)?

Les permanents du FASB ont noté que selon ASC 606-10-55-14, outre les conditions du contrat, l'entité doit prendre en considération ce qui suit :

- la loi, une pratique administrative ou un précédent jurisprudentiel confère à l'entité un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, même s'il n'est pas fait mention de ce droit dans le contrat conclu avec le client.
- des précédents jurisprudentiels pertinents indiquent que des droits similaires à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée prévus dans des contrats similaires n'ont pas de force exécutoire.
- les pratiques commerciales habituelles de l'entité consistant à choisir de ne pas faire valoir son droit à un paiement ont rendu le droit inexécutoire dans ce contexte juridique.

Par ailleurs, le paragraphe BC145 de l'ASU 2014-09 précise qu'il n'est pas nécessaire que le droit de l'entité à un paiement soit un droit inconditionnel actuel. Il peut s'agir simplement d'un droit exécutoire d'exiger un paiement advenant la résiliation du contrat avant son achèvement pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise. De plus, selon les indications fournies dans ASC 606-10-55-13, si un client entreprend de résilier le contrat sans avoir le droit de le faire, l'entité a le droit de continuer de s'acquitter de ses obligations conformément au contrat, ce qui crée un droit exécutoire à un paiement du client.

L'exemple C du document d'accompagnement 56 du TRG illustre l'analyse des permanents du critère énoncé dans ASC 606-10-25-27(c) relativement au droit exécutoire à un paiement. Les permanents ont conclu que l'entité répondait aux critères lui permettant de comptabiliser progressivement ses produits parce que 1) elle produit des sorbetières personnalisées et de telles machines ne peuvent être utilisées autrement par l'entité (c'est-à-dire que les machines devraient être modifiées considérablement pour pouvoir vendre l'actif à un autre client), et 2) l'entité avait un droit exécutoire au paiement à la passation du contrat. De plus, l'entité répond aux conditions énoncées aux paragraphes ASC 606-10-25-14 et 25-15 de comptabilisation des machines à titre de série de biens ou de services distincts. Ainsi, l'entité comptabiliserait un ajustement cumulatif dans les produits des activités ordinaires pour 50 sorbetières produites et 10 sorbetières en cours de production qu'elle a fabriquées en prévision d'un contrat additionnel avec le client, pour un total de 300 machines. Elle comptabiliserait également les produits des activités ordinaires à la passation du nouveau contrat avec le client.

Résumé : Les permanents du FASB ont indiqué qu'ils avaient reçu de nombreuses questions techniques de la part des parties prenantes à ce sujet et que, par conséquent, le document d'accompagnement 56 était très instructif. Les membres du TRG ont dit être d'accord en règle générale avec le point de vue des permanents du FASB relativement à la question 1 et être satisfaits de la validation des principes et de l'analyse requise. Les membres ont également affirmé avoir bénéficié de la clarification des permanents selon laquelle il n'y a aucune présomption ou de position par défaut en vertu de la nouvelle norme en ce qui touche la comptabilisation progressive des produits et que, par conséquent, les conclusions précédentes d'une entité pourraient être ou pourraient ne pas être les mêmes en vertu de la nouvelle norme. Plusieurs membres du TRG ont également souligné le fait qu'une entité doit déterminer comment elle doit comptabiliser les produits pour chaque contrat. Les conclusions peuvent par conséquent être différentes pour divers contrats conclus avec un même client. De plus, les membres du TRG ont dit être en général d'accord sur le fait que chaque contrat doit être évalué et qu'une entité ne doit pas présumer qu'elle pourra continuer à comptabiliser les produits des activités ordinaires tirés d'un contrat à un moment précis (ou progressivement) simplement parce qu'elle le fait selon les directives de la norme actuelle sur les produits des activités ordinaires.

Les membres du TRG ont dit être en général d'accord avec le point de vue des permanents du FASB relativement à la question 2 sur le fait que c'est à la passation du contrat qu'une entité doit estimer si elle pourrait utiliser autrement un actif en se basant sur les caractéristiques de l'actif qui sera ultimement transféré au client. La majeure partie de la discussion du TRG a porté sur le moment de la personnalisation relative aux produits finis promis dans un contrat. De manière générale, les membres du TRG et les permanents du FASB s'entendent pour dire que, selon les faits et circonstances, il n'est pas nécessaire que l'entité ait un droit exécutoire à un paiement avant la personnalisation des biens pour qu'un contrat réponde au critère de comptabilisation progressive (p. ex. l'entité n'est pas tenue d'obtenir un

droit exécutoire à un paiement pour les matières premières standard qui sont requises pour la fabrication du bien personnalisé final). Dans de telles circonstances, la prestation liée au contrat peut commencer uniquement lorsque les matières premières sont utilisées à l'étape de personnalisation du bien. Un membre du TRG a observé que dans l'exemple B du document d'accompagnement, la personnalisation débute uniquement lorsque le processus de fabrication est terminé à 75 %.

En général, les permanents du FASB et les membres du TRG sont d'accord sur le fait que l'absence d'un droit exécutoire à un paiement au cours de la première tranche de 75 % du processus de fabrication n'empêche pas nécessairement la comptabilisation progressive des produits (pour autant que l'entité ait un droit exécutoire à un paiement une fois le processus de personnalisation entamé). C'est-à-dire que le contrat du client n'est effectif que lorsque le processus de personnalisation débute et dure jusqu'à ce que le bien soit achevé.

Les membres du TRG ont également indiqué être d'accord généralement avec le point de vue des permanents du FASB relativement à la question 3, à savoir que pour déterminer l'existence d'un droit exécutoire à un paiement, on doit prendre en considération les conditions du contrat et les précédents jurisprudentiels pertinents, peu importe les antécédents de mises en application de ces conditions ou l'intention de l'entité de rendre exécutoires ces conditions.

Sujet 2 – Inscription à l'actif et amortissement des coûts marginaux d'obtention de contrats

Contexte : L'entité doit comptabiliser en tant qu'actif les coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client si elle s'attend à les recouvrer (ASC 340-40-25-1) [paragraphe 91 d'IFRS 15]. Les coûts marginaux d'obtention d'un contrat sont ceux que l'entité n'aurait pas engagés si elle n'avait pas obtenu le contrat (ASC 340-40-25-2) [paragraphe 92 d'IFRS 15] (p. ex. une commission de vente). Par ailleurs, l'actif comptabilisé pour les coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client doit être amorti sur une base systématique correspondant à la fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié (ASC 340-40-35-1) [Paragraphe 99 d'IFRS 15].

