IFRS

Les réponses de l'ANC et de l'EFRAG à l'exposé sondage de l'IASB relatif aux produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients

Par Robert OBERT,
Professeur agrégé,
Diplômé d'expertise comptable,
Docteur en sciences de gestion

En novembre 2011, l'IASB publiait un exposé sondage (remplaçant un précédent exposé sondage de juin 2010) relatif aux produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients. Ce projet, préparé conjointement avec le FASB était soumis à commentaires jusqu'au 13 mars 2012. L'ANC (Autorité des normes comptables) et l'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) ont adressé respectivement leurs réponses à l'IASB les 15 mars et 17 avril 2012. Nous nous proposons, dans cet article, de présenter les principales dispositions de l'exposé sondage de novembre 2011 et d'analyser les observations présentées par les deux organisations. Ces commentaires sont tous les deux organisés en trois points : une synthèse, des réponses précises aux questions posées par l'IASB et des commentaires additionnels.

Principales propositions de l'exposé sondage de novembre 2011

La norme en cours d'élaboration est appelée à remplacer les normes IAS 18 "Produits des activités ordinaires" et IAS 11 "Contrats de construction" (ainsi que les interprétations connexes).

Selon le principe fondamental à la base des dispositions proposées, l'entité devrait 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. Pour appliquer ce principe fondamental, l'entité devrait suivre toutes les étapes ci-dessous :

Étape 1 : identifier le contrat conclu avec le client ;
Étape 2 : identifier les différentes obligations de prestation prévues au contrat ;
Étape 3 : déterminer le prix de transaction ;
Étape 4 : répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestations prévues au contrat ;
Étape 5 : comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation.

L'exposé sondage présente également des dispositions relatives à la limitation du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisés, aux obligations de prestation déficitaires, aux coûts du contrat, aux informations à fournir. Six questions ont été posées aux correspondants.

Résumé de l'article

En novembre 2011, l'IASB publiait un exposé sondage, préparé conjointement avec le FASB, relatif aux produits des activités ordinaires tirés de contrats avec les clients. L'ANC et l'EFRAG viennent d'adresser leurs réponses (différentes mais toutes deux critiques) à l'IASB. Cet article présente les principales dispositions de cet exposé sondage et analyse les réponses présentées par les deux organisations.

Synthèse des réponses de l'ANC et de l'EFRAG

ANC

L'ANC exprime son désaccord avec l'IASB pour la poursuite de ces nouvelles propositions. Elle estime que les exigences proposées ne sont pas compréhensibles et ne représentent pas une amélioration significative des normes IFRS, d'autant plus que des coûts importants vont y être engagés. Elle précise que les actuelles normes IAS 18 et IAS 11 se sont révélées globalement bien fonctionner et fournir des informations utiles aux utilisateurs des états financiers en reflétant de façon appropriée les aspects économiques des transactions et la performance des entités. Quant au fait que certaines questions spécifiques méritent attention, tels les contrats à éléments multiples, elle reste convaincue que ces questions pourraient être résolues par un développement bien ciblé du guide d'application. Elle précise qu'un faible niveau de questionnement pour une telle ligne importante des états financiers est, pour elle, la preuve que les principes énoncés dans les normes existantes ne sont pas déficients. Il n'y a donc pas, à son avis, suffisamment d'éléments pour justifier une refonte complète des normes existantes, même si ces propositions découlent d'un processus de convergence entre les normes US GAAP et les IFRS.

L'ANC est notamment en désaccord profond avec les améliorations proposées en ce qui concerne la notion de contrôle retenue dans les propositions. Ce concept n'a pas été pleinement pris en considération ni débattu dans le cadre du projet, bien que cette notion soit omniprésente dans la norme de consolidation récemment publiée, ainsi que dans les propositions qui ont été faites dans le projet de décomptabilisation.

En outre, l'ANC estime qu'entreprendre un projet sur les produits sans pour

autant définir ceux-ci dans le contexte de la performance d'une entreprise est un non-sens, d'autant plus s'il s'agit d'un sujet que l'IASB va devoir traiter dans un proche avenir (cadre conceptuel phase B). Enfin, comme en témoigne le nombre de questions soulevées dans les observations détaillées, le projet de norme est difficile à lire et à comprendre, même pour des comptables. La base de conclusions ne facilite toujours la compréhension. Ceci est particulièrement vrai pour l'utilisation de la notion d'"actif utilisé autrement" (§ 35-36), par exemple.

