

Table des matières

Introduction

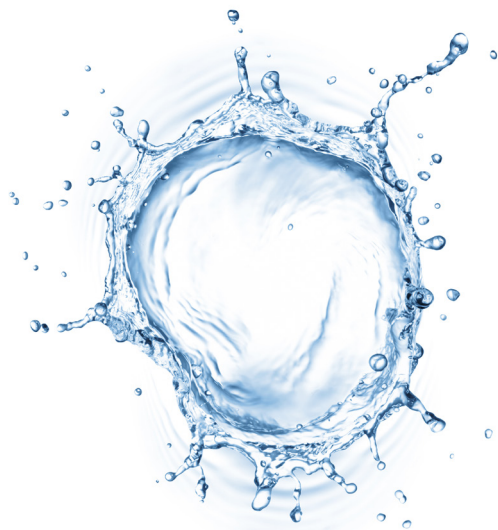
Sujet 1 – Déterminer si une entité qui offre des biens incorporels et des accords de service par Internet agit pour son propre compte ou agit à titre de mandataire

Sujet 2 – Déterminer si certaines sommes facturées aux clients doivent être présentées à titre de produits des activités ordinaires ou à titre de réductions de coûts

Sujet 3 – Redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation dans les contrats incluant des licences et des biens ou des services autres que des licences

Sujet 4 – Prise en considération des périodes de renouvellement dans le cadre des tests de dépréciation des coûts liés à un contrat inscrits à l'actif

Prochaines étapes



Une vision claire des IFRS

Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits

Juillet 2014

Le présent bulletin présente un résumé la réunion de juillet du Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (le « TRG ») mis sur pied par l'IASB et le FASB.

Introduction

L'objectif du TRG n'est pas de publier des directives, mais plutôt de recueillir les commentaires sur des problèmes potentiels liés à l'adoption d'IFRS 15, Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients (la « nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires »). En analysant et en discutant des problèmes potentiels liés à l'adoption, le Groupe aidera le l'IASB et le FASB à déterminer s'ils doivent prendre des mesures supplémentaires, comme fournir des éclaircissements ou publier d'autres directives. Le TRG est composé de préparateurs d'états financiers, d'auditeurs et d'utilisateurs provenant « de différents secteurs d'activité, d'emplacements géographiques tant de sociétés ouvertes que de sociétés à capital fermé »; de plus, des membres du conseil de l'IASB et de celui du FASB assistent aux réunions du TRG. Des représentants de la SEC, du PCAOB, de l'IOSCO et de l'AICPA sont aussi invités à observer les réunions.

Visitez le [site Web de l'IASB](#) pour en savoir davantage sur le TRG, et pour consulter les [documents des réunions](#) décrivant les sujets traités ci-dessous.

Sujet 1 – Déterminer si une entité qui offre des biens incorporels et des accords de service par Internet agit pour son propre compte ou agit à titre de mandataire

Contexte

Les biens incorporels et les accords de service – communément appelés biens « virtuels » – continuent d'être offerts sur Internet sur les sites de réseautage social et par l'intermédiaire des magasins sur les applications mobiles. Les transactions portant sur des biens ou des services virtuels (y compris les jeux en ligne [p. ex. applications hébergées], des espaces publicitaires sur des sites Web, des bons d'échange, des billets ou des cartes-cadeaux électroniques) partagent généralement certaines caractéristiques communes, notamment : 1) elles font souvent appel à un intermédiaire, qui est partie à l'opération, 2) le client final reçoit un article non matériel, et 3) l'émetteur des biens ou des services virtuels reçoit un montant qui est « net d'un montant facturé par un intermédiaire ». Il est donc difficile de déterminer pour de telles transactions qui est le client et quel est le montant des produits des activités ordinaires que l'émetteur devrait comptabiliser pour l'offre de tels biens ou services (c'est-à-dire s'il devrait comptabiliser le montant brut ou net des produits des activités ordinaires selon qu'il agit pour son propre compte ou à titre de mandataire).

