

Table des matières

Introduction

Sujet 1 – Répartition du prix de transaction : remises et contrepartie variable

Sujet 2 – Droits significatifs

Sujet 3 – Contrepartie payable au client

Sujet 4 – Obligations de prestation partiellement remplies avant l'identification du contrat

Sujet 5 – Garanties

Sujet 6 – Composantes financement importantes

Sujet 7 – Les apports entrent-ils dans le champ d'application de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires?

Sujet 8 – Séries de biens ou services distincts



Une vision claire des IFRS

Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Mars 2015

Le présent bulletin présente un résumé de la réunion du 30 mars 2015 du Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (le « TRG ») mis sur pied par l'IASB et le FASB.

Introduction

L'objectif du TRG n'est pas de publier des directives, mais plutôt de recueillir des commentaires sur des problèmes potentiels liés à l'adoption d'IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* (« la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires »). En analysant et en discutant des problèmes potentiels liés à l'adoption, le TRG aidera l'IASB et le FASB 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 ». De plus, des membres du conseil de l'IASB et de celui du FASB assistent aux réunions du TRG, et des représentants de la SEC, du PCAOB, de l'IOSCO et de l'AICPA sont également invités à ces réunions à titre d'observateurs.

Visitez le [site Web de l'IASB](#) pour en savoir davantage sur le TRG et pour consulter les [documents des réunions](#) décrivant les sujets traités ci-dessous.

Les membres du TRG ont indiqué être dans l'ensemble d'accord avec les analyses, les conclusions ou les recommandations des permanents de l'IASB et du FASB sur les sujets 1, 2, 4 et 6. Ils ne sont toutefois pas parvenus à un consensus général sur les questions relatives aux sujets 3 et 8; il est donc probable que ces sujets seront de nouveau abordés lors d'une prochaine réunion du TRG. Les sujets 5 et 7, en raison de leur nature informative, n'ont pas fait l'objet de longues délibérations et n'ont pas pour objet de recueillir des points de vue sur les recommandations ou les conclusions.

La prochaine réunion du TRG aura lieu le 13 juillet 2015.

Note du rédacteur en chef : Le 1^{er} avril 2015, le FASB a provisoirement convenu de reporter la date d'entrée en vigueur de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires et d'en autoriser l'adoption anticipée par les entités qui présentent l'information financière selon les PCGR des États-Unis. Les entités des secteurs public et privé disposent donc d'un an de plus pour poursuivre leurs travaux de mise en œuvre. De plus, les entités pourront adopter la norme par anticipation à compter de la date d'entrée en vigueur originale. Au moment de la rédaction du présent bulletin, on s'attend à ce que l'IASB étudie en avril 2015 la possibilité de reporter la date d'entrée en vigueur d'IFRS 15.

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

www.iasplus.com

www.deloitte.ca

Sujet 1 – Répartition du prix de transaction : remises et contrepartie variable

Contexte

La nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires comporte des directives sur la répartition des remises à une seule ou à plusieurs obligations de prestation (paragraphe 82 d'IFRS 15), mais pas à l'ensemble d'entre elles, qui diffèrent des directives sur la répartition de la contrepartie variable à une ou à plusieurs obligations de prestation, mais pas à l'ensemble d'entre elles (paragraphe 85 et 86 d'IFRS 15). Comme une remise peut représenter une contrepartie variable (la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires mentionne les remises parmi les exemples de contrepartie variable), les parties prenantes se sont interrogées sur les directives à appliquer lorsqu'un contrat avec une entité inclut une remise.

Les permanents de l'IASB et du FASB ont indiqué que les parties prenantes ont exprimé trois points de vue à ce sujet :

- **Point de vue A :** L'entité doit d'abord déterminer si une remise est une contrepartie variable. Si elle conclut que c'est le cas, elle doit alors appliquer les directives sur la répartition de la contrepartie variable si les conditions connexes sont remplies. Autrement, l'entité devrait tenir compte des directives sur la répartition des remises afin de déterminer comment répartir la remise.
- **Point de vue B :** Qu'une remise soit fixe ou variable, l'entité doit uniquement tenir compte des directives sur la répartition des remises et donc répartir la remise en conséquence.
- **Point de vue C :** L'entité doit exercer son jugement et appliquer soit les directives sur la répartition d'une remise, soit celles sur la répartition de la contrepartie variable, en fonction des faits et des circonstances.

Les permanents ont conclu que le point de vue A est le seul étayé par la nouvelle norme, puisqu'ils sont d'avis que le paragraphe 86 d'IFRS 15 établit une hiérarchie qui oblige l'entité à identifier et à répartir la contrepartie variable entre les obligations de prestation avant d'appliquer d'autres directives (p. ex. sur la répartition d'une remise).

Pour en savoir plus, veuillez consulter le [document d'accompagnement 31](#) du TRG.

Résumé

Les membres du TRG appuient dans l'ensemble la recommandation des permanents.