Il est courant pour des entités de verser des commissions de vente à leurs employés. Ces commissions répondent souvent à la définition de coûts marginaux d'obtention d'un contrat. La comptabilisation des commissions de vente est généralement simple dans les situations suivantes : 1) la commission correspond à une somme fixe ou à un pourcentage de la valeur du contrat et 2) il n'est pas prévu que le contrat sera (ou le contrat ne peut être) renouvelé. Toutefois, lorsque le régime de rémunération est complexe, il peut être difficile de déterminer quels coûts sont réellement marginaux et d'estimer la période d'amortissement liée à ces coûts.

Voici quelques exemples de scénarios complexes :

- Régimes comportant des avantages sociaux importants;
- Salaires basés sur les contrats que les employés ont signés durant l'exercice précédent;
- Commissions versées dans diverses périodes ou à divers employés pour la vente d'un même contrat;
- Commissions basées sur le nombre de contrats que les vendeurs ont obtenus durant une période spécifique;
- Frais juridiques et frais de déplacement engagés durant le processus d'obtention d'un contrat ainsi que pour les renouvellements prévus.

Le document d'accompagnement 57 du TRG traite des questions de mise en œuvre ci-dessous que les parties prenantes ont soulevées touchant les coûts marginaux :

Question 1 : Quels coûts d'obtention d'un contrat sont marginaux?

Les parties prenantes ont indiqué qu'elles s'inquiétaient du fait que le terme « marginaux » pouvait donner lieu à des interprétations assez larges des types de coûts qui auraient les caractéristiques de coûts pouvant être inscrits à l'actif en vertu d'ASC 606. En réponse à ces préoccupations, les permanents du FASB ont indiqué qu'une entité doit déterminer si les coûts auraient été engagés si le client (ou l'entité) avait décidé de ne pas conclure de contrat peu avant la signature du contrat. Dans le cas où les coûts (tels que les frais juridiques liés à l'ébauche du contrat) auraient été engagés même si le contrat n'avait pas été conclu, ce ne serait pas des coûts marginaux pour l'obtention d'un contrat. Consultez l'annexe A pour voir des exemples du document d'accompagnement 57 du TRG que les permanents du FASB ont analysés pour répondre à la question 1.

Question 2 : Comment une entité doit-elle déterminer la période d'amortissement pour les actifs comptabilisés à l'égard des coûts marginaux d'obtention de contrats?

Les permanents ont noté que les dispositions sur l'amortissement dans ASC 340-40 cadrent de façon conceptuelle avec l'estimation de la durée de vie utile des actifs à long terme. Puisque les entités ont actuellement recours à leur jugement pour estimer la durée de vie des actifs à long terme, les permanents croient que les entités l'exerceraient aussi pour déterminer les périodes d'amortissement des actifs liés aux coûts marginaux d'obtention des contrats.

Par conséquent, lorsqu'elles déterminent les périodes d'amortissement des actifs comptabilisés à l'égard des coûts marginaux d'obtention de contrats, les entités doivent 1) identifier les contrats auxquels les coûts (c'est-à-dire les commissions) se rapportent (voir Question 2a ci-dessous), 2) déterminer si les commissions en vertu des contrats renouvelés correspondent aux commissions en vertu des contrats initiaux (voir Question 2b ci-dessous), et 3) évaluer les faits et circonstances pour pouvoir déterminer une période d'amortissement appropriée qui se prolongerait au-delà de la durée du contrat si on prévoit des renouvellements qui se rapportent aux coûts d'obtention des contrats.

Toutefois, les permanents se sont dits d'avis que bien que les entités ne soient pas tenues selon ASC 606 d'amortir sur la durée de vie moyenne des clients, un tel amortissement peut s'avérer approprié pourvu que la période ne soit pas incompatible avec les exigences d'ASC 340-40-35-1. Les entités doivent avoir recours à leur jugement lorsqu'elles évaluent les biens ou les services auxquels les actifs sont liés.

Les permanents du FASB ont abordé ce qui suit en ce qui touche la détermination de la période d'amortissement.

Question 2a : Comment une entité devrait-elle déterminer si une commission de vente est liée à des biens ou services à fournir selon un contrat prévu spécifique?

Pendant l'élaboration d'ASC 606, le Comité a statué que l'actif comptabilisé à l'égard des coûts marginaux pouvait être lié à des biens ou services visés par un contrat prévu spécifique. Selon les permanents du FASB, une entité doit exercer son jugement professionnel pour déterminer le contrat auquel est liée une commission.

Les permanents ont précisé que l'entité qui verse une commission de vente uniquement à l'égard du contrat initial, et qui ne s'attend pas au renouvellement du contrat (en raison de son expérience passée ou de l'information pertinente dont elle dispose) peut amortir l'actif sur la durée du contrat initial sans faire d'entorse à ASC 606. Cependant, si l'expérience passée de l'entité indique que le renouvellement du contrat est probable, la période d'amortissement pourrait être plus longue que le contrat initial si l'actif est lié à des biens ou services à fournir durant la période couverte par le renouvellement du contrat [paragraphe 34 du document d'accompagnement 57 du TRG].

Question 2b : Si l'entité verse une commission de vente pour le contrat initial, puis en verse une autre au renouvellement du contrat, comment doit-elle déterminer si la commission de vente correspond à la commission pour le contrat initial?

Le conseil a indiqué qu'il serait inapproprié d'amortir un actif sur une période plus longue que la durée du contrat initial dans le cas où la commission payée pour le renouvellement du contrat correspond à celle versée pour le contrat initial [paragraphe BC309 de l'ASU 2014-09]. Évoquant les échanges tenus à la réunion de janvier 2015 du TRG (et le document d'accompagnement 23 du TRG), les permanents ont aussi mentionné que les parties prenantes sont d'avis que l'importance relative des efforts déployés pour obtenir le contrat initial et le faire renouveler pouvait entrer en ligne de compte dans leur évaluation du caractère « comparable » des commissions offertes à l'égard du contrat initial et du renouvellement.

Les permanents du FASB ont précisé que la commission de renouvellement correspond à la commission versée pour le contrat initial si chacune est raisonnablement proportionnelle à la valeur du contrat auquel elle se rapporte (p. ex. si une commission correspondant à 5 % de la valeur du contrat est accordée pour le contrat initial et pour le contrat renouvelé). Selon les permanents du FASB, par ailleurs, une entité pourrait raisonnablement conclure que, si elles sont disproportionnées, les commissions versées pour le renouvellement et pour le contrat initial ne « correspondent » donc pas (p. ex. si l'entité a versé une commission de 2 % pour le renouvellement alors qu'elle avait versé une commission

de 6 % pour le contrat initial) (paragraphe 23 du document d'accompagnement 23 du TRG).

Sommaire : Les membres du TRG partagent l'avis des permanents sur la Question 1 et le cadre à respecter pour déterminer si des coûts sont marginaux ou non. Ils s'entendent également pour dire qu'en cas de doute, on ne peut considérer comme marginaux des coûts qui auraient été engagés de toute manière, même si le client (ou l'entité) avait finalement choisi de ne pas conclure le contrat alors que les deux parties s'apprêtaient à le signer.