Pour d'autres renseignements utiles, consulter les sites Web suivants :

www.iasplus.com

www.deloitte.ca/fr

En vertu de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires, la question de savoir si une entité agit pour son propre compte ou comme mandataire dépend de la promesse de l'entité au client et de qui a le contrôle du bien ou du service promis avant le transfert au client. (Les paragraphes B34 à B38 d'IFRS 15 indiquent qu'une entité agit pour son propre compte dans une transaction si sa promesse « est par nature une obligation de prestation de fournir elle-même les biens ou les services spécifiés », mais qu'elle agit comme mandataire si sa promesse est une obligation de prestation qui consiste à prendre les dispositions voulues pour qu'un tiers fournisse les biens ou les services spécifiés. La norme contient également une liste d'indicateurs qui aident à déterminer quand une entité agit comme mandataire.)

En raison de la nature non matérielle des accords, les opinions divergent quant à ce qui suit :

- La façon dont le contrôle serait évalué en ce qui touche l'émetteur et l'intermédiaire, y compris l'incidence qu'aurait sur l'évaluation mandant-mandataire le fait qu'un émetteur ignore le prix qu'un intermédiaire a facturé à un client pour des biens ou des services virtuels;
- L'ordre des étapes visant à déterminer si une entité agit pour son propre compte ou comme mandataire. Il n'est pas clair, par exemple, si les indicateurs de relation mandant-mandataire visent à aider les entités à évaluer initialement qui a le contrôle des biens ou des services ou si les entités devraient se servir des indicateurs seulement en dernier recours, lorsqu'elles ne parviennent pas facilement à déterminer qui contrôle les biens ou services;
- La façon d'appliquer les indicateurs de relation mandant-mandataire à l'émetteur et à l'intermédiaire (p. ex. si certains indicateurs s'appliquent tant à l'émetteur qu'à l'intermédiaire);
- Si une plus grande importance devait être accordée à certains indicateurs et si d'autres indicateurs, au contraire, doivent plutôt être relégués au second plan (par exemple le risque lié aux stocks devrait-il s'appliquer aux accords faisant intervenir des biens ou des services virtuels?).

En outre, la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires requiert que la contrepartie totale dans un contrat avec un client soit répartie entre toutes les obligations de prestation prévues dans le contrat, y compris les remises.

Certains ont demandé si les remises doivent être affectées à toutes les obligations de prestation prévues dans le contrat et si la contrepartie doit être affectée sur la base du montant net ou brut si l'entité agit pour son propre compte pour certaines obligations et à titre de mandataire pour d'autres.

Résumé

Les membres du TRG ont reconnu que de telles questions se posent également avec les PCGR actuels, et que les indicateurs énoncés dans la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires sont semblables à ceux qui sont énoncés dans les PCGR actuels. Les membres ont toutefois fait remarquer que le principe du contrôle dans la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires rendait plus complexes les évaluations mandant-mandataire. Ils ont ajouté que puisque la durée d'exécution de transactions sur des biens et des services virtuels est souvent de quelques millièmes de seconde et que le contrôle de l'actif incorporel (souvent un droit) est instantané, il n'est pas facile de déterminer qui est le client et qui a le contrôle.

Deux membres du TRG ont présenté des exemples pour illustrer certaines difficultés. L'un de ces exemples décrivait une situation dans laquelle un club-entrepôt vendait à un de ses clients une carte-cadeau de restaurant pour un repas d'un prix déterminé. L'autre exemple décrivait l'utilisation d'échanges de publicités sur Internet. Les discussions des membres des conseils et du TRG ont porté principalement sur l'identification 1) du client, 2) l'ordre des étapes à suivre pour la détermination du contrôle et l'application des indicateurs de relation mandataire-mandat, et 3) sur l'importance relative des indicateurs de relation mandataire-mandat (p. ex. risque lié aux stocks, risque lié au paiement et détermination du débiteur primaire).

