

Juin 2010

Exposé-sondage ES/2010/6

# Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients

Date limite de réception des commentaires : le 22 octobre 2010



# **Exposé-sondage**

## **Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients**

*Date limite de réception des commentaires : le 22 octobre 2010*

**ED/2010/6**

This exposure draft *Revenue from Contracts with Customers* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments on the exposure draft and the Basis for Conclusions should be submitted in writing so as to be received by **22 October 2010**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2010 IASCF®

All rights reserved. Copies of the draft IFRS and its accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The French translation is copyright of the IASCF.



The IASB logo/the IASCF logo/'Hexagon Device', the IASC Foundation Education logo, 'IASC Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC', 'IASCF', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IASCF.

**Additional copies of this publication in English may be obtained from:**  
**IASC Foundation Publications Department,**  
**1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**  
**Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749**  
**Email: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

# **Exposé-sondage**

## **Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients**

*Date limite de réception des commentaires : le 22 octobre 2010*

**ED/2010/6**

L'exposé-sondage *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les commentaires sur les propositions et sur la Base des conclusions (celle-ci n'étant disponible qu'en anglais) doivent être faits par écrit et être acheminés d'ici le **22 octobre 2010**. Les répondants sont priés de transmettre leurs réponses par voie électronique au site de l'IASB ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)), en utilisant la page «Open to Comment».

Toutes les réponses seront rendues publiques, à moins que les répondants ne demandent qu'elles demeurent confidentielles en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial.

L'IASB, l'IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation), les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de perte causée à des personnes qui agissent ou s'abstiennent d'agir en se fiant à la présente publication, que ladite perte soit attribuable à la négligence ou à toute autre cause.

© 2010 IASCF®

Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du projet de norme et des documents d'accompagnement aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou organisationnelles internes, et qu'elles ne soient pas vendues ou diffusées, et à condition également que chaque copie fasse mention du droit d'auteur de l'IASCF et indique l'adresse complète de l'IASB. À cette exception près, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IASCF.

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IASCF. L'IASCF est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IASB / le logo IASCF / «Hexagon Device», le logo IASC Foundation Education, «IASC Foundation», «eIFRS», «IAS», «IASB», «IASC», «IASCF», «IAS», «IFRIC», «IFRS», «IFRSs», «International Accounting Standards», «International Financial Reporting Standards» et «SIC» sont des marques déposées de l'IASCF.

**Il est possible d'obtenir d'autres exemplaires de la présente publication en anglais en s'adressant à :**

**IASC Foundation Publications Department,  
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.  
Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749  
Messagerie électronique : [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Site Internet : [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

## TABLE DES MATIÈRES

	<i>paragraphes</i>
<b>INTRODUCTION ET QUESTIONS À L'INTENTION DES RÉPONDANTS</b>	<b>IN1–IN29</b>
<b>NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE X [EN PROJET]</b> <b>PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES TIRÉS DE CONTRATS AVEC DES CLIENTS</b>	
<b>INTRODUCTION</b>	<b>1–3</b>
<b>OBJECTIF</b>	<b>5</b>
<b>CHAMP D'APPLICATION</b>	<b>6–7</b>
<b>COMPTABILISATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES</b>	<b>8–33</b>
<b>Identification du contrat</b>	<b>8–11</b>
<b>Regroupement et subdivision de contrats</b>	<b>12–16</b>
<b>Modification de contrat</b>	<b>17–19</b>
<b>Identification des obligations de prestation distinctes</b>	<b>20–24</b>
<b>Obligations de prestation remplies</b>	<b>25–33</b>
Fourniture continue de biens ou de services	32–33
<b>ÉVALUATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES</b>	<b>34–53</b>
<b>Détermination du prix de transaction</b>	<b>35–49</b>
Recouvrabilité	43
Valeur temps de l'argent	44–45
Contrepartie autre qu'en trésorerie	46–47
Contrepartie payable au client	48–49
<b>Répartition du prix de transaction entre des obligations de prestation distinctes</b>	<b>50–53</b>
Répartition des variations subséquentes du prix de transaction	53
<b>OBLIGATIONS DE PRESTATION DÉFICITAIRES</b>	<b>54–56</b>
<b>COÛTS DU CONTRAT</b>	<b>57–63</b>
<b>PRÉSENTATION</b>	<b>64–68</b>
<b>INFORMATIONS À FOURNIR</b>	<b>69–83</b>
<b>Contrats avec des clients</b>	<b>73–80</b>
Ventilation des produits des activités ordinaires	74
Rapprochement des soldes des contrats	75–76
Obligations de prestation	77–78
Obligations de prestation déficitaires	79–80
<b>Jugements importants portés pour l'application de la présente norme [en projet]</b>	<b>81–83</b>
Déterminer quand les obligations de prestation sont remplies	82
Déterminer le prix de transaction et le répartir entre les obligations de prestation	83
<b>DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES</b>	<b>84–85</b>
<b>RETRAIT D'AUTRES NORMES</b>	<b>86</b>
<b>ANNEXE A</b>	
<b>Définitions</b>	
<b>ANNEXE B</b>	
<b>Guide d'application</b>	
Subdivision d'un contrat	B2
Modification de contrat	B3
<b>Identification des obligations de prestation</b>	<b>B4–B39</b>
Vente d'un produit avec droit de retour	B5–B12
Garantie du produit et responsabilité du fait du produit	B13–B19
Rôle de fournisseur effectif ou d'intermédiaire	B20–B23
Biens ou services supplémentaires offerts au client en option	B24–B26
Frais initiaux non remboursables	B27–B30
Licences et droits d'utilisation	B31–B39

Détermination du caractère distinct d'un bien ou d'un service	B40–B43
Obligations de prestation remplies	B44–B73
Licence d'utilisation d'un logiciel	B45
Expédition d'un produit avec risque de perte	B46
Vente et rachat d'un actif	B47–B53
Accords de consignation	B54–B57
Ventes à livrer	B58–B62
Détermination du caractère continu de la fourniture de biens ou de services	B63–B68
Acceptation par le client requise (clause de réception)	B69–B73
Détermination du prix de transaction	B74–B85
Contrepartie variable	B75–B77
Recouvrabilité	B78–B80
Valeur temps de l'argent	B81–B84
Contrepartie payable au client	B85
Répartition du prix de transaction entre des obligations de prestation distinctes	B86–B88
Coûts du contrat	B89–B90
Présentation	B91
Informations à fournir	B92–B96

## **ANNEXE C**

### **Amendements apportés à d'autres normes**

[REMARQUE : L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL ET LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DE LA NORME [EN PROJET], ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

## Introduction et questions à l'intention des répondants

### Pourquoi l'IASB et le FASB publient-ils cet exposé-sondage?

- IN1 Les utilisateurs des états financiers accordent une grande importance aux produits des activités ordinaires lorsqu'ils évaluent le rendement et les perspectives d'avenir d'une société. Toutefois, les exigences en matière de comptabilisation des produits des activités ordinaires ne sont pas les mêmes selon le référentiel américain et les Normes internationales d'information financière (IFRS) et, dans les deux cas, des améliorations sont jugées nécessaires. Le référentiel américain comprend des concepts généraux de comptabilisation des produits des activités ordinaires et de nombreuses exigences propres à des secteurs d'activité ou des transactions particuliers qui peuvent aboutir à des traitements comptables différents pour des transactions semblables du point de vue économique. Bien que les IFRS fournissent moins de précisions sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires, les deux principales normes en la matière, IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et IAS 11 *Contrats de construction*, peuvent être difficiles à comprendre et à appliquer aux transactions complexes. De plus, ces normes fournissent des indications limitées sur des sujets importants tels que la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés d'accords de prestations multiples.
- IN2 L'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis ont donc lancé un projet en vue de clarifier les principes de comptabilisation des produits des activités ordinaires et d'élaborer une norme sur les produits des activités ordinaires qui serait commune aux IFRS et au référentiel américain et qui :
- (a) éliminerait les incohérences et les faiblesses des normes et pratiques actuelles de comptabilisation des produits des activités ordinaires ;
  - (b) fournirait un cadre de référence plus solide pour résoudre les problèmes de comptabilisation des produits des activités ordinaires ;
  - (c) améliorerait la comparabilité des pratiques de comptabilisation des produits des activités ordinaires entre les entités, les secteurs d'activité, les pays et les marchés des capitaux ;
  - (d) simplifierait la préparation des états financiers grâce à une réduction des dispositions auxquelles l'entité aurait l'obligation de se référer.
- IN3 Pour atteindre ces objectifs, l'IASB et le FASB ont élaboré conjointement un projet de norme sur les produits des activités ordinaires et, de ce fait, proposent d'apporter des modifications aux IFRS et à la *FASB Accounting Standards Codification*<sup>TM</sup> (ASC).

### Qui serait touché par les propositions?

- IN4 Les dispositions proposées toucheraient toute entité qui conclut des contrats pour fournir des biens ou des services qui sont des extrants de ses activités ordinaires, hormis les contrats qui entrent dans le champ d'application d'autres IFRS ou d'autres éléments du référentiel américain.
- IN5 Dans les IFRS, les dispositions proposées remplaceraient IAS 18 et IAS 11 ainsi que les interprétations connexes. Dans le référentiel américain, elles remplaceraient la plupart des dispositions visant la comptabilisation des produits des activités ordinaires énoncées dans l'ASC Topic 605.
- IN6 De plus, les dispositions actuelles relatives à la comptabilisation d'un profit ou d'une perte sur la vente de certains actifs non financiers qui ne sont pas des extrants des activités ordinaires de l'entité (par exemple des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application d'IAS 16 *Immobilisations corporelles*, d'IAS 40 *Immeubles de placement* ou de l'ASC Topic 360) seraient modifiées pour les rendre cohérentes avec les dispositions proposées au sujet de la comptabilisation et de l'évaluation des produits des activités ordinaires.
- IN7 L'Annexe C contient des informations supplémentaires sur les modifications corrélatives qu'il est proposé d'apporter à d'autres IFRS.



### Quelles sont les principales propositions?

- IN8 Les dispositions proposées énoncent les principes qui seraient appliqués par l'entité afin de présenter des informations utiles sur le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant de ses contrats de fourniture de biens ou de services à des clients. En résumé, selon le principe fondamental, la comptabilisation des produits des activités ordinaires devrait refléter le moment où les biens ou services sont fournis aux clients et se faire au montant correspondant à la contrepartie que l'entité reçoit, ou prévoit recevoir, en échange de ces biens ou services.
- IN9 Pour appliquer ce principe, l'entité :
- (a) identifie le ou les contrats conclus avec un client ;
  - (b) identifie les différentes obligations de prestation prévues au contrat ;
  - (c) détermine le prix de transaction ;
  - (d) répartit le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation ;
  - (e) comptabilise des produits des activités ordinaires lorsque chaque obligation de prestation est remplie.
- IN10 Les dispositions proposées précisent en outre le traitement comptable de certains coûts. L'entité passe en charges les coûts d'obtention d'un contrat au moment où ils sont engagés. Si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat ne sont pas comptabilisables à titre d'actif en vertu d'autres normes (par exemple IAS 2 *Stocks* ou l'ASC Topic 330 sur les stocks), l'entité ne comptabilise un actif que si les conditions suivantes sont réunies :
- (a) ces coûts sont directement liés à un contrat (ou à un contrat spécifique en cours de négociation) ;
  - (b) ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir des obligations de prestation dans l'avenir ; et
  - (c) on s'attend à les recouvrer.

#### Identifier le ou les contrats conclus avec un client

- IN11 Dans la majorité des cas, l'entité appliquerait les dispositions proposées à un seul contrat. Toutefois, les propositions précisent les cas où l'entité regrouperait plusieurs contrats pour les comptabiliser comme un seul ou en subdiviserait un pour le comptabiliser comme s'il s'agissait de plusieurs contrats.

#### Identifier les différentes obligations de prestation prévues au contrat

- IN12 Une obligation de prestation est une promesse (explicite ou implicite) exécutoire contenue dans un contrat conclu avec un client, qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service à celui-ci.
- IN13 Si l'entité promet de fournir plus d'un bien ou service, elle comptabilise chaque bien ou service comme une obligation de prestation distincte si chacun d'eux est distinct.
- IN14 Un bien ou un service est distinct si :
- (a) l'entité, ou une autre entité, vend un bien ou un service identique ou similaire séparément ;
  - (b) l'entité pourrait vendre le bien ou le service séparément parce qu'il a une fonction distincte et génère une marge distincte.

### **Déterminer le prix de transaction**

- IN15 Le prix de transaction est le montant de la contrepartie qu'une entité reçoit, ou s'attend à recevoir, d'un client en échange de la fourniture des biens ou services promis dans le contrat. Dans le cas de nombreux contrats, le prix de transaction est facile à déterminer du fait que le client promet de payer un montant fixe de contrepartie et que le paiement est effectué au moment où sont fournis les biens ou services promis, ou presque.
- IN16 Si le montant de la contrepartie est variable (par exemple en raison de rabais, de primes, de pénalités ou du risque de crédit du client), l'entité qui a rempli une obligation de prestation comptabilise les produits des activités ordinaires correspondants si le prix de transaction peut être raisonnablement estimé. Le prix de transaction ne peut être raisonnablement estimé que si les deux conditions suivantes sont réunies :
- (a) l'entité a l'expérience du type de contrat en cause (ou, à défaut, peut s'appuyer sur l'expérience d'autres entités) ;
  - (b) l'expérience de l'entité est pertinente par rapport au contrat parce que l'entité ne prévoit pas de changements de circonstances importants.
- IN17 Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de l'effet des éléments suivants :
- (a) recouvrabilité ;
  - (b) valeur temps de l'argent ;
  - (c) contrepartie autre qu'en trésorerie ;
  - (d) contrepartie payable au client.

### **Répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation**

- IN18 L'entité répartit le prix de transaction entre toutes les obligations de prestation distinctes, proportionnellement au prix de vente spécifique des biens ou des services sous-jacents à chacune de ces obligations lors de la prise d'effet du contrat. Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité en fait une estimation.
- IN19 L'entité met à jour le prix de transaction pendant la durée du contrat pour rendre compte de l'évolution des circonstances et répartit les variations du prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes (voir paragraphe IN22).

### **Comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli une obligation de prestation**

- IN20 Lorsqu'elle a rempli une obligation de prestation en fournissant au client un bien ou un service promis, l'entité comptabilise un produit des activités ordinaires. Un bien ou un service est fourni lorsque le client obtient le contrôle du bien ou du service.
- IN21 Le client obtient le contrôle d'un bien ou d'un service lorsqu'il a la capacité de décider de son utilisation et d'en retirer les avantages. Les dispositions proposées comportent des indicateurs pour aider l'entité à déterminer si le client a le contrôle d'un bien ou d'un service.
- IN22 Lorsque l'entité a rempli une obligation de prestation, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant du prix de transaction affecté à cette obligation de prestation. Si le prix de transaction change après la prise d'effet du contrat, le montant de la variation affecté aux obligations de prestation déjà remplies au moment du changement est comptabilisé en produits des activités ordinaires dans la période du changement.
- IN23 Lorsque les biens ou services promis sous-jacents à une obligation de prestation distincte sont fournis en continu à un client, l'entité applique pour cette obligation une méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires qui reflète de façon optimale la fourniture des biens ou des services au client. Des méthodes fondées sur les extrants ou les intrants de l'entité ou sur l'écoulement du temps comptent parmi les méthodes acceptables.

### Quels changements l'adoption des propositions apporterait-elle aux IFRS et au référentiel américain?

- IN24 Les conseils prévoient que la comptabilisation des produits des activités ordinaires (et de certains coûts) découlant des contrats qui entrent dans le champ d'application des dispositions proposées serait la même selon les IFRS et le référentiel américain. Des différences pourraient toutefois exister entre les IFRS et le référentiel américain en ce qui a trait à la marge présentée pour ces contrats, en raison de divergences entre d'autres normes relatives à la comptabilisation des coûts d'exécution d'un contrat (par exemple IAS 2 et l'ASC Topic 330).
- IN25 Pour certains contrats (par exemple dans le cas de nombreuses transactions de vente au détail), les dispositions proposées n'auraient que peu ou pas d'effet sur la pratique actuelle. Cependant, elles présentent les différences suivantes par rapport à la pratique actuelle :
- (a) *Comptabilisation des produits des activités ordinaires seulement lorsque les biens ou services ont été fournis* — les contrats visant le développement d'un actif (par exemple les contrats de construction, les contrats de fabrication et les contrats de développement de logiciels personnalisés) ne donneraient lieu à la comptabilisation continue des produits des activités ordinaires que dans le cas où le client aurait le contrôle de l'actif au cours de son développement.
  - (b) *Identification des obligations de prestation distinctes* — l'entité serait tenue de subdiviser un contrat en obligations de prestation distinctes pour des biens ou des services distincts. Cela pourrait entraîner la subdivision de contrats en unités de comptabilisation différentes de celles qui ont cours à l'heure actuelle.
  - (c) *Licences et droits d'utilisation* — l'entité serait tenue d'évaluer si une licence permettant d'utiliser sa propriété intellectuelle (pour une période inférieure à la durée économique de celle-ci) est octroyée sur une base exclusive ou non. Dans le cas d'une licence octroyée sur une base exclusive, l'entité serait tenue d'étaler la comptabilisation des produits des activités ordinaires sur la durée de la licence. Ce mode de comptabilisation pourrait différer de la pratique actuelle.
  - (d) *Effet du risque de crédit* — contrairement à ce qui est le cas selon certaines normes et pratiques actuelles, l'effet du risque de crédit d'un client (la recouvrabilité) se traduirait par un ajustement du montant des produits des activités ordinaires comptabilisés par l'entité plutôt que par une décision de comptabiliser ou non ces produits.
  - (e) *Utilisation d'estimations* — pour déterminer le prix de transaction (par exemple estimer une contrepartie variable) et répartir celui-ci en fonction des prix de vente spécifiques, l'entité serait tenue d'avoir davantage recours à des estimations que selon les normes actuelles.
  - (f) *Comptabilisation des coûts* — les dispositions proposées précisent les coûts du contrat qui seraient passés en charges lorsque engagés par l'entité et ceux qui seraient inscrits à l'actif. L'application de ces dispositions pourrait modifier la façon dont l'entité comptabilise certains coûts.
  - (g) *Informations à fournir* — les dispositions proposées précisent les informations à fournir afin d'aider les utilisateurs des états financiers à comprendre 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. L'entité serait tenue de fournir davantage d'informations qu'actuellement sur ses contrats avec des clients, notamment plus d'informations ventilées sur les produits des activités ordinaires comptabilisés et plus d'informations sur les obligations de prestation restantes à la fin de chaque période de présentation de l'information financière.

### Quand les propositions entreraient-elles en vigueur?

- IN26 L'IASB et le FASB travaillent à divers projets, dont le présent projet, dans le cadre de leur protocole d'accord actualisé intitulé *A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP – 2006-2008*. Comme les conseils s'attendent à publier plusieurs normes en 2011, ils prévoient solliciter d'autres commentaires dans le cadre d'une consultation distincte sur la meilleure façon de passer aux nouvelles dispositions.

### Questions pour les répondants

- IN27 Les conseils invitent les particuliers et les organisations à exprimer leurs commentaires sur tout aspect de l'exposé-sondage et particulièrement sur les sujets et questions indiqués ci-après. Il est souhaitable que les personnes qui sont en faveur des propositions expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils indiquent et expliquent clairement le sujet ou la question qu'ils visent. Les personnes qui sont en désaccord avec les propositions sont invitées à préciser le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui.
- IN28 Les répondants doivent soumettre une seule lettre de commentaires, soit au FASB, soit à l'IASB. Les conseils mettront en commun toutes les lettres de commentaires reçues et les examineront de concert.

### Comptabilisation des produits des activités ordinaires (paragraphe 8 à 33)

**Question 1 :** Aux paragraphes 12 à 19, un principe (l'interdépendance des prix) est proposé pour aider l'entité à déterminer s'il lui faut :

- (a) regrouper des contrats et les comptabiliser comme un seul ;
- (b) subdiviser un contrat et le comptabiliser comme s'il s'agissait de plusieurs ; et
- (c) comptabiliser une modification de contrat comme un contrat distinct ou comme une partie intégrante du contrat initial.

Êtes-vous d'accord avec ce principe? Dans la négative, quel principe recommanderiez-vous, et pourquoi, pour déterminer s'il faut (a) regrouper ou subdiviser des contrats et (b) comptabiliser une modification de contrat comme un contrat distinct?

**Question 2 :** Les conseils proposent que l'entité doive identifier les obligations de prestation à comptabiliser séparément en se fondant sur le caractère distinct du bien ou du service promis. Au paragraphe 23, un principe est proposé pour déterminer dans quels cas un bien ou un service est distinct. Êtes-vous d'accord avec ce principe? Dans la négative, quel principe préconiserez-vous pour identifier les obligations de prestation distinctes, et pourquoi?

**Question 3 :** Croyez-vous que les indications proposées aux paragraphes 25 à 31 et le guide d'application correspondant sont suffisants pour déterminer si le contrôle d'un bien ou d'un service promis a été transféré au client? Dans la négative, pourquoi? Quelles indications proposeriez-vous d'ajouter, et pourquoi?

