

Novembre 2011

Exposé-sondage ES/2011/6

Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients

Date limite de réception des commentaires : le 13 mars 2012

Exposé-sondage

Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients

*Date limite de réception des commentaires :
le 13 mars 2012*

ES/2011/6

This exposure draft *Revenue from Contracts with Customers* 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 as an International Financial Reporting Standard (IFRS). Comments on the exposure draft, the Basis for Conclusions and the Illustrative Examples should be submitted in writing so as to be received by **13 March 2012**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IFRS Foundation website (www.ifrs.org), using the 'Comment on a proposal' page.

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

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

Copyright © 2011 IFRS Foundation®

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

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review. 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/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASS', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Additional copies of this publication in English may be obtained from:

IFRS Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Exposé-sondage

Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients

Date limite de réception des commentaires :

le 13 mars 2012

ES/2011/6

L'exposé-sondage *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif à titre de Norme internationale d'information financière (IFRS) pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires sur l'exposé-sondage, sur la base des conclusions (celle-ci n'étant disponible qu'en anglais) et sur les exemples (également disponibles en anglais seulement) doivent être soumis par écrit d'ici le **13 mars 2012**. Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au site de l'IFRS Foundation (www.ifrs.org), en utilisant la page «Comment on a proposal».

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

L'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Copyright © 2011 IFRS Foundation®

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

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

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

**IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749
Messagerie électronique : publications@ifrs.org Web : www.ifrs.org**

SOMMAIRE

INTRODUCTION ET QUESTIONS À L'INTENTION DES RÉPONDANTS IN1

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE X [EN PROJET] *PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES TIRÉS DE CONTRATS AVEC DES CLIENTS*

INTRODUCTION	1
OBJECTIF	8
CHAMP D'APPLICATION	9
COMPTABILISATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	12
Identification du contrat	12
Regroupement de contrats	16
Modification de contrat	18
Identification des obligations de prestation distinctes	23
Obligations de prestation remplies	31
Obligations de prestation remplies progressivement	35
Obligations de prestation remplies à un moment précis	37
Évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie	38
ÉVALUATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	49
Détermination du prix de transaction	50
Contrepartie variable	53
Valeur temps de l'argent	58
Contrepartie autre qu'en trésorerie	63
Contrepartie payable au client	65
Recouvrabilité	68
Répartition du prix de transaction entre des obligations de prestation distinctes	70
Modification du prix de transaction	77
Limitation du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés	81

OBLIGATIONS DE PRESTATION DÉFICITAIRES	86
COÛTS DU CONTRAT	91
Coûts d'exécution du contrat	91
Coûts marginaux d'obtention du contrat	94
Amortissement et dépréciation	98
PRÉSENTATION	104
INFORMATIONS À FOURNIR	109
Contrats avec des clients	113
Ventilation des produits des activités ordinaires	114
Rapprochement des soldes des contrats	117
Obligations de prestation	118
Jugements importants portés pour l'application de la présente norme [en projet]	124
Déterminer quand les obligations de prestation sont remplies	125
Déterminer le prix de transaction et les montants affectés aux obligations de prestation	127
Actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution de contrats avec des clients	128
ANNEXES	
A Définitions	
B Guide d'application	
C Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	
D Amendements d'autres IFRS	

[Remarque : l'approbation de l'exposé-sondage par le conseil, la base des conclusions et les exemples [en projet] ne faisant pas partie intégrante de la norme [en projet], ils n'ont pas été traduits en français.]

[Il est proposé d'apporter des modifications à la traduction française des passages reproduits pour en assurer la fidélité, pour prendre en compte les décisions récentes concernant la terminologie ou à des fins d'uniformité. Ces modifications, surlignées en gris, ne font pas partie intégrante des amendements adoptés par l'IASB.]

Introduction et questions à l'intention des répondants

Pourquoi l'IASB publie-t-il cet exposé-sondage ?

- IN1 Les utilisateurs des états financiers accordent une grande importance aux produits des activités ordinaires lorsqu'ils évaluent la performance et la situation financières d'une entité. Toutefois, les exigences visant la comptabilisation de ces produits ne sont pas les mêmes selon le référentiel américain et les Normes internationales d'information financière (IFRS) et, dans les deux cas, des améliorations sont nécessaires. Le référentiel américain en la matière est constitué de concepts généraux de comptabilisation et de nombreuses exigences propres à des secteurs d'activité particuliers ou à des transactions particulières qui peuvent aboutir à des traitements comptables différents pour des transactions semblables du point de vue économique. Même si les IFRS qui traitent de la comptabilisation des produits des activités ordinaires comportent moins d'exigences, les deux principales normes en la matière, IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et IAS 11 *Contrats de construction*, peuvent être difficiles à comprendre et à appliquer. De plus, les indications fournies dans IAS 18 sur des sujets importants tels que la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés d'accords de prestations multiples sont limitées.
- IN2 L'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB), l'organisme national de normalisation des États-Unis, ont donc lancé un projet conjoint en vue de clarifier les principes de comptabilisation des produits des activités ordinaires et d'élaborer une norme en la matière qui serait commune aux IFRS et au référentiel américain et qui :
- (a) éliminerait les incohérences et les faiblesses des dispositions existantes ;
 - (b) fournirait un cadre de référence plus solide pour résoudre les problèmes ;
 - (c) améliorerait la comparabilité des pratiques de comptabilisation entre les entités, les secteurs d'activité, les pays et les marchés des capitaux ;
 - (d) fournirait des informations plus utiles aux utilisateurs des états financiers grâce à une amélioration des obligations d'information ;
 - (e) simplifierait la préparation des états financiers grâce à une réduction des dispositions auxquelles l'entité doit se référer.

- IN3 Pour atteindre ces objectifs, l'IASB et le FASB proposent d'apporter des modifications aux IFRS et à la *FASB Accounting Standards Codification*® (ASC), respectivement.
- IN4 En décembre 2008, les conseils ont publié le document de travail *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, dans lequel ils exposaient leurs points de vue initiaux sur la question des produits des activités ordinaires, et notamment certains des principes qu'ils proposaient comme base d'une norme à venir. Après examen des commentaires reçus sur le document de travail, les conseils ont étoffé ces principes pour en faire un projet de norme.
- IN5 En juin 2010, les conseils ont publié l'exposé-sondage *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients (Revenue from Contracts with Customers)*. (La version publiée par le FASB a pris la forme d'un projet de mise à jour de normes comptables.) Les conseils ont reçu près de 1 000 lettres de commentaires sur l'exposé-sondage de 2010 et, pour leur donner suite, ils ont révisé divers aspects des propositions. (L'annexe de la Base des conclusions (non traduite en français) du présent exposé-sondage présente un résumé des modifications découlant de cette révision.) Selon la procédure officielle des conseils, les modifications ne nécessitaient pas la publication d'un deuxième exposé-sondage. Toutefois, les conseils ont décidé de publier de nouveau les propositions pour commentaires, en raison de l'importance de l'information sur les produits des activités ordinaires pour toutes les entités et du désir d'éviter que la norme définitive ait des conséquences imprévues.

Qui est concerné par les propositions ?

- IN6 Les dispositions proposées concernent toutes les entités qui concluent des contrats avec des clients, sauf si ces contrats entrent dans le champ d'application d'autres normes (par exemple les contrats d'assurance et les contrats de location).
- IN7 Dans le cas des IFRS, les dispositions proposées selon l'exposé-sondage remplaceraient IAS 11 et IAS 18 (ainsi que les interprétations connexes). Dans le référentiel américain, elles remplaceraient la plupart des dispositions visant la comptabilisation des produits des activités ordinaires énoncées dans l'ASC Topic 605 (et les indications connexes).
- IN8 De plus, les dispositions actuelles relatives à la comptabilisation d'un profit ou d'une perte sur le transfert de certains actifs non financiers qui ne sont pas des extrants des activités ordinaires de l'entité (par exemple des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application d'IAS 16 *Immobilisations corporelles*, d'IAS 40 *Immeubles de placement* ou de l'ASC Topic 360) seraient modifiées pour les rendre

cohérentes avec les dispositions proposées en matière de comptabilisation et d'évaluation.

Quelles sont les principales propositions ?

- IN9 Selon le principe fondamental à la base des dispositions proposées, 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.
- IN10 Pour appliquer ce principe fondamental, l'entité doit 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 prestation 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.

Étape 1 : identifier le contrat conclu avec le client

- IN11 Un contrat est un accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires. Un contrat peut être écrit ou verbal, ou découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité. L'entité applique les dispositions proposées concernant les produits des activités ordinaires à chaque contrat conclu avec un client, à moins que certaines conditions spécifiées permettant le regroupement de contrats ne soient remplies.

Étape 2 : identifier les différentes obligations de prestation prévues au contrat

- IN12 Une obligation de prestation est une promesse contenue dans un contrat conclu avec un client, qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service à celui-ci. Si l'entité promet de fournir plus d'un bien ou d'un service, elle ne comptabilise chacun d'eux comme une obligation de prestation distincte que s'il s'agit d'un bien ou d'un service distinct. Si un bien ou un service promis n'est pas distinct, l'entité le regroupe

avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle identifie un groupe de biens ou de services distinct. Dans certains cas, cela peut amener l'entité à comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation tous les biens ou services promis dans le cadre d'un contrat.

- IN13 Un bien ou un service est distinct dès lors qu'une des deux conditions ci-dessous est remplie :
- (a) l'entité vend séparément de façon courante le bien ou le service ;
 - (b) le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles.
- IN14 Nonobstant ces conditions, un bien ou un service qui fait partie d'un groupe de biens ou de services promis n'est pas distinct et, par conséquent, l'entité comptabilise le groupe comme une seule obligation de prestation si les deux conditions suivantes sont réunies :
- (a) les biens ou services du groupe sont très liés entre eux et, pour les fournir au client, l'entité doit aussi réaliser un important travail d'intégration pour en faire le ou les ensembles constituant l'objet du contrat passé par le client ;
 - (b) le groupe de biens ou de services est considérablement modifié ou adapté au client pour répondre aux stipulations du contrat.
- IN15 Les dispositions proposées comportent aussi un guide d'application qui aidera l'entité à identifier correctement les obligations de prestation dans des situations précises (par exemple lorsque des tiers interviennent dans la fourniture de biens au client et que l'entité doit déterminer si son obligation de prestation est de fournir elle-même les biens, auquel cas elle agit pour son propre compte, ou de fournir le service consistant à prendre les dispositions voulues pour qu'un tiers s'en charge, auquel cas elle agit comme mandataire).

Étape 3 : déterminer le prix de transaction

- IN16 Le prix de transaction est le montant de la contrepartie à laquelle 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). Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de l'effet de tous les éléments suivants :
- (a) Contrepartie variable — si le montant de contrepartie promis par contrat est variable, l'entité estime le prix de transaction en utilisant soit la méthode de la valeur attendue (cette valeur étant un montant pondéré par les probabilités), soit la méthode du montant le plus probable. L'entité choisit celle des deux

méthodes qui devrait selon elle prédire le plus exactement le montant de contrepartie auquel elle aura droit.

- (b) Valeur temps de l'argent — l'entité ajuste le montant de contrepartie promis pour tenir compte de la valeur temps de l'argent si le contrat comporte une composante financement qui est importante par rapport au contrat. L'entité tient compte de divers facteurs lorsqu'elle évalue l'importance d'une composante financement par rapport à un contrat. Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue d'ajuster le montant de contrepartie promis pour refléter la valeur temps de l'argent si, au moment de la passation du contrat, elle s'attend à ce que l'intervalle entre le moment où le client effectuera le paiement et celui où les biens ou services promis seront fournis au client n'excède pas un an.
- (c) Contrepartie autre qu'en trésorerie — si le client promet une contrepartie autre qu'en trésorerie, l'entité évalue la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue (ou promise) à la juste valeur. Si elle ne peut en estimer raisonnablement la juste valeur, elle évalue la contrepartie indirectement, par référence au prix de vente spécifique des biens ou des services promis au client en échange de la contrepartie.
- (d) Contrepartie payable au client — si l'entité paie, ou s'attend à payer, une contrepartie au client (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou services de l'entité auprès de celui-ci) sous forme de trésorerie, d'avoir ou d'autres éléments que le client peut porter en diminution des sommes dues à l'entité, l'entité comptabilise la contrepartie payable au client comme une réduction du prix de transaction, à moins que le paiement ne soit effectué en échange d'un bien ou d'un service distinct.

IN17 Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité n'y intègre pas les effets du risque de crédit du client (c'est-à-dire de la recouvrabilité). Ceux-ci sont plutôt comptabilisés conformément aux dispositions d'IFRS 9 *Instruments financiers* (ou d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, si l'entité n'a pas encore adopté IFRS 9) ou à celles de l'ASC Topic 310 sur les créances. Les montants correspondants comptabilisés en résultat net sont présentés initialement et par la suite sous un poste distinct adjacent au poste produits des activités ordinaires.

Étape 4 : répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation prévues au contrat

- IN18 Lorsqu'un contrat comporte plusieurs obligations de prestation distinctes, l'entité répartit le prix de transaction en affectant à chacune un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit dans chaque cas pour avoir rempli l'obligation.
- IN19 Pour affecter un montant approprié de la contrepartie à chaque obligation de prestation distincte, l'entité détermine le prix de vente spécifique, au moment de la passation du contrat, du bien ou du service sous-jacent à chacune de ces obligations et répartit le prix de transaction sur la base du prix de vente spécifique relatif. Si le prix de vente spécifique ne peut être observé, l'entité doit l'estimer.
- IN20 Les dispositions proposées précisent les circonstances dans lesquelles l'entité affecte la totalité d'une remise ou d'un montant conditionnel à un ou des biens ou services distincts promis par contrat plutôt qu'à l'ensemble des biens ou services promis selon le contrat.
- IN21 L'entité répartit les changements ultérieurs du prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes prévues au contrat selon la même base de répartition que lors de la passation du contrat. Les montants attribués à une obligation de prestation remplie sont comptabilisés en produits des activités ordinaires, ou en diminution des produits des activités ordinaires, dans la période au cours de laquelle le prix de transaction a changé.

Étape 5 : comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation

- IN22 L'entité comptabilise un produit des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation en fournissant au client un bien ou un service promis. Un bien ou un service est fourni lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle.
- IN23 Pour chaque obligation de prestation distincte, l'entité détermine si elle remplira l'obligation de prestation progressivement du fait que le transfert du contrôle d'un bien ou d'un service se fera sur une certaine période. Si l'entité ne remplit pas l'obligation de prestation progressivement, c'est qu'elle la remplit à un moment précis.
- IN24 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 si au moins une des deux conditions ci-dessous est remplie :

- (a) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;
- (b) la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement, et au moins une des conditions suivantes est remplie :
 - (i) le client reçoit et consomme les avantages de la prestation de l'entité au moment où elle a lieu,
 - (ii) si une autre entité devait remplir la part restante de l'obligation envers le client, elle n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée,
 - (iii) l'entité a droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée et prévoit remplir le contrat comme promis.

IN25 Pour chaque obligation de prestation distincte remplie progressivement, l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement en appliquant de façon systématique une méthode d'évaluation de la mesure dans laquelle l'obligation est remplie (le degré d'avancement). Les méthodes appropriées pour évaluer le degré d'avancement sont fondées soit sur les extrants, soit sur les intrants. Comme les circonstances changent au fil du temps, l'entité met à jour l'évaluation afin de refléter la mesure dans laquelle son obligation de prestation est remplie à la date considérée.

IN26 Si une obligation de prestation n'est pas remplie progressivement, c'est que l'entité la remplit à un moment précis. Pour déterminer le moment précis où le client obtient le contrôle d'un actif promis et où l'entité remplit de ce fait une obligation de prestation, l'entité prend 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 ;
- (b) le client a le titre de propriété de l'actif ;
- (c) l'entité a transféré la possession matérielle de l'actif ;
- (d) le client a les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif ;
- (e) le client a accepté l'actif.

IN27 De plus, les dispositions proposées comprennent un guide d'application qui traite de certains sujets déterminés (comme les

accords de rachat, les accords de consignation et les ventes à livrer), pour aider l'entité à déterminer quand le contrôle d'un bien ou d'un service promis est transféré au client.

Limitation du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisés

- IN28 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 n'excède pas le montant auquel elle est raisonnablement assurée d'avoir droit. L'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit au montant de contrepartie affecté aux obligations de prestation remplies uniquement si les deux conditions ci-dessous sont remplies :
- (a) l'entité a l'expérience des types d'obligations de prestation en cause (ou peut s'appuyer sur d'autres indications, par exemple l'expérience d'autres entités) ;
 - (b) sur la base de l'expérience de l'entité (ou d'autres indications), il est possible de prédire le montant de contrepartie auquel l'entité aura droit pour avoir rempli ces obligations de prestation.
- IN29 Les dispositions proposées énumèrent divers facteurs à prendre en compte lorsque l'entité détermine, sur la base de son expérience (ou d'autres indications), s'il lui est possible de prédire le montant de contrepartie auquel elle aura droit.

Obligations de prestation déficitaires

- IN30 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, elle comptabilise un passif et une charge correspondante si l'obligation de prestation est déficitaire.
- IN31 Une obligation de prestation est déficitaire si le coût de règlement le moins élevé de cette obligation excède le montant du prix de transaction qui lui est affecté. Les dispositions proposées indiquent comment l'entité détermine le coût de règlement le moins élevé d'une obligation de prestation.

Coûts du contrat

- IN32 Les dispositions proposées précisent également la façon de comptabiliser certains coûts d'obtention ou d'exécution d'un contrat. L'entité comptabilise en tant qu'actif les coûts marginaux d'obtention

d'un contrat si elle s'attend à les recouvrer. Pour comptabiliser les coûts d'exécution d'un contrat avec un client, l'entité applique les dispositions des autres normes qui s'appliquent (par exemple IAS 2 *Stocks* ou l'ASC Topic 330 sur les stocks, IAS 16 ou l'ASC Topic 360 sur les immobilisations corporelles et IAS 38 *Immobilisations incorporelles* ou l'ASC Topic 985 sur les logiciels). Dans les autres cas, l'entité comptabilise un actif au titre des coûts engagés pour l'exécution d'un contrat uniquement si ces coûts remplissent toutes les conditions ci-dessous :

- (a) ils sont directement liés à un contrat (ou à un contrat prévu spécifique) ;
- (b) ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir ses obligations de prestation dans l'avenir ;
- (c) on s'attend à les recouvrer.

