

Juillet 2015

Exposé-sondage ES/2015/6

Clarification d'IFRS 15

Date limite de réception des commentaires : le 28 octobre 2015

Clarification d'IFRS 15

Date limite de réception des commentaires : le 28 octobre 2015

Exposure Draft ED/2015/6 *Clarifications to IFRS 15* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **28 October 2015** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

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



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

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Clarification d'IFRS 15

Date limite de réception des commentaires : le 28 octobre 2015

L'exposé-sondage ES/2015/6 *Clarification d'IFRS 15* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le **28 octobre 2015** à l'adresse indiquée ci-après, ou par voie électronique, à commentletters@ifrs.org ou à partir de la page « Comment on a proposal ».

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : l'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) — qui comprennent également les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC — ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB et/ou de l'IFRS Foundation.

© 2015 IFRS Foundation®

Tous droits réservés. Il n'est permis de faire des copies de l'exposé-sondage qu'aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, et à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou internes, qu'elles ne soient pas vendues ou autrement diffusées, qu'elles fassent mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et qu'elles indiquent l'adresse complète de l'IASB.

Sauf dans le cas permis ci-dessus, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'en obtenir des exemplaires en s'adressant à l'IFRS Foundation. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

IFRS Foundation Publications
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni
Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749
Messagerie électronique : publications@ifrs.org Site Web : www.ifrs.org

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



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

Des renseignements supplémentaires concernant les marques déposées, notamment sur les pays où elles sont enregistrées ou font l'objet d'une demande de licence, sont disponibles auprès du concédant de licence.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la *General Corporation Law* de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé à l'adresse indiquée ci-dessus.

SOMMAIRE

	<i>page</i>
INTRODUCTION	7
APPEL À COMMENTAIRES	8
MODIFICATION [EN PROJET] D'IFRS 15 <i>PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES</i> <i>TIRÉS DE CONTRATS CONCLUS AVEC DES CLIENTS</i>	12

[REMARQUE : LES MODIFICATIONS EN PROJET DES EXEMPLES, L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL, LA BASE DES CONCLUSIONS ET L'AUTRE POINT DE VUE NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS EN PROJET DE LA NORME, ILS N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITS EN FRANÇAIS.]

Introduction

En mai 2014, l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB), organisme de normalisation des États-Unis, ont publié conjointement une nouvelle norme, qu'ils ont respectivement intitulée IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* et Topic 606 *Revenue from Contracts with Customers*. Après la publication de cette nouvelle norme, l'IASB et le FASB (collectivement, les « deux conseils ») ont créé un groupe-ressource (Transition Resource Group [TRG] for Revenue Recognition) pour faciliter la mise en œuvre de la norme. L'un des objectifs de ce groupe est d'informer les deux conseils des problèmes de mise en œuvre de manière qu'ils puissent plus facilement déterminer les mesures à prendre, au besoin, pour les résoudre. Des informations sur les objectifs, la composition et les modalités de fonctionnement du TRG se trouvent sur le site Web de l'IASB, à go.ifrs.org/RTRG.

Depuis sa création, le TRG s'est réuni à cinq reprises pour discuter des observations soumises par les parties prenantes concernant la mise en œuvre de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. Ses réunions sont publiques; les documents d'accompagnement, les enregistrements des réunions et les comptes rendus, qui résument les questions discutées et les suites à leur donner, se trouvent sur le site Web de l'IASB à go.ifrs.org/RTRG-meetings.

La grande majorité des questions abordées par le TRG ont été résolues sans qu'il ait été nécessaire de modifier la norme. Toutefois, les discussions sur les cinq points ci-dessous ont mis en lumière de possibles divergences de points de vue concernant la façon d'appliquer les dispositions de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. Par conséquent, il a été déterminé que ces points devaient être soumis aux deux conseils :

- (a) l'identification des obligations de prestation ;
- (b) la question de savoir si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire ;
- (c) les licences ;
- (d) la recouvrabilité ;
- (e) l'évaluation de la contrepartie autre qu'en trésorerie.

En outre, certaines parties prenantes ont demandé des mesures de simplification concernant :

- (a) le traitement comptable des modifications apportées à un contrat avant la transition ;
- (b) pour les entités qui choisissent d'utiliser aux fins de la transition la méthode de l'application rétrospective intégrale, le traitement d'un contrat achevé avant la transition, alors que les anciennes normes sur les produits des activités ordinaires étaient en vigueur ;
- (c) la question de savoir si une taxe de vente (ou une taxe semblable) est perçue pour le compte d'un tiers.

Les deux conseils ont discuté des cinq points et des mesures de simplifications possibles, et ont décidé de proposer l'apport de modifications ciblées à la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. L'IASB a décidé de proposer l'apport de clarifications concernant l'identification des obligations de prestation, la question de savoir si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire, et les licences. Il a conclu qu'il n'était pas nécessaire de modifier IFRS 15 en ce qui a trait à la recouvrabilité et à l'évaluation de la contrepartie autre qu'en trésorerie. Pour ce qui est des mesures de simplification, l'IASB a décidé de proposer un allègement transitoire pour les contrats modifiés ou achevés.