Certains membres des conseils ont reconnu que la norme met peut-être trop l'accent sur l'identification du client et trop peu sur la nature du contrat et des promesses faites. Les participants ont également noté que la façon de comptabiliser peut varier selon l'ordre dans lequel les entités effectuent les étapes de l'évaluation.

Certains ont toutefois indiqué que même si différentes conclusions sont tirées, cela ne serait pas inquiétant puisqu'elles seraient basées sur les promesses, qui elles-mêmes varient. Par ailleurs, certains ont reconnu que le fait d'utiliser un facteur de pondération pour les indicateurs pourrait favoriser l'uniformité, tandis que d'autres ont indiqué que les entités devraient exercer leur jugement et déterminer la pondération qu'elles accordent aux indicateurs en se basant sur les faits et circonstances propres à leurs transactions.

Les membres des conseils et les membres du TRG se sont dans l'ensemble entendus sur le fait qu'il pourrait être difficile pour les émetteurs d'estimer un montant brut (c'est-à-dire le montant auquel l'intermédiaire a vendu le bien ou service virtuel) si cette information ne leur a pas été fournie.

Sujet 2 – Déterminer si certaines sommes facturées aux clients doivent être présentées à titre de produits des activités ordinaires ou à titre de réductions de coûts

Contexte

La nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires 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 » (voir paragraphe IN7 d'IFRS 15). Toutefois, le paragraphe 47 d'IFRS 15 indique que le prix de transaction doit exclure les « sommes perçues pour le compte de tiers » (p. ex. certaines taxes de vente).

Il n'est pas facile de savoir si des sommes facturées au client d'une entité (p. ex. frais d'expédition et de manutention, frais remboursables, taxes et autres cotisations versées aux autorités gouvernementales) sont perçues pour le compte de tiers. Par conséquent, les avis divergent sur la question à savoir si de telles sommes doivent être présentées à titre de produits des activités ordinaires ou à titre de réductions de coûts en vertu de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires. Certaines parties prenantes ont déclaré que les entités devraient baser leur décision sur les directives mandant-mandataire de la nouvelle norme (c'est-à-dire en déterminant si l'entité agit simplement à titre d'intermédiaire).

D'autres parties prenantes ont toutefois fait remarquer que les sommes facturées aux clients pour l'expédition et la manutention devraient être présentées comme produits des activités ordinaires puisque l'entité engage ces sommes dans le but de remplir sa promesse au client et, en ce qui touche les taxes, de satisfaire à son obligation envers les autorités fiscales.

Résumé

La discussion a porté principalement sur les taxes ainsi que sur les frais d'expédition et de manutention. Un membre du TRG a indiqué que la définition du prix de transaction contenue dans la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires était claire et qu'une entité devrait par conséquent comptabiliser des sommes brutes sauf 1) si elle organise l'expédition au nom du client conformément à ses instructions ou 2) si la taxe a été facturée au client. Dans chacun de ces cas, l'entité s'occupait uniquement de percevoir les frais et de les verser aux tiers. Les membres du TRG ont reconnu qu'une entité devrait probablement évaluer si elle a agi pour son propre compte ou à titre de mandataire pour déterminer comment elle doit présenter les sommes facturées et recouvrées pour le compte de tiers.

Dans le cadre de leur discussion sur les autres frais, les membres du TRG ont noté que pour une entité qui agirait à titre d'intermédiaire, les sommes seraient comptabilisées sur une base nette 1) si par exemple, le client choisissait et concluait directement une entente avec l'expéditeur, mais que l'entité recouvrait les frais d'expédition ou 2) si les biens ou les services étaient assurés par des tiers et que l'entité recouvrait les frais d'assurance. Les membres du TRG ont aussi discuté de situations où l'expédition est offerte à titre d'incitatif (c'est-à-dire expédition gratuite ou modalités d'expédition à prix réduit), phénomène que l'on observe de plus en plus fréquemment dans le cas d'opérations de commerce électronique où les entités assument les frais d'expédition (les frais d'expédition sont inclus dans le prix fixé par l'entité pour le bien ou le service). Dans de tels cas, il était plus difficile de déterminer si les sommes devraient être comptabilisées à titre de produits des activités ordinaires sur une base brute ou nette.