### Évaluation des produits des activités ordinaires (paragraphe 34 à 53)

**Question 4 :** Les conseils proposent que, si le montant de la contrepartie est variable, l'entité ne puisse comptabiliser les produits des activités ordinaires correspondant à une obligation de prestation remplie que si le prix de transaction peut être raisonnablement estimé. Le paragraphe 38 propose des critères auxquels l'entité devrait satisfaire pour être en mesure d'estimer raisonnablement le prix de transaction.

Êtes-vous d'accord pour que l'entité comptabilise ces produits des activités ordinaires sur la base du prix de transaction estimatif? Dans l'affirmative, êtes-vous d'accord avec les critères proposés au paragraphe 38? Dans la négative, quelle approche proposeriez-vous pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires lorsque le prix de transaction est variable, et pourquoi?

**Question 5 :** Il est proposé au paragraphe 43 que le prix de transaction tienne compte du risque de crédit du client si ses effets sur le prix de transaction peuvent être estimés raisonnablement. Êtes-vous d'accord pour que le risque de crédit du client ait une incidence sur le *montant* des produits des activités ordinaires comptabilisé par l'entité lorsqu'elle a rempli une obligation de prestation plutôt que sur la question de savoir *si* l'entité doit comptabiliser ces produits ou non? Dans la négative, pourquoi?

**Question 6 :** Il est proposé aux paragraphes 44 et 45 que l'entité doive ajuster le montant de la contrepartie promise pour tenir compte de la valeur temps de l'argent si le contrat prévoit une composante financement significative (explicite ou implicite). Êtes-vous d'accord? Dans la négative, pourquoi?

**Question 7 :** Il est proposé au paragraphe 50 que l'entité doive répartir le prix de transaction entre toutes les obligations de prestation distinctes découlant d'un contrat, proportionnellement au prix de vente spécifique (estimatif si nécessaire) du bien ou du service sous-jacent à chacune de ces obligations. Êtes-vous d'accord? Dans la négative, dans quelles circonstances et pour quelles raisons jugez-vous que cette approche ne serait pas appropriée, et comment le prix de transaction devrait-il alors être réparti?

#### **Coûts du contrat (paragraphe 57 à 63)**

**Question 8 :** Il est proposé au paragraphe 57 que, si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat ne donnent pas naissance à un actif comptabilisable en vertu d'une autre norme (par exemple, IAS 2 ou l'ASC Topic 330, IAS 16 ou l'ASC Topic 360, IAS 38 *Immobilisations incorporelles* ou l'ASC Topic 985 sur les logiciels), l'entité ne doit pas comptabiliser un actif que si ces coûts satisfont à des critères précis.

Pensez-vous que les dispositions proposées concernant les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat sont applicables et suffisantes? Dans la négative, pourquoi?

**Question 9 :** Le paragraphe 58 propose une liste des coûts qui se rattachent directement à un contrat aux fins de la comptabilisation (a) d'un actif au titre des ressources qui serviront à l'entité à remplir les obligations de prestation découlant du contrat et (b) de tout passif supplémentaire au titre d'une obligation de prestation déficitaire.

Êtes-vous d'accord avec les éléments de cette liste? Dans la négative, quels sont les coûts qui, selon vous, devraient être inclus ou exclus, et pourquoi?

#### **Informations à fournir (paragraphe 69 à 83)**

**Question 10 :** Les obligations en matière d'informations à fournir proposées par les conseils ont pour objectif d'aider les utilisateurs des états financiers à comprendre 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. Croyez-vous qu'elles permettront l'atteinte de cet objectif? Dans la négative, pourquoi?

**Question 11 :** Les conseils proposent que, pour les contrats dont la durée initiale attendue excède un an, l'entité doit mentionner le montant des obligations de prestation qui restent à remplir et préciser quand elle prévoit s'en acquitter.

Êtes-vous d'accord avec les obligations en matière d'informations à fournir proposées? Dans la négative, quelles sont selon vous les informations, s'il en est, que l'entité devrait fournir sur ses obligations de prestation restantes?

**Question 12 :** Êtes-vous d'accord pour que l'entité doive ventiler les produits des activités ordinaires entre les catégories qui décrivent le mieux en quoi le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie sont touchés par les facteurs économiques? Dans la négative, pourquoi?

### **Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires (paragraphe 84 et 85)**

**Question 13 :** Êtes-vous d'accord pour que l'entité doive appliquer de manière rétrospective les dispositions proposées (c'est-à-dire comme si elle les avait toujours appliquées à tous les contrats existant au cours de toute période pour laquelle elle présente l'information financière)? Dans la négative, pourquoi?

Y a-t-il une autre méthode de transition qui préserverait l'information sur les tendances en ce qui concerne les produits des activités ordinaires, et ce, à moindre coût? Dans l'affirmative, veuillez expliquer quelle serait cette méthode et pourquoi vous la jugez meilleure.

### **Guide d'application (paragraphe B1 à B96)**

**Question 14 :** Le guide d'application proposé a pour but d'aider l'entité à appliquer les principes que renferment les dispositions proposées. Croyez-vous que les explications du guide d'application sont suffisantes pour que les dispositions proposées soient applicables? Dans la négative, quelles indications suggérez-vous d'ajouter?

**Question 15 :** Les conseils proposent que l'entité fasse la distinction entre les types de garanties de produits ci-dessous :

- (a) les garanties qui fournissent au client une protection contre les vices cachés d'un produit. Ces garanties ne donnent pas naissance à une obligation de prestation, mais requièrent que l'entité évalue si elle s'est acquittée de son obligation de prestation qui consiste à fournir le produit spécifié dans le contrat ;
- (b) les garanties qui fournissent au client une protection contre les défauts qui se présentent après que le produit a été fourni au client. Ces garanties donnent naissance à une obligation de prestation qui s'ajoute à celle qui consiste à fournir le produit spécifié dans le contrat.

Êtes-vous d'accord avec la distinction proposée quant aux types de garanties de produits? Êtes-vous d'accord avec le traitement comptable proposé pour chaque type de garanties de produits? Dans la négative, comment pensez-vous que l'entité devrait comptabiliser les garanties de produits, et pourquoi?

**Question 16 :** Lorsqu'un contrat de licence n'est pas considéré comme une vente de propriété intellectuelle, les conseils proposent ce qui suit :

- (a) si l'entité accorde au client une licence exclusive pour l'utilisation de sa propriété intellectuelle, elle a une obligation de prestation consistant à permettre l'utilisation de sa propriété intellectuelle, dont elle s'acquittera tout au long de la durée de la licence ; et
- (b) si l'entité accorde au client une licence non exclusive pour l'utilisation de sa propriété intellectuelle, elle a une obligation de prestation consistant à fournir la licence, obligation qui est remplie dès lors que le client est en mesure d'utiliser la licence et d'en bénéficier.

Êtes-vous d'accord pour que la formule de comptabilisation des produits des activités ordinaires dépende de l'exclusivité de la licence? Êtes-vous d'accord avec les formules de comptabilisation des produits des activités ordinaires proposées par les conseils? Dans l'affirmative, pourquoi? Dans la négative, pourquoi?

### **Modifications corrélatives**

**Question 17 :** Les conseils proposent que, pour la comptabilisation du profit ou de la perte sur la vente de certains actifs non financiers (par exemple les immobilisations corporelles ou incorporelles), l'entité doive appliquer les principes de comptabilisation initiale et d'évaluation du modèle proposé pour les produits des activités ordinaires. Êtes-vous d'accord? Dans la négative, pourquoi?

### **Entités ne faisant pas appel public à l'épargne**

**Question 18 [FASB seulement] :** Les dispositions proposées devraient-elles différer de quelque manière en ce qui concerne les entités ne faisant pas appel public à l'épargne (sociétés à capital

fermé et organismes sans but lucratif)? Dans l'affirmative, quelle(s) différence(s) devrait-il y avoir et pourquoi?

### Tables rondes publiques

- IN29 Les conseils prévoient tenir des tables rondes publiques après la fin de la période de commentaires. Ces rencontres ont pour but de permettre aux conseils d'écouter les points de vue des intéressés au sujet des dispositions proposées, et d'obtenir de l'information de ceux-ci. Les conseils ont l'intention d'y réunir des participants représentant une grande diversité de parties prenantes (utilisateurs, préparateurs, auditeurs et autres) pour s'assurer de recevoir un vaste éventail de commentaires. Les personnes ou organisations qui souhaitent prendre part aux tables rondes sont priées d'en informer l'IASB d'ici le 1<sup>er</sup> octobre 2010 au moyen d'un courriel adressé à Jennifer Wilson, Outreach Co-ordinator, à [jwilson@iasb.org](mailto:jwilson@iasb.org), et comportant une description des sujets qu'ils suggèrent de traiter lors des rencontres. Les intéressés doivent par ailleurs soumettre par écrit des commentaires sur les propositions d'ici le 22 octobre 2010. Le nombre de participants aux tables rondes est limité. Selon le nombre de demandes reçues, il se peut que les conseils ne puissent accueillir toutes les personnes qui auront soumis une demande de participation.

La norme internationale d'information financière X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* (IFRS X [en projet]) se compose des paragraphes 1 à 86 et des annexes A à C. Tous les paragraphes ont la même autorité. Les paragraphes en **caractères gras** présentent les principes fondamentaux. Les termes définis en Annexe A sont présentés en *italique* la première fois qu'ils figurent dans la norme [en projet]. D'autres termes sont définis dans le Glossaire des Normes internationales d'information financière. La norme IFRS X [en projet] doit être lue dans le contexte de son objectif et de sa Base des conclusions (en anglais), ainsi que de la *Préface aux Normes internationales d'information financière* et du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*. IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit des principes pour éclairer le choix et l'application de méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

**Norme internationale d'information financière X**  
**[en projet]**  
***Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients***

**Introduction**

---

- 1 La présente norme [en projet] traite de la comptabilisation des produits des activités ordinaires (et de certains coûts) découlant de contrats conclus avec des clients. Elle ne traite pas des produits des activités ordinaires découlant d'autres transactions ou activités (par exemple les produits des activités ordinaires provenant des variations de la valeur d'actifs miniers, biologiques ou agricoles).
- 2 La présente norme [en projet] pose comme principe fondamental que la comptabilisation des produits des activités ordinaires doit refléter le moment où les biens ou services sont fournis aux clients et se faire au montant correspondant à la contrepartie que l'entité reçoit, ou prévoit recevoir, en échange de ces biens ou services. Pour appliquer la présente norme [en projet], l'entité doit :
  - (a) identifier le ou les contrats conclus avec un client ;
  - (b) identifier les différentes obligations de prestation prévues au contrat ;
  - (c) déterminer le prix de transaction ;
  - (d) répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation ;
  - (e) comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque chaque obligation de prestation est remplie.
- 3 L'entité doit tenir compte des conditions du contrat et de tous les faits et circonstances connexes lorsqu'elle exerce son jugement aux fins de l'application de la présente norme [en projet]. L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.
- 4 [Paragraphe de l'exposé-sondage du FASB ne figurant pas dans l'exposé-sondage de l'IASB]

**Objectif**

---

- 5 L'objectif de la présente norme [en projet] est d'établir les principes que l'entité doit appliquer pour présenter des informations utiles aux utilisateurs de ses états financiers concernant le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des *produits des activités ordinaires* et des flux de trésorerie provenant d'un *contrat* conclu avec un *client*.



## Champ d'application

---

- 6 La présente norme [en projet] s'applique à tous les contrats conclus avec des clients, à l'exception :
- des contrats de location entrant dans le champ d'application d'IAS 17 *Contrats de location* ;
  - des contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance* ;
  - des droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers* ou d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* ; et
  - [alinéa de l'exposé-sondage du FASB ne figurant pas dans l'exposé-sondage de l'IASB]
  - des échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients autres que les parties prenant part à l'échange (par exemple un échange de pétrole pour répondre à la demande en temps voulu en un endroit déterminé).
- 7 Il se peut qu'un contrat conclu avec un client entre en partie dans le champ d'application de la présente norme et en partie dans le champ d'application d'autres IFRS. Si ces dernières précisent la façon de séparer et/ou d'évaluer initialement des parties du contrat, l'entité doit d'abord appliquer ces dispositions touchant la séparation ou l'évaluation. Si elles ne le précisent pas, l'entité doit appliquer la présente norme [en projet] pour séparer et/ou évaluer initialement ces parties du contrat.

## Comptabilisation des produits des activités ordinaires

---

### Identification du contrat

- 8 L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] à chaque contrat identifié conformément aux paragraphes 9 à 19.
- 9 Un contrat peut être écrit, verbal, ou implicite de par les pratiques commerciales habituelles de l'entité. Les pratiques et procédures d'établissement de contrats avec les clients varient selon les lois applicables, les secteurs d'activité et les entités, et elles peuvent aussi varier pour une même entité (par exemple, elles peuvent dépendre de la catégorie de clients ou de la nature des biens ou services promis). L'entité doit tenir compte de ces pratiques et procédures pour déterminer si un contrat existe.
- 10 Pour les besoins de l'application des dispositions de la présente norme [en projet] concernant les produits des activités ordinaires, un contrat n'existe que si les conditions suivantes sont réunies :
- le contrat a une substance commerciale (c'est-à-dire qu'on s'attend à ce qu'il cause une variation des flux de trésorerie futurs de l'entité) ;
  - les parties au contrat ont approuvé le contrat et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives ;
  - l'entité peut identifier les droits exécutoires de chacune des parties en ce qui concerne les biens ou services visés par le contrat ; et
  - l'entité peut identifier les conditions et le mode de paiement prévus pour les biens ou services.
- 11 Pour les besoins de l'application de la présente norme [en projet], il n'existe pas de contrat si l'une ou l'autre des parties peut mettre fin sans pénalité à un contrat totalement inexécuté. Un contrat totalement inexécuté est un contrat n'ayant donné lieu à aucune fourniture de bien ou de service de la part de l'entité et à aucun paiement de contrepartie de la part du client.

### Regroupement et subdivision de contrats (voir paragraphe B2)

- 12 Dans la plupart des cas, l'entité applique la présente norme [en projet] à un contrat unique conclu avec un client. Cependant, dans certains cas, il se peut que le montant et le calendrier des produits des activités ordinaires dépendent du fait que l'entité regroupe des contrats ou en subdivise un.

- 13 L'entité doit regrouper des contrats et les comptabiliser comme un seul si le montant de la contrepartie pour les biens ou services visés par un contrat est tributaire du montant de la contrepartie pour les biens ou services visés par un autre contrat — en d'autres termes, si les prix des contrats sont interdépendants. Voici des indicateurs de l'interdépendance de prix de contrats :
- (a) les contrats sont conclus en même temps ou presque ;
  - (b) les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial unique ;
  - (c) les contrats sont exécutés simultanément ou consécutivement.
- 14 Le prix d'un contrat et celui d'un autre ne sont pas interdépendants du seul fait que le client obtient une ristourne sur les biens ou services visés par le contrat en raison de l'existence d'une relation client découlant de contrats antérieurs.
- 15 À l'inverse, l'entité doit subdiviser un contrat unique et le comptabiliser comme s'il s'agissait de plusieurs si le prix de certains biens ou services visés par le contrat est indépendant de celui d'autres biens ou services visés par ledit contrat. Les prix de biens ou de services visés par un contrat sont indépendants les uns des autres seulement si les deux conditions suivantes sont réunies :
- (a) l'entité, ou une autre entité, vend séparément de façon courante des biens ou des services identiques ou similaires ; et
  - (b) le client n'obtient pas une remise importante du fait qu'il achète certains biens ou services avec d'autres biens ou services visés par le contrat.
- 16 Si l'entité subdivise un contrat en application du paragraphe 15, elle doit répartir le montant total de la contrepartie entre chacun des contrats identifiés, proportionnellement aux *prix de vente spécifiques* des biens ou services visés par chacun des contrats identifiés (c'est-à-dire sur la base du prix de vente spécifique relatif). L'entité doit affecter les variations subséquentes du montant de la contrepartie uniquement au contrat identifié auquel les variations se rattachent (par exemple les changements découlant du fait que le montant de la contrepartie est variable, comme il est expliqué aux paragraphes 35 et 36).

### **Modification de contrat (voir paragraphe B3)**

- 17 Une modification de contrat s'entend de tout changement apporté à l'objet ou au prix d'un contrat. Il peut s'agir par exemple d'une modification apportée à la nature ou à la quantité des biens ou services à fournir, à la méthode ou au calendrier d'exécution de la prestation, ou à la tarification convenue antérieurement dans le contrat. Une modification de contrat peut être faite à l'initiative du client ou de l'entité.
- 18 L'entité ne doit appliquer les dispositions de la présente norme [en projet] concernant les produits des activités ordinaires à une modification de contrat que si les conditions exposées au paragraphe 10 sont présentes.
- 19 L'entité doit comptabiliser ensemble la modification de contrat et le contrat existant si les prix prévus selon la modification et selon le contrat existant sont interdépendants (comme il est décrit au paragraphe 13). Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser l'effet cumulé de la modification de contrat dans la période au cours de laquelle celle-ci se produit. En conséquence, la comptabilisation cumulée postérieure à la modification de contrat doit être la même que si la modification avait été présente dans le contrat existant. Si les prix prévus selon la modification de contrat et selon le contrat en place ne sont pas interdépendants, l'entité doit comptabiliser la modification de contrat comme un contrat distinct.

**Identification des obligations de prestation distinctes  
(voir paragraphes B4 à B43)**

- 20 L'entité doit évaluer les conditions du contrat et ses pratiques commerciales habituelles afin d'identifier tous les biens ou services promis et de déterminer si elle comptabilisera chacun de ceux-ci comme une *obligation de prestation distincte*.
- 21 En vertu des contrats qu'elle passe avec ses clients, l'entité est tenue de leur fournir des biens ou des services en échange d'une contrepartie. Les biens ou services comprennent :
- (a) les biens produits par une entité en vue de les vendre (par exemple, les stocks d'un fabricant) ;
  - (b) les biens achetés par une entité en vue de les revendre (par exemple les marchandises d'un détaillant) ;
  - (c) la prise de dispositions en vue de la fourniture de biens ou de services par un tiers (par exemple agir à titre de mandataire du tiers) ;
  - (d) le fait de se tenir prêt à fournir des biens ou des services (par exemple des produits logiciels à fournir lorsque disponibles) ;
  - (e) la construction ou le développement d'un actif pour le compte d'un client ;
  - (f) l'octroi de licences, de droits d'utilisation et d'options ; et
  - (g) l'exécution d'une ou de plusieurs tâches convenues contractuellement.
- 22 Si l'entité promet de fournir plus d'un bien ou d'un service, elle ne doit comptabiliser chacun d'eux comme une obligation de prestation distincte que s'il s'agit d'un bien ou d'un service distinct. Si un bien ou un service n'est pas distinct, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle identifie un groupe de biens ou de services distinct. Dans certains cas, cela peut amener l'entité à comptabiliser tous les biens ou services promis par contrat comme une seule et même obligation de prestation.
- 23 Un bien ou un service, ou un groupe de biens ou de services, est distinct si :
- (a) l'entité, ou une autre entité, vend un bien ou un service identique ou similaire séparément ; ou
  - (b) l'entité pourrait vendre le bien ou le service séparément parce que le bien ou le service satisfait aux deux conditions suivantes :
    - (i) il a une fonction distincte — un bien ou un service a une fonction distincte s'il possède une utilité en lui-même ou lorsque combiné à d'autres biens ou services que le client a acquis de l'entité ou qui sont vendus séparément par celle-ci ou par une autre entité ; et
    - (ii) il génère une marge distincte — un bien ou un service génère une marge distincte si des risques distincts lui sont associés et si l'entité peut identifier séparément les ressources nécessaires pour fournir le bien ou le service.
- 24 Lorsque la fourniture de plusieurs biens ou services promis au client a lieu en même temps, il n'est pas nécessaire d'appliquer séparément à chaque obligation de prestation les dispositions de la présente norme [en projet] en matière de comptabilisation et d'évaluation, si le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés et le moment de leur comptabilisation sont les mêmes, que les obligations de prestation soient comptabilisées ensemble ou séparément. Par exemple, si la prestation de deux services distincts à un client s'étale sur la même période, l'entité peut comptabiliser les promesses de fournir ces services comme une seule obligation de prestation si l'application à ces deux services de la même méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires reflète fidèlement la prestation desdits services au client (comme décrit au paragraphe 32).