Le FASB a pour sa part décidé de proposer l'apport de modifications plus importantes à Topic 606, afin de clarifier les dispositions concernant les cinq points. Il a aussi décidé de proposer un allègement transitoire semblable à celui proposé par l'IASB pour les contrats modifiés, et d'offrir le choix de présenter toutes les taxes de vente sur la base de leur montant net plutôt que d'appliquer les dispositions contenues dans Topic 606. Le FASB a décidé de ne pas proposer d'allègement pour les contrats achevés.

Pour arriver à ses conclusions quant aux modifications et aux allègements à proposer concernant IFRS 15, l'IASB a tenu compte de la nécessité de répondre de manière satisfaisante aux questions de mise en œuvre soulevées par les entités sans pour autant engendrer un niveau d'incertitude tel par rapport à la norme que tout le processus de mise en œuvre s'en serait trouvé perturbé. L'IASB a fait remarquer que des questions surgissent toujours peu après la publication d'une nouvelle norme. Ces questions se résolvent habituellement d'elles-mêmes avec le temps, à mesure que les entités, les auditeurs et les autres parties se familiarisent avec l'application des nouvelles dispositions et en acquièrent une meilleure compréhension. L'IASB a aussi tenu compte des effets des différences entre ses décisions et celles du FASB. C'est en ayant ces considérations à l'esprit que l'IASB s'est demandé si le moment était propice à clarifier certaines dispositions d'IFRS et, le cas échéant, comment il convenait de s'y prendre.

L'IASB et le FASB ayant pris des décisions différentes, chacun d'eux publie son propre exposé-sondage. Le FASB a publié en mai 2015 *Proposed Accounting Standards Update: Identifying Performance Obligations and Licensing*, et

devrait publier un ou plusieurs autres projets de mise à jour de normes comptables plus tard en 2015 sur les clarifications qu'il se propose d'apporter concernant la question de savoir si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire, la recouvrabilité, l'évaluation de la contrepartie autre qu'en trésorerie et les mesures de simplification liées à la transition et à la présentation des taxes de vente. Bien que, dans certains cas, les deux conseils aient décidé de proposer l'apport de clarifications sur les mêmes sujets, ils n'ont pas libellé (ou ne sont pas censés libeller) ces clarifications de manière identique, sauf en ce qui concerne la question de savoir si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire. La base des conclusions du présent exposé-sondage indique les situations relevées par l'IASB dans lesquelles les résultats obtenus peuvent différer en raison des divergences entre les décisions prises par les deux conseils.

L'IASB est d'avis que l'exercice du jugement est nécessaire et souhaitable aux fins de la représentation fidèle des transactions qui sont à l'origine des produits constatés par une entité. En conséquence, les clarifications proposées ne visent pas à éliminer la nécessité d'exercer son jugement dans l'application d'IFRS 15, mais plutôt à clarifier les principes et les indications contenus dans la norme afin de favoriser la cohérence dans l'exercice du jugement.

Prochaines étapes

L'IASB entend examiner les commentaires reçus à l'égard de ces propositions afin de décider s'il apportera ou non les modifications à IFRS 15. Il prévoit terminer ses nouvelles délibérations d'ici la fin de 2015.

D'autres problèmes de mise en œuvre se poseront peut-être, mais l'IASB croit qu'aucun ne devrait entraîner des modifications de la norme d'ici à ce qu'il entreprenne le suivi après mise en œuvre d'IFRS 15. En effet, l'IASB s'attend à ce que tous les problèmes de mise en œuvre importants aient été soulevés au cours des 14 mois dont les entités, les auditeurs et les autres parties prenantes ont disposé pour ce faire après la publication de la nouvelle norme. De plus, sachant que cela pourrait nuire à la mise en œuvre de la norme plutôt que la favoriser, l'IASB préfère ne pas proposer l'apport d'autres modifications à IFRS 15 d'ici la réalisation du suivi après mise en œuvre.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage et particulièrement sur les questions posées ci-après. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne sollicite pas de commentaires sur des éléments d'IFRS 15 qui ne sont pas traités dans le présent exposé-sondage.

Les commentaires doivent être soumis par écrit et parvenir au Conseil **le 28 octobre 2015** au plus tard.

Questions à l'intention des répondants

Question 1 — L'identification des obligations de prestation

IFRS 15 exige que l'entité apprécie les biens ou services promis dans le contrat pour identifier les obligations de prestation qu'il renferme. L'entité doit identifier comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir un bien ou un service distinct.

Afin d'apporter des éclaircissements sur ce que signifie en pratique « distinct », l'IASB se propose de modifier les exemples qui accompagnent IFRS 15. Le FASB cherche aussi à préciser dans quels cas des biens ou des services promis sont distincts, et se propose à cette fin de clarifier les dispositions de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires et d'y ajouter des exemples d'identification des obligations de prestation. Le FASB se propose en outre d'apporter des modifications concernant les biens ou services promis qui ne sont pas significatifs dans le contexte du contrat et d'offrir un choix de méthode comptable lié aux activités de livraison et de manutention, ce qui ne fait pas l'objet des propositions de l'IASB. Les décisions de l'IASB sont expliquées aux paragraphes BC7 à BC25.

Êtes-vous d'accord avec les modifications qu'il est proposé d'apporter aux exemples qui accompagnent IFRS 15 sur l'identification des obligations de prestation? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quelles autres clarifications proposez-vous d'apporter, et pourquoi?