Sujet 2 : Droits significatifs

Contexte

La nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires comporte un guide d'application qui exige qu'une entité évalue si une option pour l'acquisition de biens ou de services futurs fournit au client un droit significatif (paragraphe 26 et B40 d'IFRS 15) et, par conséquent, si elle doit être comptabilisée en tant qu'obligation de prestation. Si une option confère un droit significatif à un client, l'entité doit affecter une partie de la contrepartie au droit significatif et comptabiliser les produits des activités ordinaires au moment où les « biens ou les services [sous-jacents] sont fournis ou lorsque l'option expire » (paragraphe B40 d'IFRS 15). Comme les options offertes aux clients revêtent différentes formes (p. ex. octroi de points-cadeaux, incitations à la vente ou remises sur achats), les parties prenantes ont soulevé diverses questions de mise en œuvre, notamment :

- **Question 1 : Comptabilisation de l'exercice d'un droit significatif par un client** – Les permanents de l'IASB et du FASB ont indiqué qu'il semble y avoir trois points de vue sur la façon dont une entité doit comptabiliser l'exercice d'un tel droit. Selon le point de vue A, l'entité comptabilise l'exercice en tant que modification du prix de transaction (paragraphe 87 à 90 d'IFRS 15) (c.-à-d. un prolongement du contrat, en vertu duquel il faut affecter la contrepartie additionnelle au droit significatif). Selon le point de vue B, l'entité comptabilise l'exercice en tant que modification du contrat (paragraphe 18 à 21 d'IFRS 15), ce qui peut nécessiter la réaffectation de la contrepartie entre les obligations de prestation existantes et futures. Les partisans du point de vue C sont d'avis que l'entité doit comptabiliser l'exercice en tant que contrepartie variable (c.-à-d. qu'à la passation du contrat initial, l'entité doit estimer la probabilité que l'option soit exercée pour déterminer le montant de la contrepartie variable, sous réserve de la limitation, à inclure dans le prix de transaction). Les permanents ont rejeté le point de vue C, puisqu'ils sont d'avis qu'il n'est pas étayé par la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires (particulièrement à la lumière de l'analyse du paragraphe BC186 de la base des conclusions de la norme). Selon eux, le premier ou le deuxième point de vue est raisonnable, mais ils ont souligné que, comme les droits significatifs peuvent varier considérablement, l'entité doit faire preuve de jugement pour déterminer la méthode à appliquer.
- **Question 2 : Comment évaluer les droits significatifs pour déterminer l'existence de composantes financement importantes** – Les permanents ont indiqué que la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires exige qu'une entité évalue la composante financement importante pour déterminer le prix de transaction et que cette évaluation doit

tenir compte des droits significatifs. Même si les directives mentionnent certains cas où il n’y a pas de composante financement importante (selon l’alinéa 62(a) d’IFRS 15, il n’y a pas de composante financement importante lorsque « le client a payé d’avance les biens ou les services et le calendrier de la fourniture de ces biens ou services est à la discrétion du client »; et selon le paragraphe 63 d’IFRS 15, « par mesure de simplification, l’entité n’est pas tenue d’ajuster le montant de contrepartie promis pour tenir compte des effets d’une composante financement importante si, au moment de la passation du contrat, elle s’attend à ce que l’intervalle entre le moment où elle fournira un bien ou un service promis au client et le moment où le client paiera ce bien ou ce service n’excède pas un an »), une composante financement importante peut exister en raison de l’octroi d’un droit significatif si certains facteurs sont présents. Se reporter à la section [Sujet 6 – Composantes financement importantes](#) ci-après pour une analyse des facteurs qui peuvent indiquer plus généralement l’existence d’une composante financement importante.

- **Question 3 : Déterminer la période au cours de laquelle une entité doit comptabiliser des frais initiaux non remboursables (p. ex. des droits d’adhésion initiaux selon un contrat de service mensuel en vertu duquel l’entité n’a pas fixé de prix pour les services futurs (cette question a également été abordée lors de la réunion d’octobre 2014 du TRG))** – Les permanents ont indiqué que la comptabilisation par l’entité des frais initiaux non remboursables sur la durée du contrat (un mois dans l’exemple ci-dessus) ou la période de service prévue (c.-à-d. la durée de la relation avec le client) dépend du fait que ces frais initiaux confèrent ou non un droit significatif au client. Selon les permanents, les frais initiaux non remboursables doivent être comptabilisés sur la durée du contrat si l’entité conclut que ceux-ci ne confèrent pas de droit significatif. À l’inverse, si les frais initiaux non remboursables confèrent un droit significatif au client, ils doivent être comptabilisés sur la période de service prévue. Les permanents ont aussi fait remarquer qu’une entité doit tenir compte des facteurs qualitatifs et quantitatifs pour déterminer si des frais initiaux non remboursables confèrent un droit significatif au client, comme : 1) l’expérience passée de l’entité quant aux renouvellements, 2) si le client peut obtenir des services en grande partie équivalents d’un autre fournisseur de services (sans payer de frais initiaux non remboursables semblables),

et 3) la comparabilité du taux de renouvellement au montant qu’un nouveau client devrait payer.

