

Norme internationale d'information financière 15

Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

Objectif

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

Pour satisfaire à l'objectif

- 2 Pour satisfaire à l'objectif énoncé au paragraphe 1, la présente norme 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.
- 3 L'entité doit tenir compte des conditions du contrat et de tous les faits et circonstances pertinents lorsqu'elle applique la présente norme. L'entité doit appliquer la présente norme, y compris les mesures de simplification dont elle se prévaut, le cas échéant, de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.
- 4 La présente norme vise le traitement comptable applicable à un contrat individuel conclu avec un client. Par mesure de simplification, l'entité peut toutefois appliquer la présente norme à un portefeuille de contrats (ou d'*obligations de prestation*) présentant des caractéristiques similaires si elle peut raisonnablement s'attendre à ce que les effets sur les états financiers de l'application de la présente norme au portefeuille ne diffèrent pas de manière significative des effets que produirait l'application de la présente norme à chacun des contrats (ou à chacune des obligations de prestation) composant ce portefeuille. Lorsqu'elle comptabilise un portefeuille, l'entité doit utiliser des estimations et des hypothèses qui reflètent la taille et la composition du portefeuille.

Champ d'application

- 5 L'entité doit appliquer la présente norme 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'IFRS 16 *Contrats de location* ;
 - (b) les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4 *Contrats d'assurance* ;
 - (c) les instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers*, d'IFRS 10 *États financiers consolidés*, d'IFRS 11 *Partenariats*, d'IAS 27 *États financiers individuels* et d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises* ;
 - (d) les échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels. Par exemple, la présente norme ne s'applique pas à un contrat conclu entre deux sociétés pétrolières qui conviennent d'échanger du pétrole afin de répondre en temps voulu aux besoins de leurs clients en différents endroits donnés.
- 6 L'entité doit appliquer la présente norme à un contrat (hormis ceux énumérés au paragraphe 5) seulement si l'autre partie au contrat est un client. Un client est une partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir, en échange d'une contrepartie, des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité. L'autre partie au contrat n'est pas un client si, par exemple, elle a conclu un contrat avec l'entité en vue de participer à une activité ou à un processus dont les risques et les avantages sont partagés par les parties au contrat (comme dans le cas d'un accord de collaboration visant le développement d'un actif) et non en vue d'obtenir un extrant des activités ordinaires de l'entité.
- 7 Il se peut qu'un contrat conclu avec un client entre en partie dans le champ d'application de la présente norme et en partie dans le champ d'application d'autres normes énumérées au paragraphe 5.

- (a) Si les autres normes précisent la façon de séparer et/ou d'évaluer initialement une ou plusieurs parties du contrat, l'entité doit d'abord appliquer les dispositions de ces normes touchant la séparation ou l'évaluation. L'entité doit exclure du *prix de transaction* le montant de la ou des parties du contrat qui sont évaluées initialement selon d'autres normes et appliquer les paragraphes 73 à 86 afin de répartir le montant restant du prix de transaction (le cas échéant) entre chacune des obligations de prestation entrant dans le champ d'application de la présente norme et toute autre partie du contrat visée par le paragraphe 7(b).
 - (b) Si les autres normes 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 pour séparer et/ou évaluer initialement cette ou ces parties du contrat.
- 8 La présente norme précise le traitement comptable des coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client et des coûts engagés pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client lorsque ces coûts n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme (voir paragraphes 91 à 104). L'entité ne doit appliquer ces paragraphes qu'aux coûts engagés relativement à un (ou à une partie d'un) contrat conclu avec un client qui entre dans le champ d'application de la présente norme.

Comptabilisation

Identification du contrat

- 9 **L'entité doit comptabiliser un contrat conclu avec un client qui entre dans le champ d'application de la présente norme uniquement lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :**
- (a) **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 ;**
 - (b) **l'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir ;**
 - (c) **l'entreprise peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou les services à fournir ;**
 - (d) **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) ;**
 - (e) **il est probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qu'elle fournira au client. Pour évaluer s'il est probable qu'elle recouvre le montant de contrepartie, l'entité ne doit tenir compte que de la capacité et de l'intention du client de payer ce montant de contrepartie quand il est exigible. Le montant de contrepartie auquel elle a droit peut être inférieur au prix stipulé dans le contrat si la contrepartie est variable du fait d'une concession sur le prix que l'entité peut accorder au client (voir paragraphe 52).**
- 10 Un contrat est un accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires. Le caractère exécutoire des droits et des obligations créés par un contrat 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 des services promis). L'entité doit tenir compte de ces pratiques et procédures pour déterminer si un accord conclu avec un client crée des droits et des obligations exécutoires pour l'entité et, le cas échéant, à quel moment.
- 11 Il arrive que certains contrats conclus avec des clients n'aient pas de durée fixe et qu'ils puissent être résiliés ou modifiés en tout temps par l'une ou l'autre des parties. D'autres contrats peuvent se renouveler automatiquement sur une base périodique stipulée dans le contrat. L'entité doit appliquer la présente norme pour la durée du contrat (c'est-à-dire la période contractuelle) pendant laquelle les parties au contrat ont des droits et des obligations actuels ayant force exécutoire.
- 12 Aux fins de l'application de la présente norme, 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.
- 13 Si un contrat conclu avec un client remplit les conditions énoncées au paragraphe 9 au moment de sa passation, l'entité ne doit pas réexaminer si ces conditions sont remplies, sauf en cas d'indication d'un changement important dans les faits et circonstances. Par exemple, si la capacité du client de payer la contrepartie se détériore de façon importante, l'entité évaluera de nouveau la probabilité de recouvrer la contrepartie à laquelle elle aura droit en échange des biens ou des services restants à fournir au client.
- 14 Si un contrat conclu avec un client ne remplit pas les conditions énoncées au paragraphe 9, l'entité doit continuer à apprécier le contrat afin de déterminer si celui-ci remplit ultérieurement les conditions énoncées au paragraphe 9.
- 15 Si un contrat conclu avec un client ne remplit pas les conditions énoncées au paragraphe 9 et que l'entité reçoit une contrepartie du client, l'entité ne doit la comptabiliser en produits des activités ordinaires que lorsque l'une des situations suivantes se produit :
- (a) l'entité n'a plus d'obligation de fournir des biens ou des services au client, et la totalité, ou la quasi-totalité, de la contrepartie promise par le client a été reçue et est non remboursable ;
- (b) il y a eu résiliation du contrat, et la contrepartie reçue de la part du client est non remboursable.
- 16 L'entité doit comptabiliser la contrepartie reçue du client comme un passif jusqu'à ce que l'une des situations énoncées au paragraphe 15 se produise ou jusqu'à ce que les conditions énoncées au paragraphe 9 soient ultérieurement remplies (voir paragraphe 14). En fonction des faits et circonstances se rapportant au contrat, le passif comptabilisé représente l'obligation de l'entité de fournir dans l'avenir des biens ou des services au client ou de rembourser la contrepartie reçue de celui-ci. Dans un cas comme dans l'autre, le passif doit être évalué au montant de contrepartie reçue du client.

Regroupement de contrats

- 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 à celui-ci) 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 dans les contrats (ou certains des biens ou services promis dans chacun des contrats) constituent une seule obligation de prestation selon les paragraphes 22 à 30.

Modification de contrat

- 18 Une modification de contrat est un changement qui touche l'étendue et/ou le prix d'un contrat et qui est approuvé par les parties au contrat. Dans certains secteurs d'activité, et selon certaines lois applicables, une modification de contrat peut être appelée ordre de modification, variation ou amendement. Il y a modification de contrat lorsque les parties approuvent une modification qui crée de nouveaux droits et obligations exécutoires pour les parties au contrat, ou qui modifie les droits et obligations exécutoires existants des parties au contrat. L'approbation d'une modification de contrat peut se faire par écrit ou verbalement, ou découler implicitement des pratiques commerciales habituelles des parties. Si une modification de contrat n'est pas approuvée par les parties au contrat, l'entité doit continuer d'appliquer la présente norme au contrat existant jusqu'à ce que la modification soit approuvée.
- 19 Il peut y avoir modification de contrat même si les parties à un contrat sont en désaccord quant au changement touchant l'étendue et/ou le prix du contrat, ou même si les parties ont approuvé un changement touchant l'étendue du contrat sans avoir encore déterminé le changement correspondant à apporter au prix. Pour déterminer si les droits et obligations créés ou modifiés à la suite de la modification ont force exécutoire, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents, y compris les conditions du contrat et autres éléments probants. Si les parties à un contrat ont approuvé un changement touchant l'étendue du contrat sans avoir encore déterminé le changement correspondant à apporter au prix, l'entité doit estimer le changement à apporter au prix de transaction du fait de la modification conformément aux paragraphes 50 à 54 portant sur l'estimation de la contrepartie variable et aux paragraphes 56 à 58 portant sur la limitation des estimations de contrepartie variable.
- 20 L'entité doit comptabiliser une modification de contrat comme un contrat distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

- (a) il y a un élargissement de l'étendue du contrat du fait de l'ajout de biens ou de services promis qui sont distincts (selon les paragraphes 26 à 30) ;
 - (b) le prix du contrat augmente d'un montant de contrepartie qui reflète le *prix de vente spécifique* du ou des biens ou des services additionnels promis et tout ajustement approprié apporté à ce prix pour tenir compte des circonstances propres au contrat. Un tel ajustement peut consister, par exemple, en une réduction du prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service supplémentaire consentie au client par l'entité parce qu'elle n'a pas à engager les coûts liés à la vente qu'il lui faudrait engager pour vendre un bien ou un service similaire à un nouveau client.
- 21 Si une modification de contrat n'est pas comptabilisée comme un contrat distinct selon le paragraphe 20, l'entité doit comptabiliser les biens ou les services promis non encore fournis à la date de la modification (c'est-à-dire les biens ou les services restants) selon celle des manières décrites ci-dessous qui s'applique.
- (a) L'entité doit comptabiliser la modification du contrat comme s'il s'agissait d'une résiliation du contrat existant et de la création d'un nouveau contrat si les biens ou les services restants sont distincts de ceux qui ont été fournis jusqu'à la date de la modification du contrat. Le montant de contrepartie à affecter aux obligations de prestation qui restent à remplir (ou aux biens ou services distincts restants qui constituent une seule et même obligation de prestation identifiée selon le paragraphe 22(b)) est la somme :
 - (i) de la contrepartie promise par le client (y compris les montants déjà reçus du client) qui a été prise en compte dans l'estimation du prix de transaction et qui n'a pas été comptabilisée en produits des activités ordinaires ; et
 - (ii) de la contrepartie promise qui correspond à la modification du contrat.
 - (b) L'entité doit comptabiliser la modification du contrat comme si celle-ci faisait partie du contrat existant si les biens ou les services restants ne sont pas distincts et font par conséquent partie d'une seule et même obligation de prestation qui est partiellement remplie à la date de la modification du contrat. L'effet de la modification du contrat sur le prix de transaction et sur l'évaluation de la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie est comptabilisé comme un ajustement (une augmentation ou une diminution) des produits des activités ordinaires à la date de la modification du contrat (c'est-à-dire que l'ajustement des produits des activités ordinaires est cumulatif).
 - (c) Si les biens ou les services restants combinent des caractéristiques décrites aux points (a) et (b) ci-dessus, l'entité doit comptabiliser les effets de la modification sur les obligations de prestation non remplies (y compris celles qui sont partiellement remplies) prévues dans le contrat modifié d'une manière qui concorde avec les objectifs du présent paragraphe.

Identification des obligations de prestation

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

Promesses contenues dans les contrats conclus avec des clients

- 24 Un contrat conclu avec un client énonce en général de manière explicite les biens ou les services que l'entité promet de fournir au client. Cependant, les obligations de prestation contenues dans un contrat conclu avec un client peuvent ne pas se limiter aux biens ou aux services énoncés de manière explicite dans le contrat. La raison en est qu'un contrat conclu avec un client peut également comprendre des promesses découlant implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de

l'entité si, au moment de la conclusion du contrat, ces promesses amènent le client à être fondé de s'attendre à ce que l'entité lui fournisse un bien ou un service.