Informations à fournir

- IN33 Les dispositions proposées énoncent diverses obligations d'information visant à permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant des contrats conclus avec les clients. Pour atteindre cet objectif, l'entité fournit des informations qualitatives et quantitatives sur tous les éléments suivants :
- (a) ses contrats avec des clients (y compris un rapprochement des soldes des contrats) ;
 - (b) les jugements importants portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application des dispositions proposées à ces contrats ;
 - (c) les actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution des contrats conclus avec les clients.
- IN34 De plus, les conseils proposent de modifier IAS 34 *Information financière intermédiaire* et l'ASC Topic 270 sur l'information intermédiaire pour préciser les informations à fournir pour les périodes intermédiaires.

Quand les propositions entreraient-elles en vigueur ?

- IN35 À la lumière du calendrier actuel du projet, les conseils ont décidé qu'une norme définitive sur les produits des activités ordinaires entrerait en vigueur au plus tôt pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015. Ce délai devrait permettre aux entités qui présentent deux années d'informations financières comparatives

annuelles (en plus de l'information de l'exercice considéré), d'avoir la norme en main avant le début du premier exercice comparatif présenté. L'IASB a décidé qu'une application anticipée serait permise. Le FASB a décidé pour sa part de ne pas permettre l'application anticipée.

Questions à l'intention des répondants

- IN36 Bon nombre des dispositions proposées dans le présent exposé-sondage sont semblables à celles de l'exposé-sondage de 2010, sur lequel les conseils ont reçu beaucoup de commentaires. C'est pourquoi les conseils ne sollicitent pas de commentaires spécifiques sur toutes les questions traitées. Ils invitent plutôt les particuliers et les organisations à dire si, selon eux, les dispositions proposées sont claires et si elles peuvent être appliquées d'une façon permettant de communiquer efficacement aux utilisateurs des états financiers la réalité économique des contrats que l'entité conclut avec ses clients. Si une disposition proposée n'est pas claire, les conseils invitent les répondants à suggérer comment la rédiger plus clairement. Les conseils sollicitent également des commentaires sur les questions spécifiques énoncées plus bas. Les répondants ne sont pas tenus de traiter l'ensemble des questions.
- IN37 Il est souhaitable que les personnes qui sont en faveur des dispositions proposées expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils indiquent et expliquent clairement le sujet ou la question qu'ils visent. Les personnes qui sont en désaccord avec une proposition sont invitées à préciser le libellé exact de la ou des modifications suggérées, avec motifs à l'appui.
- IN38 Les répondants doivent soumettre une seule lettre de commentaires, soit à l'IASB, soit au FASB. Les conseils mettront en commun toutes les lettres de commentaires reçues et les examineront de concert.
- 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 ?
- 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 ?

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 ?

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 ?

Question 5 : Les conseils 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 (paragraphe 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 (paragraphe 119 à 121) ;

* Dans l'exposé-sondage de l'IASB, voir le paragraphe D19 à l'annexe D.

- des informations sur les obligations de prestation 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 (paragraphe 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.

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 ?

* Dans l'exposé-sondage de l'IASB, voir les paragraphes D17, D22 et D26 à l'annexe D.

La norme internationale d'information financière X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* (IFRS X [en projet]) se compose des paragraphes 1 à 130 et des annexes A à C. L'annexe D énonce les modifications apportées à d'autres normes. Tous les paragraphes ont la même autorité. Les paragraphes en **caractères gras** présentent les principes fondamentaux. Les termes définis en annexe A sont présentés en *italique* la première fois qu'ils figurent dans la norme [en projet]. D'autres termes sont définis dans le Glossaire des Normes internationales d'information financière. La norme IFRS X [en projet] doit être lue dans le contexte de son objectif et de sa Base des conclusions (en anglais), ainsi que de la Préface aux Normes internationales d'information financière et du *Cadre conceptuel de l'information financière*. IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit des principes pour éclairer le choix et l'application de méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

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

Introduction

- 1 Selon le *Cadre conceptuel de l'information financière* de l'IASB, les produits des activités ordinaires sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui donnent lieu à des augmentations des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres, et qui résultent des activités ordinaires d'une entité. Les actifs accrus du fait de ces produits peuvent être de divers types, notamment de la trésorerie, des créances sur des clients, des stocks ou d'autres actifs.
- 2 La présente norme [en projet] vise le traitement comptable des produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients. Elle ne traite pas des produits des activités ordinaires découlant d'autres transactions ou activités (par exemple les produits des activités ordinaires provenant des variations de la valeur d'actifs biologiques ou agricoles).
- 3 La présente norme [en projet] 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.
- 4 Pour appliquer ce principe fondamental, l'entité doit suivre toutes les étapes ci-dessous :
 - (a) identifier le contrat conclu avec le client ;
 - (b) identifier les différentes obligations de prestation prévues au contrat ;
 - (c) déterminer le prix de transaction ;
 - (d) répartir le prix de transaction entre les différentes obligations de prestation prévues au contrat ;
 - (e) comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation.

- 5 L'entité doit tenir compte des conditions du contrat et de tous les faits et circonstances connexes dans les jugements portés aux fins de l'application de la présente norme [en projet]. L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.
- 6 La présente norme [en projet] vise le traitement comptable applicable à un contrat individuel avec un client. Par mesure de simplification, l'entité peut toutefois appliquer la présente norme [en projet] à un portefeuille de contrats (ou d'obligations de prestation) présentant des caractéristiques similaires si elle peut raisonnablement s'attendre à ce que le résultat ainsi obtenu ne diffère pas de manière significative du résultat auquel aboutirait l'application de la présente norme [en projet] aux différents contrats (ou obligations de prestation) pris individuellement.
- 7 *[Paragraphe de l'exposé-sondage du FASB ne figurant pas dans l'exposé-sondage de l'IASB]*

Objectif

- 8 L'objectif de la présente norme [en projet] est d'établir les principes que l'entité doit appliquer pour présenter des informations utiles aux utilisateurs 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*.

Champ d'application

- 9 L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] à tous les contrats conclus avec des clients, à l'exception de ce qui suit :
 - (a) les contrats de location entrant dans le champ d'application d'IAS 17 *Contrats de location* ;
 - (b) les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance* ;
 - (c) les droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers* ;
 - (d) *[alinéa de l'exposé-sondage du FASB ne figurant pas dans l'exposé-sondage de l'IASB]*
 - (e) 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 autres que les parties prenant part à

l'échange (par exemple, un échange de pétrole pour répondre à la demande en temps voulu en un endroit déterminé).

- 10 Un client est une partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité. L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] à un contrat (hormis ceux énumérés au paragraphe 9) seulement si l'autre partie au contrat est un client. Dans certains cas, il est possible que l'autre partie au contrat ne soit pas un client, mais plutôt un collaborateur ou un partenaire qui partage avec l'entité les risques et avantages afférents au développement d'un produit qui sera commercialisé. De tels contrats n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme [en projet].
- 11 Il se peut qu'un contrat conclu avec un client entre en partie dans le champ d'application de la présente norme [en projet] et en partie dans le champ d'application d'autres IFRS.
 - (a) Si les autres IFRS précisent la façon de séparer et/ou d'évaluer initialement une ou plusieurs parties du contrat, l'entité doit d'abord appliquer ces dispositions touchant la séparation ou l'évaluation.
 - (b) Si les autres IFRS ne précisent pas la façon de séparer et/ou d'évaluer initialement une ou plusieurs parties du contrat, l'entité doit alors appliquer la présente norme [en projet] pour séparer et/ou évaluer initialement la ou les parties du contrat.

Comptabilisation des produits des activités ordinaires

Identification du contrat

- 12 **L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] à chaque contrat identifié conformément aux paragraphes 13 à 22.**
- 13 Un contrat est un accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires. Le caractère exécutoire est affaire de droit. Un contrat peut être écrit ou verbal, ou découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité. Les pratiques et procédures d'établissement de contrats avec les clients varient selon les lois applicables, les secteurs d'activité et les entités. Elles peuvent aussi varier au sein d'une même entité (en fonction, par exemple, de la catégorie de clients ou de la nature des biens ou services promis). L'entité doit tenir compte de ces pratiques et procédures pour déterminer quand un accord conclu avec un client donne naissance à des droits et des obligations exécutoires pour l'entité.

- 14 L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] à un contrat conclu avec un client uniquement si toutes les conditions suivantes sont remplies :
- (a) le contrat a une substance commerciale (c'est-à-dire qu'on s'attend à ce qu'il cause une modification du calendrier ou du montant des flux de trésorerie futurs de l'entité ou du risque qui leur est associé) ;
 - (b) les parties au contrat ont approuvé celui-ci (par écrit, verbalement ou selon d'autres pratiques commerciales habituelles) et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives ;
 - (c) l'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir ;
 - (d) l'entité peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou services à fournir.
- 15 Pour les besoins de l'application de la présente norme [en projet], il n'existe pas de contrat si chacune des parties a unilatéralement le droit exécutoire de mettre fin à un contrat totalement inexécuté sans indemniser la ou les autres parties. Un contrat est totalement inexécuté si les deux conditions ci-dessous sont remplies :
- (a) l'entité n'a encore fourni aucun des biens ou des services promis au client ;
 - (b) l'entité n'a pas encore reçu de contrepartie pour les biens ou les services promis et n'a pas encore droit à une contrepartie.

Regroupement de contrats

- 16 L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] à chaque contrat conclu avec un client, sauf dans les cas visés par les paragraphes 6 et 17.
- 17 L'entité doit regrouper des contrats conclus en même temps ou presque en même temps avec le même client (ou avec des parties liées) et les comptabiliser comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :
- (a) les contrats sont négociés en bloc et visent un objectif commercial unique ;
 - (b) le montant de la contrepartie à payer en vertu d'un contrat dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat ;

- (c) les biens ou services promis par contrat (ou certains d'entre eux) constituent une seule *obligation de prestation* selon les paragraphes 27 à 30.

Modification de contrat (voir paragraphe IE3*)

- 18 Il y a modification de contrat lorsque les parties approuvent un changement touchant l'objet et/ou le prix du contrat. Si une modification de contrat n'est pas approuvée par les parties au contrat, l'entité doit continuer d'appliquer la présente norme [en projet] au contrat existant, jusqu'à ce que la modification soit approuvée.
- 19 Si les parties à un contrat ont approuvé un changement touchant l'objet du contrat sans avoir encore déterminé le changement correspondant à apporter au prix, l'entité doit appliquer la présente norme [en projet] au contrat modifié lorsqu'elle s'attend à ce que le prix de la modification soit approuvé. Pour estimer le *prix de transaction* dans un tel cas, l'entité doit appliquer les paragraphes 50 à 67.
- 20 Si une modification de contrat ne porte que sur le prix de transaction, l'entité doit la comptabiliser comme une modification du prix de transaction conformément aux paragraphes 77 à 80.
- 21 L'entité doit comptabiliser une modification de contrat comme un contrat distinct si la modification entraîne l'ajout au contrat des deux éléments ci-dessous :
- (a) des biens ou services promis qui sont distincts selon les paragraphes 27 à 30 ;
 - (b) le droit pour l'entité de recevoir une contrepartie dont le montant reflète le *prix de vente spécifique* du ou des biens ou services promis et tout ajustement approprié apporté à ce prix pour tenir compte du contexte propre au contrat. Un tel ajustement peut consister, par exemple, en une réduction du prix de vente spécifique 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.
- 22 En cas de modification d'un contrat qui n'est pas un contrat distinct selon le paragraphe 21, l'entité doit évaluer les biens ou services restants visés par le contrat modifié (c'est-à-dire les biens ou services promis non encore fournis à la date de la modification), et elle doit

* Les renvois aux exemples sont fournis dans l'exposé-sondage de l'IASB à des fins de conformité avec celui du FASB. Les exemples ne faisant pas partie intégrante de la norme [en projet], ils n'ont pas été traduits.

comptabiliser le contrat modifié selon celle des manières décrites ci-dessous qui s'applique.

- (a) Si les biens ou services restants sont distincts de ceux qui ont été fournis jusqu'à la date de la modification du contrat, l'entité doit affecter aux obligations de prestation distinctes qui demeurent le montant de la contrepartie reçue du client mais non encore comptabilisée en produits des activités ordinaires, majoré de toute contrepartie restante que le client a promis de payer. Autrement dit, l'entité doit comptabiliser la modification du contrat comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat initial et de la création d'un nouveau contrat.
- (b) Si les biens ou services restants ne sont pas distincts et font partie d'une seule et même obligation de prestation qui est partiellement remplie à la date de la modification du contrat, l'entité doit mettre à jour le prix de transaction et l'évaluation du degré d'avancement dans l'exécution de l'obligation de prestation. L'entité doit comptabiliser l'effet de la modification du contrat en produits des activités ordinaires (ou en diminution des produits des activités ordinaires) à la date de la modification comme un ajustement cumulatif. Autrement dit, l'entité doit comptabiliser la modification du contrat comme si celle-ci faisait partie du contrat initial.
- (c) Si les biens ou services restants combinent des caractéristiques décrites aux points (a) et (b) ci-dessus, l'entité doit affecter aux obligations de prestations distinctes non remplies (y compris celles qui sont partiellement remplies) le montant de la contrepartie reçue du client mais non encore comptabilisée en produits des activités ordinaires, majoré de toute contrepartie restante que le client a promis de payer. Dans le cas d'une obligation de prestation qui se remplit progressivement, l'entité doit mettre à jour le prix de transaction et l'évaluation du degré d'avancement dans l'exécution de l'obligation de prestation. L'entité ne doit pas réaffecter de contrepartie à des obligations de prestation distinctes qui étaient entièrement remplies à la date de la modification du contrat et ajuster le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés au titre de ces obligations.

Identification des obligations de prestation distinctes (voir paragraphes B16, B20 et IE4)

- 23 L'entité doit évaluer les biens ou services promis dans un contrat et déterminer lesquels (ou quels groupes de biens ou services) sont distincts et, de ce fait, doivent être comptabilisés comme des obligations de prestation distinctes.**

- 24 Une obligation de prestation est une promesse contenue dans un contrat conclu avec un client, qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service à celui-ci. Les obligations de prestation comprennent les promesses découlant implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité, si 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 remplir un contrat, à moins que l'entité ne fournisse un bien ou un service 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. De ce fait, ces activités ne constituent pas une obligation de prestation.
- 26 Selon le contrat, les biens ou les services promis peuvent comprendre ce qui suit, sans s'y limiter :
- (a) des biens produits par une entité en vue de les vendre (par exemple, stocks d'un fabricant) ;
 - (b) des biens achetés par une entité en vue de les revendre (par exemple, marchandises d'un détaillant) ;
 - (c) 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 B16 à B19) ;
 - (d) le fait de se tenir prêt à fournir des biens ou des services (par exemple, des produits logiciels à fournir lorsque disponibles) ;
 - (e) la construction, la fabrication ou le développement d'un actif pour le compte d'un client ;
 - (f) l'octroi de licences ou de droits d'utilisation d'immobilisations incorporelles ;
 - (g) l'octroi d'options pour l'achat de biens ou de services additionnels (lorsque ces options procurent au client un droit significatif, comme il est expliqué aux paragraphes B20 à B22) ;
 - (h) l'exécution, pour un client, d'une ou de plusieurs tâches convenues contractuellement.
- 27 Si l'entité promet de fournir plus d'un bien ou d'un service, elle ne doit comptabiliser chacun d'eux comme une obligation de prestation distincte que s'il s'agit d'un bien ou d'un service distinct. Si un bien ou un service 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 le cadre d'un contrat.

- 28 Sauf dans la situation visée au paragraphe 29, un bien ou un service est distinct dès lors qu'une des deux conditions ci-dessous est remplie :
- (a) l'entité vend séparément de façon courante le bien ou le service ;
 - (b) le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles. Les ressources aisément disponibles sont des biens ou des services vendus séparément (par l'entité ou une autre partie) ou des ressources que le client a déjà obtenues (auprès de l'entité ou dans le cadre d'autres opérations ou événements).
- 29 Nonobstant les dispositions du paragraphe 28, un bien ou un service qui fait partie d'un groupe de biens ou de services promis n'est pas distinct et, par conséquent, l'entité doit comptabiliser le groupe comme une seule obligation de prestation si les deux conditions suivantes sont réunies :
- (a) les biens ou services du groupe sont très liés entre eux et, pour les fournir au client, l'entité doit aussi réaliser un important travail d'intégration pour en faire le ou les ensembles constituant l'objet du contrat passé par le client ;
 - (b) le groupe de biens ou de services est considérablement modifié ou adapté au client pour répondre aux stipulations du contrat.
- 30 Par mesure de simplification, l'entité peut comptabiliser plusieurs biens ou services promis par contrat comme une seule obligation de prestation si le rythme auquel ils sont fournis au client est le même. Par exemple, si l'entité a promis de fournir plusieurs services distincts à un client sur une même période, elle peut ne comptabiliser qu'une seule obligation de prestation si l'application d'une méthode commune d'évaluation du degré d'avancement des prestations (voir paragraphes 38 à 48) reflète fidèlement le rythme de fourniture des services au client.

