



MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

**25. IFRS 15 : PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES
TIRÉS DE CONTRATS CONCLUS AVEC DES CLIENTS**

OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION

1. Introduction

Fin mai 2014, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) a publié une nouvelle norme, IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients*, qui remplace IAS 11, *Contrats de construction*, IAS 18, *Produits des activités ordinaires*, IFRIC 13, *Programmes de fidélisation de la clientèle*, IFRIC 15, *Contrats de construction de biens immobiliers*, IFRIC 18, *Transferts d'actifs provenant de clients*, et SIC 31, *Produits des activités ordinaires - Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

IFRS 15 est l'aboutissement d'un projet de convergence commencé en 2002 par l'IASB et le *Financial Accounting Standards Board* (FASB) des États-Unis. Un document de travail publié en 2008 a été suivi par un premier exposé-sondage en 2010, et par un deuxième en 2011. IFRS 15 dans sa version définitive est presque entièrement en convergence avec les USGAAP, les principales différences avec ces derniers ayant trait aux informations à fournir aux périodes intermédiaires, au seuil de recouvrabilité pour les contrats et au calendrier d'adoption. Les deux conseils ont également mis sur pied un groupe conjoint de ressources pour faciliter la transition qui les aidera, au fur et à mesure, à résoudre tout problème de diversité dans la pratique et à répondre aux questions liées à la mise en œuvre. Ils pourraient donc publier des directives ou des interprétations supplémentaires avant l'entrée en vigueur d'IFRS 15 en 2018.

IFRS 15 repose sur un modèle en cinq étapes permettant de déterminer à quel moment les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés ainsi que leur montant. Selon ce modèle, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés lorsqu'une entité transfère le contrôle des biens ou des services à un client (ou à mesure qu'elle le transfère). Les produits des activités ordinaires sont comptabilisés à un moment précis ou progressivement, selon que certaines conditions sont remplies ou non.

IFRS 15 fournit également des indications détaillées sur l'application, notamment au sujet des garanties et des licences. Elle fournit en outre des indications sur des sujets qui ne sont pas traités dans les autres normes comptables, comme le moment auquel les coûts liés à l'obtention ou à l'exécution d'un contrat doivent être capitalisés.

IFRS 15 améliore les obligations d'information en y ajoutant de nouvelles exigences sur la fourniture d'informations qualitatives et quantitatives. Les nouvelles informations visent à faire connaître aux utilisateurs des états financiers la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant de contrats conclus avec des clients.

IFRS 15 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018. L'adoption anticipée est permise.

2. Objectif

L'objectif d'IFRS 15 est d'établir les principes que l'entité doit appliquer pour présenter des informations utiles aux utilisateurs des états financiers concernant la nature, 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.

Pour satisfaire à cet objectif, IFRS 15 pose comme principe fondamental que l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à montrer quand les biens ou les services promis aux clients sont fournis, et à quel montant de contrepartie l'entité s'attend à avoir droit en échange de ces biens ou services.

L'entité doit tenir compte des conditions du contrat et de tous les faits et circonstances pertinents lorsqu'elle applique IFRS 15.

L'entité doit appliquer IFRS 15, y compris les mesures de simplification dont elle se prévaut, le cas échéant, de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.

IFRS 15 vise le traitement comptable applicable à un contrat individuel conclu avec un client. Par mesure de simplification, l'entité peut toutefois appliquer IFRS 15 à un portefeuille de contrats (ou d'obligations de prestation) présentant des caractéristiques similaires si elle peut raisonnablement s'attendre à ce que les effets sur les états financiers de l'application d'IFRS 15 au portefeuille ne diffèrent pas de manière significative des effets que produirait l'application d'IFRS 15 à chacun des contrats (ou à chacune des obligations de prestation) composant ce portefeuille. Lorsqu'elle comptabilise un portefeuille, l'entité doit utiliser des estimations et des hypothèses qui reflètent la taille et la composition du portefeuille.

3. Champ d'application

L'entité doit appliquer IFRS 15 à tous les contrats conclus avec des clients et prévoyant la fourniture de biens ou de services, à l'exception de ce qui suit :

- Les contrats de location entrant dans le champ d'application d'IFRS 16, Contrats de location ;
- Les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4, Contrats d'assurance ;
- Les instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application d'IFRS 9, Instruments financiers, d'IFRS 10, États financiers consolidés, d'IFRS 11, Partenariats, d'IAS 27, États financiers individuels et d'IAS 28, Participations dans des entreprises associées et des coentreprises ;
- Les échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels.

Par exemple, IFRS 15 ne s'applique pas à un contrat conclu entre deux sociétés pétrolières qui conviennent d'échanger du pétrole afin de répondre en temps voulu aux besoins de leurs clients en différents endroits donnés.

L'entité doit appliquer IFRS 15 à un contrat (non exclu de son champ d'application) seulement si l'autre partie au contrat est un client.

Un client est une partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir, en échange d'une contrepartie, des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité.

L'autre partie au contrat n'est pas un client si, par exemple, elle a conclu un contrat avec l'entité en vue de participer à une activité ou à un processus dont les risques et les avantages sont partagés par les parties au contrat (comme dans le cas d'un accord de collaboration visant le développement d'un actif) et non en vue d'obtenir un extrant des activités ordinaires de l'entité. On appelle souvent ce type de contrat une « entente de collaboration ». Dans ce cas, l'entité devra évaluer si l'autre entité est son « client » afin de déterminer si les opérations avec celle-ci entrent dans le champ d'application d'IFRS 15.

Il n'est pas rare que deux entreprises du secteur minier collaborent afin d'aménager et d'exploiter une mine. Lorsque ces collaborations prennent la forme d'une coentreprise ou d'une entreprise commune, elles entrent dans le champ d'application de l'IFRS 11.

La comptabilisation des produits d'intérêts ou des dividendes n'entre pas dans le champ d'application d'IFRS 15.

Lorsque certaines prestations d'un contrat à obligations de prestations (livrables) multiples entrent dans le champ d'application d'autres IFRS (IFRS 16, IFRS 4, IFRS 9, etc.), les dispositions concernant la séparation et l'évaluation initiale de ces autres IFRS sont appliquées en premier lieu et le montant résiduel est attribué aux livrables entrant dans le champ d'application d'IFRS 15. Si les autres IFRS ne précisent pas la façon de procéder à la séparation ou à l'évaluation initiale, les dispositions d'IFRS 15 s'appliquent.

Par exemple, dans un contrat renfermant des éléments de location et de service, la composante de location serait traitée conformément aux prescriptions d'IFRS 16, et l'élément de service serait traité conformément aux prescriptions d'IFRS 15.

Les entreprises du secteur des services aux champs pétrolifères concluent fréquemment des contrats pour la location de matériel de forage et d'extraction du pétrole. Ces accords peuvent comprendre un contrat de location et, par conséquent, la composante de location entrerait dans le champ d'application d'IFRS 16.

4. Principales différences entre IFRS 15 et les deux normes IAS 18 et IAS 11

Les principales différences entre IFRS 15 et les deux normes IAS 18, *Produits des activités ordinaires*, et IAS 11, *Contrats de construction*, sont résumées ci-après.

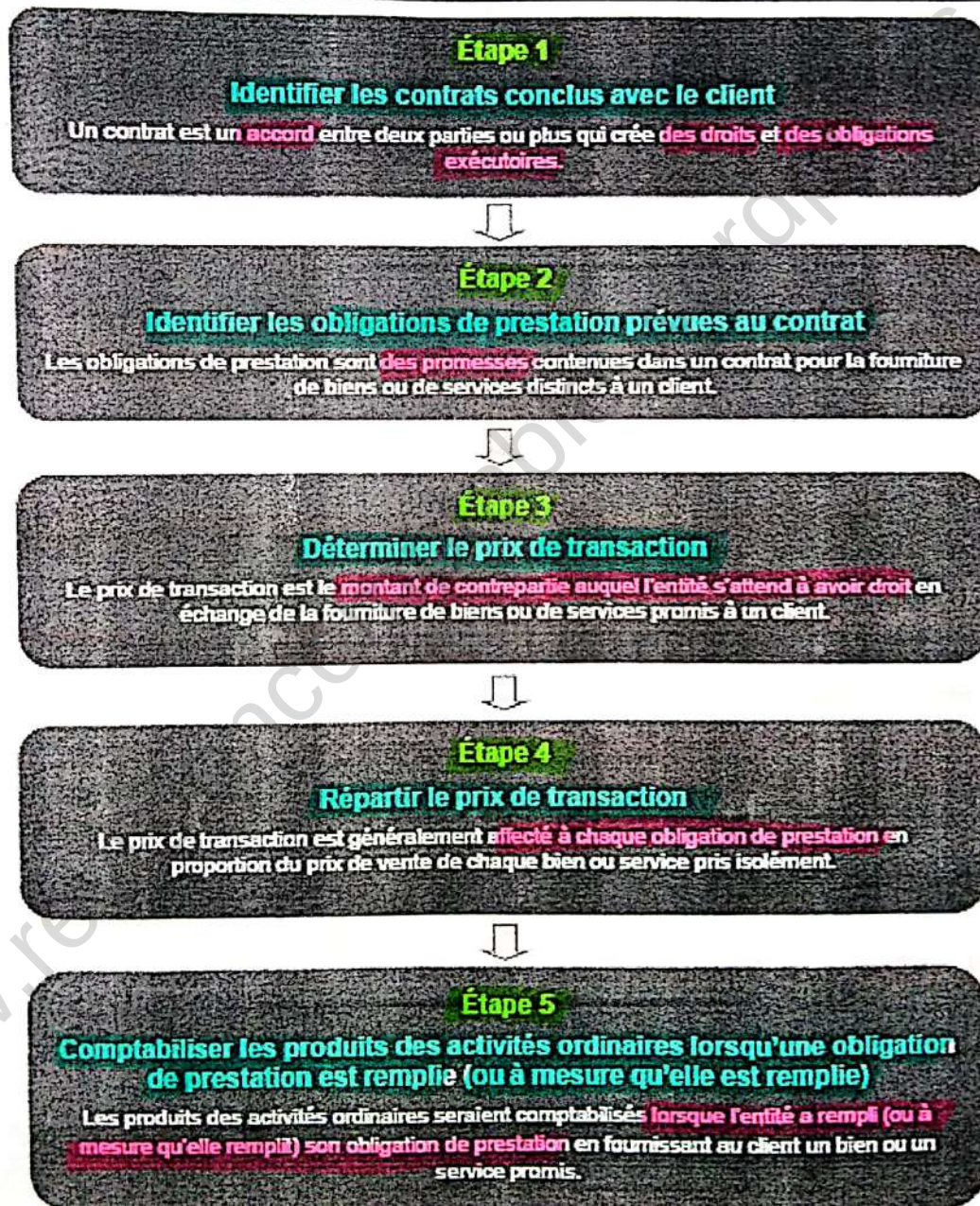
- IFRS 15 instaure un nouveau modèle en cinq étapes pour déterminer à quel moment les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés ainsi que leur montant.
- Le modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires, qui était auparavant axé sur le transfert des risques et des avantages inhérents à la propriété (IAS 18), repose maintenant sur le transfert du contrôle (IFRS 15).
- IFRS 15 est plus stricte et plus complexe que les indications existantes sur les produits des activités ordinaires. Elle renferme des indications d'application sur diverses questions :
 - la contrepartie variable ;
 - les garanties ;
 - l'entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire ;
 - les biens ou services supplémentaires offerts au client en option ;
 - les droits non exercés par les clients ;
 - les frais initiaux non remboursables ;
 - les licences ;
 - les accords de rachat ;
 - la composante financement importante ;
 - les accords de ventes à livrer.
- IFRS 15 exige que les produits des activités ordinaires soient comptabilisés progressivement ou à un moment précis, ce qui peut avoir une incidence sur le calendrier de comptabilisation au moment de l'application d'IFRS 15 par rapport à IAS 18 et IAS 11. Les entités qui comptabilisent actuellement les produits des activités ordinaires au moyen de la méthode à l'avancement ou de la méthode de l'avancement des travaux devront réévaluer si ces produits devront être comptabilisés progressivement ou à un moment précis. Les entités qui comptabilisent actuellement les produits des activités ordinaires à un moment précis pourraient devoir comptabiliser ces produits progressivement pour remplir les nouvelles conditions.

Progressivement / à un moment précis

- IFRS 15 fournit des indications plus détaillées sur la fourniture de biens ou de services distincts. Par conséquent, les biens et les services qui étaient auparavant groupés aux termes d'IAS 18 pourraient maintenant être séparés et comptabilisés à titre d'obligations de prestation distinctes selon IFRS 15.
- IFRS 15 fournit des indications sur le moment où les coûts liés à l'obtention et à l'exécution d'un contrat peuvent être capitalisés.
- IFRS 15 renferme beaucoup plus d'obligations d'information qu'IAS 18 et IAS 11.

5. Aperçu du modèle en cinq étapes

Lorsqu'il a été déterminé qu'un contrat entre dans le champ d'application d'IFRS 15, les cinq étapes décrites ci-après seraient suivies pour comptabiliser le contrat.



ÉTAPE 1 - IDENTIFIER LES CONTRATS CONCLUS AVEC LE CLIENT

Un contrat est un accord entre deux parties ou plus qui crée des droits et des obligations exécutoires (qui sont une affaire de droit).

Un contrat qui entre dans le champ d'application d'IFRS 15 doit remplir les conditions suivantes :

- Toutes les parties au contrat l'ont approuvé et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives ;
- Les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir peuvent être identifiés ;
- Les conditions de paiement peuvent être identifiées ;
- Le contrat a une substance commerciale (c.-à-d. que l'entité s'attend à ce qu'il cause une modification du calendrier ou du montant de ses flux de trésorerie futurs ou du risque qui leur est associé) ;
- Il est probable (c.-à-d. plus probable qu'improbable) que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services.

* L'évaluation de la recouvrabilité est une étape importante dans la détermination de la validité d'un contrat. Pour procéder à cette évaluation, l'entité ne doit tenir compte que de la capacité et de l'intention du client de payer le montant de contrepartie lorsque l'entité s'attend à y avoir droit.

* Le montant auquel l'entité s'attend à avoir droit peut être inférieur au prix stipulé dans le contrat si la contrepartie est variable du fait d'une concession sur le prix accordé au client.

Si le contrat ne remplit pas les conditions au moment de sa passation, l'entité est tenue de le réévaluer chaque période de présentation de l'information financière afin de déterminer s'il remplit les conditions ultérieurement.

Si le contrat ne remplit pas les conditions et qu'une contrepartie est reçue du client, l'entité ne doit la comptabiliser en produits des activités ordinaires que si l'une des situations suivantes se produit :

- L'entité n'a plus d'obligation de prestation, et la totalité, ou la quasi-totalité, de la contrepartie promise a été reçue et est non remboursable ;
- Il y a résiliation du contrat, et la contrepartie reçue est non remboursable.

La contrepartie reçue doit être comptabilisée comme un passif jusqu'à ce que l'une des situations énoncées ci-dessus se produise ou jusqu'à ce que les conditions soient remplies.

La rédaction d'un écrit n'est pas obligatoire ; le contrat peut être verbal ou découler implicitement des pratiques commerciales.

L'exigence d'une « substance commerciale » permet d'exclure les contrats d'échange de biens ou de services sans contrepartie monétaire, comme par exemple quand deux sociétés pétrolières échangent deux stocks de pétrole identiques situés dans des endroits différents ; ou lorsque deux entités font chacune la publicité de l'autre sur leur site Internet sans que cela donne lieu à un paiement par l'une d'entre elles.

IFRS 15 précise qu'il n'existe pas encore de contrat (et donc qu'aucun produit ne doit être comptabilisé) tant que l'entité n'a fourni aucun des biens ou services promis au client, qu'elle n'a pas reçu de contrepartie et n'a pas de droit à en recevoir. Il en résulte que les avances et acomptes reçus ne doivent pas être enregistrés en produits, mais dans les passifs de l'entité.

1) Accord de consignation

L'entité ne doit pas non plus comptabiliser de produits lorsqu'elle livre des biens à un tiers (par exemple un distributeur) dans le cadre d'un accord de consignation.

Un tel accord existe dans chacune des situations suivantes :

- Le bien livré reste sous le contrôle de l'entité jusqu'à ce qu'il soit vendu par le distributeur ;
- L'entité peut exiger que le bien lui soit rendu ou transféré à un tiers (par exemple un autre distributeur) ;
- Le distributeur n'a pas l'obligation de payer le bien.

2) Regroupement de contrats

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

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

3) Modification de contrat (modification de prestations)

↗ Étendu
↘ Prix
ou les deux

Une modification de contrat (également appelée « ordre de modification », « variation » ou « amendement ») découle d'un changement qui touche l'étendue du contrat, son prix, ou les deux. Une modification est assujettie à l'approbation des parties au contrat et n'entre habituellement en vigueur que lorsque cette approbation est obtenue. Elle peut se faire par écrit ou verbalement, ou découler implicitement des pratiques commerciales habituelles.

Le schéma ci-dessous présente les cas où il peut y avoir modification de contrat, même si aucune approbation n'a été obtenue :

Les parties sont en désaccord quant au changement touchant l'étendue du contrat, son prix, ou les deux.

Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer si les modifications ont force exécutoire.

Les parties ont approuvé les changements touchant l'étendue, mais elles n'ont pas encore convenu du prix.

Le changement concernant le prix de transaction peut être estimé conformément aux indications portant sur la contrepartie variable contenues à l'étape 3 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Les modifications de contrat peuvent être comptabilisées de l'une des façons suivantes :

- Modifs contrat*
- 1) la création d'un **contrat distinct** ;
 - 2) la **résiliation du contrat initial et la création d'un nouveau contrat** ;
 - 3) la **modification du contrat existant** ;
 - 4) **une combinaison des points 2) et 3).**

➤ **Contrat distinct**

Une modification est comptabilisée comme un contrat distinct lorsque **les deux conditions suivantes** sont réunies :

- Il y a un **élargissement de l'étendue du contrat** du fait de l'ajout de biens ou de services qui sont **distincts** ; *Obligation de prestation distincte*
- Le **prix du contrat augmente d'un montant** qui reflète le prix de vente spécifique des biens ou des services additionnels, y compris tout ajustement approprié apporté à ce prix pour tenir compte des circonstances pertinentes entourant la modification.

Le nouveau contrat distinct est comptabilisé en appliquant de manière prospective le modèle en cinq étapes de traitement des produits des activités ordinaires. Le contrat initial continue d'être comptabilisé au moyen du modèle en cinq étapes de traitement des produits des activités ordinaires.

Le prix de vente spécifique est le prix auquel un bien ou un service serait vendu séparément. La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable du bien ou du service vendu séparément par une entité dans des circonstances et à des clients similaires. Le prix contractuel ou le prix de catalogue peut être le prix de vente spécifique, mais on ne doit pas présumer qu'il l'est.

➤ **Résiliation et remplacement d'un contrat existant**

La modification est traitée comme s'il s'agissait d'une résiliation ou d'un remplacement du contrat existant si les biens ou les services restants aux termes de ce contrat sont distincts de ceux qui ont été fournis avant la date de la modification du contrat.

* Dans ce cas, la **contrepartie modifiée** est la somme :

- de la **contrepartie restante** promise par le client aux termes du contrat existant ;
- de la **contrepartie additionnelle** promise par le client qui correspond à la modification.

De façon similaire, la **contrepartie modifiée** est affectée proportionnellement à la somme :

- des biens ou des services **restants** promis au client **aux termes du contrat existant** ;
- des biens ou des services **additionnels** promis au client **conformément à la modification**.

La comptabilisation du nouveau contrat s'effectue de manière prospective.

➤ **Modification d'une obligation de prestation existante**

B/S restants ne sont pas distincts

Il y a modification de l'obligation de prestation à remplir aux termes du contrat lorsque les biens ou les services restants ne sont pas distincts de ceux fournis avant la date de la modification du contrat. En réalité, l'obligation de prestation initiale n'est remplie qu'en partie à la date de modification.

Cette modification peut entraîner un **ajustement de l'évaluation** par l'entité de l'**exhaustivité du contrat**. La contrepartie modifiée est donc comptabilisée comme un ajustement des produits des activités ordinaires à la date de la modification du contrat.

La comptabilisation de la modification est effectuée **retrospectivement**, et l'ajustement des produits des activités ordinaires est cumulatif.

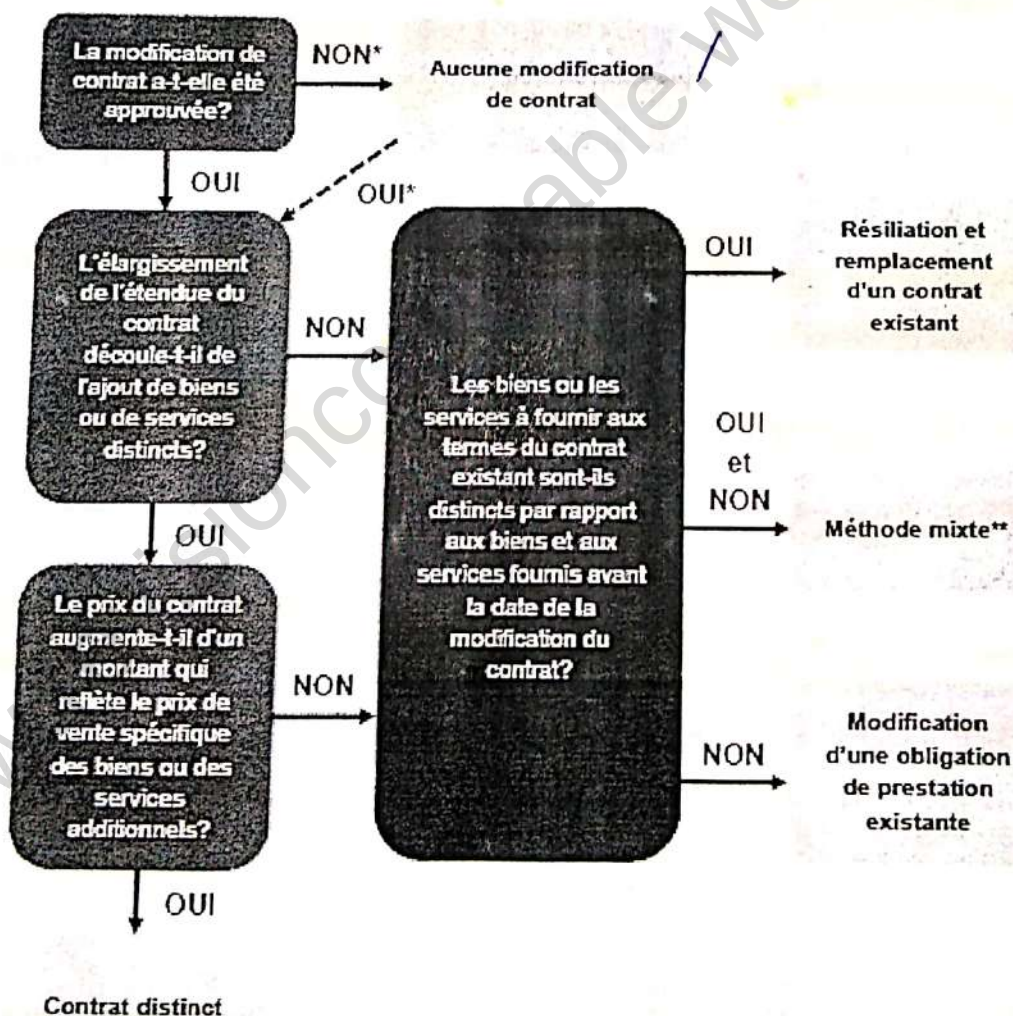
Il peut arriver que l'objet ou le prix d'un contrat soit modifié. Une modification de contrat qui a été « approuvée » (c'est-à-dire que les termes et conditions de la modification créent des droits et des obligations exécutoires) est comptabilisée comme un contrat distinct si (i) elle entraîne l'ajout au contrat d'une obligation de prestation « distincte » et (ii) le prix modifié reflète le prix de vente spécifique de cette obligation de prestation distincte.

Si ces conditions ne sont pas réunies, la modification est traitée comme un ajustement du contrat initial. Dans de nombreux cas, l'effet qui en résulte est comptabilisé de manière prospective en affectant le prix de transaction résiduel révisé aux obligations de prestation non remplies. Dans le cas de certaines obligations de prestation remplies progressivement, l'effet est comptabilisé de manière rétrospective, ce qui donne lieu à un ajustement cumulatif des produits des activités ordinaires.

➤ Méthode mixte

Une modification de contrat peut porter sur une combinaison de biens ou de services distincts et non distincts qui ne sont pas encore fournis. Le cas échéant, la modification doit être traitée en combinant la méthode de la résiliation et du remplacement d'un contrat existant et la méthode de la modification d'une obligation de prestation existante.

L'organigramme ci-dessous résume le processus à suivre pour déterminer la méthode comptable appropriée lorsqu'il y a modification de contrat :



(*) Il peut y avoir modification, même lorsque les parties sont en désaccord quant au changement touchant l'étendue du contrat, son prix, ou les deux, ou lorsque les parties ont approuvé le changement concernant l'étendue, mais qu'elles n'ont pas encore convenu du prix.

(**) Une modification de contrat peut porter sur une combinaison de biens ou de services distincts et non distincts qui ne sont pas encore fournis. Le cas échéant, la modification peut être traitée en combinant la « méthode de la résiliation et du remplacement d'un contrat existant » et la « méthode de la modification d'une obligation de prestation existante ».

Exemple 1.1 – Contrat distinct

GTS est une entité cotée qui fabrique des véhicules légers sur rail. Elle conclut une convention de vente avec PTI pour la fabrication et la livraison de douze véhicules légers sur rail dont la livraison s'échelonne sur les douze prochains mois, pour une contrepartie totale de 24 MUM (2 MUM par véhicule). Après la livraison du sixième véhicule à PTI, la convention est modifiée afin d'y inclure six véhicules additionnels pour un prix de 11,1 MUM (1,85 MUM par véhicule – le prix de vente spécifique est inférieur au prix initial, car GTS n'engage pas certains frais de vente qu'elle a engagés à la signature du contrat initial conclu avec PTI). Les six véhicules additionnels n'étaient pas inclus dans la convention initiale. GTS transfère le contrôle de chaque véhicule au moment de la livraison (c.-à-d. à un moment précis). La livraison de chaque véhicule constitue une obligation de prestation distincte.

Évaluation : Dans cette situation, la modification est traitée comme un contrat distinct, car les deux conditions suivantes sont remplies :

- 1) Il y a un élargissement de l'étendue du contrat du fait de l'ajout de biens ou de services distincts.

Voitures distinctes
d'intérêt
du contrat

La promesse de GTS de fournir les véhicules additionnels distincts a pour effet d'élargir l'étendue du contrat en raison de l'ajout de biens ou de services promis distincts. Chacun des véhicules représente une obligation de prestation distincte, car ils sont eux-mêmes distincts – c.-à-d. qu'ils peuvent exister de façon distincte, sont distincts à l'intérieur du contrat du fait que la promesse de GTS de fournir chaque véhicule peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat, et le client peut tirer parti ou se servir de chaque véhicule pris isolément au moment de la livraison.

- 2) Le prix du contrat augmente d'un montant qui reflète le prix de vente spécifique des biens ou des services additionnels.

Le prix des véhicules supplémentaires reflète leur prix de vente spécifique au moment de la modification du contrat. L'ajustement à la baisse est approprié, car il tient compte des circonstances propres au contrat.

Comme les deux contrats sont distincts, chacun d'entre eux est comptabilisé selon le modèle en cinq étapes de traitement des produits des activités ordinaires, conformément au paragraphe IFRS 15.20. Il convient de noter que ce traitement comptable est appliqué prospectivement (c.-à-d. qu'aucun ajustement ne doit être apporté aux produits des activités ordinaires comptabilisés par suite de la livraison des six premiers véhicules).

Exemple 1.2 – Contrat distinct

Une société d'audit, qui procède à l'examen des comptes d'un client, se voit confier une mission de conseil fiscal par le même client. Celle-ci constitue un contrat distinct puisqu'il y a élargissement de l'étendue de la prestation initiale et que le prix total sera probablement augmenté d'un montant reflétant le prix spécifique du conseil.

Exemple 2.1 – Modification du contrat initial

APS conçoit des centrales électriques sur mesure pour les régions éloignées non connectées au réseau électrique. Ces projets d'aménagement sont divisés en étapes, soit l'élaboration d'un plan personnalisé, la fabrication, la mise en place et l'installation des centrales. Le processus prend généralement environ 18 mois. Pendant cette période, il est possible d'apporter des modifications aux spécifications du client prévues au contrat.

APS conclut un contrat avec MNP pour la fabrication d'une nouvelle centrale électrique. Le délai prévu pour l'achèvement du projet est de 20 mois. Les frais fixes prévus au contrat s'élèvent à 35 MUM ; le total des coûts assumés par APS se chiffre à 30 MUM, et celle-ci a établi que le livrable constituerait une seule obligation de prestation.

chargeant respectif
→ Ajustement PAO cumulatif

Après 13 mois, APS et MNP décident de modifier le contrat pour y inclure deux onduleurs additionnels, car MNP s'attend à ce que la demande d'énergie soit supérieure à celle prévue initialement. Jusqu'à présent, APS a déjà comptabilisé 60% de son obligation de prestation. Elle a établi qu'elle facturerait 5 MUM à MNP pour les deux onduleurs additionnels, alors que le coût de conception et d'installation s'élève à 2 MUM.

Cette modification n'est pas considérée comme une obligation de prestation distincte, car elle n'est pas distincte à l'intérieur du contrat, lequel prévoit la livraison d'une centrale électrique entière et fonctionnelle. Par conséquent, la modification est comptabilisée comme faisant partie du contrat initial.

Évaluation : Puisque la modification est comptabilisée comme faisant partie du contrat initial, l'ajustement cumulatif requis à l'égard de la modification de contrat s'établit comme suit :

	Contrat initial	Contrat modifié	Ajustement requis
Valeur du contrat	35 MUM	40 MUM	
Coûts engagés jusqu'à maintenant	18 MUM	18 MUM	
Coût total prévu	30 MUM	32 MUM	
Portion achevée estimative (en %)	60%	56%	
Produits des activités ordinaires comptabilisés	21 MUM	22,5 MUM	1,5 MUM

Les coûts engagés jusqu'ici représentent maintenant environ 56% du coût total prévu du projet après sa modification [$18 \text{ MUM} / 32 \text{ MUM} = 56\%$]. Par conséquent, APS doit maintenant comptabiliser 56% de la valeur totale du contrat modifié, ce qui donne lieu à un ajustement des produits des activités ordinaires de 1,5 MUM.

Exemple 2.2 - Modification du contrat initial

Un client possède un immeuble de bureaux de 20 étages dont le nettoyage est confié à deux sociétés distinctes A et B. La société B, qui s'occupait de l'entretien des étages 11 à 20 s'étant avérée défaillante, la société A s'est vue attribuer le nettoyage de l'ensemble de l'immeuble. Les prestations n'étant pas différentes de celles fournies jusque-là, on peut considérer qu'il s'agit d'une modification du contrat initial.

ÉTAPE 2 - IDENTIFIER LES OBLIGATIONS DE PRESTATION DU CONTRAT

Un contrat peut comporter une ou plusieurs obligations de prestation.

Constitue une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client :

- Un bien ou un service distinct ;
- Ou une série de biens ou de services distincts identiques et fournis au même rythme.

En règle générale, un contrat conclu avec un client énonce les biens ou les services que l'entité promet de fournir au client. Cependant, une obligation de prestation contenue dans un contrat peut ne pas se limiter aux biens ou aux services énoncés de manière explicite dans le contrat. Des promesses qui découlent implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité qui, au moment de la conclusion du contrat, amènent le client à être fondé de s'attendre à ce que l'entité lui fournisse un bien ou un service, seraient considérées comme des obligations de prestation.

Selon le contrat, les biens ou les services promis peuvent comporter ce qui suit, sans s'y limiter :

- La vente de biens produits par une entité (par exemple, stocks d'un fabricant) ;
- La revente de biens achetés par une entité (par exemple, marchandises d'un détaillant) ;
- La revente de droits sur des biens ou des services acquis par une entité (par exemple, un billet revendu par une entité qui agit pour son propre compte) ;
- L'exécution, pour un client, d'une ou de plusieurs tâches convenues contractuellement ;
- La prestation d'un service consistant à se tenir prêt à fournir des biens ou des services (par exemple, des mises à jour de logiciels non définies qui sont fournies lorsque disponibles) ou à mettre des biens ou des services à la disposition du client afin qu'il les utilise comme et quand il le décide ;
- La prestation d'un service d'intermédiation en vue de la fourniture par un tiers de biens ou de services au client (par exemple, agir à titre de mandataire du tiers) ;
- L'octroi de droits sur des biens ou des services qui seront fournis dans l'avenir et qu'un client peut revendre ou fournir à ses propres clients (par exemple, une entité qui vend un produit à un détaillant promet de fournir un bien ou un service additionnel à la personne qui achète le produit auprès du détaillant) ;
- La construction, la fabrication ou le développement d'un actif pour le compte d'un client ;
- L'octroi de licences ;
- L'octroi d'options pour l'achat de biens ou de services supplémentaires (lorsque ces options procurent au client un droit significatif).

Pour identifier les obligations de prestation au moment de la passation du contrat, une entité doit déterminer si :

- Le bien ou le service (ou un groupe de biens ou de services) est distinct ;
- Les biens ou les services forment une portion d'une série de biens ou de services qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.

Un bien ou un service est considéré comme distinct si :

- Le client peut tirer parti de ce bien ou de ce service pris isolément ;
- Et si la promesse de l'entité de fournir ce bien ou ce service peut être identifiée séparément des autres promesses du contrat.

La première condition exige que le bien ou le service puisse exister de façon distincte. La seconde condition exige que la promesse de fournir le bien ou le service soit distincte à l'intérieur du contrat.

Un bien ou un service qui n'est pas distinct des autres biens ou services (c.-à-d. qui ne remplit pas les deux conditions) inclus dans le contrat doit être combiné avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce que l'entité obtienne un groupe de biens ou de services distinct.

Cette situation peut l'amener à comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation tous les biens ou services promis dans un contrat.

Quand un client peut-il tirer parti d'un bien ou d'un service ?

Un client peut tirer parti d'un bien ou d'un service lorsqu'il peut l'utiliser, le consommer ou le vendre pour un montant supérieur à sa valeur de rebut ou le détenir d'une façon qui produit des avantages économiques.

Un avantage peut découler d'un bien ou d'un service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles. Une ressource aisément disponible est un bien ou un service qui correspond à l'une ou l'autre des descriptions suivantes :

- Un bien ou un service vendu séparément par l'entité ou une autre entité ;
- Une ressource que le client a déjà obtenue auprès de l'entité ou dans le cadre d'autres opérations ou événements.