**Obligations de prestation remplies  
(voir paragraphes B44 à B73)**

- 25 L'entité doit comptabiliser un produit des activités ordinaires lorsqu'une obligation de

**prestation, identifiée conformément aux paragraphes 20 à 24, est remplie par la fourniture au client d'un bien ou d'un service promis. Un bien ou un service est fourni lorsque le client obtient le *contrôle* du bien ou du service.**

- 26 Le client obtient le contrôle d'un bien ou d'un service lorsqu'il a la capacité de décider de son utilisation et d'en retirer les avantages. Le contrôle comprend la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation d'un bien ou d'un service et d'en retirer les avantages.
- 27 La capacité du client de décider de l'utilisation d'un bien ou d'un service (c'est-à-dire d'un actif) s'entend de son droit d'utiliser l'actif pendant le reste de la durée de vie économique de celui-ci ou de le consommer dans le cadre de ses activités. La capacité du client de retirer les avantages d'un actif s'entend de son droit d'obtenir la quasi-totalité des flux de trésorerie potentiels rattachés à cet actif (soit une augmentation des entrées de trésorerie, soit une diminution des sorties de trésorerie). Le client peut obtenir les flux de trésorerie générés par un actif directement ou indirectement de différentes façons, dont les suivantes : utilisation, consommation, vente, échange, affectation en garantie, détention.
- 28 Si l'entité conserve certains droits sur un actif uniquement pour se protéger contre le non-respect du contrat par le client (par exemple, si l'entité conserve le titre de propriété pour se protéger contre un défaut de paiement de la part du client), ces droits sont des droits de protection qui n'empêchent pas le client d'obtenir le contrôle de l'actif en cause.
- 29 Lorsque l'entité évalue si un client obtient le contrôle d'un actif, elle doit tenir compte de tout accord connexe conclu en même temps ou presque en même temps que le contrat ou en prévision de celui-ci (par exemple un contrat de rachat).
- 30 L'entité doit déterminer, pour chaque obligation de prestation distincte, s'il y a transfert du contrôle des biens ou services. Voici des indicateurs de l'obtention du contrôle d'un bien ou d'un service par le client :
- (a) Le client a l'obligation inconditionnelle de payer — si un client est inconditionnellement tenu de payer un bien ou un service, c'est habituellement parce qu'en échange, il en a obtenu le contrôle. Une obligation de payer est inconditionnelle lorsque c'est l'écoulement du temps, et rien d'autre, qui détermine que le paiement est exigible.
  - (b) Le client a le titre de propriété — le titre de propriété indique quelle partie a la capacité de décider de l'utilisation d'un bien et d'en retirer les avantages. Les avantages attachés au titre de propriété comprennent la capacité de vendre un bien, de l'échanger contre un autre actif, ou de l'utiliser pour garantir ou régler une dette. De ce fait, le transfert du titre de propriété coïncide souvent avec le transfert du contrôle. Toutefois, dans certains cas, la possession du titre de propriété est un droit de protection et peut ne pas coïncider avec le transfert du contrôle au client.
  - (c) Le client a la possession matérielle — souvent, la possession matérielle d'un bien confère au client la capacité de décider de son utilisation. Dans certains cas, par contre, elle ne coïncide pas avec le contrôle du bien. Par exemple, dans certains accords de consignation ou de vente et rachat, l'entité peut avoir cédé la possession matérielle du bien tout en conservant le contrôle. Inversement, dans le cas de certaines ventes à livrer, l'entité peut avoir la possession matérielle d'un bien que le client contrôle.
  - (d) La conception ou la fonction du bien ou du service est propre au client — un bien ou un service dont la conception ou la fonction est propre au client peut avoir peu de valeur pour l'entité parce qu'il ne peut être utilisé autrement. Par exemple, si l'entité ne peut vendre un actif conçu spécifiquement pour un client qu'à ce dernier, il est probable qu'elle exigera que le client obtienne le contrôle de l'actif (et paie pour le travail accompli) au fur et à mesure de sa création. Si le client a seulement la capacité de demander des modifications mineures par rapport à la conception ou à la fonction d'un bien ou d'un service, ou si son choix se limite à une gamme d'options standardisées définies par l'entité, cela n'est habituellement pas indicatif qu'un bien ou un service est propre au client. En revanche, si le client a la capacité de demander des modifications importantes touchant la conception ou la fonction d'un bien ou d'un service, cela indique qu'il obtient le contrôle de l'actif au fur et à mesure de sa création.

- 31 Aucun des indicateurs ci-dessus ne suffit, à lui seul, à déterminer que le client a obtenu le contrôle du bien ou du service. De plus, il se peut que certains indicateurs ne soient pas pertinents pour un contrat donné (par exemple, la possession matérielle et le titre de propriété ne s'appliquent pas dans le cas des services).

#### **Fourniture continue de biens ou de services**

- 32 Lorsque les biens ou services promis sous-jacents à une obligation de prestation distincte sont fournis en continu à un client, l'entité applique pour cette obligation une méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires qui reflète de façon optimale la fourniture des biens ou des services au client. L'entité doit appliquer cette méthode de manière uniforme aux obligations de prestation similaires et dans des circonstances similaires.
- 33 Les méthodes de comptabilisation des produits des activités ordinaires qui conviennent pour refléter la fourniture continue de biens ou de services au client comprennent :
- (a) les méthodes fondées sur les extrants, selon lesquelles les produits des activités ordinaires sont comptabilisés sur la base des unités produites ou livrées, des étapes importantes du contrat, du recensement des biens ou services fournis par rapport à l'ensemble des biens ou services à fournir. Ces méthodes sont souvent celles qui reflètent le mieux la fourniture de biens ou de services. Toutefois, d'autres méthodes peuvent aussi fournir un reflet fidèle, et ce, à moindre coût ;
  - (b) les méthodes fondées sur les intrants, selon lesquelles les produits des activités ordinaires sont comptabilisés sur la base des efforts déployés (par exemple le coût des ressources consommées, les heures de travail fournies et les heures-machines utilisées) relativement à l'effort total prévu. Souvent, les intrants peuvent être observés plus directement que les extrants. Les méthodes fondées sur les intrants présentent toutefois un inconvénient important, à savoir l'absence possible de lien direct entre les efforts déployés et la fourniture des biens ou des services à cause de déficiences d'exécution de l'entité ou d'autres facteurs. Lorsqu'elle utilise une telle méthode, l'entité doit faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflète pas la fourniture de biens ou de services au client (par exemple les coûts représentant des montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres ressources ayant servi à l'exécution du contrat) ;
  - (c) les méthodes fondées sur l'écoulement du temps. L'entité comptabilise les produits des activités ordinaires selon la méthode linéaire pendant la durée prévue du contrat si les services sont fournis de façon uniforme dans le temps (par exemple dans le cas de certaines licences).

#### **Évaluation des produits des activités ordinaires**

---

- 34 Lorsque l'entité a rempli une obligation de prestation, elle doit comptabiliser en produits des activités ordinaires le montant du *prix de transaction* affecté à cette obligation de prestation.

#### **Détermination du prix de transaction (voir paragraphes B74 à B85)**

- 35 Pour déterminer le prix de transaction du contrat avec le client, l'entité doit prendre en compte les conditions du contrat et ses pratiques commerciales habituelles. Le prix de transaction reflète le montant de la contrepartie, pondéré en fonction des probabilités, que l'entité s'attend à recevoir du client en échange de la fourniture de biens ou de services.
- 36 Dans le cas de nombreux contrats, le prix de transaction est facile à déterminer du fait que le client promet de payer un montant fixe de contrepartie et que le paiement est effectué au moment où sont fournis les biens ou services promis, ou presque. Pour d'autres contrats, le montant de la contrepartie est variable, et le prix de transaction doit être estimé à chaque période de présentation de l'information financière afin de présenter une image fidèle des circonstances existant à la date de clôture et des changements de circonstances survenus au cours de la période. Le montant de la contrepartie peut varier en raison de remises, de rabais, de remboursements, d'incitations, de primes ou pénalités liées à l'exécution, d'éventualités, de concessions sur les prix, du risque de crédit du client ou d'autres éléments semblables.
- 37 Si l'entité reçoit une contrepartie d'un client et s'attend à la lui rembourser en tout ou en partie, elle

doit comptabiliser un passif au titre du remboursement futur. Elle doit évaluer ce passif au montant, pondéré en fonction des probabilités, de la contrepartie qu'elle s'attend à rembourser au client (c'est-à-dire la différence entre le montant de la contrepartie reçue et le prix de transaction). Le passif au titre du remboursement futur doit être mis à jour à chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements de circonstances.

- 38 L'entité qui a rempli une obligation de prestation ne doit comptabiliser les produits des activités ordinaires correspondants que si le prix de transaction peut être raisonnablement estimé. Le prix de transaction ne peut être raisonnablement estimé que si les deux conditions suivantes sont réunies :
- (a) l'entité a l'expérience du type de contrat en cause (ou, à défaut, peut s'appuyer sur l'expérience d'autres entités) ; et
  - (b) l'expérience de l'entité est pertinente par rapport au contrat parce que l'entité ne prévoit pas de changements de circonstances importants.
- 39 Voici des facteurs qui réduisent la pertinence de l'expérience de l'entité :
- (a) le montant de la contrepartie est très sensible aux facteurs externes (par exemple la volatilité du marché, le jugement de tiers et le risque d'obsolescence du bien ou du service promis) ;
  - (b) on ne s'attend pas à ce que l'incertitude relative au montant de la contrepartie soit levée avant longtemps ;
  - (c) l'expérience de l'entité à l'égard de contrats de type similaire est limitée ; et
  - (d) le nombre des montants de contrepartie possibles est élevé.
- 40 La présence d'un ou de plusieurs des facteurs ci-dessus ne suffit pas nécessairement à empêcher que l'entité puisse procéder à une estimation raisonnable du prix de transaction, s'ils sont contrebalancés par d'autres facteurs ; par ailleurs, d'autres facteurs peuvent empêcher la réalisation d'une estimation raisonnable.
- 41 Si le prix de transaction ne peut être raisonnablement estimé, l'entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires au titre d'une obligation de prestation remplie. Si les circonstances changent, l'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre des obligations de prestation remplies lorsque le prix de transaction peut être raisonnablement estimé. Si l'entité peut faire une estimation raisonnable d'une partie seulement du montant de la contrepartie (par exemple si une partie du montant total de la contrepartie est un montant fixe), le prix de transaction ne comprend que le montant que l'entité peut raisonnablement estimer.
- 42 Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de l'effet des éléments suivants :
- (a) recouvrabilité ;
  - (b) valeur temps de l'argent ;
  - (c) contrepartie autre qu'en trésorerie ;
  - (d) contrepartie payable au client.

#### **Recouvrabilité**

- 43 La recouvrabilité est liée au risque de crédit du client, soit la capacité de ce dernier de payer le montant de la contrepartie promise. Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité doit réduire le montant de la contrepartie promise pour tenir compte du risque de crédit du client. En conséquence, lorsque l'entité a rempli une obligation de prestation, elle doit comptabiliser le produit des activités ordinaires au montant de la contrepartie, pondéré en fonction des probabilités, qu'elle s'attend à recevoir. Une fois que l'entité a acquis un droit inconditionnel à la contrepartie (c'est-à-dire qu'elle a une créance comme expliqué au paragraphe 66), les effets des changements apportés à l'évaluation du risque de crédit associé à ce droit à la contrepartie doivent être comptabilisés en produits ou en charges plutôt qu'en produits des activités ordinaires.

#### **Valeur temps de l'argent**

- 44 Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité doit ajuster le montant de la contrepartie promise pour tenir compte de la valeur temps de l'argent si le contrat prévoit (explicitement ou implicitement) une composante financement significative.
- 45 Pour de nombreux contrats, l'effet de la valeur temps de l'argent n'est pas significatif. Cependant, il l'est dans le cas de certains contrats parce que le paiement du client est exigible longtemps avant ou après la fourniture des biens ou services. Pour ces contrats, l'entité doit prendre en compte la valeur temps de l'argent dans le prix de transaction, en actualisant le montant de la contrepartie promise au taux auquel serait conclue une transaction de financement distincte entre l'entité et le client. Ce taux doit refléter à la fois la valeur temps de l'argent et le risque de crédit (en conséquence, l'entité ne doit pas en plus ajuster le montant de la contrepartie promise en application du paragraphe 43). L'entité doit présenter l'effet du financement séparément des produits des activités ordinaires provenant des biens ou des services.

#### **Contrepartie autre qu'en trésorerie**

- 46 Dans le cas de certains contrats, l'entité reçoit, ou s'attend à recevoir, une contrepartie autre qu'en trésorerie. Lorsqu'elle détermine le prix de transaction pour ces contrats, l'entité doit évaluer la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue (ou promise) à la juste valeur. Si elle ne peut estimer raisonnablement la juste valeur, elle doit évaluer la contrepartie indirectement, par référence au prix de vente spécifique des biens ou des services fournis en échange de la contrepartie.
- 47 Si le client fait un apport de biens ou de services (par exemple des matières premières, de l'équipement ou de la main-d'œuvre) pour faciliter l'exécution du contrat, l'entité doit évaluer si elle obtient le contrôle des biens ou services apportés. Dans l'affirmative, elle doit comptabiliser ces biens ou services à titre de contrepartie autre qu'en trésorerie.

#### **Contrepartie payable au client**

- 48 Si l'entité paie, ou s'attend à payer, une contrepartie au client (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou services de l'entité auprès du client) sous forme de trésorerie ou de crédit, ou d'autres éléments que le client peut porter en diminution des sommes dues à l'entité, cette dernière doit déterminer si le montant en cause est :
- (a) une réduction du prix de transaction et, donc, des produits des activités ordinaires (c'est-à-dire que le client obtient une remise sur les biens ou services de l'entité) ;
  - (b) un paiement pour un bien ou un service distinct (comme décrit au paragraphe 23) que le client fournit à l'entité, auquel cas cette dernière doit comptabiliser l'achat du bien ou du service de la même façon que ses autres achats auprès de ses fournisseurs ; ou
  - (c) une combinaison des éléments (a) et (b), auquel cas l'entité doit déduire du prix de transaction l'excédent, le cas échéant, de la contrepartie payable au client sur la juste valeur du bien ou du service qu'elle reçoit du client. Si l'entité ne peut raisonnablement estimer la juste valeur du bien ou du service reçu du client, elle doit comptabiliser la totalité de la contrepartie payable au client comme une réduction du prix de transaction.
- 49 Si la contrepartie qu'elle paie (ou s'attend à payer) au client est une réduction du prix de transaction, l'entité doit comptabiliser la réduction des produits des activités ordinaires lorsque survient le plus tardif des deux événements ci-dessous :
- (a) l'entité fournit les biens ou services promis au client ; et
  - (b) l'entité promet de payer la contrepartie (même si le paiement dépend d'un événement futur). Cette promesse peut être implicite de par les pratiques commerciales habituelles de l'entité.

### Répartition du prix de transaction entre des obligations de prestation distinctes (voir paragraphes B86 à B88)

- 50 L'entité doit répartir le prix de transaction entre toutes les obligations de prestation distinctes, proportionnellement au prix de vente spécifique du bien ou du service sous-jacent à chacune de ces obligations lors de la prise d'effet du contrat (c'est-à-dire sur la base du prix de vente spécifique relatif).
- 51 La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité vend séparément ce bien ou ce service. Le prix contractuel ou le prix de catalogue d'un bien ou d'un service ne doit pas être tenu pour représentatif de son prix de vente spécifique. Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer.
- 52 Lorsqu'elle estime le prix de vente spécifique, l'entité doit maximiser l'utilisation des données observables et appliquer les méthodes d'estimation de façon uniforme pour des biens ou services et des clients présentant les mêmes caractéristiques. Voici des méthodes d'estimation appropriées :
- (a) la méthode du coût attendu plus marge : l'entité détermine le coût qu'elle prévoit engager pour remplir l'obligation de prestation et y ajoute la marge recherchée sur le bien ou le service en cause ; et
  - (b) la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement : l'entité évalue le marché sur lequel elle vend les biens ou les services et estime le prix que les clients de ce marché seraient disposés à payer pour ces biens ou services. Cette méthode peut aussi comporter une référence aux prix pratiqués par des concurrents pour des biens ou services similaires et, au besoin, un ajustement de ces prix pour refléter les coûts et les marges de l'entité.

### Répartition des variations subséquentes du prix de transaction

- 53 Après la prise d'effet du contrat, l'entité doit répartir les variations du prix de transaction entre toutes les obligations de prestation selon la même base de répartition que lors de la prise d'effet. Les montants affectés aux obligations de prestation remplies doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, ou en diminution des produits des activités ordinaires, dans la période au cours de laquelle le prix de transaction change. L'entité ne doit pas répartir à nouveau le prix de transaction pour rendre compte des variations de prix de vente spécifiques après la prise d'effet du contrat.

### Obligations de prestation déficitaires

- 54 L'entité doit comptabiliser un passif et une charge correspondante lorsqu'une obligation de prestation est déficitaire.
- 55 Une obligation de prestation est déficitaire si la valeur actuelle, pondérée en fonction des probabilités, des coûts (décrits au paragraphe 58) qui se rattachent directement à cette obligation excède le montant du prix de transaction affecté à l'obligation. Avant de comptabiliser un passif au titre d'une obligation de prestation déficitaire, l'entité doit comptabiliser toute perte de valeur survenue sur les actifs liés au contrat (par exemple sur un élément des stocks ou sur un actif comptabilisé selon le paragraphe 57).
- 56 À chaque date de clôture subséquente, l'entité doit mettre à jour l'évaluation du passif au titre d'une obligation de prestation onéreuse en tenant compte de l'évolution des estimations. L'entité doit comptabiliser les changements de valeur de ce passif à titre de charge ou de réduction de charge. Lorsque l'entité éteint le passif au titre d'une obligation de prestation déficitaire, elle doit comptabiliser le produit correspondant à titre de réduction de charge.

### Coûts du contrat (voir paragraphes B89 et B90)

- 57 Si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat ne donnent pas naissance à un actif comptabilisable en vertu d'une autre IFRS (par exemple IAS 2 *Stocks*, IAS 16 *Immobilisations corporelles* ou IAS 38 *Immobilisations incorporelles*), l'entité ne doit comptabiliser un actif que si les conditions suivantes sont réunies :



- (a) ces coûts sont directement liés à un contrat (ou à un contrat spécifique en cours de négociation) comme décrit au paragraphe 58 ;
  - (b) ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir ses obligations de prestation dans l'avenir (c'est-à-dire que les coûts sont rattachés aux prestations futures) ; et
  - (c) on s'attend à les recouvrer.
- 58 Les coûts qui sont directement liés à un contrat sont :
- (a) les coûts de main-d'œuvre directe (par exemple les salaires des membres du personnel qui fournissent les services directement au client) ;
  - (b) le coût des matières premières (par exemple les fournitures utilisées pour fournir les services au client) ;
  - (c) les affectations de coûts directement liés au contrat ou aux activités contractuelles (par exemple les coûts de gestion de contrat et l'amortissement du matériel et de l'outillage utilisés pour l'exécution du contrat) ;
  - (d) les coûts explicitement facturables au client en vertu du contrat ; et
  - (e) les autres coûts qui ont été engagés pour la seule raison que l'entité a conclu le contrat (par exemple les coûts de sous-traitance).
- 59 L'entité doit comptabiliser les coûts ci-dessous en charges lorsqu'ils sont engagés :
- (a) les coûts d'obtention d'un contrat (par exemple les coûts de vente, de marketing, de publicité, de soumissions et d'offres de services, et de négociations) ;
  - (b) les coûts liés aux obligations de prestation remplies (c'est-à-dire les coûts ayant trait aux prestations passées) ; et
  - (c) les coûts représentant des montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres ressources ayant servi à l'exécution du contrat.
- 60 Si l'entité ne peut distinguer les coûts liés aux prestations futures des coûts liés aux prestations passées, elle doit comptabiliser ces coûts en charges lorsqu'ils sont engagés.
- 61 **Un actif comptabilisé en application du paragraphe 57 doit être amorti sur une base systématique correspondant au rythme de fourniture des biens ou services auxquels il est lié.**
- 62 L'entité doit classer un actif comptabilisé en application du paragraphe 57 en se fondant sur la nature ou la fonction des coûts qui ont donné naissance à cet actif (par exemple immobilisation incorporelle ou travaux en cours).
- 63 **L'entité doit comptabiliser une perte de valeur dans la mesure où la valeur comptable d'un actif comptabilisé en application du paragraphe 57 excède le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation restantes diminué des coûts directement liés à la réalisation des prestations restantes (comme décrits au paragraphe 58).**

### **Présentation (voir paragraphe B91)**

---

- 64 **Lorsque l'une ou l'autre partie à un contrat s'est acquittée de ses obligations, l'entité présente le contrat dans l'état de la situation financière soit comme un *actif sur contrat*, soit comme un *passif sur contrat*, selon le rapport entre les obligations de l'entité et celles du client.**
- 65 Si l'entité s'acquitte d'une obligation de fournir des biens ou des services au client avant que ce dernier ne s'acquitte de l'obligation de payer la contrepartie, l'entité doit présenter le contrat comme un actif sur contrat. Inversement, si le client s'acquitte de son obligation avant l'entité, cette dernière doit présenter le contrat comme un passif sur contrat.
- 66 L'entité doit présenter un droit inconditionnel à une contrepartie comme une créance (et non comme un actif sur contrat) et comptabiliser celle-ci selon IFRS 9. Un droit à une contrepartie est

inconditionnel lorsque c'est l'écoulement du temps, et rien d'autre, qui détermine que le paiement de la contrepartie est exigible.

- 67 L'entité doit présenter un actif comptabilisé en application du paragraphe 57 séparément de l'actif sur contrat ou du passif sur contrat.
- 68 L'entité doit présenter tout passif comptabilisé au titre d'une obligation de prestation déficitaire séparément de tout actif sur contrat ou passif sur contrat.