Obligations de prestation remplies (voir paragraphes IE5 et IE6)

- 31 **L'entité doit comptabiliser un produit des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation en fournissant au client un bien ou un service (c'est-à-dire en transférant un actif) promis. Un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle.**

- 32 Les biens et services sont des actifs, même si ce n'est que momentanément, lorsqu'ils sont reçus et utilisés (comme c'est le cas de nombreux services). Le contrôle d'un actif s'entend de la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants. Il comprend la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation de l'actif et d'obtenir les avantages y afférents. Les avantages afférents à un actif sont les flux de trésorerie potentiels qui peuvent être obtenus directement ou indirectement de multiples façons, dont les suivantes :
- (a) utiliser l'actif pour produire des biens ou assurer la prestation de services (y compris les services publics) ;
 - (b) utiliser l'actif pour accroître la valeur d'autres actifs ;
 - (c) utiliser l'actif pour régler des passifs ou diminuer les charges ;
 - (d) vendre ou échanger l'actif ;
 - (e) donner l'actif en garantie d'un emprunt ;
 - (f) conserver l'actif.
- 33 Lorsque l'entité évalue si un client obtient le contrôle d'un actif, elle doit tenir compte de tout accord prévoyant le rachat de l'actif promis ou d'un de ses composants. (Voir le guide d'application sur les accords de rachat aux paragraphes B38 à B48.)
- 34 Pour chaque obligation de prestation distincte identifiée selon les paragraphes 23 à 30, l'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 35 et 36 afin de déterminer, au moment de la passation du contrat, si elle remplira l'obligation de prestation progressivement du fait que le transfert du contrôle d'un bien ou d'un service promis se fera sur une certaine période. Si l'entité ne remplit pas l'obligation de prestation progressivement, c'est qu'elle la remplit à un moment précis.

Obligations de prestation remplies progressivement

- 35 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 si au moins une des deux conditions ci-dessous est remplie :
- (a) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation. L'entité doit appliquer les dispositions sur le contrôle prévues aux paragraphes 31 à 33 et 37 pour déterminer si le client obtient le contrôle de l'actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;

- (b) la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement (voir paragraphe 36), et au moins une des conditions suivantes est remplie :
 - (i) le client reçoit et consomme les avantages de la prestation de l'entité au moment où elle a lieu,
 - (ii) si une autre entité devait remplir la part restante de l'obligation envers le client, elle n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée. Lorsqu'elle évalue si cette condition est remplie, l'entité doit présumer qu'une autre entité qui remplirait le reste du contrat ne bénéficierait d'aucun actif (par exemple des travaux en cours) actuellement contrôlé par l'entité. De plus, l'entité doit faire abstraction des limitations potentielles (contractuelles ou pratiques) qui l'empêcheraient de transférer une obligation de prestation restante à une autre entité,
 - (iii) l'entité a droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée et prévoit remplir le contrat comme promis. Il n'est pas nécessaire que le droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à cette date corresponde à un montant déterminé. Cependant, l'entité doit avoir droit à un montant visant à tout le moins à la rémunérer pour la prestation effectuée jusqu'alors, même si le client peut résilier le contrat pour des raisons autres que la non-réalisation de la prestation promise. La rémunération pour la prestation effectuée jusqu'à la date considérée comprend un paiement qui s'approche du prix de vente des biens ou des services fournis jusqu'alors (par exemple les coûts engagés par l'entité, majorés d'une marge raisonnable), plutôt qu'une indemnité limitée à la perte potentielle de profit en cas de résiliation du contrat.

36 Lorsqu'elle évalue si elle pourrait utiliser un actif autrement, l'entité doit prendre en compte, au moment de la passation du contrat, l'effet des limitations contractuelles et pratiques de sa capacité de diriger facilement à un autre client l'actif promis. Un actif promis ne peut être utilisé autrement par l'entité si celle-ci est incapable, pour des raisons d'ordre contractuel ou pratique, de le diriger facilement vers un autre client. Ainsi, un actif peut être utilisé autrement par l'entité s'il est dans une grande mesure interchangeable avec d'autres actifs que l'entité pourrait transférer au client sans rompre le contrat et sans engager de coûts importants qu'elle n'aurait pas engagés dans le cadre de ce contrat en d'autres circonstances. À l'inverse, l'actif ne peut pas

être utilisé autrement si le contrat comporte des conditions de fond qui empêchent l'entité de le diriger vers un autre client ou si, pour ce faire, l'entité devrait engager des coûts importants (par exemple pour modifier l'actif).

**Obligations de prestation remplies à un moment précis
(voir paragraphes B38 à B58)**

- 37 Si une obligation de prestation n'est pas remplie progressivement selon les paragraphes 35 et 36, c'est que l'entité la remplit à un moment précis. Pour déterminer le moment précis où le client obtient le contrôle d'un actif promis et où l'entité remplit de ce fait une obligation de prestation, l'entité doit tenir compte des dispositions visant le contrôle énoncées aux paragraphes 31 à 33. 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 indique qu'il en a obtenu le contrôle en échange.
 - (b) Le client a le titre de propriété de l'actif – le titre de propriété indique souvent quelle partie a la capacité de décider de l'utilisation d'un actif et d'en obtenir les avantages, ou de restreindre l'accès d'autres entités à ces avantages. De ce fait, le transfert du titre de propriété indique 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 sont des droits de protection, et ils 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 indique qu'il a la capacité de décider de l'utilisation d'un actif et d'en obtenir les avantages, 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. Pour comptabiliser un accord de rachat, un accord de consignation ou une vente à livrer, l'entité doit suivre les paragraphes B38 à B54 du guide d'application.
 - (d) Le client a les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif – le transfert des risques et avantages

importants inhérents à la propriété de l'actif au client indique que le contrôle de l'actif a été transféré. Toutefois, lorsqu'elle évalue les risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif promis, l'entité doit prendre en compte tous les 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 distincte 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 indique que ce dernier a obtenu la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir les avantages. Pour évaluer l'effet d'une clause contractuelle d'acceptation par le client sur la détermination du moment où le contrôle d'un actif est transféré, l'entité doit tenir compte des paragraphes B55 à B58 du guide d'application.

Évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie (voir paragraphe IE7)

- 38 Pour chaque obligation de prestation distincte remplie progressivement selon les paragraphes 35 et 36, l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement, et elle évalue à cette fin la mesure dans laquelle l'obligation est remplie (le degré d'avancement). Cette évaluation a pour objectif de refléter la progression du transfert du contrôle des biens ou services au client – autrement dit, l'avancement de l'exécution de la prestation par l'entité. Comme les circonstances changent au fil du temps, l'entité doit mettre à jour l'évaluation afin de refléter la mesure dans laquelle son obligation de prestation est remplie à la date considérée. De tels changements sont comptabilisés comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.
- 39 Conformément à l'objectif de l'évaluation du degré d'avancement, l'entité doit exclure de cette évaluation tous les biens et services dont elle ne transfère pas le contrôle au client. Inversement, elle doit y inclure tous les biens et services dont elle transfère le contrôle au client.
- 40 Pour chaque obligation de prestation distincte remplie progressivement, l'entité doit appliquer une méthode d'évaluation du degré d'avancement qui cadre avec l'objectif énoncé au paragraphe 38, et l'appliquer de manière uniforme aux obligations de prestation similaires et dans des circonstances similaires. Les méthodes

appropriées pour évaluer le degré d'avancement sont fondées soit sur les extrants, soit sur les intrants.

Méthodes fondées sur les extrants

- 41 Selon les méthodes fondées sur les extrants, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés sur la base d'évaluations directes de la valeur qu'ont pour le client les biens ou services fournis jusqu'à la date considérée (par exemple recensement des prestations exécutées jusqu'à cette date, évaluation des résultats atteints, étapes importantes franchies ou nombre d'unités produites). Ces méthodes peuvent être celles qui reflètent le mieux le degré d'exécution des prestations de l'entité.
- 42 Si l'entité a le droit de facturer un montant qui correspond directement à la valeur qu'ont pour le client les obligations de prestation qu'elle a remplies à la date considérée (par exemple en vertu d'un contrat de services selon lequel l'entité facture un montant fixe pour chaque heure de service fournie), l'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires pour le montant qu'elle a le droit de facturer.
- 43 L'inconvénient des méthodes fondées sur les extrants est que souvent ceux-ci ne peuvent être observés directement et que l'information requise pour appliquer ces méthodes peut n'être disponible qu'au prix d'un coût excessif. En conséquence, le recours à une méthode fondée sur les intrants peut s'avérer nécessaire.

Méthodes fondées sur les intrants

- 44 Selon les méthodes fondées sur les intrants, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés sur la base des efforts ou des intrants déjà investis par l'entité (par exemple les ressources consommées, les heures de travail effectuées, les coûts engagés, le temps écoulé ou les heures-machines utilisées) par rapport au total des intrants que l'entité s'attend à utiliser pour remplir totalement une obligation de prestation. Si les efforts ou les intrants de l'entité sont passés en charges uniformément pendant la période de prestation, il peut être approprié que l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires de manière linéaire.
- 45 Les méthodes fondées sur les intrants présentent toutefois une lacune, à savoir l'absence possible de lien direct entre les intrants investis par l'entité et le transfert du contrôle des biens ou des services du fait d'inefficiences de l'entité sur le plan de l'exécution ou d'autres facteurs. En conséquence, lorsqu'elle utilise une telle méthode, l'entité doit faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflètent pas le transfert du contrôle de biens ou de services au client (par exemple les

coûts des pertes de matière, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources ayant servi à l'exécution du contrat qui n'étaient pas prévues dans le prix du contrat).

- 46 Lorsque l'entité applique une méthode fondée sur les intrants à une obligation de prestation distincte comportant la fourniture de biens dont le client obtient le contrôle bien avant de recevoir les services liés à ces biens, la meilleure façon pour elle de refléter le degré d'exécution de la prestation peut être de comptabiliser les produits des activités ordinaires au titre des biens transférés pour un montant égal à leur coût si les deux conditions ci-dessous sont réunies au moment de la passation du contrat :
- (a) le coût des biens transférés est important par rapport au coût total que l'entité s'attend à engager pour remplir entièrement l'obligation de prestation ;
 - (b) l'entité se procure les biens auprès d'une autre entité et n'intervient pas de façon importante dans leur conception et leur fabrication (mais elle agit pour son propre compte selon les paragraphes B16 à B19).

Évaluation raisonnable du degré d'avancement

- 47 L'entité ne doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre d'une obligation de prestation remplie progressivement que si elle peut faire une évaluation raisonnable de la mesure dans laquelle l'obligation est remplie. L'entité ne peut faire une telle évaluation si elle ne dispose pas des informations fiables nécessaires à l'application d'une méthode appropriée d'évaluation du degré d'avancement.
- 48 Dans certaines circonstances (par exemple dans les premiers stades d'un contrat), il se peut que l'entité ne soit pas en mesure de faire une évaluation raisonnable du résultat d'une obligation de prestation, bien qu'elle s'attende à recouvrer les coûts engagés pour remplir celle-ci. L'entité ne doit alors comptabiliser des produits des activités ordinaires qu'à hauteur des coûts engagés, jusqu'à ce qu'elle puisse faire une évaluation raisonnable du résultat de l'obligation de prestation ou jusqu'à ce que cette dernière s'avère déficitaire.

Évaluation des produits des activités ordinaires

- 49 **Lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation, l'entité doit comptabiliser en produits des activités ordinaires le montant du prix de transaction affecté à cette obligation. Si le montant de la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit est variable, le montant cumulé comptabilisé**

en produits des activités ordinaires par l'entité jusqu'à la date considérée ne doit pas excéder le montant auquel l'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit.

Détermination du prix de transaction

- 50 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 la contrepartie à laquelle 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). Il ne tient pas compte des effets du risque de crédit du client, comme il est expliqué aux paragraphes 68 et 69.
- 51 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, reconduit ou modifié.
- 52 Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de l'effet de tous les éléments suivants :
- (a) contrepartie variable ;
 - (b) valeur temps de l'argent ;
 - (c) contrepartie autre qu'en trésorerie ;
 - (d) contrepartie payable au client.

Contrepartie variable (voir paragraphes B2 à B9)

- 53 Le montant de contrepartie promis par contrat peut varier en raison de rabais, de remises, de remboursements, d'avoirs, d'incitations, de primes de performance, de pénalités, d'éventualités, de concessions sur le prix ou d'autres éléments similaires.
- 54 Si le montant de contrepartie promis par contrat est variable, l'entité doit estimer le montant total auquel elle aura droit en échange de la fourniture des biens ou services promis au client. Elle doit mettre à jour à chaque date de clôture le prix de transaction estimé, afin de présenter une image fidèle des circonstances existant à cette date et des changements de circonstances survenus au cours de la période de présentation de l'information financière. L'entité doit comptabiliser les modifications du prix de transaction conformément aux paragraphes 77 à 80.

- 55 Pour estimer le prix de transaction, l'entité doit utiliser celle des deux méthodes ci-dessous qui devrait, selon elle, prédire le plus exactement le montant de contrepartie auquel elle aura droit.
- (a) La méthode de la valeur attendue. La valeur attendue est la somme des divers montants de contrepartie possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence. Elle peut constituer une estimation appropriée du prix de transaction si l'entité a conclu un grand nombre de contrats présentant des caractéristiques similaires.
 - (b) La méthode du montant le plus probable. Le montant le plus probable est celui dont la probabilité d'occurrence est la plus élevée parmi les montants de contrepartie possibles (autrement dit, le résultat le plus probable du contrat). Il peut constituer une estimation appropriée du prix de transaction si le contrat n'a que deux résultats possibles (par exemple, l'entité obtient une prime de performance ou ne l'obtient pas).
- 56 Lorsqu'elle estime le prix de transaction, l'entité doit appliquer la même méthode de façon systématique pendant toute la durée du contrat. De plus, elle doit tenir compte de toute l'information (historique, actuelle et prévisionnelle) raisonnablement disponible et déterminer un nombre raisonnable de montants de contrepartie possibles. L'information que l'entité utilise pour déterminer le prix de transaction est habituellement semblable à celle que la direction utilise pour préparer ses soumissions et offres de services et pour déterminer les prix des biens ou services promis.
- 57 Si l'entité reçoit une contrepartie d'un client et s'attend à la lui rembourser en tout ou en partie, elle doit comptabiliser comme passif au titre du remboursement futur le montant de contrepartie qu'elle s'attend à rembourser. Ce passif (et la modification correspondante du prix de transaction) doit être mis à jour à chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements de circonstances. Pour comptabiliser un passif au titre du remboursement dans le cas d'une vente avec droit de retour, l'entité doit appliquer les indications proposées aux paragraphes B2 à B9.

Valeur temps de l'argent (voir paragraphe IE8)

- 58 Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité doit ajuster le montant de contrepartie promis pour tenir compte de la valeur temps de l'argent si le contrat comporte une composante financement qui est importante par rapport au contrat. L'ajustement du montant de contrepartie promis pour refléter la valeur temps de l'argent a pour objectif que les produits des activités ordinaires soient comptabilisés pour un montant reflétant ce que le prix de vente au comptant serait si le client payait au comptant les biens ou services au moment où ils lui

sont fournis. Si le montant de contrepartie promis diffère du prix de vente au comptant des biens ou services promis, le contrat a alors une composante financement (à savoir des intérêts à payer au client ou à recevoir de lui) qui peut être importante par rapport au contrat.

- 59 Lorsqu'elle évalue l'importance d'une composante financement par rapport à un contrat, l'entité doit tenir compte de divers facteurs, dont les suivants :
- (a) l'intervalle prévu entre le moment où l'entité fournit les biens ou services promis au client et le moment où ce dernier les paie ;
 - (b) le fait que le montant de la contrepartie serait ou non très différent si le client payait au comptant rapidement, selon les conditions de crédit habituelles pour le secteur d'activité et le pays ;
 - (c) le taux d'intérêt contractuel et les taux d'intérêt qui prévalent sur le marché pertinent.
- 60 Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue d'ajuster le montant de contrepartie promis pour refléter la valeur temps de l'argent si, au moment de la passation du contrat, elle s'attend à ce que l'intervalle entre le moment où le client paiera la totalité ou presque de la contrepartie promise et celui où les biens ou services promis seront fournis au client n'excède pas un an.
- 61 Lorsqu'elle ajuste le montant de contrepartie promis pour refléter la valeur temps de l'argent, l'entité doit utiliser le taux d'actualisation qui serait reflété dans une transaction de financement distincte entre elle et le client au moment de la passation du contrat. Ce taux tient compte des caractéristiques de crédit de la partie qui, aux termes du contrat, bénéficie du financement, ainsi que toute sûreté réelle ou personnelle fournie par le client ou l'entité, ce qui pourrait inclure des actifs transférés en vertu du contrat. L'entité peut être en mesure de déterminer ce taux en identifiant le taux d'actualisation qui permet de rendre le montant nominal de la contrepartie promise égal au prix de vente au comptant du bien ou du service. Après la passation du contrat, l'entité ne doit pas mettre à jour le taux d'actualisation en fonction des changements de circonstances ou de l'évolution des taux d'intérêt.
- 62 L'entité doit présenter l'effet du financement séparément des produits des activités ordinaires (à titre de charges d'intérêts ou de produits d'intérêts) dans l'état du résultat global.

Contrepartie autre qu'en trésorerie

- 63 Pour déterminer le prix de transaction dans le cas de contrats dans lesquels le client promet une contrepartie autre qu'en trésorerie,

l'entité doit évaluer la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue (ou promise) à la juste valeur. Si elle ne peut en estimer raisonnablement la juste valeur, elle doit évaluer la contrepartie indirectement, par référence au prix de vente spécifique des biens ou des services promis au client (ou à la catégorie de clients) en échange de la contrepartie.

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

Contrepartie payable au client (voir paragraphe IE9)

- 65 Constituent une contrepartie payable au client les montants que l'entité paie, ou s'attend à payer, à celui-ci (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou services de l'entité auprès de celui-ci) sous forme de trésorerie, d'avoir ou d'autres éléments que le client peut porter en diminution des sommes dues à l'entité. 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 paragraphes 28 et 29) que le client fournit à l'entité.
- 66 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.
- 67 En conséquence, si la contrepartie payable au client est 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 :
- (a) l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au titre de la fourniture des biens ou services correspondants au client ;
 - (b) l'entité paie ou promet de payer la contrepartie (même si le paiement dépend d'un événement futur). Cette promesse peut être implicite de par les pratiques commerciales habituelles de l'entité.