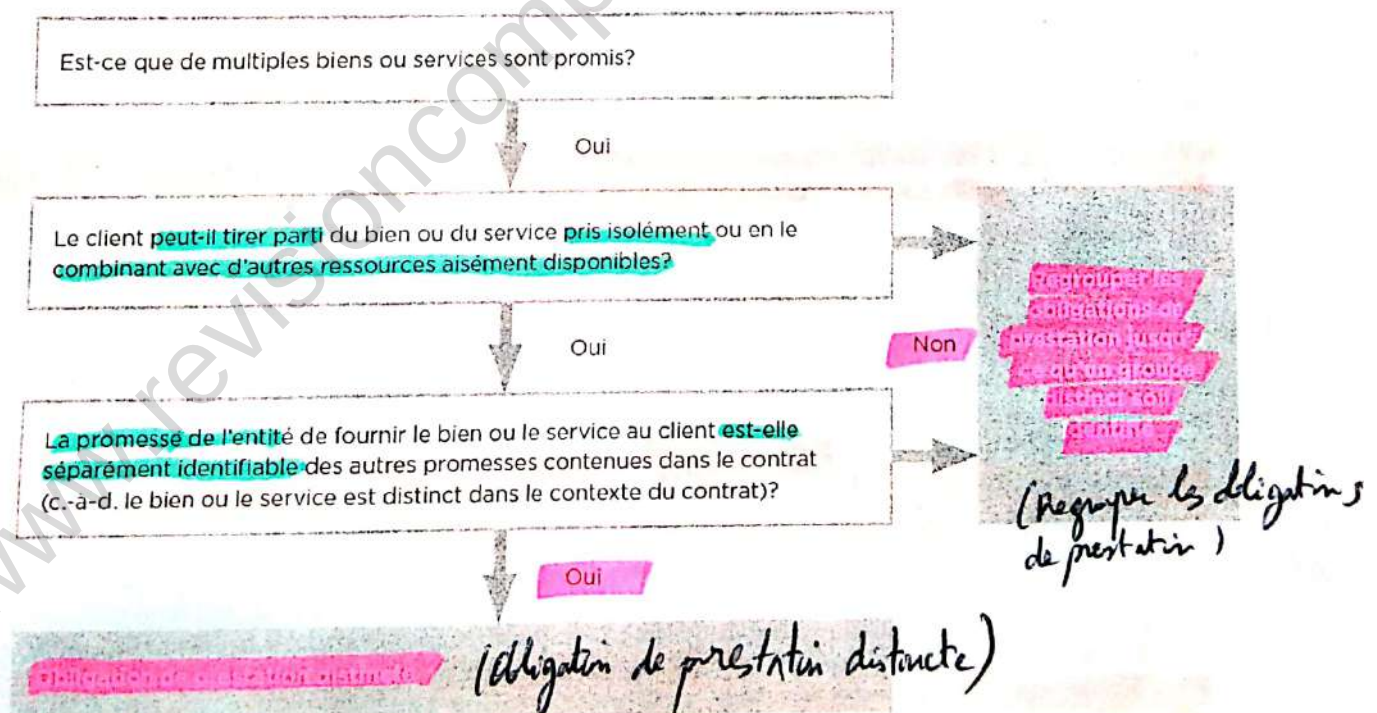
Quand la promesse d'une entité de fournir les biens ou les services au client peut-elle être identifiée séparément ?

Si la nature de la promesse de l'entité, à l'intérieur du contrat, est de fournir les biens ou les services séparément, ceux-ci peuvent être identifiés séparément. Inversement, si la nature de la promesse de l'entité, à l'intérieur du contrat, est de fournir un ou des ensembles d'éléments dont les biens ou les services promis sont des intrants, ces biens ou ces services ne peuvent être identifiés séparément.

Voici quelques éléments indiquant qu'il n'est pas possible d'identifier séparément deux ou plusieurs promesses de fournir des biens ou des services :

- L'entité utilise les biens ou les services comme intrants pour livrer l'extrant au client (c.-à-d. qu'elle réalise un important travail d'intégration) ;
- Un ou plusieurs des biens ou services se trouvent à modifier ou à personnaliser considérablement les autres biens ou services promis dans le contrat, ou se trouvent modifiés ou personnalisés par ceux-ci ;
- Les biens ou les services dépendent fortement les uns des autres.

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



intégration importante d'intrants → obtenir extrant ⇒ Promesse ^{fourni} ~~de~~ ^{par} ~~des~~ ^{des} biens non identifiable séparément © Normes Comptables

Exemple 3 - Identification des obligations de prestation contenues dans le contrat

ABC conclut un contrat en vue de construire un hôpital pour un client. ABC est responsable de l'ensemble de la gestion du projet et identifie divers biens et services promis, notamment des travaux d'ingénierie, de nettoyage de site, de fondations, d'approvisionnement, de construction de structure, de plomberie et d'électricité, d'installation de matériel et de finition. ABC vend fréquemment à d'autres clients chacun de ces types de services séparément.

* **Évaluation :** Les biens et les services promis peuvent exister de façon distincte. En d'autres termes, le client peut tirer parti des biens et des services pris isolément ou en les combinant avec d'autres ressources aisément disponibles. La preuve en est qu'ABC vend régulièrement bon nombre de ces biens et services séparément à d'autres clients.

* Cependant, la promesse de fournir les biens et les services n'est pas distincte à l'intérieur du contrat, puisque la promesse d'ABC de fournir les biens et les services ne peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat. La preuve en est qu'ABC fournit un important travail d'intégration des biens et des services (les intrants) aux biens et aux services de construction de l'hôpital (l'extrant) faisant l'objet du contrat conclu par le client. Par conséquent, ABC comptabilise l'ensemble des biens et des services promis dans le contrat comme une seule et même obligation de prestation.

Concernant les garanties associées à la vente d'un bien, il faut distinguer deux cas :

- * Si le client a la possibilité d'acheter la garantie séparément (contrat de garantie optionnel), celle-ci constitue un service distinct ;
- * Si le client n'a pas cette possibilité, la garantie ne constitue pas une prestation distincte et ses conséquences doivent être provisionnées selon la norme IAS 37.

exp: Un commerçant vend des téléviseurs avec une garantie contractuelle d'un an mais les clients qui le veulent peuvent aussi souscrire une garantie additionnelle de 2 ans. Cette dernière constitue un contrat distinct de la vente, alors que la première est un élément du contrat de vente des téléviseurs.

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture d'un bien ou d'un service, il importe de déterminer s'il agit pour son propre compte ou comme mandataire :

- a) Si l'intermédiaire a le contrôle du bien ou du service vendu (comme un commerçant qui achète des marchandises pour les revendre), il est considéré comme agissant pour son propre compte ;
- b) S'il n'a pas le contrôle de ces biens (comme une agence de voyages qui réserve des billets d'avions), c'est un mandataire.

La distinction est fondamentale car le premier enregistrera en produits le prix du bien ou du service vendu, alors que le second ne comptabilisera que sa commission.

Les options permettant au client d'acquérir des biens ou des services supplémentaires gratuitement ou à rabais prennent différentes formes : incitations à la vente, octroi de points-cadeaux, options de renouvellement de contrat, remises sur achats futurs de biens ou de services, etc.

Si, dans le cadre d'un contrat, l'entité accorde au client l'option d'acquérir des biens ou des services supplémentaires, cette option ne donne naissance à une obligation de prestation afférente au contrat que si elle confère au client un droit significatif que celui-ci n'obtiendrait pas sans conclure le contrat (par exemple, une remise s'ajoutant à l'éventail de réductions 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 au client, ce dernier paie en fait l'entité à l'avance pour des biens ou des services à venir, et l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au moment où les biens ou les services sont fournis ou lorsque l'option expire.

ÉTAPE 3 - DÉTERMINER LE PRIX DE TRANSACTION

Pour déterminer le prix de transaction, l'entité doit prendre en compte les conditions du contrat et ses pratiques commerciales habituelles.

Le prix de transaction est le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis à un client, à l'exclusion des sommes perçues pour le compte de tiers (par exemple les taxes de vente). La contrepartie promise dans un contrat conclu avec un client peut consister en des montants déterminés, des montants variables, ou les deux.

La nature, le calendrier et le montant de la contrepartie promise par le client ont une incidence sur l'estimation du prix de transaction. Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de l'effet de tous les éléments suivants :

- * Contrepartie variable ;
 - * Limitation des estimations de contrepartie variable ;
 - * Existence d'une composante financement importante dans le contrat ;
 - * Contrepartie autre qu'en trésorerie ;
 - * Contrepartie payable au client.
- 2 méthodes* → Valeur attendue
Montant le plus probable

Pour déterminer le prix de transaction, l'entité tient compte de l'incidence de la contrepartie variable, de la valeur temps de l'argent (si une composante financement importante est présumée), de la contrepartie autre que de la trésorerie et de la contrepartie payable au client. Pour estimer le prix de transaction, l'entité doit utiliser, parmi les deux méthodes qui suivent, celle qui devrait, selon elle, prédire le mieux le montant de contrepartie auquel elle aura droit : la méthode de la valeur attendue (méthode fondée sur la pondération des montants en fonction de leur probabilité) et la méthode du montant le plus probable.

Aux fins de la détermination du prix de transaction, l'entité doit supposer que les biens ou les services seront fournis au client comme promis selon le contrat existant et que le contrat ne sera pas résilié, renouvelé ou modifié.

1) Contrepartie variable

Réalisation / Non réalisation ?

Si la contrepartie promise dans le contrat comprend un montant variable, l'entité doit estimer le montant de contrepartie auquel elle aura droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client.

Le montant de contrepartie peut varier en raison de rabais, de remises, de remboursements, d'avoirs (notes de crédit), de concessions sur le prix, d'incitations, de primes de performance, de pénalités ou d'autres éléments similaires. La contrepartie promise peut également varier si le droit de l'entité à la contrepartie dépend de la réalisation ou de la non-réalisation d'un événement futur. Par exemple, le montant de contrepartie est variable dans le cas où un produit est vendu avec droit de retour ou dans le cas où un montant déterminé est promis à titre de prime de performance liée à l'atteinte d'une étape spécifiée.

La variabilité de la contrepartie peut être clairement stipulée dans le contrat ou sous-entendue. Outre lorsque les conditions du contrat le prévoient, la contrepartie promise est variable lorsque l'une ou l'autre des conditions suivantes existe :

- Les pratiques commerciales habituelles, la politique affichée ou des déclarations précises amènent à être fondé de s'attendre à ce que l'entité accorde une concession sur le prix ;
- D'autres faits et circonstances indiquent que l'entité a l'intention, lorsqu'elle conclut le contrat avec le client, de lui accorder une concession sur le prix.

➤ Méthodes d'estimation de la contrepartie variable

Pour estimer la contrepartie variable, celle des deux méthodes ci-dessous dont on s'attend qu'elle prédira le plus exactement le montant de contrepartie auquel l'entité aura droit doit être appliquée :

Valeur attendue	Montant le plus probable
La somme des divers montants de contrepartie possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence (par exemple, l'entité a conclu un grand nombre de contrats présentant des caractéristiques similaires).	Le montant le plus probable est celui dont la probabilité d'occurrence est la plus élevée parmi les montants de contrepartie possibles. Il peut s'agir d'une méthode appropriée si le contrat n'a que deux résultats possibles (par exemple, l'entité obtient une prime de performance ou ne l'obtient pas).

oui/Non

Lorsqu'elle estime l'incidence d'une incertitude sur le montant de contrepartie variable, l'entité doit appliquer la même méthode de façon systématique pendant toute la durée du contrat.

Exemple 4 - Valeur attendue

SRR conclut un arrangement aux termes duquel elle touche une prime de performance établie en fonction du temps d'arrêt de l'appareil de forage qu'elle doit réparer. L'arrangement est similaire aux contrats antérieurs et actuels conclus avec des clients. En se fondant sur sa performance passée, SRR a estimé les probabilités pour chaque niveau de prime :

Montant de la prime	Probabilité
30 000 UM	15%
25 000 UM	35%
20 000 UM	30%
15 000 UM	20%

Évaluation : Comme SRR estime qu'il n'y a aucun montant dont le recouvrement est plus probable qu'improbable, elle détermine que la méthode de la valeur attendue est la plus appropriée. Selon cette méthode, une prime de 22 250 UM $((30\,000\text{ UM} \times 15\%) + (25\,000\text{ UM} \times 35\%) + (20\,000\text{ UM} \times 30\%) + (15\,000\text{ UM} \times 20\%))$ serait incluse dans le prix de transaction.

Exemple 5 - Montant le plus probable

SRR conclut un arrangement aux termes duquel elle touche une prime de performance de 25 000 UM si le temps d'arrêt de l'appareil de forage qu'elle répare est inférieur à deux heures. SRR détermine que la probabilité qu'elle reçoive la totalité de la prime s'établit à 75%.

Évaluation : Cette situation peut se solder de deux façons : soit SRR touchera la prime, soit elle ne la touchera pas. Par conséquent, la méthode du montant le plus probable serait la meilleure façon de prédire le montant de la prime à inclure dans le prix de transaction. Comme la probabilité que SRR reçoive la prime est de 75%, les 25 000 UM seraient inclus en totalité.

➤ Limitation des estimations de contrepartie variable

Une contrepartie variable estimée doit être incluse dans le prix de transaction dans la seule mesure où il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important des produits des activités ordinaires dans l'avenir.

↓ Baisse imp. PAO Futurs

Lorsqu'elle apprécie s'il est probable ou non que l'incertitude donnera lieu à un ajustement à la baisse important des produits des activités ordinaires, une entité doit tenir compte à la fois de la probabilité et de l'ampleur de cet ajustement. Les facteurs pouvant augmenter la probabilité ou l'ampleur comprennent notamment les suivants :

- a) Le montant de contrepartie est très sensible à des facteurs qui échappent au contrôle de l'entité (la volatilité d'un marché, le jugement ou les actions de tiers, etc.) ;
- b) On ne s'attend pas à ce que l'incertitude relative au montant de contrepartie soit levée avant une longue période ;
- c) L'entité ne dispose que d'une expérience limitée en ce qui concerne des contrats de types similaires, ou cette expérience n'a pas de valeur prédictive ;
- d) L'entité a pour pratique de modifier les modalités de paiement de contrats similaires ou d'offrir un large éventail de concessions sur le prix dans des circonstances similaires ;
- e) Le nombre de montants de contrepartie possibles selon le contrat est élevé et la fourchette est large.

➤ Passif au titre de remboursement futur

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. Ce passif est évalué au montant de la contrepartie reçue (ou à recevoir) auquel l'entité ne s'attend pas à avoir droit (c'est-à-dire les montants non compris dans le prix de transaction).

Le passif au titre du remboursement futur (ainsi que la modification correspondante du prix de transaction et, par conséquent, du passif sur contrat) doit être mis à jour à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements de circonstances.

Pour comptabiliser un passif au titre du remboursement futur dans le cas d'une vente avec droit de retour, l'entité doit appliquer les indications fournies ci-après.

➤ Réévaluation de la contrepartie variable

À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit mettre à jour le prix de transaction estimé (et donc son appréciation quant à savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une contrepartie variable), afin de présenter une image fidèle des circonstances existant à la fin de la période et des changements de circonstances survenus au cours de la période.

Exemple 6

Une entreprise de travaux publics construit un stade en vue de l'organisation d'une grande compétition sportive internationale. Le prix est de 500 millions UM et la livraison doit intervenir en avril-mai N+2. Le contrat prévoit que l'entreprise supportera une pénalité de 40 millions UM si les travaux ne sont pas terminés le 31 mai N+2 mais bénéficiera d'un bonus de 20 millions UM en cas de livraison avant le 1^{er} avril N+2.

Les travaux ont commencé en N. À fin N, le degré d'avancement est de 30% et l'entreprise estime que les probabilités afférentes à chacune des dates de livraison sont les suivantes :

- Livraison avant le 1^{er} avril N+2 : 10%
- Livraison en avril-mai N+2 : 70%
- Livraison après le 31 mai N+2 : 20%

Le prix de transaction utilisé pour estimer les produits de l'année N peut être :

- Soit 500 millions UM (hypothèse la plus probable) ;
- Soit $(520 \times 0,1) + (500 \times 0,7) + (460 \times 0,2) = 494$ millions UM (espérance mathématique du prix).

À fin N+1, le chantier est en retard sur les prévisions. Le degré d'avancement n'est que de 65% et les probabilités concernant la date de terminaison des travaux doivent être modifiées ainsi :

- Livraison avant le 1^{er} avril N+2 : 5%
- Livraison en avril-mai N+2 : 45%
- Livraison après le 31 mai N+2 : 50%

Le total des produits doit être ajusté en conséquence. Le produit comptabilisé au titre de N+1 et N+2 sera donc :

- Si l'entreprise utilise l'hypothèse la plus probable : $460 - 150 = 310$ millions UM ;
- Si elle se base sur l'espérance mathématique du prix $[(520 \times 0,5) + (500 \times 0,45) + (460 \times 0,05)] = 494,2 = 332,8$ millions UM.

2) Composante financement importante

Un contrat conclu avec un client comporte une composante financement importante si le calendrier des paiements procure au client ou à l'entité un avantage important relatif au financement. Une composante financement peut être explicitement stipulée dans le contrat ou sous-entendue dans les modalités de paiement convenues par les parties au contrat.

Le tableau ci-dessous fournit un exemple d'une situation où un avantage relatif au financement pourrait être obtenu par le client ou l'entité :

Avantage pour le client	Avantage pour l'entité
Le client peut différer ou reporter le paiement des biens reçus ou des services obtenus antérieurement, ce qui permet au client de payer la contrepartie sur une période de temps ou à un moment précis dans l'avenir.	Le client pourrait payer un prix moins élevé à la passation du contrat et attendre un certain temps avant d'obtenir les biens ou les services, ce qui procure une contrepartie immédiate à l'entité.

Tous les faits et circonstances se rapportant au contrat doivent être pris en compte pour déterminer si une composante financement importante existe, notamment :

- (a) - La différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant des biens ou des services promis ;
- (b) - L'effet combiné des deux éléments suivants :
- L'intervalle entre le moment où l'entité fournit les biens ou les services promis au client et le moment où ce dernier les paie ;
 - Les taux d'intérêt qui prévalent sur le marché pertinent.

Les situations suivantes indiquent qu'aucune composante financement importante n'existe et, par conséquent, qu'une telle composante ne doit pas être comptabilisée comme faisant partie du contrat :

Le client paie d'avance les biens ou les services et décide, à son entière discrétion, du calendrier de la fourniture de ces biens ou services.

Une part substantielle de la contrepartie promise par le client est variable, et le montant ou le calendrier de cette contrepartie varie en fonction de la survenance ou non d'un événement futur qui échappe au contrôle du client ou de l'entité.

La différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant est due à une raison autre qu'un avantage relatif au financement, comme le paiement d'une contrepartie à une partie en guise de protection contre une rupture de contrat éventuelle par l'autre partie.

Le client paie la contrepartie promise et PV

Exemple 7.1 – Absence d'une composante financement importante

BBC conclut un contrat pour la construction d'un immeuble sur une période prévue de trois ans. Au cours de la période de construction, le client est tenu d'effectuer des paiements d'étape qui suivent l'avancement attendu des travaux réalisés par BBC. Les conditions du contrat stipulent qu'un montant égal à 5% de chaque paiement d'étape sera retenu par le client à titre de garantie contre les défauts de construction éventuels de l'immeuble. La retenue de garantie sera versée à BBC une fois que la construction de l'immeuble sera achevée, si aucun défaut n'a été décelé.

Évaluation : Conformément au point (c) d'IFRS 15.62, BBC conclut qu'il n'y a pas de composante financement importante. L'écart entre l'exécution du contrat et le paiement est dû à une raison autre que l'octroi d'un financement au client ou à BBC (c.-à-d. que la retenue de garantie de 5% a pour but de protéger le client au cas où BBC ne parvenait pas à terminer adéquatement la construction de l'immeuble).

Exemple 7.2 – Absence d'une composante financement importante

SHL offre à ses clients des abonnements à un centre de conditionnement physique qui donnent accès à différentes installations d'entraînement et de loisir. L'abonnement annuel de 1 099 UM, payable à l'avance, permet aux membres d'accéder au centre en tout temps.

Évaluation : Conformément au point (a) d'IFRS 15.62, le client paie d'avance le service de conditionnement physique tout en ayant la liberté de choisir le moment où il souhaite l'utiliser. Par conséquent, il n'y a pas de composante financement importante.

Exemple 8 – Existence d'une composante financement importante

RHS vend des systèmes de chauffage, de ventilation et de climatisation (CVC) dans les secteurs résidentiel et commercial de la ville dans laquelle elle exerce son activité. Afin d'attirer des clients, RHS a lancé une campagne de marketing aux termes de laquelle les nouveaux clients peuvent se faire installer un système CVC et payer le prix en quatre tranches semestrielles, sans intérêt.

Évaluation : RHS doit tenir compte des critères décrits au paragraphe IFRS 15.61. Conformément au point (a), il n'y a pas de différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant du système CVC, car aucun intérêt n'est facturé au client. Toutefois, conformément au point (b) d'IFRS 15.61, le client reçoit un avantage important relatif au financement, car il peut échelonner le paiement du système CVC sans payer d'intérêt – autrement dit, il serait peu probable qu'il obtienne un crédit sans intérêt auprès d'un prêteur sans lien de dépendance. Par conséquent, l'arrangement comporte une composante financement importante.

Lorsqu'une composante financement importante existe, le prix de transaction doit être ajusté pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent, conformément à l'étape 3 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires. Cet ajustement donne lieu à la comptabilisation par l'entité des produits des activités ordinaires au prix que le client paierait au comptant pour ces biens ou services au moment où ils lui sont fournis (ou à mesure qu'ils le sont) (c.-à-d. le « prix de vente au comptant »).

Le taux d'actualisation utilisé doit refléter le taux qui aurait été appliqué dans le cadre d'une transaction de financement distincte entre l'entité et le client au moment de la passation du contrat. Il doit tenir compte des caractéristiques de crédit de la partie qui, aux termes du contrat, bénéficie du financement, ainsi que de toute sûreté réelle ou personnelle fournie par le client ou l'entité, y compris les actifs transférés dans le cadre du contrat.

Ce taux peut être déterminé en utilisant le taux d'actualisation qui permet de rendre le montant nominal de la contrepartie promise égal au prix que le client paierait au comptant pour les biens et services à mesure qu'ils lui sont fournis.

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

Exemple 9 – Exemple de détermination du taux d'actualisation

TSF offre à ses clients une option de financement lorsque ceux-ci concluent un contrat pour l'achat de nouveaux meubles. Le contrôle des meubles est transféré au client au moment où la convention de vente est signée. Le prix stipulé dans le contrat est de 699 UM, il est majoré d'un taux d'intérêt contractuel de 6% et il est payable en 18 paiements mensuels de principal et d'intérêts de 41 UM. Une transaction de financement distincte entre TSF et le client serait assortie d'un taux d'intérêt de 12% au moment de la passation du contrat.

Quel taux d'actualisation TSF devrait-elle utiliser pour comptabiliser cette composante financement ?

Évaluation : Le taux d'intérêt contractuel de 6% exigé par TSF est nettement inférieur au taux d'intérêt de 12% qui serait utilisé dans le cadre d'une transaction de financement distincte entre TSF et son client au moment de la passation du contrat. Ce taux d'intérêt contractuel de 6% ne reflète pas les caractéristiques de crédit du client. Par conséquent, conformément au paragraphe IFRS 15.64, TSF doit ajuster le montant de contrepartie et comptabiliser la composante financement au moyen d'un taux d'intérêt de 12%.

Après la signature du contrat par l'ensemble des parties assujetties à la composante financement, le taux d'actualisation est figé et ne doit pas être modifié.

Après la passation du contrat, le taux d'actualisation n'est pas ajusté en fonction des changements ultérieurs dans la conjoncture économique (par exemple, les taux d'intérêt du marché) ou les caractéristiques de crédit du client.

L'effet du financement (c.-à-d. les produits d'intérêts ou les charges d'intérêts) doit être présenté séparément des produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec le client. **De plus, les produits d'intérêts ou les charges d'intérêts ne sont comptabilisés que dans la mesure où un actif sur contrat (ou une créance) ou un passif sur contrat est constaté lors de la comptabilisation d'un contrat conclu avec un client.**

Actifs et passifs sur contrat

Un actif sur contrat est un droit de l'entité d'obtenir une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a déjà fournis à un client, lorsque ce droit dépend d'un événement autre que l'écoulement du temps (comme la prestation d'une autre obligation).

Par exemple, si une entité a rempli l'ensemble de ses obligations de prestation et attend la réception du paiement du client découlant de son droit inconditionnel (c.-à-d. l'écoulement du temps), ce paiement est considéré comme une créance, et non comme un actif sur contrat. En revanche, si l'entité a encore des obligations de prestation à remplir (c.-à-d. que l'écoulement du temps n'est pas le seul événement conditionnel), le paiement attendu constitue un actif sur contrat.

Un passif sur contrat est la valeur des obligations qui restent à remplir aux termes du contrat après la réception du paiement du client. Par exemple, un paiement anticipé effectué par un client avant la prestation d'une obligation de l'entité aux termes du contrat serait considéré comme un passif sur contrat pour l'entité, et ce, jusqu'à ce que l'obligation soit remplie.

Exemple 10

Le 01/01/N, une entreprise de construction aéronautique a livré un avion à un client. Selon le contrat, le prix de la transaction (100 millions UM) doit être réglé en trois versements :

- 30% à la livraison
- 40% un an plus tard
- 30% deux ans plus tard

On estime que si le client avait dû contracter un emprunt pour payer l'avion au comptant, le taux d'intérêt de cet emprunt aurait été de 6%.

Le prix de la transaction se décompose en deux éléments :

- Le prix de l'avion, qui correspond à la valeur actuelle des paiements prévus :
 $30 + 40/(1,06) + 30/(1,06)^2 = 94,436$ millions UM ;
- La composante financement, qui correspond au complément : $100 - 94,436 = 5,564$ millions UM.

Le contrat sera donc comptabilisé ainsi :

01/01/N		
Banque (B)		
Clients (B)	30,000	
Ventes (R)	64,436	94,436
31/12/N		
Banque (B)	40,000	
Intérêts sur ventes (R) $[64,436 \times 6\%]$		3,866
Clients (B)		36,134
31/12/N+1		
Banque (B)	30,000	
Intérêts sur ventes (R) $[(64,436 - 36,134) \times 6\%]$		1,698
Clients (B)		28,302

Si l'intervalle prévu entre le moment où l'entité fournit les biens ou les services promis au client et le moment où ce dernier les paie n'excède pas un an, l'entité peut choisir de ne pas ajuster le montant de la contrepartie promise.

Si l'entité se prévaut de la mesure de simplification ci-dessus, elle doit l'appliquer systématiquement à tous les contrats ayant des caractéristiques similaires pour toutes les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière. De plus, lorsqu'elle applique une mesure de simplification, elle doit l'indiquer.

3) Contrepartie autre qu'en trésorerie

Pour déterminer le prix de transaction d'un contrat qui comprend une contrepartie autre qu'en trésorerie, cette contrepartie doit être évaluée à la juste valeur. Si la juste valeur ne peut faire l'objet d'une évaluation raisonnable, l'entité doit évaluer la contrepartie par référence au prix de vente spécifique des biens ou des services promis au client en échange de la contrepartie.

La juste valeur de la contrepartie autre qu'en trésorerie promise par un client peut varier en raison de la forme de la contrepartie. Par exemple, le prix des actions promises à titre de contrepartie dans le contrat peut fluctuer en fonction du cours de l'action. Lorsque la juste valeur de la contrepartie autre qu'en trésorerie varie pour des raisons autres que la forme de la contrepartie, l'entité doit appliquer les indications comprises dans la partie traitant de la limitation des estimations de contrepartie variable.

Lorsqu'un client fait un apport de biens ou de services (par exemple, des matières premières, de l'équipement ou de la main-d'œuvre) aux fins de l'exécution du contrat, l'entité doit évaluer si elle obtient le contrôle de ces biens ou services. Dans l'affirmative, elle doit comptabiliser ces biens ou ces services à titre de contrepartie autre qu'en trésorerie.

Exemple 11

Une entreprise a vendu des machines à un pays du tiers-monde. Le contrat prévoit que ces machines seront payées par la remise de 10 millions UM en espèces et 5 000 onces d'or. À la date de livraison des machines, l'once d'or vaut 1 100 USD et le dollar 1,95 UM.

Le prix de transaction sera donc évalué à $10\,000\,000 + (5\,000 \times 1\,100 \times 1,95) = 20,725$ millions UM.

Si le paiement avait été effectué par la remise de denrées ne bénéficiant pas d'un marché actif, leur juste valeur n'aurait probablement pas pu être estimée raisonnablement. Le prix de transaction aurait alors correspondu au prix catalogue des machines vendues.

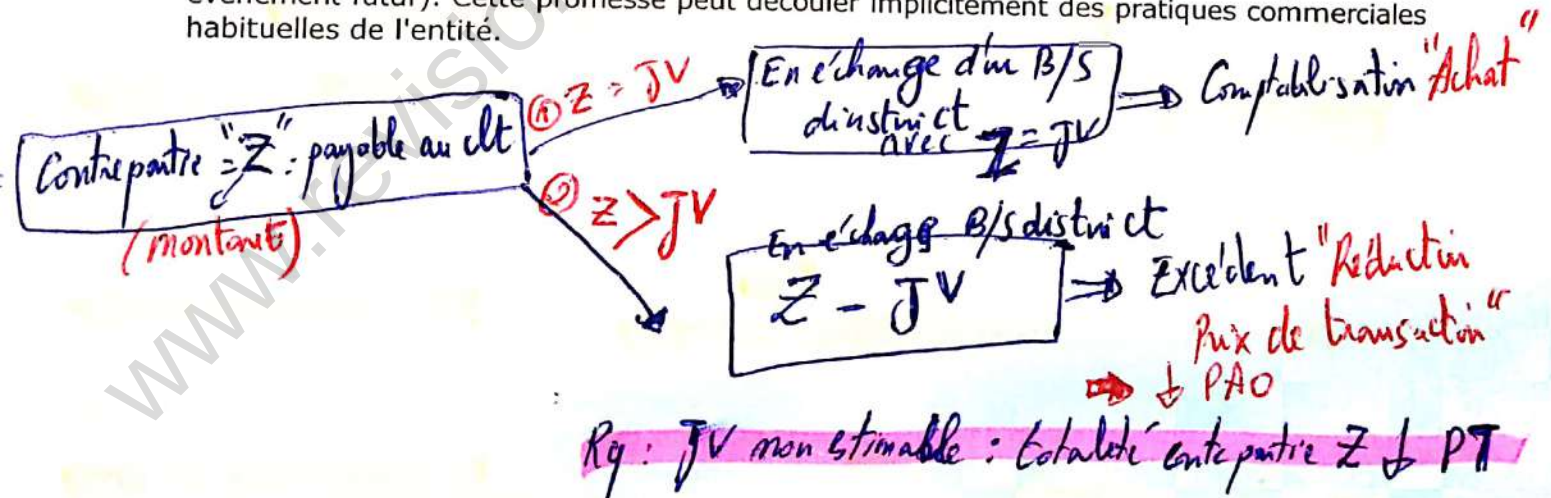
4) Contrepartie payable au client

Constituent une contrepartie payable au client les sommes en espèces que l'entité paie, ou s'attend à payer, à celui-ci (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou les services de l'entité auprès de celui-ci). Il peut également s'agir d'un avoir (note de crédit) ou d'autres éléments (par exemple, un coupon ou un bon) qui peuvent être portés en diminution des sommes dues à l'entité (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou les services de l'entité auprès du client). **L'entité doit comptabiliser une contrepartie payable au client comme une réduction du prix de transaction et, donc, comme une réduction des produits des activités ordinaires, à moins que le paiement ne soit effectué en échange d'un bien ou d'un service distinct que le client fournit à l'entité.**

Si la contrepartie payable au client est un paiement pour un bien ou un service distinct, l'entité doit comptabiliser l'achat du bien ou du service de la même façon que ses autres achats auprès de ses fournisseurs. **Si le montant de la contrepartie payable au client excède la juste valeur du bien ou du service distinct que l'entité reçoit de celui-ci, l'entité doit comptabiliser l'excédent comme une réduction du prix de transaction.** 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.

En conséquence, si la contrepartie payable au client est comptabilisée comme une réduction du prix de transaction, l'entité doit comptabiliser la réduction des produits des activités ordinaires lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des deux événements ci-dessous :

- L'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au titre de la fourniture des biens ou des services correspondants au client ;
- L'entité paie ou promet de payer la contrepartie (même si le paiement dépend d'un événement futur). Cette promesse peut découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité.



$Z \rightarrow$ CP payable clt $\rightarrow$ ↓ Prix transaction $\Rightarrow$ ↓ PAO
(↓ Sommes dues à l'entité)

ÉTAPE 4 - RÉPARTIR LE PRIX DE TRANSACTION ENTRE LES OBLIGATIONS DE PRESTATION

Le prix de transaction doit être réparti entre chacune des obligations de prestation d'une manière qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis aux clients. Pour atteindre cet objectif, il faut répartir le prix de transaction entre chaque obligation de prestation en **proportion des prix de vente spécifiques**, sauf en ce qui concerne **les remises et les contreparties variables**.

IFRS 15 fournit des indications additionnelles sur la répartition de remises et la répartition de contreparties comprenant des montants variables.

1) Répartition en proportion des prix de vente spécifiques

L'entité détermine le prix de vente spécifique, au moment de la passation du contrat, de chaque bien ou service distinct sous-jacent à chacune des obligations de prestation et y répartit le prix de transaction en proportion de ces prix de vente spécifiques.

Def: **Le prix de vente spécifique** est le prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis. La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité vend ce bien ou ce service séparément dans des circonstances et à des clients similaires. Le prix contractuel ou le prix de catalogue d'un bien ou d'un service peut être son prix de vente spécifique (mais on ne doit pas présumer qu'il l'est).

Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer en prenant en compte toute l'information raisonnablement disponible (y compris les conditions de marché, les facteurs qui lui sont propres et l'information au sujet du client ou de la catégorie de clients). Ce faisant, l'entité doit maximiser l'utilisation des données d'entrée observables et appliquer les méthodes d'estimation de façon uniforme dans des circonstances similaires.

Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, les méthodes appropriées pour l'estimer comprennent notamment les suivantes :

- **Méthode de l'évaluation du marché avec ajustement** - le marché sur lequel les biens ou les services sont vendus pourrait être évalué afin d'estimer le prix qu'un client de ce marché serait disposé à payer ;
- **Méthode du coût attendu plus marge** - prévision du coût attendu pour remplir l'obligation de prestation, auquel est ajoutée une marge appropriée sur le bien ou le service en cause ;
- **Méthode résiduelle** - le prix de vente spécifique observable des autres biens ou services promis selon le contrat est déduit du prix de transaction total, et la valeur résiduelle est appliquée aux biens ou services restants.