Comme ils l'avaient fait lors de discussions précédentes portant sur le moment de la comptabilisation des coûts¹, les membres du TRG ont réitéré que les entités devraient continuer de se reporter aux méthodes comptables actuelles sur la comptabilisation des passifs pour déterminer si un passif doit être comptabilisé dans le cadre d'un contrat avec un client et, dans l'affirmative, quand cette comptabilisation doit avoir lieu. Par conséquent, une entité devrait d'abord appliquer les indications précises sur la détermination de la comptabilisation et l'évaluation du passif (p. ex. commissions, cotisations sociales, cotisations aux régimes 401[k]). C'est seulement dans l'éventualité où elle comptabilise effectivement un passif qu'elle doit déterminer s'il y a lieu d'inscrire le débit correspondant à titre d'actif ou de charge.

Un membre du TRG a fait remarquer que les directives d'ASC 606 et les pratiques comptables actuelles divergent au sujet de l'inscription à l'actif des coûts d'obtention d'un contrat. Selon la nouvelle norme, les coûts doivent être marginaux au lieu d'être à la fois directs et marginaux, comme selon les PCGR actuels (p. ex. coûts liés à un accord de prêts et à la souscription de polices d'assurance). Le TRG a conséquemment admis que cette différence pouvait élargir l'ensemble de coûts à inscrire à l'actif (en raison de la nouvelle norme, les entités pourraient devoir comptabiliser à leur actif certains coûts qu'elles n'auraient pas inscrits en application des PCGR actuels si elles avaient choisi une méthode d'inscription à l'actif).

Le TRG a toutefois signalé que les entités doivent faire preuve de jugement lorsqu'elles déterminent si certains coûts, tels que les commissions versées à divers employés à la signature d'un contrat, constituent réellement des coûts marginaux. Les permanents du FASB recommandent aux entités d'avoir l'esprit particulièrement critique lorsqu'elles déterminent si la rémunération (c.-à-d. des commissions ou des primes) versée à un employé – surtout si ce dernier assume plusieurs fonctions ou s'il est haut placé dans l'organisation – découle exclusivement de la signature de contrats ou dépend aussi d'autres facteurs ou mesures (p. ex. le rendement global de l'employé ou les cotes de satisfaction des clients). Les membres du TRG ont insisté sur le fait que seuls les coûts considérés comme marginaux (p. ex. résultant de l'obtention du contrat) peuvent être comptabilisés à l'actif (à condition que les autres critères de comptabilisation aient été respectés).

Enfin, le TRG a dit partager l'avis des permanents sur la période d'amortissement, à savoir que sa durée devrait être comparable à celle des avantages que l'entité s'attend à retirer des biens ou services sous-jacents auxquels l'actif est lié. Les permanents du TRG ont indiqué que pour estimer la période d'amortissement, les entités devront recourir à leur jugement pour repérer les biens et services connexes et évaluer quels contrats (autant le contrat initial que les renouvellements) incluent ces biens et services. Une entité doit faire preuve du même jugement que celui qu'elle a exercé pour déterminer la durée d'amortissement d'autres biens à long terme.

Répondant à la question d'un membre du TRG, les permanents du FASB ont confirmé que le document d'accompagnement 57 du TRG n'introduisait pas de présomption réfutable selon laquelle la période d'amortissement estimative choisie par l'entité doit correspondre à la durée de vie estimative de sa relation avec le client. En conséquence, les entités peuvent utiliser la durée de vie estimative de la relation avec le client comme période d'amortissement estimative, mais ne devraient pas le faire par défaut. Par ailleurs, plusieurs membres du TRG ont proposé qu'une description des facteurs à examiner pour faire une estimation juste de la période d'amortissement de l'actif soit jointe au procès-verbal de la réunion. Un membre du conseil a répondu que les permanents étudieraient cette recommandation, mais a rappelé aux membres du TRG que les entités peuvent estimer la période d'amortissement des coûts d'obtention de contrats en se fondant sur des facteurs semblables à ceux qu'ils utilisent

¹ Plusieurs questions de mise en œuvre de la norme sur les coûts marginaux d'obtention de contrats ont été débattues à la réunion du 26 janvier 2015 du TRG. Pour obtenir un complément d'information, voir la publication de janvier 2015 de Deloitte intitulée Une vision claire des IFRS – Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (publiée en février 2015).

déjà pour estimer la période d'amortissement et la durée d'utilité d'autres biens à long terme.

Sujet 3 – Redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation assorties de garanties minimales

Contexte : En échange d'une licence de propriété intellectuelle (PI), une entité peut être rémunérée sous forme de redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation (c.-à-d. que le montant de la contrepartie varie en fonction des ventes ultérieures du client ou de l'utilisation de la licence de la propriété intellectuelle sous-jacente). Même si les redevances constituent une contrepartie variable, qui doit généralement être estimée et limitée en vertu de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires, il existe une exception pour la contrepartie sous forme de redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation au titre de licences de PI. Cette exception permet de ne pas comptabiliser les produits des activités ordinaires avant que survienne le plus tardif des événements suivants : 1) les ventes ou l'utilisation sous-jacentes ou 2) l'acquittement complet ou partiel de l'obligation de prestation connexe. Cela signifie que l'entité n'a pas à estimer le montant des redevances qu'elle s'attend à recevoir au moment de la passation du contrat; elle doit plutôt comptabiliser les produits des activités ordinaires au fur et à mesure que surviennent les ventes ou l'utilisation ultérieure, ou que l'obligation de prestation connexe est remplie (ou partiellement remplie).

Dans certains cas, les redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation peuvent être assujetties à une garantie minimale, qui établit un plancher pour le montant de contrepartie à verser à l'entité.

Prenons l'exemple suivant, adapté de l'exemple 1 du document d'accompagnement 58 du TRG² :

Exemple

Une entité conclut un accord de licence de PI de cinq ans. La licence exige que le client verse une redevance en fonction des ventes équivalant à 5 % des ventes brutes du client liées à la PI; cependant, le contrat comporte une garantie que l'entité recevra un minimum de 5 M\$ pendant cette période de cinq ans.

À la passation du contrat, l'entité estime les ventes brutes du client et les redevances qui devraient lui être versées à chacune des années suivantes :

(en M\$)	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Ventes brutes	15,00	30,00	40,00	20,00	60,00
Redevances	0,75	1,50	2,00	1,00	3,00
Le total des redevances estimées est de 8,25 M\$.					

² L'exemple 1 porte sur la licence d'une marque de commerce, considérée comme une PI symbolique. Notre exemple a été adapté pour omettre le type de PI afin d'illustrer les différents points de vue pour la PI fonctionnelle et la PI symbolique, décrits dans les deux questions du document d'accompagnement.