Recouvrabilité

- 68 La recouvrabilité est liée au risque de crédit du client, c'est-à-dire le risque que l'entité ne puisse recouvrer auprès du client le montant de contrepartie auquel elle a droit en vertu du contrat. Lorsqu'elle a un droit inconditionnel à la contrepartie (c'est-à-dire une créance), l'entité doit comptabiliser la créance conformément à IFRS 9, sauf dans la situation précisée au paragraphe 69. L'entité doit comptabiliser de la même façon les effets du risque de crédit d'un client sur un *actif contractuel* (voir paragraphe 106).
- 69 Lors de la comptabilisation initiale de la créance, toute différence entre la valeur de la créance selon IFRS 9 et le montant correspondant des produits des activités ordinaires doit être présentée en résultat net sous un poste distinct adjacent au poste produits des activités ordinaires. Si le contrat ne comporte pas de composante financement importante selon le paragraphe 58, l'entité doit présenter toute dépréciation de la créance (ou tout changement dans le montant d'une telle dépréciation) en résultat net sous un poste distinct adjacent au poste produits des activités ordinaires.

Répartition du prix de transaction entre des obligations de prestation distinctes (voir paragraphes IE10 et IE11)

- 70 **Lorsqu'un contrat comporte plusieurs obligations de prestation distinctes, l'entité doit répartir le prix de transaction en affectant à chacune un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit dans chaque cas pour avoir rempli l'obligation.**
- 71 Pour affecter un montant approprié de contrepartie à chaque obligation de prestation distincte, l'entité doit déterminer le prix de vente spécifique, au moment de la passation du contrat, du bien ou du service sous-jacent à chacune de ces obligations et répartir le prix de transaction en proportion des prix de vente spécifiques. Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis.
- 72 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 présumer qu'il l'est).
- 73 Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer. Pour cela, l'entité doit prendre 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). De plus, l'entité doit maximiser l'utilisation des données d'entrée observables et appliquer les méthodes d'estimation de façon uniforme dans des circonstances similaires. Les méthodes d'estimation appropriées comprennent notamment les suivantes :

- (a) la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement : l'entité évalue le marché sur lequel elle vend les biens ou les services et estime le prix que les clients de ce marché seraient disposés à payer pour ces biens ou services. Cette méthode peut aussi comporter une référence aux prix pratiqués par des concurrents pour des biens ou services similaires et, au besoin, un ajustement de ces prix pour refléter les coûts et les marges de l'entité ;
- (b) la méthode du coût attendu plus marge : l'entité détermine le coût qu'elle prévoit engager pour remplir l'obligation de prestation et y ajoute une marge appropriée sur le bien ou le service en cause ;
- (c) la méthode résiduelle : si le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service est très variable ou incertain, l'entité peut l'estimer à partir du prix de transaction total, diminué de la somme des prix de vente spécifiques observables des autres biens ou services promis selon le contrat. Un prix de vente est très variable lorsque l'entité vend le même bien ou service à divers clients (en même temps ou presque) et que la fourchette des montants est large. Un prix de vente est incertain lorsque l'entité n'a pas encore établi de prix pour un bien ou un service qui n'a jamais été vendu auparavant.

74 Si la somme des prix de vente spécifique des biens ou des services promis selon le contrat excède le prix de transaction (autrement dit, si le client obtient une remise pour l'achat d'un groupe de biens ou de services), l'entité doit répartir la remise entre toutes les obligations de prestation distinctes sur la base du prix de vente spécifique relatif, sauf dans les situations précisées aux paragraphes 75 et 76.

75 L'entité doit affecter la totalité d'une remise à une ou des obligations de prestation distinctes prévues selon le contrat si les deux conditions ci-dessous sont remplies :

- (a) l'entité vend séparément de façon courante chaque bien ou service (ou groupe de biens ou services) prévu selon le contrat ;
- (b) les prix observables pour ces ventes effectuées séparément fournissent une preuve concernant la ou les obligations de prestation auxquelles se rattache la totalité de la remise prévue selon le contrat.

- 76 Si le prix de transaction comporte un montant de contrepartie qui dépend d'un événement ou d'une circonstance futurs (par exemple la performance de l'entité ou un résultat spécifique de sa prestation), l'entité doit attribuer en totalité le montant conditionnel (et ses variations ultérieures) à un bien ou un service distinct si les deux conditions ci-dessous sont remplies :
- (a) les modalités du paiement conditionnel au titre du bien ou du service distinct visent expressément les efforts déployés par l'entité pour fournir ce bien ou ce service (ou un résultat spécifique de la fourniture du bien ou du service) ;
 - (b) l'affectation de la totalité du montant conditionnel au bien ou au service distinct est conforme au principe de répartition énoncé au paragraphe 70 appliqué à l'ensemble des obligations de prestation et des modalités de paiement prévues au contrat.

Modification du prix de transaction

- 77 Après la passation du contrat, il peut arriver que le prix de transaction change pour diverses raisons, dont le dénouement d'événements incertains ou d'autres changements dans les circonstances qui entraînent une modification du montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange des biens ou services promis.
- 78 L'entité doit répartir les modifications ultérieures du prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes prévues au contrat selon la même base de répartition que lors de la passation du contrat. Les montants attribués à une obligation de prestation remplie doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires, ou en diminution des produits des activités ordinaires, dans la période au cours de laquelle le prix de transaction a changé.
- 79 L'entité doit attribuer la totalité d'un changement du prix de transaction à un ou plusieurs biens ou services distincts uniquement si les conditions énoncées au paragraphe 76 sont remplies.
- 80 L'entité ne doit pas répartir à nouveau le prix de transaction pour rendre compte des variations de prix de vente spécifiques après la passation du contrat.

Limitation du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisés (voir paragraphes IE11 à IE13)

- 81 **Si le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit est variable, le montant cumulatif des produits des activités ordinaires que l'entité comptabilise jusqu'à la date considérée ne doit pas**

excéder le montant auquel elle est raisonnablement assurée d'avoir droit. L'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit au montant de contrepartie affecté aux obligations de prestation remplies uniquement si les deux conditions ci-dessous sont remplies :

- (a) l'entité a l'expérience des types d'obligations de prestation en cause (ou peut s'appuyer sur d'autres indications, par exemple l'expérience d'autres entités) ;**
- (b) sur la base de l'expérience de l'entité (ou d'autres indications), il est possible de prédire le montant de contrepartie auquel l'entité aura droit pour avoir rempli ces obligations de prestation.**

82 Les éléments indiquant qu'il n'est pas possible de prédire, sur la base de l'expérience de l'entité (ou d'autres indications), le montant de contrepartie auquel celle-ci aura droit, comprennent notamment les suivants :

- (a) le montant de la contrepartie est très sensible à des facteurs qui échappent à l'influence de l'entité. La volatilité d'un marché, le jugement de tiers, les conditions climatiques et un risque élevé d'obsolescence du bien ou du service promis comptent au nombre de ces facteurs ;
- (b) on ne s'attend pas à ce que l'incertitude relative au montant de la contrepartie soit levée avant une longue période ;
- (c) l'entité ne dispose que d'une expérience limitée (ou d'autres indications limitées) en ce qui concerne des obligations de prestation de types similaires ;
- (d) le nombre de montants de contrepartie possibles selon le contrat est élevé et la fourchette est large.

83 L'entité doit faire appel au jugement et tenir compte de tous les faits et circonstances lorsqu'elle évalue si son expérience lui permet de prédire le montant de contrepartie auquel elle aura droit. La présence de l'un ou l'autre des indicateurs mentionnés au paragraphe 82 ne signifie pas nécessairement que l'entité n'est pas raisonnablement assurée d'avoir droit à un montant de contrepartie.

84 Si l'entité n'est pas raisonnablement assurée d'avoir droit au montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation remplies, le montant cumulé de produits des activités ordinaires comptabilisé à la date de clôture se limite au montant du prix de transaction auquel l'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit.

85 Nonobstant les dispositions des paragraphes 81 à 83, si l'entité octroie sous licence des droits de propriété intellectuelle (voir paragraphe B33) à un client et que ce dernier promet de payer un montant

supplémentaire de contrepartie qui varie en fonction de ses ventes ultérieures d'un bien ou d'un service (par exemple une redevance en fonction des ventes), l'entité n'est pas raisonnablement assurée d'avoir droit au montant supplémentaire de contrepartie tant que l'incertitude n'est pas levée (en l'occurrence, tant que le client n'a pas réalisé les ventes ultérieures).

Obligations de prestation déficitaires

- 86 **Dans le cas d'une obligation à remplir progressivement (voir les paragraphes 35 et 36) dont l'entité prévoit lors de la passation du contrat qu'elle sera remplie sur une période excédant un an, l'entité doit comptabiliser un passif et une charge correspondante si l'obligation de prestation est déficitaire.**
- 87 Une obligation de prestation est déficitaire si le coût de règlement le moins élevé de cette obligation excède le montant du prix de transaction qui lui est affecté. Le coût de règlement le moins élevé d'une obligation de prestation est le moindre des deux montants ci-dessous :
- (a) le montant des coûts directement liés à l'exécution de l'obligation de prestation par la fourniture des biens ou services promis (ces coûts sont décrits au paragraphe 92) ;
 - (b) le montant que l'entité paierait pour se dégager de l'obligation de prestation s'il lui est permis de le faire autrement que par la fourniture des biens ou services promis.
- 88 L'entité doit comptabiliser initialement le passif au titre d'une obligation de prestation déficitaire au montant auquel le coût de règlement le moins élevé de l'obligation de prestation restante excède le montant du prix de transaction affecté à cette dernière. À chaque date de clôture, l'entité doit mettre à jour l'évaluation du passif au titre d'une obligation de prestation déficitaire en fonction des changements de circonstances. L'entité doit comptabiliser les changements de valeur de ce passif à titre de charge ou de réduction de charge. Lorsque l'entité a rempli l'obligation de prestation déficitaire, elle doit décomptabiliser le passif correspondant.
- 89 Avant de comptabiliser un passif au titre d'une obligation de prestation déficitaire, l'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 100 à 103 concernant l'application d'un test de dépréciation à un actif comptabilisé au titre des coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution d'un contrat conclu avec un client.
- 90 *[Paragraphe de l'exposé-sondage du FASB ne figurant pas dans l'exposé-sondage de l'IASB]*

Coûts du contrat

Coûts d'exécution du contrat (voir paragraphe IE14)

- 91 Si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat avec un client entrent dans le champ d'application d'une autre norme (par exemple IAS 2 *Stocks*, IAS 16 *Immobilisations corporelles* ou IAS 38 *Immobilisations incorporelles*), l'entité doit les comptabiliser selon l'autre norme. Dans les autres cas, l'entité doit comptabiliser un actif au titre des coûts engagés pour l'exécution d'un contrat uniquement si ces coûts remplissent toutes les conditions ci-dessous :**
- (a) ils sont directement liés à un contrat (ou à un contrat prévu spécifique) ;
 - (b) ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir ses obligations de prestation dans l'avenir ;
 - (c) on s'attend à les recouvrer.
- 92 Les coûts qui sont directement liés à un contrat (ou à un contrat prévu spécifique) comprennent les suivants :**
- (a) les coûts de main-d'œuvre directe (par exemple les salaires des membres du personnel qui fournissent les services directement au client) ;
 - (b) le coût des matières premières (par exemple les fournitures utilisées pour fournir les services au client) ;
 - (c) les affectations de coûts directement liés au contrat ou aux activités contractuelles (par exemple les coûts de gestion et de supervision du contrat, les assurances et l'amortissement du matériel et de l'outillage utilisés pour l'exécution du contrat) ;
 - (d) les coûts explicitement facturables au client selon le contrat ;
 - (e) les autres coûts qui sont engagés pour la seule raison que l'entité a conclu le contrat (par exemple les paiements aux sous-traitants).
- 93 L'entité doit comptabiliser les coûts ci-dessous en charges lorsqu'ils sont engagés :**
- (a) les frais généraux et administratifs (sauf s'ils sont explicitement facturables au client en vertu du contrat, auquel cas l'entité doit les évaluer selon les critères énoncés au paragraphe 91) ;

- (b) les coûts des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources ayant servi à l'exécution du contrat qui n'étaient pas prévues dans le prix du contrat ;
- (c) les coûts liés aux obligations de prestation remplies (en tout ou en partie) prévues au contrat (c'est-à-dire les coûts ayant trait aux prestations passées) ;
- (d) les coûts qui sont liés aux obligations de prestation restantes mais que l'entité ne peut distinguer de ceux qui sont liés aux obligations de prestation remplies.

Coûts marginaux d'obtention du contrat

- 94 L'entité doit comptabiliser en tant qu'actif les coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client si elle s'attend à les recouvrer, sous réserve de la mesure de simplification prévue au paragraphe 97.**
- 95 Les coûts marginaux d'obtention d'un contrat sont ceux que l'entité engage pour obtenir un contrat avec un client et qu'elle n'aurait pas engagés si elle n'avait pas obtenu le contrat (par exemple une commission de vente).
- 96 Les coûts d'obtention d'un contrat qui auraient été engagés que le contrat soit obtenu ou non doivent être comptabilisés en charges au moment où ils sont engagés, à moins qu'ils ne soient explicitement facturables au client que le contrat soit obtenu ou non.
- 97 Par mesure de simplification, l'entité peut comptabiliser les coûts marginaux d'obtention d'un contrat en charges au moment où ils sont engagés si la période d'amortissement de l'actif qu'elle aurait comptabilisé à leur égard n'aurait pas excédé un an.

Amortissement et dépréciation (voir paragraphe IE15)

- 98 Un actif comptabilisé en application des paragraphes 91 ou 94 doit être amorti sur une base systématique correspondant au rythme de fourniture des biens ou services auxquels il est lié. L'actif peut être lié à des biens ou des services à fournir en vertu d'un contrat prévu que l'entité peut identifier expressément (il peut s'agir par exemple des coûts engagés pour des services à fournir à la suite de la reconduction d'un contrat existant ou pour la conception d'un actif à transférer en vertu d'un contrat spécifique non encore approuvé).
- 99 L'entité doit mettre à jour l'amortissement pour prendre en compte tout changement important dans le rythme de fourniture prévu des biens ou services auxquels l'actif est lié. Un tel changement doit être

- comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.
- 100 L'entité doit comptabiliser une perte de valeur en résultat net dans la mesure où la valeur comptable d'un actif comptabilisé en application des paragraphes 91 ou 94 excède :
- (a) le montant restant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange des biens ou services auxquels l'actif est lié, moins
 - (b) les coûts directement liés à la fourniture de ces biens ou services (décrits au paragraphe 92).
- 101 Pour déterminer le montant auquel elle s'attend à avoir droit, l'entité doit appliquer les principes servant à déterminer le prix de transaction.
- 102 Avant de comptabiliser une perte de valeur au titre d'un actif comptabilisé en application du paragraphe 91 ou 94, l'entité doit comptabiliser toute perte de valeur au titre d'actifs liés au contrat qui sont comptabilisés selon une autre norme (par exemple IAS 2), sauf les pertes de valeur au titre d'unités génératrices de trésorerie comptabilisées selon IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.
- 103 L'entité doit comptabiliser en résultat net la reprise d'une perte de valeur comptabilisée antérieurement lorsque les conditions à l'origine de la dépréciation cessent d'exister. La valeur comptable de l'actif ainsi augmentée ne doit pas être supérieure au montant qui aurait été déterminé (net de l'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée antérieurement.

Présentation (voir paragraphe IE16)

- 104 **Lorsque l'une ou l'autre partie à un contrat s'est acquittée de ses obligations, l'entité doit présenter le contrat dans l'état de la situation financière comme un *passif sur contrat*, un *actif sur contrat* ou une créance, selon le rapport entre les obligations de l'entité et le paiement effectué par le client.**
- 105 Si le client paie la contrepartie ou si un montant de contrepartie est exigible avant que l'entité ne s'acquitte d'une obligation de fournir un bien ou un service, l'entité doit présenter le contrat comme un passif sur contrat. Un passif sur contrat est une obligation de l'entité de fournir à un client des biens ou des services pour lesquels l'entité a reçu une contrepartie du client.
- 106 Si l'entité s'acquitte d'une obligation de fournir des biens ou des services au client avant que ce dernier ne paie une contrepartie, l'entité doit présenter le contrat soit comme un actif sur contrat, soit

comme une créance, selon la nature du droit de l'entité à une contrepartie pour s'être acquittée de l'obligation.

- (a) Un actif sur contrat est un droit de l'entité d'obtenir une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a fournis à un client lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps (par exemple de la performance future de l'entité).
 - (b) Une créance est un droit inconditionnel de l'entité à une contrepartie. Le droit à une contrepartie est inconditionnel si c'est l'écoulement du temps, et rien d'autre, qui détermine que le paiement de la contrepartie est exigible. L'entité doit comptabiliser une créance conformément à IFRS 9.
- 107 La présente norme [en projet] fait usage des termes «actif sur contrat» et «passif sur contrat», mais rien n'empêche l'entité de nommer ces éléments autrement dans l'état de la situation financière. Si l'entité nomme autrement un actif sur contrat, elle doit fournir des informations suffisantes pour que les utilisateurs des états financiers puissent faire la distinction entre les droits inconditionnels à une contrepartie (les créances) et les droits conditionnels à une contrepartie (les actifs contractuels).
- 108 L'entité doit présenter tout passif au titre des obligations de prestation déficitaires (aux termes du paragraphe 86) séparément des actifs contractuels ou des passifs contractuels.

Informations à fournir*

- 109 **L'objectif des obligations d'information est de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant des contrats conclus avec les clients. Pour atteindre cet objectif, l'entité doit fournir des informations qualitatives et quantitatives sur tous les éléments suivants :**
- (a) **ses contrats avec des clients (paragraphe 113 à 123) ;**

* Comme il est mentionné à la question 5 dans la section Introduction et questions à l'intention des répondants, l'IASB propose de modifier IAS 34 *Information financière intermédiaire* 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.