Pour en savoir plus, veuillez consulter le [document d’accompagnement 32 du TRG](#).

Résumé

Même si les membres du TRG souscrivent dans l’ensemble aux analyses, conclusions et recommandations des permanents au sujet des questions 1 à 3, leur réflexion a principalement porté sur la question 1, plus particulièrement sur le point de vue A (selon lequel l’exercice d’un droit significatif par un client doit être comptabilisé en tant que modification du prix de transaction) et le point de vue B (selon lequel cet exercice doit être comptabilisé en tant que modification du contrat). De nombreux membres du TRG ont exprimé leur préférence pour le point de vue A, étant d’avis qu’il concorde avec la pratique actuelle, mène à un résultat logique et peut s’avérer plus pratique à appliquer. Néanmoins, les membres du TRG ne sont pas opposés au point de vue B, car ils conviennent qu’il s’agit d’une approche conforme à la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. Même s’ils reconnaissent qu’autoriser les deux options pourrait donner lieu à une application non uniforme (dans le cadre d’un libre choix de méthode comptable), ils ont indiqué que ce choix devait être appliqué uniformément aux transactions de nature semblable. De plus, de nombreux membres du TRG sont d’avis que le résultat de la comptabilisation selon le point de vue A serait souvent le même que celui selon le point de vue B puisque selon ces deux points de vue, les biens et les services sous-jacents liés au droit significatif sont probablement des obligations de prestations distinctes (étant donné qu’ils sont facultatifs selon le contrat initial).



Sujet 3 – Contrepartie payable au client

Contexte

En plus des dispositions sur la comptabilisation, l'évaluation et la présentation de la contrepartie payable à un client (paragraphe 70 à 72 d'IFRS 15), la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires renferme des dispositions sur la contrepartie variable (paragraphe 50 d'IFRS 15), en vertu desquelles une entité est tenue d'estimer le montant de la contrepartie variable et d'inclure ce montant dans le prix de transaction. Même si les dispositions sur la contrepartie variable de la norme peuvent à la rigueur être appliquées à la contrepartie payable à un client si celle-ci est variable, certaines parties prenantes sont d'avis que l'exigence d'inclure dans le prix de transaction la contrepartie variable payable à un client peut ne pas concorder avec l'exigence qu'une entité reporte la comptabilisation de la contrepartie payable à un client jusqu'à ce que l'entité paie ou promette de payer. De plus, les permanents de l'IASB et du FASB ont indiqué qu'il y a différentes interprétations au sujet

- 1) des entités qui répondent à la définition d'un client et
- 2) des paiements à un client qui pourraient entraîner une diminution des produits des activités ordinaires.

Conséquemment, les permanents ont analysé les questions suivantes :

- **Question 1 : Évaluation des paiements à un client qui entrent dans le champ d'application des dispositions sur la contrepartie payable à un client** – Lors de l'analyse de cette question, les permanents ont relevé qu'il existe trois principales interprétations :
 - 1) l'entité doit évaluer toutes les contreparties payables (généralement tous les paiements) à un client (interprétation A),
 - 2) l'entité doit évaluer uniquement la contrepartie payable à un client en vertu d'un contrat avec le client (ou de contrats regroupés) (interprétation B) et
 - 3) l'entité doit évaluer uniquement la contrepartie payable à un client en vertu d'un contrat avec le client (ou de contrats regroupés) et de la contrepartie payable aux clients faisant partie de la chaîne de distribution du client de l'entité (interprétation C).Les permanents ont conclu que l'interprétation A est la seule qui est étayée par la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires, puisque les conseils reconnaissent, dans le paragraphe BC257 de la base des conclusions de la norme, que la réception d'une contrepartie d'un client et le paiement de contrepartie à un client peuvent être associés même s'il s'agit d'événements non liés.

Question 2 : Déterminer si les dispositions sur la contrepartie payable à un client s'appliquent uniquement aux clients faisant partie de la chaîne de distribution ou, plus généralement, à tout client du client de l'entité – D'après les permanents, l'expression « par exemple » au paragraphe BC255

ne signifie pas que les dispositions sur la contrepartie payable à un client doivent être appliquées à un client du client qui ne fait pas partie de la chaîne de distribution. Les permanents ont observé que « ceux faisant partie de la chaîne de distribution sont les clients du client » et que « l'expression client du client décrit clairement ce concept ».

Question 3 : Quand comptabiliser la contrepartie payable à un client – Les permanents ont indiqué que, selon eux, les dispositions sur la contrepartie variable selon la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires ne sont pas incompatibles avec celles sur la contrepartie payable à un client. Si la contrepartie payable à un client est variable, l'entité doit appliquer les dispositions sur la contrepartie variable; à l'inverse, si cette contrepartie n'est pas variable, l'entité doit appliquer les dispositions sur la contrepartie payable à un client.