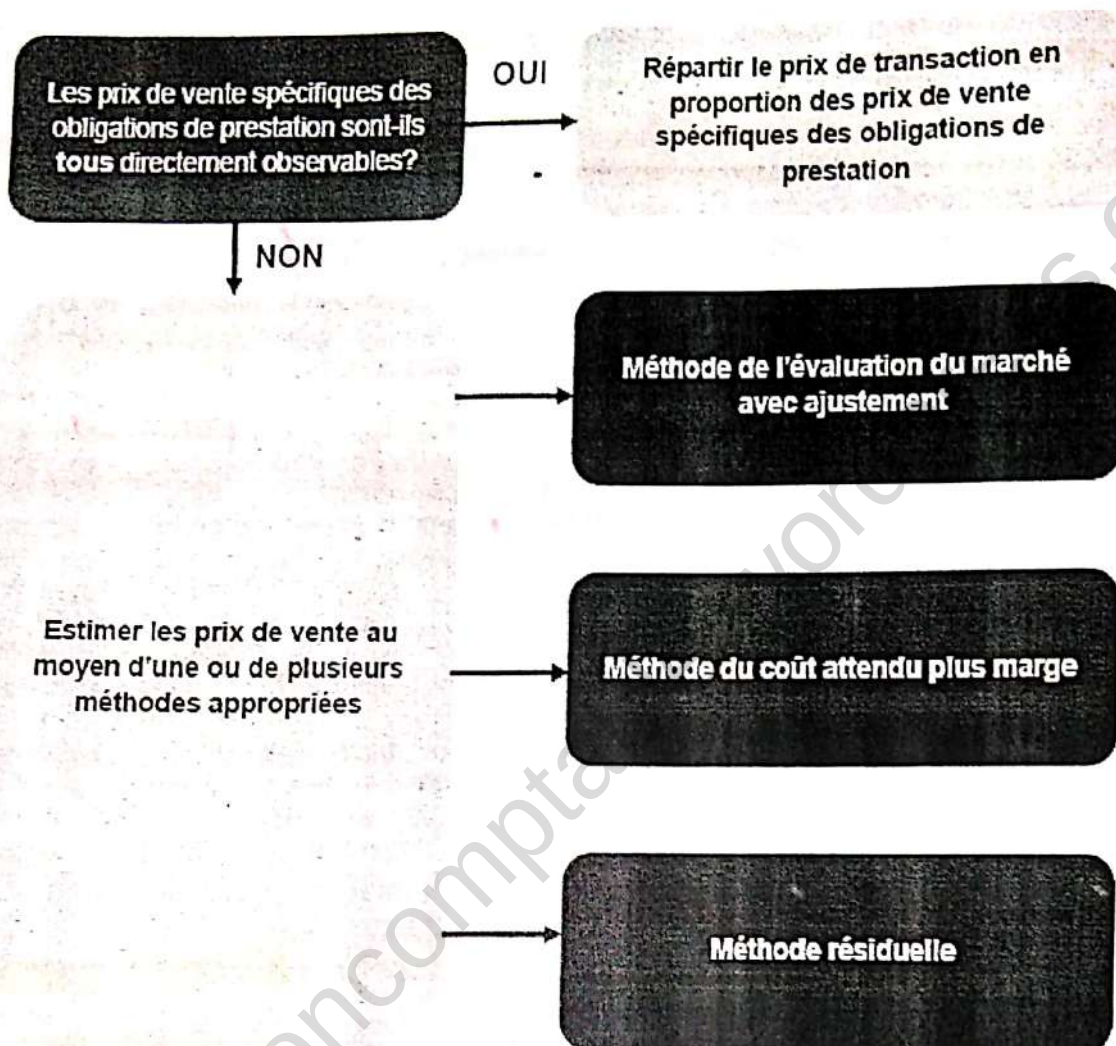
L'utilisation de la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement peut comporter la prise en compte des prix pratiqués par des concurrents pour des biens ou des services similaires et des ajustements de ces prix pour refléter les coûts et les marges de l'entité.

Pour estimer le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service, une entité ne peut appliquer la méthode résiduelle que lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- Le prix de vente de l'obligation de prestation est très variable, car l'entité vend le même bien ou service, et la fourchette des montants est large ;
- L'entité n'a pas encore établi de prix pour le bien ou le service, qui n'a jamais été vendu séparément auparavant.

Pour réaliser une estimation, l'entité doit maximiser l'utilisation des données d'entrée observables et appliquer les méthodes d'estimation de façon uniforme dans des circonstances similaires. Si le prix de vente spécifique d'au moins deux biens ou services promis dans un contrat est très variable ou incertain, une combinaison de méthodes peut être nécessaire pour estimer les prix de vente spécifiques.

L'organigramme ci-dessous résume le processus d'établissement des prix de vente spécifiques :



Exemple 12 - Méthode du coût attendu plus marge

Le 01/01/N, un concessionnaire automobile a vendu pour 30 000 UM un véhicule neuf. Le prix inclut l'entretien gratuit du véhicule pendant 3 ans. Le coût de l'entretien pour le vendeur est estimé à 500 UM par an et la marge habituelle sur les opérations de ce type est de 20%.

Si on estime à 8% le taux d'intérêt applicable à un emprunt du concessionnaire, la juste valeur au 01/01/N des prestations à fournir s'élève à :

$$(500 \times 1,2) \left[\frac{1 - (1,08)^{-3}}{0,08} \right] = 1\,546 \text{ UM}$$

La vente sera donc comptabilisée ainsi :

01/01/N		
Clients (B)		
	30 000	
Ventes de marchandises (R)		28 454
Produits reçus d'avance (B)		1 546

Quant au produit relatif à la prestation de service, il sera étalé sur la durée du contrat de la façon suivante :

31/12/N		
Intérêts (R) $[1\,546 \times 8\%]$	124	
Produits reçus d'avance (B)	476	
Prestations de services (R)		600

31/12/N+1		
Intérêts (R) $[(1\,546 - 476) \times 8\%]$	86	
Produits reçus d'avance (B)	514	
Prestations de services (R)		600

31/12/N+2		
Intérêts (R) $[(1\,546 - 476 - 514) \times 8\%]$	44	
Produits reçus d'avance (B)	556	
Prestations de services (R)		600

Exemple 13 – Méthodes du coût attendu plus marge et de l'évaluation du marché avec ajustement

EXI conclut un contrat de vente de matériel avec YCI d'un montant de 250 000 UM. L'installation du matériel est incluse dans le contrat. EXI vend le matériel séparément, sans l'installation, pour 200 000 UM. Le service d'installation est rarement vendu seul, mais d'autres entités offrent d'installer du matériel similaire pour un montant variant entre 40 000 UM et 50 000 UM. L'entité estime que, pour installer le matériel, il lui en coûterait environ 36 000 UM, plus une marge de 25%.

Évaluation : Puisque le matériel est vendu seul sur une base régulière, il y a une indication de son prix spécifique (200 000 UM). EXI estime les frais d'installation à 45 000 UM $(36\,000\text{ UM} \times 1,25)$ au moyen de la méthode du coût attendu plus marge. Ce montant se situe dans la fourchette des frais que facturent d'autres entités pour un tel service selon la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement). Par conséquent, un montant de 45 000 UM serait une estimation raisonnable du prix spécifique du service d'installation.

Les produits des activités ordinaires seraient répartis entre chaque obligation de prestation distincte en proportion du prix de vente spécifique de la manière suivante :

- Matériel : 204 082 UM $[(200\,000\text{ UM} / 245\,000\text{ UM}) \times 250\,000\text{ UM}]$
- 45 918 UM $[(45\,000\text{ UM} / 245\,000\text{ UM}) \times 250\,000\text{ UM}]$

EXI devra déterminer le moment où les obligations de prestation sont remplies afin d'établir le calendrier de comptabilisation des produits des activités ordinaires.

Exemple 14 – Méthode de la valeur résiduelle

SFI vend des licences d'utilisation de son logiciel comptable, des services de consultation sur son utilisation et des services de soutien de base en comptabilité. Le logiciel et les services de consultation sont vendus ensemble la plupart du temps, mais les prix varient considérablement d'un contrat à l'autre selon l'entente conclue avec le client. La licence d'utilisation du logiciel est vendue couramment en tant qu'unité distincte pour 500 UM par mois. Les services de consultation offerts sont les mêmes d'un contrat à l'autre, mais ils ne sont jamais vendus séparément, et SFI estime que le caractère variable du prix du groupe de services n'est attribuable qu'aux services de consultation compris dans ce groupe.

SFI conclut une entente de 50 000 UM avec un client, aux termes de laquelle il lui fournit une licence d'utilisation de son logiciel pour cinq ans, de même que des services de consultation.

Évaluation : Dans le présent cas, nous savons que le prix de vente spécifique du logiciel peut être déterminé, car il est couramment vendu séparément. Toutefois, le caractère variable de l'établissement du prix des services de consultation est non négligeable. Par conséquent, la méthode de la valeur résiduelle serait plus appropriée pour affecter un prix de vente spécifique à l'obligation de prestation de services de consultation propre à cette entente.

Si le logiciel avait été vendu séparément, SFI aurait reçu 30 000 UM (12 mois x 500 UM par mois x 5 ans) au cours des cinq prochaines années. Ainsi, selon la méthode de la valeur résiduelle, le prix de vente des services de consultation serait de 20 000 UM (50 000 UM - 30 000 UM).

2) Répartition d'une remise

Le client obtient une remise si la somme des prix de vente spécifiques des biens ou services promis dans le contrat excède la contrepartie promise. Sauf dans le cas décrit ci-dessous, une entité doit répartir la remise de façon proportionnelle entre toutes les obligations de prestation prévues dans le contrat.

Lorsque la somme des prix de vente spécifiques des biens ou services promis dans le contrat dépasse le prix de transaction, le client est considéré comme ayant obtenu une remise. Celle-ci doit être répartie proportionnellement entre toutes les obligations de prestation du contrat, sauf s'il peut être démontré qu'elle ne concerne que certaines d'entre elles.

L'entité doit affecter la totalité de la remise à une ou à plusieurs obligations de prestation, et non la répartir entre l'ensemble de celles-ci, si toutes les conditions ci-dessous sont remplies :

- L'entité vend séparément de façon courante chaque bien ou service distinct (ou groupe de biens ou de services distincts) prévu dans le contrat ;
- L'entité vend également séparément de façon courante un groupe (ou des groupes) de certains de ces biens ou services distincts en accordant une remise sur les prix de vente spécifiques des biens ou des services de chaque groupe ;
- La remise liée à chaque groupe de biens ou de services dont il est question au point précédent est essentiellement la même que la remise prévue dans le contrat, et l'analyse des biens ou des services de chaque groupe fournit des éléments observables indiquant l'obligation de prestation à laquelle se rapporte la totalité de la remise prévue dans le contrat.

L'affectation d'une remise à une ou à plusieurs obligations de prestation, mais pas à l'ensemble d'entre elles, doit être effectuée **avant d'appliquer la méthode résiduelle** visant à estimer le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service.

Exemple 15 - Répartition d'une remise

STE conclut un contrat pour la construction d'un immeuble de bureaux et d'un parc de stationnement couvert adjacent. Le prix du contrat du projet s'élève à 200 MUM. Habituellement, STE offre ses services de construction d'un immeuble et d'un parc de stationnement couvert séparément. **Jamais ne les a-t-elle fournis en tant que groupe de services.** En moyenne, un immeuble de bureaux et un parc de stationnement couvert de cette ampleur sont vendus pour un prix contractuel respectivement de 120 MUM et 100 MUM. Comme les services ont été fournis en tant que groupe, une remise de 20 MUM a été accordée par STE.

Comment le prix du contrat doit-il être affecté aux services ?

Évaluation : Un prix de vente spécifique doit être fixé pour le parc de stationnement couvert et l'immeuble de bureaux afin de déterminer la répartition du prix du contrat. Tel qu'il est mentionné ci-dessus, les prix de vente spécifiques s'établissent comme suit :

- Immeuble de bureaux : 120 MUM

- Parc de stationnement couvert : 100 MUM

Le prix du contrat serait réparti en proportion du prix de vente spécifique, de la manière suivante :

- Immeuble de bureaux : $109 \text{ MUM} (200 \text{ MUM} * (120 \text{ MUM} / 220 \text{ MUM}))$

- Parc de stationnement couvert : $91 \text{ MUM} [200 \text{ MUM} * (100 \text{ MUM} / 220 \text{ MUM})]$

3) Répartition d'une contrepartie variable

Une contrepartie variable promise dans un contrat peut se rattacher à l'intégralité du contrat ou à une partie spécifique du contrat, comme l'un ou l'autre des éléments suivants :

- Une ou plusieurs obligations de prestation prévues dans le contrat, mais pas l'ensemble d'entre elles (par exemple, le versement d'une prime peut être conditionnel à la fourniture par l'entité d'un bien ou d'un service promis dans un délai donné) ;
- Un ou plusieurs biens ou services distincts, mais pas l'ensemble d'entre eux, promis dans le contrat à l'intérieur d'une série de biens ou de services distincts faisant partie d'une seule et même obligation de prestation (par exemple, la contrepartie promise relativement à la deuxième année d'un contrat de service de nettoyage de deux ans augmentera en fonction des fluctuations d'un indice d'inflation donné).

Le montant variable (et ses variations ultérieures) doit être affecté en totalité à une obligation de prestation ou à un bien ou à un service qui fait partie d'une seule et même obligation de prestation lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- Les modalités du paiement variable visent expressément les efforts déployés pour remplir l'obligation de prestation ou pour fournir le bien ou le service distinct ;
- L'affectation de la totalité du montant variable de la contrepartie à l'obligation de prestation ou au bien ou au service distinct est conforme à l'objectif de répartition du prix de transaction compte tenu de l'ensemble des obligations de prestation et des modalités de paiement prévues au contrat.

Le montant restant du prix de transaction doit être affecté selon les dispositions relatives à la répartition des prix de vente spécifiques et des remises, comme il est mentionné ci-dessus.

4) Modification du prix de transaction

Comme nous l'avons déjà mentionné, la répartition du prix de transaction entre chacune des obligations de prestation s'effectue en proportion des prix de vente spécifiques, au moment de la passation du contrat, pour chaque bien ou service distinct sous-jacent à chacune des obligations de prestation. Après la passation du contrat, il peut arriver que le prix de transaction change pour diverses raisons. Les modifications du prix de transaction doivent être réparties entre les obligations de prestation prévues au contrat en proportion des prix de vente spécifiques en vigueur lors de la passation du contrat. En d'autres termes, les modifications du prix de transaction total doivent être réparties entre chacune des obligations de prestation selon la même base que celle employée pour la répartition initiale. Les montants qui ont été attribués à une obligation de prestation remplie doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, ou en diminution de ceux-ci, dans la période au cours de laquelle le prix de transaction a changé.

En revanche, la modification du prix de transaction doit être appliquée à une ou à plusieurs obligations de prestation ou à un ou à plusieurs biens ou services distincts faisant partie d'une seule et même obligation de prestation, plutôt que d'être appliquée à l'ensemble, si les conditions relatives à l'affectation d'une contrepartie variable sont remplies (se reporter aux critères énoncés précédemment).

Le prix de transaction peut être modifié indépendamment de toute variation de l'étendue des prestations. C'est notamment le cas lorsqu'il comporte une partie variable qui dépend de la survenance d'événements incertains.

La modification du prix doit alors être répartie entre les diverses obligations de prestation (selon la même base que lors de la passation du contrat) et comptabilisée dans le résultat net de l'exercice au cours duquel elle apparaît.

Les modifications du prix de transaction résultant d'une modification du contrat sont comptabilisées en appliquant les indications sur la modification de contrat contenues dans IFRS 15, dont il est question dans la partie Étape 1 : Identifier les contrats conclus avec le client du présent guide.

Lorsqu'une modification du prix de transaction a lieu après une modification de contrat, l'entité doit affecter la modification du prix de transaction aux obligations de prestation prévues par le contrat modifié si la modification n'a pas été comptabilisée comme un contrat distinct. Toutefois, lorsque la modification est attribuable à un montant de contrepartie variable promis avant la modification, et que la modification a été comptabilisée comme s'il s'agissait d'une résiliation ou d'un remplacement d'un contrat existant, la modification du prix de transaction est affectée aux obligations de prestation identifiées dans le contrat avant la modification.

Exemple 16 – Modification du prix de transaction

Le 1^{er} janvier N, une entreprise a vendu une installation de chauffage à un client. Le prix du contrat (100 000 UM) comprend la fourniture pendant deux ans du combustible nécessaire au fonctionnement de l'installation. Si elle avait été vendue seule, l'installation aurait été facturée 82 000 UM.

Le contrat prévoit qu'à partir du moment où le prix du combustible augmente de plus de 10%, le prix du contrat est majoré d'un montant égal à l'augmentation du prix des quantités livrées. À la date de passation du contrat, le combustible coûtait 0,70 UM le litre. Le cours a atteint 0,77 UM le 1^{er} octobre N et 0,80 UM à la clôture de l'exercice N. La quantité livrée entre ces deux dates est de 2 000 litres.

Le contrat comprend deux obligations de prestation qui ont été comptabilisées séparément :

.../.../N		
Clients (B)	100 000	
Ventes de produits (R)		82 000
Produits comptabilisés d'avance (B)		18 000

Si le taux d'intérêt applicable à l'entreprise est de 6%, le montant de la prestation de service annuelle est le montant « A » tel que :

$$18\,000 = \frac{A}{(1,06)} + \frac{A}{(1,06)^2}, \text{ soit } A = 9\,818 \text{ UM}$$

En N, l'exécution de la prestation de service sera donc comptabilisée ainsi :

.../.../N		
Intérêts (R) [18 000 x 6%]	1 080	
Produits comptabilisés d'avance (B)	8 738	
Prestations de services (R)		9 818

.../.../N		
Clients (B) [2 000 x (0,80 - 0,70)]	200	
Prestations de services (R)		200

ÉTAPE 5 - COMPTABILISER DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES LORSQU'UNE OBLIGATION DE PRESTATION EST REMPLIE

Les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés **lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation** en fournissant à un client un bien ou un service promis (c.-à-d. un actif). **Un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle.**

Def :

Contrôle - Capacité de décider de l'utilisation d'un actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants ou de restreindre l'accès d'autres entités à ces avantages.

Les avantages afférents à un actif sont les flux de trésorerie potentiels qui peuvent être obtenus directement ou indirectement, notamment des façons suivantes :

- Utiliser l'actif pour :
 - produire des biens ou assurer la prestation de services ;
 - accroître la valeur d'autres actifs ;
 - s'acquitter des passifs ou réduire les coûts ;
- Vendre ou échanger l'actif ;
- Donner l'actif en garantie des passifs ;
- Conserver l'actif.

Une entité doit déterminer, au moment de la passation du contrat, si une obligation de prestation est remplie progressivement ou à un moment précis. Les obligations de prestation qui ne sont pas remplies progressivement sont remplies à un moment précis.

Habituellement, **une obligation de fournir des biens est remplie à un moment précis**, tandis qu'une **obligation de fournir des services est remplie progressivement**.

Cette approche diffère de la méthode préconisée par la IAS 18 qui exige que les produits des activités ordinaires relatifs à la vente de biens soient comptabilisés lorsque les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens sont transférés au client. De plus, IAS 18 renferme des dispositions différentes sur le moment auquel il faut comptabiliser les produits des activités ordinaires selon qu'un bien ou un service est fourni au client.

IFRS 15 adopte une approche différente pour déterminer si les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés à un moment précis ou de façon progressive, et contient des dispositions uniformes qui s'appliquent autant aux ventes de biens qu'à la prestation de services.

1) Obligations de prestation remplies progressivement

Au moins l'une des conditions ci-dessous doit être respectée pour que les obligations de prestation soient remplies progressivement :

- Progressivement*
- * Le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure où celle-ci a lieu ;
 - * La prestation de l'entité crée ou valorise un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;
 - * La prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement, et l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée.
- **Le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité**

Dans le cas de certaines obligations de prestation, il est simple d'établir si le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure où celle-ci a lieu (par exemple, des services habituels ou récurrents).

Pour d'autres obligations de prestation, cette étape peut s'avérer plus difficile. Dans ces cas, un client est considéré recevoir et consommer simultanément les avantages procurés par une obligation de prestation si une autre entité n'a pas à refaire dans une large mesure le travail déjà effectué pour remplir la portion restante de l'obligation de prestation.

➤ **Le client obtient le contrôle de l'actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation**

Pour déterminer si un client contrôle un actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation, l'entité doit évaluer si ce client répond à la définition du contrôle énoncée précédemment. L'actif créé ou valorisé peut être un actif corporel ou incorporel.

➤ **La prestation de l'entité ne crée pas un actif pouvant être utilisé autrement**

L'effet des limitations contractuelles ou pratiques doit être pris en compte pour déterminer si ces limitations empêchent l'entité d'utiliser un actif autrement (par exemple, des limitations concernant la vente d'un actif à un autre client). Ces limitations peuvent découler des situations suivantes :

- Le client dispose d'un droit exécutoire contractuel d'empêcher l'entité de destiner l'actif à une autre utilisation (c.-à-d. que l'actif n'est pas interchangeable avec d'autres actifs) ;
- Des pertes économiques importantes sont engagées pour destiner l'actif à une autre utilisation en raison des coûts engendrés pour le modifier, de ses caractéristiques de conception particulières, de la région isolée où il se trouve, etc.

L'évaluation visant à déterminer si l'entité peut utiliser l'actif autrement doit être réalisée au moment de la passation du contrat. Des changements ne sont apportés à cette évaluation qu'en cas de modification du contrat.

➤ **L'entité a un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée**

Ce droit existe lorsqu'une entité a droit à une rémunération pour la prestation effectuée jusqu'à la date considérée en cas de résiliation du contrat par le client, à moins que l'entité n'omette d'exécuter la prestation promise. Cette rémunération doit se rapprocher du prix de vente des biens ou des services fournis jusqu'à la date considérée.

L'entité doit avoir droit à une rémunération correspondant à l'un des montants suivants :

- Une fraction de la marge attendue du contrat qui reflète l'exécution de la prestation par l'entité avant que le contrat ne soit résilié par le client ;
- Un rendement raisonnable par rapport au coût du capital de l'entité.

Les conditions du contrat, toute loi ou tout précédent jurisprudentiel pertinent ou les pratiques commerciales habituelles de l'entité doivent être pris en compte (par exemple, l'entité a-t-elle fait valoir son droit à un paiement par le passé ?) pour apprécier l'existence et le caractère exécutoire d'un droit d'une entité à un paiement pour une prestation effectuée jusqu'à la date considérée.

Dans certains cas, il se peut que le client n'ait pas le droit de résilier le contrat ou qu'il n'ait le droit de le résilier qu'à certains moments déterminés au cours de la durée du contrat. Si le client résilie le contrat sans avoir le droit de le faire à ce moment-là, l'entité et le client peuvent être tenus de continuer à remplir leurs obligations de prestation aux termes du contrat (c.-à-d. que l'entité continue de fournir les biens ou les services et que le client continue de payer la contrepartie promise en échange de ces biens ou services).

* PA d'éva raisonnable

* PA d'éva raisonnable $\Rightarrow$ PA $\neq$ coûts engagés

© Normes Comptables

Le calendrier de paiement prévu dans le contrat ne reflète pas toujours le droit exécutoire d'une entité à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Par exemple, le contrat peut stipuler que la contrepartie reçue du client est remboursable pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise par l'entité dans le contrat.

> Évaluation raisonnable du degré d'avancement

Des produits des activités ordinaires au titre d'une obligation de prestation remplie progressivement ne doivent être comptabilisés que si la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie **(le degré d'avancement)** peut faire l'objet d'une évaluation raisonnable. Le degré d'avancement ne peut faire l'objet d'une évaluation raisonnable sans l'existence d'informations fiables.

Il se peut que le résultat d'une obligation de prestation ne puisse pas faire l'objet d'une évaluation raisonnable (par exemple dans les premiers stades du contrat), bien que l'entité s'attende à recouvrer les coûts engagés pour remplir cette obligation. **Les produits des activités ordinaires ne doivent alors être comptabilisés qu'à hauteur des coûts engagés**, jusqu'à ce que le résultat de l'obligation de prestation puisse faire l'objet d'une évaluation raisonnable.

> Méthodes d'évaluation du degré d'avancement

Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, l'entité doit appliquer **une seule et même méthode d'évaluation du degré d'avancement**, et l'appliquer de manière uniforme aux obligations de prestation similaires et dans des circonstances similaires. **À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, le degré d'avancement doit être évalué de nouveau** pour chaque obligation de prestation remplie progressivement.

La nature du bien ou du service dont la fourniture est promise doit être prise en compte pour déterminer la méthode appropriée d'évaluation du degré d'avancement. Comme les circonstances changent au fil du temps, l'évaluation du degré d'avancement doit être mise à jour afin de refléter les changements quant au résultat de l'obligation de prestation. **Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable** selon IAS 8, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.

■ Méthodes fondées sur les extrants

Confrontation B/S "fournis" et "promis"

Selon ces méthodes, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés en établissant un **rapport entre la valeur des biens ou des services fournis jusqu'à la date considérée et les biens ou les services promis dans le contrat qu'il reste à fournir.**

La méthode fondée sur les extrants retenue doit refléter fidèlement la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie par l'entité. Selon IFRS 15, une entité peut, par mesure de simplification, comptabiliser des produits des activités ordinaires correspondant au montant qu'elle a le droit de facturer. La mesure de simplification ne peut être appliquée que si l'entité a le droit à une contrepartie d'un client correspondant à la valeur qu'ont pour ce dernier les obligations de prestation remplies jusqu'à la date considérée (par exemple, en vertu d'un contrat de service selon lequel l'entité facture un tarif horaire fixe).

Voici quelques exemples de méthodes fondées sur les extrants :



▪ Méthodes fondées sur les intrants

Considération "intrants déjà investis" et "total à utiliser"

Selon ces méthodes, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés en établissant un **rapport entre les intrants déjà investis jusqu'à la date considérée et le total des intrants que l'entité s'attend à utiliser pour remplir l'obligation de prestation.**

Voici quelques exemples de méthodes fondées sur les intrants :



Exemple 17 - Obligation de prestation remplie progressivement

ETC conclut un contrat pour la fabrication de matériel à la fine pointe de la technologie pour le recyclage des déchets. Les conditions du contrat sont les suivantes :

- Le transfert de la possession matérielle et du titre de propriété n'a lieu qu'à l'achèvement du contrat ;
- Le prix total du contrat est de 100 MUM et la fabrication devrait durer six mois ;
- Des paiements intermédiaires de 10 MUM par mois sont exigés, ainsi qu'un dernier paiement de 40 MUM le jour de l'achèvement des travaux. Les paiements sont non remboursables ;
- Le matériel de recyclage des déchets, qui ne peut être vendu à aucun autre client ni voué à aucune autre utilisation, est hautement personnalisé pour ce client, et des modifications aux spécifications sont attendues pendant la durée du contrat ;
- Le client peut mettre fin au contrat en tout temps, à condition que les paiements soient à jour ;
- **Les biens en cours de fabrication appartiennent au client** et, par conséquent, la fabrication peut être achevée par une autre partie si le contrat est résilié.

Aucun autre service n'est prévu dans le contrat, lequel est considéré être formé d'une seule et même obligation de prestation.

Évaluation : Selon les conditions du contrat, on peut conclure que l'obligation de prestation crée un actif dont le client a le contrôle, et que cette obligation de prestation est remplie progressivement. Les biens en cours de fabrication appartiennent au client, et les paiements du matériel sont effectués mensuellement. De plus, ETC ne pourrait pas utiliser le matériel autrement, car les caractéristiques de conception du matériel sont propres au client. Une méthode fondée sur les intrants ou les extrants devra être employée pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation est remplie. ETC comptabilisera probablement un passif sur contrat ou un actif sur contrat, selon que les travaux avancent plus ou moins rapidement que les paiements.

Exemple 18

Un cabinet d'audit a entrepris le 01/11/N l'examen des procédures et des comptes d'un client. Le devis s'établit à 60 000 UM pour un coût total prévu de 50 000 UM. Au 31/12/N, date de clôture du cabinet, les coûts engagés au titre de ce contrat s'élèvent à 15 000 UM. Les travaux réalisés représentent, eux, 40% de ceux à effectuer.

Dans tous les cas, le cabinet comptabilisera en charges le coût des travaux effectués durant la période (15 000 UM en N). En revanche, le montant des produits dépendra de l'indicateur utilisé :

- **Si le cabinet mesure le degré d'avancement par rapport au coût des travaux effectués** et si tout se passe comme prévu, les écritures seront :

.../.../N		
Coût des travaux (R)	15 000	
Banques/Fournisseurs... (B)		15 000

.../.../N		
Travaux en cours (B) [60 000 x (15 000/50 000)]	18 000	
Travaux (R)		18 000

.../.../N+1		
Coût des travaux (R) [50 000 - 15 000]	35 000	
Banques/Fournisseurs... (B)		35 000

.../.../N+1		
Travaux en cours (B) [60 000 - 18 000]	42 000	42 000
Travaux (R)		

.../.../N+1		
Clients (B)	60 000	60 000
Travaux en cours (B)		

- Si le degré d'avancement est mesuré par rapport à la quantité de travaux réalisée, les écritures seront :

.../.../N		
Coût des travaux (R)	15 000	15 000
Banques/Fournisseurs... (B)		

.../.../N		
Travaux en cours (B) [60 000 x 40%]	24 000	24 000
Travaux (R)		

.../.../N+1		
Coût des travaux (R) [50 000 - 15 000]	35 000	35 000
Banques/Fournisseurs... (B)		

.../.../N+1		
Travaux en cours (B) [60 000 - 24 000]	36 000	36 000
Travaux (R)		

.../.../N+1		
Clients (B)	60 000	60 000
Travaux en cours (B)		

La chronologie des résultats sera donc différente :

Indicateur utilisé pour mesurer l'avancement des travaux	N	N+1
• Coût des travaux effectués :		
Produits	18 000	42 000
Charges	-15 000	-35 000
Résultat avant impôt	3 000	7 000
• Quantité de travaux effectuée :		
Produits	24 000	36 000
Charges	-15 000	-35 000
Résultat avant impôt	9 000	1 000

Exemple 19

© Normes Comptables

Une entreprise de travaux publics a obtenu en N-2 un contrat portant sur la construction d'un pont. Le devis initial était de 10 millions UM. En N-1, le client a accepté une majoration du prix de 1 million UM. Les prévisions de bénéfice ont évolué ainsi :

	Fin N-2 (prévisions)	Fin N-1 (prévisions)	N (réalisations)
Revenu du contrat	10 millions	11 millions	11,0 millions
Coût total du contrat	8 millions	9 millions	9,5 millions
Bénéfice	2 millions	2 millions	1,5 millions

Quant aux frais de construction, ils ont été :

- en N-2 : 3,0 millions
 - en N-1 : 4,0 millions
 - en N : 2,5 millions
- 9,5 millions

Attention ! Gaspiage, heures inutile, ...

Supposons également que le client ait versé à titre d'acomptes 4 millions en N-2, 5 millions en N-1 et 2 millions en N.

Si le degré d'avancement des travaux est mesuré par le ratio :

$$\frac{\text{Coût des travaux effectués}}{\text{Coût total estimé}}$$

(ratio basé sur les intrants), les revenus et les coûts du contrat seront répartis de la façon suivante :

	N-2	N-1	N	Total
Produits (en milliers UM) :				11 000
10 000 x 3/8 =	3 750			
(11 000 x 7/9) - 3 750 =		4 806		
11 000 - (3 750 + 4 806) =			2 444	
Coûts (en milliers UM) :	3 000	4 000	2 500	9 500
Résultat avant impôt (en milliers UM) :	750	806	(-56)	1 500

La comptabilisation du contrat donnera lieu aux écritures suivantes chez l'entreprise de travaux publics (en milliers UM) :

.../.../N-2		
Coût des travaux (R)	3 000	
Banques/Fournisseurs... (B)		3 000

.../.../N-2		
Banque (B)	4 000	
Clients (B)		4 000

.../.../N-2		
Travaux en cours (B)	3 750	3 750
Travaux (R) PAO		

.../.../N-1		
Coût des travaux (R)	4 000	4 000
Banques/Fournisseurs... (B)		

.../.../N-1		
Banque (B)	5 000	5 000
Clients (B)		

.../.../N-1		
Travaux en cours (B)	4 806	4 806
Travaux (R)		

.../.../N		
Coût des travaux (R)	2 500	2 500
Banques/Fournisseurs... (B)		

.../.../N		
Banque (B)	2 000	2 000
Clients (B)		

.../.../N		
Travaux en cours (B)	2 444	2 444
Travaux (R)		

.../.../N		
Clients (B)	11 000	11 000
Travaux en cours (B)		

Le calcul du pourcentage d'avancement sur la base des intrants peut, en cas d'inefficiences de production (gaspillage de matières premières, heures de travail inutiles ...), aboutir à comptabiliser un montant de produits supérieur au prix de transaction des biens ou services transférés au client.

Dans ce cas, le degré d'avancement doit être ajusté pour refléter la fraction du contrat réellement effectuée.

Supposons que, sur les 4 millions UM de coûts supportés en N-1, 10% (soit 400 000 UM) soient dus à des vols de matériaux sur le chantier.

Le pourcentage d'avancement à fin N ne serait pas de 7/9 mais de 6 600/9 000. Les écritures précédentes seraient donc modifiées ainsi :

.../.../N-2		
Écritures inchangées		

.../.../N-1		
Coût des travaux (R)		
Banques/Fournisseurs... (B)	4 000	4 000
.../.../N-1		
Banque (B)		
Clients (B)	5 000	5 000
.../.../N-1		
Travaux en cours (B) $[(11\ 000 \times 6\ 600/9\ 000) - 3\ 750]$	4 317	
Travaux (R)		4 317
.../.../N		
Coût des travaux (R)		
Banques/Fournisseurs... (B)	2 500	2 500
.../.../N		
Banque (B)		
Clients (B)	2 000	2 000
.../.../N		
Travaux en cours (B) $[(11\ 000 - (3\ 750 + 4\ 317))]$	2 933	
Travaux (R)		2 933
.../.../N		
Clients (B)	11 000	
Travaux en cours (B)		11 000

Exemple 20

Une entreprise de services informatiques élabore un logiciel pour un client. Le prix du logiciel a été fixé à 100 000 UM et ce montant n'est pas révisable. Les travaux ont commencé le 01/11/N et se sont terminés le 31/03/N+1. Les coûts supportés par l'entreprise ont été de 30 000 UM en N et 55 000 UM en N+1.