- 25 Les obligations de prestation ne comprennent pas les activités que l'entité doit mener pour exécuter un contrat, à moins qu'un bien ou un service ne soit fourni au client dans le cours de ces activités. Par exemple, un prestataire de services peut devoir effectuer diverses tâches administratives pour établir un contrat. La réalisation de ces tâches n'entraîne pas la fourniture d'un service au client. Par conséquent, ces activités ne constituent pas une obligation de prestation.

Biens ou services distincts

- 26 Selon le contrat, les biens ou les services promis peuvent comporter ce qui suit, sans s'y limiter :
- (a) la vente de biens produits par une entité (par exemple, stocks d'un fabricant) ;
 - (b) la revente de biens achetés par une entité (par exemple, marchandises d'un détaillant) ;
 - (c) la revente de droits sur des biens ou des services acquis par une entité (par exemple, un billet revendu par une entité qui agit pour son propre compte, comme il est expliqué aux paragraphes B34 à B38) ;
 - (d) l'exécution, pour un client, d'une ou de plusieurs tâches convenues contractuellement ;
 - (e) la prestation d'un service consistant à se tenir prêt à fournir des biens ou des services (par exemple, des mises à jour de logiciels non définies qui sont fournies lorsque disponibles) ou à mettre des biens ou des services à la disposition du client afin qu'il les utilise comme et quand il le décide ;
 - (f) la prestation d'un service d'intermédiation en vue de la fourniture par un tiers de biens ou de services au client (par exemple, agir à titre de mandataire du tiers, comme il est expliqué aux paragraphes B34 à B38) ;
 - (g) l'octroi de droits sur des biens ou des services qui seront fournis dans l'avenir et qu'un client peut revendre ou fournir à ses propres clients (par exemple, une entité qui vend un produit à un détaillant promet de fournir un bien ou un service additionnel à la personne qui achète le produit auprès du détaillant) ;
 - (h) la construction, la fabrication ou le développement d'un actif pour le compte d'un client ;
 - (i) l'octroi de licences (voir paragraphes B52 à B63) ;
 - (j) l'octroi d'options pour l'achat de biens ou de services supplémentaires (lorsque ces options procurent au client un droit significatif, comme il est expliqué aux paragraphes B39 à B43).
- 27 Un bien ou un service promis à un client est distinct dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies :
- (a) le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c'est-à-dire que le bien ou le service peut exister de façon distincte) ;
 - (b) la promesse de l'entité de fournir le bien ou le service au client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (c'est-à-dire que le bien ou service est distinct à l'intérieur du contrat).
- 28 Le client peut tirer parti d'un bien ou d'un service selon le paragraphe 27(a) s'il peut l'utiliser, le consommer, le vendre pour un montant supérieur à sa valeur de rebut ou le détenir de quelque autre façon produisant des avantages économiques. Dans certains cas, le client peut tirer parti d'un bien ou d'un service pris isolément. Dans d'autres cas, le client peut ne pouvoir tirer parti d'un bien ou d'un service qu'en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles. Une ressource aisément disponible est un bien ou un service vendu séparément (par l'entité ou une autre partie) ou une ressource que le client a déjà obtenue auprès de l'entité (y compris un bien ou un service que l'entité aura déjà fourni au client conformément au contrat) ou dans le cadre d'autres opérations ou événements. Divers éléments peuvent fournir des indications que le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles. Le fait que l'entité vende régulièrement un bien ou un service séparément en est un exemple.
- 29 Parmi les éléments indiquant que la promesse d'une entité de fournir un bien ou un service à un client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (conformément au paragraphe 27(b)), il y a les suivants :

- (a) l'entité ne réalise pas un important travail d'intégration du bien ou du service aux autres biens ou services promis dans le contrat pour en faire le groupe de biens ou de services constituant l'extrant faisant l'objet du contrat passé par le client. En d'autres mots, l'entité n'utilise pas le bien ou le service comme intrant pour produire ou livrer les extrants prévus dans le contrat ;
 - (b) le bien ou le service ne vient pas considérablement modifier ou adapter au client un autre bien ou service promis dans le contrat ;
 - (c) le bien ou le service ne dépend pas fortement des autres biens ou services promis dans le contrat et n'y est pas étroitement lié. Par exemple, le fait que le client puisse décider de ne pas acheter le bien ou le service sans que cela ait pour autant une incidence importante sur les autres biens ou services promis dans le contrat peut indiquer que le bien ou le service ne dépend pas fortement des autres biens ou services promis et qu'il n'y est pas étroitement lié.
- 30 Si un bien ou un service promis n'est pas distinct, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle obtienne un groupe de biens ou de services distinct. Dans certains cas, cela peut amener l'entité à comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation tous les biens ou services promis dans un contrat.

Obligations de prestation remplies

- 31 **L'entité doit comptabiliser des produits 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 Pour chaque obligation de prestation identifiée selon les paragraphes 22 à 30, l'entité doit déterminer au moment de la passation du contrat si elle remplira l'obligation de prestation progressivement (selon les paragraphes 35 à 37) ou si elle remplira l'obligation de prestation à un moment précis (selon le paragraphe 38). Si l'entité ne remplit pas l'obligation de prestation progressivement, c'est qu'elle la remplit à un moment précis.
- 33 Les biens et les 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. Le contrôle 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 (entrées ou économies de sorties) 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.
- 34 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 (voir paragraphes B64 à B76).

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 conditions suivantes est remplie :
- (a) le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure où celle-ci a lieu (voir paragraphes B3 et B4) ;
 - (b) 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 (voir paragraphe B5) ;
 - (c) la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement (voir paragraphe 36), et l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (voir paragraphe 37).

- 36 L'entité ne peut utiliser autrement l'actif créé par sa prestation si des limitations contractuelles l'empêchent de destiner facilement l'actif à une autre utilisation pendant la création ou la valorisation de cet actif, ou si des limitations pratiques l'empêchent de destiner facilement à une autre utilisation l'actif dans sa forme définitive. C'est à la passation du contrat que l'entité apprécie si elle pourrait utiliser autrement un actif. L'entité ne doit pas modifier cette appréciation par la suite, sauf si les parties au contrat approuvent une modification de contrat qui change de manière considérable l'obligation de prestation. Les paragraphes B6 à B8 fournissent des indications pour apprécier si un actif peut être utilisé autrement par l'entité.
- 37 L'entité doit tenir compte des conditions du contrat, ainsi que des lois qui s'appliquent à celui-ci, lorsqu'elle apprécie, en application du paragraphe 35(c), si elle a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. 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, en tout temps pendant toute la durée du contrat, l'entité doit avoir droit à un montant qui à tout le moins permet de la rémunérer pour la prestation effectuée jusqu'alors si le contrat est résilié par le client ou un tiers pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise. Les paragraphes B9 à B13 fournissent des indications pour apprécier si un droit à un paiement existe, s'il a un caractère exécutoire, et s'il s'agit d'un droit à un paiement pour la prestation effectuée par l'entité jusqu'à la date considérée.

Obligations de prestation remplies à un moment précis

- 38 Si une obligation de prestation n'est pas remplie progressivement selon les paragraphes 35 à 37, 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 34. De plus, elle doit prendre en compte les éléments indicatifs d'un transfert de contrôle, qui comprennent notamment les suivants.
- (a) L'entité a un droit actuel à un paiement au titre de l'actif — Si le client est actuellement tenu de payer l'actif, cela peut indiquer qu'il a obtenu en échange la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants.
 - (b) Le client a le titre de propriété de l'actif — Le titre de propriété peut indiquer quelle partie a la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants, ou de restreindre l'accès d'autres entités à ces avantages. De ce fait, le transfert du titre de propriété peut indiquer que le client a obtenu le contrôle de l'actif. Si l'entité conserve le titre de propriété à seule fin de se protéger contre un défaut de paiement de la part du client, les droits ainsi conservés n'empêchent pas le client d'obtenir le contrôle de l'actif en cause.
 - (c) L'entité a transféré la possession matérielle de l'actif — Le fait que le client a la possession matérielle de l'actif peut indiquer qu'il a la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants, ou de restreindre l'accès d'autres entités à ces avantages. Cependant, il se peut que la possession matérielle ne coïncide pas avec le contrôle d'un actif. Par exemple, dans le cadre de certains accords de rachat et de certains accords de consignation, il se peut qu'un client ou un consignataire ait la possession matérielle d'un actif dont l'entité a le contrôle. À l'inverse, dans le cadre de certaines ventes à livrer, il se peut que l'entité ait la possession matérielle d'un actif dont le client a le contrôle. Les paragraphes B64 à B76, B77 et B78, et B79 à B82 fournissent, respectivement, des indications sur la comptabilisation des accords de rachat, des accords de consignation et des ventes à livrer.
 - (d) Le client a les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif — Le transfert au client des risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif peut indiquer que le client a obtenu la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants. Toutefois, lorsqu'elle évalue les risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif promis, l'entité ne doit pas tenir compte des risques susceptibles de donner naissance à une obligation de prestation distincte s'ajoutant à l'obligation de transférer l'actif. Par exemple, l'entité peut avoir transféré le contrôle de l'actif à un client sans avoir encore rempli une obligation de prestation additionnelle consistant à fournir des services de maintenance de l'actif transféré.
 - (e) Le client a accepté l'actif — L'acceptation d'un actif par le client peut indiquer que ce dernier a obtenu la capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en obtenir la quasi-totalité des avantages restants. 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 indications fournies dans les paragraphes B83 à B86.

Évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie

- 39 Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement selon les paragraphes 35 à 37, 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). L'évaluation du degré d'avancement a pour objectif de refléter la progression du transfert par l'entité du contrôle des biens ou des services promis au client (c'est-à-dire la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie).
- 40 Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, l'entité doit appliquer une seule et même méthode d'évaluation du degré d'avancement, et l'appliquer de manière uniforme aux obligations de prestation similaires et dans des circonstances similaires. À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit évaluer de nouveau le degré d'avancement pour chaque obligation de prestation remplie progressivement.

Méthodes d'évaluation du degré d'avancement

- 41 Les méthodes appropriées pour évaluer le degré d'avancement sont fondées soit sur les extrants, soit sur les intrants. Les paragraphes B14 à B19 fournissent des indications sur l'utilisation des méthodes fondées sur les extrants et des méthodes fondées sur les intrants pour évaluer le degré d'avancement de l'entité dans l'exécution d'une obligation de prestation. Lorsqu'elle détermine la méthode appropriée pour évaluer le degré d'avancement, l'entité doit prendre en compte la nature du bien ou du service qu'elle a promis de fournir au client.
- 42 Lorsqu'elle applique une méthode pour évaluer le degré d'avancement, l'entité doit exclure de l'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 lorsqu'elle remplit son obligation de prestation.
- 43 Comme les circonstances changent au fil du temps, l'entité doit mettre à jour son évaluation du degré d'avancement afin de refléter les changements quant au résultat de l'obligation de prestation. Ces changements touchant son évaluation doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Évaluation raisonnable du degré d'avancement

- 44 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 (le degré d'avancement). 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.
- 45 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.

Évaluation

- 46 **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 (dont sont exclues les estimations de la contrepartie variable qui font l'objet d'une limitation conformément aux paragraphes 56 à 58) affecté à cette obligation.**

Détermination du prix de transaction

- 47 **Pour déterminer le prix de transaction, l'entité doit prendre en compte les conditions du contrat et ses pratiques commerciales habituelles. Le prix de transaction est le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis à un client, à l'exclusion des sommes perçues pour le compte de tiers (par exemple les taxes de vente). La contrepartie promise dans un contrat conclu avec un client peut consister en des montants déterminés, des montants variables, ou les deux.**

- 48 La nature, le calendrier et le montant de la contrepartie promise par le client ont une incidence sur l'estimation du prix de transaction. Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de l'effet de tous les éléments suivants :
- (a) contrepartie variable (voir paragraphes 50 à 55 et 59) ;
 - (b) limitation des estimations de contrepartie variable (voir paragraphes 56 à 58) ;
 - (c) existence d'une composante financement importante dans le contrat (voir paragraphes 60 à 65) ;
 - (d) contrepartie autre qu'en trésorerie (voir paragraphes 66 à 69) ;
 - (e) contrepartie payable au client (voir paragraphes 70 à 72).
- 49 Aux fins de la détermination du prix de transaction, l'entité doit supposer que les biens ou les services seront fournis au client comme promis selon le contrat existant et que le contrat ne sera pas résilié, renouvelé ou modifié.