EFRAG

L'EFRAG approuve la décision de l'IASB de réexposer ses propositions. Elle note que les préoccupations importantes soulevées dans la première phase de consultation ont été abordées dans les propositions révisées et se félicite de la minutie avec laquelle ces préoccupations ont été prises en compte. Cependant, l'EFRAG n'est pas toujours d'accord avec les propositions visant à mettre l'accent sur le transfert de biens et de services à un client lors de la comptabilisation des produits. Elle estime que les produits doivent être reconnus quand l'entité a droit à une contrepartie. Bien que les deux approches différentes puissent aboutir à des résultats semblables, elle croit que la focalisation sur le droit à une contrepartie produirait une norme mieux fondée sur des principes et plus facile à expliquer et à appliquer.

L'EFRAG fait état d'une préoccupation significative qui ressort de cette deuxième consultation, à savoir que les exigences proposées sont difficiles à comprendre et manquent de la clarté nécessaire pour une application cohérente. Elle exhorte l'IASB à veiller à ce que les dispositions finales puissent être facilement comprises et appliquées.

En ce qui concerne la présentation et les informations à fournir, l'EFRAG accueille favorablement le fait que le chiffre d'affaires ne devrait pas être ajusté pour refléter l'effet du risque de crédit du client. Cependant, elle est en désaccord avec la proposition d'inclure les différences importantes sur les pertes de crédit estimées dans une ligne adjacente au chiffre d'affaires, car cela pourrait fausser les indicateurs de performance tels que la marge brute. Elle croit qu'il est approprié d'exiger une information séparée des pertes sur créances initialement estimées et les changements ultérieurs de ces estimations dans la mesure où elles sont significatives à la compréhension des produits déclarés. En ce qui concerne l'état de la situation financière (bilan), l'EFRAG estime que les avances et acomptes reçus ne devraient être déduits des actifs du contrat que si l'entité dispose d'un droit à cet effet.

Réponses aux questions de l'ANC et de l'EFRAG

Six questions ont été posées par l'IASB dans l'exposé sondage : elles concernent les obligations de prestations remplies progressivement (question 1), la recouvrabilité (question 2), la limitation du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisés (question 3), les obligations de prestations déficitaires (question 4), les informations à fournir dans les états financiers intermédiaires (question 5), le cas du transfert d'un actif non financier qui n'est pas un extrant (produit ou service provenant des activités) des activités ordinaires de l'entité (question 6).

Question 1 : Les paragraphes 35 et 36 précisent dans quelles circonstances l'entité transfère le contrôle d'un bien ou d'un service progressivement et, de ce fait, remplit une obligation de prestation et comptabilise des produits des activités ordinaires progressivement.
Êtes-vous en faveur de la proposition ? Dans la négative, quelle autre solution préconisez-vous pour déterminer dans quelles circonstances un bien ou un service est fourni progressivement, et pourquoi ?

ANC

L'ANC observe que, afin d'évaluer le transfert du contrôle progressivement, l'IASB propose deux critères alternatifs, l'un dans le cas de l'entité qui crée ou valorise un actif que le client contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation et l'autre dans lequel l'entité ne crée pas un actif qu'elle pourrait utiliser autrement. L'ANC ne voit pas pourquoi il y a nécessité d'une telle distinction car si le client contrôle un actif qui est créé ou valorisé, l'entité ne dispose pas d'utilisation alternative. Ceci devrait semer la confusion parce que la notion d'actif telle qu'elle est définie dans le cadre conceptuel engloberait des actifs qui ne sont pas comptabilisables au bilan, mais aussi parce que la notion "d'actif utilisé autrement" semble couvrir les deux cas décrits dans les critères.

EFRAG

L'EFRAG estime qu'une norme relative à la reconnaissance des produits résultants devrait préciser que ceux-ci doivent être limités aux montants auxquels une entité est raisonnablement assurée d'avoir droit. Elle pense que les préoccupations qui étaient les siennes lors de sa réponse au premier exposé sondage ont été prises en compte par l'IASB et que l'exposé sondage comprend des directives précises aux paragraphes 35 et 36 sur le moment où une entité satisfait une obligation de prestation remplie progressivement.