La comptabilisation d'un produit sur la base du degré d'avancement du contrat aboutit à étaler le résultat prévu sur la durée de la prestation. Toutefois, si le degré d'avancement ne peut être estimé raisonnablement, l'entreprise doit limiter le produit comptabilisé au montant des coûts engagés, de façon à ne faire apparaître aucun bénéfice aussi longtemps que le degré d'avancement ne peut être déterminé de manière fiable.

Si au 31/12/N, date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible d'estimer raisonnablement le coût total du contrat, le produit comptabilisé au titre de N est limité à 30 000 UM, de sorte que la répartition des produits, des coûts et du résultat sera la suivante :

	N	N+1	Total
Produits	30 000	70 000	100 000
Coûts	30 000	55 000	85 000
Résultat avant impôt	0	15 000	15 000

Exemple 21 – Matériaux et équipement non installés

En novembre 20X2, une entité conclut un contrat avec un client en vue de rénover un bâtiment de trois étages et d'y installer de nouveaux ascenseurs, pour une contrepartie totale de 5 millions UM. Le service de rénovation promis, y compris l'installation des ascenseurs, constitue une seule et même obligation de prestation remplie progressivement. Le total des coûts attendus est de 4 millions UM, dont 1,5 millions UM pour les ascenseurs. L'entité établit qu'elle agit pour son propre compte, car elle obtient le contrôle des ascenseurs avant leur transfert au client.

Voici un sommaire du prix de transaction et des coûts attendus :

Prix de transaction	5 000 000 UM
Coûts attendus :	
Ascenseurs	1 500 000 UM
Autres coûts	2 500 000 UM
Total des coûts attendus	4 000 000 UM

*inclure 2 ascenseurs
→ surévaluation*

L'entité utilise une méthode fondée sur les intrants qui s'appuie sur les coûts engagés pour évaluer la mesure dans laquelle son obligation de prestation est remplie. Elle détermine s'il y a un rapport entre les coûts engagés pour se procurer les ascenseurs et le degré d'avancement dans l'exécution de son obligation de prestation. Le client obtient le contrôle des ascenseurs lorsque ceux-ci sont livrés sur le chantier en décembre 20X2, même si leur installation n'est prévue que pour juin 20X3. Les coûts engagés par l'entité pour se procurer les ascenseurs (1,5 millions UM) sont importants par rapport au total des coûts que l'entité s'attend à engager pour remplir entièrement l'obligation de prestation (4 millions UM). L'entité n'intervient pas dans la conception et la fabrication des ascenseurs.

L'entité établit que l'inclusion des coûts qu'elle a engagés pour se procurer les ascenseurs dans l'évaluation du degré d'avancement aurait pour effet de surévaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation de l'entité est remplie. En conséquence, l'entité ajuste son évaluation du degré d'avancement de manière à exclure les coûts qu'elle a engagés pour se procurer les ascenseurs de l'évaluation des coûts engagés et du prix de transaction. L'entité comptabilise les produits des activités ordinaires tirés de la fourniture des ascenseurs à un montant égal aux coûts qu'elle a engagés pour se procurer les ascenseurs (c'est-à-dire à marge nulle).

Au 31 décembre 20X2, l'entité observe ce qui suit :

PAO : Ascenseurs → Marge nulle

- Les autres coûts engagés (excluant les ascenseurs) s'établissent à 500 000 UM ;
- Le degré d'avancement atteint est de 20% (soit $500\,000\text{ UM} \div 2\,500\,000\text{ UM}$).

En conséquence, au 31 décembre 20X2, l'entité comptabilise ce qui suit :

• Produits des activités ordinaires	2 200 000 UM	$(1\,500\,000 + 20\% \times 3\,500\,000)$
• Coût des ventes	2 000 000 UM	$(1\,500\,000 + 20\% \times 2\,500\,000)$
Profit	200 000 UM	

Dans certains cas, le client doit verser, à la signature du contrat, une somme non remboursable (comme les frais d'adhésion à un centre de fitness, les frais de mise en service dans un contrat avec un opérateur téléphonique, etc.). IFRS 15 précise que ces sommes ne doivent pas être considérées comme un produit de l'exercice au cours duquel elles sont perçues, mais étalées sur la durée du contrat.

2) Obligations de prestation remplies à un moment précis

Lorsqu'une obligation de prestation n'est pas remplie progressivement, elle est remplie à un moment précis. Pour déterminer le moment précis où le contrôle est transféré au client et où l'obligation de prestation est remplie, l'entité doit tenir compte des dispositions en matière de contrôle (se reporter à la définition du contrôle fournie dans la partie Étape 5 : Comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsqu'une obligation de prestation est remplie).

De plus, elle doit prendre en compte les **éléments indicatifs d'un transfert de contrôle**, qui comprennent notamment les suivants.

- a) **L'entité a un droit actuel à un paiement au titre de l'actif** - Si le client est actuellement tenu de payer l'actif, cela peut indiquer qu'il a obtenu en échange la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants.
- b) **Le client a le titre de propriété de l'actif** - Le titre de propriété peut indiquer quelle partie a la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants, ou de restreindre l'accès d'autres entités à ces avantages. De ce fait, le transfert du titre de propriété peut indiquer que le client a obtenu le contrôle de l'actif. **Si l'entité conserve le titre de propriété à seule fin de se protéger contre un défaut de paiement de la part du client, les droits ainsi conservés n'empêchent pas le client d'obtenir le contrôle de l'actif en cause.**
- c) **L'entité a transféré la possession matérielle de l'actif** - Le fait que le client a la possession matérielle de l'actif peut indiquer qu'il a la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants, ou de restreindre l'accès d'autres entités à ces avantages. Cependant, il se peut que la possession matérielle ne coïncide pas avec le contrôle d'un actif. Par exemple, dans le cadre de certains **accords de rachat** et de certains **accords de consignation**, il se peut qu'un client ou un consignataire ait la possession matérielle d'un actif dont **l'entité a le contrôle**. À l'inverse, dans le cadre de certaines **ventes à livrer**, il se peut que l'entité ait la possession matérielle d'un actif dont **le client a le contrôle**.
- d) **Le client a les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif** - Le transfert au client des risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif peut indiquer que le client a obtenu la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants. Toutefois, lorsqu'elle évalue les risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif promis, l'entité ne doit pas tenir compte des risques susceptibles de donner naissance à une obligation de prestation distincte s'ajoutant à l'obligation de transférer l'actif. Par exemple, l'entité peut avoir transféré le contrôle de l'actif à un client sans avoir encore rempli une obligation de prestation additionnelle consistant à fournir des services de maintenance de l'actif transféré.
- e) **Le client a accepté l'actif** - L'acceptation d'un actif par le client peut indiquer que ce dernier a obtenu la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants. L'entité évalue l'effet de toute clause contractuelle d'acceptation par le client sur la détermination du moment où le contrôle d'un actif est transféré.

Dans le cas des produits des activités ordinaires comptabilisés **à un moment précis**, IFRS 15 préconise de chercher à identifier le moment auquel **le contrôle est transféré au client**, tandis que IAS 18 se concentre plutôt sur le moment auquel les risques et les avantages sont transférés.

COÛTS DU CONTRAT

IFRS 15 fournit des indications sur deux éléments clés des coûts du contrat. Les voici :



Coûts récurrents → comptabilisés à l'actif

1) Coûts marginaux d'obtention du contrat

Les coûts marginaux sont des coûts qui sont directement attribuables à l'obtention d'un contrat avec un client et qui n'auraient pas été engagés par l'entité si le contrat n'avait pas été obtenu (par exemple, une commission de vente).

Si l'entité s'attend à recouvrer ces coûts en exécutant le contrat, ceux-ci doivent être comptabilisés à titre d'actif. Si les coûts avaient été engagés que le contrat soit obtenu ou non (par exemple, le salaire du directeur des ventes), ils doivent être comptabilisés en charges au moment où ils sont engagés, à moins qu'ils ne soient facturables au client.

Toute incorporation dans le coût de l'actif doit être prospective (c.-à-d. que les coûts comptabilisés en charges antérieurement ne peuvent être incorporés dans le coût de l'actif à une date ultérieure).

IFRS 15 prévoit une mesure de simplification aux termes de laquelle les coûts marginaux peuvent être comptabilisés en charges si la période d'amortissement de l'actif lié au coût du contrat est de moins d'un an.

Si l'entité se prévaut de la mesure de simplification, elle doit l'appliquer systématiquement à tous les contrats ayant des caractéristiques similaires pour toutes les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière.

Exemple 22.1 - Coûts marginaux d'obtention du contrat

Une commune qui souhaite construire un théâtre a demandé à plusieurs agences d'architecture de lui soumettre un projet. Le coût d'élaboration de chaque projet sera remboursé à concurrence de 5 000 UM. Chaque agence, qu'elle obtienne ou non le contrat, pourra comptabiliser un actif de 5 000 UM, le complément de coût éventuel étant, lui, comptabilisé en charges.

Exemple 22.2 - Coûts marginaux d'obtention du contrat

NDS est une entité cotée qui conçoit des systèmes de défense air-air de pointe. Elle a récemment remporté un appel d'offres lancé par le ministère de la défense nationale pour la conception de 15 projets spéciaux. Elle a engagé les coûts ci-après pour obtenir le contrat :

- 40 000 UM en services-conseils transactionnels externes aux fins de vérification diligente ;

- 10 000 UM en frais de déplacement pour déposer l'offre de services ;
- 500 000 UM pour l'achat d'un logiciel spécialisé qui permet de concevoir les systèmes selon les critères du ministère de la défense nationale ;
- 200 000 UM de primes aux membres de la direction pour l'offre de services gagnante.

Évaluation : Le coût du logiciel spécialisé et les primes remises aux membres de la direction peuvent être incorporés au coût de l'actif conformément au paragraphe IFRS 15.92, car ils n'auraient pas été engagés si le contrat n'avait pas été obtenu et que la conception des systèmes n'avait pas commencé.

Selon le paragraphe IFRS 15.93, NDS doit comptabiliser en charges les frais liés aux services-conseils transactionnels externes et les frais de déplacement, car ces frais auraient été engagés que le contrat avec le ministère de la défense nationale soit obtenu ou non. De plus, comme dans tout processus d'appel d'offres courant, on ne s'attend pas à ce que NDS facture au ministère de la défense nationale les coûts qu'elle a engagés pour déterminer si elle peut ou devrait exécuter le contrat. Il convient de noter que si ces coûts entrent dans le champ d'application d'une autre norme, les dispositions pertinentes de cette norme s'appliquent.

2) Coûts d'exécution du contrat

Les coûts d'exécution d'un contrat peuvent entrer dans le champ d'application d'autres normes (par exemple, IAS 2 : Stocks, IAS 16 : Immobilisations corporelles ou IAS 38 : Immobilisations incorporelles), lesquelles exposent le traitement comptable qu'il convient d'appliquer aux coûts engagés dans l'exécution de contrats conclus avec des clients.

Les coûts d'exécution qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme sont comptabilisés à titre d'actif aux termes d'IFRS 15 uniquement lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- Ils sont directement liés à un contrat ou à un contrat prévu identifiable. Ces coûts comprennent notamment :
 - les coûts de main-d'œuvre directe et le coût des matières premières ;
 - les affectations de coûts (comme, sans s'y limiter, les coûts de gestion et de supervision du contrat, les assurances et l'amortissement du matériel et de l'outillage utilisés pour l'exécution du contrat) qui sont directement liés au contrat ;
 - les coûts explicitement facturables au client selon le contrat ;
 - les coûts engagés par suite de la conclusion du contrat ;
- Ils doivent procurer à l'entité une ressource nouvelle ou accrue qui lui servira à remplir des obligations de prestation dans l'avenir ;
- L'entité s'attend à les recouvrer.

Les coûts ci-dessous sont comptabilisés en charges lorsqu'ils sont engagés :

- Les frais généraux et administratifs, sauf s'ils sont explicitement facturables au client selon le contrat ;
- Les coûts des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources qui ne sont pas reflétés dans le prix du contrat ;
- Les coûts liés à une prestation antérieure ;
- Les coûts pour lesquels l'entité ne peut distinguer s'ils sont liés à une obligation de prestation non remplie ou à une obligation de prestation remplie.

Exemple 23 – Coûts qui donnent naissance à un actif

Une entité conclut un contrat de service en vue de gérer le centre de données informatisé d'un client pour une période de cinq ans. Le contrat est renouvelable pour des périodes d'une année par la suite. La durée moyenne de rétention d'un client est de sept ans. L'entité verse à un employé une commission de 10 000 UM lorsque ce client signe le contrat.

Avant de fournir des services, l'entité conçoit et construit aux fins de son utilisation interne une plateforme technologique qui communiquera avec les systèmes du client. Cette plateforme n'est pas fournie au client, mais elle sera utilisée pour fournir des services au client.

- **Coûts marginaux d'obtention du contrat**

L'entité comptabilise un actif de 10 000 UM au titre des coûts marginaux d'obtention du contrat correspondant aux commissions de vente, car elle s'attend à recouvrer ces coûts à même les honoraires futurs qui seront facturés pour les services fournis. L'entité amortit l'actif sur une période de sept ans, car l'actif est lié aux services fournis au client pendant la durée du contrat de cinq ans et l'entité s'attend à ce que le contrat soit renouvelé pour deux périodes supplémentaires d'une année.

- **Coûts d'exécution du contrat**

Les coûts engagés initialement pour établir la plateforme technologique s'établissent comme suit :

- Services de conception	40 000 UM
- Matériel	120 000 UM
- Logiciel	90 000 UM
- Migration et tests du centre de données	100 000 UM

Total des coûts 350 000 UM

Les frais d'établissement initiaux visent principalement des activités d'exécution du contrat, mais ne donnent pas lieu à la fourniture de biens ou de services au client. L'entité comptabilise les frais d'établissement initiaux comme suit :

- Frais de matériel - comptabilisés conformément à IAS 16, *Immobilisations corporelles* ;
- Frais de logiciels - comptabilisés conformément à IAS 38, *Immobilisations incorporelles* ;
- Coûts de conception, de migration et de tests du centre de données - appréciés pour déterminer si un actif peut être comptabilisé au titre des coûts d'exécution du contrat. L'actif créé, le cas échéant, doit être amorti sur une base systématique sur la période de sept ans (soit la durée du contrat de cinq ans plus les deux périodes de renouvellement d'un an prévues) au cours de laquelle l'entité s'attend à fournir des services en ce qui a trait au centre de données.

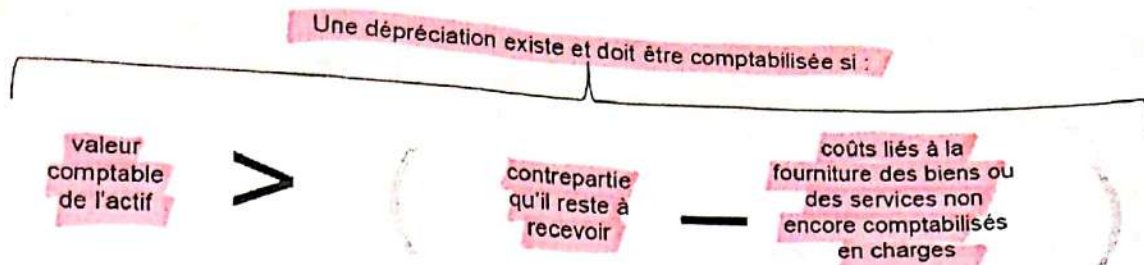
Outre les coûts initiaux liés à l'établissement de la plateforme technologique, l'entité a désigné deux employés comme étant principalement responsables de la prestation de services au client. Bien que les coûts liés à ces deux employés soient engagés dans le cadre de la prestation des services au client, l'entité est arrivée à la conclusion qu'ils ne lui procurent pas des ressources nouvelles ou accrues. En conséquence, ces coûts ne peuvent être comptabilisés à titre d'actif selon IFRS 15. Ainsi, l'entité comptabilise les charges salariales de ces deux employés lorsqu'elles sont engagées.

3) Amortissement et dépréciation

Une fois comptabilisés, les actifs liés aux coûts du contrat sont amortis sur une base systématique correspondant à la fourniture des biens ou des services auxquels les actifs se rapportent. L'amortissement de l'actif doit être mis à jour pour prendre en compte tout changement important dans le calendrier de fourniture des biens et des services et comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon l'IAS 8.

Si l'actif est lié aux coûts d'exécution d'un contrat prévu identifiable, l'amortissement doit commencer uniquement lorsque le contrat est obtenu, et il doit correspondre à la fourniture des biens et des services. Si le contrat prévu n'est pas obtenu, les coûts d'exécution doivent être comptabilisés en charges immédiatement.

* Une perte de valeur doit être comptabilisée lorsque le total des coûts incorporés pour un contrat spécifique excède la contrepartie qu'il reste à recevoir, diminuée des coûts estimés directement liés à l'exécution du contrat qui n'ont pas encore été comptabilisés en charges.



L'estimation de la contrepartie restante ou des coûts nécessaires à l'achèvement du contrat doit être réalisée conformément à l'étape 3 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Exemple 24 - Dépréciation d'actifs liés au coût du contrat

Le 30 octobre 20X6, LMI, une agence de marketing, conclut un contrat non résiliable avec un client pour la création d'une publicité dans le cadre du lancement d'un nouveau produit. Le prix du contrat convenu avec le client est de 350 000 UM. En appliquant le modèle en cinq étapes, LMI détermine que les services de marketing à fournir constituent une seule et même obligation de prestation qui sera remplie au moment de livrer la publicité au client (c.-à-d. à un moment précis).

À la clôture de l'exercice, le 31 décembre 20X6, LMI n'a pas encore livré la publicité au client. LMI détermine qu'elle a jusqu'à maintenant engagé des coûts d'exécution du contrat de 300 000 UM, lesquels ont été correctement incorporés, car ils remplissent les conditions énoncées au paragraphe IFRS 15.95. Au même moment, LMI conclut qu'elle devrait engager des coûts additionnels de 100 000 UM pour achever la publicité. Par conséquent, les coûts totaux engagés par LMI pour exécuter le contrat s'élèveront à 400 000 UM, mais une contrepartie de seulement 350 000 UM lui sera versée pour la publicité, conformément au prix convenu dans le contrat.

Évaluation : Au 31 décembre 20X6, LMI doit comptabiliser une perte de valeur sur la valeur comptable de l'actif lié à la publicité, comme suit :

$$\begin{aligned} \text{Valeur comptable de l'actif} &> (\text{Contrepartie qu'il reste à recevoir} - \text{Coûts liés à la publicité non encore comptabilisés en charges}) \\ 300\,000 \text{ UM} &> (350\,000 \text{ UM} - 100\,000 \text{ UM}) \\ 300\,000 \text{ UM} &> 250\,000 \text{ UM} \\ &= 50\,000 \text{ UM} \end{aligned}$$

Par conséquent, LMI doit comptabiliser une perte de valeur de 50 000 UM sur la valeur comptable de l'actif lié à la publicité.

Selon le paragraphe IFRS 15.99, l'actif comptabilisé au titre des coûts d'exécution du contrat doit être amorti sur une base systématique qui correspond à la fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié. Dans le présent exemple, aucun amortissement n'a été comptabilisé sur l'actif lié à la publicité, car le service (c.-à-d. la publicité) n'est fourni au client qu'au moment où la publicité est achevée.

Exemple 24 - Dépréciation de travaux en cours

En N-2, une entreprise de travaux publics a obtenu le contrat de percement d'un tunnel pour un prix (non modifiable) de 100 millions UM. Initialement, l'entreprise estimait à 90 millions UM le coût total du contrat.

La première année, les travaux ont avancé au rythme prévu. Dès la deuxième année en revanche, des difficultés non anticipées sont apparues, de sorte qu'à la clôture de N-1, il apparaissait probable que le contrat serait déficitaire. Le chantier s'est terminé en N sur un coût total de 102 millions UM.

L'évolution des coûts et du résultat a donc été la suivante (en milliers UM) :

	N-2 (prévisions)	N-1 (prévisions)	N
Prix du contrat	100 000	100 000	100 000
Coût des travaux réalisés (cumul)	30 000	80 000	102 000
Coût total prévu	90 000	103 000	
Paielements reçus du client (cumul)	35 000	75 000	100 000

Le degré d'avancement du contrat est mesuré par le ratio :

$$\frac{\text{Coût des travaux réalisés}}{\text{Coût total prévu}}$$

Le contrat a donné lieu aux écritures suivantes :

.../.../N-2		
Coût des travaux (R)	30 000	
Banques/Fournisseurs... (B)		30 000

.../.../N-2		
Banque (B)	35 000	
Clients (B)		35 000

.../.../N-2		
Travaux en cours (B) [100 000 x (30/90)]	33 333	
Travaux (R)		33 333

.../.../N-1		
Coût des travaux (R) [80 000 - 30 000]	50 000	
Banques/Fournisseurs... (B)		50 000

.../.../N-1		
Banque (B) [75 000 - 35 000]	40 000	
Clients (B)		40 000

.../.../N-1		
Travaux en cours (B) [100 000 x (80/103) - 33 333]	44 337	
Travaux (R)		44 337

À la suite de ces écritures, le stock de travaux en cours à fin N-1 s'élève à $33\,333 + 44\,337 = 77\,670$ milliers UM. Ce montant étant supérieur à celui que l'entreprise s'attend à recevoir, diminué du coût des travaux restant à effectuer [$100\,000 - (103\,000 - 80\,000) = 77\,000$], le stock doit être déprécié de la différence.

.../.../N-1		
Travaux (R)	670	
Travaux en cours (B)		670

.../.../N		
Coût des travaux (R) [102 000 - 80 000]		
Banques/Fournisseurs... (B)	22 000	22 000
.../.../N		
Banque (B) [100 000 - 75 000]		
Clients (B)	25 000	25 000
.../.../N		
Travaux en cours (B) [120 000 - 77 000]		
Travaux (B)	23 000	23 000
.../.../N		
Clients (B)		
Travaux en cours (B)	100 000	100 000

Le résultat du contrat se trouve donc réparti ainsi :

	N-2	N-1	N	Total
Produits : Travaux	33 333	43 667	23 000	100 000
Charges : Coût des travaux	-30 000	-50 000	-22 000	-102 000
Résultat avant impôt	3 333	-6 333	1 000	-2 000

La perte enregistrée en N-1 s'analyse ainsi :

- Perte totale prévue sur le contrat : $100\ 000 - 103\ 000 = -3\ 000$
 - Annulation du bénéfice comptabilisé en N-2 : $-3\ 333$
- 6 333

Quant au bénéfice de N, il est dû à l'erreur de prévision sur la perte totale ($3\ 000 - 2\ 000 = 1\ 000$).

Une analyse de dépréciation des actifs liés au coût du contrat doit être réalisée en respectant l'ordre suivant :

Comptabiliser une perte de valeur au titre des actifs liés au contrat conformément aux autres normes (p. ex., IAS 2, IAS 16 et IAS 38)

Comptabiliser une perte de valeur sur la valeur comptable de l'actif calculée ci-dessus

Intégrer la valeur comptable ainsi obtenue à l'unité génératrice de trésorerie (UGT) afin d'appliquer l'IAS 36 Dépréciation d'actifs à l'UGT

La reprise de tout ou partie d'une perte de valeur comptabilisée antérieurement peut être comptabilisée en résultat net. Toutefois, la valeur comptable nette après la reprise ne doit pas être supérieure au montant qui aurait été déterminé (déduction faite de l'amortissement) si l'actif ne s'était pas déprécié antérieurement.

En N, les écritures sont :

.../.../N		
Coût des travaux (R) [102 000 - 80 000]	22 000	
Banques/Fournisseurs... (B)		22 000

.../.../N		
Banque (B) [100 000 - 75 000]	25 000	
Clients (B)		25 000

.../.../N		
Travaux en cours (B) [120 000 - 77 000]	23 000	
Travaux (B)		23 000

.../.../N		
Clients (B)	100 000	
Travaux en cours (B)		100 000

Le résultat du contrat se trouve donc réparti ainsi :

	N-2	N-1	N	Total
Produits : Travaux	33 333	43 667	23 000	100 000
Charges : Coût des travaux	-30 000	-50 000	-22 000	-102 000
Résultat avant impôt	3 333	-6 333	1 000	-2 000

La perte enregistrée en N-1 s'analyse ainsi :

- Perte totale prévue sur le contrat : $100\ 000 - 103\ 000 = -3\ 000$
 - Annulation du bénéfice comptabilisé en N-2 : $-3\ 333$
- 6 333

Quant au bénéfice de N, il est dû à l'erreur de prévision sur la perte totale ($3\ 000 - 2\ 000 = 1\ 000$).

Une analyse de dépréciation des actifs liés au coût du contrat doit être réalisée en respectant l'ordre suivant :

Comptabiliser une perte de valeur au titre des actifs liés au contrat conformément aux autres normes (p. ex., IAS 2, IAS 16 et IAS 38)

Comptabiliser une perte de valeur sur la valeur comptable de l'actif calculée ci-dessus

Intégrer la valeur comptable ainsi obtenue à l'unité génératrice de trésorerie (UGT) afin d'appliquer l'IAS 36 Dépréciation d'actifs à l'UGT

La reprise de tout ou partie d'une perte de valeur comptabilisée antérieurement peut être comptabilisée en résultat net. Toutefois, la valeur comptable nette après la reprise ne doit pas être supérieure au montant qui aurait été déterminé (déduction faite de l'amortissement) si l'actif ne s'était pas déprécié antérieurement.

INDICATIONS D'APPLICATION ADDITIONNELLES

1) Ventes avec droit de retour

Une entité peut choisir d'accorder à ses clients le **droit de retourner des biens**, ou le droit de recevoir, pour diverses raisons, certains types de remboursement pour des services qu'elle a fournis. Ainsi, l'entité peut accorder aux clients un ou plusieurs des éléments suivants :

- Un remboursement total ou partiel de la contrepartie prévue au contrat ;
- Un avoir (note de crédit) porté en diminution d'une transaction future entre l'entité et le client ;
- Un échange de produit.

Lorsqu'un produit est échangé contre un autre du même type, de la même qualité, dans le même état et du même prix, l'échange n'est pas considéré comme un retour aux fins de l'application d'IFRS

15. Seuls les échanges de produits ayant des caractéristiques différentes entrent dans le champ d'application de cette norme. Lorsqu'un produit défectueux est échangé contre un produit en bon état, l'échange est comptabilisé selon les dispositions en matière de garanties prévues.

Lorsqu'un contrat comporte un droit de retour, l'entité comptabilise les éléments ci-dessous :

Les produits des activités ordinaires, exclusivement dans le cas des articles pour lesquels l'entité ne s'attend pas à effectuer un remboursement

- Cette comptabilisation doit être effectuée conformément au modèle en cinq étapes de traitement des produits des activités ordinaires.
- L'évaluation des produits des activités ordinaires auxquels l'entité a droit doit être mise à jour à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements dans les attentes.
- Un ajustement correspondant du prix de transaction et du montant des produits des activités ordinaires comptabilisés (ou une diminution de ceux-ci) doit être effectué pour tout changement dans les attentes.

Un passif au titre des remboursements futurs dans le cas des articles pour lesquels l'entité s'attend à effectuer un remboursement

- Cette comptabilisation peut être effectuée en se fondant sur les taux de remboursement du bien ou du service dans le passé.
- L'évaluation des remboursements possibles doit être mise à jour à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements dans les attentes.
- Un ajustement correspondant des produits des activités ordinaires doit être effectué pour tout changement dans les attentes.

Un actif et un ajustement correspondant du coût des ventes représentant son droit de récupérer les produits détenus par le client lors du règlement du passif au titre des remboursements

- L'actif doit être évalué par référence à la valeur comptable attribuée aux produits (par exemple, quand ils faisaient partie des stocks), diminuée du coût prévu le cas échéant pour récupérer les produits du client, et diminuée de toute dépréciation des produits pouvant être retournés.
- L'évaluation de l'actif doit être mise à jour à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements dans les prévisions de retours de produits.
- L'actif doit être présenté séparément du passif au titre des remboursements futurs.

Certains contrats donnent au client le droit de retourner, sous un certain délai, une partie des biens vendus. Dans ce cas, l'entité ne doit comptabiliser en produits que le prix de vente des biens qui, selon elle, ne seront pas retournés et constituer une provision pour les remboursements futurs. Elle doit aussi corriger le coût des ventes d'un montant correspondant au coût des produits dont elle prévoit le retour.

Une promesse de l'entité d'accepter de bon gré un produit retourné pendant la période de retour ne constitue pas une obligation de prestation distincte de l'obligation d'accorder un remboursement. Par conséquent, un seul passif doit être comptabilisé.

Exemple 25

Provision → contre partie variable
Valeur attendue (probabilité)

© Normes Comptables

Montant le plus probable

Un distributeur de boissons vend 1000 litres de jus de fruits exotiques à une association qui organise une fête. Le contrat prévoit que le client aura la possibilité de retourner les bouteilles non consommées dans un délai d'une semaine et qu'il sera remboursé au prix de vente.

L'entreprise estime que 150 litres lui seront retournés. Le prix de vente du litre de jus de fruits exotiques est de 3 UM et le coût d'achat de 2,50 UM. Le contrat sera comptabilisé ainsi :

.../.../N		
Client (B) [1 000 x 3]	3 000	
Ventes (R) [850 x 3]		2 550
Provision pour retours sur ventes (B) [150 x 3]		450

.../.../N		
Coût des marchandises vendues (R) [850 x 2,50]	2 125	
Charges constatées d'avance (B) [150 x 2,50]	375	
Stocks de marchandises (B) [1 000 x 2,5]		2 500

Lorsque la vente d'un produit est assortie d'un droit explicite ou implicite de retour accordé à un client, le montant de revenu comptabilisé au titre de la vente doit être plafonné sur la base d'une estimation du taux de retour, de telle sorte qu'il soit hautement probable que le revenu ne soit pas ajusté à la baisse au moment des retours réels.

L'entité doit comptabiliser séparément :

- Un passif (en contrepartie d'une réduction de revenu) au titre de l'obligation de rembourser les clients ;
- Un actif (en contrepartie d'une réduction du coût des ventes) représentant le droit de l'entité de récupérer les produits que les clients retourneront. IFRS 15.B.21

L'évaluation de la provision pour retour, qui est comptabilisées en déduction du revenu initialement reconnu, doit suivre le modèle général d'estimation des contreparties variables. Deux approches sont envisageables, l'une étant fondée sur une pondération des probabilités - approche de la valeur attendue - et l'autre correspond au montant le plus probable. L'estimation doit être suffisamment prudente pour respecter le principe de plafonnement des contreparties variables.

L'actif doit être évalué par référence à la valeur comptable initiale des produits vendus (coût de revient des produits sortis des stocks) diminuée, le cas échéant, (i) des coûts prévus pour récupérer les produits et (ii) de la perte de valeur attendue sur les produits retournés.

Le passif à provisionner (en déduction du revenu) doit être évalué sur la base du montant de l'avoir à émettre au client **déduction faite des frais de reprise qui seront facturés au client**. Symétriquement, les coûts que l'entité s'attend à encourir pour récupérer les produits doivent venir en déduction du montant de l'actif à comptabiliser au moment de la vente au titre du droit à récupérer les produits.

L'entité doit actualiser à chaque clôture son estimation du taux de retour et, ajuster en conséquence le passif et l'actif.

Exemple 26

Le chiffre d'affaires mensuel d'une entreprise de vente par correspondance est de 100 millions UM. Les statistiques montrent que 3% environ des marchandises vendues sont retournées et remboursées dans le mois suivant la livraison.

L'entreprise devra provisionner $100\,000\,000 \times 3\% = 3\,000\,000$ UM au titre des retours prévisibles.
D'autre part, si la marge brute représente en moyenne 15% du prix de vente, le coût des marchandises vendues devra être diminué de $3\,000\,000 \times 85\% = 2\,550\,000$ UM.

.../.../N		
Clients (B)	100 000 000	
Ventes (R)		97 000 000
Provision pour retours sur ventes (B)		3 000 000

.../.../N		
Coût des marchandises vendues (R)	82 450 000	
Charges constatées d'avance (B)	2 550 000	
Stocks de marchandises (B)		85 000 000

Cette provision sera annulée au fur et à mesure des retours effectifs. Supposons par exemple que 2% seulement des produits vendus soient retournés par les clients dans le délai imparti. Ces retours donneront lieu aux écritures suivantes :

.../.../N		
Provision pour retours sur ventes (B)	3 000 000	
Clients (B)		2 000 000
Ventes (R)		1 000 000

.../.../N		
Stock de marchandises (B) [$2\,000\,000 \times 85\%$]	1 700 000	
Coût des marchandises vendues (R) [$1\,000\,000 \times 85\%$]	850 000	
Charges constatées d'avance (B)		2 550 000

2) Garanties

Les **garanties fournies par l'entité** peuvent prendre différentes formes selon le secteur d'activités, les pratiques commerciales habituelles ou les dispositions légales. Par conséquent, pour évaluer le type de garantie fournie par l'entité, il faut bien comprendre l'environnement de l'entité et les conditions du contrat.

IFRS 15 définit deux types de garanties :

Garantie portant sur une assurance

Fournie au client l'assurance que le produit fonctionnera conformément aux spécifications convenues.

Garantie portant sur un service

Fournie au client un service en plus de l'assurance décrite ci-contre.

Le type de garantie et le traitement comptable qui s'y rattache sont déterminés **selon que le client a l'option ou non d'acheter la garantie séparément.**

Assurance + service non séparables
 ⇒ obligation de prestation unique

Garantie pouvant être achetée séparément ⇒ obligation de prestation distincte

Il s'agit d'une garantie portant sur un service, car elle constitue un service distinct fourni au client en plus de l'assurance que le produit fonctionnera conformément aux spécifications convenues.

Ce type de garantie représente une obligation de prestation distincte, et il est évalué conformément à l'étape 2 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires. De plus, une partie du prix de transaction est affectée à cette obligation de prestation distincte selon l'étape 4 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Garantie ne pouvant pas être achetée séparément

Il s'agit généralement d'une garantie portant sur une assurance, car elle ne constitue pas un service distinct fourni au client en plus de l'assurance que le produit fonctionnera conformément aux spécifications convenues.

Cependant, IFRS 15 exige qu'une évaluation soit tout de même effectuée pour déterminer si une partie de la garantie constitue un service s'ajoutant à l'assurance que le produit fonctionnera conformément aux spécifications convenues. L'entité doit tenir compte des facteurs suivants :

- L'obligation légale de fournir la garantie : si des dispositions législatives obligent à fournir la garantie, celle-ci ne constitue pas une obligation de prestation ;
- La durée de la garantie : en règle générale, plus la protection est offerte sur une longue période, plus il est probable qu'elle constitue une obligation de prestation ;
- La nature des tâches que l'entité promet d'effectuer : si les tâches contribuent à fournir l'assurance que le produit est conforme aux spécifications, la garantie ne constitue probablement pas une obligation de prestation.