Question 2 — L'entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, IFRS 15 exige que cette dernière détermine si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire. Pour ce faire, l'entité doit se demander si elle contrôle les biens ou les services spécifiés avant qu'ils ne soient fournis au client.

Afin d'apporter des éclaircissements sur l'application du principe de contrôle, l'IASB se propose de modifier les paragraphes B34 à B38 d'IFRS 15 ainsi que les exemples 45 à 48 qui l'accompagnent, et d'ajouter les exemples 46A et 48A.

Le FASB a pris les mêmes décisions que l'IASB concernant l'application du principe de contrôle lorsqu'une entité détermine si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire, et devrait proposer que soient apportées à cet égard à Topic 606 des modifications identiques (ou semblables) à celles énoncées dans le présent exposé-sondage.

Les décisions des deux conseils sont expliquées aux paragraphes BC26 à BC56.

Êtes-vous d'accord avec les modifications qu'il est proposé d'apporter à IFRS 15 concernant la question de savoir si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire? Plus particulièrement, êtes-vous d'accord que les modifications proposées concernant chacun des indicateurs du paragraphe B37 sont utiles et ne soulèvent pas de nouvelles questions de mise en œuvre? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quelles autres clarifications proposez-vous d'apporter, et pourquoi?

Question 3 — Les licences

Lorsque l'entité octroie à un client une licence qui est distincte des autres biens ou services promis, IFRS 15 exige qu'elle détermine si la licence est fournie au client à un moment précis (ce qui donne au client un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'entité) ou progressivement (ce qui donne au client un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité). Pour ce faire, l'entité se demande principalement si le contrat prescrit, ou si le client prévoit raisonnablement, qu'elle entreprendra des activités qui auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits. IFRS 15 comporte en outre des dispositions sur les redevances en fonction des ventes ou de l'utilisation qui ont été promises en échange d'une licence.

Pour préciser dans quelles situations les activités de l'entité ont une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits, l'IASB se propose d'ajouter le paragraphe B59A et de supprimer le paragraphe B57 d'IFRS 15, et de modifier les exemples 54 et 56 à 61 qui accompagnent la norme. L'IASB se propose aussi d'ajouter les paragraphes B63A et B63B pour apporter des éclaircissements sur l'application des dispositions sur les redevances. Les décisions de l'IASB sont expliquées aux paragraphes BC57 à BC86.

Quant au FASB, les modifications qu'il se propose d'apporter aux indications concernant les licences et aux exemples qui les accompagnent sont plus importantes, et comprennent une autre approche pour la détermination de la nature de la promesse de l'entité d'octroyer une licence.

Êtes-vous d'accord avec les modifications qu'il est proposé d'apporter à IFRS 15 concernant les licences? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quelles autres clarifications proposez-vous d'apporter, et pourquoi?

Question 4 — Mesures de simplification de transition

L'IASB se propose d'adopter les deux mesures de simplification suivantes aux fins du passage à IFRS 15 :

- (a) permettre à l'entité d'avoir recours à des connaissances a posteriori pour (i) identifier, parmi les obligations de prestation prévues par un contrat ayant été modifié avant le début de la première période présentée, celles qui ont été remplies et celles qui ne l'ont pas été; (ii) déterminer le prix de transaction ;
- (b) permettre à l'entité qui choisit la méthode de l'application rétrospective intégrale de ne pas appliquer IFRS 15 rétrospectivement aux contrats achevés (au sens du paragraphe C2) au début de la première période présentée.

Les décisions de l'IASB sont expliquées aux paragraphes BC109 à BC115. Il est prévu que le FASB propose aussi une mesure de simplification de transition concernant les contrats modifiés.

Êtes-vous d'accord avec les modifications proposées concernant les dispositions transitoires d'IFRS 15? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi?

Question 5 — Autres sujets

Il est prévu que le FASB propose l'apport à la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires de modifications concernant la recouvrabilité, l'évaluation de la contrepartie autre qu'en trésorerie et la présentation des taxes de vente. L'IASB a décidé de ne pas proposer l'apport de modifications à IFRS 15 sur ces sujets. Les décisions de l'IASB sont expliquées aux paragraphes BC87 à BC108.

Êtes-vous d'accord qu'il n'est pas nécessaire d'apporter des modifications à IFRS 15 sur ces sujets? Veuillez motiver votre réponse. Si vous n'êtes pas d'accord, quelles modifications proposez-vous d'apporter, et pourquoi? En outre, si vous êtes d'avis qu'il faut apporter des modifications à IFRS 15 sur ces sujets, veuillez expliquer pourquoi, selon vous, les dispositions de la norme ne sont pas claires.

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être transmis à l'IFRS Foundation par l'un des moyens suivants.

Au moyen du formulaire électronique (méthode privilégiée)	À partir de la page « Comment on a proposal », qui se trouve à l'adresse go.ifrs.org/comment
Par courriel	À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org
Par la poste	IFRS Foundation 30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Modification [en projet] d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

Les paragraphes 22 à 30 ne sont pas modifiés, mais ils sont inclus pour faciliter la mise en contexte.