En ce qui concerne les taxes, les membres du TRG ont indiqué que la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires imposerait aux entités d'évaluer tous les types d'impôt et de taxes (p. ex. impôt sur le revenu fédéral, taxe de vente, taxe d'accise) de toutes les compétences fiscales (c'est-à-dire locales, provinciales et fédérales de chacun des pays dans lesquels l'entité a conclu des contrats avec des clients). Bon nombre se demandent si les conseils ont prévu un tel exercice et se posent des questions sur l'utilité d'une telle démarche.

Certains membres des conseils ont indiqué qu'ils étaient d'avis que les directives étaient suffisantes. Un membre a indiqué que les entités doivent déterminer si, en vertu de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires, elles avaient une obligation de prestation distincte (à laquelle une contrepartie devrait être affectée) et évaluer la nature de la promesse (c'est-à-dire assurer la prestation de la transaction ou servir d'intermédiaire).

Sujet 3 – Redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation dans les contrats incluant des licences et des biens ou des services autres que des licences

Contexte

Dans la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires des directives particulières sont fournies sur les redevances en fonction des ventes et en fonction de l'utilisation qui sont promises en échange de licences de propriété intellectuelle (PI) – ou « limitation liée aux redevances » (voir paragraphe B63 d'IFRS 15). Les entités sont tenues de comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre de tels accords lorsque 1) la vente ou l'utilisation en question se produit; 2) 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). Autrement, les entités doivent estimer le montant de contrepartie variable qu'elles doivent inclure dans le prix de transaction (qui ne donnerait pas lieu à un ajustement à la baisse important) et le réévaluer (voir paragraphes 56 à 59 d'IFRS 15). Certains membres se demandent comment la limitation liée aux redevances s'appliquerait dans des situations où une licence de PI est offerte conjointement avec d'autres biens ou services dans un contrat (p. ex. licences d'utilisation de logiciels avec services de soutien technique après expiration des contrats, franchises avec services de formation, licences biotechnologiques et pharmaceutiques vendues avec des services de recherche et développement ou promesse de fabrication d'un médicament pour le client).

Les avis divergent pour ce qui est de déterminer si la limitation liée aux redevances devrait s'appliquer lorsque les redevances sont 1) liées à une licence distincte et à des biens ou des services distincts de la licence 2) regroupées avec d'autres biens ou services dans le contrat (c'est-à-dire qu'elles ne sont pas distinctes). Certaines parties prenantes se demandent si la limitation liée aux redevances peut s'appliquer partiellement à une redevance en fonction des ventes ou de l'utilisation.

Résumé

Les membres du TRG ont discuté pour déterminer si la limitation liée aux redevances pourrait être appliquée à un contrat qui comprendrait plusieurs obligations de prestation, dont au moins une consisterait à fournir une licence de PI distincte. Un membre du TRG a fourni un exemple dans lequel une société de média et de divertissement conclut un contrat avec une entreprise cinématographique qui prévoit l'octroi 1) de droits de diffuser un long métrage pour une période prédéterminée et 2) d'une durée minimale prédéterminée de publicités pour le film en échange d'une redevance équivalant à 50 pour cent des recettes des ventes de billets du cinéma pour le film. Le membre du TRG a fait référence à l'exemple 60, « Accès à la propriété intellectuelle » de la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires et a indiqué qu'il n'était pas clair si la limitation liée aux redevances dans l'exemple s'appliquerait 1) uniquement à l'obligation de prestation d'octroyer les droits de diffuser le film, 2) aux droits et à la publicité 3) ou à aucun des deux.