Contrepartie variable

- 50 Si la contrepartie promise dans le contrat comprend un montant variable, l'entité doit estimer le montant de contrepartie auquel elle aura droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client.
- 51 Le montant de contrepartie peut varier en raison de rabais, de remises, de remboursements, d'avoirs (notes de crédit), de concessions sur le prix, d'incitations, de primes de performance, de pénalités ou d'autres éléments similaires. La contrepartie promise peut également varier si le droit de l'entité à la contrepartie dépend de la réalisation ou de la non-réalisation d'un événement futur. Par exemple, le montant de contrepartie est variable dans le cas où un produit est vendu avec droit de retour ou dans le cas où un montant déterminé est promis à titre de prime de performance liée à l'atteinte d'une étape spécifiée.
- 52 Le caractère variable de la contrepartie promise par un client peut être clairement stipulé dans le contrat. Outre lorsque les conditions du contrat le prévoient, la contrepartie promise est variable lorsque l'une ou l'autre des conditions suivantes existe :
- (a) les pratiques commerciales habituelles, la politique affichée ou des déclarations précises de l'entité amènent le client à être fondé de s'attendre à ce que l'entité accepte un montant de contrepartie inférieur au montant stipulé dans le contrat, c'est-à-dire que le client s'attend à ce que l'entité lui accorde une concession sur le prix. Selon les lois applicables, le secteur d'activité ou le client, cette concession peut être appelée rabais, remise, remboursement ou avoir (note de crédit) ;
 - (b) d'autres faits et circonstances indiquent que l'entité a l'intention, lorsqu'elle conclut le contrat avec le client, de lui accorder une concession sur le prix.
- 53 Pour estimer le montant de contrepartie variable, 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 montant de contrepartie variable 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 montant de contrepartie variable si le contrat n'a que deux résultats possibles (par exemple, l'entité obtient une prime de performance ou ne l'obtient pas).
- 54 Lorsqu'elle estime l'incidence d'une incertitude sur le montant de contrepartie variable auquel elle aura droit, 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 estimer le montant de contrepartie variable 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 des services promis.

Passif au titre de remboursement futur

- 55 Si l'entité reçoit une contrepartie d'un client et s'attend à la lui rembourser en tout ou en partie, elle doit comptabiliser un passif au titre du remboursement futur. Ce passif est évalué au montant de la contrepartie

reçue (ou à recevoir) auquel l'entité ne s'attend pas à avoir droit (c'est-à-dire les montants non compris dans le prix de transaction). Le passif au titre du remboursement futur (ainsi que la modification correspondante du prix de transaction et, par conséquent, du *passif sur contrat*) doit être mis à jour à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte des changements de circonstances. Pour comptabiliser un passif au titre du remboursement futur dans le cas d'une vente avec droit de retour, l'entité doit appliquer les indications fournies dans les paragraphes B20 à B27.

Limitation des estimations de contrepartie variable

- 56 L'entité doit inclure dans le prix de transaction tout ou partie du montant de contrepartie variable estimé conformément au paragraphe 53 dans la seule mesure où il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés.
- 57 Lorsqu'elle apprécie s'il est hautement probable que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisés, l'entité doit tenir compte à la fois de la probabilité et de l'ampleur de l'ajustement à la baisse des produits des activités ordinaires. Les facteurs pouvant augmenter la probabilité ou l'ampleur d'un ajustement à la baisse des produits des activités ordinaires comprennent notamment les suivants :
- (a) le montant de contrepartie est très sensible à des facteurs qui échappent à l'influence de l'entité. La volatilité d'un marché, le jugement ou les actions de tiers, les conditions climatiques et un risque élevé d'obsolescence du bien ou du service promis peuvent compter au nombre de ces facteurs ;
 - (b) on ne s'attend pas à ce que l'incertitude relative au montant de contrepartie soit levée avant une longue période ;
 - (c) l'entité ne dispose que d'une expérience limitée (ou d'autres indications limitées) en ce qui concerne des contrats de types similaires, ou la valeur prédictive de cette expérience (ou de ces autres indications) est limitée ;
 - (d) l'entité a pour pratique d'offrir un large éventail de concessions sur le prix, ou de modifier les modalités de paiement de contrats similaires dans des circonstances similaires ;
 - (e) le nombre de montants de contrepartie possibles selon le contrat est élevé et la fourchette est large.
- 58 L'entité doit appliquer le paragraphe B63 pour comptabiliser une contrepartie prenant la forme de redevances en fonction des ventes ou de l'utilisation qui est promise en échange de l'octroi de droits de propriété intellectuelle.

Réévaluation de la contrepartie variable

- 59 À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit mettre à jour le prix de transaction estimé (et donc son appréciation quant à savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une contrepartie variable), afin de présenter une image fidèle des circonstances existant à la fin de la période et des changements de circonstances survenus au cours de la période. L'entité doit comptabiliser les modifications du prix de transaction conformément aux paragraphes 87 à 90.

Existence d'une composante financement importante dans le contrat

- 60 Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité doit ajuster le montant de contrepartie promis pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent si le calendrier des paiements convenu par les parties au contrat (de manière explicite ou implicite) procure au client ou à l'entité un avantage important relatif au financement de la fourniture des biens ou des services au client. En pareil cas, le contrat comporte une composante financement importante. Un contrat peut comporter une composante financement importante que la promesse de financement soit explicitement stipulée dans le contrat ou qu'elle soit sous-entendue dans les modalités de paiement convenues par les parties au contrat.
- 61 L'ajustement du montant de contrepartie promis pour tenir compte d'une composante financement importante a pour objectif que les produits des activités ordinaires soient comptabilisés pour un montant reflétant le prix qu'un client paierait au comptant pour ces biens ou ces services au moment où ils lui sont fournis (ou à mesure qu'ils le sont) (c'est-à-dire le prix de vente au comptant). Lorsqu'elle apprécie si un contrat comporte une composante financement et si cette dernière est importante par rapport au contrat, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances, dont les deux suivants :

- (a) la différence, le cas échéant, entre le montant de contrepartie promis et le prix de vente au comptant des biens ou des services promis ;
 - (b) l'effet combiné des deux éléments suivants :
 - (i) l'intervalle prévu entre le moment où l'entité fournit les biens ou les services promis au client et le moment où ce dernier les paie,
 - (ii) les taux d'intérêt qui prévalent sur le marché pertinent.
- 62 Nonobstant l'appréciation décrite au paragraphe 61, un contrat conclu avec un client ne comporte pas de composante financement importante si l'une ou l'autre des conditions suivantes existe :
- (a) le client a payé d'avance les biens ou les services et le calendrier de la fourniture de ces biens ou services est à la discrétion du client ;
 - (b) une part substantielle de la contrepartie promise par le client est variable, et le montant ou le calendrier de cette contrepartie varie en fonction de la survenance ou non d'un événement futur qui échappe en grande partie au contrôle du client ou de l'entité (par exemple, lorsque la contrepartie est une redevance en fonction des ventes) ;
 - (c) la différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant du bien ou du service (comme il est expliqué au paragraphe 61) est due à une raison autre que l'octroi d'un financement au client ou à l'entité, et la différence entre ces montants est proportionnelle à la raison de la différence. Par exemple, les modalités de paiement peuvent garantir une protection à l'entité ou au client lorsque l'autre partie ne remplit pas adéquatement tout ou partie de ses obligations prévues au contrat.
- 63 Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue d'ajuster le montant de contrepartie promis pour tenir compte des effets d'une composante financement importante si, au moment de la passation du contrat, elle s'attend à ce que l'intervalle entre le moment où elle fournira un bien ou un service promis au client et le moment où le client paiera ce bien ou ce service n'excède pas un an.
- 64 Pour atteindre l'objectif du paragraphe 61 lorsqu'elle ajuste le montant de contrepartie promis pour tenir compte d'une composante financement importante, 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 de toute sûreté réelle ou personnelle fournie par le client ou l'entité, y compris les actifs transférés dans le cadre 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 que le client paierait au comptant pour les biens ou les services au moment où ils lui sont fournis (ou à mesure qu'ils le sont). Après la passation du contrat, l'entité ne doit pas mettre à jour le taux d'actualisation en fonction de l'évolution des taux d'intérêt ou d'autres changements de circonstances (comme un changement dans l'appréciation du risque de crédit du client).
- 65 L'entité doit présenter dans l'état du résultat global l'effet du financement (produits d'intérêts ou charges d'intérêts) séparément des produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients. Les produits d'intérêts ou les charges d'intérêts ne sont comptabilisés que dans la mesure où un *actif sur contrat* (ou une créance) ou un passif sur contrat est constaté lors de la comptabilisation d'un contrat conclu avec un client.

Contrepartie autre qu'en trésorerie

- 66 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 à la juste valeur la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue (ou promise).
- 67 Si elle ne peut en estimer raisonnablement la juste valeur, l'entité doit évaluer la contrepartie autre qu'en trésorerie 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.
- 68 La juste valeur de la contrepartie autre qu'en trésorerie peut varier en raison de la forme de la contrepartie (par exemple, le prix d'une action qu'une entité a le droit de recevoir d'un client peut fluctuer). Si la juste valeur de la contrepartie autre qu'en trésorerie promise par un client varie pour des raisons autres que la seule forme de la contrepartie (par exemple, en fonction du rendement de l'entité), l'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 56 à 58.
- 69 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 apprécier si elle

obtient le contrôle des biens ou des services apportés. Dans l'affirmative, elle doit comptabiliser ces biens ou ces services à titre de contrepartie autre qu'en trésorerie reçue du client.

Contrepartie payable au client

- 70 Constituent une contrepartie payable au client les sommes en espèces que l'entité paie, ou s'attend à payer, à celui-ci (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou les services de l'entité auprès de celui-ci). Il peut également s'agir d'un avoir (note de crédit) ou d'autres éléments (par exemple, un coupon ou un bon) qui peuvent être portés en diminution des sommes dues à l'entité (ou à d'autres tiers qui se procurent les biens ou les services de l'entité auprès du client). L'entité doit comptabiliser une contrepartie payable au client comme une réduction du prix de transaction et, donc, comme une réduction des produits des activités ordinaires, à moins que le paiement ne soit effectué en échange d'un bien ou d'un service distinct (comme décrit aux paragraphes 26 à 30) que le client fournit à l'entité. Si la contrepartie payable au client comprend un montant variable, l'entité doit estimer le prix de transaction (y compris apprécier si une limitation s'applique à l'estimation de la contrepartie variable) conformément aux paragraphes 50 à 58.
- 71 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.
- 72 En conséquence, si la contrepartie payable au client est comptabilisée comme une réduction du prix de transaction, l'entité doit comptabiliser la réduction des produits des activités ordinaires lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des deux événements ci-dessous :
- (a) l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au titre de la fourniture des biens ou des 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 découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité.

Répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation

- 73 **La répartition du prix de transaction a pour objectif d'affecter à chaque obligation de prestation distincte (ou bien ou service distinct) un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client.**
- 74 Pour atteindre l'objectif de répartition, l'entité doit répartir le prix de transaction entre chacune des obligations de prestation identifiées dans le contrat en proportion des prix de vente spécifiques, conformément aux paragraphes 76 à 80, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 81 à 83 (répartition d'une remise) et aux paragraphes 84 à 86 (répartition d'une contrepartie comprenant des montants variables).
- 75 Les paragraphes 76 à 86 ne s'appliquent pas si le contrat ne prévoit qu'une seule obligation de prestation. Cependant, les paragraphes 84 à 86 peuvent s'appliquer si l'entité promet de fournir une série de biens ou de services identifiée comme une seule obligation de prestation selon le paragraphe 22(b) et que la contrepartie promise comprend des montants variables.