- (b) **les jugements importants portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente norme [en projet] à ces contrats (paragraphes 124 à 127) ;**
- (c) **les actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution des contrats conclus avec les clients conformément aux paragraphes 91 et 94 (paragraphes 128 et 129).**

- 110 L'entité doit s'interroger sur le niveau de détail nécessaire pour remplir l'objectif en matière d'informations à fournir et sur l'importance à accorder à chacune des diverses obligations. Elle doit regrouper ou ventiler les informations de manière à ne pas noyer des informations utiles dans une profusion de détails peu importants ou dans un regroupement d'éléments en grande partie disparates.
- 111 Les montants sont communiqués pour chaque période qui donne lieu à la présentation d'un état du résultat global et en date de la clôture de chaque période pour laquelle un état de la situation financière est présenté, sauf indication contraire.
- 112 L'entité n'est pas tenue de fournir des informations selon la présente norme [en projet] si elle les a fournies conformément à une autre IFRS.

Contrats avec des clients

- 113 L'entité doit fournir des informations sur les contrats conclus avec des clients, y compris toutes celles qui suivent :
- (a) une ventilation des produits des activités ordinaires de la période (paragraphes 114 à 116) ;
 - (b) un rapprochement du solde total d'ouverture et du solde total de clôture des actifs sur contrats et des passifs sur contrats (paragraphe 117) ;
 - (c) des informations sur ses obligations de prestation (paragraphes 118 à 121), y compris des informations supplémentaires sur ses obligations de prestation déficitaires le cas échéant (paragraphes 122 et 123).

Ventilation des produits des activités ordinaires

- 114 L'entité doit ventiler les produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients (à l'exception des montants présentés au titre du risque de crédit du client) entre de grandes 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 facteurs économiques. Pour atteindre l'objectif d'information du paragraphe 109, il se peut que l'entité doive utiliser

plus d'un type de catégorie pour la ventilation des produits des activités ordinaires.

115 Voici une liste non limitative d'exemples de catégories pouvant être appropriées :

- (a) type de bien ou de service (par exemple, principales lignes de produits) ;
- (b) situation géographique (par exemple, pays ou région) ;
- (c) marché ou type de client (par exemple, clients du secteur public et clients du secteur privé) ;
- (d) type de contrat (par exemple, contrat à forfait et contrat en régie) ;
- (e) durée du contrat (par exemple, contrat à court terme et contrat à long terme) ;
- (f) date ou calendrier de fourniture des biens ou services (par exemple, fourniture à une date donnée ou sur une certaine période) ;
- (g) mode de distribution (par exemple, bien vendus directement aux clients et biens vendus par des intermédiaires).

116 *[Paragraphe de l'exposé-sondage du FASB ne figurant pas dans l'exposé-sondage de l'IASB]*

Rapprochement des soldes des contrats (voir paragraphe IE17)

117 L'entité doit présenter, sous forme de tableau, un rapprochement du solde total d'ouverture et du solde total de clôture des actifs sur contrats et des passifs sur contrats. Ce rapprochement doit fournir chacune des informations suivantes, si cela s'applique :

- (a) le ou les montants comptabilisés dans l'état du résultat global résultant de l'un ou l'autre des éléments ci-dessous :
 - (i) les produits des activités ordinaires générés par les obligations de prestation remplies au cours de la période de présentation de l'information financière,
 - (ii) les produits des activités ordinaires provenant de l'affectation des variations du prix de transaction aux obligations de prestation remplies au cours des périodes de présentation de l'information financière antérieures ;
- (b) la trésorerie reçue ;

- (c) les montants virés en créances ;
- (d) les contreparties autres qu'en trésorerie reçues ;
- (e) les effets des regroupements d'entreprises ;
- (f) tout autre poste pouvant être nécessaire pour la compréhension de l'évolution des actifs et passifs sur contrats.

Obligations de prestation

- 118 L'entité doit fournir des informations au sujet de ses obligations de prestation découlant des contrats conclus avec ses clients, y compris une description de tout ce qui suit :
- (a) le moment où les obligations de prestation sont habituellement remplies (par exemple à l'expédition, à la livraison, à mesure que les services sont rendus ou lorsque la prestation des services est achevée) ;
 - (b) les conditions de paiement importantes (par exemple à quel moment le paiement est habituellement exigible, si le montant de la contrepartie est variable et si le contrat comporte une composante financement importante) ;
 - (c) la nature des biens ou des services que l'entité a promis de fournir, avec mention particulière des obligations de prestation consistant à prendre des dispositions en vue de la fourniture de biens ou de services par un tiers (l'entité agissant alors comme mandataire) ;
 - (d) les obligations en matière de retours ou de remboursements et autres obligations similaires ;
 - (e) les types de garanties et les obligations connexes.
- 119 Pour les contrats dont la durée initiale attendue excède un an, l'entité doit fournir les informations suivantes en date de la clôture de la période de présentation de l'information financière considérée :
- (a) le montant total du prix de transaction affecté aux obligations de prestations qui restent à remplir ;
 - (b) une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser ce montant en produits des activités ordinaires.
- 120 L'entité peut fournir les informations exigées au paragraphe 119 sur une base quantitative, en utilisant le découpage chronologique le plus approprié à la durée des obligations de prestation qui restent à remplir, ou présenter des informations qualitatives.

- 121 Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations exigées au paragraphe 119 pour les obligations de prestation donnant lieu à des produits des activités ordinaires comptabilisés selon le paragraphe 42.

Obligations de prestation déficitaires

- 122 L'entité doit indiquer le montant du passif comptabilisé au titre des obligations de prestation déficitaires et fournir des explications précisant :
- (a) la nature et le montant de la ou des obligations de prestation déficitaires qui restent à remplir selon le contrat et pour lesquelles le passif a été comptabilisé ;
 - (b) les raisons pour lesquelles ces obligations de prestation sont déficitaires ;
 - (c) quand l'entité s'attend à remplir ces obligations de prestation.
- 123 L'entité doit présenter, sous forme de tableau, un rapprochement du solde d'ouverture et du solde de clôture du passif comptabilisé au titre des obligations de prestation déficitaires. Ce rapprochement doit montrer les montants attribuables à chacun des éléments suivants, si cela s'applique :
- (a) les augmentations du passif découlant des obligations de prestation devenues déficitaires au cours de la période ;
 - (b) les diminutions du passif découlant des obligations de prestation remplies au cours de la période ;
 - (c) les changements de valeur du passif survenus au cours de la période de présentation de l'information financière ;
 - (d) tout autre poste pouvant être nécessaire pour la compréhension de la variation du passif comptabilisé.

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

- 124 L'entité doit indiquer les jugements portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente norme [en projet] qui ont une incidence importante sur la détermination du montant et du calendrier des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients. L'entité doit au minimum expliquer les jugements portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour déterminer les deux éléments suivants :

- (a) quand les obligations de prestation sont remplies (paragraphe 125 et 126) ;
- (b) quel est le prix de transaction et quels sont les montants affectés aux obligations de prestation (paragraphe 127).

Déterminer quand les obligations de prestation sont remplies

- 125 Pour les obligations de prestation qu'elle remplit progressivement, l'entité doit :
- (a) indiquer les méthodes utilisées pour comptabiliser les produits des activités ordinaires (par exemple fournir une description de la méthode fondée sur les extrants ou de la méthode fondée sur les intrants) ;
 - (b) expliquer pourquoi les méthodes utilisées permettent de refléter fidèlement la fourniture des biens ou des services.
- 126 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

- 127 L'entité doit fournir des informations sur les méthodes, les données d'entrée et les hypothèses utilisées pour :
- (a) déterminer le prix de transaction ;
 - (b) estimer les prix de vente spécifiques des biens ou services promis ;
 - (c) évaluer les obligations en matière de retours ou de remboursements et autres obligations similaires ;
 - (d) évaluer le montant de tout passif comptabilisé au titre des obligations de prestation déficitaires.

Actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution de contrats avec des clients

- 128 L'entité doit fournir un rapprochement des soldes d'ouverture et de clôture des actifs comptabilisés au titre des coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution de contrats avec des clients (en application des paragraphes 91 et 94), par grande catégorie d'actif (par exemple,

coûts engagés pour obtenir des contrats avec des clients, coûts antérieurs à la passation des contrats, frais d'établissement des contrats). Le rapprochement doit prendre en compte les montants liés à chacun des éléments suivants, le cas échéant :

- (a) les ajouts ;
- (b) l'amortissement ;
- (c) les pertes de valeur ;
- (d) les reprises de pertes de valeur ;
- (e) tout autre poste pouvant être nécessaire pour la compréhension de la variation intervenue au cours de la période de présentation de l'information financière.

129 L'entité doit décrire la méthode qu'elle utilise pour déterminer l'amortissement pour chaque période de présentation de l'information financière.

130 *[Paragraphe de l'exposé-sondage du FASB ne figurant pas dans l'exposé-sondage de l'IASB]*

Annexe A

Définitions

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

actif sur contrat	Droit de l'entité d'obtenir une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a fournis à un client , lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps (par exemple de la performance future de l'entité).
client	Partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité.
contrat	Accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires
obligation de prestation	Promesse contenue dans un contrat conclu avec un client , qui prévoit la fourniture d'un bien ou d'un service à celui-ci.
passif sur contrat	Obligation de l'entité de fournir à un client des biens ou des services pour lesquels l'entité a reçu une contrepartie du client.
prix de transaction [pour un contrat conclu avec un client]	Montant de la contrepartie à laquelle 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).
prix de vente spécifique [d'un bien ou d'un service]	Prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis.

produits

Accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui donnent lieu à des augmentations des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

produits des activités ordinaires

Produits générés dans le cours des activités ordinaires de l'entité.

Annexe B

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet]. Elle explique comment s'appliquent les paragraphes 1 à 130 et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme [en projet].

- B1
[IG1]^{*} Le présent guide d'application fournit des indications sur les questions suivantes :
- (a) ventes avec droit de retour (paragraphes B2 à B9) ;
 - (b) garanties (paragraphes B10 à B15) ;
 - (c) entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire (paragraphes B16 à B19) ;
 - (d) biens ou services supplémentaires offerts au client en option (paragraphes B20 à B24) ;
 - (e) droits non exercés par les clients (paragraphes B25 à B28) ;
 - (f) frais initiaux non remboursables (paragraphes B29 à B32) ;
 - (g) licences et droits d'utilisation (paragraphes B33 à B37) ;
 - (h) accords de rachat (paragraphes B38 à B48) ;
 - (i) accords de consignation (paragraphes B49 et B50) ;
 - (j) ventes à livrer (paragraphes B51 à B54) ;
 - (k) acceptation par le client (paragraphes B55 à B58).

Ventes avec droit de retour (voir paragraphes 53 à 57 et paragraphe IE18[†])

- B2
[IG2] Dans le cadre de certains contrats, l'entité transfère le contrôle d'un produit au client, tout en accordant à ce dernier le droit de lui retourner le produit pour diverses raisons (par exemple l'insatisfaction du client) ainsi que de recevoir un ou plusieurs des éléments ci-dessous :

^{*} Les numéros des paragraphes correspondants de l'exposé-sondage du FASB sont indiqués entre crochets.

[†] Les renvois de l'annexe B aux exemples (non traduits en français) sont fournis dans l'exposé-sondage de l'IASB pour des raisons de concordance avec l'exposé-sondage du FASB.

- (a) un remboursement total ou partiel de la contrepartie versée ;
- (b) un avoir pouvant être porté en diminution de sommes qui sont ou seront dues à l'entité ;
- (c) un autre produit en échange.

B3

[IG3]

Pour rendre compte de la fourniture de produits avec droit de retour (et de certains services pouvant faire l'objet d'un remboursement), l'entité doit comptabiliser tous les éléments ci-dessous :

- (a) un produit des activités ordinaires au titre des produits fournis, égal au montant de contrepartie auquel l'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit (compte tenu des retours prévus) ;
- (b) un passif au titre des remboursements futurs ;
- (c) 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.

B4

[IG4]

Une promesse faite par l'entité de se tenir prête à accepter un produit retourné pendant la période de retour ne devrait pas être comptabilisée comme une obligation de prestation distincte s'ajoutant à l'obligation d'accorder un remboursement.

B5

[IG5]

L'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 81 à 83 pour déterminer le montant de contrepartie auquel elle est raisonnablement assurée d'avoir droit (compte tenu des retours prévus). Dans le cas des montants de contrepartie auxquels elle n'est pas raisonnablement assurée d'avoir droit, l'entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires au moment où elle fournit les produits au client, mais plutôt comptabiliser toute contrepartie reçue comme un passif au titre des remboursements futurs. Par la suite, elle doit mettre à jour son évaluation des montants auxquels elle est raisonnablement assurée d'avoir droit en échange des produits fournis et ajuster en conséquence le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés.

B6

[IG6]

L'entité doit mettre à jour son évaluation du passif au titre des remboursements à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements dans ses attentes concernant le montant des remboursements. Elle doit comptabiliser les ajustements correspondants en produits des activités ordinaires (ou en diminution de ceux-ci).

- B7
[IG7] Un actif comptabilisé par l'entité pour représenter son droit de récupérer les biens détenus par le client lors du règlement d'un passif au titre des remboursements doit être évalué initialement par référence à la valeur comptable attribuée aux biens quand ils faisaient partie des stocks, diminuée du coût prévu le cas échéant pour récupérer ceux-ci (y compris la baisse possible de la valeur qu'ont pour l'entité les biens retournés). Par la suite, l'entité doit mettre à jour l'évaluation de cet actif en fonction des changements apportés à l'évaluation du passif au titre des remboursements. Elle doit présenter l'actif séparément de ce passif.
- B8
[IG8] Lorsqu'un client échange un produit contre un autre du même type, de la même qualité, dans le même état et du même prix (par exemple, pour obtenir un produit d'une couleur ou d'une taille différente), l'échange n'est pas considéré comme un retour pour les besoins de l'application de ces dispositions.
- B9
[IG9] Les contrats prévoyant que le client a le droit de retourner un produit défectueux et d'obtenir en échange un produit en bon état doivent être évalués conformément aux dispositions sur les garanties énoncées aux paragraphes B10 à B15.

Garanties (voir paragraphe IE19)

- B10
[IG10] Il est fréquent qu'une entité fournisse (conformément au contrat, à ses pratiques commerciales habituelles ou à la législation) une garantie lorsqu'elle vend un produit (bien ou service). La nature de la garantie peut varier considérablement selon les secteurs d'activité et les contrats. Certaines garanties fournissent au client l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues. D'autres lui procurent un service en plus de cette assurance.
- B11
[IG11] Si le client a l'option d'acheter une garantie séparément (par exemple, parce que le prix en est fixé ou négocié séparément), l'entité doit comptabiliser la garantie promise comme une obligation de prestation distincte étant donné qu'elle promet au client un service en plus du produit. L'entité doit donc affecter une partie du prix de transaction à l'obligation de prestation du service conformément aux paragraphes 70 à 80.
- B12
[IG12] Si le client n'a pas l'option d'acheter la garantie séparément, l'entité doit comptabiliser celle-ci conformément à IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, à moins que la garantie promise ou une partie

de celle-ci ne procure au client un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues.

B13

[IG13] Lorsqu'elle détermine si une garantie procure au client un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues, l'entité doit tenir compte de facteurs tels que les suivants :

- (a) l'obligation légale de fournir la garantie — si des dispositions législatives obligent l'entité à fournir une garantie, leur existence indique que la garantie ne constitue pas une obligation de prestation, parce que les dispositions de ce type ont généralement pour but de protéger les clients contre le risque que les produits achetés soient défectueux ;
- (b) la durée de la garantie — plus la protection est offerte sur une longue période, plus il est probable que la garantie constitue une obligation de prestation, parce qu'il est plus probable que celle-ci procure au client un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues ;
- (c) la nature des tâches que l'entité promet d'effectuer — s'il est nécessaire que l'entité effectue certaines tâches déterminées pour fournir l'assurance que le produit est conforme aux spécifications convenues (par exemple assurer le transport de retour des produits défectueux), ces tâches ne donnent vraisemblablement pas naissance à une obligation de prestation.

B14

[IG14] Si une garantie ou une partie de garantie procure au client un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues, le service promis constitue une obligation de prestation distincte. Par conséquent, l'entité doit répartir le prix de transaction entre le produit et le service. Si la garantie promise porte à la fois sur une assurance et sur un service dont on ne peut raisonnablement rendre compte séparément, l'entité doit les traiter comme une seule et même obligation de prestation.

B15

[IG15] Des dispositions législatives qui obligent l'entité à verser une indemnité si ses produits causent un préjudice ou des dommages ne donnent pas naissance à une obligation de prestation. Il se peut, par exemple, qu'un fabricant vende un produit dans un pays où la loi le tient responsable des dommages (par exemple à la propriété personnelle) qui pourraient être causés par l'utilisation normale du produit par le consommateur. Ne donne pas non plus naissance à une obligation de prestation un engagement pris par l'entité d'indemniser le client advenant que la responsabilité de ce dernier soit mise en cause et qu'il doive payer des dommages-intérêts pour non-respect de brevets, de droits d'auteur, de marques de commerce ou d'autres droits

du fait des produits de l'entité. L'entité doit comptabiliser de telles obligations conformément à IAS 37.

Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

B16

[IG16] Lorsque des tiers interviennent dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, cette dernière doit déterminer si son obligation de prestation est de fournir elle-même les biens ou les services spécifiés (elle agit alors pour son propre compte) ou de prendre les dispositions voulues pour qu'un tiers s'en charge (elle agit alors comme mandataire). La conclusion dégagée détermine si le montant que l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires est le montant brut de contrepartie auquel elle a droit en échange des biens ou des services (dans le cas où elle agit pour son propre compte) ou le montant des honoraires ou de la commission touché pour avoir pris les dispositions permettant au tiers de fournir les biens ou services (dans le cas où elle agit comme mandataire). Les honoraires ou la commission de l'entité pourraient être le montant net de contrepartie que celle-ci conserve après avoir payé les tiers pour avoir fourni leurs biens ou services au client.