Tel qu'il est indiqué dans les documents publiés à la suite de la réunion, les membres du TRG ont exprimé des points de vue qui concordaient en général avec l'un des trois points de vue suivants :

- Point de vue A – Une redevance en fonction des ventes ou une redevance en fonction de l'utilisation est promise en échange de l'octroi d'une licence de propriété intellectuelle lorsque cette redevance est liée à une licence, peu importe i) si la redevance est aussi liée à un autre bien ou service non prévu dans la licence ou ii) si la licence est une obligation de prestation distincte (qui n'est pas regroupée à des fins de comptabilisation avec un bien ou un service qui n'est pas prévu au titre de la licence).
- Point de vue B – Une redevance en fonction des ventes ou une redevance en fonction de l'utilisation est promise en échange de l'octroi d'une licence de propriété intellectuelle seulement si la redevance est liée à une licence et si cette licence est une obligation de prestation distincte (qui n'est pas regroupée à des

fins de comptabilisation avec un bien ou un service qui n'est pas prévu au titre de la licence).

- Point de vue C – Une redevance en fonction des ventes ou une redevance en fonction de l'utilisation est promise en échange de l'octroi d'une licence de propriété intellectuelle seulement i) si la redevance est liée uniquement à une licence de propriété intellectuelle, ou ii) si la redevance est liée à une licence et à un ou plusieurs autres biens ou services non prévus au titre de la licence, mais que la licence constitue la composante principale ou une composante dominante.

Les membres du TRG se sont également demandé si la limitation liée aux redevances devrait être appliquée à un contrat en vertu duquel une entité a promis d'offrir un bien corporel qui inclut une licence de PI non distincte (p. ex. une photocopieuse qui comprend un logiciel propriétaire) en échange de frais basés sur l'utilisation. Un membre des conseils a indiqué, qu'à son avis, des accords concernant des sommes versées en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation seraient seulement considérées comme des redevances (c'est-à-dire qu'elles pourraient être visées par l'exception) si elles dépendent 1) de la vente de la licence de propriété intellectuelle au client intermédiaire ou 2) de l'utilisation de la licence de propriété intellectuelle par le client intermédiaire.

Les membres des conseils ont également discuté des définitions de termes clés tels que « redevances », « licence » et « propriété intellectuelle » et ont reconnu que les utilisateurs pourraient vouloir obtenir davantage de précisions au sujet du champ d'application de la limitation liée aux redevances, d'autant plus que celle-ci est censée s'appliquer de façon exceptionnelle.

Sujet 4 – Prise en considération des périodes de renouvellement dans le cadre des tests de dépréciation des coûts liés à un contrat inscrits à l'actif

Contexte

La nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires impose aux entités d'inscrire à l'actif les 1) coûts marginaux d'obtention du contrat et 2) les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat générateur de produits (si certains critères sont satisfaits) et de procéder à des tests de dépréciation de ces actifs. En vertu de la nouvelle norme, il y a dépréciation lorsque la valeur comptable du contrat excède « 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 les coûts associés qui n'ont pas été comptabilisés en charges (voir paragraphes 91 à 104 d'IFRS 15 pour des indications sur la comptabilisation des coûts et la dépréciation).

Lorsqu'elle procède à un test de dépréciation sur un actif sur contrat, une entité doit prendre en considération la totalité de la période durant laquelle elle s'attend à tirer un avantage économique de cet actif. Pour estimer le montant restant de contrepartie que l'entité s'attend à recevoir, l'entité devrait donc aussi prendre en considération les biens ou services à fournir selon un contrat prévu spécifique (incluant les renouvellements). Or, les indications sur la dépréciation semblent se contredire puisqu'elles prévoient aussi que les entités doivent appliquer les principes utilisés pour déterminer le prix de transaction lorsqu'elles calculent le montant de contrepartie qu'elles s'attendent à recevoir (voir paragraphe 102 d'IFRS 15). La détermination du prix de transaction exclut les renouvellements (voir paragraphe 49 d'IFRS 15).