Comme la garantie minimale prescrit un montant fixe de contrepartie auquel l'entité aura droit, les parties prenantes ont soulevé des questions à savoir si l'exception relative aux redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation s'applique dans ces cas et comment l'appliquer, dans l'affirmative. Le document d'accompagnement 58 du TRG souligne notamment que les parties prenantes ont soulevé les questions suivantes :

Question 1 : Comment une garantie minimale influe-t-elle sur la comptabilisation des redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation en échange d'une licence de PI symbolique?³

- **Point de vue A** — Comptabiliser les produits des activités ordinaires au moment des ventes ou de l'utilisation ultérieures conformément à ASC 606-10-55-65 si l'entité s'attend à ce que le total des redevances soit supérieur à la garantie minimale.
- **Point de vue B** — Estimer le prix de transaction (soit la contrepartie fixe plus les redevances prévues pendant la durée de la licence) et comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement en utilisant une méthode appropriée d'évaluation du degré d'avancement sous réserve de la restriction stipulant que les produits des activités ordinaires cumulés comptabilisés ne peuvent pas excéder les redevances cumulées une fois que la garantie minimale a été atteinte (voir le paragraphe 19 du document d'accompagnement 58 du TRG).
- **Point de vue C** — Comptabiliser progressivement la garantie minimale en utilisant une méthode appropriée d'évaluation du degré d'avancement. Une fois que la garantie minimale a été atteinte, comptabiliser les redevances supplémentaires au fil des ventes ou de l'utilisation.

Le tableau ci-dessous, adapté du document d'accompagnement 58 du TRG, présente le rythme de comptabilisation selon chaque point de vue :

(en M\$)	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Point de vue
Point de vue A	0,75 (0,75)	1,50 (2,25)	2,00 (4,25)	1,00 (5,25)	3,00 (8,25)	Selon le point de vue A, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés de manière à refléter la façon dont les redevances sont gagnées.
Point de vue B	1,65 (1,65)	1,65 (3,30)	1,65 (4,95)	0,30 (5,25)	3,00 (8,25)	Selon le point de vue B, le total estimatif des produits des activités ordinaires de 8,25 M\$ est comptabilisé selon la méthode linéaire sur les cinq premières années de la licence. À compter de la quatrième année, lorsque le montant cumulatif des redevances excède la garantie minimale de 5 M\$, l'entité comptabilise la contrepartie restante au fur et à mesure que les ventes ont lieu.
Point de vue C	1,00 (1,00)	1,00 (2,00)	1,00 (3,00)	1,25 (4,25)	4,00 (8,25)	Selon le point de vue C, la garantie minimale de 5 M\$ est comptabilisée selon la méthode linéaire sur la période de cinq ans couverte par la licence. À compter de la quatrième année, lorsque le montant cumulatif des redevances excède la garantie minimale, l'entité commence à comptabiliser les redevances supplémentaires au fur et à mesure que les ventes ont lieu.

Les permanents du FASB ont indiqué être d'avis qu'ASC 606 ne renferme pas de « modèle universel » pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires lorsqu'une licence est assujettie aux redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation assorties d'une garantie minimale. Ils ont indiqué que pour sélectionner une

³ Comme le décrit ASC 606-10-55-59 et 55-60, la PI symbolique ne possède pas de fonctionnalité distincte importante; son utilité découle plutôt principalement des activités passées ou présentes entreprises par l'entité pour maintenir ou soutenir la PI. La licence d'une PI symbolique accorde donc au client un droit d'accès à la PI de l'entité et les produits des activités ordinaires devraient généralement être comptabilisés progressivement. Selon IFRS 15, les licences sont soit un droit d'accès à la PI telle qu'elle se présente tout au long de la période couverte par la licence ou un droit d'utilisation de la PI telle qu'elle existe à un moment précis.

L'application de la méthode préconisée par les PCGR des États-Unis pourrait faire en sorte que certaines licences soient traitées comme un droit d'accès même s'il n'est pas prévu que l'entité entreprenne des activités qui auront une incidence sur la PI. Cette situation peut se présenter, par exemple, lorsqu'une entité octroie une marque ou un nom de commerce qu'il ne soutient plus ou n'utilise plus. Ces différents classements peuvent faire en sorte que les produits des activités ordinaires ne soient pas comptabilisés de la même façon selon les PCGR des États-Unis et les IFRS. Pour en savoir davantage à ce sujet, voir le bulletin de Deloitte intitulé *Une vision claire des IFRS : Clarifications d'IFRS 15*.

méthode appropriée d'évaluation du degré d'avancement pour la comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires, une entité doit exercer son jugement et tenir compte du fait que même si les points de vue décrits dans le document d'accompagnement constituent des interprétations raisonnables d'ASC 606, il pourrait y avoir d'autres façons appropriées d'évaluer le degré d'avancement. Ils ont aussi rappelé aux parties prenantes qu'en raison de la diversité dans la pratique, les entités devront divulguer les jugements importants portés pour appliquer ASC 606, y compris les méthodes utilisées pour comptabiliser les produits des activités ordinaires et déterminer le prix de transaction.

Question 2 : Comment une garantie minimale influe-t-elle sur la comptabilisation des redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation promises en échange d'une licence de PI fonctionnelle?⁴

Les parties prenantes ont exprimé les points de vue suivants :

- **Point de vue A** — Une garantie minimale à l'égard d'une PI fonctionnelle doit être comptabilisée en tant que produits des activités ordinaires au moment où l'entité transfère le contrôle de la licence au client. Les redevances qui excèdent la garantie minimale doivent être comptabilisées au fur et à mesure que des ventes ont lieu ou à l'utilisation ultérieure conformément à ASC 606-10-55-65.
- **Point de vue B** — Si l'entité s'attend à ce que les redevances soient supérieures à la garantie minimale, elle doit comptabiliser l'intégralité des produits des activités ordinaires au moment des ventes ou de l'utilisation ultérieures conformément à ASC 606-10-55-65. Cela signifie qu'aucun montant de produits des activités ordinaires n'est comptabilisé au moment où l'entité transfère le contrôle de la licence au client.

Le tableau ci-dessous présente le rythme de comptabilisation selon chaque point de vue :

(en M\$)	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5	Point de vue
Point de vue A	5,00 (5,00)	— (5,00)	— (5,00)	0,25 (5,25)	3,00 (8,25)	Selon le point de vue A, l'intégralité de la garantie minimale de 5 M\$ doit être comptabilisée au moment où le contrôle de la licence est transféré au client la première année. À compter de la quatrième année, lorsque le montant cumulatif des redevances excède la garantie minimale, l'entité commence à comptabiliser les redevances supplémentaires au fur et à mesure que les ventes ont lieu.
Point de vue B	1,00 (1,00)	1,00 (2,00)	1,00 (3,00)	1,25 (4,25)	4,00 (8,25)	Selon le point de vue B, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés de façon à refléter la façon dont les redevances sont gagnées.

