

Pleins feux sur les IFRS

Réunion conjointe sur les produits (octobre 2014)

Table des matières

Introduction

Sujet 1 : Biens ou services supplémentaires offerts au client en option et frais initiaux non remboursables

Sujet 2 : Présentation des actifs sur contrat et des passifs sur contrat

Sujet 3 : Déterminer la nature d'une licence de propriété intellectuelle

Sujet 4 : Déterminer si des biens ou des services sont « distincts à l'intérieur d'un contrat »

Sujet 5 : Évaluation de la durée d'un contrat comportant des clauses de résiliation

Prochaines étapes

Le présent bulletin *Pleins feux sur les IFRS* résume la réunion d'octobre du Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits du FASB et de l'IASB (le « Groupe mixte sur les ressources transitoires »).

Introduction

L'objectif du Groupe mixte sur les ressources transitoires n'est pas de publier des directives, mais plutôt de recueillir les commentaires sur des problèmes potentiels liés à l'adoption de l'IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* (la « nouvelle norme sur les produits »). En analysant et en discutant des problèmes potentiels liés à l'adoption, le Groupe aidera le FASB et l'IASB à déterminer s'ils doivent prendre des mesures supplémentaires, comme fournir des éclaircissements ou publier d'autres directives. Le Groupe mixte sur les ressources transitoires 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 Groupe mixte sur les ressources transitoires. 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 Groupe mixte sur les ressources transitoires, et pour consulter les documents des réunions décrivant les sujets traités ci-dessous.

Question 1 : Biens ou services supplémentaires offerts au client en option et frais initiaux non remboursables

Contexte

Dans la pratique, des biens ou des services supplémentaires au rabais sont souvent offerts à un client en option, soit dans le cadre des activités de marketing d'une entité, soit dans le cadre d'un contrat de vente courant. Les options de renouvellement de contrat, les incitations à la vente, l'octroi de points-cadeaux ou les remises sur achats en sont quelques exemples.

Selon le principe fondamental de la nouvelle norme sur les produits, l'entité doit comptabiliser les produits au montant qui correspond à la contrepartie qu'elle s'attend à recevoir en échange des biens ou services promis. Par conséquent, l'entité doit évaluer si les options d'acquiescer des biens ou des services supplémentaires représentent des obligations de prestation selon le contrat courant avec le client, c'est-à-dire que si l'option confère un droit significatif au client, ce dernier paie en fait l'entité à l'avance pour un bien ou service à venir aux termes du contrat (voir les paragraphes 26 et B40 de l'IFRS 15). La contrepartie reçue au titre du contrat courant sera donc comptabilisée lorsque les biens ou les services futurs seront transférés au client.

De plus, l'évaluation faite par l'entité pour déterminer si une option confère au client un droit significatif influe sur le moment de la comptabilisation des produits au titre des frais initiaux non remboursables. Si une option confère au client un droit

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

www.iasplus.com

www.DeloitteIFRS.ca/fr

significatif, les frais initiaux non remboursables reçus en vertu du contrat sont inclus dans le prix de transaction et sont répartis entre les obligations de prestation (voir le paragraphe B42 de l'IFRS 15).

Des questions ont été soulevées concernant l'application de ces directives 1) aux programmes de fidélisation dans le cadre desquels les clients accumulent des points qui peuvent être utilisés pour l'achat de biens et de services futurs, 2) à certains types de coupons-rabais, 3) à certaines options de renouvellement, et 4) aux contrats qui incluent un paiement du client au titre de frais initiaux non remboursables et des options de renouvellement. En particulier, les opinions diffèrent quant à savoir si l'évaluation par l'entité d'une option (pour déterminer si elle représente ou non un droit significatif) doit :

- prendre en considération uniquement la transaction en cours ou les transactions passées et prévues également;
- inclure une évaluation des facteurs quantitatifs uniquement ou des facteurs qualitatifs également.