Il est expressément interdit de comptabiliser comme une obligation de prestation une garantie fondée sur des dispositions législatives qui obligent l'entité à verser une indemnité pour des dommages ou un préjudice causé par ses produits, ou une garantie qui indemnise le client pour le non-respect de droits d'auteur, de brevets, de marques de commerce ou d'autres droits semblables.

Si cette évaluation additionnelle se solde par l'identification d'une obligation de prestation distincte, celle-ci est comptabilisée conformément à l'étape 2 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires. De plus, une partie du prix de transaction est affectée à cette obligation de prestation distincte selon l'étape 4 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Si cette évaluation additionnelle ne se solde pas par l'identification d'une obligation de prestation distincte, la garantie est comptabilisée conformément à IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

Si l'entité fournit à la fois une garantie portant sur une assurance et une garantie portant sur un service, et qu'elle ne peut raisonnablement les comptabiliser séparément, elle doit les combiner et les comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation.

Exemple 27

EPI est une entité cotée qui exploite une usine de fabrication de panneaux solaires à haute tension vendus partout en Tunisie. Les panneaux ont une durée de vie de 30 ans dans des conditions d'utilisation normale. EPI offre sur ses produits une garantie générale selon laquelle elle remplacera toute cellule photovoltaïque comportant un défaut de fabrication pendant une période de deux ans à compter de la date d'achat. La garantie générale exclut expressément les dommages aux cellules causés par une négligence du client ou l'environnement.

Évaluation : Selon le paragraphe IFRS 15.B30, l'obligation EPI constitue une garantie portant sur une assurance, car elle est fournie à titre de provision générale, et le client ne semble pas pouvoir la refuser ou l'acheter séparément. En outre, EPI ne fournit pas de service distinct au client hormis l'assurance que les panneaux solaires fonctionneront conformément aux spécifications convenues au moment de l'achat.

Le paragraphe IFRS 15.B31 confirme lui aussi cette conclusion, car :

- La garantie semble relever d'une pratique habituelle et n'est pas exigée par la loi ;
- La durée de la garantie est relativement courte (deux ans) par rapport à la durée de vie du produit (30 ans) ;
- L'obligation EPI consiste par nature à remplacer uniquement les produits défectueux par des produits en bon état, ce qui fournit l'assurance que les produits sont conformes aux spécifications.

3) Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

Habituellement, l'intervention d'un tiers dans la fourniture de biens ou de services à un client indique le besoin d'évaluer si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire à l'égard de l'obligation de prestation.

Un contrat conclu avec un client peut comporter plusieurs biens ou services identifiables séparément, et l'entité peut agir pour son propre compte pour certains d'entre eux, et comme mandataire pour d'autres.

➤ Nature de la promesse de l'entité

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services à un client, l'entité doit évaluer la nature de sa promesse. Si l'obligation de prestation de l'entité consiste à :

- Fournir elle-même les biens ou les services spécifiés, elle pourrait agir pour son propre compte ;
- Prendre les dispositions voulues pour que le tiers s'en charge, elle pourrait agir comme mandataire.

Il se peut que cette détermination ne soit pas toujours claire ; par conséquent, un examen minutieux des conditions du contrat et l'exercice du jugement professionnel peuvent être nécessaires. Pour déterminer la nature de sa promesse, l'entité doit :

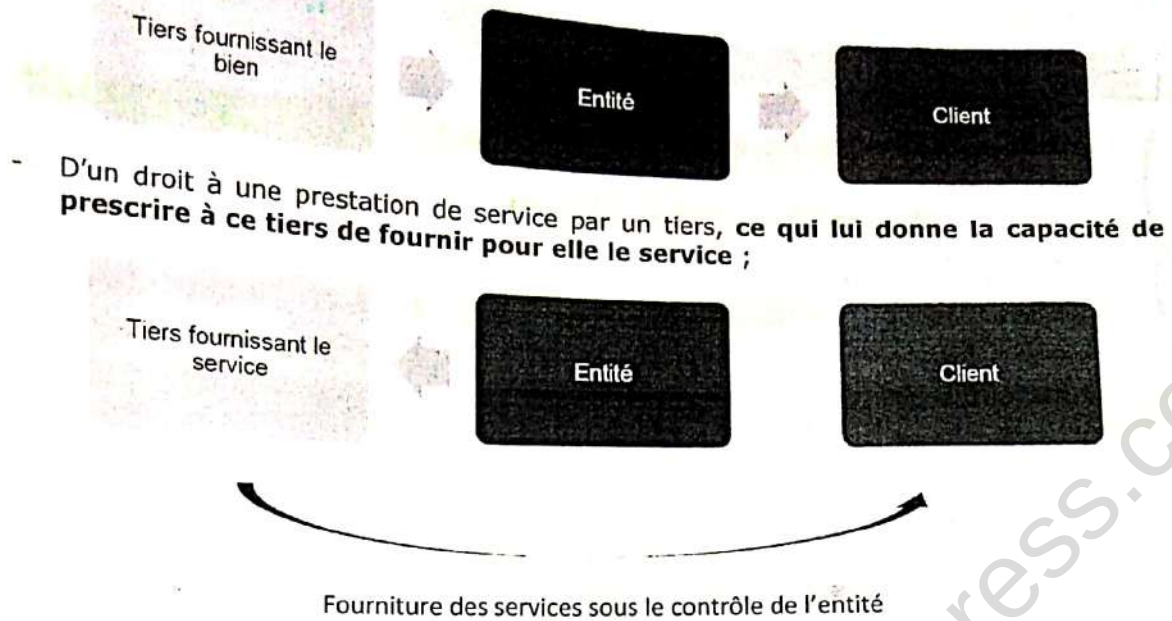
- Identifier les biens ou les services spécifiés à fournir au client ;
- Évaluer si elle a le contrôle de chaque bien ou service spécifié avant que celui-ci ne soit fourni au client (se reporter à la définition du contrôle fournie dans la partie Étape 5 : Comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsqu'une obligation de prestation est remplie).

➤ Entité agissant pour son propre compte

L'entité agit pour son propre compte si elle a le contrôle du bien ou du service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client. Cependant, ce n'est pas parce que l'entité obtient momentanément le titre de propriété avant qu'il ne soit transféré au client qu'il est possible de conclure qu'elle agit pour son propre compte.

Lorsque l'entité agit pour son propre compte, elle peut remplir une partie ou l'intégralité de son obligation de prestation consistant à fournir le bien ou le service spécifié, ou embaucher un tiers (par exemple, un sous-traitant) pour le faire à sa place. Lorsque plusieurs parties interviennent dans la fourniture de biens ou de services spécifiés au client, **l'entité qui agit pour son propre compte est celle qui obtient le contrôle**, selon le cas :

- D'un bien ou d'un autre actif du tiers, **qu'elle fournit ensuite au client ;**



- D'un bien ou d'un service du tiers, **qu'elle combine ensuite avec d'autres biens ou services pour fournir au client le bien ou le service spécifié.**



Exemple 28

Les services d'une pâtisserie (l'entité) ont été retenus par un client afin de préparer un gâteau pour un événement. Le gâteau comprendra un élément de décoration lumineuse. Pour concevoir le produit final, la pâtisserie transmet des instructions à un fournisseur de produits d'éclairage (le tiers) que celui-ci suivra pour fabriquer la décoration lumineuse sur mesure. Elle entreprend ensuite la préparation du gâteau et y incorpore la décoration (les biens spécifiés combinés selon le contrat), avant de livrer le produit final au client le jour de l'événement.

Évaluation : Dans le présent cas, l'entité a d'abord obtenu le contrôle de l'intrant du tiers qui servira au bien spécifié combiné (c.-à-d. la décoration lumineuse), puis a décidé de son utilisation en vue de créer le bien spécifié combiné selon le contrat (c.-à-d. le gâteau comprenant l'élément de décoration lumineuse).

Les autres éléments indiquant que l'entité contrôle le bien ou le service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client, et qu'elle agit pour son propre compte, comprennent notamment les suivants :

- La responsabilité première de fournir le bien ou le service spécifié incombe à l'entité (c.-à-d. s'assurer que le bien ou le service est conforme aux spécifications du client) ;
- L'entité est exposée au risque sur stocks à quelque moment que ce soit pendant l'exécution du contrat (c.-à-d. avant ou après la fourniture des biens au client, si celui-ci a un droit de retour) ;
- L'entité établit le prix des biens et des services et, par conséquent, l'avantage qui en découle.

Un mandataire peut également avoir une influence sur l'établissement des prix ou disposer d'une marge de manœuvre en ce sens. Il peut par exemple disposer d'une latitude pour fixer les prix afin de tirer des produits supplémentaires de la prestation d'un service d'intermédiation en vue de la fourniture par un tiers de biens ou de services au client.

Il arrive que certains indicateurs ne s'appliquent pas à un contrat donné ou qu'ils soient plus éloquents dans certaines situations. C'est pourquoi un examen minutieux des conditions du contrat et l'exercice du jugement professionnel peuvent s'avérer nécessaires.

Lorsque l'entité agit pour son propre compte aux termes d'un contrat, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés au montant brut conformément à l'étape 5 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires. Ce montant brut correspond au montant total de la contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit.

> Entité agissant comme mandataire

L'entité agit comme mandataire si, au lieu de contrôler le bien ou le service avant qu'il ne soit fourni au client, elle a l'obligation de prestation consistant à prendre les dispositions voulues pour qu'une autre partie fournisse le bien ou le service au client.

Les produits des activités ordinaires sont comptabilisés au moment où l'entité remplit (ou à mesure qu'elle remplit) son obligation de prestation. Le montant correspond à la commission ou aux honoraires associés au rôle du mandataire de l'entité auxquels celle-ci s'attend à avoir droit. Selon les stipulations du contrat, les honoraires ou la commission de l'entité pourraient être le montant net de contrepartie que celle-ci conserve après avoir payé au tiers la contrepartie reçue en échange des biens ou des services fournis au client.

Exemple 29

GLN est un cabinet d'avocats de la place, offrant des services d'entiercement. Il détient uniquement des fonds et des biens pour des parties à des opérations d'acquisition (c.-à-d. en fiducie), et il facture une commission fixe de 5% du montant final de l'opération visant le bien ou les fonds entiercés. Cette commission est versée en totalité dès le départ.

Évaluation : GLN comme mandataire. Voici les indicateurs selon lesquels GLN comme mandataire dans le cadre d'accords d'entiercement :

- Les parties intéressées ont la responsabilité première d'exécuter la transaction donnant lieu à un accord d'entiercement (c.-à-d. que la responsabilité de GLN se limite à débloquer les fonds entiercés une fois que les parties intéressées se sont acquittées des responsabilités qui leur incombent aux termes du contrat) ;
- GLN n'est exposé au risque sur stocks à aucun moment pendant l'exécution du contrat (c.-à-d. ni avant ni après la transaction) ;
- GLN facilite les opérations d'acquisition moyennant une commission de 5%, mais il ne contrôle en aucun cas les actifs acquis.

4) Biens ou services supplémentaires offerts au client en option

N.B. Les indications fournies dans cette partie d'IFRS 15 précisent et remplacent IFRIC 13, Programmes de fidélisation de la clientèle.

Un contrat peut comporter une option permettant aux clients d'acquérir des biens ou des services supplémentaires gratuitement ou au rabais en plus du bien ou du service initial promis dans ce contrat. Ces accords peuvent prendre différentes formes : incitations à la vente, octroi de points-cadeaux, options de renouvellement de contrat, remises sur achats futurs de biens ou de services, etc.

Une option offerte au client ne donne naissance à une obligation de prestation que si elle lui confère un **droit significatif** qu'il n'obtiendrait pas s'il n'avait pas conclu le contrat initial. Lorsqu'un tel droit est conféré au client, celui-ci se trouve à **payer à l'avance des biens ou des services à venir**, et l'entité ne comptabilise les produits des activités ordinaires qu'au moment où ces biens ou services sont fournis (ou lorsque l'option expire).

L'option offerte au client ne confère pas à celui-ci un **droit significatif** si les biens ou les services supplémentaires sont acquis à leur **prix de vente spécifique**, même si l'option ne peut être exercée qu'en concluant un contrat préalablement. L'entité comptabilise une telle option conformément à IFRS 15 seulement lorsque le client l'exerce pour acquérir des biens ou des services supplémentaires.

IFRS 15 introduit le concept de « droit significatif » pour marquer une différence entre une véritable option offerte au client et une offre promotionnelle. Pour déterminer si l'existence de l'option confère un « droit significatif », les éléments suivants doivent être pris en compte, de manière qualitative ou quantitative :

- Le fait que l'option procure ou non une valeur « significative » ou « supplémentaire » ;
- Les transactions à conclure et déjà conclues avec le client ;
- Les faits et circonstances extérieurs à la transaction en question conclue avec le client.

L'obligation de prestation créée par une option offerte au client qui procure à celui-ci un droit significatif est comptabilisée lorsque le contrat est initialement comptabilisé. Ensuite, conformément aux étapes 2 et 3 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires, le **prix de transaction est réparti entre les obligations de prestation créées, en proportion du prix de vente spécifique de l'option permettant au client d'acquérir des biens ou des services supplémentaires. Si le prix de l'option ne peut être observé directement, il doit être estimé.** L'estimation reflète la remise qu'obtiendrait le client au moment d'exercer l'option et tient compte des ajustements ci-dessous :

- Toute réduction dont bénéficierait le client **sans exercer l'option** ;
- La **probabilité** que l'option soit exercée.

Renouvellement de contrats - Une entité peut affecter le prix de transaction aux biens et aux services offerts en option, sur la base de la contrepartie attendue qui sera versée pour les biens ou les services initiaux visés par le contrat, si les deux conditions suivantes sont remplies :

- Un droit significatif d'acquérir dans l'avenir des biens ou des services est accordé au client ;
- Les biens ou les services supplémentaires sont semblables à ceux promis dans le contrat initial, et ils sont fournis conformément aux conditions qui y sont énoncées.

La période de comptabilisation des produits des activités ordinaires se prolonge également au-delà de la durée initiale du contrat si l'option de renouveler le contrat procure au client un droit significatif.

Exemple 30

HDI conclut un contrat pour la vente d'un système de chauffage, de ventilation et de climatisation (CVC) à un client pour un montant de 1 500 UM. Aux termes du contrat, HDI remet au client un bon de réduction de 30% sur les achats futurs d'au plus 1 000 UM effectués dans les 60 prochains jours.

De plus, à cette période de l'année, HDI offre une promotion saisonnière donnant un rabais de 10% sur tous les achats effectués dans les 60 prochains jours, mais il ne peut être jumelé au bon de réduction de 30%.

Évaluation : Comme tous les clients obtiennent un rabais de 10% sur les achats effectués dans les 60 prochains jours, le seul rabais qui confère au client du système CVC un droit significatif est le rabais supplémentaire de 20%. Par conséquent, HDI doit comptabiliser comme une obligation de prestation prévue au contrat la promesse de fournir le rabais supplémentaire à la suite de la vente du système CVC.

Conformément au paragraphe IFRS 15.B42, HDI doit estimer le prix de vente spécifique du bon de réduction. HDI estime à 80% la probabilité qu'un client utilise le bon de réduction, et elle réalise une analyse historique des ventes lui permettant d'établir qu'en moyenne, un client dépense 750 UM pour des produits supplémentaires.

Par conséquent, les prix de vente spécifiques du système CVC et du bon de réduction (selon l'estimation de HDI) s'établissent comme suit :

Obligation de prestation	Prix de vente spécifique	
Système CVC	1 500 UM	Prix de vente prévu au contrat
Bon de réduction	120 UM	750 UM (prix d'achat moyen de produits supplémentaires) x 20% (rabais supplémentaire) x 80% (probabilité qu'un client utilise le bon de réduction)
Total	1 620 UM	

La répartition du prix de transaction de 1 500 UM s'effectue comme suit :

Obligation de prestation	Prix de transaction réparti	
Système CVC	1 389 UM	$(1\,500 \$ / 1\,620 \$) \times 1\,500 \$$
Bon de réduction	111 UM	$(120 \$ / 1\,620 \$) \times 1\,500 \$$
Total	1 500 UM	

Donc, HDI affecte 1 389 UM au système CVC et comptabilise les produits des activités ordinaires au moment où le contrôle du système est transféré. Elle affecte également 111 UM au bon de réduction et comptabilise les produits des activités ordinaires lorsque le client utilise ce bon pour acheter des biens supplémentaires, ou lorsqu'il expire.

Exemple 31

Une entreprise de distribution propose à ses clients une carte de fidélité qui permet d'accumuler des points à chaque achat. Chaque UM dépensée dans l'entreprise donne droit à 1 point. Ces points peuvent être échangés contre des cadeaux dans les deux ans suivant leur date d'obtention. Le taux d'échange est de 2% (1 000 points donnent droit à un cadeau vendu habituellement 20 UM).

Les ventes de l'année N, qui se sont élevées à 10 millions UM, ont occasionné l'octroi de 6 millions de points. Au cours de la même année, 4 200 000 points ont été échangés et 800 000 points sont arrivés à expiration. L'entreprise estime, sur la base de son expérience, que 10% des points distribués arrivent à expiration avant d'avoir été utilisés.

En N, les écritures seront donc :

.../.../N		
Clients (B)		
Ventes (R)	10 000 000	
Dette résultant des programmes de fidélisation (B) [6 000 000 x 2% x 90%]		9 892 000
		108 000
.../.../N		
Dette résultant des programmes de fidélisation (B)	100 000	
Ventes (R) [4 200 000 x 2%]		84 000
Autres produits d'exploitation (R) [800 000 x 2%]		16 000

Exemple 32 – Option qui confère au client un droit significatif (option de renouvellement)

Une entité conclut 100 contrats distincts avec des clients en vue de fournir des services d'entretien pendant un an pour une contrepartie de 1 000 UM par contrat. Les contrats stipulent qu'à la fin de l'année, chaque client a l'option de renouveler le contrat d'entretien pour une deuxième année en payant un montant supplémentaire de 1 000 UM. Les clients qui renouvellent leur contrat pour une deuxième année se voient également accorder une option de renouvellement pour une troisième année au prix de 1 000 UM. L'entité impose des prix nettement plus élevés pour ses services d'entretien aux clients qui ne signent pas un contrat d'entretien initialement (c.-à-d. lorsque les produits sont neufs). En fait, l'entité demande 3 000 UM dans l'année 2 et 5 000 UM dans l'année 3 pour les services d'entretien annuels si un client n'achète pas le service initialement ou s'il laisse le service expirer.

L'entité arrive à la conclusion que **l'option de renouvellement confère au client un droit significatif qu'il n'obtiendrait pas sans conclure le contrat**, car le prix des services d'entretien est nettement plus élevé si le client n'achète les services que dans les années 2 ou 3. Une partie de chaque paiement de 1 000 UM effectué par un client dans la première année consiste en fait en un paiement anticipé non remboursable au titre des services à fournir dans une année ultérieure. L'entité en conclut donc que **la promesse de fournir cette option constitue une obligation de prestation**.

L'option de renouvellement vise la poursuite des services d'entretien, lesquels sont fournis conformément aux modalités du contrat initial. Au lieu d'estimer directement le prix de vente spécifique des options de renouvellement, l'entité répartit le prix de transaction sur la base de 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 clients renouvellent leurs contrats à la fin de l'année 1 (90% des contrats signés) et à ce que 81 clients renouvellent leurs contrats à la fin de l'année 2 (90% des 90 clients qui ont renouvelé leurs contrats à la fin de l'année 1 renouvelleront également leurs contrats à la fin de l'année 2, c'est-à-dire 81% des contrats signés).

Au moment de la passation du contrat, l'entité établit que la contrepartie attendue pour chaque contrat s'établit à 2 710 UM [1 000 UM + (90% x 1 000 UM) + (81% x 1 000 UM)]. Elle établit également que la meilleure façon de refléter la fourniture des services aux clients consiste à comptabiliser les produits des activités ordinaires **sur la base des coûts engagés par rapport au total des coûts** qu'elle s'attend à engager. Pour un contrat de trois ans, les coûts estimés s'établissent comme suit :

Année 1	600 UM
Année 2	750 UM
Année 3	1 000 UM

Par conséquent, **le rythme de comptabilisation des produits des activités ordinaires** attendu au moment de la passation de chaque contrat s'établit comme suit :

Coûts attendus, ajustés en fonction de la probabilité de renouvellement du contrat			Répartition de la contrepartie attendue	
Année 1	600 UM	(600 UM × 100%)	780 UM	$[(600 \text{ UM} \div 2 \text{ 085 UM}) \times 2 \text{ 710 UM}]$
Année 2	675 UM	(750 UM × 90%)	877 UM	$[(675 \text{ UM} \div 2 \text{ 085 UM}) \times 2 \text{ 710 UM}]$
Année 3	810 UM	(1 000 UM × 81%)	1 053 UM	$[(810 \text{ UM} \div 2 \text{ 085 UM}) \times 2 \text{ 710 UM}]$
Total	2 085 UM		2 710 UM	

Au moment de la passation des contrats, l'entité affecte donc à l'option de renouvellement à la fin de l'année 1 une tranche de 22 000 UM de la contrepartie reçue jusqu'à la date considérée [montant en trésorerie de 100 000 UM – produits des activités ordinaires à comptabiliser dans l'année 1 de 78 000 UM (780 UM × 100)].

En supposant qu'il n'y a aucun changement dans les attentes de l'entité et que les 90 clients renouvellent leurs contrats comme prévu, l'entité aura, à la fin de la première année, encaissé une somme de 190 000 UM $[(100 \times 1 \text{ 000 UM}) + (90 \times 1 \text{ 000 UM})]$, comptabilisé des produits des activités ordinaires de 78 000 UM (780 UM × 100) et un passif sur contrats de 112 000 UM.

Lors du renouvellement des contrats à la fin de la première année, l'entité affectera donc un montant de 24 300 UM à l'option de renouvellement à la fin de l'année 2 [trésorerie cumulative de 190 000 UM moins montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé dans l'année 1 et à comptabiliser dans l'année 2 de 165 700 UM (78 000 UM + 877 UM × 100)].

Si le nombre réel des renouvellements de contrats ne correspond pas aux attentes de l'entité, l'entité doit mettre à jour le prix de transaction et les produits des activités ordinaires comptabilisés en conséquence.

5) Droits non exercés par les clients (droits abandonnés)

Les droits non exercés par un client, ou les droits abandonnés, sont des droits contractuels pour lesquels le client a effectué d'avance un **paiement non remboursable en vue de recevoir des biens ou des services dans l'avenir**, mais qui n'ont pas été exercés.

Prenons par exemple un magasin de détail qui vend des cartes-cadeaux aux clients. Selon l'information historique recueillie par le magasin, seulement 95% de la valeur des cartes-cadeaux finit par être utilisée par les clients. Le solde de 5% représente les droits non exercés par les clients, ou droits abandonnés.

Le traitement comptable dépend du montant des droits abandonnés auquel l'entité s'attend à avoir droit au titre d'un passif sur contrat, comme l'expose le tableau ci-dessous, et conformément à l'étape 3 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

L'entité s'attend à avoir droit à des droits abandonnés

Elle comptabilise le montant des droits abandonnés qu'elle prévoit en produits des activités ordinaires proportionnellement au **rythme** auquel le client exerce ses droits (c.-à-d. au moyen d'une analyse historique).

L'entité ne s'attend pas à avoir droit à des droits abandonnés

Elle comptabilise le montant des droits abandonnés qu'elle prévoit en produits des activités ordinaires lorsque la probabilité que le client exerce ses droits restants est devenue **faible**.

Si l'entité n'a droit à aucun montant des droits abandonnés et qu'elle est tenue de remettre ce montant à un tiers (par exemple, le gouvernement), elle doit alors le comptabiliser à titre de passif (et non à titre de produits des activités ordinaires).

Pour déterminer si elle a droit à un montant des droits abandonnés, l'entité doit effectuer une évaluation de la probabilité que le client exerce ses droits contractuels ultérieurement. Cette évaluation doit tenir compte du rythme auquel le client exerce ses droits, de la manière suivante :

- Si la probabilité est faible, l'entité peut comptabiliser le montant des droits abandonnés qu'elle prévoit en produits des activités ordinaires ;
- Si la probabilité n'est pas faible, l'entité doit comptabiliser le montant des droits abandonnés qu'elle prévoit uniquement lorsque la probabilité que le client exerce ses droits restants est devenue faible.

Les facteurs ayant une incidence sur cette évaluation comprennent notamment :

- Les événements qui échappent à la fois à l'influence de l'entité et du client, et qui peuvent limiter la capacité de ce dernier à exercer ses droits contractuels ;
- Le temps nécessaire pour que l'incertitude soit levée ;
- L'expérience limitée de l'entité en ce qui concerne des contrats de types similaires, ou la valeur prédictive limitée de cette expérience ;
- L'existence de conditions ou de certains événements dont la non-réalisation est susceptible de limiter la capacité du client à exercer ses droits contractuels.

6) Frais initiaux non remboursables

Un contrat conclu entre une entité et un client peut exiger que celui-ci paie des frais initiaux non remboursables pour la fourniture de biens ou de services dans l'avenir.

Voici quelques exemples courants de tels arrangements :

- Droits d'adhésion prévus dans des contrats d'abonnement à un centre de conditionnement physique ;
- Frais de mise en service dans des contrats de télécommunications ;
- Frais de mise en route dans des contrats de services ;
- Frais initiaux dans des contrats d'approvisionnement.

Pour identifier les obligations de prestation inhérentes à de tels contrats, l'entité doit apprécier si les frais sont expressément liés à la fourniture d'un bien ou d'un service promis.

Si les frais non remboursables ne se traduisent pas par la fourniture d'un bien ou d'un service promis, ils constituent plutôt un paiement anticipé pour des biens ou des services à venir et, par conséquent, ils sont comptabilisés lorsque ces biens ou services sont fournis.

Par exemple, un fournisseur de services peut devoir effectuer certaines tâches administratives pour établir un contrat. La réalisation de ces tâches n'entraîne pas la fourniture de biens ou de services au client et, par conséquent, elles ne peuvent pas être considérées comme une obligation de prestation à remplir.

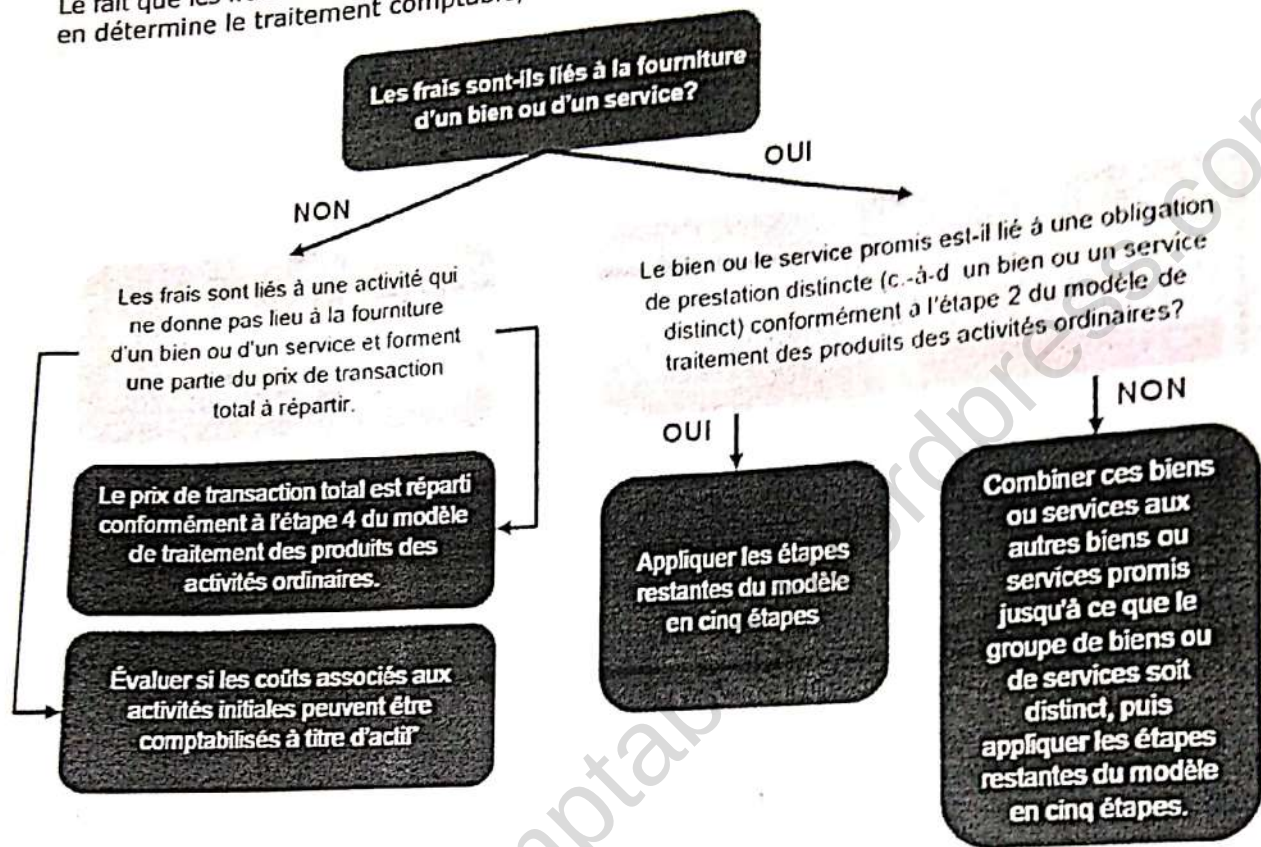
Exemple 32 - Frais initiaux non remboursables

Une entité conclut un contrat avec un client en vue de la prestation de services de traitement des transactions pendant une période d'un an. Les contrats de l'entité prévoient des conditions standard qui sont les mêmes pour tous les clients. Aux termes du contrat, le client est tenu de verser des frais initiaux aux fins de l'établissement de son profil dans les systèmes et processus de l'entité. Les frais, d'un montant symbolique, ne sont pas remboursables. Le client peut renouveler le contrat chaque année sans avoir à payer de frais supplémentaires.

Les activités d'établissement du profil de l'entité n'entraînent pas la fourniture d'un bien ou d'un service au client et, par le fait même, ne donnent pas lieu à une obligation de prestation.

L'entité arrive à la conclusion que l'option de renouvellement ne confère pas au client un droit significatif qu'il n'obtiendrait pas sans conclure ce contrat. Les frais initiaux sont en fait un paiement anticipé au titre de la fourniture des services de traitement des transactions à venir. Par conséquent, l'entité détermine le prix de transaction, qui comprend les frais initiaux non remboursables, et comptabilise les produits des activités ordinaires relatifs aux services de traitement des transactions lorsque ces services sont fournis.

Le fait que les frais non remboursables donnent naissance ou non à une obligation de prestation en détermine le traitement comptable, comme l'illustre l'organigramme ci-dessous :



* Se reporter à la partie Coûts d'exécution du contrat du présent guide.

7) Licences

Une licence donne à un client des droits sur la propriété intellectuelle de l'entité.

Voici des exemples courants de licences de propriété intellectuelle :

- Logiciels et technologie ;
- Œuvres cinématographiques, œuvres musicales et autres formes de médias et de produits de divertissement ;
- Franchises ;
- Brevets, marques de commerce et droits d'auteur.

L'entité doit d'abord déterminer si la promesse d'octroyer une licence à un client est distincte d'autres biens ou services promis dans le contrat (c.-à-d. l'existence d'une obligation de prestation distincte). Cette évaluation doit être effectuée conformément à l'étape 2 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Rappelons qu'un bien ou un service est distinct lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- Le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c.-à-d. que le bien ou le service peut exister de façon distincte) ;

- La promesse de l'entité de fournir le bien ou le service au client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (c.-à-d. qu'elle est distincte à l'intérieur du contrat).

➤ **La licence n'est pas une obligation de prestation distincte**

Il peut arriver qu'une licence ne soit pas distincte d'autres biens ou services promis dans le contrat, notamment :

- **Une licence qui constitue une composante d'un bien matériel** et qui fait partie intégrante de la capacité de fonctionner de celui-ci (par exemple, un logiciel personnalisé pour permettre à une pièce d'équipement de fonctionner correctement) ;
- **Une licence dont le client ne peut tirer avantage qu'en l'utilisant conjointement avec un service connexe** (par exemple, un service en ligne dont le contenu n'est accessible qu'en achetant une licence).

Si la licence **ne donne pas naissance à une obligation de prestation distincte, son octroi et la combinaison des autres biens et services sont comptabilisés comme une seule et même obligation de prestation**. L'entité doit ensuite déterminer si l'obligation de prestation est remplie progressivement ou à un moment précis, conformément à l'étape 5 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Exemple 33 – Droits de franchise

Une entité conclut un contrat avec un client et promet à celui-ci de lui octroyer une licence de franchise qui lui confèrera le droit d'utiliser le nom commercial de l'entité et de vendre les produits de l'entité pendant une période de 10 ans. Outre la licence, l'entité promet de fournir le matériel nécessaire pour exploiter un magasin en franchise. En échange de l'octroi de la licence, l'entité touchera une redevance en fonction des ventes égale à 5% des ventes mensuelles du client. En ce qui concerne le matériel, une contrepartie fixe de 150 000 UM sera payable au moment de la livraison du matériel.

Identification des obligations de prestation

L'entité porte une appréciation sur les biens et les services promis au client pour déterminer lesquels sont distincts conformément au § 27 d'IFRS 15. L'entité établit que, en tant que franchiseur, elle a pour pratique commerciale habituelle d'entreprendre des activités comme l'analyse de l'évolution des préférences des consommateurs et la mise en œuvre de mesures visant à améliorer les produits, de stratégies en matière d'établissement des prix, de campagnes de marketing et de mesures visant à renforcer l'efficacité opérationnelle pour favoriser l'essor du nom de la franchise. Elle arrive toutefois à la conclusion que ces activités ne fournissent pas directement des biens ou des services au client, car elles font partie intégrante de sa promesse d'octroyer une licence.