Selon les permanents du FASB, le point de vue A représente la bonne application d'ASC 606. Ils ont souligné que le montant garanti n'est pas une contrepartie variable et n'est donc pas assujéti à la limitation liée à la comptabilisation des redevances. En vertu d'ASC 606, l'obligation de prestation au titre du transfert d'une licence de PI fonctionnelle est remplie à un moment précis. La contrepartie fixe est donc comptabilisée au moment où l'entité transfère le contrôle de la licence. Cependant, la contrepartie variable sous forme de redevances (c'est-à-dire le montant au-delà de la contrepartie fixe) est comptabilisée conformément à la limitation liée à la comptabilisation des redevances.

Sommaire : En ce qui concerne les licences de PI symboliques (question 1), les membres du TRG ont convenu qu'ASC 606 n'exige pas l'application d'une méthode d'attribution unique à toutes les situations où un contrat de redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation comporte un montant garanti de contrepartie et où l'entité s'attend à ce que les redevances soient supérieures à la garantie minimale. Une entité doit évaluer ses faits et circonstances afin de déterminer la méthode conforme à la norme qui illustre le mieux son degré d'avancement. Les membres du TRG se sont aussi demandé si le point de vue C équivalait à l'utilisation de deux méthodes d'évaluation du degré d'avancement pour la même obligation de prestation.

⁴ Comme le décrit ASC 606-10-55-59 et 55-63, la PI fonctionnelle comporte une fonctionnalité spécifique importante (p. ex. la capacité de traiter une transaction, d'exercer une fonction ou d'être diffusé ou mis en ondes). Étant donné que les activités de l'entité n'ont pas d'incidence importante sur la fonctionnalité et l'utilité de la PI, une licence de PI fonctionnelle confère au client un droit d'utilisation de la PI et il faut donc comptabiliser les produits des activités ordinaires à un moment précis.

Les membres du TRG ont généralement convenu que les trois points de vue présentés dans le document d'accompagnement 58 du TRG constituent des interprétations raisonnables d'ASC 606, avec certaines mises en garde :

- Aux fins de l'application du point de vue A ou B, les redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation doivent être supérieures à la garantie minimale.
- Aux fins de l'application du point de vue B, l'entité doit revoir régulièrement son estimation de la contrepartie totale (fixe et variable) et mettre à jour son évaluation du degré d'avancement en conséquence, ce qui pourrait donner lieu à un ajustement cumulatif des produits des activités ordinaires.

L'observateur de la SEC s'est dit en accord avec les conclusions des membres du TRG, mais a insisté sur le fait que les entités doivent fournir les informations utiles. Par exemple, pour aider les utilisateurs à déterminer quel point de vue est appliqué, les sociétés inscrites doivent divulguer les principaux jugements portés pour sélectionner une méthode d'évaluation du degré d'avancement aux fins de la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés d'une licence de PI symbolique dans les états financiers et dans la section sur les estimations comptables critiques du rapport de gestion.

Pour les licences de PI fonctionnelles (question 2), les membres du TRG se sont dits en accord avec l'analyse et la conclusion des permanents, soit que le point de vue A représente la bonne application d'ASC 606.

Un membre du TRG a par ailleurs souligné la différence entre la contrepartie fixe et la contrepartie variable en indiquant que la comptabilisation d'une garantie minimale (montant fixe de contrepartie) en tant que produits des activités ordinaires au transfert d'une licence de PI fonctionnelle ne doit pas dépendre de la réalisation ou de la non-réalisation d'un événement futur (p. ex. approbation des autorités de réglementation).



Note du rédacteur :

Pour décrire l'application du point de vue A, un membre du TRG s'est servi comme exemple 1) du transfert d'une licence de PI fonctionnelle à un client au début d'un contrat de cinq ans en échange de redevances en fonction des ventes du client, 2) lorsque le contrat garantit à l'entité un montant d'au moins 1 M\$ par année. Sans tenir compte de toute incidence potentielle d'un financement, l'entité doit comptabiliser le total de la garantie minimale de 5 M\$ au titre du contrat au début de la première année, parce que ce montant est fixe, en raison du fait qu'il s'agit d'une garantie minimale et que la licence est associée à une PI fonctionnelle (les produits des activités ordinaires sont comptabilisés à un moment précis). Des produits des activités ordinaires supplémentaires au titre des redevances sont comptabilisés si celles-ci sont supérieures à la garantie minimale de 1 M\$ au cours d'une année.

Les autres membres du TRG et les permanents du FASB ont dans l'ensemble convenu que cet exemple illustre adéquatement l'application du point de vue A.

Sujet 4 – Paiements aux clients

Contexte : Comme l'indique le document d'accompagnement 59 du TRG, la majeure partie des directives de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires à l'égard de la comptabilisation, de l'évaluation et de la présentation de la contrepartie payable à un client (p. ex. les sommes en espèces, les coupons, les avoirs [notes de crédit] ou les bons) (ASC 606-10-32-25 à 32-27) [paragraphe 70 à 72 d'IFRS 15] sont fondées sur les PCGR des États-Unis existants (ASC 605-50). Cependant, il existe une certaine diversité dans la pratique, étant donné qu'il n'y a pas de directives explicites sur la comptabilisation d'un paiement initial versé par l'entité à un client, c'est-à-dire s'il doit être comptabilisé en tant qu'actif (et amorti ultérieurement en diminution des produits des activités ordinaires) ou s'il doit être comptabilisé immédiatement en diminution des produits des activités ordinaires. Les parties prenantes ont donc demandé si cette diversité persisterait suivant la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. De plus, elles ont ajouté que si un actif doit être comptabilisé au titre d'un paiement initial à un client, la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires ne précise pas la période d'amortissement de l'actif.

Les permanents du FASB sont d'avis que dans certains cas, les dispositions de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires concernant la comptabilisation des paiements initiaux aux clients sont claires. Par exemple, si l'autre partie est un client⁵, le paiement doit être comptabilisé en diminution des produits des activités ordinaires à moins qu'il ne soit versé en échange d'un bien ou d'un service distinct. Si le paiement initial n'est pas versé en échange d'un bien ou d'un service distinct et qu'il est entièrement lié à un contrat actuel, la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires exige qu'il soit comptabilisé en tant qu'actif et amorti ultérieurement en diminution des produits des activités ordinaires au fur et à mesure que les biens ou les services promis dans le contrat sont transférés au client. La comptabilisation de l'actif et son amortissement ultérieur découlent du fait que l'actif constitue une avance au client, que l'entité recouvre au fur et à mesure que les biens ou les services sont transférés au client.