Elle note que les utilisateurs considèrent qu'il devrait y avoir un lien étroit entre les produits et le droit à une contrepartie. Elle se félicite donc que l'un des critères pour l'application du pourcentage d'avancement des travaux est que la prestation de l'entité ne crée pas un actif, avec une autre utilisation par l'entité et que l'entité a droit au paiement pour l'exécution déjà réalisée.

Question 2 : Les paragraphes 68 et 69 précisent que l'entité applique IFRS 9 (ou IAS 39 si elle n'a pas encore adopté IFRS 9) ou l'ASC Topic 310 pour comptabiliser les montants de contrepartie promise qu'elle juge non recouvrables à cause du risque de crédit du client. Les montants correspondants présentés en résultat net le seraient sous un poste distinct adjacent au poste produits des activités ordinaires. Êtes-vous en faveur de la proposition ? Dans la négative, quelle autre solution préconisez-vous pour comptabiliser les effets du risque de crédit du client, et pourquoi ?

ANC

Pour la présentation des montants non recouvrables, l'ANC apprécie que l'IASB réponde à une préoccupation que l'ANC avait exprimée, à savoir que le risque de crédit des clients devrait continuer d'affecter le résultat seulement si les produits sont constatés. Elle estime que le risque de crédit du client doit continuer à être présenté comme une composante des coûts et non pas comme une réduction du chiffre d'affaires, même sur une ligne distincte adjacente.

Pour le calcul du risque de crédit, l'ANC tient à rappeler qu'elle a dans le passé considéré que, compte tenu des développements en matière de dépréciation, les créances commerciales à très court terme devraient être exemptées de la méthode des pertes attendues et que le modèle des

Abstract

In November 2011, the IASB published an exposure draft, prepared jointly with the FASB on revenue from contracts with customers. The ANC and EFRAG have just sent their answers (different, but both critical) to the IASB. This article presents the main provisions of this exposure draft and analyzes the responses given by the two organizations.

pertes encourues devait être maintenu, cette exemption ne s'opposant pas à l'utilisation de méthodes statistiques pour les portefeuilles constitués de petites créances commerciales individuelles.

EFRAG

L'EFRAG est en désaccord avec notamment l'obligation de présenter, sur une ligne distincte à côté des produits, les montants de la contrepartie promise qu'une entité évalue pour être recouvrés en raison du risque de crédit du client. Elle estime qu'il pourrait être approprié d'exiger séparément des informations sur les pertes sur créances initialement estimées et les changements ultérieurs à ces estimations lorsque cela facilite la compréhension de la part des produits déclarés.

Elle considère que les normes IFRS devraient offrir une certaine souplesse sur l'opportunité et la manière de présenter les pertes de crédit. Elle note que dans la plupart des cas, les pertes de crédit ne sont pas significatives, ce qui signifie que l'introduction d'exigences spécifiques sur la présentation de ces montants n'est pas nécessaire. De même, lorsque les pertes de crédit sont significatives, elle pense que, dans certaines circonstances, il peut être plus pertinent d'en indiquer le montant dans les notes annexes aux états financiers afin d'éviter un encombrement dans la présentation du résultat.

Question 3 : Le paragraphe 81 précise que, si le montant de contrepartie auquel l'entité aura droit est variable, le montant cumulatif des produits des activités ordinaires que l'entité comptabilise jusqu'à la date considérée ne devrait pas excéder le montant auquel elle est raisonnablement assurée d'avoir droit. L'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit au montant affecté aux obligations de prestation remplies uniquement si elle a l'expérience des types d'obligations de prestation en cause et que, sur la base de cette expérience, il est possible de prédire le montant de contrepartie auquel elle aura droit. Le paragraphe 82 énumère des éléments indiquant des circonstances dans lesquelles il n'est peut-être pas possible de prédire, sur la base de l'expérience de l'entité, le montant de contrepartie auquel celle-ci aura droit pour avoir rempli ces obligations de prestation. Êtes-vous d'accord sur la limitation proposée quant au montant des produits des activités ordinaires que l'entité comptabilise au titre des obligations de prestation remplies ? Dans la négative, quelle autre limitation préconisez-vous, et pourquoi ?