### **Informations à fournir (voir paragraphes B92 à B96)**

- 69 Afin d'aider les utilisateurs des états financiers à comprendre 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, l'entité doit fournir des informations qualitatives et quantitatives sur :
- (a) ses contrats avec des clients (paragraphes 73 à 80) ; et
  - (b) les jugements importants portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente norme [en projet] à ces contrats (paragraphes 81 à 83).
- 70 L'entité doit s'interroger sur le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux obligations en matière d'information à fournir et sur l'importance à accorder à chacune de ces obligations. L'entité doit regrouper ou ventiler les informations de manière à ne pas noyer des informations utiles dans une profusion de détails peu importants ou dans un regroupement d'éléments disparates.
- 71 Si les informations fournies selon la présente norme [en projet] et d'autres IFRS ne permettent pas d'atteindre l'objectif énoncé au paragraphe 69, l'entité doit fournir les informations complémentaires nécessaires pour atteindre cet objectif.
- 72 D'autres IFRS (par exemple IFRS 8 *Secteurs opérationnels*) imposent à l'entité de présenter et fournir des informations sur les produits des activités ordinaires. L'entité n'est pas tenue de fournir des informations selon la présente norme [en projet] si elle les a fournies conformément à une autre IFRS. Elle doit toutefois présenter et fournir les informations supplémentaires exigées selon la présente norme [en projet] d'une manière qui fasse le lien avec les informations requises par l'autre IFRS.

#### **Contrats avec des clients**

- 73 L'entité doit fournir des informations sur les contrats conclus avec ses clients afin d'aider les utilisateurs à comprendre le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant de ces contrats, et notamment :
- (a) une ventilation des produits des activités ordinaires de la période (paragraphe 74) ;
  - (b) un rapprochement du solde total d'ouverture et du solde total de clôture des actifs sur contrats et des passifs sur contrats (paragraphes 75 et 76) ; et
  - (c) des informations sur les obligations de prestation de l'entité (paragraphes 77 et 78), y compris des informations supplémentaires sur ses obligations de prestation déficitaires (paragraphes 79 et 80).

#### **Ventilation des produits des activités ordinaires**

- 74 L'entité doit ventiler les produits des activités ordinaires entre les catégories qui décrivent le mieux en quoi le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie sont touchés par les facteurs économiques. Voici des exemples de catégories pouvant être appropriées :
- (a) type de bien ou de service (par exemple, principales lignes de produits) ;
  - (b) situation géographique (par exemple, pays ou région) ;
  - (c) marché ou type de client (par exemple, clients du secteur public et clients du secteur privé) ;  
ou
  - (d) type de contrat (par exemple, contrat à forfait ou contrat temps et main-d'œuvre).

**Rapprochement des soldes des contrats**

- 75 L'entité doit présenter un rapprochement du solde total d'ouverture et du solde total de clôture des actifs sur contrats et des passifs sur contrats. Le rapprochement doit au minimum montrer chacun des éléments suivants, s'ils sont présents :
- (a) le ou les montants comptabilisés dans l'état du résultat global résultant :
    - (i) des produits des activités ordinaires générés par les obligations de prestation remplies au cours de la période de présentation de l'information financière,
    - (ii) des produits des activités ordinaires provenant de l'affectation des variations du prix de transaction aux obligations de prestation remplies au cours des périodes de présentation de l'information financière antérieures,
    - (iii) des produits d'intérêts et des charges d'intérêts, et
    - (iv) de l'effet des variations des cours des monnaies étrangères ;
  - (b) la trésorerie reçue ;
  - (c) les montants virés en créances ;
  - (d) les contreparties autres qu'en trésorerie reçues ; et
  - (e) les contrats acquis lors de regroupements d'entreprises et les contrats cédés.
- 76 L'entité doit présenter un rapprochement entre le solde total d'ouverture et le solde total de clôture des actifs sur contrats et des passifs sur contrats et les montants présentés dans l'état de la situation financière.

**Obligations de prestation**

- 77 L'entité doit fournir des informations au sujet de ses obligations de prestation découlant des contrats conclus avec ses clients, y compris une description de ce qui suit :
- (a) les biens ou les services que l'entité a promis de fournir, avec mention particulière des obligations de prestation consistant à prendre des dispositions en vue de la fourniture de biens ou de services par un tiers (l'entité agissant alors comme mandataire) ;
  - (b) le moment où les obligations de prestation de l'entité sont habituellement remplies (par exemple lors de l'expédition, lors de la livraison, à mesure que les services sont rendus ou lorsque la prestation des services est achevée) ;
  - (c) les conditions de paiement importantes (par exemple si le montant de la contrepartie est variable et si le contrat comporte une composante financement significative) ;
  - (d) les obligations de retour ou de remboursement et autres obligations similaires ; et
  - (e) les types de garanties et les obligations connexes.
- 78 Pour les contrats dont la durée initiale attendue excède un an, l'entité doit mentionner le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir à la fin de la période de présentation de l'information financière et dont l'entité prévoit s'acquitter dans chacune des périodes suivantes :
- (a) dans un an ou moins ;
  - (b) dans plus d'un an, mais dans deux ans ou moins ;
  - (c) dans plus de deux ans, mais dans trois ans ou moins ; et
  - (d) dans plus de trois ans.

**Obligations de prestation déficitaires**

- 79 L'entité doit indiquer le montant de tout passif comptabilisé au titre des obligations de prestation déficitaires et fournir des explications concernant :
- (a) la nature et le montant des obligations de prestation pour lesquelles le passif a été comptabilisé ;

- (b) les raisons pour lesquelles ces obligations de prestation sont devenues déficitaires ; et
  - (c) le moment où l'entité prévoit éteindre le passif.
- 80 L'entité doit présenter un rapprochement du solde d'ouverture et du solde de clôture du passif comptabilisé au titre des obligations de prestation déficitaires. Ce rapprochement doit montrer les montants comptabilisés dans l'état du résultat global attribuables à chacun des éléments suivants, le cas échéant :
- (a) les obligations de prestation qui sont devenues déficitaires au cours de la période ;
  - (b) les obligations de prestation qui ont cessé d'être déficitaires au cours de la période ;
  - (c) le montant du passif qui a été éteint au cours de la période ;
  - (d) la valeur temps de l'argent ; et
  - (e) les changements de valeur du passif survenus au cours de la période de présentation de l'information financière.

### **Jugements importants portés pour l'application de la présente norme [en projet]**

81 L'entité doit indiquer les jugements portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente norme [en projet] qui ont une incidence importante sur la détermination du montant et du calendrier des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients. Les informations fournies à cet égard doivent expliquer les jugements portés pour :

- (a) déterminer quand les obligations de prestation sont remplies (paragraphe 82) ; et
- (b) déterminer le prix de transaction et le répartir entre les obligations de prestation (paragraphe 83).

#### **Déterminer quand les obligations de prestation sont remplies**

82 Pour les obligations de prestation remplies en continu, l'entité doit :

- (a) indiquer les méthodes utilisées pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires (par exemple, méthodes fondées sur les extrants, sur les intrants ou sur l'écoulement du temps) ; et
- (b) expliquer pourquoi ces méthodes fournissent un reflet fidèle de la fourniture des biens ou des services.

#### **Déterminer le prix de transaction et le répartir entre les obligations de prestation**

83 L'entité doit fournir des informations sur les méthodes, les données et les hypothèses utilisées pour :

- (a) déterminer le prix de transaction conformément aux paragraphes 35 à 49 ;
- (b) estimer les prix de vente spécifiques des biens ou services promis ;
- (c) évaluer les obligations au titre des retours et des remboursements et d'autres obligations similaires ;
- (d) évaluer le montant de tout passif comptabilisé au titre des obligations de prestation déficitaires (y compris des informations sur le taux d'actualisation).

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

---

- 84 L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] pour les périodes annuelles ouvertes à compter du [date à préciser après l'exposé-sondage].
- 85 L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] de manière rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

### **Retrait d'autres normes**

---

- 86 La présente norme [en projet] annule et remplace les normes suivantes :
- (a) IAS 11 *Contrats de construction* ;
  - (b) IAS 18 *Produits des activités ordinaires* ;
  - (c) IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle* ;
  - (d) IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers* ;
  - (e) IFRIC 18 *Transferts d'actifs provenant de clients* ; et
  - (f) SIC-31 *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

## Annexe A

### Définitions

*La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].*

<b>actif sur contrat</b>	Droit de l'entité d'obtenir d'un <b>client</b> une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a fournis à celui-ci.
<b>client</b>	Partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité.
<b>contrat</b>	Accord entre deux ou plusieurs parties qui crée des droits et des obligations exécutoires.
<b>contrôle [d'un bien ou d'un service]</b>	Capacité de l'entité de décider de l'utilisation d'un bien ou d'un service et d'en retirer les avantages.
<b>obligation de prestation</b>	Promesse (explicite ou implicite) exécutoire contenue dans un contrat conclu avec un <b>client</b> , qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service à celui-ci.
<b>passif sur contrat</b>	Obligation de l'entité de fournir à un <b>client</b> des biens ou des services pour lesquels l'entité a reçu une contrepartie du client.
<b>prix de transaction [pour un contrat conclu avec un client]</b>	Montant de la contrepartie qu'une entité reçoit, ou s'attend à recevoir, d'un <b>client</b> en échange de la fourniture de biens ou services, à l'exclusion des sommes perçues pour le compte de tiers (par exemple des taxes).
<b>prix de vente spécifique [d'un bien ou d'un service]</b>	Prix auquel l'entité vendrait un bien ou un service séparément au <b>client</b> .
<b>produits</b>	Accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui donnent lieu à des augmentations des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
<b>produits des activités ordinaires</b>	<b>Produits</b> générés dans le cours des activités ordinaires de l'entité.

## **Annexe B**

### **Guide d'application**

*La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].*

- B1 Le présent guide d'application fournit des indications sur les questions suivantes\* :
- (a) subdivision d'un contrat (paragraphe B2) ;
  - (b) modification de contrat (paragraphe B3) ;
  - (c) identification des obligations de prestation (paragraphe B4 à B39) ;
  - (d) détermination du caractère distinct d'un bien ou d'un service (paragraphe B40 à B43) ;
  - (e) obligations de prestations remplies (paragraphe B44 à B73) ;
  - (f) détermination du prix de transaction (paragraphe B74 à B85) ;
  - (g) répartition du prix de transaction entre des obligations de prestation distinctes (paragraphe B86 à B88) ;
  - (h) coûts du contrat (paragraphe B89 et B90) ;
  - (i) présentation (paragraphe B91) ; et
  - (j) informations à fournir (paragraphe B92 à B96).

---

\* Dans l'exposé-sondage du FASB, les paragraphes de la présente annexe sont numérotés IG1, IG2, etc.



**Subdivision d'un contrat (paragraphe 15 et 16)**

- B2 Le paragraphe 15 impose à l'entité de subdiviser un contrat unique et de le comptabiliser comme s'il s'agissait de plusieurs si le prix de certains biens ou services visés par le contrat est indépendant de celui d'autres biens ou services visés par ledit contrat. L'exemple qui suit illustre le cas d'un contrat unique à subdiviser et à comptabiliser comme s'il s'agissait de deux contrats.

**Exemple 1 — Subdivision d'un contrat**

Une entité conclut avec un client un contrat portant sur la vente des produits A, B et C au prix de 36 UM\*. L'entité vend séparément de façon courante les produits A, B et C aux prix de 9 UM, 11 UM et 20 UM respectivement. Elle vend aussi les produits A et B ensemble de façon courante au prix de 16 UM.

L'entité subdivise le contrat en deux : un contrat prévoyant la fourniture des produits A et B, et un contrat pour le produit C. Le prix de vente spécifique des produits A et B vendus ensemble (16 UM) est indépendant de celui du produit C. La raison en est que l'entité vend de façon courante les produits A et B ensemble à 16 UM et le produit C à 20 UM, et que le client n'obtient pas de remise pour achat groupé du produit C et des produits A et B (le prix total des produits visés par le contrat [36 UM] est égal à la somme des prix de vente spécifiques des produits A et B vendus ensemble [16 UM] et du produit C [20 UM]).

La subdivision du contrat en deux a pour effet que la remise de 4 UM pour achat groupé des produits A et B est affectée uniquement à ces deux produits.

\* Dans le présent exposé-sondage, les montants monétaires sont libellés en «unités monétaires» (UM).

## Modification de contrat (paragraphes 17 à 19)

- B3 Le paragraphe 19 impose à l'entité de comptabiliser ensemble la modification de contrat et le contrat existant si les prix prévus selon la modification et selon le contrat existant sont interdépendants. L'exemple qui suit illustre la façon d'appliquer ce principe.

### Exemple 2 — Modification de contrat

#### *Situation 1 : services dont les prix ne sont pas interdépendants*

Une entité conclut un contrat de service d'une durée de trois ans. Le contrat prévoit des paiements annuels de 100 000 UM réglables à l'avance. Le prix de vente spécifique des services à la prise d'effet du contrat est de 100 000 UM par année. Au début de la troisième année (après que le client a versé les 100 000 UM pour l'année), l'entité accepte de ramener le prix des services fournis pour l'année à 80 000 UM. En outre, le client accepte de payer 220 000 UM de plus pour que le contrat soit prolongé de trois ans. Le prix de vente spécifique des services au début de la troisième année est de 80 000 UM par année.

Pour comptabiliser la modification du contrat, l'entité doit déterminer si les prix des services fournis avant et après celle-ci sont interdépendants. Le prix des services fournis au cours des deux premières années est leur prix de vente spécifique de 100 000 UM par an. Par ailleurs, le prix des services fournis au cours des quatre années suivantes est leur prix de vente spécifique de 80 000 UM. L'entité en conclut donc que les prix prévus selon la modification du contrat et selon le contrat initial, respectivement, ne sont pas interdépendants. Bien que les services soient fournis en continu, le prix des services fournis les deux premières années et celui des services subséquents sont négociés à des moments différents et dans des conditions de marché différentes (comme l'indique la variation importante du prix de vente spécifique des services).

L'entité comptabilise donc la modification du contrat séparément du contrat initial. Du paiement de 100 000 UM reçu au début de la troisième année, une tranche de 20 000 UM constitue un paiement anticipé pour les services qui seront fournis dans les années futures. L'entité comptabilise donc en produits des activités ordinaires 100 000 UM par an pour les deux premières années au titre des services fournis selon le contrat initial et 80 000 UM par année pour les services fournis au cours des quatre années subséquentes selon le nouveau contrat.

#### *Situation 2 : services dont les prix sont interdépendants*

Les faits sont les mêmes que pour la situation 1, si ce n'est qu'au début de la troisième année, le client accepte de payer 180 000 UM pour que le contrat soit prolongé de trois ans.

Le prix des services fournis au cours des deux premières années est leur prix de vente spécifique de 100 000 UM par an. Cependant, le prix des services fournis au cours des quatre années suivantes comporte une remise de 40 000 UM [(prix de vente spécifique de 80 000 UM par année × 4 ans) – (paiement anticipé de 100 000 UM + paiement restant de 180 000 UM)] et, de ce fait, il est lié au prix des services prévu selon le contrat initial. L'entité en conclut donc que les prix prévus selon la modification du contrat et selon le contrat initial, respectivement, sont interdépendants.

Par conséquent, l'entité comptabilise la modification du contrat avec le contrat initial. À la date de la modification, l'entité comptabilise l'effet cumulé de celle-ci à titre de réduction des produits des activités ordinaires au montant de 40 000 UM [(contrepartie totale de 480 000 UM ÷ 6 ans de durée totale de la prestation des services × 2 ans de services fournis) – 200 000 UM déjà comptabilisés en produits des activités ordinaires]. L'entité comptabilise donc en produits des activités ordinaires 100 000 UM par an pour les deux premières années, 40 000 UM pour la troisième année et 80 000 UM par an pour les quatrième, cinquième et sixième années.

### **Identification des obligations de prestation (paragraphes 20 à 24)**

- B4 Le paragraphe 20 impose à l'entité d'évaluer les conditions du contrat et ses pratiques commerciales habituelles afin d'identifier tous les biens ou services promis et de déterminer si elle comptabilisera chacun de ceux-ci comme une obligation de prestation distincte. Lorsqu'elle applique cette disposition, l'entité doit tenir compte des indications visant les éléments ci-dessous :
- (a) vente d'un produit avec droit de retour (paragraphes B5 à B12) ;
  - (b) garantie du produit et responsabilité du fait du produit (paragraphes B13 à B19) ;
  - (c) rôle de fournisseur effectif ou d'intermédiaire (paragraphes B20 à B23) ;
  - (d) biens ou services supplémentaires offerts au client en option (paragraphes B24 à B26) ;
  - (e) frais initiaux non remboursables (paragraphes B27 à B30) ; et
  - (f) licences et droits d'utilisation (paragraphes B31 à B39).

### **Vente d'un produit avec droit de retour**

- B5 Dans certains cas, l'entité fournit un produit au client en vertu d'un contrat et accorde en outre au client (du fait du contrat ou de ses pratiques commerciales habituelles) le droit de lui retourner le produit. La probabilité d'un retour et la durée de la période de retour peuvent varier considérablement selon le secteur d'activité. Par exemple, le taux de retour est moins élevé et la période de retour est plus courte dans le secteur des aliments périssables que dans celui de l'édition.
- B6 Un produit peut être retourné parce que le client en est insatisfait ou qu'il est incapable de le revendre (si son activité consiste à revendre des produits achetés à l'entité). Les contrats prévoyant que le client a le droit de retourner un produit défectueux doivent être évalués conformément aux indications sur les garanties énoncées aux paragraphes B13 à B19.
- B7 Lorsqu'il retourne un produit, le client peut recevoir un ou plusieurs des éléments ci-dessous :
- (a) un remboursement total ou partiel de la contrepartie qu'il a versée ;
  - (b) un crédit pouvant être porté en diminution de sommes qui sont ou seront dues pour d'autres biens ou services ; ou
  - (c) un autre produit en échange.
- B8 Lorsqu'un client échange un produit contre un autre du même type, de la même qualité, dans le même état et du même prix (par exemple, pour obtenir un produit d'une couleur ou d'une taille différente), l'échange n'est pas considéré comme un retour pour les besoins de l'application de la présente norme [en projet].
- B9 Une promesse faite par l'entité de se tenir prête à accepter un produit retourné pendant la période de retour ne doit pas être comptabilisée comme une obligation de prestation distincte s'ajoutant à l'obligation d'accorder un remboursement. L'entité doit plutôt comptabiliser les deux éléments suivants :
- (a) des produits des activités ordinaires pour les biens fournis dont elle ne prévoit pas le retour ; et
  - (b) un passif au titre du remboursement futur (conformément au paragraphe 37).
- B10 Si l'entité ne peut raisonnablement estimer, en application des paragraphes 38 à 40, la probabilité qu'elle remboursera un client, elle ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires lorsqu'elle fournit le bien, mais doit plutôt comptabiliser la contrepartie comme un passif au titre du remboursement futur. Dans de tels cas, l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsqu'elle peut raisonnablement estimer la probabilité de remboursement (peut-être seulement à l'expiration de la période de retour).
- B11 Selon le paragraphe 37, l'entité doit mettre à jour son évaluation du passif au titre du remboursement à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements dans ses attentes concernant le montant des remboursements et apporter un ajustement correspondant au montant affecté aux obligations de prestation remplies.
- B12 L'entité doit comptabiliser un actif (et un ajustement correspondant du coût des ventes) tenant compte de son droit de récupérer les biens détenus par les clients lors du règlement du passif au titre du remboursement. L'actif doit être évalué initialement par référence à la valeur comptable

attribuée aux biens quand ils faisaient partie des stocks, diminuée du coût prévu le cas échéant pour récupérer les biens. Par la suite, l'entité doit mettre à jour l'évaluation de cet actif en fonction des changements apportés à l'évaluation du passif au titre du remboursement.

### Exemple 3 — Droit de retour

Une entité vend 100 unités d'un produit à 100 UM chacune. Selon ses pratiques commerciales habituelles, elle permet au client de retourner dans les 30 jours toute unité inutilisée et d'en recevoir le remboursement intégral. Le coût unitaire du produit est de 60 UM. L'entité estime à 25 % la probabilité qu'une unité soit retournée, à 50 % la probabilité que trois unités soient retournées et à 25 % la probabilité que cinq unités soient retournées. Donc, l'entité s'attend à ce que trois unités soient retournées ( $[1 \times 25\%] + [3 \times 50\%] + [5 \times 25\%]$ ).

L'entité estime que le coût de récupération sera non significatif et prévoit que les unités retournées pourront être revendues à profit.

Lors du transfert du contrôle des unités vendues, l'entité ne comptabilise pas de produits des activités ordinaires pour les trois unités dont le retour est prévu. Elle comptabilise donc :

- (a) des produits des activités ordinaires de 9 700 UM ( $100 \text{ UM} \times 97 \text{ unités sans retour prévu}$ ) ;
- (b) un passif au titre du remboursement de 300 UM ( $100 \text{ UM} \times 3 \text{ unités dont le retour est prévu}$ ) ;  
et
- (c) un actif de 180 UM ( $60 \text{ UM} \times 3 \text{ unités}$ ) pour son droit de récupération des unités non utilisées par les clients sur règlement du passif au titre du remboursement. Donc, le montant comptabilisé en coût des ventes pour 97 unités est de 5 820 UM ( $60 \text{ UM} \times 97$ ).