Identification des obligations de prestation

- 22 **À la passation d'un contrat avec un client, l'entité doit apprécier les biens ou les services promis dans le contrat et identifier comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client :**
- (a) **soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou services) distinct ;**
 - (b) **soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme (voir paragraphe 23).**
- 23 Une série de biens ou de services distincts est fournie au client au même rythme lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :
- (a) chaque bien ou service distinct de la série que l'entité promet de fournir au client remplit les conditions énoncées au paragraphe 35 pour être considéré comme une obligation de prestation remplie progressivement ;
 - (b) conformément aux paragraphes 39 et 40, l'entité applique la même méthode pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation relative à la fourniture de chaque bien ou service de la série au client est remplie.

Promesses contenues dans les contrats conclus avec des clients

- 24 Un contrat conclu avec un client énonce en général de manière explicite les biens ou les services que l'entité promet de fournir au client. Cependant, les obligations de prestation contenues dans un contrat conclu avec un client peuvent ne pas se limiter aux biens ou aux services énoncés de manière explicite dans le contrat. La raison en est qu'un contrat conclu avec un client peut également comprendre des promesses découlant implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité si, au moment de la conclusion du contrat, ces promesses amènent le client à être fondé de s'attendre à ce que l'entité lui fournisse un bien ou un service.
- 25 Les obligations de prestation ne comprennent pas les activités que l'entité doit mener pour exécuter un contrat, à moins qu'un bien ou un service ne soit fourni au client dans le cours de ces activités. Par exemple, un prestataire de services peut devoir effectuer diverses tâches administratives pour établir un contrat. La réalisation de ces tâches n'entraîne pas la fourniture d'un service au client. Par conséquent, ces activités ne constituent pas une obligation de prestation.

Biens ou services distincts

- 26 Selon le contrat, les biens ou les services promis peuvent comporter ce qui suit, sans s'y limiter :
- (a) la vente de biens produits par une entité (par exemple, stocks d'un fabricant) ;
 - (b) la revente de biens achetés par une entité (par exemple, marchandises d'un détaillant) ;
 - (c) 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, comme il est expliqué aux paragraphes B34 à B38) ;
 - (d) l'exécution, pour un client, d'une ou de plusieurs tâches convenues contractuellement ;
 - (e) 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 ;

- (f) 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, comme il est expliqué aux paragraphes B34 à B38) ;
 - (g) 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) ;
 - (h) la construction, la fabrication ou le développement d'un actif pour le compte d'un client ;
 - (i) l'octroi de licences (voir paragraphes B52 à B63) ;
 - (j) l'octroi d'options pour l'achat de biens ou de services supplémentaires (lorsque ces options procurent au client un droit significatif, comme il est expliqué aux paragraphes B39 à B43).
- 27 Un bien ou un service promis à un client est distinct dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies :
- (a) le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c'est-à-dire que le bien ou le service peut exister de façon distincte) ;
 - (b) 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'est-à-dire que le bien ou service est distinct à l'intérieur du contrat).
- 28 Le client peut tirer parti d'un bien ou d'un service selon le paragraphe 27(a) s'il peut l'utiliser, le consommer, le vendre pour un montant supérieur à sa valeur de rebut ou le détenir de quelque autre façon produisant des avantages économiques. Dans certains cas, le client peut tirer parti d'un bien ou d'un service pris isolément. Dans d'autres cas, le client peut ne pouvoir tirer parti d'un bien ou d'un service qu'en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles. Une ressource aisément disponible est un bien ou un service vendu séparément (par l'entité ou une autre partie) ou une ressource que le client a déjà obtenue auprès de l'entité (y compris un bien ou un service que l'entité aura déjà fourni au client conformément au contrat) ou dans le cadre d'autres opérations ou événements. Divers éléments peuvent fournir des indications que le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles. Le fait que l'entité vende régulièrement un bien ou un service séparément en est un exemple.
- 29 Parmi les éléments indiquant que la promesse d'une entité de fournir un bien ou un service à un client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (conformément au paragraphe 27(b)), il y a les suivants :
- (a) l'entité ne réalise pas un important travail d'intégration du bien ou du service aux autres biens ou services promis dans le contrat pour en faire le groupe de biens ou de services constituant l'objet du contrat passé par le client. En d'autres mots, l'entité n'utilise pas le bien ou le service comme intrant pour produire ou livrer les extrants prévus dans le contrat ;
 - (b) le bien ou le service ne vient pas considérablement modifier ou adapter au client un autre bien ou service promis dans le contrat ;
 - (c) le bien ou le service ne dépend pas fortement des autres biens ou services promis dans le contrat et n'y est pas étroitement lié. Par exemple, le fait que le client puisse décider de ne pas acheter le bien ou le service sans que cela ait pour autant une incidence importante sur les autres biens ou services promis dans le contrat peut indiquer que le bien ou le service ne dépend pas fortement des autres biens ou services promis et qu'il n'y est pas étroitement lié.
- 30 Si un bien ou un service promis n'est pas distinct, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle obtienne un groupe de biens ou de services distinct. Dans certains cas, cela peut amener l'entité à comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation tous les biens ou services promis dans un contrat.

Dans l'annexe B, les paragraphes B34 à B38 et B58 sont modifiés et les paragraphes B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A et B63B sont ajoutés. Le paragraphe B57 est supprimé. Le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. Les paragraphes B52 à B56 et B59 à B63 ne sont pas modifiés, mais ils sont inclus pour faciliter la mise en contexte.

Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

- B34 Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, cette dernière doit déterminer si sa promesse est par nature une obligation de prestation de fournir elle-même les biens ou les services spécifiés (elle agit alors pour son propre compte) ou de prendre les dispositions voulues pour que le tiers s'en charge (elle agit alors comme mandataire). L'entité détermine si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire pour chaque bien ou service spécifié promis au client. Un bien ou un service spécifié est un bien ou un service distinct (ou un groupe de biens ou de services distinct) à fournir au client (voir paragraphes 27 à 30). Si un contrat conclu avec un client porte sur plus d'un bien ou service spécifié, il se peut que l'entité agisse pour son propre compte pour certains des biens ou services spécifiés, et comme mandataire pour d'autres.
- B34A Pour déterminer la nature de sa promesse (comme décrit au paragraphe B34), l'entité doit :
- (a) identifier les biens ou les services spécifiés à fournir au client (qui pourraient par exemple consister en un droit de recevoir un bien ou un service fourni par un tiers (voir paragraphe 26)) ;
 - (b) évaluer si elle a le contrôle (comme décrit au paragraphe 33) de chaque bien ou service spécifié avant que celui-ci ne soit fourni au client.
- B35 L'entité agit pour son propre compte si elle a le contrôle du bien ou du service ~~promis~~ spécifié avant qu'il ne soit fourni de le fournir au client. Cependant, l'entité n'agit pas nécessairement ~~pour son propre compte~~ le contrôle d'un bien spécifié si elle n'obtient que momentanément le titre de propriété ~~d'un produit de ce bien~~ avant que ce titre de propriété ne soit transféré au client. L'entité qui agit pour son propre compte dans un contrat peut remplir elle-même une obligation de prestation ou embaucher un tiers (par exemple, un sous-traitant) afin qu'il remplisse pour elle une partie ou l'intégralité de l'obligation de prestation.
- B35A Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité qui agit pour son propre compte, celle-ci obtient le contrôle :
- (a) soit d'un bien ou d'un autre actif du tiers, qu'elle fournit ensuite au client ;
 - (b) soit d'un droit à une prestation de service par le tiers, ce qui lui donne la capacité de prescrire à ce tiers de fournir pour elle le service au client ;
 - (c) soit 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. Si l'entité réalise un important travail d'intégration des biens ou des services fournis par un tiers au bien ou au service spécifié constituant l'objet du contrat passé par le client, elle contrôle le bien ou le service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client. Dans ce cas, l'entité obtient d'abord le contrôle du bien ou du service du tiers, puis décide de son utilisation en vue de créer l'extrant qui constitue le bien ou le service spécifié.
- B35B Lorsque l'entité agissant pour son propre compte ~~et~~ remplit (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant brut de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange ~~des du~~ biens ou ~~des du~~ services spécifié fournis.
- B36 L'entité agit comme mandataire si son obligation de prestation consiste à prendre les dispositions voulues pour qu'un tiers fournisse les biens ou services spécifié. L'entité agissant comme mandataire ne contrôle pas le bien ou le service spécifié fourni par un tiers avant que ce bien ou ce service ne soit fourni au client. Lorsque l'entité agissant comme mandataire ~~et~~ remplit (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation, ~~l'entité elle~~ l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires le montant des honoraires ou de la commission auquel elle s'attend à avoir droit en échange des dispositions prises pour que le tiers fournisse les biens ou les services spécifiés. 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 à fournir par celui-ci.
- B37 Les ~~faits énumérés ci-dessous sont des~~ indicateurs que l'entité agit comme mandataire (et qu'elle n'a donc pas le contrôle sur le bien ou le service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client comprennent notamment les suivants) :
- (a) la responsabilité première de fournir comme promis le bien ou le service spécifié ~~l'exécution du contrat~~ incombe à un tiers. L'entité et englobe habituellement la responsabilité de l'acceptabilité du bien ou du service spécifié. Le fait que la responsabilité première de fournir comme promis le bien ou le service spécifié incombe à l'entité peut indiquer que le tiers qui intervient dans la fourniture du bien ou du service spécifié agit pour le compte de l'entité ;

- (b) l'entité n'est pas exposée au risque sur stocks avant ou après la commande des que le bien ou le service spécifié ait été fourni au par le client ou après qu'il l'a été (par exemple, durant l'expédition ou en cas de retour). Par exemple, si l'entité obtient (ou s'engage à obtenir) le bien ou le service spécifié avant d'avoir contracté avec le client, ce fait peut indiquer que l'entité a la capacité de décider de l'utilisation du bien ou du service et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants avant qu'il ne soit fourni au client ;
- (c) l'entité n'a aucune dispose d'une latitude pour fixer le prix des biens ou des services du tiers, de sorte que l'avantage qu'elle peut tirer de ces biens ou services est limité du bien ou du service spécifié. Le fait que l'entité fixe le prix que le client paie pour le bien ou le service spécifié peut indiquer qu'elle a la capacité de décider de l'utilisation de ce bien ou de ce service. Cela dit, un mandataire peut avoir une certaine latitude dans l'établissement des prix. Par exemple, il peut disposer d'une marge de manœuvre pour fixer des 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 ;
- (d) la contrepartie versée à l'entité prend la forme d'une commission ;
- (e)(d) l'entité n'est pas exposée au risque de crédit pour ce qui est du montant à recevoir du client en échange des du bien ou des du services du tiers spécifié. Par exemple, le fait que l'entité soit tenue de payer le tiers qui intervient dans la fourniture du bien ou du service spécifié, qu'elle reçoive ou non le paiement du client, peut indiquer que l'entité prescrit au tiers de fournir des biens ou des services pour elle. Cela dit, dans certains cas, le mandataire peut inclure l'acceptation du risque de crédit dans la prestation de son service d'intermédiation en vue de la fourniture du bien ou du service spécifié.