Sommaire

Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont dans l'ensemble convenu que pour déterminer si une option pour l'acquisition de biens ou de services à venir représente un droit significatif, une entité doit 1) tenir compte des facteurs extérieurs à la transaction en cours (p. ex. la catégorie actuelle de clients – voir les paragraphes 10 et B40 de l'IFRS 15) et 2) évaluer les facteurs quantitatifs et qualitatifs. De plus, ils ont indiqué qu'une entité devrait également évaluer les incitations à la vente et les programmes afin de déterminer s'il s'agit d'options offertes aux clients dans le but d'influencer leurs comportements, puisque cela peut indiquer qu'il s'agit d'une option qui confère un droit significatif.

De plus, certains membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont exprimé des préoccupations relatives aux exemples dans la nouvelle norme sur les produits. Les membres des conseils ont indiqué que les exemples quantitatifs n'ont pas pour objet d'établir des seuils, mais plutôt d'illustrer l'application des directives connexes. Ils ont aussi reconnu qu'une entité devrait faire preuve d'un degré élevé de jugement pour déterminer si une option confère un droit significatif.

En ce qui a trait à certaines offres, comme « achetez-en trois, obtenez-en un gratuitement », les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont noté que les quantités en question sont moins importantes que le fait que l'entité « cède » des ventes futures. Bien que cela ne soit pas déterminant, un tel indice peut amener l'entité à conclure qu'une option offerte à un client confère un droit significatif.

Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont également discuté des programmes de fidélisation qui permettent l'accumulation de points. Certains ont observé que l'idée derrière cette caractéristique est que l'entité confère à ses clients un droit significatif. D'autres ont toutefois indiqué que cette caractéristique n'est pas un facteur déterminant qui amènerait automatiquement l'entité à conclure qu'elle confère à ses clients un droit significatif. Ils ont précisé que dans ce cas, l'entité doit plutôt évaluer le programme.

Comme les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires sont généralement du même avis concernant les questions traitées, un membre de l'un des conseils a résumé les discussions en notant que les directives semblent être appropriées et qu'aucune clarification ne serait nécessaire.

Question 2 : Présentation des actifs sur contrat et des passifs sur contrat

Contexte

La nouvelle norme sur les produits introduit les termes « actif sur contrat » et « passif sur contrat » et fournit des directives sur leur présentation dans le bilan. Même si certains types d'actifs et de passifs résultent d'accords générateurs de produits selon les PCGR existants, des questions ont été soulevées quant à la présentation des actifs sur contrat et des passifs sur contrat selon la nouvelle norme sur les produits. Ces questions incluent les suivantes.

- Quelle est l'unité de comptabilisation appropriée? Certains sont d'avis que, en raison du terme utilisé, la présentation est déterminée au niveau du contrat. Toutefois, d'autres sont d'avis que l'unité de comptabilisation devrait être au niveau des obligations de prestation dans les contrats.
- Pour les contrats individuels comportant autant des actifs sur contrat que des passifs sur contrat, ces actifs et passifs devraient-ils être présentés sur une base nette ou brute?
- Pour les entités qui ont regroupé des contrats générateurs de produits avec un client (parce qu'ils satisfont aux critères de regroupement de l'IFRS 15), les actifs sur contrat et les passifs sur contrat doivent-ils être présentés sur une base combinée ou distincte?
- Une entité peut-elle compenser d'autres actifs et passifs avec les actifs sur contrat et les passifs sur contrat? Dans l'affirmative, l'entité doit-elle appliquer les directives dans la littérature comptable actuelle (c.-à-d. l'IAS 1, *Présentation des états financiers* et l'IAS 32, *Instruments financiers : Présentation*)?

Sommaire

Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont généralement convenu que :

- le contrat, et non les obligations de prestation individuelles, est l'unité de comptabilisation appropriée pour la présentation des actifs sur contrat et des passifs sur contrat;
- les actifs sur contrat et les passifs sur contrat sont présentés pour chaque contrat sur une base nette;
- pour les contrats qui satisfont aux critères de regroupement selon la nouvelle norme sur les produits, un actif sur contrat ou un passif sur contrat serait présenté au titre du contrat regroupé.

Un membre de l'un des conseils a noté que la compensation par liquidation (*netting*) des actifs sur contrat et des passifs sur contrat reflète la position nette de l'entité au titre des droits et des obligations restants aux termes du contrat et que cela la distingue donc de la compensation (*offsetting*). De plus, les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont généralement convenu que les entités doivent se reporter aux directives actuelles pour déterminer si elles ont le droit d'opérer compensation.