ANC

Pour l'ANC, alors que les critères requis pour être réunis au § 81 semblent raisonnables car ils visent à tenir compte des recettes à laquelle une entité est raisonnablement assurée d'avoir droit, il y a des incohérences et des articles qui méritent des éclaircissements.

L'ANC est préoccupée par les difficultés d'application qui peuvent être dues à des interactions découlant de la formulation de ce paragraphe avec d'autres parties de la norme telles que le recouvrement, les changements de prix, les ventes avec droit de retour... Elle comprend cependant ces dispositions en cas de montant variable, soit totalement variable, soit lorsqu'une quantité variable s'ajoute à un montant fixe.

EFRAG

L'EFRAG estime que le champ d'application du § 81 a besoin d'être clarifié et la portée du § 85 de l'exposé sondage, qui lui est associé, d'être reconsidéré et précisé.

L'EFRAG estime qu'il est nécessaire d'examiner la portée du § 85, lequel se réfère à un montant supplémentaire de contrepartie, ce qui suggère qu'il s'applique uniquement dans des circonstances où la contrepartie se compose d'une partie fixe et d'une partie variable qui dépend du niveau des ventes ultérieures du client. L'EFRAG doute que ce soit la véritable intention de l'IASB (notamment en examinant le § BC 203 de la base de conclusions).

Question 4 : Lorsque, au moment de la passation du contrat, l'entité s'attend à ce qu'une obligation de prestation à remplir progressivement ne soit entièrement remplie qu'au terme d'une période excédant un an, le paragraphe 86 précise que l'entité devrait comptabiliser un passif et une charge correspondante si l'obligation de prestation est déficitaire. Êtes-vous d'accord pour que ce soit à ce niveau que l'on détermine le caractère déficitaire ? Dans la négative, quelle autre solution préconisez-vous, et pourquoi ?

ANC

L'ANC estime que la comptabilisation des pertes sur une base d'obligation de prestation, même avec les limitations introduites dans l'exposé sondage, tandis que le contrat est globalement rentable, ne fournira pas les informations utiles aux utilisateurs qui reflètent les aspects économiques et l'exécution du contrat. Elle pense que l'approche de l'actuelle norme IAS 37, basée sur une approche globale du contrat, fournit des informations pertinentes sur les contrats à titre onéreux et devrait donc être maintenue.

EFRAG

L'EFRAG n'est pas d'accord avec la proposition. Elle estime que :

- les tests de dépréciation doivent être effectués plutôt au niveau du contrat qu'au niveau de l'obligation de prestations : l'EFRAG ne pense pas qu'une perte future liée à une obligation de prestations au sein d'un contrat global rentable représente un passif pour une entité ;
- les tests doivent couvrir l'ensemble des contrats avec les clients : ils ne doivent pas comme le propose le § BC 208 de la base de conclusions, être limités aux obligations de prestations qui s'étalent sur plus d'un exercice ;
- le comportement d'une entité dans le passé lors du règlement des contrats déficitaires (ou d'obligations de prestations) devrait être pris en compte lors de l'évaluation du coût du règlement d'un contrat (ou l'obligation de prestations).

Question 5 : Les Boards proposent de modifier IAS 34 et l'ASC Topic 270 pour préciser les informations à fournir dans les états financiers intermédiaires au sujet des produits des activités ordinaires et des contrats conclus avec les clients. Les informations suivantes seraient exigées (si elles sont significatives) :

- une ventilation des produits des activités ordinaires (paragraphes 114 et 115) ;
- un rapprochement, sous forme de tableau, montrant l'évolution du solde total des actifs sur contrats et des passifs sur contrats au cours de la période de présentation de l'information financière considérée (paragraphe 117) ;
- une analyse des obligations de prestation de l'entité qui restent à remplir (paragraphes 119 à 121) ;
- des informations sur les obligations de prestations déficitaires et un rapprochement, sous forme de tableau, montrant l'évolution du passif correspondant au cours de la période de présentation de l'information financière considérée (paragraphes 122 et 123) ;
- un rapprochement, sous forme de tableau, montrant l'évolution des actifs comptabilisés au titre des coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution de contrats avec des clients (paragraphe 128). Êtes-vous d'accord pour que l'entité soit tenue de fournir chacune de ces informations dans ses rapports financiers intermédiaires ? Dans votre réponse, veuillez indiquer si les obligations d'information proposées permettent d'atteindre un juste équilibre

entre les avantages que le fait d'avoir ces informations procure aux utilisateurs et les coûts que l'entité doit engager pour la préparation et l'audit des informations. Si vous êtes d'avis que les obligations d'information proposées ne permettent pas un juste équilibre coûts-avantages, veuillez indiquer les informations que l'entité devrait être tenue d'inclure dans ses rapports financiers intermédiaires.