B37A Les indicateurs énoncés au paragraphe B37 aux fins de l'appréciation du contrôle peuvent être plus ou moins pertinents selon la nature du bien ou du service spécifié et les modalités du contrat. En outre, il se peut que les indicateurs utilisés constituent des éléments probants plus convaincants s'ils diffèrent selon les contrats.

B38 Si un tiers prend à sa charge une obligation de prestation de l'entité et obtient les droits contractuels connexes, de telle sorte que l'entité n'est plus tenue de remplir l'obligation de prestation consistant à fournir le bien ou le service promis spécifié au client (autrement dit, l'entité n'agit plus pour son propre compte), l'entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires au titre de cette obligation. Elle doit plutôt déterminer s'il y a lieu de comptabiliser des produits des activités ordinaires pour avoir rempli une obligation de prestation consistant à obtenir un contrat pour le tiers (autrement dit, déterminer si elle agit comme mandataire).

[...]

Licences

B52 Une licence donne à un client des droits sur la propriété intellectuelle de l'entité. Voici quelques exemples de licences de propriété intellectuelle :

- (a) logiciels et technologie ;
- (b) œuvres cinématographiques, œuvres musicales et autres créations pour les médias et le spectacle ;
- (c) franchises ;
- (d) brevets, marques de commerce et droits d'auteur.

B53 Outre la promesse d'octroyer une licence à un client, l'entité peut également promettre de lui fournir d'autres biens ou services. Ces promesses peuvent être mentionnées de façon explicite dans le contrat ou elles peuvent découler implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité (voir paragraphe 24). Comme pour d'autres types de contrats, lorsqu'un contrat conclu avec un client contient une promesse d'octroyer une licence en plus d'autres promesses de fournir des biens ou des services, l'entité applique les paragraphes 22 à 30 afin d'identifier chacune des obligations de prestation contenues dans le contrat.

B54 Si la promesse d'octroyer une licence n'est pas distincte d'autres promesses de fournir des biens ou des services prévues dans le contrat selon les paragraphes 26 à 30, l'entité doit comptabiliser ensemble comme une seule et même obligation de prestation la promesse d'octroyer une licence et les autres promesses de fournir des biens ou des services. Voici des exemples de licences qui ne sont pas distinctes des autres biens ou services promis dans le contrat :

- (a) une licence qui constitue une composante d'un bien matériel et qui fait partie intégrante de la capacité de fonctionner de celui-ci ;

- (b) une licence dont le client ne peut tirer avantage qu'en l'utilisant conjointement avec un service connexe (comme un service en ligne fourni par l'entité dont l'accès au contenu par le client nécessite l'octroi de la licence).
- B55 Lorsque la licence n'est pas distincte, l'entité doit appliquer les paragraphes 31 à 38 afin de déterminer si l'obligation de prestation (qui comprend la licence promise) est une obligation de prestation remplie progressivement ou à un moment précis.
- B56 Lorsque la promesse d'octroyer la licence est distincte des autres promesses de fournir des biens ou des services prévues au contrat et qu'elle constitue par conséquent une obligation de prestation distincte, l'entité doit déterminer si la licence est fournie au client à un moment précis ou progressivement. Pour ce faire, l'entité doit examiner si la nature de sa promesse d'octroyer la licence au client consiste à accorder à celui-ci l'un ou l'autre des droits suivants :
- (a) un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité telle qu'elle existe tout au long de la période couverte par la licence ;
- (b) un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'entité telle qu'elle existe au moment précis où la licence est octroyée.