Certains membres du conseil ont indiqué que les directives connexes dans la nouvelle norme sur les produits semblent être appropriées et qu'il n'est pas nécessaire d'apporter des clarifications.

Question 3 : Déterminer la nature d'une licence de propriété intellectuelle

Contexte

En plus d'exiger que les entités identifient les autres obligations de prestation dans les contrats générateurs de produits conclus avec les clients, la nouvelle norme sur les produits exige que les entités évaluent également si les licences de propriété intellectuelle (PI) représentent des obligations de prestation distinctes.

La nouvelle norme sur les produits inclut un guide d'application qui traite de la promesse, par une entité, d'octroyer une licence de PI (voir les paragraphes B52 à B62 de l'IFRS 15). Par conséquent, si une licence est distincte de la promesse de fournir d'autres biens ou services, l'entité doit évaluer la nature de la licence et déterminer si la licence accorde au client le droit d'utiliser la PI de l'entité ou d'y accéder.

Selon une licence accordant un droit d'utilisation, les activités en cours du concédant de licence ne devraient pas avoir une influence importante sur la PI. Par conséquent, une licence accordant un droit d'utilisation confère au client le droit d'utiliser la PI de l'entité telle qu'elle existe au moment précis où la licence est octroyée (et le contrôle est transféré à un moment précis). À l'inverse, une licence accordant un droit d'accès confère au client le droit d'accéder à la PI de l'entité telle qu'elle existe tout au long de la période couverte par la licence (et le contrôle est transféré progressivement), parce que les activités en cours du concédant de licence devraient avoir une incidence importante sur la PI (voir le paragraphe B58 de l'IFRS 15).

Étant donné qu'il faut tenir compte de l'incidence des activités en cours du concédant de licence sur la détermination du type de licence de PI, c'est-à-dire si elle accorde un droit d'utilisation ou un droit d'accès, des questions ont été soulevées sur l'évaluation de ces activités en cours par l'entité. Ces questions incluent les suivantes.

- Pour une licence de PI qui ne constitue pas une obligation de prestation distincte, une entité doit-elle établir que la nature de la licence est un droit d'accès à la PI de l'entité ou un droit d'utilisation de la PI de l'entité (c.-à-d. déterminer si l'obligation au titre de la licence est remplie progressivement ou à un moment précis)? (Sujet 1 dans le document d'accompagnement 8 du Groupe mixte sur les ressources transitoires)
- Pour que la nature de la licence soit un droit d'accès à la PI de l'entité telle qu'elle existe tout au long de la période couverte par la licence, a) les activités contractuelles ou prévues du concédant de la licence doivent-elles changer la forme ou la fonctionnalité de la PI sous-jacente (c.-à-d. la licence est « statique » ou « dynamique ») ou b) un seul changement important de la valeur de la PI constitue-t-il un changement de la PI? (Sujet 2 dans le document d'accompagnement 8 du Groupe mixte sur les ressources transitoires)
- Si un client n'est pas tenu d'utiliser la dernière version de la PI sous-jacente, les activités du concédant de la licence exposent-ils directement le client aux conséquences positives ou négatives de la PI sur laquelle il a des droits? (Sujet 2a dans le document d'accompagnement 8 du Groupe mixte sur les ressources transitoires)
- Faut-il tenir compte des activités qui transfèrent un bien ou un service qui n'est pas séparable de la licence de PI pour déterminer la nature de la licence? (Sujet 2b dans le document d'accompagnement du Groupe mixte sur les ressources transitoires)
- Les restrictions dans un contrat de licence de PI influent-elles sur la détermination du nombre de licences dans le contrat à l'étape 2 (identifier les obligations de prestation) de la nouvelle norme sur les produits? (Sujet 3 dans le

Sommaire

Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont noté qu'une licence « distincte » constitue une obligation de prestation distincte et qu'une entité suivrait alors le guide d'application sur les licences dans la nouvelle norme sur les produits. Toutefois, ils ont aussi observé que la norme n'est pas claire au sujet du traitement d'une licence qui n'est pas distincte, qui serait alors regroupée avec les éléments qui ne sont pas des licences dans une obligation de prestation regroupée.