ANC

Pour ce qui concerne les exigences générales d'information, l'ANC estime que l'information requise se traduira par une surcharge avec moins de bénéfices pour les utilisateurs que ce qui était effectivement attendu en comparaison avec les coûts importants que les préparateurs auraient à encourir afin de produire de telles informations. Elle recommande que la pertinence (avec une analyse coûts / avantages) de ces informations soit testée sur le terrain avec les utilisateurs, les auditeurs et les préparateurs.

Pour ce qui concerne les informations requises dans les rapports financiers intermédiaires, l'ANC est en désaccord avec les propositions visant à fournir des informations plus détaillées que celles actuellement fournies par la norme IAS 34. D'autre part, le volume des informations qui devraient être fournies dans les comptes intermédiaires pourrait retarder la production et la publication de ces comptes.

EFRAG

L'EFRAG est également en désaccord avec la proposition. Elle estime que l'approche actuelle des informations à fournir dans la norme IAS 34 établit un juste équilibre entre l'exigence d'information pertinente pour les utilisateurs et les coûts pour les préparateurs. Elle craint que l'augmentation du nombre d'exigences spécifiques ne crée un précédent qui pourrait conduire à des exigences d'information trop détaillées et déséquilibrées dans le rapport intermédiaire. En outre, elle croit que les exigences d'informations de la norme IAS 34 ne devraient pas être réexaminées sur une base fragmentaire, car cela pourrait conduire à un niveau inégal de détail dans les exigences.

Question 6 : Dans le cas du transfert d'un actif non financier qui n'est pas un extrant des activités ordinaires de l'entité (par exemple une immobilisation corporelle qui entre dans le champ d'application d'IAS 16 ou IAS 40, ou de l'ASC Topic 360), les conseils proposent de modifier d'autres normes pour exiger que l'entité applique (a) les dispositions proposées concernant le contrôle pour déterminer quand décomptabiliser l'actif et (b) les dispositions proposées concernant l'évaluation pour déterminer le montant du profit ou de la perte à comptabiliser au moment de la décomptabilisation de l'actif. Êtes-vous d'accord pour que l'entité doive appliquer les dispositions proposées concernant le contrôle et l'évaluation pour comptabiliser le transfert d'actifs non financiers qui ne sont pas des extrants des activités ordinaires de l'entité ? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi ?

ANC

L'ANC est en désaccord avec la proposition visant à modifier les autres normes pour ce qui concerne les transferts d'un actif non financier qui ne sont pas des extrants des activités ordinaires d'une entité. En outre, il semble y avoir une contradiction entre le champ d'application présenté dans l'exposé sondage et celui d'autres normes. Elle estime que les contrats concernant des biens ou des services qui ne sont pas des sorties des activités ordinaires de l'entité sont en dehors du champ d'application de cet exposé sondage.

EFRAG

Au contraire, l'EFRAG est d'accord avec ces propositions du fait que cela est compatible avec l'approche actuelle des IFRS. Pour améliorer la cohérence lors de la comptabilisation de la vente d'actifs qui ne sont pas des produits des activités ordinaires d'une entité et la vente d'actifs qui sont des produits d'activité, l'EFRAG suggère que les références à IAS 16, IAS 38 et IAS 40 soient présentées de manière plus générale.

Commentaires additionnels de l'ANC et de l'EFRAG

ANC

Comme l'IASB a posé un nombre limité de questions dans l'exposé sondage, l'ANC a présenté dans une annexe une analyse des questions supplémentaires qui méritent d'être soulevées. Ces questions concernent :

1°) L'absence d'une définition du chiffre d'affaires. L'ANC estime qu'il est fondamentalement nécessaire de lier la définition du chiffre d'affaires à celui de la performance de l'entité. Elle estime que, en attendant qu'un tel débat soit effectué et une définition arrêtée, l'IASB ne devrait pas élaborer une nouvelle norme sur les produits.