Détermination de la nature de la promesse de l'entité

- B57 ~~Pour déterminer si sa promesse d'octroyer une licence au client consiste à lui accorder un droit d'accès à sa propriété intellectuelle ou un droit d'utilisation de sa propriété intellectuelle, l'entité doit se demander si le client peut décider de l'utilisation de la licence, et en tirer la quasi-totalité des avantages restants, au moment précis de l'octroi de la licence. Le client ne peut décider de l'utilisation de la licence, ni en tirer la quasi-totalité des avantages restants, au moment précis de l'octroi de la licence si la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits fera l'objet de changements au cours de la période couverte par la licence. La propriété intellectuelle fait l'objet de changements (ce qui a une incidence sur l'appréciation par l'entité du moment où le client obtient le contrôle de la licence) lorsque l'entité continue à intervenir à l'égard de sa propriété intellectuelle et qu'elle entreprend des activités qui ont une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits. Dans ces cas, la licence accorde au client un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité (voir paragraphe B58). À l'inverse, le client peut décider de l'utilisation de la licence, et en tirer la quasi-totalité des avantages restants, au moment précis de l'octroi de la licence si la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits ne changera pas (voir paragraphe B61). Dans ce cas, les activités entreprises par l'entité n'entraînent des changements qu'à son propre actif (c'est-à-dire la propriété intellectuelle sous-jacente), ce qui peut avoir des répercussions sur la capacité de l'entité d'octroyer des licences dans l'avenir ; mais ces activités n'ont pas d'incidence sur la détermination de ce que la licence accorde ou de ce que le client contrôle.~~ [supprimé]
- B58 La nature de la promesse de l'entité d'octroyer une licence consiste à accorder un droit d'accès à sa propriété intellectuelle si toutes les conditions suivantes sont remplies :
- (a) le contrat prescrit, ou le client prévoit raisonnablement, que l'entité entreprendra des activités qui auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits (voir paragraphes B59 et B59A) ;
- (b) les droits accordés par la licence exposent directement le client aux conséquences positives ou négatives des activités de l'entité mentionnées au point (a) ;
- (c) ces activités n'entraînent pas la fourniture concomitante d'un bien ou d'un service (voir paragraphe 25).
- B59 Parmi les facteurs pouvant indiquer qu'un client pourrait s'attendre raisonnablement à ce que l'entité entreprenne des activités qui auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle, citons les pratiques commerciales habituelles, la politique affichée ou les déclarations précises de l'entité. Bien que cela ne soit pas déterminant, l'existence d'intérêts économiques communs à l'entité et au client (par exemple, une redevance en fonction des ventes) qui se rapportent à la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits peut également indiquer que le client pourrait s'attendre raisonnablement à ce que l'entité entreprenne de telles activités.
- B59A Les activités de l'entité ont une incidence importante sur la propriété intellectuelle dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- (a) ces activités sont susceptibles de modifier la forme (par exemple, l'esthétique) ou la fonctionnalité (par exemple, la capacité d'exécuter une fonction ou une tâche) de la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits ;

- (b) la capacité du client de tirer parti de la propriété intellectuelle sur laquelle il a des droits provient en majeure partie de ces activités, ou en dépend. Par exemple, les avantages issus d'une marque découlent souvent des activités continues menées par l'entité pour soutenir ou préserver la valeur de la propriété intellectuelle, ou en dépendent.

Par conséquent, si la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits possède une fonctionnalité spécifique importante, ses avantages découlent en grande partie de cette fonctionnalité. Les activités de l'entité n'auront donc pas d'incidence importante sur la propriété intellectuelle, à moins qu'elles ne modifient cette fonctionnalité.

- B60 Lorsque les conditions énoncées au paragraphe B58 sont remplies, l'entité doit comptabiliser la promesse d'octroyer une licence comme une obligation de prestation remplie progressivement parce que le client recevra et consommera simultanément les avantages de la prestation par laquelle l'entité lui donne accès à sa propriété intellectuelle, et ce, au fur et à mesure que la prestation a lieu (voir paragraphe 35(a)). L'entité doit appliquer les paragraphes 39 à 45 afin de choisir une méthode appropriée pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation consistant à donner l'accès est remplie.
- B61 Lorsque les conditions énoncées au paragraphe B58 ne sont pas remplies, la nature de la promesse de l'entité consiste à accorder le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle telle que celle-ci existe (sur le plan de la forme et de la fonctionnalité) au moment précis où la licence est octroyée au client. Cela signifie que le client peut décider de l'utilisation de la licence et en tirer la quasi-totalité des avantages restants au moment précis où la licence lui est fournie. L'entité doit comptabiliser la promesse d'accorder le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle comme une obligation de prestation remplie à un moment précis. Elle doit appliquer le paragraphe 38 afin de déterminer le moment précis où la licence est fournie au client. Cependant, l'entité ne peut comptabiliser de produits des activités ordinaires au titre d'une licence qui accorde le droit d'utiliser sa propriété intellectuelle avant le début de la période au cours de laquelle le client pourra utiliser la licence et en retirer les avantages. Par exemple, si la période couverte par la licence d'utilisation d'un logiciel commence avant que l'entité fournisse au client (ou mette autrement à sa disposition) un code permettant à celui-ci d'utiliser le logiciel immédiatement, l'entité ne comptabilisera pas de produits des activités ordinaires avant d'avoir fourni (ou mis autrement à sa disposition) le code au client.
- B62 L'entité ne doit pas tenir compte des facteurs suivants lorsqu'elle détermine si une licence accorde le droit d'accéder à sa propriété intellectuelle ou le droit de l'utiliser :
- (a) Restrictions temporelles, géographiques ou d'utilisation : ces restrictions constituent des caractéristiques de la licence promise et non des indications servant à déterminer si l'entité remplit son obligation de prestation à un moment précis ou progressivement.
 - (b) Garanties données par l'entité qu'elle détient un brevet valide pour la propriété intellectuelle et qu'elle défendra ce brevet contre toute utilisation non autorisée : la promesse de défendre un brevet ne constitue pas une obligation de prestation, car l'acte de défendre un brevet protège la valeur des actifs de propriété intellectuelle de l'entité et procure au client l'assurance que la licence fournie est conforme aux spécifications promises dans le contrat.

Redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation

- B63 Nonobstant les dispositions des paragraphes 56 à 59, l'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre d'une redevance en fonction des ventes ou d'une redevance en fonction de l'utilisation qui a été promise en échange d'une licence de propriété intellectuelle uniquement lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des événements suivants :
- (a) la vente ou l'utilisation en question se produit ;
 - (b) l'obligation de prestation à laquelle est affectée la redevance en fonction des ventes ou la redevance en fonction de l'utilisation est remplie (ou partiellement remplie).
- B63A Les dispositions relatives aux redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation énoncées au paragraphe B63 s'appliquent lorsque les redevances se rattachent seulement ou principalement à une licence de propriété intellectuelle.
- B63B Les produits tirés des redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation devraient être comptabilisés dans leur intégralité selon les dispositions du paragraphe B63 (si le paragraphe B63 s'applique) ou selon les dispositions sur la contrepartie variable des paragraphes 50 à 59 (si le paragraphe B63 ne s'applique pas).

Dans l'annexe C, les paragraphes C2 et C5 sont modifiés et les paragraphes C1A, C7A et C8A sont ajoutés. Le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. Les paragraphes C3 et C6 ne sont pas modifiés, mais ils sont inclus pour faciliter la mise en contexte.

Date d'entrée en vigueur

[...]

C1A La publication de *Clarification d'IFRS 15* [en projet], en [date], a donné lieu à la modification des paragraphes B34 à B38, B58, C2 et C5, à la suppression du paragraphe B57 et à l'ajout des paragraphes B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A et C8A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du [date]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique la modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

Dispositions transitoires

- C2** Aux fins des dispositions transitoires des paragraphes C3 à C8A :
- (a) la date de première application correspond au début de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle l'entité applique la présente norme pour la première fois ;
 - (b) un contrat achevé s'entend d'un contrat pour lequel l'entité a fourni l'ensemble des biens ou des services identifiés selon IAS 11 *Contrats de construction*, IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et les interprétations connexes.
- C3** L'entité doit appliquer la présente norme selon l'une des deux méthodes suivantes :
- (a) de façon rétrospective à chaque période antérieure pour laquelle elle présente l'information financière, conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sous réserve des mesures de simplification prévues au paragraphe C5 ;
 - (b) de façon rétrospective en comptabilisant l'effet cumulatif de l'application initiale de la présente norme à la date de première application conformément aux paragraphes C7 et C8.
- [...]
- C5** Lorsqu'elle applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C3(a), l'entité peut se prévaloir d'une ou de plusieurs des mesures de simplification indiquées ci-dessous :
- (a) dans le cas des contrats achevés, l'entité n'est pas tenue ~~d'effectuer un retraitement si les contrats de retraiter :~~
 - (i) les contrats qui ont commencé et se sont terminés au cours du même exercice ;
 - (ii) les contrats qui se trouvaient achevés au début de la première période présentée.
 - (b) dans le cas des contrats achevés qui prévoient une contrepartie variable, l'entité peut utiliser le prix de transaction à la date d'achèvement du contrat plutôt que d'estimer les montants de contrepartie variable pour les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière à titre comparatif ;
 - (c) dans le cas des contrats modifiés avant le début de la première période présentée, l'entité n'est pas tenue de les retraiter rétrospectivement pour tenir compte des modifications conformément aux paragraphes 20 et 21. Elle doit plutôt refléter l'effet global de l'ensemble des modifications apportées avant le début de la première période présentée lorsqu'elle :
 - (i) identifie les obligations de prestation remplies et les obligations de prestation non remplies ;
 - (ii) détermine le prix de transaction.
 - (~~e~~)(d) pour toutes les périodes antérieures à la date de première application pour lesquelles elle présente l'information financière, l'entité n'est pas tenue d'indiquer le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir ni de fournir une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser ce montant en produits des activités ordinaires (voir paragraphe 120).

C6 Lorsque l'entité se prévaut de l'une ou l'autre des mesures de simplification énoncées au paragraphe C5, elle doit l'appliquer systématiquement à tous les contrats, pour toutes les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière. De plus, l'entité doit fournir toutes les informations suivantes :

- (a) les mesures de simplification dont elle s'est prévaluée ;
- (b) une appréciation qualitative de l'effet estimé de l'application de chacune de ces mesures, pour autant que cela soit raisonnablement faisable.

[...]

C7A Lorsqu'elle applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C3(b), l'entité peut aussi se prévaloir de la mesure de simplification décrite au paragraphe C5(c), auquel cas elle doit l'appliquer systématiquement à tous les contrats et fournir les informations requises par le paragraphe C6.

[...]

C8A L'entité doit appliquer *Clarification d'IFRS 15* [en projet] (voir paragraphe C1A) de façon rétrospective selon IAS 8. À cette fin, l'entité doit appliquer les modifications comme si elles faisaient partie d'IFRS 15 depuis la date de première application. Par conséquent, l'entité n'applique pas les modifications aux périodes ou aux contrats auxquels les dispositions d'IFRS 15 ne s'appliquent pas selon les paragraphes C2 à C8. Par exemple, si l'entité applique aux fins de la transition la méthode décrite au paragraphe C3(b), elle ne procède à aucun retraitement destiné à tenir compte des effets de ces modifications à l'égard des contrats qui se trouvaient achevés à la date de première application.