Néanmoins, les permanents du FASB sont d'avis que la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires est moins claire en ce qui concerne le moment où comptabiliser le paiement initial lorsque 1) il n'y a pas encore de contrat générateur de produits des activités ordinaires (c.-à-d. que l'entité verse un paiement pour inciter le client à conclure un contrat générateur de produits avec elle); ou 2) le paiement initial est associé à des biens ou à des services à transférer en vertu d'un contrat actuel et de contrats futurs prévus. Les parties prenantes ont exprimé deux points de vue sur le moment où un paiement initial à un client doit être comptabilisé en diminution des produits des activités ordinaires.

Les permanents ont analysé les deux points de vue suivants, présentés dans le document d'accompagnement 59 du TRG, au sujet de deux scénarios concernant deux types de contrats différents : un contrat d'externalisation des services de TI et un accord d'approvisionnement (voir l'annexe B pour en savoir davantage sur ces scénarios) :

- **Point de vue A** — Un paiement initial à un client doit être comptabilisé en tant qu'actif et amorti en diminution des produits des activités ordinaires au fur et à mesure que les biens ou les services connexes sont fournis au client, ce qui pourrait aller au-delà de la durée du contrat actuel⁶. Les partisans du point de vue A sont d'avis que la comptabilisation du paiement au-delà de la durée du contrat actuel reflète mieux l'aspect économique de la transaction dans certains cas. Ils ont ajouté que selon les autres directives des PCGR des États-Unis, une entité peut comptabiliser des paiements sur une période plus longue que la durée du contrat actuel. En conséquence, comme un actif peut exister au-delà du contrat actuel ayant force exécutoire, il doit faire l'objet d'une évaluation périodique de la recouvrabilité.
- **Point de vue B** — Les paiements initiaux aux clients doivent être comptabilisés en diminution des produits des activités ordinaires seulement sur la durée du contrat actuel (c.-à-d. la comptabilisation d'un paiement initial ne doit pas aller au-delà de la durée du contrat actuel). En l'absence d'un contrat, il faut alors comptabiliser immédiatement le paiement initial en diminution des produits des activités ordinaires. Les partisans du point de vue B ont avancé que la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires met l'accent sur les droits et les obligations juridiquement exécutoires au titre de la comptabilisation par l'entité d'un contrat conclu avec un client, plutôt que sur des contrats futurs facultatifs, même si l'obtention de ces contrats est prévue.

Comme l'indique le document d'accompagnement 59 du TRG, les permanents du FASB sont d'avis que la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires ne décrit pas explicitement comment comptabiliser les paiements initiaux dans ces situations et que les deux points de vue ont du mérite et pourraient aussi donner lieu au même résultat en matière d'information financière. Néanmoins, les permanents ont souligné que l'application de l'un ou l'autre de ces points de vue ne constitue pas un choix de méthode comptable et que l'entité doit choisir le point de vue à appliquer une fois qu'elle a compris la nature du paiement au client ainsi que les droits et les obligations prévus au contrat, a évalué les faits et les circonstances pertinents, a appliqué les directives d'ASC 606 sur la contrepartie payable au client, a déterminé si d'autres PCGR s'appliquent et a exercé son jugement professionnel. Les permanents du FASB ont insisté sur le fait que même si une certaine diversité dans la pratique pourrait demeurer selon la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires, les obligations d'information accrues sur les jugements portés pour déterminer le prix de transaction (ASC 606-10-50-17) [paragraphe 123 d'IFRS 15] aideront les utilisateurs à

⁵ La question du document d'accompagnement 59 du TRG se limite aux paiements aux clients (et aux clients potentiels), elle ne s'applique pas aux paiements à des tiers qui ne sont pas des clients.

⁶ Les partisans du point de vue A ont fait référence à des délibérations antérieures du TRG sur le champ d'application des directives sur la contrepartie payable au client (voir les bulletins *Une vision claire des IFRS – Groupe mixte de l'IASB et du FASB sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits* de Deloitte de mars et de juillet 2015 – publiés en avril et en août 2015, respectivement), les directives sur l'amortissement des coûts d'un contrat inscrits à l'actif d'ASC 340-30 [paragraphe 99 à 104 d'IFRS 15] et les directives sur l'évaluation ultérieure des immobilisations incorporelles autres que le goodwill d'ASC 350-30.

comprendre la comptabilisation par l'entité des paiements initiaux aux clients.

Sommaire : Contrairement aux permanents du FASB, qui appuient les deux points de vue, les membres du TRG soutiennent pour la plupart uniquement le point de vue A. Ils ont toutefois convenu que le point de vue A n'exige pas qu'une entité comptabilise un actif dans tous les cas, mais qu'elle doit plutôt déterminer si le paiement répond à la définition d'un actif, et donc si le paiement génère des avantages économiques futurs probables.

L'un des membres du TRG a fait remarquer que dans le document d'accompagnement 59 du TRG [paragraphe 15(a)], un paiement initial a été comparé à une avance au client. Il a dit craindre que cette comparaison suggère que le paiement initial fournit au client un avantage important relatif au financement (et représente donc une composante financement importante). Les permanents du FASB ont confirmé qu'ils ne voulaient pas sous-entendre que le paiement initial représente une composante financement importante dans un contrat avec un client.

De plus, l'observateur de la SEC a souligné qu'une entité doit faire preuve de jugement pour évaluer les paiements initiaux et a insisté sur la nécessité de fournir des informations appropriées sur les conclusions tirées à la fois dans les états financiers et dans le rapport de gestion. Il a aussi précisé que pour tirer leurs conclusions à ce sujet, les permanents de la SEC comptent analyser les directives d'ASC 606 sans tenir compte de ses décisions antérieures fondées sur les directives énoncées dans ASC 605.

Annexe A – Exemples et analyses : Document d’accompagnement 57 du TRG

Le tableau ci-dessous présente les points de vue étudiés lors de la réunion du TRG en ce qui a trait aux exemples du document d’accompagnement 57 du TRG et les points de vue retenus par les permanents du FASB.