2°) Le nouveau concept de contrôle. L'ANC estime que la notion de contrôle n'a pas été pleinement prise en considération et débattue dans le cadre du projet. Par conséquent, étant donné l'importance de la notion de contrôle et ses vastes implications dans les normes IFRS, elle considère qu'un débat approfondi est nécessaire et que ce débat devrait avoir lieu dans le cadre du projet de révision du cadre conceptuel et non dans celui de l'élaboration de nouvelles normes.

3°) L'identification d'un contrat. L'ANC note que la définition d'un contrat diffère selon cet exposé-sondage et selon la norme IAS 32. Elle estime que, comme l'IASB semble se concentrer de plus en plus sur la notion de contrat alors que précédemment, l'analyse portait plutôt sur les transactions, des divergences existent entre les définitions et les conséquences et justifications fournies pour de tels écarts risquent de créer des incertitudes et des questions potentielles d'interprétation.

4°) Le regroupement de contrats. L'ANC est préoccupée par les « *contrats conclus en même temps ou presque en même temps* » (§ 17) critère de combinaison qui peut créer des difficultés inutiles en prenant en compte plus de contrats que ceux actuellement constatés dans IAS 11. En outre, il est difficile de savoir si les contrats conclus par des entités différentes au sein du même groupe avec le même client et la réunion d'un ou plusieurs des critères énoncés dans § 17 seraient admissibles dans le cadre d'un regroupement.

5°) Le traitement des modifications contractuelles. L'ANC note qu'il y a une incohérence entre le traitement des changements dans le prix de la transaction qui, sous certaines conditions (§ 76), attribués à un seul élément de produit (§ 78), ainsi que l'attribution des remises et des changements dans le prix de la transaction peut être faite à un ou plusieurs éléments de produits (respectivement § 75 et 79).

6°) Le regroupement de biens ou des services promis. Il est difficile de savoir si, en vertu des § 28 et 29, une société qui a un contrat pour construire progressivement un certain nombre d'unités qui sont identiques les unes des autres aura à identifier la production de chaque unité comme une obligation de prestation séparée.

7°) La valeur temps de l'argent. L'ANC note que la pratique proposée pourrait avoir des conséquences inattendues pour les cas où la valeur temps de l'argent pourrait être importante (du fait de taux élevés) pour les contrats à court terme.

8°) Les garanties. L'ANC note que de longues discussions peuvent se produire pour apprécier la notion de périodes de couverture de longue durée et l'impact sur la classification de la garantie connexe, en particulier si la garantie fournit au client un service en plus de l'assurance.

9°) Les options de clients pour des produits ou des services additionnels. L'ANC estime que les exigences pour faire face à des options de clients sont complexes. Elle considère qu'il est important que le traitement des options du client soit compatible avec les exigences dans les exposés sondages à venir sur les contrats de location.

10°) Les accords de consignation. L'ANC est préoccupée par le fait que la consignation est plus étroitement définie dans l'exposé sondage que dans la pratique, dans le sens qu'elle se réfère à des accords permettant à l'entité d'exiger le retour des produits (§ B 50). Il est difficile de savoir ce que cela implique, lorsque l'entité n'est pas en mesure d'exiger le retour des produits, l'accord ne serait pas un accord de retour mais une vente avec un droit de retour.

11°) Les informations à fournir dans le cadre des dispositions transitoires. L'ANC est d'accord avec l'application rétrospective proposée. Cependant, elle reste convaincue que les propositions seront vraiment lourdes pour certaines entités.

12°) La présentation de l'actif net du contrat et la dette contractée. Cette exigence entraînera des coûts importants pour certaines entités, car elles seront invitées à revoir et adapter leurs systèmes informatiques pour obtenir les informations nécessaires, tandis que l'utilité pour les utilisateurs n'est pas manifeste. L'ANC recommande donc que l'IASB réévalue cette exigence à la lumière de ses avantages pour les utilisateurs.

13°) Les licences et les droits d'utilisation qui ne sont pas les ventes. Ceux-ci devraient être analysés au sein de l'exposé sondage sur les locations.