De plus, les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont noté que le paragraphe BC407 de la Base des conclusions de la nouvelle norme sur les produits traite des licences dans le cadre d'une obligation de prestation regroupée. Bien que ce paragraphe utilise les termes « principal » et « dominant », bon nombre des observations du Groupe mixte sur les ressources transitoires mettent l'accent sur le terme « dominant ». Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont observé que le paragraphe BC407 précise que lorsqu'une licence de PI est une composante dominante d'une obligation de prestation regroupée, l'entité doit suivre le guide d'application sur les licences pour évaluer la nature de la licence et déterminer si l'obligation de prestation regroupée est remplie progressivement ou à un moment précis.

Certains membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont indiqué qu'il n'est pas interdit aux entités d'utiliser le guide d'application sur les licences lorsqu'une licence fait partie d'une obligation de prestation regroupée, mais qu'il n'est pas toujours évident de déterminer quand appliquer ce guide. De plus, en ce qui a trait aux directives du paragraphe BC407, certains membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires sont d'avis que les entités pourraient avoir besoin de plus de directives sur les situations dans lesquelles la composante licence fait partie d'une obligation de prestation regroupée (c.-à-d. non distincte) et n'est pas dominante. Par exemple, un membre du Groupe mixte sur les ressources transitoires a suggéré que la nouvelle norme sur les produits inclue un cadre portant sur les éléments suivants :

- si une licence est distincte ou représente une composante dominante d'une obligation de prestation regroupée, l'entité doit appliquer le guide d'application sur les licences;
- si une licence est peu importante ou négligeable, l'entité ne doit pas appliquer le guide d'application sur les licences;
- si une licence n'est pas dominante mais qu'elle n'est pas négligeable non plus, l'entité devrait tenir compte de la licence ainsi que des autres éléments dans l'obligation de prestation regroupée pour déterminer la méthode de comptabilisation (le cadre pourrait inclure des exemples de facteurs à prendre en considération).

Par ailleurs, les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires et des conseils ont indiqué que les conseils pourraient devoir effectuer d'autres tâches comme 1) déplacer les directives du paragraphe BC407 dans la nouvelle norme sur les produits et 2) rédiger d'autres directives sur l'application des termes « dominant » et « négligeable ».

Une bonne partie des délibérations du Groupe mixte sur les ressources transitoires a porté sur la deuxième question (voir ci-dessus), plus particulièrement sur la nature des activités en cours du concédant de la licence pour déterminer si un client a un droit d'utilisation de la licence ou un droit d'accès à celle-ci. Le Groupe mixte sur les ressources transitoires s'est notamment penché sur trois points de vue sur la nature et l'étendue des activités qui seraient considérées comme ayant une « incidence importante » selon le paragraphe B58 de l'IFRS 15, amenant ainsi l'entité à conclure que la licence confère un droit d'accès :

- Interprétation A : les activités sont restreintes à celles qui ont une incidence sur la forme ou la fonctionnalité de la PI, c'est-à-dire que les activités qui ont une influence sur la valeur de la PI ne seraient pas prises en considération;
- Interprétation B : seule la valeur de la PI doit être touchée; les activités peuvent changer ou non la forme ou la fonctionnalité de la PI;
- Interprétation C : semblable à l'interprétation B; cependant, le terme « importante » est considéré comme un seuil élevé.

Même si certains membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont observé qu'ils comprennent comment une entité pourrait soutenir l'opinion énoncée à l'interprétation A, la plupart ont reconnu être d'avis que les conseils appuient plutôt, de façon générale, l'interprétation B ou peut-être l'interprétation C. Cependant, ils ont aussi reconnu que les interprétations B et C pourraient être difficiles à appliquer et que les entités devraient exercer un degré élevé de jugement pour évaluer les activités qui ont une incidence importante sur la valeur de la PI. Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont discuté d'un exemple dans lequel une entreprise médiatique octroie une licence visant deux films à un service de diffusion en continu. À l'exception des films en question, les licences sont identiques. Dans cet exemple, l'un des films est un film populaire faisant partie d'une

série, alors que l'autre est relativement peu connu. Comme il est probable que l'entreprise médiatique prenne part à des activités de promotion pour le film populaire (p. ex. au cas où une suite serait prévue), mais à aucune activité de promotion pour l'autre film ou encore de façon très limitée, on pourrait tirer des conclusions différentes sur les licences. Même si les licences sont identiques et octroyées au même client, des activités pourraient avoir une incidence importante sur la valeur de l'une des licences mais pas de l'autre. Par conséquent, une licence pourrait octroyer un droit d'accès (progressivement) et l'autre un droit d'utilisation (à un moment précis). Un membre de l'un des conseils a résumé la discussion en indiquant que le débat illustre comment des gens peuvent lire la nouvelle norme sur les produits et en tirer des conclusions différentes.