Pour en savoir plus, veuillez consulter le [document d'accompagnement 28 du TRG](#).

Résumé

La question 1 a suscité un vif débat parmi les membres du TRG, certains membres étant d'accord avec la recommandation des permanents d'adopter l'interprétation A, alors que d'autres considéraient l'interprétation B comme étant la conclusion appropriée. Cependant, les membres du TRG ont dans l'ensemble convenu qu'une entité doit évaluer le paiement à un client (ou à un client d'un client), particulièrement lorsqu'aucun bien ou service n'a été fourni, pour déterminer la substance commerciale du paiement et si celui-ci est (économiquement) lié à un contrat avec le client générateur de produits des activités ordinaires. En conséquence, les membres du TRG ont dans l'ensemble convenu que les permanents devraient concilier les points de vue sur la question 1 énoncés dans le document d'accompagnement 28 du TRG plutôt que recommander l'apport de modifications à la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires.

En revanche, les membres du TRG ne se sont pas entendus sur les questions 2 et 3. Les membres du FASB ont indiqué que le conseil et ses permanents devraient analyser les commentaires des membres du TRG afin de déterminer la suite à y donner (probablement lors d'une prochaine réunion du TRG), entre autres si des « solutions viables » sont possibles selon la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires ou si la norme doit être modifiée. Les préoccupations relatives à la question 2 portent principalement sur l'identification d'un client, notamment pour un mandataire qui peut avoir plus d'un client (c.-à-d. le mandant et le client final dans le cadre d'une transaction génératrice de produits des activités ordinaires). Les membres du TRG ont néanmoins convenu dans l'ensemble qu'une entité doit évaluer le paiement à un client pour déterminer

s'il est lié à un contrat (comme pour la question 1). En ce qui a trait à la question 3, les délibérations du TRG ont été axées sur le moment où il est approprié de comptabiliser un ajustement du prix de transaction, soit 1) à la date de la communication (p. ex. lorsqu'un client est informé de l'émission prévue de coupons), soit 2) à la date d'approbation par la direction (p. ex. lorsque les membres de la direction compétents approuvent l'émission prévue de coupons) ou soit 3) à une date déterminée selon les dispositions sur la limitation de contrepartie variable.

Sujet 4 – Obligations de prestation partiellement remplies avant l'identification du contrat

Contexte

Les entités entament parfois les activités en vertu d'un contrat prévu spécifique avec un client avant :

1) de conclure le contrat; ou 2) que le contrat remplisse les conditions de l'étape 1 de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. Les permanents de l'IASB et du FASB ont désigné la date à laquelle le contrat remplit les conditions de l'étape 1 en tant que date d'établissement du contrat et les activités effectuées avant cette date en tant qu'activités antérieures à la date d'établissement du contrat (au paragraphe 3 du document d'accompagnement 33 du TRG, les permanents ont indiqué que ces activités antérieures à la date d'établissement du contrat peuvent inclure 1) « des tâches administratives qui ne se traduisent ni par la fourniture d'un bien ou d'un service au client, ni par l'exécution du contrat prévu »; 2) « des activités qui se traduisent par l'exécution du contrat prévu mais non par la fourniture d'un bien ou d'un service, comme les frais d'établissement »; ou 3) « les activités qui fournissent un bien ou un service à un client à la date d'établissement du contrat ou après celle-ci »).

Les permanents ont noté que les parties prenantes ont soulevé deux questions à l'égard de ces activités antérieures à la date d'établissement du contrat :

- **Question 1 :** *Comment comptabiliser les produits des activités ordinaires générés par les activités antérieures à la date d'établissement du contrat* – Une fois les conditions de l'étape 1 remplies, les parties prenantes ont suggéré que les entités comptabilisent les produits des activités ordinaires générés par les activités antérieures à la date d'établissement du contrat 1) sur une base cumulative (c.-à-d. comptabiliser les produits des activités ordinaires à la date d'établissement du contrat pour toutes les obligations de prestation remplies en tout ou en partie) ou 2) sur une base prospective (c.-à-d. comptabiliser les produits des activités ordinaires pour toutes les obligations de prestation remplies avant la date d'établissement du contrat au fur et à

mesure que les obligations de prestation restantes sont remplies). Les permanents recommandent la première option qui selon eux reflète davantage le principe fondamental de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires.