### Garantie du produit et responsabilité du fait du produit

- B13 Il arrive souvent qu'une entité fournisse (de façon explicite dans le contrat ou implicite de par ses pratiques commerciales habituelles) une garantie pour un produit qu'elle vend. Dans certains contrats, la garantie peut être incluse dans le prix de vente du produit. Dans d'autres, elle peut être vendue séparément à titre de supplément facultatif ou être offerte par un tiers autre que le vendeur.
- B14 L'entité doit évaluer l'objectif de la garantie. S'il s'agit de fournir au client une protection contre les vices cachés du produit (c'est-à-dire des défauts qui existent au moment où le produit est fourni au client mais qui ne sont pas encore apparents), cette garantie ne donne pas naissance à une obligation de prestation qui s'ajouterait à l'obligation de fournir le produit. La garantie requiert plutôt que l'entité évalue si elle s'est acquittée de son obligation de prestation consistant à fournir le produit spécifié dans le contrat. Par conséquent, à la date de clôture, l'entité doit déterminer la probabilité que des produits qu'elle a vendus à des clients soient défectueux et en quel nombre, et donc, le montant correspondant aux obligations de fournir ces produits qui n'ont pas été remplies.
- B15 Si l'entité est tenue de remplacer les produits défectueux, elle ne comptabilise donc pas de produits des activités ordinaires pour ces biens lorsqu'elle les fournit aux clients. Si elle est tenue de réparer les produits défectueux, elle ne comptabilise pas de produits des activités ordinaires pour la fraction du prix de transaction affectée aux composants qu'elle s'attend à remplacer lors des réparations.

- B16 L'entité ne comptabilise des produits des activités ordinaires que si les biens (ou composants de biens) qui ont été fournis au client l'ont été dans l'état promis, car dans les autres cas, elle n'a pas rempli ses obligations de prestation.

**Exemple 4 — Garantie du produit ne constituant pas une obligation de prestation**

Le 31 décembre, une entité vend 1 000 unités d'un produit au prix de 1 000 UM chacune. Le coût de chaque unité est de 600 UM. La loi oblige l'entité à garantir ses produits contre tout défaut existant au moment de la vente. L'entité promet de remplacer sans frais supplémentaires toute unité défectueuse au cours des 90 premiers jours. À la lumière de son expérience, il semble que 1 % des unités vendues par l'entité comportent une défectuosité au moment de la vente et sont appelées à être remplacées. L'entité remet en bon état les unités défectueuses retournées par les clients et les revend à profit.

Au 31 décembre, l'entité estime qu'elle a fourni 10 (1 000 × 1 %) unités défectueuses qui devront être remplacées. Elle comptabilise donc à ce titre des obligations de prestation restantes de 10 000 UM (10 unités × 1 000 UM). Elle ne comptabilise des produits des activités ordinaires au titre de ces unités qu'au moment où les clients obtiennent le contrôle d'unités exemptes de défectuosités.

Du fait que l'entité n'a pas rempli toutes ses obligations de prestation relativement aux unités au 31 décembre, elle comptabilise un actif évalué à 6 000 UM (10 unités × 600 UM). Cet actif représente les stocks que l'entité n'a pas encore fournis aux clients, et il est évalué conformément à IAS 2 *Stocks*.

Dans cet exemple, l'entité peut comptabiliser un actif de 6 000 UM parce qu'elle peut revendre à profit les unités remises en bon état. Cependant, si les unités défectueuses n'avaient que peu ou pas de valeur (par exemple si elles étaient destinées à la mise au rebut), l'actif serait déprécié.

Au 31 janvier, aucune unité n'a été remplacée, mais la situation a changé et l'entité estime qu'il lui faudra en remplacer 12. Elle comptabilise donc des obligations de prestation restantes de 12 000 UM (12 unités × 1 000 UM). L'augmentation de 2 000 UM (12 000 UM – 10 000 UM) est comptabilisée en diminution des produits des activités ordinaires. L'entité augmente également la valeur de l'actif pour l'établir à 7 200 UM (12 unités × 600 UM) et comptabilise un ajustement correspondant du coût des ventes.

- B17 Si une garantie a pour objectif d'offrir au client une protection contre les défaillances qui surviendront après la fourniture du produit au client, elle donne naissance à une obligation de prestation de services qui s'ajoute à l'obligation de prestation consistant à fournir le produit au client. L'entité doit donc répartir le prix de transaction (sur la base du prix de vente spécifique) entre le produit promis et le service de garantie promis.
- B18 Pour déterminer si la garantie a pour objectif de protéger le client contre les vices cachés du produit ou contre les défaillances qui surviendront après la fourniture du produit au client, l'entité tient compte de facteurs tels que ceux-ci :
- l'obligation légale de fournir la garantie — si la loi oblige l'entité à offrir une garantie, cela indique que celle-ci ne constitue pas une obligation de prestation, parce que les dispositions de ce type existent en général pour protéger les clients contre le risque d'acheter des produits défectueux ;
  - la possibilité de vendre le produit sans la garantie — si le produit ne peut pas être vendu sans la garantie, cela indique que celle-ci ne constitue pas une obligation de prestation. Inversement, si la garantie est vendue à titre de supplément facultatif, il s'agit alors d'une obligation de prestation visée par l'alinéa 23(a) ;
  - la durée de la période de garantie — plus la protection est offerte sur une longue période, plus il est probable que la garantie (ou une partie de celle-ci) constitue une obligation de

prestation, parce qu'il est plus probable qu'elle vise à fournir une protection contre des défaillances qui surviendront après la fourniture du produit au client.

- B19 Une loi qui oblige l'entité à verser une indemnité si ses produits causent un préjudice ou des dommages ne donne pas naissance à une obligation de prestation. Il se peut, par exemple, qu'un fabricant vende un produit dans un pays où la loi le tient responsable des dommages (par exemple à la propriété personnelle) qui pourraient être causés par le fait qu'un client utilise ce produit aux fins prévues. Ne donne pas non plus naissance à une obligation de prestation un engagement pris par l'entité d'indemniser le client advenant que la responsabilité de ce dernier soit mise en cause et qu'il doive payer des dommages-intérêts pour non-respect de brevets, de droits d'auteur, de marques de commerce ou d'autres droits du fait des produits de l'entité. L'entité doit comptabiliser de telles obligations conformément à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

### **Rôle de fournisseur effectif ou d'intermédiaire**

- B20 En vertu de certains contrats, le client d'une entité peut recevoir des biens ou des services d'un tiers autre que l'entité (par exemple, il se peut qu'un prestataire de services procure au client du matériel fabriqué par un tiers et en assure l'entretien). Lorsque des tiers interviennent dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, cette dernière doit déterminer si son obligation de prestation est de fournir elle-même les biens ou les services (rôle de fournisseur effectif) ou de prendre les dispositions voulues pour qu'un tiers s'en charge (rôle d'intermédiaire). La conclusion dégagée détermine si l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires le montant de la contrepartie reçue en échange des biens ou des services (si elle est fournisseur effectif) ou le montant des honoraires ou de la commission touché pour avoir pris les dispositions permettant au tiers de fournir les biens ou services (si elle est intermédiaire). Les honoraires ou la commission de l'entité pourraient être le montant net de la contrepartie que l'entité conserve après avoir payé les tiers pour avoir fourni leurs biens ou services au client.
- B21 Si l'entité obtient le contrôle des biens ou services d'un tiers avant de les fournir au client, son obligation de prestation consiste à fournir elle-même les biens ou services. Elle agit alors à titre de fournisseur effectif et doit comptabiliser en produits des activités ordinaires le montant brut à recevoir du client.
- B22 Les faits énumérés ci-dessous sont des indicateurs pouvant montrer que l'obligation de prestation de l'entité consiste à prendre des dispositions pour qu'un tiers fournisse les biens ou les services (autrement dit, que l'entité est un intermédiaire et qu'elle doit comptabiliser en produits des activités ordinaires un montant net) :
- (a) la responsabilité première de l'exécution du contrat incombe au tiers ;
  - (b) l'entité n'est pas exposée au risque sur stocks avant ou après que le client a passé sa commande, durant l'expédition ou en cas de retour ;
  - (c) l'entité n'a aucune latitude pour fixer les prix des biens ou services fournis par le tiers, de sorte que l'avantage qu'elle peut tirer de ces biens ou services est limité ;
  - (d) la contrepartie versée à l'entité prend la forme d'une commission ; et
  - (e) l'entité n'est pas exposée au risque de crédit du client en ce qui a trait au montant à recevoir en échange des biens ou services du tiers.
- B23 Si l'entité transfère une obligation de prestation à un tiers de manière qu'elle n'est plus tenue de fournir le bien ou le service sous-jacent au client (autrement dit, si elle n'agit plus comme fournisseur effectif), elle ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires au titre de cette obligation. Elle doit plutôt évaluer s'il y a lieu de comptabiliser des produits des activités ordinaires pour avoir rempli une obligation de prestation consistant à obtenir un client pour le tiers (autrement dit, se demander si elle agit à titre d'intermédiaire).

### **Biens ou services supplémentaires offerts au client en option**

- B24 Dans le cas de nombreux contrats, l'entité offre au client une option lui permettant d'acquérir des biens ou des services supplémentaires sans frais ou à rabais. De telles options prennent différentes formes : stimulants à la vente, octroi de crédits ou de points cadeau, options de reconduction de contrat, remises sur achats futurs de biens ou de services, etc.

- B25 Si l'entité accorde au client l'option d'acquérir des biens ou des services supplémentaires, cette promesse ne donne naissance à une obligation de prestation distincte afférente au contrat que si l'option confère au client un droit significatif qu'il n'obtiendrait pas sans conclure le contrat (par exemple une remise s'ajoutant à l'éventail de remises habituellement consenties sur ces biens ou services aux clients de la même catégorie, dans la même zone géographique ou sur le même marché). Si l'option confère un droit significatif, le client paie en fait l'entité à l'avance pour des biens ou services futurs, et l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au moment où les biens ou services sont fournis ou lorsque l'option expire.

**Exemple 5 — Vente d'un produit et d'une réduction future**

Une entité conclut un contrat prévoyant la vente du produit A au prix de 100 UM. Dans le cadre du contrat, l'entité accorde au client un bon de réduction de 40 % applicable à tous les achats effectués dans les 30 jours suivants, à hauteur de 100 UM. L'entité a l'intention d'offrir une réduction de 10 % sur toutes ses ventes au cours de la même période dans le cadre d'une promotion saisonnière.

Comme le bon de réduction confère au client un droit significatif que celui-ci n'obtiendrait pas sans conclure le contrat, l'entité conclut que le bon de réduction représente une obligation de prestation distincte afférente au contrat visant la vente du produit A. (L'exemple 25 montre la part du prix de transaction de 100 UM qui serait affectée au coupon de réduction.)

- B26 Si un client a l'option d'acquérir un bien ou un service supplémentaire à un prix se situant dans la fourchette des prix habituellement pratiqués pour de tels biens ou services, cette option ne lui confère pas un droit significatif même si elle ne peut être exercée que parce que le client a conclu un contrat auparavant. L'entité a simplement fait une offre promotionnelle.

**Exemple 6 — Services de télécommunications**

Une entité du secteur des télécommunications conclut avec un client un contrat en vertu duquel le client a droit à 600 minutes d'appel et 100 messages texte par mois moyennant des frais mensuels fixes. Le contrat précise le prix des minutes d'appel ou des messages texte supplémentaires que le client peut décider d'acheter au cours d'un mois donné.

L'entité détermine que les paiements mensuels fixes du client ne comprennent pas de paiement anticipé au titre de services futurs parce que le prix des minutes d'appel et des messages supplémentaires se situe dans la fourchette des prix habituellement facturés pour ces services.

Donc, même si, dans cet exemple, le client ne peut se prévaloir de l'option lui donnant droit à des minutes d'appel ou des messages supplémentaires que parce qu'il a conclu un contrat, cette option ne lui confère pas de droit significatif et ne représente donc pas une obligation de prestation distincte afférente au contrat. L'entité ne comptabilise donc des produits des activités ordinaires au titre des minutes d'appel et des messages texte supplémentaires que lorsque le client utilise ces services supplémentaires.

**Frais initiaux non remboursables**

- B27 Dans le cas de certains contrats, l'entité facture au client, à la date de prise d'effet du contrat ou à une date voisine, des frais initiaux non remboursables. Il peut s'agir par exemple de droits d'adhésion prévus dans des contrats d'abonnement à un centre de conditionnement physique, de frais de mise en service dans des contrats de télécommunications, de frais de mise en route dans des contrats d'externalisation et de frais initiaux dans des contrats d'approvisionnement.
- B28 Pour identifier les obligations de prestation découlant de tels contrats, l'entité doit évaluer si les frais sont liés à la fourniture d'un bien ou d'un service promis. Dans bien des cas, même si des frais initiaux non remboursables sont liés à une activité que l'entité est tenue de réaliser à la date de prise d'effet du contrat ou à une date voisine pour exécuter le contrat, cette activité ne se traduit pas par la fourniture d'un bien ou d'un service promis au client. Les frais initiaux sont plutôt un paiement anticipé pour des biens ou services futurs et sont donc comptabilisés en produits des

activités ordinaires lorsque ces biens ou services sont fournis. La période de comptabilisation des produits des activités ordinaires se prolonge au-delà de la durée initiale du contrat si l'entité accorde au client l'option de reconduire le contrat et que cette option procure au client un droit significatif comme il est expliqué aux paragraphes B24 à B26.

**Exemple 7 — Frais initiaux non remboursables**

*Situation 1 : abonnement à un centre de conditionnement physique*

Une entité exploitant des centres de conditionnement physique conclut un contrat donnant au client l'accès à tous ses centres. L'entité exige des droits d'adhésion non remboursables servant en partie à payer l'activité initiale d'inscription du client. Ce dernier pourra reconduire le contrat chaque année sans devoir payer à nouveau les droits d'adhésion.

Lorsqu'elle inscrit le client, l'entité ne lui fournit aucun service, de sorte que cette activité ne représente pas une obligation de prestation. Le droit d'accès aux centres de conditionnement physique de l'entité durant une période déterminée est dévolu au client du fait qu'il a conclu le contrat. Le service promis selon le contrat (l'accès à une chaîne de centres de conditionnement physique) ne peut être fourni au client qu'au fil du temps. Les droits d'adhésion sont donc inclus dans le prix de transaction affecté à l'obligation de prestation consistant à fournir l'accès aux divers centres et à l'option de reconduction. Par conséquent, les droits d'adhésion non remboursables sont comptabilisés en produits des activités ordinaires sur la durée de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à fournir les services au client.

*Situation 2 : traitement de la paie*

Une entité spécialisée dans le traitement de la paie facture des frais de mise en route lors de la prise d'effet du contrat, en sus des frais périodiques pour les services continus de traitement de la paie. Ces frais rémunèrent l'entité pour l'activité de constitution des dossiers nécessaires dans son système pour qu'elle puisse fournir les services de traitement de la paie. Le client peut reconduire le contrat chaque année sans devoir repayer ces frais.

Lorsqu'elle constitue les dossiers dans son système, l'entité ne fournit aucun service au client, de sorte que cette activité ne représente pas une obligation de prestation. Le service promis selon le contrat est le traitement de la paie. Les frais de mise en route sont donc inclus dans le prix de transaction affecté à l'obligation de prestation consistant à fournir le service de traitement de la paie et à l'option de reconduction. Par conséquent, les frais de mise en route sont comptabilisés en produits des activités ordinaires sur la durée de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à fournir les services au client.

- B29 Si les frais initiaux non remboursables sont liés à une obligation de prestation, l'entité doit déterminer s'il lui faut comptabiliser celle-ci séparément en application des paragraphes 20 à 24.
- B30 L'entité peut facturer des frais non remboursables servant en partie à payer les coûts engagés pour l'établissement d'un contrat. Si l'entité ne remplit pas une obligation de prestation distincte en exécutant les activités d'établissement de contrat, elle doit en exclure le coût lorsqu'elle applique une méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires fondée sur le coût des ressources consommées par rapport au coût des ressources totales qu'elle s'attend à consommer (conformément à l'alinéa 33(b)). La raison en est que le coût des activités d'établissement de contrat ne reflète pas la prestation de services au client. L'entité doit évaluer si les coûts engagés pour l'établissement du contrat ont donné naissance à un actif conformément au paragraphe 57.

**Licences et droits d'utilisation**

- B31 Lorsqu'elle octroie une licence à un client, l'entité lui accorde le droit d'utiliser, mais non de posséder, sa propriété intellectuelle. La propriété intellectuelle englobe ce qui suit :
- (a) logiciels et technologie ;
  - (b) œuvres cinématographiques, œuvres musicales et autres créations pour les médias et le spectacle ;
  - (c) franchises ;
  - (d) brevets, marques de commerce et droits d'auteur ; et
  - (e) autres immobilisations incorporelles.



- B32 IAS 17 *Contrats de location* fournit des indications sur les droits d'utilisation de certains types d'actifs déterminés.
- B33 Si le client obtient le contrôle de la quasi-totalité des droits associés à la propriété intellectuelle de l'entité, le contrat doit être considéré comme une vente plutôt que comme l'octroi d'une licence d'utilisation de la propriété intellectuelle. C'est le cas notamment lorsqu'une entité accorde au client le droit exclusif d'utiliser sa propriété intellectuelle pour la quasi-totalité de la durée de vie économique de celle-ci.
- B34 Si le client n'obtient pas le contrôle de la quasi-totalité des droits associés à la propriété intellectuelle de l'entité et que cette dernière lui a promis l'exclusivité des droits, l'entité a une obligation de prestation dont elle s'acquittera de façon continue durant la période au cours de laquelle elle permet au client d'utiliser sa propriété intellectuelle.
- B35 Si l'entité accorde des droits non exclusifs, les droits promis donnent naissance à une seule obligation de prestation. L'entité remplit cette obligation dès lors que le client est en mesure de se prévaloir des droits et d'en bénéficier, ce qui ne se produit pas avant le début de la durée de la licence.
- B36 Les droits d'utilisation ne sont pas exclusifs si l'entité peut accorder des droits similaires à d'autres clients selon des conditions pour l'essentiel identiques. Par exemple, dans le cas de beaucoup de produits logiciels, les entités accordent à de nombreux clients des droits similaires à des conditions identiques pour l'essentiel.
- B37 L'entité peut accorder les droits d'utilisation d'une même propriété intellectuelle à plusieurs clients. Il se peut toutefois que les droits accordés à un client diffèrent considérablement de ceux des autres clients. Ils seraient dès lors exclusifs. L'entité pourrait accorder des droits exclusifs sur la base des paramètres suivants :
- (a) le temps — par exemple, un studio cinématographique accorde au client le droit exclusif de diffuser une série télévisée pendant une période donnée et accorde à un autre client le droit exclusif de diffuser la série pendant une autre période ;
  - (b) la situation géographique — par exemple, un franchiseur accorde à un client le droit exclusif d'exploiter une franchise dans une région particulière et accorde à un autre client le droit exclusif d'en exploiter une dans une autre région ;
  - (c) le canal ou le support de distribution — par exemple, une maison d'enregistrement accorde à un client le droit exclusif de distribuer un enregistrement musical sur disque compact et accorde à un autre client le droit exclusif de le distribuer sur Internet.
- B38 Si une entité détient un brevet pour une propriété intellectuelle qu'elle permet à ses clients d'utiliser sous licence, il se peut qu'elle déclare et garantisse à ses clients que le brevet est valide et qu'elle le défendra et en maintiendra la validité. Cette promesse de défense et de maintien des droits n'est pas une obligation de prestation, parce qu'il n'y a pas fourniture d'un bien ou d'un service au client. La défense d'un brevet protège la propriété intellectuelle sur laquelle l'entité a déclaré avoir des droits exécutoires.

- B39 L'exemple qui suit illustre la façon dont l'entité identifie ses obligations de prestation lorsqu'elle accorde à un client le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle.

**Exemple 8 — Droits de franchise**

Une entité conclut un contrat accordant à un client le droit exclusif d'ouvrir un magasin n'importe où dans une région déterminée. Le magasin portera le nom commercial de l'entité, et le client aura le droit de vendre les produits de l'entité pendant cinq ans. Le client s'engage à verser des frais initiaux fixes et des paiements de redevances correspondant à 1 % de son chiffre d'affaires trimestriel. Il est tenu d'acheter les produits de l'entité à leur prix de vente spécifique ayant cours au moment de l'achat. L'entité fournira en outre une formation au personnel du client ainsi que le matériel nécessaire pour que le client puisse distribuer les produits de l'entité. Des services de formation et du matériel similaires sont par ailleurs vendus séparément.

Pour identifier les obligations de prestation, l'entité doit déterminer si les droits, les services de formation et le matériel promis sont des éléments distincts.

Les droits exclusifs consentis pendant cinq ans pour le nom commercial, la zone de marché et le savoir-faire propriétaire ne sont pas distincts parce que, pris isolément, ils n'ont pas de fonction distincte. Cependant, pris ensemble, ces droits ont une fonction distincte du fait de leur utilité lorsque combinés avec d'autres services qui sont vendus séparément. Ils donnent donc naissance à une obligation de prestation distincte. Comme ces droits sont exclusifs dans une région donnée, l'entité remplit en continu pendant les cinq années que dure le contrat l'obligation de prestation consistant à accorder ces droits.

Les services de formation et le matériel sont distincts parce que des services et du matériel similaires sont vendus séparément. L'entité remplit ses obligations de prestation à leur égard lorsqu'elle fournit les services et le matériel au client.

La promesse faite par l'entité de se tenir prête à fournir ultérieurement des produits au client n'est pas comptabilisée comme une obligation de prestation distincte prévue au contrat, parce qu'elle ne procure pas au client un droit significatif (comme il est expliqué aux paragraphes B24 à B26).