Résumé

Bon nombre de membres du TRG ont indiqué être d'avis qu'une entité devrait tenir compte des avantages économiques qu'elle s'attend à retirer des renouvellements et des prolongations de contrats lorsqu'elle procède à un test de dépréciation d'un actif sur contrat qui est lié aux biens ou services qui seraient transférés durant ces périodes de prolongation ou de renouvellement. Aucun membre du TRG ni aucun membre des conseils n'a présenté d'autre avis. Par conséquent, de façon assez unanime, d'autres précisions ne seraient pas requises.

Prochaines étapes

Comme prévu, aucune conclusion n'a été tirée à l'issue de cette réunion. Les conseils et leurs permanents étudieront les commentaires formulés pendant la réunion pour déterminer s'ils doivent fournir davantage de directives ou des précisions et, dans l'affirmative, lesquelles. Les membres des conseils n'ont pas précisé la date à laquelle ils prévoyaient publier un résumé de la réunion ni les mesures qu'ils comptaient prendre. Un membre du TRG a demandé si le public serait informé des questions qui ont été soumises aux conseils et au TRG, y compris les questions qui ont été soumises, mais qui ne seront plus abordées dans le cadre des réunions du TRG. Les membres des conseils ont convenu qu'une plus grande transparence devrait figurer parmi les objectifs en matière de processus du TRG et ont indiqué qu'ils continueraient leur recherche dans ce sens.

La réunion subséquente du TRG a eu lieu le 31 octobre 2014.



Personnes-ressources

Ontario

Sean Morrison

Associé
416-601-6296
seamorrison@deloitte.ca

Cindy Veinot

Associée
416-643-8752
cveinot@deloitte.ca

Mark Wayland

Associé
416-601-6074
mawayland@deloitte.ca

Québec

Nick Capanna

Associé
514-393-5137
ncapanna@deloitte.ca

Maryse Vendette

Associée
514-393-5163
mvendette@deloitte.ca

Prairies/Alberta

Steve Aubin

Associé
403-503-1328
saubin@deloitte.ca

Atlantique

Geoffrey Cochrane

Associé
709-758-5091
gcochrane@deloitte.ca

Colombie-Britannique

Kari Lockhart

Directrice principale
604-640-4910
klockhart@deloitte.ca

Centres d'excellence des IFRS

Amérique

Karen Higgins

Canada
iasplus@deloitte.ca

Fermin del Valle

Argentine
iasplus-LATCO@deloitte.com

Robert Uhl

États-Unis
iasplusamericas@deloitte.com

Asie-Pacifique

Anna Crawford

Australie
iasplus@deloitte.com.au

Stephen Taylor

Chine
iasplus@deloitte.com.hk

Shinya Iwasaki

Japon
iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

Shariq Barmaky

Singapour
iasplus-sg@deloitte.com

Europe-Afrique

Thomas Carlier

Belgique
BEIFRSBelgium@deloitte.com

Andreas Barckow

Allemagne
iasplus@deloitte.de

Ralph Ter Hoeven

Pays-Bas
iasplus@deloitte.nl

Cleber Custodio

Espagne
iasplus@deloitte.es

Jan Peter Larsen

Denmark
dk_iasplus@deloitte.dk

Massimiliano Semprini

Italie
friccomagno@deloitte.it

Michael Raikhman

Russie
iasplus@deloitte.ru

Elizabeth Chrispin

Royaume-Uni
iasplus@deloitte.co.uk

Laurence Rivat

France
iasplus@deloitte.fr

Eddy Termaten

Luxembourg
luiasplus@deloitte.lu

Nita Ranchod

Afrique du Sud
iasplus@deloitte.co.za

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.