Répartition en proportion des prix de vente spécifiques

- 76 Pour répartir le prix de transaction entre chacune des obligations de prestation en proportion des prix de vente spécifiques, l'entité doit déterminer le prix de vente spécifique, au moment de la passation du contrat, du bien ou du service distinct sous-jacent à chacune des obligations de prestation prévues au contrat et répartir le prix de transaction en proportion de ces prix de vente spécifiques.
- 77 Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis. La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité vend ce bien ou ce service séparément dans des circonstances et à des clients similaires. Le prix contractuel ou le prix de catalogue d'un bien ou d'un service peut être son prix de vente spécifique (mais on ne doit pas présumer qu'il l'est).

- 78 Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer à un montant qui permettra à la répartition du prix de transaction de satisfaire à l'objectif de répartition décrit au paragraphe 73. Pour estimer le prix de vente spécifique, 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). Ce faisant, l'entité doit maximiser l'utilisation des données d'entrée observables et appliquer les méthodes d'estimation de façon uniforme dans des circonstances similaires.
- 79 Les méthodes d'estimation appropriées du prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service 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 qu'un client de ce marché serait disposé à payer pour ces biens ou ces services. Cette méthode peut aussi comporter une référence aux prix pratiqués par des concurrents pour des biens ou des 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 : l'entité effectue l'estimation 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. Cependant, l'entité ne peut se servir de la méthode résiduelle pour estimer, conformément au paragraphe 78, le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service que lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :
 - (i) l'entité vend le même bien ou service à divers clients (en même temps ou presque) et la fourchette des montants est large (c'est-à-dire que le prix de vente est très variable du fait qu'un prix de vente spécifique représentatif ne ressort pas des transactions passées ou d'autres éléments observables),
 - (ii) l'entité n'a pas encore établi de prix pour le bien ou le service, qui n'a jamais été vendu séparément auparavant (c'est-à-dire que le prix de vente est incertain).
- 80 L'utilisation d'une combinaison de méthodes peut être nécessaire pour estimer les prix de vente spécifiques des biens ou des services promis dans le contrat si les prix de vente spécifiques d'au moins deux de ces biens ou services sont très variables ou incertains. Par exemple, l'entité peut utiliser la méthode résiduelle pour estimer le prix de vente spécifique global des biens ou des services promis dont le prix de vente spécifique est très variable ou incertain, et, ensuite, utiliser une autre méthode pour estimer les prix de vente spécifiques des différents biens ou services composant le prix de vente spécifique global déterminé par la méthode résiduelle. Lorsqu'une entité utilise une combinaison de méthodes pour estimer le prix de vente spécifique de chaque bien ou service promis dans le contrat, l'entité doit évaluer si la répartition du prix de transaction en proportion des estimations des prix de vente spécifiques est conforme à l'objectif de répartition décrit au paragraphe 73 et aux exigences relatives à l'estimation des prix de vente spécifiques énoncées au paragraphe 78.

Répartition d'une remise

- 81 Le client obtient une remise pour l'achat d'un groupe de biens ou de services si la somme des prix de vente spécifiques de ces biens ou services promis dans le contrat excède la contrepartie promise dans le contrat. Sauf lorsque l'entité dispose d'éléments observables, conformément au paragraphe 82, qui lui indiquent que la totalité de la remise ne se rapporte qu'à une ou plusieurs obligations de prestation du contrat, mais pas à l'ensemble d'entre elles, l'entité doit répartir la remise de façon proportionnelle entre toutes les obligations de prestation prévues dans le contrat. La répartition proportionnelle de la remise dans ces circonstances est la conséquence de la répartition du prix de transaction entre chacune des obligations de prestation en proportion des prix de vente spécifiques des biens ou des services distincts sous-jacents.
- 82 L'entité doit affecter la totalité d'une remise à une ou plusieurs obligations de prestation prévues dans le contrat, et non la répartir entre l'ensemble de celles-ci, si toutes les conditions ci-dessous sont remplies :
- (a) l'entité vend séparément de façon courante chaque bien ou service distinct (ou groupe de biens ou de services distincts) prévu dans le contrat ;
 - (b) l'entité vend également séparément de façon courante un groupe (ou des groupes) de certains de ces biens ou services distincts en accordant une remise sur les prix de vente spécifiques des biens ou des services de chaque groupe ;

- (c) la remise liée à chaque groupe de biens ou de services décrite au paragraphe 82(b) est essentiellement la même que la remise prévue dans le contrat, et l'analyse des biens ou des services de chaque groupe fournit des éléments observables indiquant l'obligation ou les obligations de prestation auxquelles se rapporte la totalité de la remise prévue dans le contrat.

83 Si la totalité de la remise est affectée à une ou plusieurs obligations de prestation prévues dans le contrat conformément au paragraphe 82, l'entité doit affecter la remise avant d'utiliser la méthode résiduelle pour estimer le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service selon le paragraphe 79(c).

Répartition d'une contrepartie variable

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

- (a) une ou plusieurs obligations de prestation prévues dans le contrat, mais pas l'ensemble d'entre elles (par exemple, le versement d'une prime peut être conditionnel à la fourniture par l'entité d'un bien ou d'un service promis dans un délai donné) ;
- (b) un ou plusieurs biens ou services distincts, mais pas l'ensemble d'entre eux, promis dans le contrat à l'intérieur d'une série de biens ou de services distincts faisant partie d'une seule et même obligation de prestation selon le paragraphe 22(b) (par exemple, la contrepartie promise relativement à la deuxième année d'un contrat de service de nettoyage de deux ans augmentera en fonction des fluctuations d'un indice d'inflation donné).

85 L'entité doit affecter en totalité un montant variable (et ses variations ultérieures) à une obligation de prestation ou à un bien ou service distinct qui fait partie d'une seule et même obligation de prestation selon le paragraphe 22(b) si les deux conditions suivantes sont remplies :

- (a) les modalités du paiement variable visent expressément les efforts déployés par l'entité pour remplir l'obligation de prestation ou pour fournir le bien ou le service distinct (ou un résultat spécifique de l'exécution de l'obligation de prestation ou de la fourniture du bien ou du service distinct) ;
- (b) l'affectation de la totalité du montant variable de la contrepartie à l'obligation de prestation ou au bien ou au service distinct est conforme à l'objectif de répartition énoncé au paragraphe 73 compte tenu de l'ensemble des obligations de prestation et des modalités de paiement prévues au contrat.

86 Le montant restant du prix de transaction qui ne remplit pas les conditions énoncées au paragraphe 85 doit être affecté selon les dispositions des paragraphes 73 à 83 relatives à la répartition.

Modification du prix de transaction

87 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 des services promis.

88 L'entité doit répartir les modifications ultérieures du prix de transaction entre les obligations de prestation prévues au contrat selon la même base de répartition que lors de la passation du contrat. Par conséquent, 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. 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.

89 L'entité doit affecter la totalité d'une modification du prix de transaction à une ou plusieurs obligations de prestation ou à un ou plusieurs biens ou services distincts promis dans le contrat à l'intérieur d'une série faisant partie d'une seule et même obligation de prestation selon le paragraphe 22(b), plutôt que de l'affecter à l'ensemble, uniquement si les conditions énoncées au paragraphe 85 relativement à l'affectation d'une contrepartie variable sont remplies.

90 L'entité doit comptabiliser une modification du prix de transaction résultant d'une modification du contrat conformément aux paragraphes 18 à 21. Toutefois, si une modification du prix de transaction a lieu après la modification du contrat, l'entité doit appliquer les paragraphes 87 à 89 pour affecter la modification du prix de transaction selon celle des manières décrites ci-dessous qui s'applique :

- (a) L'entité doit affecter la modification du prix de transaction aux obligations de prestation identifiées dans le contrat avant la modification lorsque, et dans la mesure où, la modification du

prix de transaction est attribuable à un montant de contrepartie variable promis avant la modification et que la modification est comptabilisée conformément au paragraphe 21(a).

- (b) Dans tous les autres cas où la modification n'a pas été comptabilisée comme un contrat distinct selon le paragraphe 20, l'entité doit affecter la modification du prix de transaction aux obligations de prestation prévues par le contrat modifié (c'est-à-dire les obligations de prestation qui n'étaient pas remplies ou qui ne l'étaient que partiellement immédiatement après la modification).

Coûts du contrat

Coûts marginaux d'obtention du contrat

- 91 **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.**
- 92 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).
- 93 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.
- 94 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.

Coûts d'exécution du contrat

- 95 **Si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client n'entrent pas 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 comptabiliser un actif au titre des coûts engagés pour l'exécution d'un contrat uniquement si ces coûts remplissent toutes les conditions suivantes :**
- (a) **ils sont directement liés à un contrat ou à un contrat prévu que l'entité peut identifier spécifiquement (il peut s'agir par exemple des coûts engagés pour des services à fournir à la suite du renouvellement d'un contrat existant ou pour la conception d'un actif à transférer selon un contrat spécifique non encore approuvé) ;**
- (b) **ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir (ou à continuer à remplir) ses obligations de prestation dans l'avenir ;**
- (c) **on s'attend à les recouvrer.**
- 96 Si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat entrent dans le champ d'application d'une autre norme, l'entité doit les comptabiliser conformément à cette autre norme.
- 97 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 promis directement au client) ;
- (b) le coût des matières premières (par exemple les fournitures utilisées pour fournir les services promis 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, de l'outillage et des actifs au titre de droits d'utilisation 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).
- 98 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 conformément au paragraphe 97) ;

- (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 reflétés 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 pour lesquels l'entité ne peut distinguer s'ils sont liés à des obligations de prestation non remplies ou à des obligations de prestation remplies (ou des obligations de prestation remplies partiellement).

Amortissement et dépréciation

- 99 Un actif comptabilisé en application du paragraphe 91 ou 95 doit être amorti sur une base systématique correspondant à la fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié. L'actif peut être lié à des biens ou des services à fournir selon un contrat prévu spécifique (comme décrit au paragraphe 95(a)).
- 100 L'entité doit mettre à jour l'amortissement pour prendre en compte tout changement important dans le calendrier prévu de fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié. Un tel changement doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8.
- 101 L'entité doit comptabiliser une perte de valeur en résultat net dans la mesure où la valeur comptable d'un actif comptabilisé en application du paragraphe 91 ou 95 excède :
- (a) le montant restant de contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange des biens ou des services auxquels l'actif est lié,
moins
 - (b) les coûts directement liés à la fourniture de ces biens ou services et qui n'ont pas été comptabilisés en charges (voir paragraphe 97).
- 102 Pour déterminer, aux fins de l'application du paragraphe 101, le montant de contrepartie qu'elle s'attend à recevoir, l'entité doit appliquer les principes servant à déterminer le prix de transaction (à l'exception des dispositions des paragraphes 56 à 58 sur la limitation des estimations de contrepartie variable) et ajuster ce montant pour tenir compte des effets du risque de crédit du client.
- 103 Avant de comptabiliser une perte de valeur au titre d'un actif comptabilisé en application du paragraphe 91 ou 95, 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, IAS 16 et IAS 38). La valeur comptable de l'actif comptabilisé en application du paragraphe 91 ou 95 obtenue après réalisation du test de dépréciation décrit au paragraphe 101 doit être intégrée à la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie dont l'actif fait partie aux fins de l'application d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs* à cette unité génératrice de trésorerie.
- 104 L'entité doit comptabiliser en résultat net la reprise de tout ou partie d'une perte de valeur comptabilisée antérieurement en application du paragraphe 101 lorsque les conditions à l'origine de la dépréciation n'existent plus ou se sont améliorées. 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

- 105 **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 actif sur contrat ou un passif sur contrat, selon le rapport entre les obligations de l'entité et le paiement effectué par le client. L'entité doit présenter séparément comme une créance ses droits inconditionnels à une contrepartie, le cas échéant.**
- 106 Si le client paie la contrepartie, ou si l'entité a un droit inconditionnel à un montant de contrepartie (c'est-à-dire une créance), avant que l'entité ne fournisse un bien ou un service au client, l'entité doit présenter le contrat comme un passif sur contrat au moment où le paiement est effectué ou au moment où le paiement est exigible (selon ce qui se produit en premier). 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 (ou pour lesquels un montant de contrepartie est exigible).
- 107 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 ou avant que le paiement ne soit exigible, elle doit présenter le contrat comme un actif sur contrat, à l'exclusion des montants présentés à titre de créance, le cas échéant. 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.