En application des indications fournies aux paragraphes 38 à 40, l'entité conclut qu'elle ne peut raisonnablement estimer les paiements de redevances futurs parce que l'exploitation de la franchise dans la région donnée n'est pas encore commencée et que l'entité n'a pas l'expérience de ce type de contrat de franchise. Donc, l'entité répartit les frais fixes entre les obligations de prestation relatives aux droits, aux services de formation et au matériel sur la base de leur prix de vente spécifique.

**Détermination du caractère distinct d'un bien ou d'un service (paragraphe 23)**

- B40 Le paragraphe 23 impose à l'entité d'identifier les obligations de prestation distinctes en déterminant si un bien ou un service est distinct. Si un bien ou un service n'est pas distinct, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle identifie un groupe de biens ou de services distinct.

B41 L'exemple qui suit montre un bien et un service qui sont distincts.

<b>Exemple 9 — Matériel spécialisé et installation</b>
<p>Une entité conclut un contrat prévoyant la vente et l'installation de matériel spécialisé qu'elle fabrique. L'installation pourrait être effectuée par d'autres entités de son secteur d'activité.</p> <p>Le matériel est distinct parce que, même si l'entité ne le vend pas séparément, elle le pourrait. Il a une fonction distincte parce que, même s'il ne possède pas une utilité en lui-même avant d'avoir été installé, il en a une lorsque combiné aux services d'installation vendus séparément. De plus, le matériel génère une marge distincte puisque des risques distincts lui sont associés et que l'entité peut identifier séparément les ressources nécessaires pour le fournir.</p> <p>Les services d'installation sont distincts parce que des services similaires sont vendus séparément par d'autres entités.</p> <p>L'entité identifie donc des obligations de prestation distinctes pour le matériel et pour l'installation. Cependant, conformément au paragraphe 24, l'entité n'est pas tenue de les comptabiliser séparément si le client n'obtient le contrôle du matériel qu'après l'installation.</p>

B42 L'exemple qui suit montre une licence qui n'est pas distincte.

<b>Exemple 10 — Licence technologique et services de recherche et de développement</b>
<p>Une entité du secteur de la biotechnologie conclut un contrat avec un client auquel elle promet :</p> <p>(a) les droits exclusifs d'utilisation de la technologie A de l'entité pour la durée du brevet. La licence confère au client le droit exclusif de commercialiser, de distribuer et de fabriquer le médicament B, mis au point au moyen de la technologie A;</p> <p>(b) la fourniture de services de recherche et de développement au client. L'entité s'engage à affecter quatre équivalents temps plein aux services de recherche et de développement. L'objectif est d'obtenir l'approbation des autorités de réglementation pour la commercialisation et la distribution du médicament B mis au point au moyen de la technologie A.</p> <p>Le client doit recourir à l'entité pour les activités de recherche et de développement nécessaires à la mise au point du médicament B au moyen de la technologie A, parce que le savoir-faire et l'expertise relatifs à cette technologie sont exclusifs à l'entité et ne peuvent donc être obtenus auprès d'autres entités.</p> <p>Dans cet exemple, la licence n'est pas distincte parce qu'elle n'est pas vendue séparément (c'est-à-dire sans les services de recherche et de développement) et qu'elle ne pourrait l'être parce qu'elle n'a pas de fonction distincte. La licence n'a aucune utilité en elle-même ni lorsque combinée à d'autres biens ou services que le client a obtenus de l'entité ou qu'il pourrait obtenir d'autres entités. (Si des services comparables étaient vendus séparément par d'autres entités, la licence aurait une fonction distincte.)</p> <p>L'entité regroupe donc la licence avec les services de recherche et de développement et comptabilise le tout comme une seule et même obligation de prestation.</p>

- B43 L'exemple qui suit montre comment une entité identifie les obligations de prestation distinctes en se fondant sur le caractère distinct de chaque bien ou service et comment elle détermine quand les biens ou services promis ont été fournis.

<b>Exemple 11 — Contrat de construction</b>
<p>Une entité conclut un contrat prévoyant la construction d'une installation pour un client. Le projet nécessite des activités d'ingénierie (pour la conception), d'approvisionnement et de construction. La conception de l'installation obéit aux exigences spécifiques du client, qui participe à la détermination des principaux éléments structureux et fonctionnels de l'installation. L'entité assure l'approvisionnement en matières premières et en matériel selon les besoins pendant la construction. Le client en obtient le contrôle à mesure qu'ils sont installés. On prévoit que les travaux de construction dureront trois ans. L'entité garantit par ailleurs que l'installation fonctionnera conformément aux spécifications convenues pendant deux ans à compter de la date d'achèvement de la construction. D'autres entités pourraient fournir les mêmes services.</p> <p>Les services de conception sont distincts parce que des services similaires sont vendus séparément par l'entité et ses concurrents.</p> <p>Dans cet exemple, l'approvisionnement en matières premières et en matériel n'est pas une obligation de prestation. L'approvisionnement est une activité nécessaire pour que l'entité obtienne le contrôle des matières premières et du matériel promis et les fournisse par la suite au client. Comme le client n'en obtient le contrôle qu'au fur et à mesure de leur installation, ces biens lui sont fournis (au sens de la présente norme [en projet] en même temps que les services d'installation connexes. Donc, l'entité comptabilise les matières premières et le matériel en même temps que les services d'installation connexes (conformément au paragraphe 24).</p> <p>Au cours de la construction, l'entité effectue diverses tâches, y compris la préparation du site, l'établissement des fondations, l'érection de la structure, l'installation de la tuyauterie, le câblage et la finition de l'aménagement (par exemple la pose du revêtement d'un parc de stationnement ou l'aménagement paysager). Le client pourrait conclure des contrats distincts avec d'autres entités pour la réalisation de chacune de ces tâches. Cependant, certaines d'entre elles sont étroitement liées, ce qui oblige l'entité à fournir un important service de gestion de contrat. Ce service comprend la gestion et la coordination des tâches en cause, ainsi que la protection contre le risque que leur combinaison ne procure pas au client les services de construction intégrés prévus au contrat.</p> <p>Le service de gestion de contrat n'est pas distinct. Il ne se vend pas de services similaires séparément, puisque l'entité assure l'intégration d'un ensemble unique de tâches ainsi que la protection contre le risque y afférent. Le service de gestion de contrat a une fonction distincte, mais ne génère pas de marge distincte. L'entité peut identifier séparément les ressources nécessaires pour fournir ce service, mais il n'y a pas de risques distincts associés à celui-ci, parce que les risques sont indissociables des risques afférents aux tâches connexes.</p> <p>Comme le service de gestion de contrat n'est pas distinct, l'entité le regroupe avec les tâches connexes présentant des risques indissociables. L'entité identifie des risques distincts associés à la préparation du site et à la finition de l'aménagement. Elle comptabilise donc ces deux services comme des obligations de prestation distinctes. Les autres tâches de construction sont comptabilisées comme une seule et même obligation de prestation.</p> <p>L'entité comptabilise la garantie de bonne fin comme indiqué aux paragraphes B13 à B19 concernant les garanties.</p>

### **Obligations de prestation remplies (paragraphes 25 à 33)**

- B44 Le paragraphe 25 impose à l'entité de comptabiliser un produit des activités ordinaires lorsqu'une obligation de prestation, identifiée conformément aux paragraphes 20 à 24, est remplie par la

fourniture au client d'un bien ou d'un service promis. Un bien ou un service est fourni lorsque le client obtient le contrôle du bien ou du service. L'entité doit tenir compte des indications fournies ci-après lorsqu'elle applique cette disposition dans les cas suivants :

- (a) licence d'utilisation d'un logiciel (paragraphe B45);
- (b) expédition d'un produit avec risque de perte (paragraphe B46);
- (c) vente et rachat d'un actif (paragraphe B47 à B53);
- (d) accords de consignation (paragraphe B54 à B57);
- (e) ventes à livrer (paragraphe B58 à B62);
- (f) détermination du caractère continu de la fourniture de biens ou de services (paragraphe B63 à B68); et
- (g) acceptation par le client requise (clause de réception) (paragraphe B69 à B73).

#### **Licence d'utilisation d'un logiciel**

- B45 L'exemple qui suit montre comment l'entité détermine à quel moment elle a rempli une obligation de prestation dans le cas où elle accorde au client une licence ou un droit d'utilisation de sa propriété intellectuelle.

##### **Exemple 12 — Licence d'utilisation d'un logiciel**

Dans le passé, une entité a octroyé à un client une licence d'utilisation non exclusive du logiciel X inclus dans un disque compact qui contient également les logiciels Y et Z. Pour chaque logiciel, le client a besoin d'un code d'accès. Lors de la livraison du disque compact, l'entité a fourni le code d'accès du logiciel X, mais pas ceux des logiciels Y et Z.

À la date de clôture, l'entité octroie au client une licence d'utilisation du logiciel Y mais ne lui en fournit le code d'accès qu'à une date ultérieure.

Dans cet exemple, le client n'obtient pas le contrôle des droits d'utilisation du logiciel Y à la date de clôture, puisqu'il ne peut utiliser ce logiciel avant d'avoir obtenu le code d'accès. Par conséquent, l'entité comptabilisera les produits des activités ordinaires au titre du logiciel Y lorsque le client obtiendra le code d'accès et que, de ce fait, elle aura rempli son obligation de prestation.

### Expédition d'un produit avec risque de perte

- B46 L'exemple qui suit montre comment l'entité identifie les obligations de prestation et détermine si elle les a remplies dans le cas où elle conserve le risque de perte durant l'expédition du produit.

#### Exemple 13 — Franco à bord départ et risque de perte

Une entité conclut un contrat prévoyant la vente d'un produit à un client. Les conditions de livraison sont franco à bord départ (c'est-à-dire que le client obtient le titre de propriété du produit au moment de la remise au transporteur). L'entité a recours à un tiers transporteur pour livrer le produit. Conformément à ses pratiques commerciales établies, elle procurera au client un produit de remplacement sans frais additionnels si le produit est endommagé ou perdu en cours de route. Elle reconnaît que cette pratique a implicitement créé une obligation exécutoire.

L'entité a donc des obligations de prestation consistant à fournir un produit au client et à protéger ce dernier contre le risque de perte pendant le transport. Le client obtient le contrôle du produit au moment de l'expédition. Bien qu'il n'en ait pas la possession matérielle à ce moment-là, il a le titre de propriété et peut donc vendre le produit ou l'échanger avec un tiers. L'entité, elle, n'a pas le droit de vendre le produit à un autre client.

Dans cet exemple, l'obligation de prestation supplémentaire relative à la protection contre le risque n'a aucune incidence sur le moment où le client obtient le contrôle du produit. Cependant, elle a pour effet que le client reçoit un service de l'entité pendant le transport du produit. Donc, l'entité n'a pas rempli toutes ses obligations de prestation lors de l'expédition et ne comptabilise pas la totalité des produits des activités ordinaires à ce moment-là. Une fraction sera comptabilisée en lien avec la période de protection contre le risque de perte au cours du transport (sous réserve de l'importance relative).

### Vente et rachat d'un actif

- B47 Il arrive qu'une entité vende un actif et conclue aussi un accord de rachat (soit dans le même contrat, soit dans un autre). L'actif racheté peut être celui qui a été vendu à l'origine au client, un actif essentiellement semblable, ou un autre actif dont celui vendu à l'origine constituait un composant.
- B48 Il existe trois formes principales d'accords de rachat, à savoir ceux en vertu desquels :
- l'entité a une obligation inconditionnelle de racheter l'actif (contrat à terme);
  - l'entité a un droit inconditionnel de racheter l'actif (option d'achat); et
  - le client a un droit inconditionnel d'exiger que l'entité rachète l'actif (option de vente).
- B49 Si l'entité a une obligation inconditionnelle ou un droit inconditionnel de racheter l'actif (contrat à terme ou option d'achat), la capacité qu'a le client de décider de l'utilisation de l'actif et d'en retirer les avantages s'en trouve limitée. Le client n'obtient donc pas le contrôle de l'actif (même s'il peut en avoir la possession matérielle), et l'entité doit comptabiliser l'accord de vente et de rachat :
- comme un droit d'utilisation à traiter selon IAS 17, si elle rachète l'actif à un montant inférieur à son prix de vente initial ; ou
  - comme un accord de financement, si elle rachète l'actif à un montant égal ou supérieur à son prix de vente initial.
- B50 Lorsqu'elle compare le prix de rachat avec le prix de vente, l'entité doit les ajuster pour refléter les effets de la valeur temps de l'argent, s'ils sont significatifs.
- B51 Si l'accord de vente et de rachat est un accord de financement, l'entité doit continuer à comptabiliser l'actif et elle doit comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. La différence entre le montant de la contrepartie reçue du client et le montant de la contrepartie versée à ce dernier doit être comptabilisée par l'entité à titre d'intérêts et, s'il y a lieu, de coût de possession (par exemple les assurances).
- B52 Si le client a un droit inconditionnel d'exiger que l'entité rachète l'actif (option de vente), il a de ce fait le contrôle de l'actif, et l'entité doit comptabiliser l'accord de la même façon que la vente d'un

produit avec droit de retour comme indiqué aux paragraphes B5 à B12. L'exemple qui suit montre comment l'entité comptabilise la vente d'un actif assortie d'une option de vente.

<b>Exemple 14 — Vente et rachat d'un actif</b>			
Une entité vend un actif 100 000 UM et accorde au client l'option de le lui retourner en échange d'une somme de 100 000 UM. Le coût de l'actif est de 70 000 UM. L'entité estime à 50 % la probabilité que l'actif soit retourné.			
Au moment où le contrôle de l'actif est transféré, l'entité :			
(a) décomptabilise l'actif :			
Dt coût des ventes	70 000 UM		
Ct stocks		70 000 UM	
(b) comptabilise des produits des activités ordinaires et un passif au titre du rachat :			
Dt trésorerie	100 000 UM		
Ct passif - rachat	50 000 UM	(100 000 UM × 50 %)	
Ct produits des activités ordinaires	50 000 UM	(100 000 UM – 50 000 UM)	
(c) comptabilise un actif pour son droit de récupérer l'actif sur règlement du passif au titre du rachat :			
Dt droit de récupérer l'actif	35 000 UM	(70 000 UM × 50 %)	
Ct coût des ventes	35 000 UM		
Si le client exerce son option et exige que l'entité rachète l'actif, l'entité :			
(a) règle le passif au titre du rachat et ajuste les produits des activités ordinaires comptabilisés antérieurement :			
Dt passif - rachat	50 000 UM		
Dt produits des activités ordinaires	50 000 UM		
Ct trésorerie		100 000 UM	
(b) comptabilise l'actif racheté :			
Dt stocks	70 000 UM		
Ct droit de récupérer l'actif	35 000 UM		
Ct coût des ventes	35 000 UM		

- B53 Si les conditions de l'option de vente ainsi que les faits et circonstances connexes font qu'il est quasiment certain que le client l'exercera (par exemple du fait que le client est une institution financière et qu'il subirait une perte considérable à défaut d'exercer l'option), l'entité comptabilise un passif au titre du rachat couvrant la quasi-totalité du montant de la contrepartie reçue du client.

#### **Accords de consignation**

- B54 Certaines entités livrent des produits en consignation à des tiers (par exemple des distributeurs ou des grossistes). Les accords de ce type aident l'entité à rapprocher ses stocks des points de vente aux utilisateurs finaux et fournissent aux tiers un éventail de stocks plus vaste que celui qu'ils pourraient avoir autrement.
- B55 Lorsque l'entité livre un produit à un tiers tel qu'un distributeur ou un grossiste pour vente aux clients finaux, elle doit évaluer si le tiers obtient alors le contrôle du produit, conformément aux paragraphes 26 à 31.
- B56 En général, les stocks en consignation sont la propriété de l'entité jusqu'à ce que se produise un événement spécifié, par exemple la vente du produit à un client du distributeur, ou jusqu'au terme

d'une période déterminée. Jusqu'à ce moment, l'entité est habituellement en mesure d'exiger que le produit lui soit rendu ou de le transférer à un autre distributeur. De plus, le distributeur n'a généralement pas l'obligation inconditionnelle de payer le produit (même si un acompte peut être exigé de sa part). Par conséquent, l'entité ne comptabilise pas de produits des activités ordinaires au moment de la livraison des biens au distributeur.

- B57 Si le distributeur ou le grossiste obtient le contrôle du produit avant que celui-ci soit fourni au client final, il est un fournisseur effectif au sens des paragraphes B20 à B23, et il doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque son client obtient le contrôle du produit. Dans le cas contraire, il est un intermédiaire au sens des paragraphes B20 à B23, et il doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsqu'il a fourni le service consistant à prendre les dispositions pour que le produit soit fourni.

### **Ventes à livrer**

- B58 Dans le cas de certains contrats, l'entité facture à son client un produit qu'elle ne lui expédiera qu'à une date ultérieure (vente à livrer). Il se peut par exemple que le client propose un contrat de ce type à l'entité parce qu'il ne dispose pas de l'espace suffisant pour stocker le produit, qu'il accuse un retard dans son calendrier de production ou qu'il a un stock plus que suffisant dans son circuit de distribution.
- B59 L'entité détermine si elle a rempli son obligation de prestation consistant à fournir un produit en évaluant si le client obtient le contrôle du produit, conformément aux paragraphes 26 à 31. Dans le cas de la plupart des contrats, cela survient lorsque le produit est livré au lieu de réception du client ou lorsqu'il est expédié au client, selon les conditions du contrat, notamment celles visant la livraison ou l'expédition. Il est toutefois possible que le client ait obtenu le contrôle d'un produit même si l'entité en a encore la possession matérielle. Dans un tel cas, le client a la capacité de décider de l'utilisation du produit et d'en retirer les avantages, même s'il a décidé de ne pas exercer son droit d'utiliser le produit. En conséquence, l'entité n'a pas la capacité de décider de l'utilisation du produit et d'en retirer les avantages. Elle se trouve plutôt à fournir au client un service de garde d'actif.
- B60 Dans le cas d'une vente à livrer, les conditions suivantes doivent être réunies pour que le client ait obtenu le contrôle du produit :
- (a) le client doit avoir demandé que le contrat prévoie qu'il s'agit d'une vente à livrer ;
  - (b) le produit doit être identifié séparément comme étant celui du client ;
  - (c) le produit doit être prêt à livrer à l'endroit et au moment qui ont été ou qui seront spécifiés par le client ; et
  - (d) l'entité ne peut pas utiliser le produit ou le vendre à un autre client.
- B61 En plus d'évaluer si, lors d'une vente à livrer, le client a obtenu le contrôle du produit selon les paragraphes 26 à 31, l'entité prend aussi en considération les conditions énoncées au paragraphe 10 pour évaluer s'il existe bel et bien un contrat.
- B62 Si l'entité comptabilise des produits des activités ordinaires au titre d'une vente à livrer, elle doit se demander si la garde du bien constitue une obligation de prestation distincte significative à laquelle une partie du prix de transaction devra être affectée.

### **Détermination du caractère continu de la fourniture de biens ou de services**

- B63 Pour la plupart des contrats, il est facile de déterminer si l'entité a promis de fournir des biens ou des services en continu ou à un moment précis. Pour d'autres, par contre, cela peut être difficile, surtout si l'entité a promis de produire, fabriquer ou construire un actif spécifiquement pour un client (c'est le cas par exemple des contrats de construction ou de production et des contrats de développement de logiciels). La conclusion dégagée aide à déterminer si l'entité remplit une obligation de prestation (et doit comptabiliser les produits des activités ordinaires) de façon continue pendant la durée du contrat, ou seulement à la fin du contrat lorsque le client obtient le contrôle de l'actif achevé.



- B64 En pareil cas, l'entité doit déterminer si elle a promis de fournir les biens ou les services en continu et, à cette fin, évaluer si le client a le contrôle de l'actif au cours de la production, de la fabrication ou de la construction de celui-ci. Conformément aux paragraphes 26 à 31, l'entité doit donc se demander si le client a la capacité de décider de l'utilisation des travaux en cours (plutôt que de l'actif achevé) et d'en retirer les avantages. Dans l'affirmative, le contrat porte sur la fourniture de biens ou de services en continu au client, et l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires sur une base continue afin de refléter la fourniture des biens ou des services.
- B65 Si le client ne contrôle pas l'actif au cours de la production, de la fabrication ou de la construction, le contrat porte sur la fourniture d'un actif achevé. Dans ce cas, l'entité ne doit comptabiliser les produits des activités ordinaires que lorsque le client obtient le contrôle de l'actif achevé.
- B66 L'exemple qui suit illustre les situations où le contrat de l'entité porte sur la prestation de services et celles où il porte sur la fourniture d'un actif achevé.

**Exemple 15 — Fourniture de services de fabrication  
ou fourniture de matériel fabriqué?**

*Situation 1 : services de fabrication*

Le 1<sup>er</sup> janvier, un fabricant conclut un contrat prévoyant la construction de matériel adapté très spécifiquement, pour livraison au client le 31 décembre à un prix fixe de 240 000 UM. Des paiements partiels non remboursables sont faits tous les trois mois pour les travaux réalisés au cours du trimestre.

Le matériel est fabriqué dans les installations de l'entité. Comme il est spécifiquement adapté au client, ce dernier intervient beaucoup dans la détermination de sa conception et dans le processus de fabrication. Il peut par exemple spécifier des changements à apporter tout au long du processus de fabrication moyennant une contrepartie supplémentaire. Le droit de propriété du matériel est transféré au moment de la livraison au client. Si le contrat est résilié avant que la fabrication soit achevée, le client conserve le matériel partiellement achevé et doit payer tous les travaux réalisés jusqu'alors.