B17

[IG17] Si l'entité obtient le contrôle des biens ou services d'un tiers avant de les fournir au client, son obligation de prestation consiste à fournir elle-même les biens ou services. Elle agit alors pour son propre compte, et le montant qu'elle doit comptabiliser en produits des activités ordinaires est le montant brut auquel elle a droit. Si l'entité n'obtient que momentanément le titre de propriété d'un produit avant que ce titre ne soit transféré au client, elle n'agit pas nécessairement pour son propre compte.

B18

[IG18] Les faits énumérés ci-dessous sont des indicateurs pouvant montrer que l'obligation de prestation de l'entité consiste à prendre des dispositions pour qu'un tiers fournisse les biens ou les services (autrement dit, que l'entité agit à titre de mandataire et qu'elle doit comptabiliser le montant net en produits des activités ordinaires) :

- (a) la responsabilité première de l'exécution du contrat incombe au tiers ;
- (b) l'entité n'est pas exposée au risque sur stocks avant ou après que le client a passé sa commande, durant l'expédition ou en cas de retour ;

- (c) l'entité n'a aucune latitude pour fixer les prix des biens ou services fournis par le tiers, de sorte que l'avantage qu'elle peut tirer de ces biens ou services est limité ;
- (d) la contrepartie versée à l'entité prend la forme d'une commission ;
- (e) l'entité n'est pas exposée au risque de crédit du client pour ce qui est du montant à recevoir en échange des biens ou services du tiers.

B19

- [IG19] Si un tiers prend à sa charge une obligation de prestation de l'entité, de telle sorte que cette dernière n'est plus tenue de fournir le bien ou le service promis 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).

Biens ou services supplémentaires offerts au client en option (voir paragraphes 70 à 76 et IE20 à IE22)

B20

- [IG20] Les options permettant au client d'acquérir des biens ou des services supplémentaires gratuitement ou à rabais prennent différentes formes : stimulants à la vente, octroi de points cadeaux, options de reconduction de contrat, remises sur achats futurs de biens ou de services, etc.

B21

- [IG21] Si, dans le cadre d'un contrat comportant plusieurs obligations de prestation, 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 distincte 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 services à venir, et l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au moment où les biens ou services sont fournis ou lorsque l'option expire.

B22

[IG22]

Si le client a l'option d'acquérir un bien ou un service supplémentaire à un prix correspondant au prix de vente spécifique du bien ou du service, cette option ne lui confère pas un droit significatif même si elle ne peut être exercée que parce qu'il a conclu un contrat préalablement. En pareil cas, l'entité a simplement fait une offre promotionnelle qu'elle doit comptabiliser conformément aux dispositions proposées concernant les produits des activités ordinaires au moment seulement où le client exerce l'option d'acheter le bien ou le service supplémentaire.

B23

[IG23]

Le paragraphe 71 impose à l'entité de répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes en proportion des prix de vente spécifiques. Si le prix de vente spécifique d'une option permettant au client d'acquérir des biens ou des services supplémentaires ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer. L'estimation doit refléter la remise qu'obtiendrait le client lors de l'exercice de l'option, ajustée pour tenir compte des deux éléments ci-dessous :

- (a) toute réduction dont bénéficierait le client sans exercer l'option ;
- (b) la probabilité que l'option soit exercée.

B24

[IG24]

Si le client a un droit significatif d'acquérir dans l'avenir des biens ou des services qui sont semblables aux biens ou services initiaux visés par le contrat et qui seront fournis conformément aux conditions énoncées dans le contrat initial, l'entité peut, plutôt que d'estimer le prix de vente spécifique de l'option, adopter une solution pratique consistant à affecter le prix de transaction aux biens ou services offerts en option, sur la base des biens ou services qu'elle s'attend à fournir et de la contrepartie correspondante attendue. En général, les options de ce type ont trait à des reconductions de contrats.

Droits non exercés par les clients

B25

[IG25]

Conformément au paragraphe 105, sur réception d'un paiement anticipé effectué par le client, l'entité doit comptabiliser un passif sur contrat au titre de l'obligation de prestation qui lui incombe, à savoir fournir, ou se tenir prête à fournir, des biens ou des services dans l'avenir. L'entité doit décomptabiliser ce passif sur contrat (et comptabiliser un produit des activités ordinaires) lorsqu'elle fournit les biens ou les services et, de ce fait, remplit son obligation de prestation.

- B26
[IG26] Un paiement non remboursable effectué d'avance à l'entité confère au client le droit de recevoir un bien ou un service dans l'avenir (et oblige l'entité à se tenir prête à fournir le bien ou le service). Il se peut cependant que les clients n'exercent pas la totalité de leurs droits contractuels. On parle parfois de droits abandonnés pour désigner les droits qui ne seront pas exercés.
- B27
[IG27] Si l'entité est raisonnablement certaine du montant des droits abandonnés compris dans un passif sur contrat, elle doit comptabiliser le montant qu'elle prévoit en produits des activités ordinaires proportionnellement au rythme auquel le client exerce ses droits. Si l'entité n'est pas raisonnablement certaine du montant des droits abandonnés, elle doit comptabiliser le montant qu'elle prévoit en produits des activités ordinaires lorsque la probabilité que le client exerce ses droits restants est devenue faible. Pour déterminer si elle est raisonnablement certaine du montant des droits abandonnés, l'entité doit tenir compte des dispositions des paragraphes 81 à 83.
- B28
[IG28] L'entité doit comptabiliser un passif (et non des produits des activités ordinaires) au titre des soldes des clients pour lesquels elle peut être tenue de remettre les fonds à une entité publique en vertu de la législation applicable aux biens non réclamés.

Frais initiaux non remboursables (et certains coûts connexes)

- B29
[IG29] Dans le cas de certains contrats, l'entité facture au client, à la date de passation du contrat ou à une date voisine, des frais initiaux non remboursables. Il peut s'agir par exemple de droits d'adhésion prévus dans des contrats d'abonnement à un centre de conditionnement physique, de frais de mise en service dans des contrats de télécommunications, de frais de mise en route dans des contrats de services et de frais initiaux dans des contrats d'approvisionnement.
- B30
[IG30] Pour identifier les obligations de prestation découlant de tels contrats, l'entité doit évaluer si les frais sont liés à la fourniture d'un bien ou d'un service promis. Bien souvent, même si les frais initiaux non remboursables sont liés à une activité que l'entité est tenue de réaliser à la date de passation du contrat ou à une date voisine pour remplir le contrat, cette activité ne se traduit pas par la fourniture d'un bien ou d'un service promis au client (voir paragraphe 25). Les frais initiaux sont plutôt un paiement anticipé pour des biens ou services à venir, et ils sont donc comptabilisés en produits des activités ordinaires lorsque

ces biens ou services sont fournis. La période de comptabilisation des produits des activités ordinaires se prolonge au-delà de la durée initiale du contrat si l'entité accorde au client l'option de reconduire le contrat et que cette option procure au client un droit significatif comme il est expliqué au paragraphe B21.

B31

[IG31] Si les frais initiaux non remboursables sont liés à une obligation de prestation, l'entité doit déterminer s'il lui faut comptabiliser celle-ci séparément en application des paragraphes 23 à 30.

B32

[IG32] L'entité peut facturer des frais non remboursables servant en partie à payer les coûts engagés pour l'établissement d'un contrat (ou pour d'autres tâches administratives évoquées au paragraphe 25). Si l'entité ne remplit pas une obligation de prestation en effectuant ces activités d'établissement de contrat, elle doit faire abstraction de celles-ci (et des coûts connexes) lorsqu'elle évalue le degré d'avancement selon le paragraphe 45. La raison en est que le coût des activités d'établissement de contrat ne reflète pas la fourniture de services au client. L'entité doit évaluer si les coûts engagés pour l'établissement du contrat ont donné naissance à un actif à comptabiliser selon le paragraphe 91.

Licences et droits d'utilisation (voir paragraphe IE23)

B33

[IG33] Lorsqu'elle octroie une licence à un client, l'entité lui accorde le droit d'utiliser une propriété intellectuelle dont elle demeure propriétaire. Les droits d'utilisation peuvent être définis en termes de temps, de territoire ou de mode de diffusion. Voici des exemples 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.

B34

[IG34] Si l'entité accorde au client une licence ou d'autres droits d'utilisation de sa propriété intellectuelle, les droits ainsi promis donnent naissance à une obligation de prestation que l'entité remplit au moment où le client obtient le contrôle des droits. Le contrôle des droits d'utilisation de la propriété intellectuelle ne peut être transféré avant le début de la période au cours de laquelle le client pourra utiliser la propriété

intellectuelle visée par une licence et en retirer les avantages. Par exemple, si la période couverte par la licence d'utilisation d'un logiciel commence avant que le client obtienne le code d'accès lui permettant d'utiliser le logiciel, l'entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires avant d'avoir fourni le code d'accès au client.

B35

[IG35] Pour déterminer le montant des produits des activités ordinaires à comptabiliser au titre du transfert d'une licence au client, l'entité doit appliquer les dispositions visant la détermination et la répartition du prix de transaction (y compris le paragraphe 85 concernant la limitation du montant des produits des activités ordinaires comptabilisés aux montants qui sont raisonnablement assurés).

B36

[IG36] Lorsque l'entité a d'autres obligations de prestation à remplir en vertu du contrat, elle doit appliquer les critères énoncés aux paragraphes 23 à 30 pour déterminer si les droits promis constituent une obligation de prestation distincte ou si l'obligation de prestation relative aux droits doit être combinée aux autres obligations de prestation prévues au contrat. Par exemple, si l'entité octroie une licence qui n'est pas distincte puisque le client ne peut pas en retirer les avantages sans recevoir un service supplémentaire que l'entité promet de fournir, l'entité doit comptabiliser ensemble la licence et le service comme une seule et même obligation de prestation qui sera remplie progressivement.

B37

[IG37] Lorsque l'entité détient un brevet pour une propriété intellectuelle qu'elle permet à ses clients d'utiliser sous licence, il se peut qu'elle déclare et garantisse à ceux-ci que le brevet est valide et qu'elle le défendra et en maintiendra la validité. Cette promesse de défense et de maintien des droits n'est pas une obligation de prestation, parce qu'il n'y a pas fourniture d'un bien ou d'un service au client. La défense d'un brevet contribue à protéger la valeur des actifs intellectuels de l'entité.

Accords de rachat (voir paragraphe 37)

B38

[IG38] Un accord de rachat est un contrat en vertu duquel l'entité vend un actif et promet ou a l'option de le racheter (soit dans le cadre du même contrat, soit dans le cadre d'un autre). L'actif racheté peut être celui qui a été vendu à l'origine au client, un actif qui est dans une large mesure le même, ou un autre actif dont celui vendu à l'origine constitue un composant.

B39

[IG39] De manière générale, il existe trois formes d'accords de rachat, à savoir ceux en vertu desquels :

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

Contrat à terme ou option d'achat

B40

[IG40] Si l'entité a une obligation inconditionnelle ou un droit inconditionnel de racheter l'actif (contrat à terme ou option d'achat), le client n'obtient pas le contrôle de l'actif, parce que sa capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants est limitée (même s'il peut en avoir la possession matérielle). En conséquence, l'entité doit comptabiliser le contrat comme suit :

- (a) soit comme un contrat de location à traiter selon IAS 17 *Contrats de location*, si l'actif est rachetable à un montant inférieur à son prix de vente initial ;
- (b) soit comme un accord de financement à traiter selon le paragraphe B42, si l'actif est rachetable à un montant égal ou supérieur à son prix de vente initial.

B41

[IG41] Lorsqu'elle compare le prix de rachat avec le prix de vente, l'entité doit tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent.

B42

[IG42] Si l'accord de rachat est un accord de financement, l'entité doit continuer à comptabiliser l'actif et doit aussi comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. La différence entre le montant de la contrepartie reçue du client et le montant de la contrepartie à lui verser doit être comptabilisée par l'entité à titre d'intérêts et, s'il y a lieu, de coût de possession (par exemple les assurances). Si l'option expire sans avoir été exercée, l'entité doit décomptabiliser le passif et comptabiliser un produit des activités ordinaires.

Option de vente

- B43
[IG43] Si l'entité a une obligation inconditionnelle de racheter l'actif à la demande du client (option de vente) à un prix inférieur au prix de vente initial de l'actif, elle doit se demander au moment de la passation du contrat si le client a un net avantage économique à exercer son droit. S'il exerce son droit, le client se trouve alors en fait à payer une contrepartie à l'entité en retour du droit d'utiliser un actif déterminé pendant une certaine période. Par conséquent, si le client a un net avantage économique à exercer son droit, l'entité doit comptabiliser l'accord comme un contrat de location conformément à IAS 17.
- B44
[IG44] Pour déterminer si le client a un net avantage économique à exercer son droit, l'entité doit prendre en compte divers facteurs, dont le rapport entre le prix de rachat et la valeur de marché attendue de l'actif à la date de rachat, ainsi que le délai restant à courir jusqu'à l'expiration du droit. S'il est à prévoir que le prix de rachat sera considérablement plus élevé que la valeur de marché de l'actif, le client a un net avantage économique à exercer l'option d'achat.
- B45
[IG45] Si le client n'a pas un net avantage économique à exercer son droit, l'entité doit comptabiliser l'accord de la même façon que la vente d'un produit avec droit de retour dont il est question aux paragraphes B2 à B9.
- B46
[IG46] Si le prix de rachat de l'actif excède son prix de vente initial et est plus élevé que sa valeur de marché attendue, le contrat est en fait un accord de financement. Par conséquent, l'entité doit :
- (a) continuer de comptabiliser l'actif ;
 - (b) comptabiliser un passif et l'évaluer initialement au montant du prix de vente initial de l'actif.
- B47
[IG47] Lorsqu'elle compare le prix de rachat avec le prix de vente, l'entité doit tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent.
- B48
[IG48] Si l'option expire sans avoir été exercée, l'entité doit décomptabiliser le passif et comptabiliser un produit des activités ordinaires.

Accords de consignation (voir paragraphe 37)

- B49
[IG49] Lorsque l'entité livre un produit à un tiers (par exemple un distributeur ou un grossiste) pour vente aux clients finaux, elle doit évaluer si le tiers obtient le contrôle du produit à ce moment-là.
- B50
[IG50] En général, les stocks en consignation sont contrôlés par l'entité jusqu'à ce que se produise un événement spécifié, par exemple la vente du produit à un client du distributeur, ou jusqu'au terme d'une période déterminée. Jusqu'à ce moment, l'entité est habituellement en mesure d'exiger que le produit lui soit rendu ou de le transférer à un autre distributeur. De plus, le distributeur n'a généralement pas l'obligation inconditionnelle de payer le produit (même si un acompte peut être exigé de sa part). En pareil cas, l'entité ne comptabilise donc pas de produits des activités ordinaires au moment de la livraison des biens au distributeur.

Ventes à livrer (voir paragraphe 37)

- B51
[IG51] 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. Il se peut que le client propose un contrat de ce type à l'entité parce qu'il ne dispose pas de l'espace suffisant pour stocker le produit ou qu'il accuse un retard dans son calendrier de production.
- B52
[IG52] Pour déterminer le moment où elle a rempli son obligation de prestation consistant à fournir un produit, l'entité doit évaluer à quel moment le client obtient le contrôle du produit. Dans certains cas, le contrôle est transféré soit lorsque le produit est livré au client, soit lorsque le produit est expédié, selon les termes du contrat (y compris les conditions de livraison et d'expédition). Toutefois, dans d'autres cas, il se peut que le client obtienne le contrôle d'un produit même si l'entité en a encore la possession matérielle. Dans un tel cas, le client a la capacité de décider de l'utilisation du produit et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants même s'il a décidé de ne pas exercer son droit d'en prendre matériellement possession. L'entité n'a donc pas le contrôle du produit. Elle se trouve plutôt à fournir au client un service de garde d'actif.
- B53
[IG53] 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 :
- (a) la vente à livrer doit avoir un motif réel ;

- (b) le produit doit être identifié séparément comme appartenant au client ;
- (c) le produit doit être prêt à livrer au client ;
- (d) l'entité n'a pas le loisir d'utiliser le produit ou de le diriger vers un autre client.

B54

[IG54] Si l'entité comptabilise des produits des activités ordinaires au titre d'un bien cédé dans le cadre d'une vente à livrer, elle doit se demander si, en application des paragraphes 23 à 30, il lui reste des obligations de prestation distinctes à remplir (par exemple en ce qui concerne la garde du bien) auxquelles elle doit affecter une partie du prix de transaction conformément aux paragraphes 70 à 80.

Acceptation par le client (voir paragraphe 37)

B55

[IG55] Selon le paragraphe 37(e), l'acceptation d'un actif par le client indique que ce dernier en a obtenu le contrôle. Les clauses d'acceptation par le client permettent à ce dernier de résilier le contrat ou d'exiger que l'entité prenne des mesures correctives si le bien ou le service ne satisfait pas aux spécifications convenues. L'entité doit tenir compte de ces clauses lorsqu'elle détermine à quel moment le client obtient le contrôle d'un bien ou d'un service.

B56

[IG56] Si l'entité peut déterminer objectivement que le contrôle d'un bien ou d'un service a été transféré au client conformément aux spécifications convenues dans le contrat, l'acceptation par le client est une formalité sans effet sur la conclusion de l'entité quant au moment où le client a obtenu le contrôle du bien ou du service. Par exemple, si la clause d'acceptation par le client est fondée sur le respect de certaines caractéristiques de taille et de poids, l'entité est en mesure de déterminer si ces conditions ont été remplies avant d'obtenir confirmation de l'acceptation du client. L'expérience de l'entité à l'égard de contrats portant sur des biens ou services similaires peut lui fournir des indications qu'un bien ou un service fourni au client correspond aux spécifications convenues dans le contrat. Lorsque des produits des activités ordinaires sont comptabilisés avant que le client ne signifie son acceptation, l'entité doit encore se demander s'il demeure des obligations de prestation (par exemple l'installation du matériel) et évaluer s'il lui faut les comptabiliser séparément.