- **Question 2 :** *Comment comptabiliser certains coûts d'exécution engagés avant la date d'établissement du contrat* – Les permanents ont indiqué que les parties prenantes ont identifié trois options possibles :

1. **Option A.** Ces coûts sont inscrits à l'actif en tant que coûts d'exécution d'un contrat prévu. Ils sont comptabilisés en charges immédiatement à la date d'établissement du contrat s'ils ont trait à l'état d'avancement à cette date parce que les biens ou les services qui représentent l'obligation de prestation ont déjà été fournis au client. L'actif restant doit être amorti sur la durée pendant laquelle les biens ou les services auxquels l'actif est associé sont fournis au client.
2. **Option B.** Ces coûts sont inscrits à l'actif en tant que coûts d'exécution d'un contrat prévu et amortis lorsque l'entité fournit les biens ou services restants en vertu du contrat (c.-à-d. de manière prospective).
3. **Option C.** Ces coûts ne peuvent pas être inscrits à l'actif en tant que coûts d'exécution d'un contrat prévu puisqu'ils sont associés à l'état d'avancement avant l'obtention du contrat et non à l'acquittement d'obligations de prestation dans l'avenir. Par conséquent, ces coûts doivent être comptabilisés en charges au fur et à mesure qu'ils sont engagés, à moins qu'ils puissent être inscrits à l'actif en vertu d'autres dispositions (p. ex. sur les stocks).

Les permanents ont indiqué qu'ils n'ont pas envisagé l'option B (traitement prospectif) puisqu'ils n'ont pas recommandé la comptabilisation prospective pour la question 1. Ils ont plutôt recommandé l'utilisation de l'option A, puisque celle-ci « donnerait lieu à la même comptabilisation cumulative des coûts et donc de la marge à la date d'établissement du contrat et lors de périodes futures qu'un contrat qui remplit les conditions [pour constituer un contrat] à la passation du contrat. Les deux contrats seront identiques et donc financièrement équivalents à compter de la date d'établissement du contrat. »

Pour en savoir plus, veuillez consulter le [document d'accompagnement 33 du TRG](#).

Résumé

Les membres du TRG souscrivent dans l'ensemble aux recommandations des permanents.

Sujet 5 – Garanties

Contexte

La nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires comprend des dispositions sur les circonstances où une entité doit comptabiliser une garantie comme une obligation de prestation (p. ex. si un client a le choix d'acheter une garantie ou si cette garantie procure un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues). Si la garantie est une obligation de prestation, l'entité doit la comptabiliser en affectant une partie du prix de transaction à cette obligation de prestation (paragraphe 73 à 86 d'IFRS 15). Les dispositions incluent trois facteurs que l'entité doit prendre en compte pour déterminer si tel est le cas : 1) l'obligation légale de fournir la garantie, 2) la durée de la garantie et 3) la nature des tâches promises (paragraphe B31 d'IFRS 15).

Des questions sont continuellement soulevées à l'égard de la façon dont une entité doit déterminer si une garantie liée à un produit, dont le prix n'est pas fixé séparément, est une obligation de prestation (c.-à-d. si la garantie représente un service plutôt qu'une assurance quant au fonctionnement prévu du produit). Les permanents de l'IASB et du FASB ont notamment discuté d'un exemple dans le cadre duquel un fabricant de bagages offre une garantie à vie relativement à la réparation gratuite des bagages et a observé que cette garantie constitue une obligation de prestation distincte puisque le fabricant a convenu de réparer tout dommage (c.-à-d. les réparations vont au-delà de celles qui corrigent les défauts empêchant le bagage de fonctionner comme prévu).

Les permanents ont observé que l'exemple du fabricant de bagages « illustre un ensemble relativement [simple] de faits et de circonstances qui constituent un cas où une garantie fournit un service » et ont aussi indiqué que tirer une conclusion relativement aux accords de garantie peut s'avérer plus complexe. Par conséquent, les permanents ont réitéré qu'une entité doit évaluer la substance des promesses contenues dans un accord de garantie et faire preuve de jugement en fonction des faits et des circonstances propres à l'entité.

Pour en savoir plus, veuillez [consulter le document d'accompagnement 29 du TRG](#).

Résumé

Les membres du TRG appuient dans l'ensemble la conclusion des permanents à l'égard de l'exemple présenté dans le document d'accompagnement 29 du TRG. Une partie des délibérations a porté sur la durée de la garantie (c.-à-d. la garantie à vie dans l'exemple du fabricant de bagages), mais les permanents ont répété que même si la durée peut indiquer si la garantie constitue une obligation de prestation distincte, elle

n'est pas déterminante. Ils ont aussi répété que le document a pour premier objet d'être informatif, c'est-à-dire qu'il vise principalement à réfuter l'argument de certaines parties prenantes selon lequel « rien n'a changé par rapport à la pratique actuelle » et à démontrer qu'une entité doit faire preuve de jugement pour déterminer si le prix de transaction doit être affecté à d'autres obligations de prestation.