L'entité doit soumettre un actif sur contrat à un test de dépréciation conformément à IFRS 9. La dépréciation d'un actif sur contrat doit être évaluée, présentée et communiquée de la même manière qu'un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 (voir également paragraphe 113(b)).

- 108 Une créance est un droit inconditionnel de l'entité à une contrepartie. Le droit à une contrepartie est inconditionnel si c'est seulement l'écoulement du temps qui détermine que le paiement de la contrepartie est exigible. Par exemple, l'entité comptabilise une créance si elle a un droit actuel à un paiement, même si le montant peut faire l'objet d'un remboursement dans l'avenir. L'entité doit comptabiliser une créance conformément à IFRS 9. Lors de la comptabilisation initiale d'une créance liée à un contrat conclu avec un client, toute différence entre la valeur de la créance selon IFRS 9 et le montant correspondant des produits des activités ordinaires comptabilisé doit être passée en charges (par exemple, à titre de perte de valeur).
- 109 La présente norme 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 créances et les actifs sur contrat.

Informations à fournir

- 110 **L'objectif des obligations d'information est de faire en sorte que l'entité fournisse suffisamment d'informations pour 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 conclus avec des clients (voir paragraphes 113 à 122) ;**
 - (b) **les jugements importants portés, et les modifications qui leur sont apportées, pour l'application de la présente norme à ces contrats (voir paragraphes 123 à 126) ;**
 - (c) **les actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution des contrats conclus avec des clients conformément aux paragraphes 91 ou 95 (voir paragraphes 127 et 128).**
- 111 L'entité doit s'interroger sur le niveau de détail nécessaire pour atteindre 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.
- 112 L'entité n'est pas tenue de fournir des informations selon la présente norme si elle les a fournies conformément à une autre norme.

Contrats conclus avec des clients

- 113 L'entité doit fournir tous les montants suivants pour la période de présentation de l'information financière, à moins que ceux-ci ne soient présentés séparément dans l'état du résultat global conformément à d'autres normes :
- (a) les produits des activités ordinaires comptabilisés au titre des contrats conclus avec des clients, séparément de ses autres sources de produits ;
 - (b) toute perte de valeur comptabilisée (conformément à IFRS 9) sur des créances ou des actifs sur contrat découlant de ses contrats conclus avec des clients, séparément des pertes de valeur découlant d'autres contrats.

Ventilation des produits des activités ordinaires

- 114 L'entité doit ventiler les produits des activités ordinaires comptabilisés au titre des contrats conclus avec des clients entre des catégories montrant comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie sont touchés par les facteurs économiques. L'entité doit appliquer les indications fournies aux paragraphes B87 à B89 lorsqu'elle choisit les catégories à utiliser pour la ventilation des produits des activités ordinaires.
- 115 En outre, l'entité doit fournir suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre le rapport entre les informations fournies sur la ventilation des produits des activités ordinaires (conformément au paragraphe 114) et les informations fournies sur les produits des activités ordinaires de chaque secteur à présenter, lorsque l'entité applique IFRS 8 *Secteurs opérationnels*.

Soldes des contrats

- 116 L'entité doit fournir toutes les informations suivantes :
- (a) les soldes d'ouverture et les soldes de clôture des créances, des actifs sur contrats, et des passifs sur contrats découlant des contrats conclus avec des clients, s'ils ne sont pas présentés ou mentionnés séparément ailleurs ;
 - (b) les produits des activités ordinaires comptabilisés au cours de la période de présentation de l'information financière qui étaient inclus dans le solde d'ouverture des passifs sur contrats ;
 - (c) les produits des activités ordinaires comptabilisés au cours de la période de présentation de l'information financière qui sont liés à des obligations de prestation remplies (ou remplies partiellement) au cours de périodes antérieures (par exemple, les modifications du prix de transaction).
- 117 L'entité doit expliquer le rapport entre le moment où elle s'acquitte de ses obligations de prestation (voir paragraphe 119(a)) et le moment habituel du paiement (voir paragraphe 119(b)), et les effets qui en découlent sur les soldes des actifs sur contrats et des passifs sur contrats. Elle peut fournir des informations qualitatives à l'appui de ses explications.
- 118 L'entité doit expliquer les variations importantes des soldes des actifs sur contrats et des passifs sur contrats intervenues au cours de la période de présentation de l'information financière. Ses explications doivent comprendre des informations qualitatives et quantitatives. Les changements touchant les soldes des actifs sur contrats et des passifs sur contrats de l'entité sont par exemple les suivants :
- (a) les changements découlant de regroupements d'entreprises ;
 - (b) les ajustements cumulatifs des produits des activités ordinaires qui ont des répercussions sur les actifs sur contrats ou les passifs sur contrats correspondants, notamment les ajustements dus à une modification de l'évaluation du degré d'avancement, un changement d'estimation du prix de transaction (y compris les changements touchant l'appréciation de la question de savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une contrepartie variable) ou une modification de contrat ;
 - (c) la dépréciation d'un actif sur contrat ;
 - (d) la modification du délai nécessaire pour qu'un droit à une contrepartie devienne inconditionnel (c'est-à-dire pour qu'un actif sur contrat soit reclassé en créance) ;
 - (e) un changement quant au délai nécessaire pour l'exécution d'une obligation de prestation (c'est-à-dire pour que l'entité puisse comptabiliser les produits des activités ordinaires liés à un passif sur contrat).

Obligations de prestation

- 119 L'entité doit fournir des informations au sujet de ses obligations de prestation découlant des contrats conclus avec des 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), y compris dans le cas d'accords de ventes à livrer ;
 - (b) les conditions de paiement importantes (par exemple à quel moment le paiement est habituellement exigible, si le contrat comporte une composante financement importante, si le montant de contrepartie est variable et si les estimations de contrepartie variable font habituellement l'objet d'une limitation conformément aux paragraphes 56 à 58) ;
 - (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.

Prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir

- 120 L'entité doit fournir les informations suivantes sur les obligations de prestation qui restent à remplir :
- (a) le montant total du prix de transaction affecté aux obligations de prestation non remplies (ou remplies partiellement) à la fin de la période de présentation de l'information financière ;

- (b) une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser en produits des activités ordinaires le montant indiqué selon le paragraphe 120(a), que l'entité doit fournir de l'une ou l'autre des manières suivantes :
- (i) sur une base quantitative, en utilisant le découpage chronologique le plus approprié à la durée des obligations de prestation qui restent à remplir ;
 - (ii) en présentant des informations qualitatives.
- 121 Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue de fournir les informations exigées au paragraphe 120 pour les obligations de prestation pour lesquelles l'une ou l'autre des conditions suivantes est remplie :
- (a) l'obligation de prestation fait partie d'un contrat dont la durée initiale attendue ne dépasse pas un an ;
 - (b) l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires générés par l'exécution de l'obligation de prestation conformément au paragraphe B16.
- 122 L'entité doit fournir une explication qualitative précisant si elle applique la mesure de simplification prévue au paragraphe 121 et si une quelconque contrepartie liée à des contrats conclus avec des clients n'est pas comprise dans le prix de transaction, et ne figure donc pas dans les informations fournies conformément au paragraphe 120. Par exemple, une estimation du prix de transaction ne comprendrait pas les estimations de contrepartie variable qui font l'objet d'une limitation (voir paragraphes 56 à 58).

Jugements importants portés pour l'application de la présente norme

- 123 L'entité doit indiquer les jugements portés, et les modifications apportées à ceux-ci, pour l'application de la présente norme 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. Notamment, l'entité doit expliquer les jugements portés, et les modifications apportées à ceux-ci, pour déterminer les deux éléments suivants :
- (a) quand les obligations de prestation sont remplies (voir paragraphes 124 et 125) ;
 - (b) quel est le prix de transaction et quels sont les montants affectés aux obligations de prestation (voir paragraphe 126).

Déterminer quand les obligations de prestation sont remplies

- 124 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 des méthodes fondées sur les extrants ou des méthodes fondées sur les intrants utilisées et de la façon dont elles ont été appliquées) ;
 - (b) expliquer pourquoi les méthodes utilisées permettent de refléter fidèlement la fourniture des biens ou des services.
- 125 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

- 126 L'entité doit fournir des informations sur les méthodes, les données d'entrée et les hypothèses utilisées pour :
- (a) la détermination du prix de transaction, ce qui comprend, sans s'y limiter, l'estimation de la contrepartie variable, l'ajustement de la contrepartie pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent, et l'évaluation de la contrepartie autre qu'en trésorerie ;
 - (b) l'appréciation quant à savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une contrepartie variable ;
 - (c) la répartition du prix de transaction, y compris l'estimation des prix de vente spécifiques des biens ou des services promis et l'affectation de toute remise et contrepartie variable à une partie spécifique du contrat (s'il y a lieu) ;

- (d) l'évaluation des obligations en matière de retours ou de remboursements et autres obligations similaires.

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

127 L'entité doit décrire à la fois :

- (a) les jugements qu'elle a portés pour déterminer le montant des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un contrat conclu avec un client (conformément au paragraphe 91 ou 95) ;
- (b) la méthode qu'elle utilise pour déterminer l'amortissement pour chaque période de présentation de l'information financière.

128 L'entité doit fournir toutes les informations suivantes :

- (a) les soldes de clôture des actifs comptabilisés au titre des coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution de contrats conclus avec des clients (en application des paragraphes 91 ou 95), 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) ;
- (b) le montant de l'amortissement et de toute perte de valeur comptabilisés au cours de la période de présentation de l'information financière.

Mesures de simplification

129 Lorsque l'entité choisit d'appliquer la mesure de simplification prévue au paragraphe 63 (relative à l'existence d'une composante financement importante) ou celle prévue au paragraphe 94 (relative aux coûts marginaux d'obtention d'un contrat), elle doit l'indiquer.

Annexe A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la norme.

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 en échange d'une contrepartie.
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 à celui-ci : <ul style="list-style-type: none"> (a) d'un bien ou d'un service (ou d'un groupe de biens ou services) distinct ; ou (b) d'une série de biens ou services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.
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 (ou pour lesquels un montant de contrepartie est exigible).
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.
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. Elle décrit la façon d'appliquer les paragraphes 1 à 129 et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme.

- B1 Le présent guide d'application s'articule autour des catégories suivantes :
- (a) obligations de prestation remplies progressivement (paragraphes B2 à B13) ;
 - (b) méthodes d'évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie (paragraphes B14 à B19) ;
 - (c) ventes avec droit de retour (paragraphes B20 à B27) ;
 - (d) garanties (paragraphes B28 à B33) ;
 - (e) entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire (paragraphes B34 à B38) ;
 - (f) biens ou services supplémentaires offerts au client en option (paragraphes B39 à B43) ;
 - (g) droits non exercés par les clients (paragraphes B44 à B47) ;
 - (h) frais initiaux non remboursables (et certains coûts connexes) (paragraphes B48 à B51) ;
 - (i) licences (paragraphes B52 à B63) ;
 - (j) accords de rachat (paragraphes B64 à B76) ;
 - (k) accords de consignation (paragraphes B77 et B78) ;
 - (l) ventes à livrer (paragraphes B79 à B82) ;
 - (m) acceptation par le client (paragraphes B83 à B86) ;
 - (n) informations à fournir sur la ventilation des produits des activités ordinaires (paragraphes B87 à B89).

Obligations de prestation remplies progressivement

- B2 Selon le paragraphe 35, l'obligation de prestation est remplie progressivement si l'une des conditions suivantes est remplie :
- (a) le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure où celle-ci a lieu (voir paragraphes B3 et B4) ;
 - (b) 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 (voir paragraphe B5) ;
 - (c) la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement (voir paragraphes B6 à B8) et l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (voir paragraphes B9 à B13).