B57

[IG57] Si, en revanche, l'entité ne peut pas déterminer objectivement qu'un bien ou un service fourni au client est conforme aux spécifications convenues dans le contrat, elle n'est pas en mesure de conclure que le

client en a obtenu le contrôle avant qu'il ne lui ait signifié son acceptation. En effet, elle n'est pas en mesure de déterminer que le client a la capacité de décider de l'utilisation du bien ou du service et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants.

B58

[IG58] Si l'entité livre des produits à un client pour mise à l'essai ou évaluation et que le client ne s'est pas engagé à payer une contrepartie avant la fin de la période d'essai, le contrôle du produit n'est pas transféré au client avant que ce dernier accepte le produit ou que la période d'essai prenne fin.

Annexe C

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet] et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme [en projet].

Date d'entrée en vigueur

- C1
[131] * L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] pour les exercices ouverts à compter du XX XXX 201X. *[Les conseils n'ont pas encore déterminé la date d'entrée en vigueur de la présente norme [en projet]. Ils ont toutefois décidé que celle-ci n'entrera pas en vigueur avant les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015.]* Une application anticipée est permise. Lorsque l'entité applique la présente norme [en projet] de manière anticipée, elle doit l'indiquer.

Dispositions transitoires

- C2
[132] L'entité doit appliquer la présente norme [en projet] de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sous réserve des mesures de simplification prévues au paragraphe C3.
- C3
[133] Lorsqu'elle applique la présente norme [en projet], l'entité peut se prévaloir d'une ou de plusieurs des mesures de simplification indiquées ci-dessous. Aux fins des mesures de simplification, la date de première application est le début de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle l'entité applique pour la première fois la présente norme [en projet].
- (a) Dans le cas des contrats achevés avant la date de première application, l'entité n'est pas tenue d'effectuer un retraitement si les contrats ont commencé et se sont terminés au cours du même exercice.
 - (b) Dans le cas des contrats achevés avant la date de première

* Les numéros des paragraphes correspondants de l'exposé-sondage du FASB sont indiqués entre crochets.

application 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 variables pour les périodes de présentation de l'information financière à titre comparatif.

- (c) L'entité n'est pas tenue d'évaluer si une obligation de prestation est déficitaire avant la date de première application, à moins qu'un passif sur contrat déficitaire n'ait été comptabilisé auparavant au titre du contrat conformément aux dispositions en vigueur avant la date de première application. Si l'entité comptabilise un passif sur contrat déficitaire à la date de première application, elle doit comptabiliser un ajustement correspondant du solde d'ouverture des résultats non distribués de la période.
- (d) Pour toutes les périodes présentées qui sont antérieures à la date de première application, 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 (comme il est prévu au paragraphe 119).

C4
[134]

Lorsque l'entité se prévaut de l'une ou l'autre des mesures de simplification énoncées au paragraphe C3, elle doit le faire systématiquement pour toutes les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière. De plus, l'entité doit fournir les informations suivantes :

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

Références à IFRS 9

- C5 Si une entité applique la présente norme [en projet] mais n'applique pas encore IFRS 9, toute référence à IFRS 9 doit s'interpréter comme une référence à IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

Retrait d'autres normes

- C6 La présente norme [en projet] annule et remplace les normes suivantes :
 - (a) IAS 11 *Contrats de construction* ;

- (b) IAS 18 *Produits des activités ordinaires* ;
- (c) IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle* ;
- (d) IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers* ;
- (e) IFRIC 18 *Transferts d'actifs provenant de clients* ;
- (f) SIC-31 *Produits des activités ordinaires — opérations de troc impliquant des services de publicité*.

Annexe D

Amendements d'autres IFRS

La présente annexe décrit les amendements que le Conseil prévoit apporter à d'autres normes lorsqu'il finalisera cette IFRS [en projet]. Dans les paragraphes modifiés, le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

D1 Le tableau ci-dessous décrit les modifications apportées à des renvois contenus dans d'autres IFRS.

Renvoi actuel	Contenu dans la norme	Position dans le texte	Remplacé par le renvoi suivant
IAS 18 <i>Produit des activités ordinaires</i> [ou IAS 18]	IFRS 4	Paragraphes 4(a) et (c), B18(h), et points 1.16 et 1.18 du tableau présenté au paragraphe IG2*	IFRS X [en projet] <i>produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i> [ou IFRS X [en projet]]
	IFRS 9	Paragraphe IGA3*, qui comporte une modification corrélative du point 1.18 du tableau présenté au paragraphe IG2 d'IFRS 4	
	IAS 16	Paragraphe 68A	
	IAS 31	Paragraphe 52	
	IAS 39	Paragraphe AG2	
	IAS 40	Paragraphe 3(b)	
IAS 11 <i>Contrats de construction</i> [ou IAS 11]	SIC-32	Paragraphe 6	

* Le guide d'application ne faisant pas partie intégrante de la norme, il n'a pas été traduit en français.

IFRS 1 Première application des Normes internationales d'information financière

- D2 Dans l'annexe D (Exemptions à d'autres IFRS), un intertitre et le paragraphe D33 sont ajoutés :

Produits des activités ordinaires

- D33 Un nouvel adoptant peut adopter les dispositions prévues aux paragraphes C3(a), C3(b) et C3(d) d'IFRS X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients*. Dans ces paragraphes, « date de première application » doit s'interpréter comme étant la date d'ouverture de la première période de présentation de l'information financière en IFRS.

IFRS 3 Regroupements d'entreprises

- D3 Le paragraphe 56 est modifié comme suit :

Passifs éventuels

- 56 Après la comptabilisation initiale et jusqu'à extinction, annulation ou expiration, l'acquéreur doit évaluer un passif éventuel comptabilisé dans un regroupement d'entreprises en retenant le plus élevé des montants suivants :
- (a) le montant qui serait comptabilisé selon IAS 37; et
 - (b) le montant initialement comptabilisé, diminué, le cas échéant, du cumul de l'amortissement comptabilisé selon ~~IAS 18 produits des activités ordinaires~~ les principes de la norme [en projet] IFRS X Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.

IFRS 4 Contrats d'assurance

- D4 Les paragraphes B7 et B21 sont modifiés comme suit :
- B7 L'application de la présente norme aux contrats décrits au paragraphe B6 n'est probablement pas une tâche plus lourde que l'application des IFRS qui s'appliqueraient si de tels contrats n'entraient pas dans le champ d'application de la présente norme :

- (a) [...]
- (b) Si ~~IAS 18 Produits des activités ordinaires~~IFRS X [en projet]
Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients
s'appliquait, le prestataire de services comptabiliserait
les produits ~~en faisant référence au degré d'avancement~~
au fur et à mesure de la fourniture des services au client
(~~et sous réserve d'autres critères spécifiés~~). Cette
approche est acceptable également selon la présente
norme, qui permet au prestataire de services (i) de
continuer à appliquer ses méthodes comptables relatives
à ces contrats sauf si elles impliquent des pratiques
interdites par le paragraphe 14, et (ii) d'améliorer ses
méthodes comptables si les paragraphes 22 à 30
l'autorisent à le faire.
- (c) Le prestataire de services examine si le coût nécessaire
pour satisfaire à son obligation contractuelle de fournir
des services excède les produits reçus à l'avance. Pour ce
faire, il effectue le test de suffisance du passif décrit aux
paragraphes 15 à 19 de la présente norme. Si la présente
norme ne s'appliquait pas à ces contrats, le prestataire
de services appliquerait ~~IAS 37~~IFRS X [en projet] pour
déterminer si ~~les contrats~~ses obligations de prestation
sont déficitaires.
- (d) [...]
- B21 Si les contrats décrits au paragraphe B19 ne créent ni actifs
financiers, ni passifs financiers, ~~IAS 18~~IFRS X [en projet]
s'applique. Selon ~~IAS 18~~IFRS X [en projet], ~~le produit lié à une~~
~~transaction impliquant la prestation de services est~~
~~comptabilisé en faisant référence au degré d'avancement de la~~
~~transaction si le résultat de celle-ci peut être estimé de façon~~
un produit des activités ordinaires est comptabilisé
lorsque l'entité a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une
obligation de prestation en fournissant au client un bien ou
un service promis.

IFRS 9 Instruments financiers (novembre 2009)

D5 La définition ci-dessous est ajoutée à l'annexe A :

dividendes Distribution de bénéfices aux détenteurs
d'instruments de capitaux propres en proportion des
droits qu'ils détiennent dans une catégorie donnée
de titres composant le capital.

- D6 Les paragraphes 5.4.5 et B5.12 sont modifiés comme suit :
- 5.4.5 Si une entité fait le choix offert par le paragraphe 5.4.4, elle doit comptabiliser en résultat net les dividendes du placement lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- (a) son droit d'en recevoir le paiement est établi conformément à IAS 18 Produits des activités ordinaires ;
 - (b) il est probable que les avantages économiques associés aux dividendes iront à l'entité ;
 - (c) le montant des dividendes peut être évalué de façon fiable.
- B5.12 Le paragraphe 5.4.4 permet à une entité de faire le choix irrévocable de présenter en autres éléments du résultat global les variations de la juste valeur d'un placement dans un instrument de capitaux propres qui n'est pas détenu à des fins de transaction. Ce choix se fait instrument par instrument (c'est-à-dire titre par titre). Les montants présentés en autres éléments du résultat global ne doivent pas être virés ultérieurement au résultat net. Toutefois, l'entité peut virer le profit ou la perte cumulatif à une autre composante des capitaux propres. Les dividendes rapportés par de tels placements sont comptabilisés en résultat net conformément à IAS 18 Produits des activités ordinaires ~~au paragraphe 5.4.5~~, à moins qu'il ne soit clair que le dividende représente la récupération d'une partie du coût du placement.
- D7 Le paragraphe C16 et l'intertitre qui le chapeaute sont supprimés.

IFRS 9 Instruments financiers (octobre 2010)

- D8 La définition ci-dessous est ajoutée à l'annexe A :
- dividendes** Distribution de bénéfices aux détenteurs d'instruments de capitaux propres en proportion des droits qu'ils détiennent dans une catégorie donnée de titres composant le capital.
- D9 Les paragraphes 4.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 et C42 sont modifiés comme suit :
- 4.2.1 L'entité doit classer comme étant ultérieurement évalués au coût amorti selon la *méthode du taux d'intérêt effectif* tous les passifs financiers à l'exception des suivants :
- [...]

- (c) Les *contrats de garantie financière*, tels que définis dans l'annexe A. Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit (sauf si le paragraphe 4.2.1(a) ou (b) s'applique) l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :
- (i) le montant déterminé selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ;
 - (ii) le montant initialement comptabilisé (voir le paragraphe 5.1.1), diminué, le cas échéant, ~~de l'amortissement du montant~~ cumulé des produits comptabilisés à mesure que l'obligation est remplie conformément aux principes selon IAS 18 d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.
- (d) Les engagements de prêt à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché. Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit (sauf si le paragraphe 4.2.1(a) s'applique) l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :
- (i) le montant déterminé selon IAS 37 ;
 - (ii) le montant initialement comptabilisé (voir le paragraphe 5.1.1), diminué ~~de l'amortissement du montant~~ cumulé des produits comptabilisés à mesure que l'obligation est remplie conformément aux principes selon IAS 18 d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.
- 5.7.6 Si l'entité fait le choix offert par le paragraphe 5.7.5, elle doit comptabiliser en résultat net les dividendes du placement lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- (a) ~~selon IAS 18 Produits des activités ordinaires~~, son droit d'en recevoir le paiement est établi ;
 - (b) il est probable que les avantages économiques associés aux dividendes iront à l'entité ;
 - (c) le montant des dividendes peut être évalué de façon fiable.
- B3.2.13 Voici quelques exemples de la manière dont l'entité évalue un actif transféré et le passif associé selon le paragraphe 3.2.16.

Tous les actifs

- (a) Si le fait de fournir une garantie au titre de pertes pour défaillance sur un actif transféré empêche l'entité de décomptabiliser en totalité cet actif en raison du lien qu'elle conserve avec celui-ci, l'actif transféré est évalué à la date du transfert à la plus faible des deux valeurs suivantes : (i) sa valeur comptable ; (ii) le montant maximal de la contrepartie que l'entité reçoit dans le cadre du transfert et qu'elle pourrait être tenue de rembourser (le « montant de la garantie »). Le passif associé est initialement évalué comme le montant de la garantie, augmenté de la juste valeur de celle-ci (qui est normalement égale à la contrepartie reçue au titre de cette garantie). Par la suite, la juste valeur initiale de la garantie est comptabilisée en résultat net ~~au prorata du temps (voir IAS 18)~~ à mesure que l'obligation est remplie (conformément aux principes d'IFRS X [en projet]) et la valeur comptable de l'actif est diminuée de toute perte de valeur.
- B5.7.1 Le paragraphe 5.7.5 permet à l'entité de faire le choix irrévocable de présenter dans les autres éléments du résultat global les variations de la juste valeur d'un placement dans un instrument de capitaux propres qui n'est pas détenu à des fins de transaction. Ce choix se fait instrument par instrument (c'est-à-dire titre par titre). Les montants présentés dans les autres éléments du résultat global ne doivent pas être virés ultérieurement au résultat net. Toutefois, l'entité peut virer le profit ou la perte cumulé à une autre composante des capitaux propres. Les dividendes rapportés par de tels placements sont comptabilisés en résultat net selon ~~IAS 18~~ le paragraphe 5.7.6, à moins qu'il ne soit clair que le dividende représente la récupération d'une partie du coût du placement.
- C5 Les paragraphes 16, 42, 53, 56 et 58(b) sont modifiés et libellés comme suit, le paragraphe 64A est supprimé et le paragraphe 64D est ajouté :
- [...]
- 56 Après la comptabilisation initiale et jusqu'à extinction, annulation ou expiration, l'acquéreur doit évaluer un passif éventuel comptabilisé dans un regroupement d'entreprises en retenant le plus élevé des montants suivants :
- (a) le montant qui serait comptabilisé selon IAS 37 ; et

- (b) le montant initialement comptabilisé, diminué, le cas échéant, du cumul de l'amortissement comptabilisé selon ~~IAS 18 Produits des activités ordinaires~~ les principes de la norme [en projet] IFRS X Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.

Cette disposition ne s'applique pas aux contrats comptabilisés selon IFRS 9.

- C42 Dans l'annexe A, les paragraphes AG3 à AG4 sont modifiés et libellés comme ci-dessous :

[...]

AG4 Les contrats de garantie financière peuvent revêtir diverses formes juridiques, telles que [...]

- (a) [...] l'émetteur l'évalue à la plus grande des deux valeurs ci-après:
- (i) le montant déterminé selon IAS 37, et ;
 - (ii) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, ~~de l'amortissement cumulé du cumul des produits~~ comptabilisés à mesure que l'obligation est remplie conformément aux principes selon IAS 18 d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients (voir le paragraphe 4.2.1(c) d'IFRS 9).

- D10 Le paragraphe C19 et l'intertitre qui le chapeaute sont supprimés.

IFRS 11 Partenariats

- D11 Au paragraphe D1, la mention du paragraphe 6(b) d'IAS 18 est supprimée.
- D12 Les paragraphes D28 et D29 et l'intertitre qui les chapeaute sont supprimés.

IFRS 13 Évaluation de la juste valeur

- D13 Le paragraphe D60 et l'intertitre qui le chapeaute, ainsi que les paragraphes D137 à D140 et l'intertitre qui les chapeaute sont supprimés.

IAS 1 Présentation des états financiers

D14 Le paragraphe 34 est modifié comme suit :

Compensation

- 34 ~~IAS 18-IFRS X [en projet]~~ *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* ~~défini les produits des activités ordinaires~~ et impose à l'entité ~~de les évaluer~~ les produits des activités ordinaires à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des au montant de la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis. Par exemple, le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés reflète les remises de prix et de quantités que l'entité accorde. Dans le cadre de ses activités ordinaires, l'entité effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits, mais qui découlent des principales activités qui en génèrent. L'entité présente les résultats de ces transactions, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou d'un autre événement, en compensant tout produit avec les charges liées générées par la même transaction. Par exemple :
- (a) l'entité présente les profits et pertes dégagés sur la sortie d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, après déduction, du produit de la sortie, de la valeur comptable de l'actif et des frais de vente liées ; et
 - (b) l'entité peut enregistrer pour leur montant net les dépenses qui sont liées à une provision comptabilisée selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et qui sont remboursées selon un accord contractuel passé avec un tiers (par exemple un contrat de garantie d'un fournisseur), après déduction du remboursement correspondant.

IAS 2 Stocks

D15 Les paragraphes 2(a) et 19 sont supprimés, et les paragraphes 8, 29 et 37 sont modifiés comme suit :

- 8 Les stocks englobent les biens achetés et détenus pour la revente y compris, par exemple, les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou des terrains ou d'autres biens immobiliers détenus pour la revente. Les

stocks englobent également les biens finis produits, ou en cours de production, par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production. ~~Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent les coûts du service, tels que décrits au paragraphe 19, pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants (voir IAS 18 *Produits des activités ordinaires*).~~ Les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client qui ne génèrent pas de stocks (ou d'actifs entrant dans le champ d'application d'une autre norme) sont comptabilisés conformément à IFRS X (en projet) *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients*.

- 29 Les stocks sont habituellement dépréciés à la valeur nette de réalisation élément par élément. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas d'éléments de stocks ayant trait à la même ligne de produits qui ont des finalités ou usages finaux similaires, qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks sur la base d'une grande catégorie de stocks, par exemple les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur opérationnel. ~~Les prestataires de services cumulent généralement les coûts relatifs à chaque service donnant lieu à la facturation d'un prix de vente distinct. En conséquence, chacun de ces services est traité comme un élément distinct.~~
- 37 Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classements usuels des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis. ~~Les stocks d'un prestataire de services peuvent être désignés comme travaux en cours.~~

IAS 12 *Impôts sur le résultat*

D16 Le paragraphe 59(a) est modifié comme suit :

59 [...]