L'entité établit qu'elle a deux promesses de fournir des biens ou des services, soit une promesse d'octroyer une licence et une promesse de fournir du matériel. De plus, elle arrive à la conclusion que la promesse d'octroyer une licence et la promesse de fournir du matériel sont distinctes l'une de l'autre. Il en est ainsi parce que le client peut tirer parti de chaque bien ou service (c.-à-d. la licence et le matériel) pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (voir § 27(a) d'IFRS 15). Le client peut tirer parti de la licence en la combinant avec le matériel qui est livré avant l'ouverture de la franchise, et le matériel peut être utilisé dans la franchise ou être vendu pour une somme autre que sa valeur de rebut. L'entité établit en outre que la promesse d'octroyer la licence de franchise et la promesse de fournir le matériel peuvent être identifiées séparément, conformément à la condition énoncée au § 27(b) d'IFRS 15. L'entité arrive à la conclusion que la licence et le matériel ne sont pas des intrants d'un ensemble d'éléments (c.-à-d. qu'ils ne permettent pas à l'entité de tenir ce qui, en fait, est une seule promesse faite au client). L'entité arrive à cette conclusion en tenant compte du fait qu'elle ne réalise pas un important travail d'intégration de la licence et du matériel pour en faire l'ensemble d'éléments (c.-à-d. que la propriété intellectuelle octroyée sous licence n'est pas une composante du matériel et ne se trouve pas à le modifier considérablement). De plus, la licence et le matériel ne dépendent pas fortement l'un de l'autre ni ne sont étroitement liés, car l'entité serait en mesure de tenir chaque promesse (c.-à-d. d'octroyer la licence de franchise ou de fournir le matériel) séparément l'une de l'autre. En conséquence, l'entité a deux obligations de prestation, soit :

- a) La licence de franchise ;
- b) Le matériel.

licence → Droit d'accès : progressivement
 → droit d'utilisation : à un moment précis

Répartition du prix de transaction

L'entité établit que le prix de transaction comprend la contrepartie fixe de 150 000 UM et une contrepartie variable (correspondant à 5% des ventes du client). Le prix de vente spécifique du matériel est de 150 000 UM, et l'entité octroie couramment des licences de franchise en contrepartie d'une redevance égale à 5% des ventes du client.

L'entité applique les dispositions du paragraphe 85 d'IFRS 15 pour déterminer si la contrepartie variable doit être affectée en totalité à l'obligation de prestation relative à l'octroi de la licence de franchise. Elle en conclut que la contrepartie variable (soit la redevance en fonction des ventes) doit être affectée en totalité à la licence de franchise, car elle est entièrement liée à la promesse de l'entité d'octroyer la licence de franchise. De plus, l'entité établit que l'affectation du montant de 150 000 UM au matériel et de la redevance en fonction des ventes à la licence de franchise permettrait d'arriver à une répartition établie en proportion des prix de vente spécifiques demandés par l'entité aux termes de contrats similaires. En conséquence, l'entité arrive à la conclusion que la contrepartie variable (c.-à-d. la redevance en fonction des ventes) doit être affectée en totalité à l'obligation de prestation relative à l'octroi de la licence de franchise.

La licence est une obligation de prestation distincte

Si la licence donne naissance à une obligation de prestation distincte, l'entité doit déterminer si l'obligation de prestation est remplie progressivement ou à un moment précis. Lorsqu'elle applique l'étape 5 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires, l'entité doit déterminer si la licence confère au client l'un ou l'autre des droits suivants :

- Un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité ;
- Un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'entité.

a) Droit d'accès

Un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité existe lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :

- Le contrat prescrit, ou le client prévoit raisonnablement, que les activités entreprises par l'entité auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits ;
- Les droits accordés par la licence exposent le client aux conséquences positives ou négatives des activités ;
- Ces activités n'entraînent pas la fourniture concomitante d'un bien ou d'un service.

La propriété intellectuelle est grandement touchée lorsque l'une ou l'autre des situations suivantes se produit :

- Sa forme (par exemple, l'esthétique ou le contenu) ou sa fonctionnalité (par exemple, la capacité d'exécuter une fonction ou une tâche) est modifiée considérablement par les activités de l'entité ;
- La capacité du client de tirer parti de la propriété intellectuelle provient en majeure partie de ces activités, ou en dépend (par exemple, les avantages issus d'une marque de l'entité sont liés à la capacité de l'entité à maintenir une image positive).

Les activités de l'entité n'auraient pas d'incidence importante sur la propriété intellectuelle dotée d'une fonctionnalité spécifique importante (par exemple, les logiciels, les composés biologiques ou les formules de médicaments, et les contenus médiatiques achevés comme les films, les émissions de télévision et les enregistrements musicaux), à moins que ces activités ne modifient considérablement sa forme ou sa fonctionnalité.

L'obligation de prestation d'octroyer un droit d'accès est remplie graduellement, car le client recevra et consommera simultanément l'avantage procuré par l'accès à la licence. La mesure dans laquelle un contrat à long terme est exécuté doit être évaluée conformément à l'étape 5 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Exemple 34.1 - Accès à la propriété intellectuelle

Une entité qui crée des bandes dessinées octroie une licence d'utilisation des images et des noms des personnages de trois de ses bandes dessinées à un client pour une période de 4 ans. Chaque bande dessinée met en scène des personnages principaux. Toutefois, les personnages nouvellement créés apparaissent régulièrement dans les bandes dessinées et les images des personnages évoluent avec le temps.

Le client, qui exploite des paquebots de croisière, peut utiliser les personnages de l'entité de diverses façons, par exemple dans des spectacles ou des défilés, dans la mesure où il se conforme à des lignes directrices raisonnables. Aux termes du contrat, le client est tenu d'utiliser les images les plus récentes des personnages.

L'entité reçoit en contrepartie de l'octroi de cette licence un paiement fixe de 1 million UM pour chaque année du contrat de quatre ans.

L'entité porte une appréciation sur les biens et les services promis au client pour déterminer lesquels sont distincts conformément au § 27 d'IFRS 15. Elle en conclut qu'elle n'a aucune autre obligation de prestation outre la promesse d'octroyer une licence. Autrement dit, les activités supplémentaires associées à la licence ne fournissent pas directement des biens ou des services au client, car elles font partie intégrante de sa promesse d'octroyer une licence.

L'entité porte une appréciation sur la nature de sa promesse d'octroyer une licence selon le § B58 d'IFRS 15. Aux fins de l'évaluation des conditions, l'entité a pris en considération les facteurs suivants :

- Le client s'attend raisonnablement (du fait des pratiques commerciales habituelles de l'entité) à ce que l'entité entreprenne des activités qui auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits (c.-à-d. les personnages). En effet, les activités de l'entité (c.-à-d. le développement des personnages) modifient la forme de la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits. De plus, la capacité du client de tirer parti de la propriété intellectuelle sur laquelle il a des droits provient en majeure partie des activités continues menées par l'entité, ou en dépend (c.-à-d. la publication de la bande dessinée) ;
- Les droits accordés par la licence exposent directement le client aux conséquences positives ou négatives des activités de l'entité, car le contrat oblige le client à utiliser l'image la plus récente des personnages ;
- Même si le client peut tirer parti de ces activités du fait des droits que lui confère la licence, ces activités n'entraînent pas la fourniture concomitante d'un bien ou d'un service au client.

En conséquence, l'entité arrive à la conclusion que les conditions du § B58 d'IFRS 15 sont remplies et que la nature de sa promesse d'octroyer la licence consiste à accorder au client un droit d'accès à sa propriété intellectuelle telle que celle-ci existe tout au long de la période couverte par la licence. L'entité comptabilise donc la licence promise comme une obligation de prestation remplie progressivement.

L'entité détermine ensuite la méthode qui reflète le mieux l'exécution de l'obligation relative à la licence. Comme le contrat confère au client un droit d'utilisation illimité des personnages visés par la licence pendant une durée déterminée, l'entité a établi qu'une méthode fondée sur le temps écoulé serait la plus appropriée pour évaluer la mesure dans laquelle son obligation de prestation est remplie.

Exemple 34.2 - Accès à la propriété intellectuelle

Une entité qui est une équipe sportive bien connue octroie à un client une licence d'utilisation de son nom et de son logo. Le client, un designer de vêtements, a le droit d'utiliser le nom et le logo de l'équipe sportive sur des articles tels que les t-shirts, les casquettes et les serviettes, pendant une période d'un an.

En échange de l'octroi de cette licence, l'entité recevra une contrepartie fixe de 2 millions UM et une redevance de 5% sur le prix de vente des articles arborant le nom ou le logo de l'équipe. Le client s'attend à ce que l'entité continue à jouer des parties et demeure compétitive.

L'entité porte une appréciation sur les biens et les services promis au client pour déterminer lesquels sont distincts conformément au § 27 d'IFRS 15. L'entité en conclut que sa seule obligation de prestation consiste à fournir la licence. Les activités supplémentaires associées à la licence (c.-à-d. le fait de continuer à jouer des parties et demeurer compétitive) ne fournissent pas directement des biens ou des services au client, car elles font partie intégrante de sa promesse d'octroyer une licence.

L'entité porte une appréciation sur la nature de sa promesse d'octroyer une licence selon le § B58 d'IFRS 15. Aux fins de l'appréciation des conditions, l'entité prend en considération les facteurs suivants :

- a) L'entité arrive à la conclusion que le client pourrait raisonnablement s'attendre à ce que l'entité **entreprene des activités** qui auront une **incidence importante** sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits (c.-à-d. le nom et le logo de l'équipe). En effet, l'entité a pour pratique commerciale habituelle d'entreprendre des activités qui soutiennent et préservent la valeur du nom et du logo, telles que continuer à jouer et demeurer compétitive. L'entité établit que la capacité du client de tirer parti du nom et du logo **provient en majeure partie** de ces activités, ou en dépend. De plus, l'entité établit que, **puisque une partie de la contrepartie dépend de la réussite du client** (comme en atteste la redevance en fonction des ventes), elle a **un intérêt économique commun** avec le client qui pourrait indiquer que le client s'attendra à ce qu'elle entreprenne de telles activités pour maximiser son bénéfice ;
- b) L'entité établit que **les droits que confère la licence** (c.-à-d. d'utiliser le nom et le logo de l'équipe) **exposent directement le client aux conséquences positives ou négatives** des activités de l'entité ;
- c) L'entité établit également que, même si le client peut tirer parti de ces activités du fait des droits que lui confère la licence, **ces activités n'entraînent pas la fourniture concomitante d'un bien ou d'un service au client.**

L'entité arrive à la conclusion que les conditions du § B58 d'IFRS 15 sont remplies et que la nature de sa promesse d'octroyer la licence consiste à accorder au client **un droit d'accès** à sa propriété intellectuelle telle qu'elle existe tout au long de la période couverte par la licence. L'entité comptabilise donc la licence promise comme **une obligation de prestation remplie progressivement.**

L'entité détermine ensuite la méthode qui reflète le mieux l'exécution de l'obligation. Pour ce qui concerne la contrepartie prenant la forme d'une redevance en fonction des ventes, le § B63 d'IFRS 15 s'applique parce que la redevance en fonction des ventes se rattache uniquement à la licence, laquelle constitue la seule obligation de prestation contenue dans le contrat.

L'entité arrive à la conclusion que le fait de comptabiliser progressivement la contrepartie fixe de 2 millions UM en produits des activités ordinaires et de comptabiliser la redevance en produits des activités ordinaires lorsque (ou à mesure que) le client vend des articles arborant le nom ou le logo de l'équipe reflète raisonnablement la mesure dans laquelle l'obligation de prestation liée à la licence est remplie par l'entité.

b) Droit d'utilisation ⇒ *Moment précis*

Une licence confère un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'entité seulement **lorsque les conditions relatives au droit d'accès ne sont pas remplies.**

L'obligation de prestation de fournir un droit d'utilisation est remplie à un moment précis, car le client peut décider de l'utilisation de la licence et en tirer les avantages au moment précis où la licence lui est fournie. Des produits des activités ordinaires ne peuvent être comptabilisés avant ce moment précis.

Par exemple, si la période couverte par la licence d'un logiciel commence avant que l'entité ne fournisse au client un code permettant à celui-ci d'accéder au logiciel et de l'utiliser, l'entité ne comptabilisera pas de produits des activités ordinaires avant d'avoir fourni le code. Le moment précis doit être déterminé conformément à l'étape 5 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires en tenant compte des éléments indicatifs d'un transfert de contrôle (se reporter à la partie Étape 5 : Comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsqu'une obligation de prestation est remplie).

Exemple 59 – Droit d'utiliser la propriété intellectuelle

Une entité qui est une maison d'enregistrement octroie à un client une licence à l'égard d'un enregistrement d'une symphonie classique réalisé en 1975 par un orchestre réputé. Le client, un fabricant de produits de consommation, a le droit d'utiliser l'enregistrement dans toutes ses annonces publicitaires à la télévision, à la radio et en ligne pendant une période de deux ans, dans le Pays A. L'entité reçoit en contrepartie de l'octroi de cette licence une contrepartie fixe de 10 000 UM par mois. Le contrat ne prévoit pas la fourniture d'autres biens ou services par l'entité et il n'est pas résiliable.

L'entité porte une appréciation sur les biens et les services promis au client pour déterminer lesquels sont distincts conformément au § 27 d'IFRS 15. Elle conclut que sa seule obligation de prestation consiste à octroyer la licence. L'entité établit que la durée de la licence (soit deux ans), sa portée sur le plan géographique (le client ne peut utiliser l'enregistrement que dans le Pays A) et la définition de l'utilisation permise de l'enregistrement (dans des annonces publicitaires) sont toutes des caractéristiques de la licence promise dans le contrat.

L'entité porte une appréciation sur la nature de sa promesse d'octroyer une licence selon le § B58 d'IFRS 15. L'entité n'a pas l'obligation, contractuelle ou implicite, de modifier l'enregistrement octroyé sous licence.

Cet enregistrement possède une fonctionnalité spécifique importante (c.-à-d. la capacité d'être diffusé) et, de ce fait, la capacité du client de tirer parti de l'enregistrement ne provient pas en majeure partie des activités continues menées par l'entité. L'entité détermine donc que le contrat ne prescrit pas, et que le client ne prévoit pas raisonnablement, que l'entité entreprendra des activités qui auront une incidence importante sur l'enregistrement octroyé sous licence (c.-à-d. que la condition énoncée au § B58(a) n'est pas remplie). En conséquence, l'entité arrive à la conclusion que la nature de sa promesse d'octroyer la licence consiste à accorder au client le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle telle qu'elle existe au moment précis où la licence est octroyée. La promesse d'octroyer la licence est donc une obligation de prestation remplie à un moment précis. L'entité comptabilise la totalité des produits des activités ordinaires au moment précis où le client peut décider de l'utilisation de la propriété intellectuelle faisant l'objet de la licence et en tirer la quasi-totalité des avantages restants.

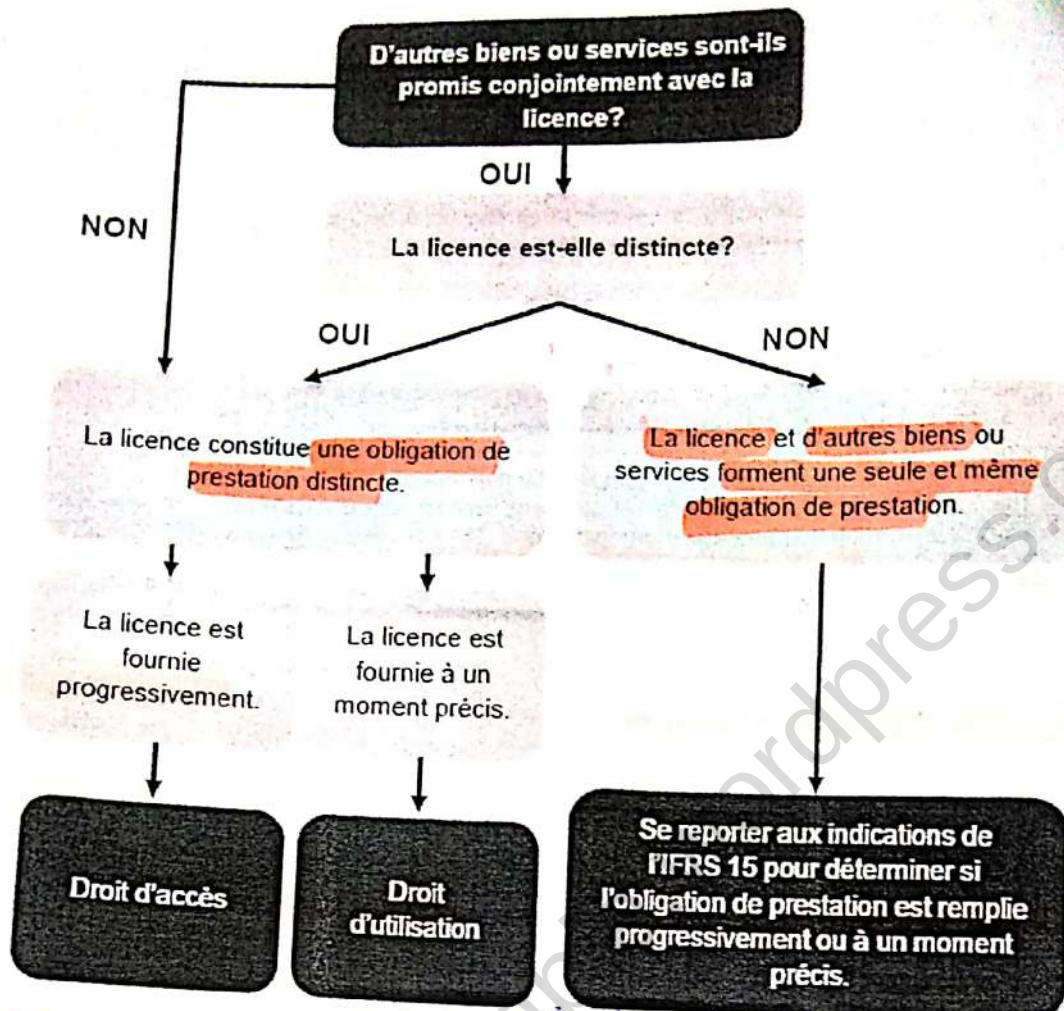
Vu l'intervalle entre le moment où l'entité exécute son obligation de prestation (soit au début de la période) et le moment où le client effectue ses paiements mensuels sur la période de deux ans (non résiliable), l'entité tient compte des dispositions des § 60 à 65 d'IFRS 15 pour déterminer s'il existe une composante financement importante.

c) Exceptions

Les facteurs suivants ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation du droit d'accès ou du droit d'utilisation :

- Les restrictions temporelles, géographiques ou d'utilisation de la licence : ces restrictions constituent des caractéristiques de la licence ;
- Les garanties données par l'entité qu'elle détient un brevet valide ou l'engagement de l'entité à défendre le brevet contre toute utilisation non autorisée. Ces garanties ne sont pas considérées comme une obligation de prestation distincte, car elles visent à protéger la valeur de la propriété intellectuelle et procurent au client l'assurance que la licence fournie est conforme aux spécifications promises dans le contrat.

L'organigramme ci-dessous résume le processus à suivre pour déterminer la méthode comptable appropriée dans le cas des licences :



8) Accords de rachat

obligation/droit fait partie contrat initial
Contrat distinct
(Actif: même, autre, ou semblable)

Un accord de rachat existe lorsque l'entité promet ou a l'option de racheter un actif après que celui-ci a été vendu au client. L'obligation ou le droit de rachat peut faire partie du contrat de vente initial ou être stipulé dans un contrat distinct. L'actif racheté peut être celui qui a été vendu, un actif qui est dans une large mesure le même que celui vendu à l'origine, ou un autre actif dont celui vendu constitue un composant.

Il existe trois formes courantes d'accords de rachat, à savoir ceux en vertu desquels :

- L'entité a une **obligation de racheter l'actif (contrat à terme)** ;
- L'entité a un **droit de racheter l'actif (option d'achat)** ;
- L'entité a une **obligation de racheter l'actif à la demande du client (option de vente)**.

Le traitement comptable d'un accord de rachat varie en fonction des éléments suivants :

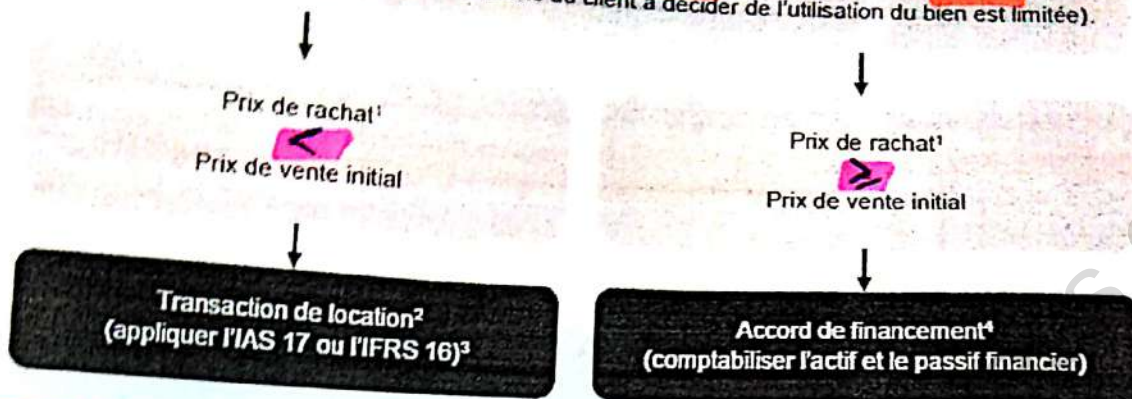
- La forme de l'accord de rachat (c.-à-d. s'il s'agit d'un contrat à terme, d'une option de rachat ou d'une option de vente) ;
- Le prix de rachat par rapport au prix de vente initial ;
- Le prix de rachat par rapport à la valeur de marché attendue (options de vente seulement).

Les schémas ci-dessous résument le processus à suivre pour déterminer la méthode comptable qu'il convient d'appliquer aux accords de rachat :

Arbre de décision d'un contrat à terme ou d'une option d'achat aux termes d'un accord de rachat

Contrat à terme ou option d'achat

Le client **n'obtient pas le contrôle**, car l'entité a une **obligation** (contrat à terme) ou un **droit** (option de rachat) de rachat (c.-à-d. que la capacité du client à décider de l'utilisation du bien est limitée).

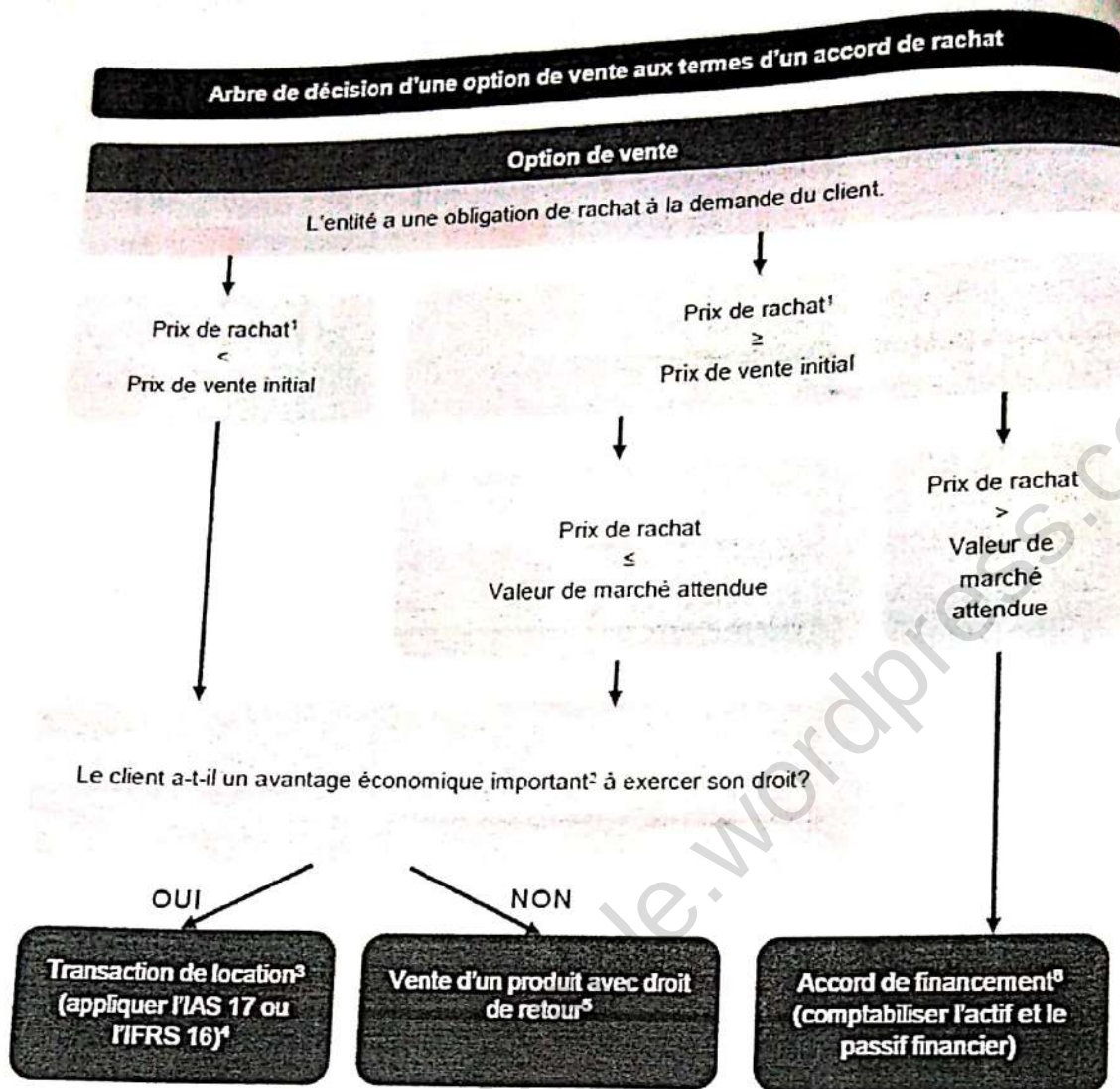


¹ La valeur temps de l'argent doit être prise en compte au moment de comparer le prix de rachat et le prix de vente.

² Si l'accord de rachat fait partie d'une transaction de cession-bail, l'entité **continue de comptabiliser l'actif**, et **elle comptabilise un passif financier** pour la contrepartie reçue du client.

³ IFRS 16 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. L'adoption anticipée est permise si IFRS 15 a également été appliquée.

⁴ Lorsque l'accord de rachat constitue un accord de financement, l'entité **continue de comptabiliser l'actif**, et elle **comptabilise un passif financier pour la contrepartie reçue du client**. La différence entre la contrepartie reçue du client et la contrepartie à lui verser est comptabilisée à titre d'intérêts et, s'il y a lieu, de coût de traitement ou de possession.



¹La valeur temps de l'argent doit être prise en compte au moment de comparer le prix de rachat et le prix de vente.

²Pour déterminer si le client a un avantage économique important à exercer son droit, l'entité prend en compte divers facteurs, dont le délai restant à courir jusqu'à l'expiration du droit, ainsi que le rapport entre le prix de rachat et la valeur de marché attendue de l'actif à la date de rachat.

³Si l'accord de rachat fait partie d'une transaction de cession-bail, l'entité continue de comptabiliser l'actif, et elle comptabilise un passif financier pour la contrepartie reçue du client.

⁴IFRS 16 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. L'adoption anticipée est permise si IFRS 15 a également été appliquée.

⁵Se reporter à la partie « Ventes avec droit de retour ».

⁶Lorsque l'accord de rachat constitue un accord de financement, l'entité continue de comptabiliser l'actif, et elle comptabilise un passif financier pour la contrepartie reçue du client. La différence entre la contrepartie reçue du client et la contrepartie à lui verser est comptabilisée à titre d'intérêts et, s'il y a lieu, de coût de traitement ou de possession.

Un accord de rachat est un contrat par lequel une entreprise vend un actif avec promesse (ou option) de le racheter. Sa comptabilisation est différente selon que le vendeur a :

- L'obligation de racheter l'actif (contrat à terme) ;
- L'option de le racheter (option de rachat) ;
- Ou l'obligation de le racheter à la demande du client (option de vente).

Dans les deux premiers cas, la comptabilisation dépend du prix de rachat :

- Si celui-ci est inférieur au prix de vente initial, le contrat est considéré comme un **contrat de location** soumis à IFRS 16 ;
- Si le prix de rachat est supérieur au prix de vente initial, le contrat doit être considéré comme un **contrat de financement**. La différence entre le prix de rachat et le prix de vente constitue une charge financière à comptabiliser comme telle.

Si le contrat est une option de vente, l'entreprise doit, au moment de la passation du contrat, se demander si le client a un avantage économique important à exercer son droit :

- Si la réponse est positive, le contrat doit être considéré comme un **contrat de location** soumis à IFRS 16 ;
- Si la réponse est négative, le contrat doit être comptabilisé comme une **vente avec droit de retour**.

Dans tous les cas, si la vente et le rachat sont espacés d'une ou de plusieurs années, le prix de rachat doit être actualisé.

Exemple 60 - Accord de rachat

Un constructeur aéronautique vend un avion pour 100 millions UM. Le contrat prévoit que le client pourra, s'il le souhaite, retourner l'avion dans 2 ans et être alors remboursé de 90 millions UM. On estime habituellement qu'un avion perd 15% de sa valeur les deux premières années.

Le prix de rachat étant supérieur à la juste valeur du bien au moment du rachat (85 millions UM), le client a un avantage économique important à exercer son option. Le contrat doit donc être comptabilisé comme un **contrat de location sur 2 ans** dont les loyers sont payés d'avance.

Si on estime à 6% le taux d'intérêt applicable au client, le montant reçu à la signature du contrat se décompose ainsi :

- Valeur actuelle du prix de rachat : $\frac{90\,000\,000}{(1,06)^2} = 80\,100\,000$
- Valeur actuelle des loyers : $100\,000\,000 - 80\,100\,000 = 19\,900\,000$ UM.

Le contrat est donc comptabilisé ainsi (en milliers UM) :

.../.../N		
Banque (B)	100 000	
Clients (B)		80 100
Produits comptabilisés d'avance (B)		19 900

Quant au loyer annuel, c'est le montant A tel que :

$$19\,900 = \frac{A}{1,06} + \frac{A}{(1,06)^2} ; \text{D'où } A = 10\,854 \text{ milliers UM}$$

La période de location donnera donc lieu aux écritures suivantes (en milliers UM) :

.../.../N	4 806	
Intérêts (R) $[80\ 100 \times 6\%]$		4 806
Clients (B)		
.../.../N	1 194	
Intérêts (R) $[19\ 900 \times 6\%]$	9 660	10 854
Produits comptabilisés d'avance (B)		
Locations d'avions (R)		
.../.../N+1	5 094	
Intérêts (R) $[(80\ 100 + 4\ 806) \times 6\%]$		5 094
Clients (B)		
.../.../N+1	614	
Intérêts (R) $[(19\ 900 - 9\ 660) \times 6\%]$	10 240	10 854
Produits comptabilisés d'avance (B)		
Locations d'avions (R)		
.../.../N+1	90 000	
Clients (B)		90 000
Banque (B)		

9) Ventes à livrer

Un accord de vente à livrer est un contrat en vertu duquel l'entité facture à son client un produit **dont elle conserve la possession matérielle** jusqu'à ce que le produit soit ultérieurement fourni au client.

Selon les termes du contrat (c.-à-d. les conditions de livraison et d'expédition), l'entité doit déterminer le moment où elle a rempli son obligation de prestation et transféré le contrôle au client. Le contrôle peut avoir été transféré même lorsque l'entité conserve la possession matérielle, auquel cas elle fournit essentiellement au client un service de garde du produit. Le transfert du contrôle peut aussi n'avoir lieu qu'au moment où le produit est expédié ou arrive chez le client.

Bien que la possession matérielle d'un actif constitue un élément indicatif du contrôle, ce facteur n'est pas déterminant.

Pour que le client obtienne le contrôle d'un produit dans le cadre d'une vente à livrer, toutes les conditions suivantes ainsi que tous les éléments indicatifs d'un transfert de contrôle présentés à l'étape 5 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires (se reporter à la partie Obligations de prestation remplies à un moment précis) doivent être réunis :

- La vente à livrer doit avoir un motif réel, comme un client qui en fait expressément la demande ;
- Le produit doit être identifié séparément comme appartenant au client ;
- Le produit doit être prêt à livrer au client ;
- L'entité n'a pas le loisir d'utiliser le produit ou de le destiner à un autre client.

Si le contrat remplit les conditions d'un accord de vente à livrer, l'entité peut comptabiliser les produits des activités ordinaires. Toutefois, l'entité doit déterminer s'il reste à remplir une obligation de prestation liée au fait de garder le produit pour le client jusqu'à un moment précis. Le cas échéant, l'entité doit affecter une partie de la contrepartie au service de garde et comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement. La partie du prix de transaction attribuable à l'obligation de prestation qui reste à remplir doit être affectée conformément à l'étape 4 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires.

Exemple 61 - Ventes à livrer

Une entité conclut un contrat avec un client le 1^{er} janvier 20X8 en vue de la vente de matériel et de pièces de rechange. Le délai de fabrication pour l'appareil et les pièces de rechange est de deux ans.

Au terme du processus de fabrication, l'entité démontre que le matériel et les pièces de rechange sont conformes aux spécifications convenues dans le contrat. Les promesses de fournir l'appareil et de fournir les pièces de rechange sont distinctes et donnent lieu à deux obligations de prestation qui seront chacune remplies à un moment précis. Le 31 décembre 20X9, le client paie l'appareil et les pièces de rechange, mais il ne prend la possession matérielle que de l'appareil. Bien que le client inspecte et accepte les pièces de rechange, il demande à ce que les pièces de rechange soient conservées dans l'entrepôt de l'entité, en raison de sa proximité avec l'usine du client.

Le client détient le titre de propriété juridique des pièces de rechange et les pièces peuvent être identifiées comme lui appartenant. De plus, l'entité conserve les pièces de rechange dans une section distincte de son entrepôt et les pièces sont prêtes à être livrées immédiatement à la demande du client. L'entité s'attend à conserver les pièces de rechange pendant une période de deux à quatre ans, et elle n'a pas le loisir d'utiliser les pièces de rechange ou de les destiner à un autre client.

L'entité identifie la promesse de fournir des services d'entreposage comme une obligation de prestation, car il s'agit d'un service fourni au client et qu'il est distinct de l'appareil et des pièces de rechange. En conséquence, l'entité comptabilise trois obligations de prestation pour le contrat (la promesse de fournir l'appareil, la promesse de fournir les pièces de rechange et la promesse de fournir les services d'entreposage). Le prix de transaction est réparti entre les trois obligations de prestation et les produits des activités ordinaires sont comptabilisés lorsque (ou à mesure que) le contrôle est transféré au client.

Le contrôle de l'appareil est transféré au client le 31 décembre 20X9 lorsque celui-ci en prend la possession matérielle. L'entité détermine à quel moment le contrôle des pièces de rechange est transféré au client, en gardant à l'esprit qu'elle a reçu le paiement, que le client détient le titre de propriété juridique des pièces de rechange, et que le client a inspecté et accepté les pièces de rechange. De plus, l'entité arrive à la conclusion que toutes les conditions énoncées au § B81 d'IFRS 15 sont remplies, ce qui est nécessaire pour permettre à l'entité de comptabiliser les produits des activités ordinaires dans le cadre d'une vente à livrer. L'entité comptabilise les produits des activités ordinaires relatifs aux pièces de rechange le 31 décembre 20X9, lorsque le contrôle est transféré au client.