Le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité (paragraphe 35(a))

- B3 Dans le cas de certains types d'obligations de prestation, il sera simple d'établir si le client reçoit les avantages procurés par la prestation de l'entité au fur et à mesure où celle-ci a lieu et consomme simultanément ces avantages, à mesure qu'il les reçoit. C'est le cas, par exemple, de services habituels ou récurrents (comme des services de nettoyage) pour lesquels il est facile d'établir que la réception et la consommation des avantages procurés par la prestation de l'entité sont simultanées.
- B4 Dans le cas d'autres types d'obligations de prestation, l'entité ne pourra peut-être pas établir facilement si le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité au fur à mesure où celle-ci a lieu. Dans ces circonstances, l'obligation de prestation est remplie progressivement si l'entité détermine qu'une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée si cette autre entité devait remplir la part restante de l'obligation de prestation envers le client. Lorsqu'elle détermine si une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée, l'entité doit :
- (a) faire abstraction des limitations potentielles d'ordre contractuel ou pratique qui l'empêcheraient de transférer l'obligation de prestation restante à une autre entité ;

- (b) présumer qu'une autre entité qui remplirait la part restante de l'obligation de prestation ne bénéficierait d'aucun actif qui est actuellement contrôlé par l'entité et qui demeurerait contrôlé par l'entité si l'obligation de prestation était transférée à une autre entité.

Le client obtient le contrôle de l'actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation (paragraphe 35(b))

- B5 Pour déterminer si le client obtient le contrôle d'un actif au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation conformément au paragraphe 35(b), l'entité doit appliquer les dispositions sur le contrôle prévues aux paragraphes 31 à 34 et 38. L'actif qui est créé ou valorisé (par exemple, un actif relatif à des travaux en cours) peut être un actif corporel ou incorporel.

La prestation de l'entité ne crée pas un actif pouvant être utilisé autrement (paragraphe 35(c))

- B6 Lorsqu'elle apprécie, conformément au paragraphe 36, si elle pourrait utiliser un actif autrement, l'entité doit prendre en compte l'effet des limitations contractuelles et pratiques de sa capacité de destiner facilement cet actif à une autre utilisation, comme le vendre à un client différent. La prise en considération de la possibilité d'une résiliation du contrat conclu avec le client n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit d'apprécier la capacité de l'entité de destiner facilement l'actif à une autre utilisation.
- B7 Une limitation contractuelle de la capacité de l'entité de destiner facilement l'actif à une autre utilisation doit être une limitation de fond pour que l'actif ne puisse être utilisé autrement par l'entité. Une limitation contractuelle est une limitation de fond si le client peut faire valoir ses droits sur l'actif promis si l'entité cherche à destiner l'actif à une autre utilisation. En revanche, une limitation contractuelle n'est pas une limitation de fond si, par exemple, l'actif est dans une grande mesure interchangeable avec d'autres actifs que l'entité pourrait transférer à un autre 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.
- B8 Il existe une limitation pratique de la capacité d'une entité de destiner un actif à une autre utilisation si, pour ce faire, elle a à subir des pertes économiques importantes. Des pertes économiques importantes pourraient découler des coûts importants engagés par l'entité pour modifier l'actif, ou du fait que l'entité ne peut vendre l'actif qu'à perte. Par exemple, la capacité de l'entité de destiner à une autre utilisation des actifs dont les caractéristiques de conception sont spécifiques à un client ou qui sont situés dans des régions isolées peut être soumise à des limitations pratiques.

L'entité a un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (paragraphe 35(c))

- B9 Selon le paragraphe 37, l'entité a un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée si elle a droit à un montant permettant à tout le moins de la rémunérer pour la prestation effectuée jusqu'alors en cas de résiliation du contrat par le client ou un tiers pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise. Le montant susceptible de rémunérer l'entité pour la prestation effectuée jusqu'alors est celui qui s'approche du prix de vente des biens ou des services fournis jusqu'alors (par exemple les coûts engagés par l'entité pour remplir l'obligation de prestation, majorés d'une marge raisonnable), plutôt qu'une indemnité limitée à la perte potentielle de profit en cas de résiliation du contrat. Il n'est pas nécessaire que la rémunération visant une marge raisonnable équivaille à la marge prévue pour l'exécution du contrat tel qu'il a été promis, mais l'entité doit avoir droit à une rémunération correspondant à l'un ou l'autre des montants suivants :
- (a) une fraction de la marge attendue du contrat qui reflète raisonnablement le degré d'exécution de la prestation par l'entité, selon le contrat, avant que ce dernier ne soit résilié par le client (ou un tiers) ;
- (b) un rendement raisonnable par rapport au coût du capital de l'entité dans des contrats similaires (ou la marge généralement dégagée par l'entité dans des contrats similaires) si la marge spécifique au contrat est supérieure au rendement que l'entité obtient généralement de contrats similaires.
- B10 Il n'est pas nécessaire que le droit de l'entité à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée soit un droit inconditionnel actuel au paiement. Dans de nombreux cas, le droit de l'entité à un paiement ne devient inconditionnel qu'à l'atteinte d'une étape spécifiée ou au moment où l'obligation de prestation est remplie. Lorsqu'elle apprécie si elle a un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, l'entité doit se demander si elle aurait un droit exécutoire d'exiger ou de conserver un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée s'il devait y avoir

résiliation du contrat avant son achèvement pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise.

- B11 Dans certains cas, il se peut que le client n'ait le droit de résilier le contrat qu'à certains moments déterminés au cours de la durée du contrat, ou qu'il n'ait pas le droit de résilier le contrat. Si le client entreprend de résilier le contrat sans avoir le droit de le faire à ce moment-là (y compris lorsque le client n'exécute pas ses obligations comme promis), le contrat (ou une autre loi) peut donner le droit à l'entité de continuer à fournir au client les biens ou les services promis dans le contrat et d'exiger du client qu'il verse la contrepartie promise en échange de ces biens ou services. Dans ces circonstances, l'entité a un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, puisque l'entité a le droit de continuer de s'acquitter de ses obligations conformément au contrat et d'exiger que le client s'acquitte des siennes (notamment celle de payer la contrepartie promise).
- B12 Pour apprécier l'existence et le caractère exécutoire d'un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, l'entité doit tenir compte des conditions du contrat, ainsi que de toute loi ou de tout précédent jurisprudentiel qui pourrait les compléter ou avoir préséance sur celles-ci. L'entité doit notamment apprécier si :
- (a) la loi, une pratique administrative ou un précédent jurisprudentiel confère à l'entité un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, même s'il n'est pas fait mention de ce droit dans le contrat conclu avec le client ;
 - (b) des précédents jurisprudentiels pertinents indiquent que des droits similaires à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée prévus dans des contrats similaires n'ont pas de force exécutoire ;
 - (c) les pratiques commerciales habituelles de l'entité consistant à choisir de ne pas faire valoir son droit à un paiement ont rendu le droit inexécutoire dans ce contexte juridique. Toutefois, bien que l'entité puisse choisir de renoncer à son droit à un paiement dans des contrats similaires, elle peut continuer à avoir droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée si, selon le contrat conclu avec le client, ce droit demeure exécutoire.
- B13 Le calendrier de paiement prévu dans le contrat n'indique pas nécessairement si l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Bien que le calendrier de paiement prévu dans le contrat indique l'échéance et le montant de la contrepartie payable par le client, il ne constitue pas nécessairement une preuve du droit de l'entité à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. La raison en est que, par exemple, le contrat peut stipuler que la contrepartie reçue du client est remboursable pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise par l'entité dans le contrat.

Méthodes d'évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie

- B14 Les méthodes pouvant être utilisées pour évaluer le degré d'avancement dans l'exécution d'une obligation de prestation remplie progressivement par l'entité selon les paragraphes 35 à 37 sont notamment les suivantes :
- (a) méthodes fondées sur les extrants (voir paragraphes B15 à B17) ;
 - (b) méthodes fondées sur les intrants (voir paragraphes B18 et B19).

Méthodes fondées sur les extrants

- B15 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 les services fournis jusqu'à la date considérée par rapport aux biens ou aux services promis dans le contrat qu'il reste à fournir. Les méthodes fondées sur les extrants sont notamment le recensement des prestations exécutées jusqu'à la date considérée, l'évaluation des résultats atteints, l'évaluation des étapes importantes franchies, l'estimation du temps écoulé ou le calcul du nombre d'unités produites ou livrées. Lorsque l'entité évalue s'il convient d'appliquer une méthode fondée sur les extrants pour évaluer le degré d'avancement, elle doit examiner si les extrants en question reflètent fidèlement la mesure dans laquelle elle a rempli son obligation de prestation. Une méthode fondée sur les extrants ne fournit pas une représentation fidèle de la prestation de l'entité lorsque les extrants sélectionnés ne permettent pas d'évaluer certains des biens ou services dont le contrôle a été transféré au client. Par exemple, les méthodes fondées sur le nombre d'unités produites ou le nombre d'unités livrées ne reflètent pas fidèlement la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie par l'entité si, à la fin de la période de présentation de l'information financière, la prestation de

l'entité a généré des travaux en cours ou des produits finis dont le client a le contrôle et qui ne sont pas compris dans l'évaluation des extrants.

- B16 Par mesure de simplification, si l'entité a un droit à une contrepartie d'un client dont le montant correspond directement à la valeur qu'ont pour le client les obligations de prestation qu'elle a remplies jusqu'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 peut comptabiliser des produits des activités ordinaires pour le montant qu'elle a le droit de facturer.
- B17 L'inconvénient des méthodes fondées sur les extrants est que les extrants utilisés pour évaluer le degré d'avancement peuvent ne pas pouvoir 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

- B18 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 entièrement une obligation de prestation. Si les efforts ou les intrants de l'entité sont dépensés uniformément pendant la période de prestation, il peut être approprié que l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires de manière linéaire.
- B19 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 au client du contrôle des biens ou des services. En conséquence, conformément à l'objectif de l'évaluation du degré d'avancement présenté au paragraphe 39, l'entité doit faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflètent pas la progression du transfert par l'entité du contrôle de biens ou de services au client. Par exemple, lorsque l'entité utilise une méthode fondée sur les coûts, il peut lui falloir ajuster l'évaluation du degré d'avancement dans les cas suivants :
- (a) Certains des coûts engagés ne contribuent pas à l'avancement de l'entité dans l'exécution de l'obligation de prestation. Par exemple, l'entité ne comptabilisera pas de produits des activités ordinaires sur la base de coûts qui ont été engagés du fait d'inefficiences importantes dans la prestation de l'entité et qui n'étaient pas reflétés dans le prix du contrat (comme les coûts non prévus des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources engagés pour remplir l'obligation de prestation).
 - (b) Il n'y a pas de rapport proportionnel entre certains des coûts engagés et le degré d'avancement de l'entité dans l'exécution de l'obligation de prestation. En pareil cas, la meilleure façon de refléter le degré d'exécution de la prestation peut être d'ajuster la méthode fondée sur les intrants afin de ne comptabiliser des produits des activités ordinaires qu'à hauteur de ces coûts engagés. Par exemple, la comptabilisation de produits des activités ordinaires pour un montant correspondant au coût d'un bien utilisé pour remplir une obligation de prestation pourrait permettre de refléter fidèlement le degré d'exécution de la prestation, si l'entité s'attend, à la passation du contrat, à ce que l'ensemble des conditions suivantes soient remplies :
 - (i) le bien n'est pas distinct ;
 - (ii) le contrôle du bien devrait être obtenu par le client bien avant que celui-ci ne reçoive les services liés à ce bien ;
 - (iii) le coût du bien transféré est important par rapport au coût total que l'entité s'attend à engager pour remplir entièrement l'obligation de prestation ;
 - (iv) l'entité se procure le bien auprès d'un tiers et n'intervient pas de façon importante dans sa conception et sa fabrication (mais elle agit pour son propre compte selon les paragraphes B34 à B38).