- (a) les produits d'intérêts, de redevances, de dividendes sont perçus à terme échu et sont pris en compte dans le bénéfice comptable ~~en fonction du temps écoulé, selon~~

~~IAS 18 Produits des activités ordinaires selon IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients ou IAS 39 Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation~~, mais ils sont pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) en fonction des encaissements ; et

[...]

IAS 16 Immobilisations corporelles

D17 Le paragraphe IN13* est modifié, et les paragraphes 69 et 72 sont modifiés comme suit :

IN13 [Non traduit]

69 La sortie d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). ~~Lors de la détermination de la~~ La date de sortie d'un élément, l'entité applique les critères énoncés dans IAS 18 ~~pour comptabiliser le produit provenant de la vente de biens~~ d'une immobilisation corporelle est la date à laquelle celui qui l'obtient en acquiert le contrôle selon les dispositions visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie contenues dans IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients. IAS 17 s'applique aux sorties résultant d'une cession-bail.

72 ~~La~~ Le montant de contrepartie à recevoir lors de la sortie ~~à inclure dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation~~ d'une immobilisation corporelle est initialement comptabilisée à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation corporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance déterminé conformément aux dispositions sur la détermination du prix de transaction contenues dans IFRS X [en projet] et ne doit pas excéder le montant auquel l'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit selon IFRS X [en projet]. Les variations ultérieures du montant estimé de contrepartie qui est raisonnablement

* L'introduction ne faisant pas partie intégrante de la norme, elle n'a pas été traduite en français.

assuré doivent être comptabilisées comme un profit ou une perte dans la période du changement conformément à IAS 8.

IAS 27 États financiers consolidés et individuels

D18 Au paragraphe 45B, une note à laquelle renvoie la référence à IAS 18 est ajoutée :

45B *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (amendements d'IFRS 1 et d'IAS 27), publié en mai 2008, a supprimé la définition de la méthode du coût du paragraphe 4 et ajouté le paragraphe 38A. Une entité doit appliquer ces amendements à titre prospectif pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Lorsqu'une entité applique les changements au titre d'une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les amendements d'IAS 18², d'IAS 21 et d'IAS 36 qui y sont liés.

*IAS 18 a été remplacée par IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.

IAS 34 Information financière intermédiaire

D19 Le paragraphe 16A(k) est ajouté :

16A En plus de fournir des informations au sujet des événements et transactions importants conformément aux paragraphes 15 à 15C, une entité doit inclure les informations suivantes dans les notes de ses états financiers intermédiaires, si elles ne sont pas fournies ailleurs dans son rapport financier intermédiaire. Les informations doivent normalement être présentées sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle. L'entité doit :

[..]

(k) fournir, au sujet des produits des activités ordinaires et des contrats avec des clients, les informations requises par les paragraphes 114, 117, 119, 122, 123 et 128 d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.

IAS 36 *Dépréciation d'actifs*

D20 Le paragraphe 2 est modifié comme suit :

- 2 La présente norme doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que :

[...]

- (b) ~~les actifs générés par des contrats de construction (voir IAS 11 *Contrats de construction*)~~ les actifs comptabilisés selon IFRS X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients*;

[...]

IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

D21 Le paragraphe 6 est supprimé, les paragraphes 2 et 5 sont modifiés comme suit, et l'exemple 9 de l'annexe C est modifié :

- 2 La présente norme ne s'applique pas :

- (a) aux instruments financiers (y compris les garanties) entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers*;

- (b) aux droits et obligations découlant de contrats avec des clients qui entrent dans le champ d'application d'IFRS X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients ou d'autres normes*.

- 5 Lorsqu'une autre norme traite d'un type spécifique de provision, de passif éventuel ou d'actif éventuel, une entité applique cette norme au lieu de la présente norme. Ainsi, certains types de provisions sont traités dans les IFRS portant sur :

- (a) ~~les contrats de construction (voir IAS 11 *Contrats de construction*)~~; [supprimé]

[...]

Exemple 9

[Non traduit]

* L'annexe C ne faisant pas partie intégrante de la norme, elle n'a pas été traduite en français.

IAS 38 Immobilisations incorporelles

D22 Les paragraphes 3, 114 et 116 sont modifiés comme suit :

- 3 Si une autre norme prescrit la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique cette norme au lieu de la présente norme. La présente norme ne s'applique pas, par exemple, aux éléments suivants:
- (a) immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de leur vente dans le cadre de son activité ordinaire (voir IAS 2 Stocks, ~~et IAS 11 Contrats de construction~~) ;
- [...]
- (i) actifs générés par des contrats conclus avec des clients (voir IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients).
- 114 La sortie d'une immobilisation incorporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). ~~Pour déterminer la~~La date de sortie d'un tel actif, une entité applique les critères énoncés dans IAS 18 relativement à la comptabilisation des produits de la vente de biens d'une immobilisation incorporelle est la date à laquelle celui qui l'obtient en acquiert le contrôle selon les dispositions visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie contenues dans IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients. IAS 17 s'applique aux sorties résultant d'une cession-bail.
- 116 ~~La Le montant de~~Le montant de contrepartie à recevoir lors de la sortie ~~à inclure dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation~~inclure dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée initialement à sa juste valeur. Si le règlement de l'immobilisation incorporelle est différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, reflétant le rendement effectif de la créance déterminé conformément aux dispositions sur la détermination du prix de transaction contenues dans IFRS X [en projet] et ne doit pas excéder le montant auquel l'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit selon IFRS X [en projet]. Les variations ultérieures du montant estimé de contrepartie qui est raisonnablement assuré doivent être comptabilisées comme un profit ou une perte dans la période du changement conformément à IAS 8.

IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*

D23 Les paragraphes IN5* et IN6* sont modifiés, et les paragraphes 2, 9, 47 et 55 sont modifiés comme suit :

IN5 [Non traduit]

IN6 [Non traduit]

2 La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté :

[...]

(k) les actifs et les passifs qui entrent dans le champ d'application d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.

9 [...]

La *méthode du taux d'intérêt effectif* est [...] Ce calcul inclut l'intégralité des commissions et des points payés ou reçus entre les parties au contrat qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif (voir ~~IAS 18 Produits des activités ordinaires~~ les paragraphes AG8A et AG8B), les coûts de transaction et toutes les autres surcotes ou décotes. Les flux de trésorerie et la durée de vie prévue d'un groupe d'instruments financiers analogues sont présumés pouvoir être estimés de façon fiable. Toutefois, dans les rares cas où il n'est pas possible d'estimer de façon fiable les flux de trésorerie ou la durée de vie prévue d'un instrument financier (ou d'un groupe d'instruments financiers), l'entité doit utiliser les flux de trésorerie contractuels relatifs à l'intégralité de la durée du contrat de l'instrument financier (ou du groupe d'instruments financiers).

Les dividendes sont des distributions de bénéfices aux détenteurs d'instruments de capitaux propres en proportion des droits qu'ils détiennent dans une catégorie donnée de titres composant le capital.

[...]

* L'introduction ne faisant pas partie intégrante de la norme, elle n'a pas été traduite en français.

Évaluation ultérieure des passifs financiers

47 Après la comptabilisation initiale, une entité doit évaluer tous les passifs financiers au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif, sauf :

[...]

(c) les contrats de garantie financière, tels que définis au paragraphe 9. Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit (sauf si le paragraphe 47(a) ou (b) s'applique) l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :

(i) le montant déterminé selon IAS 37,

(ii) le montant initialement comptabilisé (voir paragraphe 43), ~~diminué de l'amortissement du~~ montant cumulé des produits comptabilisés à mesure que l'obligation est remplie conformément à IAS 18 aux principes d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients ;

(d) les engagements de prêt à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché. Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit (sauf si le paragraphe 47(a) s'applique) l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :

(i) le montant déterminé selon IAS 37,

(ii) le montant initialement comptabilisé (voir paragraphe 43), ~~diminué de l'amortissement du~~ montant cumulé des produits comptabilisés à mesure que l'obligation est remplie conformément à IAS 18 aux principes d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients.

55 Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un actif ou d'un passif financier qui ne fait pas partie d'une relation de couverture (voir paragraphes 89 à 102) doit être comptabilisé comme suit :

[...]

(b) [...] Toutefois, les intérêts calculés selon la méthode de l'intérêt effectif (voir paragraphe 9) sont comptabilisés en résultat ~~net (voir IAS 18 Produits des activités ordinaires)~~. Les dividendes afférents à un instrument de capitaux propres disponible à la vente sont

comptabilisés en résultat net dès qu'est établi lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- (i) le droit de l'entité d'en recevoir le paiement (IAS 18) est établi ;**
- (ii) il est probable que les avantages économiques associés aux dividendes iront à l'entité ;**
- (iii) le montant des dividendes peut être évalué de façon fiable.**

D24 Dans l'annexe A, les paragraphes AG4 et AG48 sont modifiés comme suit :

AG4 [...]

(a) [...] l'émetteur l'évalue à la plus grande des deux valeurs ci-après :

- (i) le montant déterminé selon IAS 37 ;
- (ii) le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, de l'amortissement du montant cumulé des produits comptabilisés à mesure que l'obligation est remplie selon IAS 18 conformément aux principes d'IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients (voir paragraphe 47(c)).

(b) [...]

(c) Si un contrat de garantie financière a été émis dans le cadre de la vente de marchandises, l'émetteur applique IAS 18-IFRS X [en projet] pour déterminer quand il comptabilise le produit de la garantie et celui de la vente des marchandises.

AG48 [...]

(a) Si une garantie fournie par une entité au titre de pertes à la suite de défaillances liées à un actif transféré empêche la décomptabilisation de l'actif transféré dans la mesure de l'implication continue, l'actif transféré à la date du transfert est évalué au plus faible (i) de la valeur comptable de cet actif et (ii) du montant maximal de la contrepartie reçue dans le cadre du transfert que l'entité pourra être tenue de rembourser (le « montant de la garantie »). Le passif associé est initialement évalué comme le montant de la garantie augmenté de la juste valeur de la garantie (qui est normalement égale à la contrepartie reçue au titre de la garantie). Par la suite, la juste valeur initiale de la garantie est comptabilisée en résultat net au prorata du temps (voir IAS 18) à mesure

que l'obligation est remplie conformément aux principes d'IFRS X [en projet] et la valeur comptable de l'actif est diminuée des éventuelles pertes de valeur.

D25 Dans l'annexe A, les paragraphes AG8A à AG8C sont ajoutés à la suite du paragraphe AG8 :

AG8A Lorsqu'elle applique la méthode du taux d'intérêt effectif, l'entité distingue les commissions qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif d'un instrument financier de celles à recevoir en échange de la fourniture de services distincts. Il se peut que la description des commissions au titre de services financiers ne soit pas indicative de la nature et de la substance des services en cause. Les commissions qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif d'un instrument financier sont traitées comme un ajustement du taux d'intérêt effectif, sauf si l'instrument financier est évalué à la juste valeur avec comptabilisation de la variation de la juste valeur par le biais du résultat net. En pareils cas, les commissions sont comptabilisées en produits des activités ordinaires au moment de la comptabilisation initiale de l'instrument. Les commissions à recevoir en échange de la fourniture de services distincts sont comptabilisées conformément à IFRS X [en projet].

AG8B Les commissions qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif d'un instrument financier comprennent :

- (a) les commissions de montage reçues par l'entité relativement à la création ou à l'acquisition d'un instrument financier. Ces commissions peuvent comprendre la rémunération d'activités telles que l'évaluation de la situation financière de l'emprunteur, l'évaluation et l'enregistrement des sûretés réelles et autres garanties, la négociation des conditions de l'instrument, la préparation et le traitement des documents et la finalisation de la transaction. Ces commissions sont partie intégrante de la création d'une implication à l'égard de l'instrument financier en cause ;
- (b) les commissions d'engagement reçues par l'entité pour l'émission d'un prêt lorsque l'engagement de prêt n'entre pas dans le champ d'application de la présente norme et qu'il est probable que l'entité va conclure un accord de prêt spécifique. Ces commissions sont considérées comme une rémunération pour une implication continue à l'égard de l'acquisition d'un instrument financier. Si l'engagement vient à échéance sans que l'entité n'ait effectué le prêt, la commission est

comptabilisée en produits des activités ordinaires à l'échéance ;

- (c) les commissions de montage reçues pour l'émission de passifs financiers évalués au coût amorti. Ces commissions sont partie intégrante de la création d'une implication à l'égard d'un passif financier. L'entité distingue les commissions et les coûts qui font partie intégrante du taux d'intérêt effectif du passif financier des commissions de montage et des coûts de transaction liés au droit de fournir des services, par exemple des services de gestion de placements.

AG8C Les commissions qui ne font pas partie intégrante du taux d'intérêt effectif d'un instrument financier et qui sont à recevoir en échange de la fourniture de services distincts comprennent :

- (a) les commissions perçues pour la gestion d'un prêt;
- (b) les commissions d'engagement pour l'émission d'un prêt lorsque l'engagement de prêt n'entre pas dans le champ d'application de la présente norme et qu'il est peu probable qu'un accord de prêt spécifique sera conclu ;
- (c) les commissions de syndication reçues par l'entité qui organise le montage d'un prêt et qui ne conserve aucune créance au titre du prêt (ou qui conserve une partie de la créance au même taux d'intérêt effectif pour un risque comparable que les autres participants).

IAS 40 Immeubles de placement

D26 Le paragraphe 9(b) est supprimé, et les paragraphes 67 et 70 sont modifiés comme suit :

Sorties

- 67 La sortie d'un immeuble de placement peut résulter d'une vente ou de la conclusion d'un contrat de location-financement. ~~Pour déterminer la~~ La date de sortie d'un immeuble de placement, l'entité applique les critères d'IAS 18 ~~pour la comptabilisation du produit de la vente des biens et prend en compte les indications correspondantes de l'annexe d'IAS 18~~ est la date à laquelle celui qui l'obtient en acquiert le contrôle selon les dispositions visant à déterminer quand une

obligation de prestation est remplie contenues dans IFRS X [en projet] Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients. IAS 17 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de location-financement ou d'une cession-bail.

- 70 ~~La contrepartie à recevoir lors de la sortie. Le montant de contrepartie à inclure dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'un immeuble de placement est comptabilisée initialement à la juste valeur. En particulier, dans le cas d'un paiement différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers selon IAS 18, en utilisant la méthode de l'intérêt effectif déterminé conformément aux dispositions sur la détermination du prix de transaction contenues dans IFRS X [en projet] et ne doit pas excéder le montant auquel l'entité est raisonnablement assurée d'avoir droit selon IFRS X [en projet]. Les variations ultérieures du montant estimé de contrepartie qui est raisonnablement assuré doivent être comptabilisées comme un profit ou une perte dans la période du changement conformément à IAS 8.~~

IFRIC 12 Accords de concession de services

- D27 Dans la section « Références », une mention d'IFRS X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* est ajoutée, et les mentions d'IAS 11 *Contrats de construction* et d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* sont supprimées.
- D28 Les paragraphes 13, 14, 20 et 27 sont modifiés comme suit :
- 13 Le concessionnaire doit comptabiliser et évaluer selon IFRS X [en projet] les produits ~~des activités ordinaires selon IAS 11 et IAS 18~~ pour les services qu'il fournit. ~~Si le concessionnaire fournit plus d'un service (c'est-à-dire des services de construction ou d'amélioration et des services d'exploitation) au titre d'un seul contrat ou accord, la contrepartie reçue ou à recevoir doit être allouée sur la base des justes valeurs relatives des services offerts lorsque les montants sont identifiables séparément. La nature de la contrepartie détermine son traitement comptable ultérieur. La comptabilisation ultérieure de la contrepartie reçue en tant qu'actif financier et en tant qu'immobilisation incorporelle est décrite aux paragraphes 23 à 26 ci-après.~~

- 14 Le concessionnaire doit comptabiliser les produits ~~des activités ordinaires~~ et les ~~coûts~~ relatifs aux services de construction ou d'amélioration selon ~~IAS 11~~ IFRS X [en projet].
- 20 Le concessionnaire doit comptabiliser les produits ~~des activités ordinaires~~ et les ~~coûts~~ relatifs aux services d'exploitation selon ~~IAS 11~~ IFRS X [en projet].
- 27 Selon le paragraphe 11, les éléments d'infrastructure dont le concédant donne l'accès au concessionnaire aux fins de l'accord de services ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations corporelles du concessionnaire. Le concédant peut également fournir au concessionnaire d'autres éléments que ce dernier peut conserver ou traiter à sa guise. Si de tels actifs font partie de la contrepartie à payer par le concédant pour les services, ils ne constituent pas des subventions publiques selon la définition d'IAS 20. ~~Is sont comptabilisés en tant qu'actifs du concessionnaire, évalués à la juste valeur lors de la comptabilisation initiale. Le concessionnaire doit comptabiliser un passif au titre des obligations non remplies qu'il a reprises en contrepartie des actifs. Ils sont plutôt comptabilisés comme un élément du prix de transaction.~~

SIC-13 Entités contrôlées conjointement — Apports non monétaires par des coentrepreneurs

- D29 Dans la section « Références », une mention d'IFRS X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* est ajoutée, et la mention d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* est supprimée.

SIC-27 Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location

- D30 Dans la section « Références », une mention d'IFRS X [en projet] *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* est ajoutée, et les mentions d'IAS 11 *Contrats de construction* et d'IAS 18 *Produits des activités ordinaires* sont supprimées.
- D31 Le paragraphe 8 est modifié comme suit :
- 8 Les ~~critères énoncés au paragraphe 20 d'IAS 18~~ dispositions d'IFRS X [en projet] doivent être appliquées aux faits et circonstances de chaque accord pour déterminer à quel moment il faut comptabiliser en tant que produit une commission qu'une entité pourrait recevoir. Des facteurs tels

que le fait de savoir si l'entité conserve un lien sous la forme d'obligations de prestation futures importantes indispensables pour que la commission soit acquise, si elle conserve des risques, les termes d'éventuels accords de garantie et le risque qu'elle ait à rembourser la commission devront être examinés. [...]

SIC-32 Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites web

D32 Dans la section « Références », la mention d'IAS 11 *Contrats de construction* est supprimée.