Le Groupe mixte sur les ressources transitoires a aussi discuté de sujets supplémentaires (sujets 2a et 2b dans le document d'accompagnement 8 du Groupe mixte sur les ressources transitoires) portant sur les incidences des activités en cours du concédant de la licence sur l'évaluation du type de licence, c'est-à-dire une licence accordant un droit d'accès ou un droit d'utilisation. Cependant, comme les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires n'ont pas formulé de commentaires sur les sujets 2a et 2b, un membre de l'un des conseils a résumé la discussion en indiquant que la nouvelle norme sur les produits semble fournir suffisamment de directives sur ces sujets.

Le Groupe mixte sur les ressources transitoires a aussi discuté de l'incidence des restrictions contractuelles sur la détermination du nombre de licences (c.-à-d. les obligations de prestation) dans un contrat (troisième question ci dessus) : par exemple, une licence médiatique qui accorde à un fournisseur de contenu le droit de diffuser du contenu, mais seulement à des moments précis pendant la période couverte par le contrat (p. ex. la diffusion d'un film des Fêtes une fois par année, en décembre, pendant quatre ans). Certains membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont indiqué être d'avis qu'il est difficile de tirer une conclusion sur la seule question 3 (c.-à-d. sans généralement tenir compte d'autres aspects du modèle et régler la deuxième question, présenté ci-dessus).

Sujet 4 : Déterminer si des biens ou des services sont « distincts à l'intérieur d'un même contrat »

Contexte

La nouvelle norme sur les produits exige que les entités apprécient les biens ou les services promis dans un contrat avec un client et identifient comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir soit 1) un bien ou un service (ou un groupe de biens ou de services) distinct; 2) soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme. Selon les nouvelles directives, un bien ou un service est « distinct » s'il 1) peut exister de façon distincte et 2) est distinct à l'intérieur du contrat (c.-à-d. peut être identifié séparément). Selon le paragraphe 29 de l'IFRS 15, parmi les éléments indiquant que la promesse d'une entité de fournir un bien ou un service peut être identifié séparément, il y a les suivants (cette liste n'est pas exhaustive) :

- a. l'entité ne fournit pas un important travail d'intégration du bien ou du service aux autres biens ou services promis dans le contrat pour en faire le groupe de biens ou de services constituant l'objet du contrat passé avec le client;
- b. le bien ou le service ne vient pas considérablement modifier ou adapter aux besoins du 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.

Des questions ont été soulevées sur la façon dont les entités doivent évaluer si un bien ou un service est « distinct à l'intérieur du même contrat ». Plus particulièrement, les opinions divergent quant à savoir si l'existence d'un ou de plusieurs des éléments suivants influe sur cette appréciation :

- une conception sur mesure;
- une conception complexe;
- la courbe d'apprentissage de l'entité relativement à la production des biens ou à la prestation des services;
- la motivation du client derrière l'achat des biens ou des services;
- les restrictions contractuelles empêchant une autre partie de fournir les services liés aux biens inclus dans le contrat (p. ex. installation);
- le bien ou le service n'est pas fonctionnel sans un autre bien ou service promis dans le contrat.

Sommaire

Une bonne partie des délibérations du Groupe mixte sur les ressources transitoires a porté sur la question de savoir si « distinct à l'intérieur du même contrat » doit inclure le point de vue du client et, dans l'affirmative, dans quelle mesure.

Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont discuté de la façon d'évaluer l'existence d'une conception sur mesure ou complexe, ou encore d'une courbe d'apprentissage (visant la production des biens promis dans un contrat) pour identifier les obligations de prestation selon la nouvelle norme sur les produits. Ils ont généralement convenu que l'existence de ces facteurs n'est pas déterminante à elle seule pour évaluer s'il y a une seule obligation de prestation. Ils ont aussi noté qu'il est plus approprié de prendre en considération ces facteurs collectivement plutôt qu'individuellement. Certains membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires sont d'avis que l'entité doit prendre en considération les éléments que le client a promis et s'ils seront intégrés d'une façon ou d'une autre. Par exemple, bon nombre de membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont convenu qu'une entité doit évaluer l'incidence des services de conception qu'elle fournit pour identifier les obligations de prestation dans un contrat (p. ex. si le client a acquis le contrôle des droits sur le processus de fabrication établi par l'entité).

Le Groupe mixte sur les ressources transitoires a aussi discuté de la façon dont la connaissance, par l'entité, de l'utilisation prévue des biens ou des services par le client influe sur la détermination du caractère étroitement lié des biens ou des services. Bon nombre des membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont indiqué être d'avis qu'une entité doit évaluer si les biens ou les services peuvent remplir leur objectif prévu individuellement ou s'ils sont indissociables puisqu'ils influent sur la capacité du client d'utiliser les extrants combinés constituant l'objet du contrat. Un membre de l'un des conseils a donné un exemple dans lequel une entité promet à un aéroport de lui fournir les sept appareils de radioscopie dont il a besoin pour disposer d'un système de sécurité fonctionnel. Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont généralement convenu que chaque appareil de radioscopie représente une obligation de prestation distincte puisqu'un appareil ne s'appuie pas sur les autres appareils au contrat pour répondre à l'objet prévu. Il a ensuite proposé un autre exemple à titre de comparaison, où un constructeur de maisons promet de fournir à son client une maison composée de quatre murs et d'un toit. Les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont dans ce cas généralement convenu que les quatre murs et le toit ne représentent pas des obligations de prestation distinctes, puisque même s'ils peuvent comporter des avantages individuellement, à l'intérieur du contrat, le client n'a pas passé un contrat pour des murs et le toit, mais plutôt pour obtenir une structure intégrée.

De plus, les membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont évalué si une restriction contractuelle qui interdit à un client d'embaucher une autre entité pour effectuer des services d'installation liés à un bien promis dans le même contrat touche l'identification des obligations de prestation. Plusieurs membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont indiqué qu'il est difficile d'appliquer les directives pour déterminer si le service d'installation du bien « dépend fortement » ou du bien installé ou y « est étroitement lié ». Un membre de l'un des conseils a reconnu que les parties prenantes semblent éprouver des difficultés avec ce concept lorsque le bien et le service d'installation auraient été distincts s'ils avaient été le seul élément promis dans le contrat. Il a aussi reconnu que les conseils devront réfléchir à des façons de rendre plus appropriées les directives sur la détermination du caractère séparément identifiable d'un bien ou d'un service.

Sujet 5 : Évaluation de la durée d'un contrat comportant des clauses de résiliation

Contexte

La nouvelle norme sur les produits définit un contrat comme « accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires ». Par conséquent, les parties au contrat doivent avoir des droits et des obligations exécutoires aux fins de la comptabilisation de produits selon les nouvelles directives. La nouvelle norme sur les produits indique aussi qu'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. Comme la nouvelle norme sur les produits ne fournit pas de directives explicites sur la façon de prendre en considération les pénalités pour résiliation, des questions ont été soulevées sur la façon dont une entité doit évaluer les clauses de résiliation pour déterminer la période contractuelle (c.-à-d. la durée) d'un contrat.

Certaines parties prenantes sont d'avis qu'une entité pourrait tirer les conclusions suivantes en appliquant les directives de la nouvelle norme sur les produits :

- si chaque partie peut mettre fin à un contrat en tout temps sans indemniser l'autre partie au titre de cette résiliation (en plus de la somme due pour les biens et les services déjà fournis), la période contractuelle prendrait fin au moment où ces biens ou ces services ont été fournis;
- si chaque partie peut mettre fin au contrat sans indemniser l'autre partie, et que ce droit de résiliation peut uniquement être exercé après une période minimale précise, la durée du contrat prend fin au moment où le contrat peut être résilié;

- si chaque partie peut mettre fin à un contrat en indemnisant l'autre partie, la durée du contrat est la période contractuelle spécifiée ou la période jusqu'au moment où le contrat peut être résilié sans compenser l'autre partie;
- si l'entité a pour pratique de ne pas exiger le paiement d'une pénalité pour résiliation à laquelle elle a droit en vertu d'un contrat, la durée de ce dernier est uniquement touchée si cette pratique modifie les droits et obligations juridiquement exécutoires des parties.