Ventes avec droit de retour

- B20 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 :
- (a) un remboursement total ou partiel de la contrepartie versée ;
 - (b) un avoir (note de crédit) pouvant être porté en diminution de sommes qui sont ou seront dues à l'entité ;

- (c) un autre produit en échange.
- B21 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) des produits des activités ordinaires au titre des produits fournis, pour un montant égal au montant de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit (l'entité ne comptabilise donc pas de produits des activités ordinaires pour les produits dont elle prévoit un retour) ;
- (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.
- B22 Une promesse faite par l'entité de se tenir prête à accepter un produit retourné pendant la période de retour ne doit pas être comptabilisée comme une obligation de prestation s'ajoutant à l'obligation d'accorder un remboursement.
- B23 L'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 47 à 72 (y compris les dispositions sur la limitation des estimations de contrepartie variable des paragraphes 56 à 58) pour déterminer le montant de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit (c'est-à-dire, exclusion faite des retours prévus). Dans le cas des montants de contrepartie reçus (ou à recevoir) auxquels elle ne s'attend pas à 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 ces montants reçus (ou à recevoir) comme un passif au titre des remboursements futurs. Par la suite, à la fin de chaque période de présentation de l'information financière, elle doit mettre à jour son évaluation des montants auxquels elle s'attend à avoir droit en échange des produits fournis et ajuster en conséquence le prix de transaction et, par conséquent, le montant des produits des activités ordinaires comptabilisés.
- B24 L'entité doit mettre à jour son évaluation du passif au titre des remboursements futurs 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).
- B25 Un actif comptabilisé par l'entité pour représenter son droit de récupérer les produits 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 produits (par exemple, 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 produits retournés). À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit mettre à jour l'évaluation de cet actif en fonction des changements dans les prévisions de retours de produits. Elle doit présenter l'actif séparément du passif au titre des remboursements futurs.
- B26 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 aux fins de l'application de la présente norme.
- B27 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 indications sur les garanties énoncées aux paragraphes B28 à B33.

Garanties

- B28 Il est fréquent qu'une entité fournisse (conformément au contrat, à la législation ou à ses pratiques commerciales habituelles) 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 fonctionnera comme l'ont prévu les parties du fait qu'il est conforme aux spécifications convenues. D'autres lui procurent un service en plus de cette assurance.
- B29 Si le client a l'option d'acheter une garantie séparément (par exemple, parce que le prix en est fixé ou négocié séparément), la garantie constitue un service distinct du fait que l'entité promet au client un service en plus du produit dont la fonctionnalité est décrite dans le contrat. Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser la garantie promise comme une obligation de prestation conformément aux paragraphes 22 à 30 et affecter une partie du prix de transaction à cette obligation de prestation conformément aux paragraphes 73 à 86.
- B30 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.

- B31 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 promise ne constitue pas une obligation de prestation, car 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 promise constitue une obligation de prestation, car 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.
- B32 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. 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 comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation.
- B33 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

- B34 Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, cette dernière doit déterminer si sa promesse est par nature une obligation de prestation de fournir elle-même les biens ou les services spécifiés (elle agit alors pour son propre compte) ou de prendre les dispositions voulues pour que le tiers s'en charge (elle agit alors comme mandataire).
- B35 L'entité agit pour son propre compte si elle a le contrôle du bien ou du service promis avant de le fournir au client. Cependant, l'entité n'agit pas nécessairement pour son propre compte si elle n'obtient que momentanément le titre de propriété d'un produit avant que ce titre ne soit transféré au client. L'entité qui agit pour son propre compte dans un contrat peut remplir elle-même une obligation de prestation ou embaucher un tiers (par exemple, un sous-traitant) afin qu'il remplisse pour elle une partie ou l'intégralité de l'obligation de prestation. Lorsque l'entité agit pour son propre compte et remplit une obligation de prestation, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant brut de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange des biens ou des services fournis.
- B36 L'entité agit comme mandataire si son obligation de prestation consiste à prendre les dispositions voulues pour qu'un tiers fournisse les biens ou services. Lorsque l'entité agit comme mandataire et remplit une obligation de prestation, l'entité comptabilise en produits des activités ordinaires le montant des honoraires ou de la commission auquel elle s'attend à avoir droit en échange des dispositions prises pour que le tiers fournisse les biens ou les services. Les honoraires ou la commission de l'entité pourraient être le montant net de contrepartie que celle-ci conserve après avoir payé au tiers la contrepartie reçue en échange des biens ou des services à fournir par celui-ci.
- B37 Les faits énumérés ci-dessous sont des indicateurs que l'entité agit comme mandataire (et qu'elle n'a donc pas le contrôle sur le bien ou le service avant qu'il ne soit fourni au client) :
- (a) la responsabilité première de l'exécution du contrat incombe à un tiers ;
 - (b) l'entité n'est pas exposée au risque sur stocks avant ou après la commande des biens par le client, durant l'expédition ou en cas de retour ;
 - (c) l'entité n'a aucune latitude pour fixer le prix des biens ou des services du tiers, de sorte que l'avantage qu'elle peut tirer de ces biens ou services est limité ;
 - (d) la contrepartie versée à l'entité prend la forme d'une commission ;

- (e) l'entité n'est pas exposée au risque de crédit pour ce qui est du montant à recevoir du client en échange des biens ou des services du tiers.

B38 Si un tiers prend à sa charge une obligation de prestation de l'entité et obtient les droits contractuels connexes, de telle sorte que l'entité n'est plus tenue de remplir l'obligation de prestation consistant à fournir le bien ou le service promis 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

B39 Les options permettant au client d'acquérir des biens ou des services supplémentaires gratuitement ou à rabais prennent différentes formes : incitations à la vente, octroi de points-cadeaux, options de renouvellement de contrat, remises sur achats futurs de biens ou de services, etc.

B40 Si, dans le cadre d'un contrat, l'entité accorde au client l'option d'acquérir des biens ou des services supplémentaires, cette option ne donne naissance à une obligation de prestation afférente au contrat que si elle confère au client un droit significatif que celui-ci n'obtiendrait pas sans conclure le contrat (par exemple une remise s'ajoutant à l'éventail de réductions habituellement consenties sur ces biens ou services aux clients de la même catégorie, dans la même zone géographique ou sur le même marché). Si l'option confère un droit significatif au client, ce dernier paie en fait l'entité à l'avance pour des biens ou des services à venir, et l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au moment où les biens ou les services sont fournis ou lorsque l'option expire.

B41 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 qu'en concluant un contrat préalablement. En pareil cas, l'entité a fait une offre promotionnelle qu'elle doit comptabiliser conformément à la présente norme au moment seulement où le client exerce l'option d'acheter le bien ou le service supplémentaire.

B42 Le paragraphe 74 impose à l'entité de répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation 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.

B43 Si le client a un droit significatif d'acquérir dans l'avenir des biens ou des services qui sont semblables aux biens ou aux 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 aux services offerts en option, sur la base des biens ou des services qu'elle s'attend à fournir et de la contrepartie correspondante attendue. En général, les options de ce type ont trait au renouvellement de contrats.

Droits non exercés par les clients

B44 Selon le paragraphe 106, sur réception d'un paiement anticipé effectué par le client, l'entité doit comptabiliser un passif sur contrat pour le montant du paiement anticipé 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 des produits des activités ordinaires) lorsqu'elle fournit les biens ou les services et, de ce fait, remplit son obligation de prestation.

B45 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 le client n'exerce pas la totalité de ses droits contractuels. On parle parfois de droits abandonnés pour désigner les droits qui ne seront pas exercés.

B46 Si l'entité s'attend à avoir droit à un montant de 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 ne s'attend pas à avoir droit à un montant de 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 peut s'attendre

à avoir droit à un montant des droits abandonnés, l'entité doit tenir compte des dispositions des paragraphes 56 à 58 sur la limitation des estimations de contrepartie variable.

- B47 L'entité doit comptabiliser un passif (et non des produits des activités ordinaires) au titre de toute contrepartie reçue qui correspond à des droits non exercés par le client et que l'entité est tenue de remettre à un tiers, par exemple une entité publique en vertu de la législation applicable aux biens non réclamés.

Frais initiaux non remboursables (et certains coûts connexes)

- B48 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.
- B49 Pour identifier les obligations de prestation découlant de tels contrats, l'entité doit apprécier 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 des 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 renouveler le contrat et que cette option procure au client un droit significatif comme il est expliqué au paragraphe B40.
- B50 Si les frais initiaux non remboursables sont liés à un bien ou à un service, l'entité doit déterminer s'il lui faut comptabiliser celui-ci comme une obligation de prestation distincte en application des paragraphes 22 à 30.
- B51 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 B19. 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 apprécier si les coûts engagés pour l'établissement du contrat ont donné naissance à un actif à comptabiliser selon le paragraphe 95.

Licences

- B52 Une licence donne à un client des droits sur la propriété intellectuelle de l'entité. Voici quelques exemples de licences de propriété intellectuelle :
- (a) logiciels et technologie ;
 - (b) œuvres cinématographiques, œuvres musicales et autres créations pour les médias et le spectacle ;
 - (c) franchises ;
 - (d) brevets, marques de commerce et droits d'auteur.
- B53 Outre la promesse d'octroyer une licence à un client, l'entité peut également promettre de lui fournir d'autres biens ou services. Ces promesses peuvent être mentionnées de façon explicite dans le contrat ou elles peuvent découler implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité (voir paragraphe 24). Comme pour d'autres types de contrats, lorsqu'un contrat conclu avec un client contient une promesse d'octroyer une licence en plus d'autres promesses de fournir des biens ou des services, l'entité applique les paragraphes 22 à 30 afin d'identifier chacune des obligations de prestation contenues dans le contrat.
- B54 Si la promesse d'octroyer une licence n'est pas distincte d'autres promesses de fournir des biens ou des services prévues dans le contrat selon les paragraphes 26 à 30, l'entité doit comptabiliser ensemble comme une seule et même obligation de prestation la promesse d'octroyer une licence et les autres promesses de fournir des biens ou des services. Voici des exemples de licences qui ne sont pas distinctes des autres biens ou services promis dans le contrat :
- (a) une licence qui constitue une composante d'un bien matériel et qui fait partie intégrante de la capacité de fonctionner de celui-ci ;

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

Détermination de la nature de la promesse de l'entité

- B57 Pour déterminer si sa promesse d'octroyer une licence au client consiste à lui accorder un droit d'accès à sa propriété intellectuelle ou un droit d'utilisation de sa propriété intellectuelle, l'entité doit se demander si le client peut décider de l'utilisation de la licence, et en tirer la quasi-totalité des avantages restants, au moment précis de l'octroi de la licence. Le client ne peut décider de l'utilisation de la licence, ni en tirer la quasi-totalité des avantages restants, au moment précis de l'octroi de la licence si la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits fera l'objet de changements au cours de la période couverte par la licence. La propriété intellectuelle fait l'objet de changements (ce qui a une incidence sur l'appréciation par l'entité du moment où le client obtient le contrôle de la licence) lorsque l'entité continue à intervenir à l'égard de sa propriété intellectuelle et qu'elle entreprend des activités qui ont une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits. Dans ces cas, la licence accorde au client un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité (voir paragraphe B58). À l'inverse, le client peut décider de l'utilisation de la licence, et en tirer la quasi-totalité des avantages restants, au moment précis de l'octroi de la licence si la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits ne changera pas (voir paragraphe B61). Dans ce cas, les activités entreprises par l'entité n'entraînent des changements qu'à son propre actif (c'est-à-dire la propriété intellectuelle sous-jacente), ce qui peut avoir des répercussions sur la capacité de l'entité d'octroyer des licences dans l'avenir ; mais ces activités n'ont pas d'incidence sur la détermination de ce que la licence accorde ou de ce que le client contrôle.
- B58 La nature de la promesse de l'entité d'octroyer une licence consiste à accorder un droit d'accès à sa propriété intellectuelle si toutes les conditions suivantes sont remplies :
- (a) le contrat prescrit, ou le client prévoit raisonnablement, que l'entité entreprendra des activités qui auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits (voir paragraphe B59) ;
- (b) les droits accordés par la licence exposent directement le client aux conséquences positives ou négatives des activités de l'entité mentionnées au point (a) ;
- (c) ces activités n'entraînent pas la fourniture concomitante d'un bien ou d'un service (voir paragraphe 25).
- B59 Parmi les facteurs pouvant indiquer qu'un client pourrait s'attendre raisonnablement à ce que l'entité entreprenne des activités qui auront une incidence importante sur la propriété intellectuelle, citons les pratiques commerciales habituelles, la politique affichée ou les déclarations précises de l'entité. Bien que cela ne soit pas déterminant, l'existence d'intérêts économiques communs à l'entité et au client (par exemple, une redevance en fonction des ventes) qui se rapportent à la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits peut également indiquer que le client pourrait s'attendre raisonnablement à ce que l'entité entreprenne de telles activités.
- B60 Lorsque les conditions énoncées au paragraphe B58 sont remplies, l'entité doit comptabiliser la promesse d'octroyer une licence comme une obligation de prestation remplie progressivement parce que le client recevra et consommera simultanément les avantages de la prestation par laquelle l'entité lui donne accès à sa propriété intellectuelle, et ce, au fur et à mesure que la prestation a lieu (voir paragraphe 35(a)). L'entité doit appliquer les paragraphes 39 à 45 afin de choisir une méthode appropriée pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation consistant à donner l'accès est remplie.