Sujet 6 – Composantes financement importantes

Contexte

Selon l'étape 3 du nouveau modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires, une entité peut devoir tenir compte d'une composante financement importante pour déterminer le prix de transaction. La nouvelle norme stipule qu'une entité doit évaluer les faits et les circonstances pertinents, notamment s'il y a une différence « entre le montant de contrepartie promis et le prix de vente au comptant des biens ou des services promis » (paragraphe 61 d'IFRS 15). De plus, la norme énumère trois facteurs pour lesquels une telle différence n'est pas attribuable à une composante financement importante (paragraphe 62 d'IFRS 15). Les permanents de l'IASB et du FASB ont été informés des préoccupations suivantes des parties prenantes :

- *Comment interpréter globalement le facteur énoncé à l'alinéa 62(c) d'IFRS 15* – Selon les dispositions, « la différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant du bien ou du service est due à une raison autre que l'octroi d'un financement au client ou à l'entité, et la différence entre ces montants est proportionnelle à la raison de la différence. Par exemple, les modalités de paiement peuvent garantir une protection à l'entité ou au client lorsque l'autre partie ne remplit pas adéquatement tout ou partie de ses obligations prévues au contrat ». Les permanents ont relevé deux points de vue dominants. Selon le premier, le facteur doit être interprété de façon restrictive (c.-à-d. très peu de raisons seraient justifiables). Selon l'autre point de vue, le facteur doit être appliqué au sens large pour exiger qu'une entité tienne compte de l'esprit des modalités de paiement (c.-à-d. si les modalités sont conçues à des fins de financement ou pour d'autres raisons, comme un accommodement pour le client, des provisions sur honoraires ou une valeur perçue par le client). Plutôt que de recommander l'un des points de vue, les permanents ont indiqué que ces points de vue sont « à l'opposé l'un de l'autre » et que l'interprétation voulue par les conseils se trouve fort probablement entre les deux. Les permanents ont indiqué qu'il faut faire preuve de jugement pour déterminer si un contrat avec un client comporte une composante financement importante puisque la différence entre le prix de vente au comptant et la contrepartie promise ainsi que l'intervalle entre la fourniture des

biens et la réception du paiement « n'indiquent pas nécessairement la présence d'une composante financement importante ».

- *Comment appliquer les dispositions lorsque la contrepartie promise est égale au prix de vente au comptant* – Les permanents ont de nouveau réitéré qu'une entité doit faire preuve de jugement, mais ont précisé qu'elle ne doit pas automatiquement présumer qu'il n'y a pas de composante financement importante si le prix de catalogue, le prix de vente au comptant et la contrepartie promise sont les mêmes. De plus, une différence entre ces montants ne donne pas lieu à la présomption qu'il existe une composante financement importante; il faut plutôt procéder à une évaluation.
- *La norme empêche-t-elle une entité de comptabiliser les composantes financement qui ne sont pas importantes?* – Les permanents n'avaient pas envisagé que les entités voudraient comptabiliser les composantes financement non importantes, mais ont indiqué que rien ne les empêche de le faire.
- *La mesure de simplification énoncée au paragraphe 63 d'IFRS 15 peut-elle être appliquée lorsqu'il y a un seul flux de paiements pour plusieurs obligations de prestation?* – Selon le paragraphe 63 d'IFRS 15, « par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue d'ajuster le montant de contrepartie promis pour tenir compte des effets d'une composante financement importante si, au moment de la passation du contrat, elle s'attend à ce que l'intervalle entre le moment où elle fournira un bien ou un service promis au client et le moment où le client paiera ce bien ou ce service n'excède pas un an ». Prenant l'exemple d'un contrat de deux ans avec un client en vertu duquel l'entité fournit un appareil et offre un service, les permanents ont examiné deux options pour déterminer si la mesure de simplification s'applique dans cette situation (c.-à-d. déterminer la période entre la fourniture des biens ou des services et la réception du paiement). Selon le point de vue A, une entité doit affecter la contrepartie mensuelle uniquement au premier élément fourni (c.-à-d. l'appareil dans cet exemple). Selon le point de vue B, une entité doit affecter proportionnellement la contrepartie mensuelle à l'appareil et aux services. Pour cet exemple, les permanents ont indiqué que le point de vue B est approprié.
- *Comment calculer les intérêts dans des accords qui comportent une composante financement importante* – Les permanents n'ont pas formulé de recommandations; ils ont plutôt observé que les dispositions ne traitent pas explicitement de l'évaluation ultérieure, mais que les entités doivent appliquer les dispositions énoncées dans IFRS 9, *Instruments financiers*. Ils ont aussi indiqué que les entités doivent tenir compte des indications dans les exemples de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires (exemples 26 et 29).

- *Comment appliquer les dispositions sur la composante financement importante lorsqu'un contrat avec un client comporte plusieurs obligations de prestation* – Selon les permanents, il est raisonnable d'appliquer par analogie les dispositions sur les remises de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. Ils ont observé qu'il « peut être possible de déterminer qu'une composante financement importante est directement liée à une (ou à plusieurs) obligations de prestation » et ont ajouté que « l'attribution de la composante financement à une (ou à plusieurs) obligations de prestation nécessite l'exercice du jugement ».