Selon IFRS 15 § B81, dans le cas d'une vente à livrer, toutes les conditions suivantes doivent être réunies pour que le client ait obtenu le contrôle du produit :

- La vente à livrer doit avoir un motif réel (par exemple, le client l'a demandée) ;
- Le produit doit être identifié séparément comme appartenant au client ;
- Le produit doit être prêt à livrer au client ;
- L'entité n'a pas le loisir d'utiliser le produit ou de le destiner à un autre client.

L'obligation de prestation relative à la fourniture des services d'entreposage est remplie progressivement, à mesure que les services sont fournis. L'entité détermine si les modalités de paiement comportent une composante financement importante.

10) Accords de consignation

Un accord de consignation existe lorsque l'entité livre un produit à un tiers pour vente ultérieure à un client final, mais que ce tiers n'obtient pas le contrôle du produit à ce moment-là.

Par conséquent, l'entité doit déterminer si le tiers obtient le contrôle du produit au moment où le transfert des biens se produit. Les indicateurs qu'un accord de consignation existe comprennent les suivants :

- Le produit demeure sous le contrôle de l'entité jusqu'à ce que se produise un événement spécifié, par exemple la vente du produit à un client final, ou jusqu'au terme d'une période déterminée ;
- L'entité peut exiger que le produit lui soit rendu ou de le transférer à un tiers ;
- Le tiers n'a pas l'obligation inconditionnelle de payer le produit.

Conformément à l'étape 5 du modèle de traitement des produits des activités ordinaires, l'entité ne peut comptabiliser de produits des activités ordinaires au moment de la livraison du produit au tiers si ce produit est détenu en vertu d'un accord de consignation. La raison en est que le contrôle n'a pas été transféré au tiers qui détient le produit en consignation, même s'il a la possession matérielle du produit.

Exemple 62

Un détaillant de vêtements (consignataire) conclut avec un important fabricant de vêtements (consignateur) un contrat pour la vente de vêtements de saison en consignation. Aux termes du contrat, le fabricant livre les vêtements au magasin du détaillant et accepte que leur promotion et leur vente y soient effectuées. Cependant, le fabricant ne renonce pas au contrôle des stocks en consignation jusqu'à ce que ceux-ci soient vendus au consommateur final. De plus, le détaillant n'a pas l'obligation de payer les stocks ; il doit uniquement verser au consignateur une partie convenue du prix de vente une fois qu'il aura vendu le produit au consommateur final.

Évaluation : Le fabricant ne comptabiliserait pas de produits des activités ordinaires pour ces vêtements en consignation au moment de leur livraison au magasin du détaillant, car le contrôle n'a pas encore été transféré (c.-à-d. que l'obligation de prestation de livrer les biens au consommateur final n'a pas encore été remplie).

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

1) Présentation

Lorsque l'une ou l'autre partie à un contrat a fourni une prestation, l'entité doit présenter un actif sur contrat ou un passif sur contrat dans l'état de la situation financière, selon le rapport entre la prestation de l'entité et le paiement effectué par le client. Les droits inconditionnels à une contrepartie doivent être présentés séparément comme une créance.

Passif sur contrat	Actif sur contrat	
L'entité doit présenter le contrat comme un passif sur contrat lorsque le client a effectué un paiement ou qu'un paiement est exigible (selon ce qui se produit en premier), avant que l'entité ne fournisse un bien ou un service au client.	L'entité doit présenter le contrat comme un actif sur contrat (à l'exclusion des montants présentés à titre de créance) lorsqu'elle fournit une prestation, c'est-à-dire des biens ou des services, au client avant que ce dernier ne paie une contrepartie ou avant que le paiement ne soit exigible. Les actifs sur contrat sont soumis à un test de dépréciation conformément à l'IFRS 9.	Une créance est un droit inconditionnel de l'entité à une contrepartie. Le droit à une contrepartie est inconditionnel si c'est seulement l'écoulement du temps qui détermine que le paiement de la contrepartie est exigible. Les créances sont soumises à un test de dépréciation conformément à l'IFRS 9.

Le droit à une contrepartie en échange d'un actif sur contrat dépend d'un événement autre que l'écoulement du temps (par exemple de l'exécution d'une autre obligation).

L'entité peut utiliser d'autres termes appropriés pour nommer les éléments « passif sur contrat » et « actif sur contrat ». Si l'entité utilise un autre terme pour nommer l'élément « actif sur contrat », elle doit inclure suffisamment d'informations dans ses états financiers pour montrer la différence entre ce poste et une créance.

2) Informations à fournir

L'un des objectifs d'IFRS 15 est que l'entité fournisse suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le calendrier, le montant et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant des contrats conclus avec les clients.

Des informations qualitatives et quantitatives sur les éléments suivants doivent être fournies :

- Les contrats conclus avec les clients ;
- Les jugements importants portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application d'IFRS 15 à ces contrats ;
- Les actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution d'un contrat.

Le tableau ci-dessous résume les obligations d'information d'IFRS 15.

Contrats conclus avec les clients	Les montants suivants doivent être présentés pour la période de présentation de l'information financière, à moins qu'ils se soient présentés séparément dans l'état du résultat global conformément à d'autres IFRS : • Les produits des activités ordinaires comptabilisés au titre des contrats conclus avec des clients doivent être présentés séparément des autres sources de produits (par exemple, les produits d'intérêts tirés d'accords de financement) ; • Toute perte de valeur comptabilisée sur des créances ou des actifs sur contrat découlant de contrats conclus avec des clients doit être présentée séparément des pertes de valeur découlant d'autres contrats.
Ventilation des produits des activités ordinaires	L'entité doit ventiler les produits des activités ordinaires entre des catégories montrant comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie sont touchés par les factures économiques. Les entités qui appliquent IFRS 8, <i>Secteurs opérationnels</i>, doivent fournir suffisamment d'information pour permettre aux utilisateurs de comprendre le rapport entre la ventilation des produits des activités ordinaires et les informations fournies sur les produits des activités ordinaires de chaque secteur à présenter.
Soldes des contrats	Ces obligations d'information permettent de s'assurer que les utilisateurs comprennent le rapport entre les produits des activités ordinaires comptabilisés et les modifications apportées aux soldes généraux des créances, des actifs sur contrat et des passifs sur contrat de l'entité au cours de la période de présentation de l'information financière.
Obligations de prestation	Les obligations de prestation doivent être présentées séparément pour aider les utilisateurs à comprendre le moment où les obligations de prestation sont habituellement remplies, les conditions de paiement importantes et la nature des biens ou des services que l'entité a promis de fournir. La présentation des obligations en matière de retours et de remboursements ainsi que les types de garanties offertes est également requise. La présentation du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir, ainsi qu'une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser le montant est également requise.
Jugements importants portés, et modifications qui leur sont apportées, pour l'application d'IFRS 15 aux contrats	IFRS 15 exige de fournir des informations sur les jugements importants (et sur les modifications qui leur sont apportées) portés pour déterminer le moment où les obligations de prestation sont remplies, la manière dont le prix de transaction est fixé et la façon dont les montants sont affectés aux obligations de prestation. Déterminer quand les obligations de prestation sont remplies. Les informations suivantes doivent être fournies pour les obligations de prestation remplies progressivement : • Les méthodes utilisées pour comptabiliser les produits des activités ordinaires ; • Les raisons pour lesquelles les méthodes utilisées permettent de refléter fidèlement la fourniture des biens ou des services. Pour les obligations de prestation remplies à un moment précis, l'entité doit indiquer les jugements importants portés pour évaluer le moment où le client obtient le contrôle des biens ou des services promis.

	Déterminer le prix de transaction et les montants affectés aux obligations de prestation. Les informations qualitatives sur les méthodes, les données d'entrée et les hypothèses utilisées pour : ▪ La détermination du prix de transaction ; ▪ L'appréciation quant à savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une contrepartie variable ; ▪ La répartition du prix de transaction ; ▪ L'évaluation des obligations, comme celles ayant trait aux retours ou aux remboursements.
Actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution d'un contrat	L'entité doit fournir de l'information sur les soldes de clôture des actifs comptabilisés au titre des coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution de contrats conclus avec des clients, par grande catégorie d'actif (par exemple, les coûts engagés pour obtenir des contrats avec des clients, les coûts antérieurs à la passation des contrats et les frais d'établissement des contrats). Les informations doivent comprendre le montant de l'amortissement et toute perte de valeur comptabilisés au cours de la période de présentation de l'information financière. Les informations doivent comprendre une description des éléments suivants : ▪ Les jugements portés pour déterminer le montant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un contrat ; ▪ La méthode utilisée par l'entité pour déterminer l'amortissement pour chaque période de présentation de l'information financière.
Mesures de simplification	Lorsque l'entité applique une mesure de simplification à l'égard d'une composante financement importante ou des coûts marginaux d'obtention d'un contrat, elle doit l'indiquer.
Transition	Les entités qui appliquent IFRS 15 de façon anticipée doivent l'indiquer

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Deux options ont été prévues aux fins du passage à IFRS 15 :

- **L'application rétrospective intégrale ;**
- **L'application rétrospective modifiée.**

La date de première application correspond au début de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle l'entité applique IFRS 15 pour la première fois (c.-à-d. le 1^{er} janvier 2018 pour toutes les entités dont la date de clôture coïncide avec la fin de l'année civile).

Les deux options de transition offrent un allègement en ce qui concerne l'application d'IFRS 15 aux contrats achevés. Un contrat achevé s'entend d'un contrat pour lequel l'entité a fourni l'ensemble des biens et des services au client conformément à IAS 11 et à IAS 18, ainsi qu'aux interprétations connexes (c.-à-d. les normes en vigueur avant la date d'application initiale d'IFRS 15).

1) Application rétrospective intégrale

Selon cette méthode, l'entité doit appliquer IFRS 15 de façon rétrospective à chaque période antérieure pour laquelle elle a présenté l'information financière conformément à IAS 8. Pour ce faire, **elle doit retraiter tous les contrats**, hormis ceux pour lesquels une mesure de simplification est appliquée, comme il est indiqué plus loin.

IFRS 15 offre un allègement aux termes duquel une entité peut se soustraire à l'obligation prévue par IAS 8.28.(f), de fournir des informations sur l'incidence de l'application initiale sur chaque poste affecté des états financiers, et sur le résultat de base et le résultat dilué par action (s'il y a lieu), pour la période considérée et pour chaque période antérieure présentée. À la place, l'entité n'est tenue de présenter les informations quantitatives exigées par IAS 8.28.(f) que pour l'exercice précédent. L'entité peut encore présenter ces informations pour la période considérée ou pour des périodes comparatives antérieures, mais n'est pas tenue de le faire.

➤ Mesures de simplification

Pour faciliter la transition, et éventuellement réduire l'incidence économique de son adoption, IFRS 15 propose les mesures de simplification ci-dessous aux termes de la méthode de l'application complète. L'entité peut choisir d'appliquer une ou plusieurs des mesures de simplification facultatives suivantes :

- 1) Dans le cas des contrats achevés, il n'est pas nécessaire de retraiter :
 - Les contrats qui ont commencé et se sont terminés au cours du même exercice ;
 - Les contrats qui se trouvaient achevés au début de la première période présentée.
- 2) Dans le cas des contrats achevés qui prévoient une contrepartie variable, le prix de transaction à la date d'achèvement du contrat peut remplacer l'estimation des montants de contrepartie variable pour les périodes pour lesquelles l'information financière est présentée à titre comparatif ;
- 3) L'entité n'a pas besoin de retraiter rétrospectivement les contrats pour tenir compte des modifications apportées avant le début de la première période présentée. Elle doit plutôt refléter l'effet global de l'ensemble des modifications apportées avant le début de la première période présentée lorsqu'elle :
 - Identifie les obligations de prestation remplies et les obligations de prestation non remplies ;
 - Détermine le prix de transaction ;
 - Affecte le prix de transaction aux obligations de prestation remplies et aux obligations de prestation non remplies.

- 4) Pour toutes les périodes antérieures à la date de première application pour lesquelles l'information financière est présentée (c.-à-d. la période précédente et avant), l'entité n'est pas tenue d'indiquer le prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir, ni de fournir une explication précisant quand elle s'attend à comptabiliser ce montant en produits des activités ordinaires.

Si l'entité se prévaut d'une mesure de simplification, elle doit l'appliquer systématiquement à tous les contrats ayant des caractéristiques similaires pour toutes les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière. Elle doit également fournir les informations suivantes :

- Les mesures de simplification dont elle s'est prévalué ;
- Une appréciation qualitative de l'effet prévu de l'application de chacune de ces mesures, pour autant que cela soit raisonnablement faisable.

2) Application rétrospective modifiée

Selon cette méthode, l'entité doit appliquer IFRS 15 de façon rétrospective en comptabilisant l'effet cumulatif de son application initiale **à la date de première application**. Elle peut choisir d'appliquer la norme de façon rétrospective uniquement **aux contrats non encore achevés à la date de première application**.

Pour les périodes de présentation de l'information financière dans lesquelles se situe la date de première application (c.-à-d. l'exercice considéré), les informations supplémentaires suivantes sont requises :

- Le montant de l'incidence qu'a, sur chaque poste des états financiers de la période de présentation de l'information financière considérée, le fait d'appliquer la norme ;
- Les raisons expliquant les incidences importantes indiquées précédemment.

L'effet cumulatif de l'application initiale d'IFRS 15 est comptabilisé comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) de l'exercice considéré (c.-à-d. l'exercice auquel appartient la date de première application).

➤ Mesures de simplification

Pour faciliter la transition, et éventuellement réduire l'incidence économique de son adoption, IFRS 15 propose la mesure de simplification ci-dessous aux termes de la méthode de l'application rétrospective modifiée. L'entité peut choisir d'appliquer la mesure de simplification facultative suivante :

L'entité n'a pas besoin de retraiter rétrospectivement les contrats pour tenir compte des modifications apportées avant le début de la première période présentée ou avant la date de première application. Elle doit plutôt refléter l'effet global de l'ensemble des modifications apportées avant le début de la première période présentée lorsqu'elle :

- *Identifie les obligations de prestation remplies et les obligations de prestation non remplies ;*
- *Détermine le prix de transaction ;*
- *Affecte le prix de transaction aux obligations de prestation remplies et aux obligations de prestation non remplies.*

Si l'entité se prévaut de cette mesure de simplification, elle doit l'appliquer systématiquement à tous les contrats. Elle doit également fournir les informations suivantes :

- Les mesures de simplification dont elle s'est prévalué ;
- Une appréciation qualitative de l'effet prévu de l'application de chacune de ces mesures, pour autant que cela soit raisonnablement faisable.

3) Différences entre la méthode de l'application rétrospective intégrale et la méthode de l'application rétrospective modifiée

Le tableau ci-dessous résume les différences importantes entre les deux méthodes.

Sujet	Application rétrospective intégrale	Application rétrospective modifiée
Comparabilité	Améliore la comparabilité pour les utilisateurs des états financiers, car tant les informations de la période considérée que celles de la période précédente sont présentées selon IFRS 15.	Susceptible de ne pas offrir une comparabilité suffisante, car la période considérée est présentée selon IFRS 15, tandis que la période précédente est présentée selon les anciennes normes sur les produits des activités ordinaires. Par conséquent, les utilisateurs pourraient être incapables d'effectuer des comparaisons utiles entre les exercices.
Informations provenant des anciens systèmes	Il est possible que l'entité doive fortement s'appuyer sur ses anciens systèmes pour comptabiliser les informations comparatives selon IFRS 15.	L'entité pourrait ne pas avoir grandement besoin de recourir aux informations provenant des anciens systèmes pour appliquer les dispositions d'IFRS 15.
Retraitement de contrat	Tous les contrats non achevés à la date de première application, de même que les contrats d'une période précédente seront retraités, hormis ceux pour lesquels une mesure de simplification est appliquée.	L'entité peut choisir de n'apporter des ajustements qu'aux contrats non encore achevés à la date de première application. Donc, si l'entité fait ce choix, le nombre de contrats à analyser et à ajuster sera moins important.
Informations à fournir	L'entité profite d'un allègement lui permettant de se soustraire à l'obligation prévue par IAS 8.28.(f) de fournir des informations sur l'incidence de l'application initiale sur chaque poste affecté des états financiers et, s'il y a lieu, sur le résultat de base et le résultat dilué par action, pour la période considérée et pour chaque période antérieure présentée. Les entités doivent indiquer les mesures de simplification appliquées et fournir une description qualitative de l'effet de l'application de chaque mesure.	Les informations supplémentaires suivantes doivent être fournies : - Le montant de l'incidence qu'a, sur chaque poste des états financiers de la période considérée, le fait d'appliquer IFRS 15 ; - Les raisons qualitatives expliquant les incidences importantes indiquées ci-dessus. Afin d'obtenir les renseignements requis pour fournir ces informations, les entités pourraient devoir comptabiliser les transactions selon IFRS 15 et les anciennes normes (IAS 18, IAS 11 ...).

Cas n°1 - Programme de fidélisation de la clientèle

La société UHD 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 (N), 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. La société UHD 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.

À la date de clôture de la période de présentation de l'information financière (N), 4.500 points ont été échangés, et la société UHD s'attend à ce que, en tout, 9.500 points soient échangés.

Au cours de la deuxième période de présentation de l'information financière (N+1), 4.000 points sont échangés. La société UHD s'attend maintenant à ce que, en tout, 9.700 points soient échangés.

Au cours de la troisième période de présentation de l'information financière (N+2), 1.200 points supplémentaires sont échangés. La société UHD ne s'attend pas à ce que d'autres points soient échangés.

Précisons, selon IFRS 15, les traitements comptables applicables au programme de fidélisation de la clientèle de la société UHD durant les trois périodes de présentation de l'information financière (N, N+1 et N+2), en passant les écritures comptables nécessaires.

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.

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.

IFRS 15 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.

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.

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 ($100\ 000\ \text{UM} \times 100\ 000\ \text{UM} \div 109\ 500\ \text{UM}$)
- Points : 8 676 UM ($100\ 000\ \text{UM} \times 9\ 500\ \text{UM} \div 109\ 500\ \text{UM}$)

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 $[(4\,500 \text{ points} + 9\,500 \text{ points}) \times 8\,676 \text{ UM}]$ en produits des activités ordinaires.

.../.../N		
Trésorerie (B)	100 000	
Produits des activités ordinaires (R)		91 324
PAO différés (B)		8 676

31/12/N		
PAO différés (B)	4 110	
Produits des activités ordinaires (R)		4 110

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 $[(8\,500 \div 9\,700) \times 8\,676 \text{ UM}]$. 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 $(7\,603 \text{ UM} - 4\,110 \text{ UM})$ dans la deuxième.

31/12/N+1		
PAO différés (B)		
	3 493	
Produits des activités ordinaires (R)		3 493

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 $(8\,676 \text{ UM} - 7\,603 \text{ UM})$.

31/12/N+2		
PAO différés (B)		
	1 073	
Produits des activités ordinaires (R)		1 073

Cas n°2 – Modification d'un contrat visant des biens

Une entité promet de vendre 120 produits à un client pour 12 000 UM (100 UM par produit). Les produits sont fournis au client sur une période de six mois. L'entité transfère le contrôle de chaque produit à un moment précis. Après le transfert par l'entité du contrôle de 60 produits au client, le contrat est modifié pour exiger la livraison de 30 produits supplémentaires (pour un total de 150 produits identiques) au client. Les 30 produits supplémentaires n'étaient pas inclus dans le contrat initial.

Cas A - Produits supplémentaires à un prix qui reflète le prix de vente spécifique

Le prix fixé lors de la modification du contrat pour les 30 produits supplémentaires s'élève à 2 850 UM, ou 95 UM par produit. Le prix des produits supplémentaires reflète le prix de vente spécifique des produits au moment de la modification du contrat, et les produits supplémentaires sont distincts des produits initiaux.

La modification du contrat pour les 30 produits supplémentaires constitue, en fait, un nouveau contrat distinct pour des produits à venir qui n'a aucune incidence sur la comptabilisation du contrat existant. L'entité comptabilise en produits des activités ordinaires 100 UM par produit pour les 120 produits visés dans le contrat initial et 95 UM par produit pour les 30 produits visés dans le nouveau contrat.

Cas B - Produits supplémentaires à un prix qui ne reflète pas le prix de vente spécifique

Au cours du processus de négociation de l'achat de 30 produits supplémentaires, les parties conviennent à l'origine d'un prix unitaire de 80 UM. Cependant, le client constate que les 60 premiers produits qui lui ont été fournis comportent de légers défauts propres à ces produits déjà livrés. L'entité promet un crédit partiel unitaire de 15 UM pour dédommager le client de la piètre qualité de ces produits. L'entité et le client conviennent d'intégrer le crédit de 900 UM (crédit de 15 UM x 60 produits) au prix que l'entité demande pour les 30 produits supplémentaires. En conséquence, la modification du contrat précise que le prix des 30 produits supplémentaires est de 1 500 UM, ou 50 UM par produit. Ce prix comprend le prix convenu pour les 30 produits supplémentaires, soit 2 400 UM ou 80 UM par produit, moins le crédit de 900 UM.

L'entité doit comptabiliser une modification de contrat comme un contrat distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

- Il y a un élargissement de l'étendue du contrat du fait de l'ajout de biens ou de services promis qui sont distincts ;
- Le prix du contrat augmente d'un montant de contrepartie qui reflète le prix de vente spécifique du ou des biens ou des services additionnels promis et tout ajustement approprié apporté à ce prix pour tenir compte des circonstances propres au contrat. Un tel ajustement peut consister, par exemple, en une réduction du prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service supplémentaire consentie au client par l'entité parce qu'elle n'a pas à engager les coûts liés à la vente qu'il lui faudrait engager pour vendre un bien ou un service similaire à un nouveau client. **IFRS 15 § 20**

Au moment où la modification est apportée, l'entité comptabilise le montant de 900 UM en diminution du prix de transaction, et par conséquent en diminution des produits des activités ordinaires relativement aux 60 premiers produits fournis. Lorsqu'elle comptabilise la vente des 30 produits supplémentaires, elle détermine que le prix unitaire négocié, soit 80 UM, ne reflète pas le prix de vente spécifique des produits supplémentaires. Par conséquent, la modification du contrat ne satisfait pas aux conditions énoncées au § 20 d'IFRS 15 pour la comptabilisation du contrat comme un contrat distinct. Comme les produits qui restent à livrer sont distincts de ceux qui sont déjà fournis, l'entité comptabilise la modification comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat initial et de la création d'un nouveau contrat.

Le montant comptabilisé en produits des activités ordinaires pour chacun des produits restants est donc un mélange des différents prix, à savoir $93,33 \text{ UM} \{[(100 \text{ UM} \times 60 \text{ produits non encore fournis en vertu du contrat initial}) + (80 \text{ UM} \times 30 \text{ produits à fournir en vertu de la modification du contrat})] \div 90 \text{ produits restants}\}$.

Cas n°2 - Modification du prix de transaction après une modification de contrat

Le 1^{er} juillet 20X0, une entité promet de fournir deux produits distincts à un client. Le produit X est fourni au client au moment de la passation du contrat et le produit Y, le 31 mars 20X1. La contrepartie promise par le client comprend une contrepartie fixe de 1 000 UM et une contrepartie variable estimée à 200 UM. L'entité inclut son estimation de la contrepartie variable dans le prix de transaction, car elle a conclu qu'il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé.

Le prix de transaction de 1 200 UM est réparti également entre l'obligation de prestation relative au produit X et l'obligation de prestation relative au produit Y, car les deux produits ont le même prix de vente spécifique et la contrepartie variable ne remplit pas les conditions suivant lesquelles la contrepartie variable doit être affectée à une seule obligation de prestation et non pas aux deux.

Lorsque le produit X est fourni au client au moment de la passation du contrat, l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 600 UM.

Le 30 novembre 20X0, l'étendue du contrat est modifiée de manière à inclure la promesse de fourniture du produit Z (en plus du produit Y non encore livré) au client le 30 juin 20X1 et le prix du contrat est haussé de 300 UM (contrepartie fixe), montant qui ne représente pas le prix de vente spécifique du produit Z. Le prix de vente spécifique du produit Z est le même que celui des produits X et Y.

L'entité comptabilise la modification comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat existant et de la création d'un nouveau contrat. En effet, les produits Y et Z restants sont distincts du produit X, qui a été transféré au client avant la modification, et la contrepartie promise relativement au produit supplémentaire, soit le produit Z, ne représente pas le prix de vente distinct de ce produit.

En conséquence, la contrepartie à affecter aux obligations de prestation qui restent à remplir comprend la contrepartie qui a été affectée à l'obligation de prestation relative au produit Y (qui est évaluée au prix de transaction affecté de 600 UM) et la contrepartie promise aux termes de la modification (soit une contrepartie fixe de 300 UM). Le prix de transaction du contrat modifié est donc de 900 UM, et ce montant est réparti également entre l'obligation de prestation relative au produit Y et l'obligation de prestation relative au produit Z (c'est-à-dire qu'un montant de 450 UM est affecté à chaque obligation de prestation).

Après la modification, mais avant la livraison des produits Y et Z, l'entité révisé son estimation du montant de la contrepartie variable à laquelle elle s'attend à avoir droit, la portant à 240 UM (au lieu de l'estimation antérieure de 200 UM). L'entité a conclu que le changement d'estimation de la contrepartie variable peut être inclus dans le prix de transaction, car il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisé.

Même si la modification a été comptabilisée comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat existant et de la création d'un nouveau contrat, l'accroissement de 40 UM du prix de transaction est attribuable à la contrepartie variable promise avant la modification. En conséquence, la modification du prix de transaction est répartie entre les obligations de prestation relatives aux produits X et Y selon la même base de répartition qu'au moment de la passation du contrat. L'entité comptabilise donc en produits des activités ordinaires un montant de 20 UM pour le produit X dans la période au cours de laquelle le prix de transaction a changé. Comme le produit Y n'avait pas été fourni au client avant la modification du contrat, la modification du prix de transaction attribuable au produit Y est affectée aux obligations de prestation restantes au moment de la modification du contrat. Ce traitement correspond au traitement comptable qui aurait été exigé si ce montant de contrepartie variable avait été estimé et inclus dans le prix de transaction au moment de la modification du contrat.

L'entité répartit en outre l'augmentation de 20 UM du prix de transaction pour le contrat modifié également entre les obligations de prestation relatives aux produits Y et Z. En effet, les deux produits ont le même prix de vente spécifique et la contrepartie variable ne remplit pas les conditions suivant lesquelles la contrepartie variable doit être affectée à une seule obligation de prestation et non pas aux deux. Donc, dans chacun des deux cas, le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation relatives aux produits Y et Z augmente de 10 UM pour s'élever à 460 UM.

Le 31 mars 20X1, le produit Y est fourni au client et l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 460 UM. Le 30 juin 20X1, le produit Z est fourni au client et l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 460 UM.

Cas n°3 - Modification d'un contrat de service

Une entité conclut un contrat de trois ans visant l'entretien hebdomadaire des bureaux d'un client. Le client promet de payer une somme de 100 000 UM par année. Le prix de vente spécifique des services s'établit à 100 000 UM au moment de la passation du contrat. L'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 100 000 UM par année pour les deux premières années de prestation de ces services. À la fin de la deuxième année, le contrat est modifié et les frais applicables à la troisième année sont ramenés à 80 000 UM. En outre, le client accepte de prolonger le contrat pour une période supplémentaire de trois ans en échange d'une contrepartie de 200 000 UM payable en trois versements annuels égaux de 66 667 UM au début des années 4, 5 et 6. Après la modification, il reste quatre années à courir au contrat, pour une contrepartie totale de 280 000 UM. Le prix de vente spécifique des services au début de la troisième année est de 80 000 UM par année. Le prix de vente spécifique de l'entité au début de la troisième année, multiplié par le nombre d'années de services qui restent, est réputé constituer une estimation appropriée du prix de vente spécifique du contrat pluriannuel (c'est-à-dire que le prix de vente spécifique est égal à 4 ans x 80 000 UM par année, soit 320 000 UM).

Au moment de la passation du contrat, l'entité établit que chaque semaine de services d'entretien est distincte, mais elle comptabilise néanmoins le contrat d'entretien comme une seule obligation de prestation. En effet, les services d'entretien hebdomadaires constituent une série de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme (les services sont fournis au client progressivement et l'entité applique la même méthode d'évaluation du degré d'avancement - c'est-à-dire une évaluation du degré d'avancement fondée sur le temps écoulé).

À la date de la modification, l'entité évalue les services qui lui restent à fournir et en conclut que ces services sont distincts. Toutefois, le montant de la contrepartie restante à payer (280 000 UM) ne reflète pas le prix de vente spécifique des services à fournir (320 000 UM).

par conséquent, l'entité comptabilise la modification comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat initial et de la création d'un nouveau contrat, en échange d'une contrepartie promise de 280 000 UM pour quatre années de services d'entretien. L'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 70 000 UM par année ($280\,000\text{ UM} \div 4\text{ ans}$) sur la durée restante de quatre ans, à mesure que les services sont fournis.

Cas n°4 – Modification donnant lieu à un ajustement cumulatif des produits des activités ordinaires

L'entité, une société de construction, conclut un contrat en vue de construire un immeuble commercial pour un client sur le terrain de celui-ci en échange d'une contrepartie promise de 1 million d'UM et d'une prime de 200 000 UM si la construction de l'immeuble est terminée dans un délai de 24 mois. L'entité comptabilise le groupe de biens et de services promis comme une seule et même obligation de prestation remplie progressivement, car le client a le contrôle de l'immeuble pendant sa construction.

Au moment de la passation du contrat, l'entité s'attend à ce qui suit :

• Prix de transaction	1 000 000 UM
• Coûts attendus	700 000 UM
• Profit attendu (30%)	300 000 UM

Au moment de la passation du contrat, l'entité exclut la prime de 200 000 UM du prix de transaction, car elle ne peut arriver à la conclusion qu'il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif de produits des activités ordinaires comptabilisé. La construction de l'immeuble est très sensible à des facteurs qui échappent à l'influence de l'entité, y compris les conditions météorologiques et les approbations des autorités de réglementation. De plus, l'entité ne dispose que d'une expérience limitée en ce qui concerne des contrats de types similaires.

L'entité doit inclure dans le prix de transaction tout ou partie du montant de contrepartie variable estimé dans la seule mesure où il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé. IFRS 15 § 56

L'entité établit que la méthode fondée sur les intrants, en partant des coûts engagés, fournit une évaluation appropriée de la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie (le degré d'avancement). À la fin de la première année, l'entité a rempli 60% de son obligation de performance à en juger par le rapport entre les coûts engagés à ce jour (420 000 UM) et le total des coûts attendus (700 000 UM). L'entité réexamine la contrepartie variable et arrive à la conclusion que le montant est toujours limité. En conséquence, le montant cumulatif des produits des activités ordinaires et des coûts comptabilisés pour la première année s'établit comme suit :

• Produits des activités ordinaires	600 000 UM
• Coûts	420 000 UM
• Marge brute	180 000 UM

Au cours du premier trimestre de la deuxième année, les parties au contrat conviennent de modifier le contrat en changeant le plan d'aménagement de l'immeuble. En conséquence, la contrepartie fixe et les coûts attendus ont respectivement augmenté de 150 000 UM et 120 000 UM. La contrepartie potentielle totale après la modification est de 1 350 000 UM (contrepartie fixe de 1 150 000 UM + prime à l'achèvement de 200 000 UM). En outre, le délai fixé pour l'obtention de la prime de 200 000 UM a été prolongé de 6 mois, et s'établit désormais à 30 mois suivant la date de passation du contrat initial. À la date de la modification, s'appuyant sur son expérience et sur le reste des travaux à effectuer, lesquels doivent se faire principalement à l'intérieur de l'immeuble et ne sont pas exposés aux conditions météorologiques, l'entité arrive à la conclusion qu'il est hautement probable que l'inclusion de la prime dans le prix de transaction ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé, et elle inclut la prime de 200 000 UM dans le prix de transaction. Aux fins de l'appréciation de la modification du contrat, l'entité arrive à la conclusion que les biens et services restant à fournir aux termes du contrat modifié ne sont pas distincts de ceux qui ont été fournis jusqu'à la date de modification du contrat, c'est-à-dire que le contrat demeure une seule et même obligation de prestation.

En conséquence, l'entité comptabilise la modification du contrat comme si celle-ci faisait partie du contrat initial. L'entité met à jour son évaluation du degré d'avancement et estime avoir rempli 51,2% de son obligation de prestation (coûts réellement engagés de 420 000 UM ÷ total des coûts attendus de 820 000 UM). L'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant supplémentaire de 91 200 UM [(degré d'achèvement de 51,2 % × prix de transaction modifié de 1 350 000 UM) - produits des activités ordinaires de 600 000 UM comptabilisés jusqu'ici] à la date de la modification en tant qu'ajustement cumulatif des produits des activités ordinaires.

Cas n°5 – Concessions sur le prix

Une entité conclut un contrat avec un client, qui est un distributeur, le 1^{er} décembre 20X7. L'entité fournit 1 000 produits au moment de la passation du contrat à un prix stipulé dans le contrat de 100 UM par produit (soit une contrepartie totale de 100 000 UM). Le paiement du client est exigible lorsque celui-ci vend les produits aux clients finaux. Le client de l'entité vend généralement les produits dans un délai de 90 jours de leur réception. Le contrôle des produits est transféré au client le 1^{er} décembre 20X7.

Compte tenu de ses pratiques passées et de son désir de maintenir sa relation avec le client, l'entité prévoit accorder une concession sur le prix à son client, car cela permettra à celui-ci de vendre le produit à rabais et, par le fait même, de le faire progresser plus rapidement dans la chaîne de distribution. La contrepartie prévue au contrat est donc variable.

Cas A - Aucune limitation ne s'applique à l'estimation de la contrepartie variable

L'entité dispose d'une expérience considérable en ce qui concerne la vente de ce produit et de produits similaires. Les données observables indiquent que, jusqu'ici, l'entité accorde habituellement une concession sur le prix d'environ 20% du prix de vente pour ces produits. Les données de marché actuelles laissent supposer qu'une réduction de prix de 20% sera suffisante pour faire progresser les produits plus rapidement dans la chaîne de distribution. L'entité n'a pas accordé de concession sur le prix de beaucoup plus que 20% depuis de nombreuses années.

Pour estimer la contrepartie variable à laquelle elle aura droit, l'entité décide d'utiliser la méthode de la valeur attendue, car il s'agit de la méthode qui, selon elle, prédit le plus exactement le montant de contrepartie auquel elle aura droit. En appliquant cette méthode, l'entité estime le prix de transaction à 80 000 UM (80 UM × 1 000 produits).