EFRAG

L'EFRAG a également tenu à faire des observations sur les questions suivantes :

1°) Le champ d'application de la norme. L'EFRAG estime que l'orientation n'est pas claire sur le fait de savoir si on affaire à un contrat avec un client ou à un contrat avec un partenaire ou un collaborateur. L'EFRAG note que le § 10 de l'exposé sondage stipule explicitement que les propositions ne s'appliquent pas à un contrat avec un collaborateur ou un partenaire qui partage avec l'entité les risques et avantages afférents au développement d'un produit qui sera commercialisé. Toutefois, elle note, dans le § 85, le cas de l'octroi de droits de propriété intellectuelle à une autre partie avec un montant de la contrepartie fixé en fonction des ventes ultérieures de cette partie.

2°) La répartition des montants éventuels. L'EFRAG est d'accord avec le fait que les remises et les contreparties conditionnelles ne sont parfois pas allouées à des obligations de prestations particulières dans un contrat. Mais elle est en désaccord avec l'exposé sondage sur le fait que les montants éventuels doivent être attribués à une ou à toutes les obligations de prestations au sein d'un contrat.

3°) La compensation d'actifs sur contrats et les avances reçues. L'EFRAG est en désaccord avec l'exposé sondage sur le fait que les autres droits et obligations de prestations dans un contrat doivent toujours être présentés sur une base nette.

4°) Le droit de retour. L'EFRAG s'inquiète du fait qu'il peut être difficile, dans de nombreux cas, de déterminer si un contrat comporte une clause d'acceptation des clients, un droit de retour ou une option de vente.

5°) Les informations à fournir. L'EFRAG est d'accord avec les exigences d'informations à fournir proposées et pense que ces exigences aideront à répondre aux objectifs. Cependant, elle reste préoccupée par les coûts de fourniture de l'information et la question de savoir si les avantages l'emportent sur les coûts.

6°) L'application anticipée et la date effective. L'EFRAG estime que la date effective devrait être de trois ans à compter de la publication de la norme, car la collecte des informations comparatives au titre de la nouvelle norme risque d'être délicate et dans de nombreuses Etats, la nouvelle norme pourrait exiger des modifications à apporter au cadre juridique ou fiscal.

7°) La valeur temps de l'argent. L'EFRAG soutient l'ajustement du prix de transaction pour refléter la valeur temps de l'argent des contrats qui incluent une composante de financement qui est importante pour le contrat.

8°) Les industries des télécommunications. L'EFRAG est consciente du fait que les industries de télécommunications estiment que les propositions de l'exposé sondage seront coûteuses à appliquer. Elle n'est cependant pas en faveur d'exemptions pour une industrie spécifique si une telle approche ne se traduit pas par une amélioration de l'information financière.

9°) L'estimation des prix de vente autonomes. L'EFRAG estime que l'IASB devrait élaborer une approche pour faire face aux circonstances dans lesquelles une entité ne peut pas déterminer des prix de vente autonomes.

L'EFRAG précise également, dans une seconde annexe, quelles exigences devraient être clarifiées (par exemple : critères pour savoir si un bien ou un service est distinct, ce qu'est un service important...). Enfin, elle signale, dans une troisième annexe, qu'elle a engagé, avec la coopération de certains organismes nationaux de normalisation européens, un certain nombre de tests de l'exposé sondage sur le terrain. ■

Bibliographie

- Benoît LEBRUN - IASB, le nouveau projet de norme sur le chiffre d'affaires - *RFC* 449, décembre 2011, p. 3-4.
- IASB - Exposé sondage "Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients", novembre 2011, 94 p., sur http://www.ifrs.org/
- EFRAG - Comment letter on the IASB ED Revenue from Contracts with Customers 26 p. sur http://www.efrag.org/
- ANC - Réponse de l'ANC à l'EFRAG sur son document de discussion sur la comptabilisation des regroupements d'entreprises sous contrôle commun, 20 p., sur http://www.auroritecomptable.fr./

Les IFRS

L'ouvrage présente le cadre et les modalités de la normalisation comptable internationale et européenne, ainsi que le cadre conceptuel et les caractéristiques fondamentales du référentiel IFRS.

http://boutique.experts-comptables.com