Dans cet exemple, les conditions du contrat et tous les faits et circonstances connexes indiquent que le client contrôle le matériel au cours de sa fabrication. Il a l'obligation inconditionnelle d'effectuer des paiements tout au long du contrat, comme le montrent les paiements partiels non remboursables requis pour couvrir les travaux réalisés et le fait qu'il est tenu de payer le matériel partiellement achevé en cas de résiliation du contrat. En outre, le client détermine la conception du matériel et intervient dans le processus de fabrication. Il est aussi en mesure de prendre possession du matériel non terminé et de faire appel à une autre entité pour en achever la fabrication. Par conséquent, le fabricant ne peut décider de l'utilisation du matériel ou en retirer les avantages. Le client n'obtient pas le titre de propriété avant livraison du matériel achevé en tout ou en partie, mais la conservation du titre de propriété par l'entité est pour cette dernière une mesure de protection et n'indique pas que l'entité a conservé le contrôle.

L'obligation de prestation de l'entité consiste donc à fournir en continu au client des matières et des services, puisque le client contrôle le matériel tout au long du processus de fabrication. Le paragraphe 33 fournit des indications sur le choix d'une méthode de comptabilisation des produits des activités ordinaires pour une telle obligation de prestation.

*suite ...*

... suite

**Exemple 15 — Fourniture de services de fabrication  
ou fourniture de matériel fabriqué?**

*Situation 2 : matériel fabriqué*

Le 1<sup>er</sup> janvier, un fabricant conclut un contrat prévoyant la construction de matériel pour livraison au client le 31 décembre à un prix fixe de 240 000 UM. Le client est tenu de verser des paiements trimestriels de 60 000 UM.

Le matériel est fabriqué dans les installations de l'entité. Il est de conception standard, mais en général l'entité n'en fabrique qu'à contrat. Le client ne peut donc déterminer que des aspects mineurs de la conception. Le droit de propriété du matériel est transféré au moment de la livraison au client. Si ce dernier annule le contrat avant la livraison du matériel, il indemnise l'entité si la vente du matériel à un autre client se traduit par un manque à gagner.

Dans cet exemple, les conditions du contrat et tous les faits et circonstances connexes indiquent que le client n'obtient pas le contrôle du matériel avant la livraison. Le client n'intervient pas dans la conception du matériel ni dans la gestion pendant la durée du contrat. De plus, il ne peut prendre possession du matériel avant que celui-ci soit prêt pour livraison. Même si le client a l'obligation inconditionnelle d'effectuer des paiements pendant la durée du contrat, les paiements seraient entièrement recouvrables si l'entité ne livrait pas le matériel. Le client n'a pas la capacité de limiter les droits de l'entité sur le matériel et, par conséquent, ne peut décider de l'utilisation du travail réalisé et en tirer les avantages. Le matériel est fabriqué pour le client, mais l'entité pourrait le vendre à un tiers et en fabriquer un autre qu'elle fournirait au client le 31 décembre.

L'obligation de prestation de l'entité consiste donc à fournir le matériel au client, puisque ce dernier n'en a pas le contrôle avant la livraison.

B67 L'exemple qui suit illustre une prestation de services en continu.

**Exemple 16 — Services de conseil**

Le 1<sup>er</sup> janvier, une entité conclut un contrat de six mois à prix fixe portant sur l'analyse des tendances historiques des ventes du client pour l'aider à établir son budget. L'entité s'engage à faire part de ses constatations au client chaque mois et à lui fournir un rapport définitif à la fin du contrat. Le client s'engage à verser 10 000 UM par mois. Il peut modifier ses exigences tout au long du contrat et il a le droit d'obtenir toute analyse préparée par l'entité.

Dans cet exemple, les conditions du contrat et tous les faits et circonstances connexes indiquent que le client a la capacité de décider de l'utilisation des services de conseil, et d'en retirer les avantages, au cours de la période de prestation. Il a l'obligation inconditionnelle d'effectuer des paiements tout au long du contrat, comme le montrent les paiements partiels non remboursables. De plus, tout au long du contrat, le client détermine les services à fournir, de sorte qu'il décide de leur nature, ce qui a une incidence sur le rapport définitif de l'entité.

L'obligation de prestation de l'entité consiste donc à fournir au client les services en continu pendant les six mois que dure le contrat.

- B68 L'exemple qui suit montre un contrat en vertu duquel l'entité promet de fournir un actif achevé.

**Exemple 17 — Vente d'appartements**

Une entité construit des immeubles résidentiels et commence à commercialiser les appartements pendant la construction. Elle conclut un contrat prévoyant la vente d'un appartement déterminé à un client. Ce dernier verse un acompte qui n'est remboursable que si l'entité ne livre pas l'appartement terminé conformément au contrat. Le reste du prix d'achat est payé une fois le contrat exécuté, lorsque le client prend possession de l'appartement. Le client a le choix entre diverses options standardisées spécifiées par l'entité (par exemple pour les revêtements de sol, l'arrangement des couleurs et le mobilier fixe).

Dans cet exemple, les conditions du contrat et tous les faits et circonstances connexes indiquent que le client obtient le contrôle de l'appartement une fois que le contrat a été exécuté. Le client n'obtient le titre de propriété et la possession matérielle de l'appartement qu'à ce moment-là. De plus, il ne peut pas faire apporter d'importantes modifications structurelles touchant la conception, ce qui indique que l'appartement n'est pas un actif conçu spécifiquement pour lui.

L'obligation de prestation de l'entité consiste donc à fournir un appartement terminé au client, puisque ce dernier ne contrôle pas l'appartement avant que le contrat n'ait été exécuté.

**Acceptation par le client requise (clause de réception)**

- B69 Les clauses de réception sont des conditions contractuelles fondamentales visant à assurer la satisfaction du client à l'égard des biens ou services qui lui ont été promis. Sans l'acceptation de la prestation par le client, l'entité peut ne pas avoir droit à la contrepartie ou être tenue de prendre des mesures correctives.
- B70 L'entité doit tenir compte de l'effet des clauses de réception lorsqu'elle détermine si le client a obtenu le contrôle d'un bien ou d'un service promis.
- B71 Si l'entité peut déterminer objectivement qu'un bien ou un service a été fourni au client conformément aux spécifications convenues selon le contrat, l'acceptation par le client est une formalité sans effet sur la conclusion de l'entité quant au moment où le client a obtenu le contrôle du bien ou du service. Par exemple, si la clause de réception est fondée sur certaines caractéristiques de taille et de poids, l'entité est capable de déterminer si ces critères ont été remplis avant d'obtenir l'acceptation du client. L'expérience de l'entité à l'égard de contrats portant sur des biens ou services similaires peut lui fournir des indications qu'un bien ou un service reçu par le client correspond aux spécifications convenues selon le contrat. Lorsque des produits des activités ordinaires sont comptabilisés avant que le client ne signifie son acceptation, l'entité doit se demander s'il y a des obligations de prestation restantes (par exemple l'installation de matériel) et évaluer s'il lui faut les comptabiliser séparément.
- B72 Si, en revanche, l'entité ne peut pas déterminer objectivement qu'un bien ou un service reçu par le client est conforme aux spécifications convenues selon le contrat, elle n'est pas en mesure de conclure que le client en a obtenu le contrôle avant qu'il ne lui ait signifié son acceptation. En effet, elle n'est pas en mesure de déterminer que le client a la capacité de décider de l'utilisation du bien ou du service et d'en retirer les avantages. Par exemple, supposons que l'entité conclue un contrat prévoyant qu'elle fournira un de ses produits, modifié pour pouvoir être intégré à la nouvelle chaîne de production du client, et que ce dernier ne l'acceptera que s'il juge l'intégration satisfaisante. Supposons en outre que, par le passé, l'entité n'a jamais modifié son matériel de cette façon. Dans ce cas, l'acceptation écrite du client est indicatrice du moment où celui-ci obtient le contrôle du produit.
- B73 Dans certains contrats, la clause de réception prévoit que l'entité livre des produits au client pour mise à l'essai ou évaluation sans que le client s'engage à payer une contrepartie. Certains de ces contrats obligent le client à accepter le produit s'il ne le retourne pas avant une date précise. Dans ce cas, le produit n'a donc pas été fourni au client avant que ce dernier ne l'ait accepté ou que la date stipulée ne soit passée.

### Détermination du prix de transaction (paragraphe 35 à 49)

- B74 Le paragraphe 35 impose à l'entité de déterminer le prix de transaction. Pour ce faire, l'entité doit tenir compte de l'effet des éléments suivants :
- (a) contrepartie variable (paragraphe B75 à B77) ;
  - (b) recouvrabilité (paragraphe B78 à B80) ;
  - (c) valeur temps de l'argent (paragraphe B81 à B84) ; et
  - (d) contrepartie payable au client (paragraphe B85).

### Contrepartie variable

- B75 Le paragraphe 38 dispose que l'entité qui a rempli une obligation de prestation ne doit comptabiliser les produits des activités ordinaires que si le prix de transaction peut être raisonnablement estimé.
- B76 L'exemple qui suit présente une situation où une partie du montant total de la contrepartie ne peut être raisonnablement estimé.

#### Exemple 18 — Honoraires de gestion fondés sur un indice

Le 1<sup>er</sup> janvier, une entité conclut un contrat prévoyant la prestation de services de gestion de fonds pendant un an. Le client s'engage à payer un montant trimestriel fixe, plus 10 % de toute augmentation de valeur du fonds par rapport à un indice observable à la fin de l'année.

L'entité a conclu plusieurs contrats similaires par le passé. Cependant, elle détermine que son expérience n'est pas pertinente par rapport au contrat en cause parce que les circonstances entourant les contrats de ce type peuvent changer considérablement. Le montant de la contrepartie variable est très sensible aux facteurs externes (risque de marché), on ne s'attend pas à ce que l'incertitude soit levée avant la fin de l'année, et le nombre des montants de contrepartie possibles est élevé.

Jusqu'à la fin de l'année, le prix de transaction est donc limité au montant fixe de contrepartie.

- B77 L'exemple qui suit présente une situation où l'entité a l'expérience du type de contrat en cause et où cette expérience est pertinente par rapport au contrat.

<b>Exemple 19 — Services de conseil assortis d'une prime ou d'une pénalité liée à l'exécution</b>		
Un consultant conclut un contrat en vertu duquel il promet de fournir à un client, pendant six mois, des services de conseil en matière de contrôle des coûts. Le client promet pour sa part de payer 20 000 UM au début de chaque mois. Au terme du contrat, le consultant remboursera 10 000 UM au client ou aura droit à 10 000 UM supplémentaires, selon le niveau des économies de coûts.		
Le consultant a une vaste expérience du type de contrat en cause et cette expérience est pertinente par rapport au contrat. L'incertitude sera levée dans un délai relativement bref, le nombre de montants de contrepartie possibles n'est pas élevé et le montant de la contrepartie n'est pas très sensible aux facteurs externes (puisque'il est en grande partie déterminé par la performance du consultant). Donc, au moment de la prise d'effet du contrat, le consultant estime le prix de transaction en déterminant les montants de contrepartie possibles indiqués ci-dessous et leur degré de probabilité respectifs :		
Montants de contrepartie possibles	Probabilité	Contrepartie prévue
130 000 UM [(20 000 UM × 6) + 10 000 UM]	80 %	104 000 UM
110 000 UM [(20 000 UM × 6) – 10 000 UM]	20 %	22 000 UM
Prix de transaction à la prise d'effet du contrat		126 000 UM
Après trois mois, les circonstances changent et le consultant révisé son estimation des probabilités des montants de contrepartie possibles. Le prix de transaction change donc comme suit :		
Montants de contrepartie possibles	Probabilité	Contrepartie prévue
130 000 UM [(20 000 UM × 6) + 10 000 UM]	60 %	78 000 UM
110 000 UM [(20 000 UM × 6) – 10 000 UM]	40 %	44 000 UM
Prix de transaction après trois mois		122 000 UM
Au terme du contrat, le consultant reçoit la contrepartie supplémentaire de 10 000 UM.		
À la prise d'effet du contrat, le consultant affecte le prix de transaction de 126 000 UM à l'obligation de prestation consistant à fournir les services de conseil. Comme ceux-ci sont fournis uniformément durant les six mois, le consultant comptabilise 21 000 UM (126 000 UM ÷ 6 mois).		
Comme le client paie 20 000 UM par mois (1 000 UM de moins que les produits des activités ordinaires comptabilisés), le consultant comptabilise un actif sur contrat de 1 000 UM le premier mois pour refléter les produits des activités ordinaires comptabilisés en sus de la contrepartie à laquelle il a un droit inconditionnel. L'actif sur contrat augmentera pour atteindre 3 000 UM à la fin du troisième mois.		
Après trois mois, le prix de transaction estimatif diminue de 4 000 UM (126 000 UM – 122 000 UM). Du fait que la moitié de l'obligation de prestation a été remplie, (3 mois ÷ 6 mois), la moitié de la diminution de 4 000 UM du prix de transaction est affectée à l'obligation de prestation remplie. Donc, le consultant comptabilise des produits des activités ordinaires de 61 000 UM pour les trois premiers mois (122 000 UM × 3 mois ÷ 6 mois). L'actif sur contrat et les produits des activités ordinaires diminuent de 2 000 UM (la moitié de la diminution de 4 000 UM du prix de transaction) au moment du changement d'estimation.		
Au terme du contrat, le prix de transaction devient un montant certain de 130 000 UM. Par conséquent, le consultant comptabilise 8 000 UM (130 000 UM – 122 000 UM) en produits des activités ordinaires).		
Si le consultant n'avait pu faire une estimation raisonnable de la probabilité de chaque résultat possible pendant la durée du contrat, le prix de transaction n'aurait pas compris les montants incertains. Donc, le prix de transaction aurait été de 110 000 UM jusqu'à ce que l'incertitude soit levée.		

### Recouvrabilité

- B78 Dans le cas de nombreux contrats, l'effet du risque de crédit du client sur le prix de transaction est non significatif. L'entité évalue alors le prix de transaction au montant de la facture d'origine.

- B79 Par contre, dans le cas de certains autres contrats, même si les conditions énoncées au paragraphe 10 sont réunies, il existe une possibilité que le client ne paie pas la contrepartie pour des raisons autres qu'une non-exécution de la part de l'entité. Il peut s'agir de situations où l'entité conclut des contrats avec différents clients et s'attend à une défaillance de la part d'une certaine proportion d'entre eux, sans savoir lesquels exactement. Dans le cas de ces contrats, le paragraphe 43 impose à l'entité de réduire le montant de la contrepartie promise pour refléter la possibilité que la totalité ou une partie de cette contrepartie ne lui soit pas versée. Le prix de transaction doit donc refléter le montant de la contrepartie, pondéré en fonction des probabilités, qu'elle s'attend à recevoir du client. Si ce montant ne peut être raisonnablement estimé en application du paragraphe 38, l'entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires avant d'avoir encaissé le montant ou de pouvoir l'estimer raisonnablement.

**Exemple 20 — Risque de crédit du client**

Une entité conclut un contrat prévoyant la fourniture de marchandises au prix de 1 000 UM. Le paiement est exigible un mois après que les marchandises ont été fournies au client.

D'après son expérience des contrats présentant des caractéristiques similaires, l'entité évalue à 10 % la possibilité que le client ne paie pas la contrepartie. Le prix de transaction est donc de 900 UM [(90 % × 1 000 UM) + (10 % × 0 UM)]. Lorsque l'entité fournit les marchandises au client et remplit de ce fait son obligation de prestation, elle comptabilise une créance et des produits des activités ordinaires de 900 UM.

Après que l'entité lui a fourni les marchandises, le client voit sa situation financière se détériorer, et l'entité détermine que la créance a perdu 60 UM de plus. L'entité comptabilise cette dépréciation à titre de charge plutôt que de réduction des produits des activités ordinaires.

- B80 Si l'entité conclut un groupe de contrats similaires pour lesquels il lui faut ajuster la contrepartie promise afin de tenir compte du risque de crédit du client, elle peut comptabiliser les produits des activités ordinaires sur la base de chaque contrat, au montant de la facture. Elle ajuste ensuite l'évaluation initiale des créances et comptabilise une réduction des produits des activités ordinaires correspondante pour le groupe de contrats.

**Valeur temps de l'argent**

- B81 Le paragraphe 44 impose à l'entité d'ajuster le montant de la contrepartie promise pour tenir compte de la valeur temps de l'argent si le contrat prévoit une composante financement significative. Dans un contrat comportant une telle composante, le montant de la contrepartie promise se compose des deux éléments ci-dessous :
- (a) le prix de vente au comptant des biens ou des services au moment où ils sont fournis au client (dans l'hypothèse où ce montant ne fait l'objet d'aucune réduction convenue avec le client pour quelque raison) ; et
  - (b) la composante financement, soit les intérêts versés au client ou par celui-ci.
- B82 L'entité doit utiliser le taux d'actualisation qui serait reflété dans une transaction de financement distincte entre l'entité et le client. Ce taux reflète les caractéristiques de crédit des parties au contrat ainsi que toute sûreté réelle ou personnelle fournie par le client ou l'entité, ce qui pourrait inclure des biens transférés en vertu du contrat. L'entité peut être en mesure de déterminer ce taux en identifiant le taux d'actualisation qui permet de rendre le montant nominal de la contrepartie promise égal au prix de vente au comptant du bien ou du service.

- B83 L'exemple qui suit illustre la façon dont l'entité ajuste le montant de la contrepartie promise lorsque le client paie en retard.

**Exemple 21 — Client ayant un arriéré**

Une entité vend un produit à un client au prix de 10 000 UM. Le paiement est exigible deux ans après que le bien a été fourni au client. L'entité détermine que le taux d'actualisation d'une transaction de financement conclue entre les deux parties et ne comportant pas la fourniture d'autres biens ou services serait de 6 %. Lorsque l'entité fournit le produit au client, elle comptabilise des produits des activités ordinaires de 8 900 UM  $[10\,000\text{ UM} \div (1,06 \times 1,06)]$ . L'entité comptabilise ses droits inconditionnels à la contrepartie (et aux intérêts) conformément à IFRS 9 *Instruments financiers*.

- B84 L'exemple qui suit montre comment l'entité ajuste le montant de la contrepartie promise lorsque le client paie à l'avance.

**Exemple 22 — Client payant d'avance**

Une entité vend un produit à un client au prix de 8 000 UM. Le paiement est exigible un an avant que le bien soit fourni au client. Lorsqu'elle reçoit le paiement, l'entité comptabilise un passif sur contrat de 8 000 UM. L'entité détermine que le taux d'actualisation d'une transaction de financement conclue entre les deux parties et ne comportant pas la fourniture d'autres biens ou services serait de 10 %. Durant l'année qui précède la fourniture du produit au client, elle comptabilise des charges d'intérêts, et des augmentations de la valeur de l'obligation de prestation, d'un montant de 800 UM  $[(8\,000\text{ UM} \times 1,10) - 8\,000\text{ UM}]$ . Par conséquent, immédiatement avant que l'obligation de prestation soit remplie, la valeur comptable du passif sur contrat est de 8 800 UM (8 000 UM + 800 UM). L'entité comptabilise des produits des activités ordinaires de 8 800 UM lorsqu'elle fournit le produit au client.

**Contrepartie payable au client**

- B85 Lorsque l'entité paie une contrepartie au client, le paragraphe 48 lui impose de déterminer s'il s'agit d'une réduction du prix de transaction, d'un paiement pour un bien ou un service distinct, ou d'une combinaison des deux. L'exemple qui suit montre comment l'entité procède pour ce faire.

**Exemple 23 — Prime de référencement**

Une entité vend 1 000 unités d'un produit à un distributeur au prix de 10 000 UM. Elle paie en outre 1 000 UM au distributeur pour le référencement de son produit, ce qui couvre des services déterminés de stockage, de positionnement en magasin et de soutien technique. L'entité détermine, à la lumière de transactions similaires conclues sur le marché, que la juste valeur de ces services est de 600 UM.

L'entité doit évaluer si le paiement de 1 000 UM fait au client constitue une réduction du prix de transaction, un paiement pour un bien ou un service distinct, ou une combinaison des deux.

Bien que le référencement ne soit pas vendu séparément (c'est-à-dire sans les produits connexes), il s'agit d'un service distinct puisqu'il a une fonction distincte et génère une marge distincte. Donc, le paiement fait à ce titre au distributeur a pour effet que l'entité comptabilise une charge équivalant à la juste valeur du service (600 UM). Le solde de 400 UM (1 000 UM (paiement au distributeur) – 600 UM (juste valeur du service)) est porté en réduction du prix de transaction. L'entité comptabilise 9 600 UM (10 000 UM – 400 UM) en produits des activités ordinaires lorsque le distributeur obtient le contrôle des unités qu'il a achetées.

**Exemple 24 — Stimulant à la vente**

Un fabricant vend 1 000 unités d'un produit à un détaillant, au prix unitaire de 8 UM. Le détaillant revend ces unités directement aux clients au prix de 10 UM. Le fabricant émet des coupons donnant droit à une réduction de 1 UM qui sont distribués directement aux clients dans des journaux et des circulaires. Le détaillant honore les coupons, de sorte que les clients paient 10 UM l'unité sans coupon et 9 UM l'unité avec coupon. Le détaillant transmet tous les coupons au fabricant et reçoit 1 UM par coupon. Au moment où les unités sont fournies au détaillant, le fabricant conclut qu'il ne peut pas raisonnablement estimer le nombre de coupons qu'il aura à rembourser.