Sujet	Exemple/Question	Points de vue étudiés	Point de vue retenu par les permanents du FASB
Rémunération fixe d’un employé	Exemple 1 : Une entité verse un salaire annuel de 100 000 \$ à un employé. Ce salaire repose sur les contrats conclus par l’employé au cours de l’exercice précédent et ceux qu’il devrait conclure au cours de l’exercice considéré. Le salaire de l’employé ne changera pas selon les contrats réellement conclus au cours de l’exercice, mais ceux-ci influenceront probablement sur son salaire futur. Quel montant, s’il y a lieu, l’entité doit-elle comptabiliser en tant qu’actif au titre des coûts marginaux d’obtention d’un contrat pendant l’exercice?	Point de vue A : Déterminer la partie du salaire de l’employé lié aux prévisions de ventes et l’attribuer aux coûts marginaux d’obtention d’un contrat. Point de vue B : N’inscrire à l’actif aucune partie du salaire de l’employé en tant que coûts marginaux d’obtention d’un contrat. Ces coûts ne sont pas considérés comme marginaux puisqu’ils auraient été engagés peu importe les contrats conclus par l’employé au cours de l’exercice considéré.	Point de vue B. Aucune partie du salaire de l’employé ne doit être inscrite à l’actif en tant que coût marginal d’obtention d’un contrat. Que l’employé conclue 100, 10 ou 0 contrats, il a toujours droit à une rémunération fixe. L’objectif des exigences d’ASC 340-40-25-1 n’est pas d’attribuer des coûts associés d’une manière ou d’une autre aux activités de vente et de marketing d’une entité; il est plutôt d’identifier les coûts marginaux qu’une entité n’aurait pas engagés si elle n’avait pas obtenu le contrat.
Une partie, mais pas la totalité, des coûts constituent des coûts marginaux	Exemple 2 : Une entité verse une commission de vente de 5 % à ses employés lorsqu’ils signent un contrat avec un client. Un employé commence à négocier un contrat avec un client potentiel et l’entité engage des frais juridiques et des frais de déplacement de 5 000 \$ dans le cadre de cette négociation. Le client signe finalement un contrat de 500 000 \$ et l’employé reçoit donc une commission de vente de 25 000 \$. Quel montant l’entité doit-elle inscrire à l’actif au titre des coûts marginaux d’obtention d’un contrat?	Point de vue A : L’entité doit inscrire à l’actif uniquement un montant de 25 000 \$ au titre des commissions de vente. Ce montant est le seul coût marginal d’obtention du contrat parce que l’entité n’aurait pas engagé ces coûts si elle n’avait pas obtenu le contrat. Point de vue B : L’entité doit inscrire à l’actif un montant de 30 000 \$, qui inclut la commission de vente, les frais juridiques et les frais de déplacement. L’entité n’aurait pas été en mesure d’obtenir le contrat si elle n’avait pas engagé ces charges.	Point de vue A. La commission de vente constitue le seul coût que l’entité n’aurait pas engagé si elle n’avait pas conclu le contrat. Même si elle engage d’autres coûts afin de faciliter la vente (frais juridiques, frais de déplacement, etc.), ces coûts auraient été engagés même si l’entité avait décidé au dernier moment de ne pas signer le contrat. Si l’entité engage des frais de déplacement et des frais juridiques pour négocier un contrat mais que le client décide au dernier moment de ne pas signer le contrat, ces frais ont été engagés même si le contrat n’a pas été obtenu. La commission quant à elle ne serait alors pas versée.

Sujet	Exemple/Question	Points de vue étudiés	Point de vue retenu par les permanents du FASB
Calendrier des versements des commissions	<p>Exemple 3 : Une entité verse à un employé une commission de ventes de 4 % pour tous les contrats qu'il conclut avec des clients. À des fins de gestion des flux de trésorerie, l'entité verse à l'employé la moitié de la commission (2 % de la valeur totale du contrat) lorsque la vente est conclue et l'autre moitié (2 % de la valeur totale du contrat) six mois plus tard. L'employé a droit à cette commission même s'il n'est plus à l'emploi de l'entité lorsque le paiement devient exigible. Un employé conclut une vente de 50 000 \$ au début du premier exercice. Quel montant l'entité doit-elle inscrire à l'actif au titre des coûts marginaux d'obtention d'un contrat?</p>	<p>Point de vue A : Inscrire à l'actif la moitié de la commission (1 000 \$) et comptabiliser en charges l'autre moitié (1 000 \$). Point de vue B : Inscrire à l'actif la commission en entier (2 000 \$).</p>	<p>Point de vue B. La commission constitue un coût marginal lié expressément au contrat conclu et l'employé a droit à la commission non payée. Le calendrier de paiement n'a aucune incidence sur la question de savoir si les coûts auraient été engagés si le contrat n'avait pas été obtenu.</p> <p>Dans cet exemple, l'écoulement du temps est le seul événement qui déclenche le paiement de la deuxième moitié de la commission par l'entité. Cependant, dans d'autres situations, d'autres facteurs peuvent influencer sur le paiement d'une commission à un employé. Par exemple, une entité pourrait rendre la deuxième moitié de la commission conditionnelle à la vente d'autres services au client ou à ce qu'un client réponde de manière favorable à un sondage sur la satisfaction pendant une durée de six mois. Par conséquent, une entité devra évaluer ses régimes de rémunération pour déterminer la méthode de comptabilisation appropriée des coûts marginaux d'obtention d'un contrat.</p>

Sujet	Exemple/Question	Points de vue étudiés	Point de vue retenu par les permanents du FASB
Commissions versées à des employés de différents échelons	<p>Exemple 4 : Le vendeur d'une entité reçoit une commission de vente de 10 % pour chaque contrat qu'il conclut. De plus, les employés suivants reçoivent également une commission de vente pour chaque contrat conclu qui a été négocié par le vendeur : 5 % au directeur et 3 % au directeur régional. Quelles commissions constituent des coûts marginaux d'obtention d'un contrat?</p>	<p>Point de vue A : Seule la commission versée au vendeur constitue un coût marginal puisque c'est le vendeur qui conclut le contrat.</p> <p>Point de vue B : Seules les commissions versées au vendeur et au directeur constituent des coûts marginaux parce que l'autre employé n'a probablement aucun contact direct avec le client.</p> <p>Point de vue C : Toutes les commissions constituent des coûts marginaux parce qu'elles n'auraient pas été versées si le contrat n'avait pas été obtenu.</p>	<p>Point de vue C. ASC 606 ne fait pas de différence en fonction de l'échelon ou du poste d'un employé qui reçoit une commission. C'est l'entité qui décide des employés qui ont droit à une commission à la suite de la signature d'un contrat. Les permanents sont d'avis qu'il est possible que plusieurs paiements de commissions constituent des coûts marginaux d'obtention d'un même contrat. Cependant, les parties prenantes sont encouragées à s'assurer que chacune des commissions constitue un coût marginal d'obtention d'un contrat avec un client plutôt qu'une rémunération variable (p. ex. une prime) qui ne constituerait pas un coût marginal parce qu'elle repose sur différents facteurs (c.-à-d. le calcul de la prime repose sur d'autres facteurs que les seules ventes).</p>
Commissions assujetties à un seuil	<p>Exemple 5 : Une entité a un programme de commission qui accroît de la façon suivante le montant de la commission que reçoit un vendeur en fonction du nombre de contrats qu'il a vendus pendant l'exercice :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 0 à 9 contrats – Commission de 0 % • 10 à 19 contrats – 2 % de la valeur des contrats 1-19 • 20 contrats et plus – 5 % de la valeur des contrats 1-20+ <p>Quelles commissions constituent des coûts marginaux d'obtention d'un contrat?</p>	<p>Point de vue A : Aucun montant ne doit être inscrit à l'actif parce que la commission n'est pas directement attribuable à un contrat en particulier.</p> <p>Point de vue B : Les coûts constituent des coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client et doivent donc être inscrits à l'actif.</p>	<p>Point de vue B. L'entité doit appliquer d'autres PCGR pour déterminer si un passif au titre du paiement des commissions doit être comptabilisé. Lorsqu'un passif est comptabilisé, l'entité doit comptabiliser un actif correspondant au titre des commissions, parce que les commissions constituent des coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client. L'obligation de l'entité de payer des commissions découle directement de la conclusion de contrats avec des clients. Le fait que le programme de l'entité repose sur un ensemble de contrats (au contraire, par exemple, d'un programme en vertu duquel l'entité paie 3 % pour tous les contrats) ne change en rien le fait que les commissions n'auraient pas été engagées si l'entité n'avait pas conclu ces contrats avec ces clients.</p>