L'entité tient également compte des dispositions des § 56 et 57 d'IFRS 15 sur la limitation des estimations de contrepartie variable pour déterminer si le montant estimé de la contrepartie variable de 80 000 UM peut être inclus dans le prix de transaction. L'entité établit qu'elle dispose d'une expérience considérable en ce qui concerne ce produit et que les données de marché actuelles justifient cette estimation. En outre, en dépit d'une certaine incertitude résultant de facteurs qui échappent à son influence, l'entité s'attend, d'après ses estimations actuelles fondées sur le marché, que le prix sera connu dans un court délai. Elle arrive donc à la conclusion qu'il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude (lorsque le montant total des concessions sur le prix sera connu) ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisés (soit 80 000 UM). En conséquence, l'entité comptabilise des produits des activités ordinaires de 80 000 UM lorsque les produits sont fournis le 1^{er} décembre 20X7.

Cas B - Une limitation s'applique à l'estimation de la contrepartie variable

L'entité dispose d'une expérience dans la vente de produits similaires, mais ses produits présentent un risque élevé d'obsolescence et leurs prix sont exposés à une forte volatilité. Les données observables indiquent que, jusqu'ici, l'entité a eu pour pratique d'offrir un large éventail de concessions sur le prix allant de 20% à 60% du prix de vente de produits similaires. Les données de marché actuelles laissent également supposer qu'une réduction de prix de 15% à 50% pourrait être nécessaire pour faire progresser les produits plus rapidement dans la chaîne de distribution.

Pour estimer la contrepartie variable à laquelle elle aura droit, l'entité décide d'utiliser la méthode de la valeur attendue, car il s'agit de la méthode qui, selon elle, prédit le plus exactement le montant de contrepartie auquel elle aura droit. En appliquant cette méthode, l'entité estime qu'un rabais de 40% sera offert et que, de ce fait, l'estimation de la contrepartie variable s'établit à 60 000 UM (60 UM × 1 000 produits).

L'entité tient également compte des dispositions des § 56 et 57 d'IFRS 15 sur la limitation des estimations de contrepartie variable pour déterminer si une partie ou la totalité de la contrepartie variable de 60 000 UM peut être incluse dans le prix de transaction. L'entité observe que le montant de la contrepartie est très sensible à des facteurs qui échappent à son influence (c'est-à-dire le risque d'obsolescence) et qu'il est probable qu'elle soit tenue d'offrir un large éventail de concessions sur le prix pour faire progresser les produits plus rapidement dans la chaîne de distribution. L'entité ne peut donc inclure son estimation de 60 000 UM (soit un rabais de 40%) dans le prix de transaction, car elle ne peut conclure qu'il est hautement probable qu'il n'y aura pas ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés. Bien que les concessions sur le prix offertes par l'entité se soient établies entre 20% et 60% jusqu'ici, les données de marché laissent supposer actuellement qu'une concession sur le prix de 15% à 50% sera nécessaire. Les résultats réels de l'entité ont été en phase avec les données de marché à la date considérée de transactions similaires antérieures. En conséquence, l'entité arrive à la conclusion qu'il est hautement probable que l'inclusion d'un montant de 50 000 UM dans le prix de transaction (prix de vente de 100 UM et concession sur le prix de 50%) ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés et, par conséquent, elle comptabilise des produits des activités ordinaires de ce montant. L'entité comptabilise donc des produits des activités ordinaires de 50 000 UM lorsque les produits sont fournis et réévalue les estimations du prix de transaction à chaque date de présentation de l'information financière jusqu'à ce que l'incertitude soit levée.

Cas n°6 – Ristourne

Une entité conclut un contrat avec un client le 1^{er} janvier 20X8 en vue de vendre le Produit A à 100 UM l'unité. Si le client achète plus de 1 000 unités du Produit A au cours d'une année civile, le contrat précise que le prix unitaire est réduit rétrospectivement à 90 UM l'unité. La contrepartie prévue dans le contrat est donc variable.

Pour le trimestre clos le 31 mars 20X8, l'entité vend 75 unités du Produit A au client. L'entité estime que les achats du client n'excéderont pas le seuil de 1 000 unités requis pour avoir droit à la ristourne au cours de l'année civile.

L'entité tient compte des dispositions des § 56 et 57 d'IFRS 15 sur la limitation des estimations de contrepartie variable. L'entité établit qu'elle dispose d'une expérience considérable en ce qui concerne ce produit et les habitudes d'achat de l'entité. L'entité arrive donc à la conclusion qu'il est hautement probable que le dénouement de l'incertitude (c'est-à-dire lorsque le montant total des achats sera connu) ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés (soit 100 UM par unité). En conséquence, l'entité comptabilise des produits des activités ordinaires de 7 500 UM (75 unités × 100 UM l'unité) pour le trimestre clos le 31 mars 20X8.

En mai 20X8, le client de l'entité acquiert une autre société, et au deuxième trimestre clos le 30 juin 20X8, l'entité vend 500 unités supplémentaires du Produit A au client. Compte tenu de ce fait nouveau, l'entité estime que les achats du client excéderont le seuil de 1 000 unités pour l'année civile et, donc, qu'elle devra réduire rétrospectivement le prix unitaire à 90 UM.

En conséquence, l'entité comptabilise des produits des activités ordinaires de 44 250 UM pour le trimestre clos le 30 juin 20X8. Ce montant est obtenu en déduisant du montant de 45 000 UM résultant de la vente de 500 unités (500 unités × 90 UM l'unité) la variation du prix de transaction de 750 UM (75 unités × réduction de prix de 10 UM) résultant de la réduction des produits des activités ordinaires tirés des unités vendues au cours du trimestre clos le 31 mars 20X8.

Cas n°7 – Composante financement importante et droit de retour

Une entité vend un produit à un client pour un montant de 121 UM payable 24 mois après la livraison. Le client obtient le contrôle du produit au moment de la passation du contrat. Le contrat permet au client de retourner le produit dans un délai de 90 jours. Le produit est nouveau et l'entité ne dispose d'aucun historique de retours pertinent ou d'autres indications du marché.

Le prix de vente au comptant du produit est de 100 UM, lequel représente le montant qui serait payé par le client à la livraison du même produit, vendu à des conditions, qui par ailleurs, seraient identiques, à la passation du contrat. Le coût du produit s'élève à 80 UM pour l'entité.

L'entité ne comptabilise pas les produits des activités ordinaires au moment du transfert du contrôle du produit au client. En effet, vu l'existence d'un droit de retour et l'absence de données historiques pertinentes, l'entité ne peut arriver à la conclusion qu'il n'y aura pas d'ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés, conformément aux § 56 et 57 d'IFRS 15. En conséquence, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés une fois écoulée la période de retour de trois mois.

Le contrat comporte une composante financement importante selon les paragraphes 60 à 62 d'IFRS 15, comme en atteste la différence entre le montant de la contrepartie promise de 121 UM et le prix de vente au comptant de 100 UM à la date à laquelle le produit est fourni au client.

Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité doit ajuster le montant de contrepartie promis pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent si le calendrier des paiements convenu par les parties au contrat (de manière explicite ou implicite) procure au client ou à l'entité un avantage important relatif au financement de la fourniture des biens ou des services au client. En pareil cas, le contrat comporte une composante financement importante. Un contrat peut comporter une composante financement importante que la promesse de financement soit explicitement stipulée dans le contrat ou qu'elle soit sous-entendue dans les modalités de paiement convenues par les parties au contrat. IFRS 15 § 60

L'ajustement du montant de contrepartie promis pour tenir compte d'une composante financement importante a pour objectif que les produits des activités ordinaires soient comptabilisés pour un montant reflétant le prix à qu'un client paierait au comptant pour ces biens ou ces services au moment où ils lui sont fournis (ou à mesure qu'ils le sont) (c'est-à-dire le prix de vente au comptant). Lorsqu'elle apprécie si un contrat comporte une composante financement et si cette dernière est importante par rapport au contrat, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances, dont les deux suivants :

- a) La différence, le cas échéant, entre le montant de contrepartie promis et le prix de vente au comptant des biens ou des services promis ;
- b) L'effet combiné des deux éléments suivants :
 - i) l'intervalle prévu entre le moment où l'entité fournit les biens ou les services promis au client et le moment où ce dernier les paie,
 - ii) les taux d'intérêt qui prévalent sur le marché pertinent. IFRS 15 § 61

Nonobstant l'appréciation décrite au § 61, un contrat conclu avec un client ne comporte pas de composante financement importante si l'une ou l'autre des conditions suivantes existe :

- a) Le client a payé d'avance les biens ou les services et le calendrier de la fourniture de ces biens ou services est à la discrétion du client ;
- b) Une part substantielle de la contrepartie promise par le client est variable, et le montant ou le calendrier de cette contrepartie varie en fonction de la survenance ou non d'un événement futur qui échappe en grande partie au contrôle du client ou de l'entité (par exemple, lorsque la contrepartie est une redevance en fonction des ventes) ;
- c) La différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant du bien ou du service (comme il est expliqué au § 61) est due à une raison autre que l'octroi d'un financement au client ou à l'entité, et la différence entre ces montants est proportionnelle à la raison de la différence. Par exemple, les modalités de paiement peuvent garantir une protection à l'entité ou au client lorsque l'autre partie ne remplit pas adéquatement tout ou partie de ses obligations prévues au contrat. IFRS 15 § 62

Le contrat comporte un taux d'intérêt implicite de 10% (soit le taux d'actualisation qui, sur la période de 24 mois, permet de rendre la contrepartie promise de 121 UM égale au prix de vente au comptant de 100 UM). L'entité évalue le taux pour en conclure qu'il correspond au taux qui serait reflété dans une transaction de financement distincte entre l'entité et son client au moment de la passation du contrat. Les écritures de journal qui suivent illustrent comment l'entité comptabilise ce contrat :

- a) Lorsque le produit est fourni au client :

Actif au titre du droit de récupérer les produits à retourner 80 UM

Stocks

80 UM

- b) Au cours de la période de retour de trois mois, aucun intérêt n'est comptabilisé en application du § 65 d'IFRS 15, car aucun actif sur contrat ou créance n'a été comptabilisé.

L'entité doit présenter dans l'état du résultat global l'effet du financement (produits d'intérêts ou charges d'intérêts) séparément des produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients. Les produits d'intérêts ou les charges d'intérêts ne sont comptabilisés que dans la mesure où un actif sur contrat (ou une créance) ou un passif sur contrat est constaté lors de la comptabilisation d'un contrat conclu avec un client. IFRS 15 § 65

c) À l'expiration du droit de retour (le produit n'est pas retourné) :

Créances		
Produits des activités ordinaires	100 UM	100 UM
Coût des ventes		
Actif au titre des produits à retourner	80 UM	80 UM

Tant que l'entité n'aura pas encaissé le paiement du client, les produits d'intérêts sont comptabilisés conformément aux dispositions d'IFRS 9. Pour déterminer le taux d'intérêt effectif conformément à IFRS 9, l'entité tient compte de la durée contractuelle restante.

Cas n°8 - Paiement anticipé et évaluation du taux d'actualisation

Une entité conclut avec un client un contrat portant sur la vente d'un actif. Le contrôle de l'actif sera transféré au client dans deux ans (c.-à-d. que l'obligation de prestation sera remplie à un moment précis). Le contrat prévoit deux modes de paiement possibles : le paiement de 5 000 UM dans deux ans lorsque le client obtiendra le contrôle de l'actif, ou le paiement de 4 000 UM au moment de la signature du contrat. Le client choisit de payer 4 000 UM lors de la signature du contrat.

L'entité conclut que le contrat comporte une composante financement importante en raison de la période qui s'écoule entre le moment où le client paie l'actif et le moment où l'entité transfère l'actif au client, de même que des taux d'intérêt qui prévalent sur le marché.

Le taux d'intérêt implicite de la transaction est de 11,8%, soit le taux d'intérêt nécessaire pour que les deux modes de paiement possibles soient équivalents sur le plan économique. Cependant, l'entité détermine, conformément au § 64 d'IFRS 15, que le taux d'intérêt qui devrait être utilisé pour l'ajustement du montant de contrepartie promis est de 6%, ce qui correspond au taux marginal d'endettement de l'entité.

Les écritures de journal suivantes visent à illustrer le traitement comptable de la composante financement importante :

a) Comptabilisation d'un passif sur contrat relativement au paiement de 4 000 UM reçu au moment de la passation du contrat :

Trésorerie	4 000 UM	
Passif sur contrat		4 000 UM

b) Au cours des deux années qui suivent la passation du contrat et jusqu'à ce que l'actif soit transféré, l'entité ajuste le montant de contrepartie promis (conformément au § 65 d'IFRS 15) et elle comptabilise progressivement le passif sur contrat en constatant l'intérêt à l'égard de 4 000 UM au taux de 6% pendant deux ans :

Charge d'intérêts	494 UM	(*)
Passif sur contrat		494 UM
(*) $494 = (4\,000 \times 1,06)^2 - 4\,000$		

c) Comptabilisation des produits des activités ordinaires relativement au transfert de l'actif :

Passif sur contrat	4 494 UM	
Produits des activités ordinaires		4 494 UM

Cas n°9 – Contrepartie payable au client

Une entité qui fabrique des biens de consommation conclut un contrat d'un an en vue de la vente de biens à un client qui est une grande chaîne de magasins de détail. Le client s'engage à acheter pour au moins 15 millions UM de produits pendant l'année. En vertu du contrat, l'entité est également tenue d'effectuer un paiement non remboursable de 1,5 million d'UM au client au moment de la passation du contrat. Le paiement de 1,5 million d'UM indemnise le client pour les changements qu'il devra apporter à ses présentoirs pour faire place aux produits de l'entité.

L'entité tient compte des dispositions des paragraphes 70 à 72 d'IFRS 15 et en conclut que le paiement au client n'est pas effectué pour un bien ou un service distinct transféré à l'entité, car elle n'obtient pas le contrôle de quelque droit que ce soit à l'égard des présentoirs du client. En conséquence, l'entité établit que, selon le paragraphe 70 d'IFRS 15, le paiement de 1,5 million d'UM représente une réduction du prix de transaction.

Constituent une contrepartie payable au client les sommes en espèces que l'entité paie, ou s'attend à payer, à celui-ci (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou les services de l'entité auprès de celui-ci). Il peut également s'agir d'un avoir (note de crédit) ou d'autres éléments (par exemple, un coupon ou un bon) qui peuvent être portés en diminution des sommes dues à l'entité (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou les services de l'entité auprès du client). L'entité doit comptabiliser une contrepartie payable au client comme une réduction du prix de transaction et, donc, comme une réduction des produits des activités ordinaires, à moins que le paiement ne soit effectué en échange d'un bien ou d'un service distinct (comme décrit aux § 26 à 30) que le client fournit à l'entité. Si la contrepartie payable au client comprend un montant variable, l'entité doit estimer le prix de transaction (y compris apprécier si une limitation s'applique à l'estimation de la contrepartie variable) conformément aux § 50 à 58. IFRS 15 § 70

Si la contrepartie payable au client est un paiement pour un bien ou un service distinct, l'entité doit comptabiliser l'achat du bien ou du service de la même façon que ses autres achats auprès de ses fournisseurs. Si le montant de la contrepartie payable au client excède la juste valeur du bien ou du service distinct que l'entité reçoit de celui-ci, l'entité doit comptabiliser l'excédent comme une réduction du prix de transaction. 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. IFRS 15 § 71

En conséquence, si la contrepartie payable au client est comptabilisée comme une réduction du prix de transaction, l'entité doit comptabiliser la réduction des produits des activités ordinaires lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des deux événements ci-dessous :

- L'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au titre de la fourniture des biens ou des services correspondants au client ;*
- L'entité paie ou promet de payer la contrepartie (même si le paiement dépend d'un événement futur). Cette promesse peut découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité. IFRS 15 § 72*

L'entité applique les dispositions du § 72 d'IFRS 15 et en conclut que la contrepartie payable doit être comptabilisée comme une réduction du prix de transaction lorsque l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au titre de la fourniture des biens. Par conséquent, lorsque l'entité fournit des biens au client, elle réduit le prix de transaction de chaque bien de 10% (1,5 million d'UM ÷ 15 millions d'UM). L'entité comptabilise donc des produits des activités ordinaires de 1,8 million d'UM (montant facturé de 2,0 millions d'UM moins contrepartie payable au client de 0,2 million d'UM) pour le premier mois au cours duquel elle fournit des biens au client.

Cas n°10 – Méthode de répartition

Une entité conclut un contrat avec un client en vue de lui vendre les produits A, B et C en contrepartie d'un montant de 100 UM. L'entité remplira ses obligations de prestation à l'égard de chaque produit à divers moments précis. L'entité vend couramment le produit A séparément, de sorte que le prix de vente spécifique de ce produit est directement observable. Les prix de vente spécifiques des produits B et C ne sont pas directement observables.

Comme les prix de vente spécifiques des produits B et C ne sont pas directement observables, l'entité doit les estimer. Pour estimer les prix de vente spécifiques, l'entité utilise la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement pour le produit B et la méthode du coût attendu plus marge pour le produit C.

Pour établir ces estimations, l'entité maximise l'utilisation des données d'entrée observables. L'entité estime les prix de vente spécifiques comme suit :

Produit	Prix de vente spécifique	Méthode
Produit A	50 UM	Prix directement observable /
Produit B	25 UM	Méthode de l'évaluation du marché avec ajustement
Produit C	75 UM	Méthode du coût attendu plus marge
Total	150 UM	<i>or Contre partie promise = 100 UM → 50 UM Remise</i>

Le client obtient une remise pour l'achat d'un groupe de biens, car la somme des prix de vente spécifiques des biens (150 UM) excède la contrepartie promise (100 UM). L'entité se demande si elle dispose d'éléments observables relativement à l'obligation de prestation à laquelle la totalité de la remise se rapporte et arrive à la conclusion qu'elle ne dispose pas de tels éléments. Par conséquent, la remise est répartie de façon proportionnelle entre les produits A, B et C. La remise et, par le fait même, le prix de transaction, sont répartis comme suit :

Produit	Répartition du prix de transaction	
Produit A	33 UM	$(50 \text{ UM} \div 150 \text{ UM} \times 100 \text{ UM})$
Produit B	17 UM	$(25 \text{ UM} \div 150 \text{ UM} \times 100 \text{ UM})$
Produit C	50 UM	$(75 \text{ UM} \div 150 \text{ UM} \times 100 \text{ UM})$
Total	100 UM	

Cas n°10 - Répartition d'une remise

Une entité vend couramment les produits A, B et C séparément, ce qui lui a permis d'établir les prix de vente spécifiques suivants :

Produit	Prix de vente spécifique
Produit A	40 UM
Produit B	55 UM
Produit C	45 UM
	140 UM

De plus, l'entité vend couramment les produits B et C ensemble pour 60 UM.

Cas A - Répartition d'une remise entre une ou plusieurs obligations de prestation

L'entité conclut un contrat avec un client en vue de la vente des produits A, B et C en contrepartie d'un montant de 100 UM. L'entité remplira ses obligations de prestation à l'égard de chaque produit à divers moments précis.

Le contrat prévoit une remise de 40 UM sur la transaction prise dans son ensemble, remise qui sera répartie proportionnellement entre les trois obligations de prestation lors de la répartition du prix de transaction en proportion des prix de vente spécifiques des biens. Toutefois, comme l'entité vend couramment les produits B et C ensemble pour 60 UM et le produit A pour 40 UM, elle dispose d'éléments qui lui indiquent que la totalité de la remise devrait être affectée aux promesses de fourniture des produits B et C.

Si une entité transfère le contrôle des produits B et C à un même moment précis, elle pourra, par souci de commodité, comptabiliser la fourniture de ces produits comme une seule et même obligation de prestation.

Autrement dit, l'entité pourrait attribuer une tranche de 60 UM du prix de transaction à l'obligation de prestation unique et comptabiliser en produits des activités ordinaires un montant de 60 UM lorsque les produits B et C seront simultanément fournis au client.

Si le contrat exige que l'entité transfère le contrôle des produits B et C à des moments précis différents, le montant de 60 UM est réparti entre la promesse de fourniture du produit B (prix de vente spécifique de 55 UM) et du produit C (prix de vente spécifique de 45 UM) comme suit :

Produit	Répartition du prix de transaction	
Produit B	33 UM	$(55 \text{ UM} \div \text{prix de vente spécifique total de } 100 \text{ UM} \times 60 \text{ UM})$
Produit C	27 UM	$(45 \text{ UM} \div \text{prix de vente spécifique total de } 100 \text{ UM} \times 60 \text{ UM})$
Total	60 UM	

Cas B - La méthode résiduelle est appropriée

L'entité conclut un contrat avec un client en vue de la vente des produits A, B et C tel que décrit dans le cas A. Le contrat prévoit également une promesse de fournir le produit D. La contrepartie totale prévue au contrat est de 130 UM. Le prix de vente spécifique du produit D est très variable, car l'entité vend le produit D à différents clients et la fourchette des montants demandés est large (de 15 UM à 45 UM). L'entité décide donc d'estimer le prix de vente spécifique du produit D selon la méthode résiduelle.

Avant d'estimer le prix de vente spécifique du produit D selon la méthode résiduelle, l'entité détermine si une partie de la remise doit être attribuée aux autres obligations de prestation contenues dans le contrat.

Comme l'entité vend couramment les produits B et C ensemble pour 60 UM et le produit A pour 40 UM (comme dans le cas A), elle dispose d'éléments observables qui indiquent que le montant de 100 UM doit être réparti entre ces trois produits et qu'une remise de 40 UM doit être affectée aux promesses de fourniture des produits B et C. Selon la méthode résiduelle, l'entité estime le prix de vente spécifique du produit D à 30 UM, comme suit :

Produit	Prix de vente	Méthode
Produit A	40 UM	Prix directement observable
Produits B et C	60 UM	Prix directement observable avec remise
Produit D	30 UM	Méthode résiduelle
Total	130 UM	

L'entité observe que le montant de 30 UM attribué au produit D se situe dans sa fourchette des prix de vente (de 15 UM à 45 UM). La répartition effectuée (dans le tableau ci-dessus) permet donc d'atteindre l'objectif de répartition énoncé au § 73 d'IFRS 15.

La répartition du prix de transaction a pour objectif d'affecter à chaque obligation de prestation distincte (ou bien ou service distinct) un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client. IFRS 15 § 73

Cas C - La méthode résiduelle n'est pas appropriée

Reprenons pour le cas C les faits décrits au cas B, mais supposons que le prix de transaction est de 105 UM plutôt que 130 UM. L'application de la méthode résiduelle déboucherait donc sur un prix de vente spécifique de 5 UM pour le produit D (prix de transaction de 105 UM moins montant de 100 UM attribué aux produits A, B et C). L'entité arrive à la conclusion que le montant de 5 UM ne refléterait pas fidèlement le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de l'exécution de son obligation de prestation relative au produit D, car ce montant ne s'approche pas du prix de vente spécifique du produit D, qui s'établit entre 15 UM et 45 UM. L'entité examine donc ses données observables, y compris les rapports sur les ventes et les marges, pour estimer le prix de vente spécifique du produit D selon une autre méthode appropriée. L'entité répartit le prix de transaction de 105 UM entre les produits A, B, C et D en proportion du prix de vente spécifique de ces produits.

Une entité conclut un contrat avec un client en ce qui concerne deux licences de propriété intellectuelle (soit les licences X et Y) qui, selon l'entité, représentent deux obligations de prestation distinctes qui sont chacune remplies à un moment précis. Les prix de vente spécifiques des licences X et Y sont respectivement de 800 UM et 1 000 UM.

Cas A - Contrepartie variable entièrement attribuée à une obligation de prestation

Le prix stipulé dans le contrat pour la licence X consiste en un montant fixe de 800 UM, et la contrepartie à verser pour la licence Y correspond à 3% des ventes futures par le client des produits qui utilisent la licence Y. Aux fins de la répartition, l'entité estime que ses redevances en fonction des ventes (c.-à-d. la contrepartie variable) s'établissent à 1 000 UM, en application du § 53 d'IFRS 15.

L'entité doit affecter en totalité un montant variable (et ses variations ultérieures) à une obligation de prestation ou à un bien ou service distinct qui fait partie d'une seule et même obligation de prestation selon le § 22(b) si les deux conditions suivantes sont remplies :

- Les modalités du paiement variable visent expressément les efforts déployés par l'entité pour remplir l'obligation de prestation ou pour fournir le bien ou le service distinct (ou un résultat spécifique de l'exécution de l'obligation de prestation ou de la fourniture du bien ou du service distinct) ;
- L'affectation de la totalité du montant variable de la contrepartie à l'obligation de prestation ou au bien ou au service distinct est conforme à l'objectif de répartition énoncé au § 73 compte tenu de l'ensemble des obligations de prestation et des modalités de paiement prévues au contrat. IFRS 15 § 85

Pour répartir le prix de transaction, l'entité tient compte des conditions énoncées au § 85 d'IFRS 15 et arrive à la conclusion que la contrepartie variable (c.-à-d. les redevances en fonction des ventes) doit être affectée en totalité à la licence Y. L'entité arrive également à la conclusion que les conditions du § 85 d'IFRS 15 sont remplies pour les raisons suivantes :

- Le paiement variable vise expressément un résultat de l'exécution de l'obligation de prestation relative à la fourniture de la licence Y (c.-à-d. les ventes ultérieures par le client de produits qui utilisent la licence Y) ;
- L'affectation de la totalité des montants de redevances attendus de 1 000 UM à la licence Y est conforme à l'objectif de répartition énoncé au § 73 d'IFRS 15. Il en est ainsi parce que l'estimation établie par l'entité du montant des redevances en fonction des ventes (1 000 UM) s'approche du prix de vente spécifique de la licence Y et le montant fixe de 800 UM s'approche du prix de vente spécifique de la licence X. L'entité affecte un montant de 800 UM à la licence X. Il en est ainsi parce que, d'après une évaluation des faits et des circonstances propres à chaque licence, l'affectation à la licence Y d'une partie de la contrepartie fixe en plus de la totalité de la contrepartie variable n'atteindrait pas l'objectif de répartition énoncé au § 73 d'IFRS 15.

L'entité fournit la licence Y au moment de la passation du contrat et la licence X un mois plus tard. Lors de la fourniture de la licence Y, l'entité ne comptabilise pas de produits des activités ordinaires, car la contrepartie affectée à la licence Y prend la forme d'une redevance en fonction des ventes. En conséquence, l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires liés à la redevance en fonction des ventes lorsque ces ventes ultérieures ont lieu.

Lorsque la licence X est fournie, l'entité comptabilise en tant que produits des activités ordinaires le montant de 800 UM affecté à la licence X.

Cas B - Contrepartie variable attribuée en proportion des prix de vente spécifiques

Le prix stipulé dans le contrat pour la licence X consiste en un montant fixe de 300 UM, et la contrepartie à verser pour la licence Y correspond à 5% des ventes futures par le client des produits qui utilisent la licence Y. L'entité a estimé les redevances en fonction des ventes (c.-à-d. la contrepartie variable) à 1 500 UM, en application du § 53 d'IFRS 15.

Pour répartir le prix de transaction, l'entité tient compte des conditions énoncées au § 85 d'IFRS 15 afin de déterminer si elle doit affecter la contrepartie variable (c.-à-d. les redevances en fonction des ventes) en totalité à la licence Y. Aux fins de l'application des conditions, l'entité arrive à la conclusion que, même si les paiements variables visent expressément un résultat de l'exécution de l'obligation de prestation liée à la fourniture de la licence Y (c.-à-d. les ventes ultérieures par le client de produits qui utilisent la licence Y), l'affectation de la totalité de la contrepartie à la licence Y ne serait pas conforme au principe de répartition du prix de transaction.

L'affectation d'un montant de 300 UM à la licence X et d'un montant de 1 500 UM à la licence Y ne représenterait pas une répartition raisonnable du prix de transaction compte tenu des prix de vente spécifiques des licences X et Y, qui s'établissent respectivement à 800 UM et 1 000 UM. L'entité applique donc les dispositions générales en matière de répartition.

L'entité répartit le prix de transaction de 300 UM entre les licences X et Y en proportion de leurs prix de vente spécifiques respectifs de 800 UM et 1 000 UM. Elle répartit également la contrepartie liée à la redevance en fonction des ventes en proportion des prix de vente spécifiques. Toutefois, lorsqu'une entité octroie une licence de propriété intellectuelle pour laquelle la contrepartie consiste en une redevance en fonction des ventes, elle ne peut comptabiliser les produits des activités ordinaires que lorsque survient le plus tardif des événements suivants : lorsque les ventes ultérieures ont lieu ou lorsque l'obligation de prestation est remplie (ou partiellement remplie).

La licence Y est fournie au client au moment de la passation du contrat et la licence X, trois mois plus tard. Lorsque la licence Y est fournie, l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 167 UM ($1\,000\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 300\text{ UM}$), qu'elle affecte à la licence Y. Lorsque la licence X est fournie, l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 133 UM ($800\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 300\text{ UM}$), qu'elle affecte à la licence X.

Dans le premier mois, la redevance à recevoir au titre des ventes du client pour le premier mois s'établit à 200 UM. Par conséquent, l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires un montant de 111 UM ($1\,000\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 200\text{ UM}$), qu'elle affecte à la licence Y (laquelle a été fournie au client et, par conséquent, constitue une obligation de prestation remplie). L'entité comptabilise un passif sur contrat au titre du montant de 89 UM ($800\text{ UM} \div 1\,800\text{ UM} \times 200\text{ UM}$) affecté à la licence X. Il en est ainsi car, même si la vente ultérieure par le client de l'entité s'est produite, l'obligation de prestation à laquelle la redevance a été affectée n'est pas remplie.

Cas n°12 – Détermination quant à savoir si une obligation de prestation est remplie à un moment précis ou progressivement

Une entité aménage un complexe résidentiel à logements multiples. Un client conclut un contrat de vente irrévocable avec l'entité à l'égard d'une unité spécifique en cours de construction. Les unités ont toutes sensiblement le même plan d'aménagement et sont toutes de taille similaire, mais elles présentent néanmoins des différences entre elles à d'autres égards (par exemple, leur emplacement dans le complexe).

Cas A - L'entité n'a pas un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée

Le client verse un acompte au moment de la conclusion du contrat et l'acompte n'est remboursable que si l'entité ne parvient pas à terminer la construction de l'unité conformément aux conditions du contrat. Le reste du prix contractuel est payable à l'achèvement du contrat, lorsque le client obtient la possession matérielle de l'unité. Si le client manque à ses obligations en vertu du contrat avant que l'unité ne soit achevée, l'entité a seulement le droit de conserver l'acompte.

Au moment de la passation du contrat, l'entité applique le § 35(c) d'IFRS 15 pour déterminer si sa promesse de construire et de fournir l'unité au client est une obligation de prestation remplie progressivement. L'entité établit qu'elle n'a pas un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, car, d'ici à ce que la construction de l'unité soit achevée, elle n'a droit qu'à l'acompte versé par le client. Comme l'entité n'a pas un droit à un paiement au titre des travaux effectués jusqu'à la date considérée, l'obligation de prestation de l'entité n'est pas une obligation de prestation remplie progressivement selon le § 35(c) d'IFRS 15. L'entité comptabilise plutôt la vente de l'unité comme une obligation de prestation remplie à un moment précis.

Cas B - L'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée

Le client verse un acompte non remboursable au moment de la conclusion du contrat et effectue des paiements à l'avancement pendant la construction de l'unité. Le contrat renferme des conditions qui, en substance, empêchent l'entité de destiner l'unité à un autre client. En outre, le client n'a pas le droit de résilier le contrat, sauf en cas de non-exécution de la prestation promise par l'entité.

Si le client manque à ses obligations en omettant d'effectuer les paiements à l'avancement promis lorsqu'ils sont exigibles, l'entité a droit à la totalité de la contrepartie promise dans le contrat si elle termine la construction de l'unité. Les tribunaux ont reconnu antérieurement des droits similaires qui autorisent les promoteurs à obliger le client à s'acquitter de ses obligations, dans la mesure où l'entité s'acquitte des siennes en vertu du contrat.

Au moment de la passation du contrat, l'entité applique le § 35(c) d'IFRS 15 pour déterminer si sa promesse de construire et de fournir l'unité au client est une obligation de prestation remplie progressivement. L'entité établit qu'elle ne peut utiliser autrement l'actif (l'unité) créé par sa prestation, car le contrat l'empêche de destiner l'unité en question à un autre client. L'entité ne prend pas en considération la possibilité d'une résiliation du contrat pour évaluer sa capacité de destiner l'actif à un autre client.

L'entité a également un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. En effet, si le client devait manquer à ses obligations, l'entité aurait un droit exécutoire à la totalité de la contrepartie promise en vertu du contrat si elle continue d'exécuter la prestation promise.

En conséquence, les conditions du contrat et les pratiques prévues dans les lois applicables indiquent que l'entité a droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Les conditions du § 35(c) d'IFRS 15 sont donc remplies et l'entité a une obligation de prestation qui sera remplie progressivement. Pour comptabiliser les produits des activités ordinaires découlant de cette obligation de prestation remplie progressivement, l'entité évalue la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie.

Dans le cadre de la construction d'un complexe résidentiel à logements multiples, l'entité peut conclure de nombreux contrats avec des clients individuels en vue de la construction d'unités individuelles dans le complexe. L'entité comptabiliserait chaque contrat séparément. Toutefois, selon la nature des travaux de construction, il se peut que la prestation de l'entité correspondant aux travaux de construction initiaux (par exemple, les fondations et la structure de base) et à la construction des parties communes doive être prise en compte aux fins de l'évaluation de la mesure dans laquelle les obligations de prestation contenues dans chaque contrat sont remplies.

Cas C - L'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée

Les faits décrits en ce qui concerne le cas B s'appliquent également au cas C, sauf que, dans l'éventualité où le client manque à ses obligations, l'entité peut soit exiger que le client s'acquitte de ses obligations conformément au contrat, soit résilier le contrat en échange de l'actif en cours de construction et d'un droit à une pénalité établie en proportion du prix contractuel.

Nonobstant le fait que l'entité pourrait résilier le contrat (auquel cas l'obligation du client envers l'entité serait limitée au transfert du contrôle de l'actif partiellement construit à l'entité et au paiement de la pénalité prescrite), l'entité a droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, car elle pourrait également choisir de se prévaloir de son droit à un paiement en entier conformément au contrat. Le fait que l'entité puisse choisir de résilier le contrat dans l'éventualité où le client manque à ses obligations n'aurait aucune incidence sur cette appréciation, dans la mesure où le droit de l'entité d'exiger que le client continue de s'acquitter de ses obligations conformément au contrat (c'est-à-dire de payer la contrepartie promise) est exécutoire.