Le fabricant n'obtient pas de bien ou de service distinct en échange des coupons. Comme il ne peut raisonnablement estimer le nombre de coupons qu'il devra rembourser, le prix de transaction est de 7 000 UM (8 000 UM moins l'escompte maximal de 1 000 UM), en application des paragraphes 38 à 41. Si le fabricant émet les coupons avant de fournir les unités au client, il comptabilise 7 000 UM en produits des activités ordinaires lorsque les biens sont fournis au détaillant (conformément au paragraphe 49).

**Répartition du prix de transaction entre des obligations de prestation distinctes (paragraphes 50 à 53)**

- B86 Le paragraphe 50 impose à l'entité de répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation, proportionnellement au prix de vente spécifique (estimatif si nécessaire) du bien ou du service sous-jacent à chacune de ces obligations lors de la prise d'effet du contrat. Les indications qui suivent montrent comment l'entité répartit le prix de transaction lorsqu'elle donne au client l'option d'acquérir des biens ou des services supplémentaires et qu'il est établi que cette option constitue une obligation de prestation distincte comme il est expliqué aux paragraphes B24 à B26.
- B87 Souvent, le prix de vente spécifique d'une option permettant à un client d'acquérir des biens ou des services supplémentaires n'est pas directement observable et doit être estimé. L'estimation doit refléter la remise qu'obtiendrait le client lors de l'exercice de l'option, ajustée pour tenir compte des éléments ci-dessous :
- (a) toute réduction dont bénéficierait le client sans exercer l'option ; et
  - (b) la probabilité que l'option soit exercée.

**Exemple 25 — Estimation du prix de vente spécifique d'une option d'acquisition de biens ou de services supplémentaires**

Revenons à l'exemple 5. L'entité pourrait estimer le prix de vente spécifique du coupon de réduction comme suit.

L'entité estime que la probabilité que le client utilise le coupon est de 80 %, et que le client achètera en moyenne pour 50 UM de produits supplémentaires. Du fait que l'entité a l'intention d'offrir une réduction de 10 % à tous ses clients dans le cadre d'une promotion saisonnière, la remise de 40 % qu'obtiendrait le client sur présentation du coupon doit être réduite de 10 points de pourcentage et donc ramenée à 30 % pour refléter la valeur différentielle de la remise pour le client.

Le prix de vente spécifique du coupon de réduction estimé par l'entité est donc de 12 UM (50 UM (achat de produits supplémentaires, en moyenne) × 80 % (probabilité d'exercice de l'option)).

Si le prix de vente spécifique du produit A est de 100 UM, l'entité affecte au coupon de réduction 10,7 UM  $\{100 \text{ UM} \times [12 \div (12 + 100)]\}$  du prix de transaction de 100 UM.



**Exemple 26 — Programme de fidélisation de la clientèle**

Une entité s'est dotée d'un programme de fidélisation de la clientèle selon lequel le client obtient un point de fidélité par tranche de 10 UM d'achats. Chaque point peut être échangé contre une remise de 1 UM sur tout achat futur. Au cours d'une période de présentation de l'information financière, les clients achètent pour 100 000 UM de produits et gagnent 10 000 points échangeables lors d'achats futurs. Le prix de vente spécifique des produits achetés est de 100 000 UM. L'entité s'attend à ce que 9 500 points soient échangés. Compte tenu de cette probabilité, elle estime que le prix de vente spécifique d'un point est de 0,95 UM (soit 9 500 UM pour l'ensemble des points).

Les points confèrent au client un droit significatif qui ne lui serait pas accordé en l'absence de contrat. L'entité conclut donc que les points représentent une obligation de prestation distincte.

L'entité répartit le prix de transaction entre le produit et les points sur la base du prix de vente spécifique relatif, comme suit :

Produit	91 324 UM	(100 000 UM × 100 000 UM ÷ 109 500 UM)
Points	8 676 UM	(100 000 UM × 9 500 UM ÷ 109 500 UM)

À la date de clôture, 4 500 points ont été échangés, et l'entité s'attend à ce que, en tout, 9 500 points soient échangés. L'entité comptabilise 4 110 UM [(4 500 points ÷ 9 500 points) × 8 676 UM] en produits des activités ordinaires.

Au cours de la deuxième période de présentation de l'information financière, 4 000 points sont échangés (pour un cumul de 8 500). L'entité s'attend maintenant à ce que, en tout, 9 700 points soient échangés. Les produits des activités ordinaires cumulatifs comptabilisés par l'entité se chiffrent à 7 603 UM [(8 500 ÷ 9 700) × 8 676 UM]. L'entité a comptabilisé 4 110 UM dans la première période de présentation de l'information financière, de sorte qu'elle comptabilise 3 493 UM (7 603 UM – 4 110 UM) dans la deuxième.

Au cours de la troisième période de présentation de l'information financière, 1 200 points supplémentaires sont échangés (pour un cumul de 9 700). L'entité ne s'attend pas à ce que d'autres points soient échangés. Elle a déjà comptabilisé 7 603 UM en produits des activités ordinaires, de sorte qu'elle comptabilise les produits des activités ordinaires restants, soit 1 073 UM (8 676 UM – 7 603 UM).

B88 Lorsqu'un client a l'option d'acquérir des biens ou services supplémentaires, que cette option lui confère un droit significatif et que les biens ou services sont :

- (a) semblables aux biens ou services initiaux visés par le contrat, et
- (b) fournis conformément aux conditions énoncées dans le contrat initial,

l'entité peut, plutôt que d'estimer le prix de vente spécifique de l'option, adopter une solution pratique consistant à affecter le prix de transaction aux biens ou services offerts en option, sur la base des biens ou services qu'elle s'attend à fournir et de la contrepartie correspondante attendue. En général, les options de ce type ont trait à des reconductions de contrats.

**Exemple 27 — Services de maintenance avec option de reconduction**

Une entité conclut 100 contrats prévoyant la prestation de services de maintenance pendant un an pour 1 000 UM par contrat. À la fin de l'année, chaque client a l'option de reconduire le contrat pour une deuxième année moyennant 1 000 UM de plus. Les clients qui s'en prévalent se voient en outre accorder une option de reconduction pour une troisième année aux conditions du contrat initial.

L'entité estime que l'option de reconduction confère un droit significatif au client, parce qu'elle s'attend à une augmentation graduelle des travaux de maintenance effectués chaque année pour les clients qui reconduisent le contrat. Une partie du paiement de 1 000 UM de la première année constitue un paiement anticipé non remboursable au titre des services à fournir dans une année subséquente. L'option représente donc une obligation de prestation distincte.

L'option de reconduction vise la poursuite des services de maintenance, et ceux-ci sont fournis aux conditions stipulées dans le contrat initial. Donc, au lieu de déterminer directement le prix de vente spécifique des options de reconduction, l'entité peut répartir le prix de transaction en déterminant la contrepartie qu'elle s'attend à recevoir en échange de tous les services qu'elle s'attend à fournir.

L'entité s'attend à ce que 90 % des clients reconduisent leur contrat à la fin de la première année et à ce que 90 % de ceux-ci le reconduisent à la fin de la deuxième année.

L'entité détermine le montant à affecter à l'option au terme de la première et de la deuxième année comme suit.

Le montant de contrepartie attendu de chaque contrat reconduit deux fois est de 2 710 UM [1 000 UM + (90 % × 1 000 UM) + (90 % × 90 % × 1 000 UM)]. L'entité détermine que la méthode qui reflète de façon optimale la fourniture des services au client consiste à comptabiliser les produits des activités ordinaires sur la base des coûts engagés par rapport au coût total prévu. Pour un contrat reconduit deux fois et s'étalant donc sur trois ans, les coûts estimatifs pour les années 1 à 3 sont :

An 1	600 UM
An 2	750 UM
An 3	1 000 UM

En conséquence, les produits des activités ordinaires afférents à chaque contrat sont comptabilisés comme suit :

	Coûts prévus, ajustés en fonction de la probabilité de reconduction		Répartition de la contrepartie attendue	
An 1	600 UM (600 UM × 100 %)	780 UM	(600 UM + 2 085 UM × 2 710 UM)	
An 2	675 UM (750 UM × 90 %)	877 UM	(675 UM + 2 085 UM × 2 710 UM)	
An 3	810 UM (1 000 UM × 81 %)	1 053 UM	(810 UM + 2 085 UM × 2 710 UM)	
	<u>2 085 UM</u>	<u>2 710 UM</u>		

Donc, à la fin de la première année, l'entité affecte à l'option 22 000 UM sur la contrepartie reçue [100 000 UM de trésorerie moins 78 000 UM (780 UM × 100) de produits des activités ordinaires comptabilisés].

L'entité affecte 24 300 UM à l'option à la fin de la deuxième année [190 000 UM de trésorerie cumulée moins 165 700 UM (78 000 UM + 877 UM × 100) de produits des activités ordinaires cumulés comptabilisés].

**Coûts du contrat (paragraphe 57 à 63)**

- B89 Le paragraphe 57 prévoit que, si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat ne donnent pas naissance à un actif comptabilisable en vertu d'une autre IFRS (par exemple un élément des stocks, une immobilisation corporelle ou un logiciel constituant une immobilisation incorporelle), l'entité doit comptabiliser un actif si certains critères précis sont remplis.
- B90 L'exemple qui suit montre comment l'entité applique cette disposition.

**Exemple 28 — Services externalisés avec activités de mise en route**

Une entité conclut un contrat d'externalisation prévoyant la prise en charge du centre informatique d'un client pour une période de cinq ans. Elle a dû engager des coûts de 10 000 UM à titre de commission sur vente pour obtenir le contrat. Avant la prestation des services, elle conçoit et construit une plate-forme technologique qui interface avec le système du client. Cette plate-forme n'est pas transférée au client.

Le client promet de payer une redevance fixe de 20 000 UM par mois.

Les coûts de 10 000 UM pour l'obtention du contrat sont passés en charges lorsque engagés.

Les coûts initiaux engagés pour la mise en route de la plate-forme technologique se détaillent comme suit :

Services de conception	40 000 UM
Matériel et logiciels	210 000 UM
Migration et tests	100 000 UM
Total	<u>350 000 UM</u>

Les coûts initiaux de mise en route sont pour l'essentiel liés aux activités d'exécution du contrat mais ils ne donnent pas lieu à la fourniture de biens ou de services au client. L'entité les comptabilise comme suit :

- (a) coût du matériel – conformément à IAS 16 *Immobilisations corporelles* ;
- (b) coût des logiciels – conformément à IAS 38 *Immobilisations incorporelles* ;
- (c) coûts de conception, de migration et de tests – l'inscription de ces coûts à l'actif en application du paragraphe 57 est envisagée. Tout actif ainsi comptabilisé serait amorti sur la période de fourniture des services externalisés.

## Présentation (paragraphes 64 à 68)

- B91 Le paragraphe 64 précise que, lorsque l'une ou l'autre partie à un contrat s'est acquittée de ses obligations, l'entité présente le contrat dans l'état de la situation financière soit comme un actif sur contrat, soit comme un passif sur contrat. Le paragraphe 66 indique que l'entité doit présenter un droit inconditionnel à une contrepartie comme une créance. L'exemple qui suit illustre ces dispositions.

<b>Exemple 29 — Présentation</b>		
<i>Dans chacune des situations ci-dessous, l'entité détermine que les effets du risque de crédit du client et de la valeur temps de l'argent ne sont pas significatifs.</i>		
<i>Situation 1 : créance</i>		
Le 1 <sup>er</sup> janvier, une entité conclut un contrat prévoyant la fourniture d'un produit au client le 31 mars. En vertu du contrat, le client est tenu de payer la contrepartie de 1 000 UM le 30 avril. L'entité fournit le produit à la date prévue.		
Au moment où l'entité remplit l'obligation de prestation, le 31 mars, et qu'elle obtient un droit inconditionnel à la contrepartie :		
Dt créances	1 000 UM	
Ct produits des activités ordinaires		1 000 UM
Sur réception du paiement :		
Dt trésorerie	1 000 UM	
Ct créances		1 000 UM
<i>Situation 2 : passif sur contrat et créance</i>		
Le 1 <sup>er</sup> janvier, une entité conclut un contrat prévoyant la fourniture d'un produit au client le 31 mars. En vertu du contrat, le client est tenu de payer la contrepartie de 1 000 UM à l'avance, le 31 janvier. Le contrat ne peut pas être résilié. Le client paie le 15 février, et l'entité lui fournit le produit à la date prévue.		
Au moment où l'entité obtient un droit inconditionnel à la contrepartie, le 31 janvier :		
Dt créances	1 000 UM	
Ct passifs sur contrats		1 000 UM
Sur réception du paiement le 15 février :		
Dt trésorerie	1 000 UM	
Ct créances		1 000 UM
Au moment où l'obligation de prestation est remplie, le 31 mars :		
Dt passifs sur contrats	1 000 UM	
Ct produits des activités ordinaires		1 000 UM
Si le contrat était résiliable, l'entité ne passerait pas l'écriture comptable du 31 janvier, parce qu'elle n'aurait pas un droit inconditionnel à la contrepartie. Elle comptabiliserait plutôt la trésorerie et le passif sur contrat le 15 février.		
<i>suite...</i>		

... suite

**Exemple 29 — Présentation***Situation 3 : actif sur contrat et créance*

Le 1<sup>er</sup> janvier, une entité conclut un contrat prévoyant la fourniture des produits X et Y à un client. Le contrat stipule que le paiement de la livraison du produit X est subordonné à la livraison du produit Y. Autrement dit, la contrepartie de 1 000 UM n'est exigible qu'une fois que l'entité a fourni le produit X et le produit Y au client. L'entité n'a donc pas de droit inconditionnel à la contrepartie (une créance) avant d'avoir fourni ces deux produits au client.

L'entité identifie des obligations de prestation distinctes pour les produits X et Y et affecte 400 UM au produit X et 600 UM au produit Y, sur la base de leurs prix de vente spécifiques.

Au moment où l'entité remplit l'obligation de prestation consistant à fournir le produit X :

Dt actifs sur contrats	400 UM	
Ct produits des activités ordinaires		400 UM

Au moment où l'entité remplit l'obligation de prestation consistant à fournir le produit Y :

Dt créances	1 000 UM	
Ct actifs sur contrats	400 UM	
Ct produits des activités ordinaires		600 UM

**Informations à fournir (paragraphe 69 à 83)**

- B92 Le paragraphe 72 impose à l'entité de présenter et fournir les informations d'une manière qui fasse le lien avec les informations fournies conformément à d'autres IFRS. L'exemple qui suit montre une façon de se conformer à cette disposition.

**Exemple 30 — Lien avec les informations fournies en vertu d'autres IFRS**

Une entité a défini trois secteurs opérationnels, correspondant aux zones géographiques A, B et C, en application d'IFRS 8 *Secteurs opérationnels*.

L'entité décide que la meilleure façon de fournir l'information exigée au paragraphe 78 concernant la période au cours de laquelle elle prévoit s'acquitter des obligations de prestation qui lui restent à remplir consiste à la montrer par type de clients, comme suit :

	Secteur public	Secteur privé
Dans un an ou moins	X	X
Dans plus d'un an, mais dans deux ans ou moins	X	X
Dans plus de deux ans, mais dans trois ans ou moins	X	–
Dans plus de trois ans	X	–
Total	X	X

L'entité fournit des informations supplémentaires pour expliquer le lien entre cette information et celles qui sont exigées par IFRS 8 de la façon suivante :

Les contrats avec le secteur public représentent respectivement 65 % et 25 % des produits des activités ordinaires des secteurs opérationnels A et C. Pour le secteur opérationnel B, les contrats avec le secteur public ne sont pas significatifs.

- B93 Le paragraphe 81 impose à l'entité de fournir des informations sur les jugements portés, et sur les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente norme [en projet]. L'entité doit fournir des informations quantitatives et des informations qualitatives afin d'aider les utilisateurs à évaluer l'incidence potentielle de ces jugements sur les produits des activités ordinaires et les flux de trésorerie provenant des contrats conclus avec les clients.
- B94 L'exemple qui suit montre une façon de fournir les informations sur les jugements portés par l'entité pour l'application de la présente norme [en projet].

**Exemple 31 — Données et hypothèses utilisées pour estimer les prix de vente spécifiques**

L'entité estime à 100 UM le prix de vente spécifique du droit de mise à niveau du logiciel obtenu à l'achat du produit X. Le droit de mise à niveau du logiciel est inclus dans le contrat mais n'est pas vendu séparément. Pour estimer le prix de vente spécifique de ce droit, l'entité a pris en compte les prix qu'elle demande pour les droits de mise à niveau offerts avec le produit Y, ainsi que ses pratiques historiques de tarification, notamment le rapport entre les prix de vente des mises à niveau et les prix des produits correspondants.

- B95 Dans certains cas, il peut être relativement facile pour une entité de fournir des informations quantitatives au sujet des données et des hypothèses utilisées ainsi que de leur incidence sur le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés et sur le moment où ils sont comptabilisés.
- B96 Dans d'autres cas, il peut être impossible de fournir des informations quantitatives au sujet des données et des hypothèses utilisées ainsi que de leur incidence sur le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés et sur le moment où ils sont comptabilisés, à cause du nombre de produits ou de services pour lesquels il faudrait des prix estimatifs. En pareils cas, l'entité décrit ses méthodes, ses données de base, ses hypothèses et ses estimations. Elle peut notamment :
- (a) indiquer l'origine des données de base (par exemple, données de marché observables, chiffres produits en interne, ou combinaison des deux) ;
  - (b) indiquer la fréquence de mise à jour des données de base et des hypothèses, et la date de la plus récente mise à jour ; et
  - (c) décrire comment l'expérience passée et les circonstances actuelles sont prises en comptes dans l'élaboration des estimations et des hypothèses.

## Annexe C

### Amendements apportés à d'autres normes

La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].

La présente annexe décrit les amendements que le Conseil prévoit apporter à d'autres normes lorsqu'il finalisera IFRS X *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients*.

Norme	Description de l'amendement
<ul style="list-style-type: none"> <li>De façon générale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sauf indication contraire, les références à IAS 18 <i>Produits des activités ordinaires</i> et IAS 11 <i>Contrats de construction</i> sont remplacées par une référence à IFRS X [en projet] <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i>.</li> <li>Sauf indication contraire, les références à IAS 18 et à IAS 11 sont remplacées par une référence à IFRS X [en projet].</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 1 <i>Présentation des états financiers</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Modification des références aux dispositions existantes d'IAS 18 visant la comptabilisation des produits des activités ordinaires, à des fins de concordance avec les propositions de l'exposé-sondage.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 2 <i>Stocks</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Suppression du paragraphe 19 portant sur le «coût des stocks d'un prestataire de services» et de la référence correspondante au paragraphe 8. Ce coût serait comptabilisé selon les dispositions du paragraphe 57 de IFRS X [en projet] <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i>.</li> <li>Suppression de l'exclusion des actifs générés par des «contrats de construction» du champ d'application.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 36 <i>Dépréciation d'actifs</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Modification de l'exclusion du champ d'application visant les «actifs générés par des contrats de construction», remplacée par l'exclusion des «actifs prenant naissance selon le paragraphe 57 de IFRS X [en projet] <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i>».</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 37 <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Modification de l'exclusion du champ d'application visant les provisions résultant de «contrats de construction», remplacée par l'exclusion des provisions prenant naissance selon «le paragraphe 54 de IFRS X [en projet] <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i>».</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 38 <i>Immobilisations incorporelles</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ajout d'une exclusion du champ d'application visant les actifs sur contrats qui entrent dans le champ d'application de IFRS X [en projet] <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i>.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 40 <i>Immeubles de placement</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Suppression de l'exclusion du champ d'application énoncée au paragraphe 9(b) visant les éléments qui constituent «un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers».</li> </ul>

- IAS 16 *Immobilisations corporelles* • Modification des dispositions visant la date de sortie et l'évaluation de la contrepartie, à des fins de concordance avec les propositions de l'exposé-sondage.
- IAS 38 *Immobilisations incorporelles* • De ce fait, l'entité décomptabiliserait un actif entrant dans le champ d'application d'IAS 16, 38 ou 40 lors de l'obtention du contrôle de l'actif par l'acheteur, et comptabiliserait à cette date un profit ou une perte d'un montant égal à la différence entre le prix de transaction et la valeur comptable de l'actif. Le prix de transaction serait limité aux montants qui peuvent être raisonnablement estimés à la date de transfert.
- IAS 40 *Immeubles de placement*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* • Modification des références à l'amortissement cumulé comptabilisé conformément à IAS 18, à des fins de concordance avec les propositions de l'exposé-sondage\*.
- IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*
- IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*
- IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* • Déplacement, vers la norme pertinente sur les instruments financiers, des exemples accompagnant IAS 18 et portant sur la détermination des honoraires pour services financiers qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif.
- IFRS 9 *Instruments financiers*
- IFRS 4 *Contrats d'assurance* • Modifications des références aux dispositions visant la comptabilisation des produits et les informations à fournir, à des fins de concordance avec les propositions de l'exposé-sondage.
- IFRIC 12 *Accords de concession de services* • Modification des références aux dispositions d'IAS 18 visant la comptabilisation des produits, à des fins de concordance avec les propositions de l'exposé-sondage.

---

\* Le projet de modification d'IAS 37 pourrait aussi entraîner une modification de ce paragraphe.