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

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

- B63 Nonobstant les dispositions des paragraphes 56 à 59, l'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre d'une redevance en fonction des ventes ou d'une redevance en fonction de l'utilisation qui a été promise en échange d'une licence de propriété intellectuelle uniquement lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des événements suivants :
- la vente ou l'utilisation en question se produit ;
 - l'obligation de prestation à laquelle est affectée la redevance en fonction des ventes ou la redevance en fonction de l'utilisation est remplie (ou partiellement remplie).

Accords de rachat

- B64 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.
- B65 De manière générale, il existe trois formes d'accords de rachat, à savoir ceux en vertu desquels :
- l'entité a une obligation de racheter l'actif (contrat à terme) ;
 - l'entité a un droit de racheter l'actif (option d'achat) ;
 - l'entité a une obligation de racheter l'actif à la demande du client (option de vente).

Contrat à terme ou option d'achat

- B66 Si l'entité a une obligation ou un droit 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 :
- soit comme un contrat de location à traiter selon IFRS 16 *Contrats de location*, si l'actif peut ou doit être racheté à un montant inférieur à son prix de vente initial, à moins que le contrat fasse partie d'une transaction de cession-bail, auquel cas l'entité doit conserver l'actif dans ses comptes et doit comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. L'entité doit comptabiliser ce passif financier selon IFRS 9 ;

- (b) soit comme un accord de financement à traiter selon le paragraphe B68, si l'actif peut ou doit être racheté à un montant égal ou supérieur à son prix de vente initial.
- B67 Lorsqu'elle compare le prix de rachat avec le prix de vente, l'entité doit tenir compte de la valeur temps de l'argent.
- B68 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 traitement ou de possession (par exemple les assurances).
- B69 Si l'option expire sans avoir été exercée, l'entité doit décomptabiliser le passif et comptabiliser des produits des activités ordinaires.

Option de vente

- B70 Si l'entité a une obligation 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 avantage économique important 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 avantage économique important à exercer son droit, l'entité doit comptabiliser l'accord comme un contrat de location conformément à IFRS 16, à moins que le contrat fasse partie d'une transaction de cession-bail. Si le contrat fait partie d'une transaction de cession-bail, l'entité doit conserver l'actif dans ses comptes et doit comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. L'entité doit comptabiliser ce passif financier selon IFRS 9.
- B71 Pour déterminer si le client a un avantage économique important 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. Par exemple, s'il est à prévoir que le prix de rachat sera considérablement plus élevé que la valeur de marché de l'actif, cela peut indiquer que le client a un avantage économique important à exercer l'option d'achat.
- B72 Si le client n'a pas un avantage économique important à exercer son droit à un prix inférieur au prix de vente initial de l'actif, l'entité doit comptabiliser l'accord comme s'il s'agissait de la vente d'un produit avec droit de retour, comme il est expliqué aux paragraphes B20 à B27.
- B73 Si le prix de rachat de l'actif est égal ou supérieur à son prix de vente initial et est plus élevé que sa valeur de marché attendue, le contrat est en fait un accord de financement et doit, par conséquent, être comptabilisé comme il est expliqué au paragraphe B68.
- B74 Si le prix de rachat de l'actif est égal ou supérieur à son prix de vente initial et est égal ou inférieur à sa valeur de marché attendue, et que le client n'a pas un avantage économique important à exercer son droit, l'entité doit alors comptabiliser l'accord comme s'il s'agissait de la vente d'un produit avec droit de retour comme il est expliqué aux paragraphes B20 à B27.
- B75 Lorsqu'elle compare le prix de rachat avec le prix de vente, l'entité doit tenir compte de la valeur temps de l'argent.
- B76 Si l'option expire sans avoir été exercée, l'entité doit décomptabiliser le passif et comptabiliser des produits des activités ordinaires.

Accords de consignation

- B77 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. Le produit livré à un tiers peut être détenu en vertu d'un accord de consignation si le tiers n'en obtient pas le contrôle. Par conséquent, l'entité ne doit pas comptabiliser de produits des activités ordinaires au moment de la livraison au tiers si le produit livré est détenu en consignation.
- B78 Les indicateurs qu'un accord est un accord de consignation sont notamment les suivants :
- le produit est contrôlé 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 ;
 - l'entité est en mesure d'exiger que le produit lui soit rendu ou de le transférer à un tiers (comme un autre distributeur) ;
 - le distributeur n'a pas l'obligation inconditionnelle de payer le produit (même si un acompte peut être exigé de sa part).

Ventes à livrer

- B79 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. Par exemple, 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.
- B80 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 (voir paragraphe 38). 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.
- B81 Au-delà des dispositions du paragraphe 38, 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 (par exemple, le client l'a demandée) ;
 - (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 destiner à un autre client.
- B82 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 22 à 30, il lui reste des obligations de prestation 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 73 à 86.

Acceptation par le client

- B83 Selon le paragraphe 38(e), l'acceptation d'un actif par le client peut indiquer 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.
- B84 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 par le client. L'expérience de l'entité à l'égard de contrats portant sur des biens ou des 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.
- B85 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, dans ce cas, 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.
- B86 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.

Informations à fournir sur la ventilation des produits des activités ordinaires

- B87 Le paragraphe 114 exige de l'entité qu'elle ventile les produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients entre des catégories montrant comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie sont touchés par les facteurs économiques. Le degré de ventilation des produits des activités ordinaires nécessaire aux fins de ces informations dépend donc des faits et circonstances propres aux contrats que l'entité a conclus avec des clients. Il se peut que certaines entités doivent utiliser plus d'un type de catégorie pour satisfaire à l'objectif de ventilation des produits des activités ordinaires énoncé au paragraphe 114. Pour d'autres entités, il se peut qu'un seul type de catégorie suffise à l'atteinte de cet objectif.
- B88 Lorsqu'elle choisit le type de catégorie ou les types de catégories à utiliser pour la ventilation des produits des activités ordinaires, l'entité doit tenir compte de la façon dont les informations sur les produits de ses activités ordinaires ont été présentées à d'autres fins, notamment pour ce qui est :
- (a) des informations présentées ailleurs que dans les états financiers (par exemple, dans les communiqués sur les résultats, dans les rapports annuels ou dans les présentations à l'intention des investisseurs) ;
 - (b) les informations régulièrement examinées par le principal décideur opérationnel aux fins de l'évaluation de la performance financière des secteurs opérationnels ;
 - (c) d'autres informations analogues aux types d'informations mentionnées aux points (a) et (b) ci-dessus et qui sont utilisées par l'entité ou par les utilisateurs de ses états financiers pour évaluer sa performance financière ou pour prendre des décisions en matière d'attribution des ressources.
- B89 Parmi les exemples de catégories pouvant être appropriées, il y a les suivantes :
- (a) type de bien ou de service (par exemple, principales lignes de produits) ;
 - (b) situation géographique (par exemple, pays ou régions) ;
 - (c) marché ou type de client (par exemple, clients du secteur public et clients du secteur privé) ;
 - (d) type de contrat (par exemple, contrats à forfait et contrats en régie) ;
 - (e) durée du contrat (par exemple, contrats à court terme et contrats à long terme) ;
 - (f) date ou calendrier de fourniture des biens ou des services (par exemple, biens ou services fournis à une date donnée et biens ou services fournis sur une certaine période) ;
 - (g) mode de distribution (par exemple, biens vendus directement aux clients et biens vendus par des intermédiaires).

Annexe C

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

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

Date d'entrée en vigueur

- C1 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique la présente norme de manière anticipée, elle doit l'indiquer.
- C1A La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 97, B66 et B70. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Dispositions transitoires

- C2 Aux fins des dispositions transitoires des paragraphes C3 à C8 :
- (a) la date de première application correspond au début de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle l'entité applique la présente norme pour la première fois ;
 - (b) un contrat achevé s'entend d'un contrat pour lequel l'entité a fourni l'ensemble des biens ou des services identifiés selon IAS 11 *Contrats de construction*, IAS 18 *Produits des activités ordinaires* et les interprétations connexes.
- C3 L'entité doit appliquer la présente norme selon l'une des deux méthodes suivantes :
- (a) de façon rétrospective à chaque période antérieure pour laquelle elle présente l'information financière, conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sous réserve des mesures de simplification prévues au paragraphe C5 ;
 - (b) de façon rétrospective en comptabilisant l'effet cumulatif de l'application initiale de la présente norme à la date de première application conformément aux paragraphes C7 et C8.
- C4 Nonobstant les dispositions du paragraphe 28 d'IAS 8, lors de la première application de la présente norme, l'entité n'est tenue de présenter les informations quantitatives exigées par l'alinéa 28 (f) d'IAS 8 que pour l'exercice qui précède immédiatement le premier exercice d'application de la présente norme (« l'exercice qui précède immédiatement ») et que si l'entité applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C3(a). L'entité peut également présenter ces informations pour la période considérée ou pour des périodes comparatives antérieures, mais n'est pas tenue de le faire.
- C5 Lorsqu'elle applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C3(a), l'entité peut se prévaloir d'une ou de plusieurs des mesures de simplification indiquées ci-dessous :
- (a) dans le cas des contrats achevés, l'entité n'est pas tenue d'effectuer un retraitement si les contrats ont commencé et se sont terminés au cours du même exercice ;
 - (b) dans le cas des contrats achevés qui prévoient une contrepartie variable, l'entité peut utiliser le prix de transaction à la date d'achèvement du contrat plutôt que d'estimer les montants de contrepartie variable pour les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière à titre comparatif ;
 - (c) pour toutes les périodes antérieures à la date de première application pour lesquelles elle présente l'information financière, l'entité n'est pas tenue d'indiquer le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir ni de fournir une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser ce montant en produits des activités ordinaires (voir paragraphe 120).
- C6 Lorsque l'entité se prévaut de l'une ou l'autre des mesures de simplification énoncées au paragraphe C5, elle doit l'appliquer systématiquement à tous les contrats, pour toutes les périodes pour lesquelles elle présente l'information financière. De plus, l'entité doit fournir toutes les informations suivantes :
- (a) les mesures de simplification dont elle s'est prévaluée ;
 - (b) une appréciation qualitative de l'effet estimé de l'application de chacune de ces mesures, pour autant que cela soit raisonnablement faisable.

- C7 Si elle choisit d'appliquer la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C3(b), l'entité doit comptabiliser l'effet cumulatif de son application initiale comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) de l'exercice auquel appartient la date de première application. Selon cette méthode de transition, l'entité ne doit appliquer la présente norme de façon rétrospective qu'aux contrats qui ne sont pas achevés à la date de première application (par exemple, le 1^{er} janvier 2018 pour l'entité dont l'exercice se termine le 31 décembre).
- C8 Lorsqu'elle applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C3(b), l'entité doit fournir les informations supplémentaires suivantes pour les périodes de présentation de l'information financière dans lesquelles se situe la date de première application :
- (a) le montant de l'incidence qu'a, sur chaque poste des états financiers de la période de présentation de l'information financière considérée, le fait d'appliquer la présente norme plutôt qu'IAS 11, IAS 18 et les interprétations connexes en vigueur avant le changement ;
 - (b) les raisons expliquant les incidences importantes indiquées au paragraphe C8(a).

Références à IFRS 9

- C9 Si l'entité applique la présente norme mais n'applique pas encore IFRS 9 *Instruments financiers*, toute référence à IFRS 9 doit s'interpréter comme une référence à IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

Retrait d'autres normes

- C10 La présente norme 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*.