Pour en savoir plus, veuillez consulter le [document d'accompagnement 30 du TRG](#).

Résumé

Les membres du TRG souscrivent dans l'ensemble à l'analyse des permanents à l'égard de toutes les questions présentées dans le document d'accompagnement 30 du TRG. Cependant, leurs délibérations ont surtout porté sur les deux premières questions, au sujet desquelles ils ont indiqué que les dispositions ne visent pas à prescrire des lignes de démarcation claires. Les membres du TRG ont convenu que les dispositions ne doivent pas contenir de présomption réfutable sur un aspect qu'il incombe à l'entité de réfuter (p. ex. au sujet de l'existence ou non d'une composante financement importante). Une entité devrait plutôt être autorisée à faire preuve de jugement pour évaluer les faits et les circonstances d'une transaction. Ils ont aussi convenu que ces deux questions 1) semblent plus étroitement liées aux paiements faits à l'avance qu'aux paiements arriérés et 2) s'appliquent à d'autres types de paiements à l'avance (c.-à-d. pas seulement aux frais de mise en service mentionnés dans l'exemple dans le document d'accompagnement 30 du TRG). Les permanents ont convenu d'apporter des précisions d'interprétation dans le compte rendu de la réunion de mars 2015 du TRG ainsi que de clarifier le paragraphe 26 du document d'accompagnement 30 du TRG afin de préciser que bien que le prix de catalogue de l'entité puisse être égal à la contrepartie en trésorerie, il peut ne pas refléter le prix de vente au comptant; dans ce cas, il faut évaluer cette différence.

De plus, certains membres du TRG ont débattu de la quatrième question (au sujet de l'application de la mesure de simplification à un flux de paiements unique comportant plusieurs obligations de prestation). Parmi les membres du TRG qui ont pris part à ce débat, la plupart sont d'avis que le point de vue B constitue la conclusion appropriée; certains ont toutefois avancé que le point de vue A est aussi acceptable tandis que d'autres ont suggéré de respecter les modalités contractuelles, s'il y a lieu.

Sujet 7 – Les apports entrent-ils dans le champ d'application de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires?

Contexte

Les apports (qui sont définis comme des transferts non réciproques à une entité sans but lucratif et qui se distinguent des opérations avec contrepartie, lesquels sont des transferts réciproques) ne sont pas explicitement exclus du champ d'application de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. En conséquence, certaines parties prenantes se demandent si les apports entrent dans le champ d'application des nouvelles dispositions. Les permanents sont d'avis que comme les apports sont des transferts non réciproques (c.-à-d. qu'ils n'impliquent pas la fourniture d'un bien ou d'un service à un client), ils n'entrent pas dans le champ d'application de la nouvelle norme.

Pour en savoir plus, veuillez consulter le [document d'accompagnement 26 du TRG](#).

Résumé

Les membres du TRG conviennent dans l'ensemble que les apports non réciproques n'entrent pas dans le champ d'application de la norme sur les produits des activités ordinaires. Ils ont cependant indiqué que si une entité à but lucratif fournit un bien ou un service aux fins de tout ou partie d'un apport (c.-à-d. un transfert réciproque), un tel transfert réciproque doit être comptabilisé selon ASC 606. Les membres du TRG aux États-Unis ont aussi indiqué qu'ils sont d'accord avec la décision du conseil du FASB et de ses permanents de ne pas modifier ASC 606 pour ajouter une autre exception au champ d'application et qu'ils sont aussi d'accord avec la suggestion d'un membre du conseil du FASB selon laquelle l'AICPA pourrait évaluer s'il faut inclure une précision d'interprétation dans ses indications sectorielles ne faisant pas autorité.

Sujet 8 – Série de biens ou services distincts

Contexte

Au contraire des dispositions actuelles sur les produits des activités ordinaires, la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires inclut le concept d'une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et sont fournis au même rythme (disposition sur les séries) (paragraphe 22 et 23 d'IFRS 15). Ce concept a été ajouté pour contribuer à la simplicité et à l'uniformité de l'application (paragraphe BC113 de la base des conclusions de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires).