Annexe B – Exemples et analyses : Document d’accompagnement 59 du TRG

Le tableau ci-dessous reproduit celui qui se trouve dans le document d’accompagnement 59 du TRG (avec quelques modifications mineures) et présente les points de vue des permanents du FASB sur les scénarios présentés dans les exemples du document d’accompagnement.

Exemple/ Scénario	Faits	Analyse – Point de vue A	Analyse – Point de vue B
Exemple 1, Scénario A – Services d’externalisation des TI	Le fournisseur de services verse un paiement de 1 M\$ à un client dans le cadre de la négociation d’un contrat d’externalisation des TI. Ce paiement a été négocié parce que le client engagera des coûts pour licencier des employés et sortir du matériel actuellement utilisé dans le cadre des activités qui seront externalisées. La durée non résiliable du contrat est de cinq ans; l’entité estime que le client paiera des honoraires de 6 M\$ pour les cinq années de services. Le paiement au client est associé à un contrat juridiquement exécutoire (le client reçoit le montant de 1 M\$ uniquement une fois qu’il s’engage à signer le contrat d’externalisation).	Le paiement initial est lié au contrat non résiliable de cinq ans. L’entité doit donc comptabiliser un actif au titre du paiement et l’amortir en diminution des produits des activités ordinaires au fur et à mesure que les services sont fournis au client sur une période de cinq ans.	Identique au point de vue A.
Exemple 1, Scénario B – Services d’externalisation des TI	Prenons les mêmes faits qu’à l’exemple 1, scénario A, à l’exception du fait que le contrat est résiliable à la fin de chaque mois sans pénalité (il s’agit donc d’un contrat reconduit d’un mois à l’autre selon l’ASC 606). Même si le client a le droit de résilier le contrat, le fournisseur de services s’attend à ce qu’il continue d’acheter les services pour les cinq prochaines années puisque sa capacité d’effectuer ces services à l’interne est restreinte, étant donné qu’il a licencié des employés et sorti du matériel. Par ailleurs, le client a engagé des frais d’établissement importants et engagerait les mêmes frais s’il changeait de fournisseur. Finalement, le fournisseur de service s’appuie sur son expérience passée de contrats semblables avec d’autres clients pour conclure que la plupart des clients ne résilient pas leurs contrats. Le fournisseur de services n’avait auparavant pas de produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec ce client.	Le paiement initial est associé à la durée prévue du contrat de cinq ans. L’entité doit comptabiliser un actif au titre du paiement et l’amortir en diminution des produits des activités ordinaires sur la durée prévue du contrat (c’est-à-dire en tenant compte des options de renouvellement que le client devrait exercer). La recouvrabilité de l’actif doit aussi être évaluée périodiquement.	La durée du contrat actuel est de seulement un mois. Par conséquent, le paiement initial doit être déduit des produits des activités ordinaires obtenus pendant le mois. Dans cet exemple, le paiement excède les produits des activités ordinaires obtenus au cours du premier mois.

Exemple/ Scénario	Faits	Analyse – Point de vue A	Analyse – Point de vue B
Exemple 2, Scénario A – Accord d’approvisionnement	Le fournisseur verse un paiement de 1 M\$ à un client dans le cadre de la négociation d’un accord d’approvisionnement exclusif de trois ans visant la fourniture à un client de pièces spécialisées qui constituent une composante de l’un de ses principaux produits. Le paiement est versé pour inciter le client à conclure le contrat et à lui rembourser les coûts à engager pour changer de fournisseur, y compris les frais de résiliation et autres coûts. L’accord d’approvisionnement prévoit un prix de 100 \$ par pièce. Le client fournit aussi une prévision non contraignante de ses besoins en approvisionnement, selon laquelle il devrait acquérir 100 000 pièces au cours de la période couverte par le contrat (pour un total de 10 M\$). Le fournisseur n’avait auparavant pas de produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec ce client.	Le paiement initial est associé aux ventes prévues de 100 000 pièces. L’entité doit donc comptabiliser un actif au titre du paiement et l’amortir en diminution des produits des activités ordinaires au fur et à mesure que les pièces prévues sont fournies au client. La recouvrabilité de l’actif doit aussi être évaluée périodiquement.	Comme le client n’est pas tenu de procéder à des achats, l’entité n’a aucun contrat générant des produits des activités ordinaires avec le client. Par conséquent, l’intégralité du paiement initial doit être comptabilisée dans le compte de résultat lorsque le paiement est versé.
Exemple 2, Scénario B – Accord d’approvisionnement	Prenons les mêmes faits qu’à l’exemple 2, scénario A, à l’exception du fait que le fournisseur reçoit une commande de 20 000 pièces lorsque le paiement est versé. Cependant, comme au scénario A, le fournisseur s’attend à ce que le volume d’achat soit de 100 000 pièces.	Identique l’exemple 2, scénario A.	Le contrat actuel vise 20 000 pièces. Le paiement initial est comptabilisé en tant qu’actif et amorti en diminution des produits des activités ordinaires au fur et à mesure que les 20 000 pièces sont fournies au client.

Personnes-ressources

Ontario

Sean Morrison

Associé
416-601-6296
seamorrison@deloitte.ca

Matt Welchinski

Associé
416-601-5271
mwelchinski@deloitte.ca

Atlantique

Geoffrey Cochrane

Associé
506-663-6696
gcochrane@deloitte.ca

Québec

Nick Capanna

Associé
514-393-5137
ncapanna@deloitte.ca

Prairies

Steve Aubin

Associé
403-503-1328
saubin@deloitte.ca

C.-B.

Kari Lockhart

Associée
604-640-4910
klockhart@deloitte.ca

Bureau national

Maryse Vendette

Associée
514-393-5163
mvendette@deloitte.ca

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

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 sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

© Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. et ses sociétés affiliées.