Les permanents de l'IASB et du FASB ont observé qu'une entité peut conclure que les biens et les services

constituent une seule obligation de prestation si 1) ils sont « regroupés » parce qu'ils ne sont pas distincts ou 2) ils sont distincts mais remplissent les conditions en vertu desquelles l'entité doit les comptabiliser comme une série (et donc comme une seule obligation de prestation). Les permanents ont par ailleurs indiqué qu'une obligation de prestation comprenant une série de biens ou de services distincts plutôt qu'un groupe de biens ou de services qui ne sont pas distincts a une incidence sur 1) la répartition de la contrepartie variable, 2) la comptabilisation cumulative ou prospective des modifications du contrat, et 3) le traitement des modifications du prix de transaction. En raison des répercussions potentielles liées aux séries de biens ou de services, les parties prenantes ont soulevé les questions suivantes :

- *Les biens doivent-ils être fournis, ou les services rendus, l'un à la suite de l'autre pour que l'entité puisse appliquer la disposition sur les séries?* – Les permanents ont indiqué qu'une entité doit étudier les



conditions de la disposition sur les séries énoncées au paragraphe 23 d'IFRS 15 pour déterminer si les biens ou services sont une série de biens ou de services distincts pour laquelle l'entité n'est pas explicitement tenue d'identifier que la prestation est exécutée selon un déroulement consécutif. De plus, bien que le terme « consécutif » soit utilisé dans la base des conclusions de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires, les permanents ont indiqué qu'ils « ne sont pas d'avis que le fait que le déroulement d'exécution soit consécutif ou non est déterminant aux fins de l'application de la disposition sur les séries ». Les biens ou les services n'ont donc pas à être fournis de façon consécutive pour être considérés comme une série de biens ou de services distincts selon la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires.

- *Le résultat de la comptabilisation de la série de biens ou de services distincts en tant qu'une seule et même obligation de prestation doit-il être le même que si chaque bien ou service sous-jacent était comptabilisé comme une obligation de prestation distincte?* – Les permanents ont indiqué qu'ils ne sont pas d'avis que le résultat de la comptabilisation doit être « essentiellement le même ». De plus, selon eux, « une telle exigence rendrait presque assurément plus difficile le respect des conditions par les entités et, puisque la disposition sur les séries n'est pas

facultative, les entités seraient probablement tenues d'effectuer une analyse de type « sans et avec » dans bon nombre de situations pour déterminer si la disposition sur les séries s'applique ou non.

Pour en savoir plus, veuillez consulter le [document d'accompagnement 27 du TRG](#).

Résumé

Les membres du TRG souscrivent dans l'ensemble aux conclusions des permanents dans le document d'accompagnement 27 du TRG. Cependant, les membres du TRG ont examiné la contradiction apparente suivante : même si les dispositions sur les séries visent à simplifier la comptabilisation (et peuvent à ce titre être vues comme une mesure de simplification), leur application est obligatoire lorsqu'une entité remplit les conditions requises. Traiter les obligations de prestation comme une série peut donner lieu à une comptabilisation différente (tel qu'indiqué dans l'analyse du contexte ci-dessus). Par conséquent, certains membres du TRG se demandent si les directives doivent être obligatoires ou plutôt constituer une mesure de simplification.

Personnes-ressources

Ontario

Sean Morrison

Associé
416-601-6296
seamorrison@deloitte.ca

Cindy Veinot

Associée
416-643-8752
cveinot@deloitte.ca

Mark Wayland

Associé
416-601-6074
mawayland@deloitte.ca

Québec

Nick Capanna

Associé
514-393-5137
ncapanna@deloitte.ca

Maryse Vendette

Associée
514-393-5163
mvendette@deloitte.ca

Prairies/Alberta

Steve Aubin

Associé
403-503-1328
saubin@deloitte.ca

Atlantique

Geoffrey Cochrane

Associé
709-758-5091
gcochrane@deloitte.ca

Colombie-Britannique

Kari Lockhart

Directrice principale
604-640-4910
klockhart@deloitte.ca

Centres d'excellence des IFRS

Amérique

Karen Higgins

Canada
iasplus@deloitte.ca

Fermin del Valle

Argentine
iasplus-LATCO@deloitte.com

Robert Uhl

États-Unis
iasplusamericas@deloitte.com

Asie-Pacifique

Anna Crawford

Australie
iasplus@deloitte.com.au

Stephen Taylor

Chine
iasplus@deloitte.com.hk

Shinya Iwasaki

Japon
iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

Shariq Barmaky

Singapour
iasplus-sg@deloitte.com

Europe-Afrique

Thomas Carlier

Belgique
BEIFRSBelgium@deloitte.com

Andreas Barckow

Allemagne
iasplus@deloitte.de

Ralph Ter Hoeven

Pays-Bas
iasplus@deloitte.nl

Cleber Custodio

Espagne
iasplus@deloitte.es

Jan Peter Larsen

Denmark
dk_iasplus@deloitte.dk

Massimiliano Semprini

Italie
fricomagno@deloitte.it

Michael Raikhman

Russie
iasplus@deloitte.ru

Elizabeth Chrispin

Royaume-Uni
iasplus@deloitte.co.uk

Laurence Rivat

France
iasplus@deloitte.fr

Eddy Termaten

Luxembourg
luiasplus@deloitte.lu

Nita Ranchod

Afrique du Sud
iasplus@deloitte.co.za

www.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 HYPERLINK "<http://www.deloitte.com/ca/apropos>" "www.deloitte.com/ca/apropos".

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

Conçu et produit par le Service de conception graphique de Deloitte, Canada. 39751A