Une entité qui conclut que la durée d'un contrat est en fait inférieure à sa durée stipulée doit 1) revoir la répartition du prix de transaction, 2) inclure la pénalité pour résiliation dans le prix de transaction (sous réserve de toute contrainte à l'égard de la contrepartie variable, s'il y a lieu), et 3) évaluer si les dispositions relatives à la résiliation confèrent au client un droit significatif (de manière semblable à l'évaluation par l'entité des options de renouvellement dans un contrat).

Sommaire

Un membre du Groupe mixte sur les ressources transitoires a indiqué que certaines parties prenantes ont éprouvé des difficultés à appliquer les directives énoncées dans la nouvelle norme sur les produits pour déterminer la durée d'un contrat comportant des clauses de résiliation. Par exemple, le Groupe mixte sur les ressources transitoires a discuté de certains contrats dans les secteurs de l'automobile, des télécommunications et de la gestion de placements au sujet desquels les parties prenantes étaient d'avis que l'application de directives pourrait donner lieu à différentes interprétations dans des circonstances semblables. Cependant, bon nombre des membres du Groupe mixte sur les ressources transitoires ont signalé que les directives de la nouvelle norme sont appropriées. Par conséquent, ils ont observé qu'il ne semble pas nécessaire d'apporter des précisions sur ces questions.

Prochaines étapes

Tel que 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.

La prochaine réunion du Groupe mixte sur les ressources transitoires aura lieu le 26 janvier 2015.

Leader mondial IFRS
Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centres d'excellence des IFRS

Amérique		
<i>Canada</i>	Karen Higgins	iasplus@deloitte.ca
<i>Argentine</i>	Fermin del Valle	iasplus-LATCO@deloitte.com
<i>États-Unis</i>	Robert Uhl	iasplusamericas@deloitte.com
Asie-Pacifique		
<i>Australie</i>	Anna Crawford	iasplus@deloitte.com.au
<i>Chine</i>	Stephen Taylor	iasplus@deloitte.com.hk
<i>Japon</i>	Shinya Iwasaki	iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp
<i>Singapour</i>	Shariq Barmaky	iasplus-sg@deloitte.com
Europe-Afrique		
<i>Belgique</i>	Thomas Carlier	BEIFRSBelgium@deloitte.com
<i>Denmark</i>	Jan Peter Larsen	dk_iasplus@deloitte.dk
<i>France</i>	Laurence Rivat	iasplus@deloitte.fr
<i>Allemagne</i>	Andreas Barckow	iasplus@deloitte.de
<i>Italie</i>	Massimiliano Semprini	friccomagno@deloitte.it
<i>Luxembourg</i>	Eddy Termaten	luisplus@deloitte.lu
<i>Pays-Bas</i>	Ralph ter Hoeven	iasplus@deloitte.nl
<i>Russie</i>	Michael Raikhman	iasplus@deloitte.ru
<i>Afrique du Sud</i>	Nita Ranchod	iasplus@deloitte.co.za
<i>Espagne</i>	Cleber Custodio	iasplus@deloitte.es
<i>Royaume-Uni</i>	Elizabeth Chrispin	iasplus@deloitte.co.uk

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 cabinets membres, veuillez consulter le site www.deloitte.com/apropos.

Deloitte offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers à de nombreuses entreprises du secteur privé et public. Deloitte, qui possède un réseau mondial intégré de cabinets membres dans plus de 150 pays, fournit des compétences de classe mondiale et des services de grande qualité à ses clients ainsi que les informations dont ils ont besoin pour relever les défis commerciaux les plus complexes. Les quelque 200 000 professionnels de Deloitte s'engagent à devenir la norme en matière d'excellence.

Les renseignements contenus dans la présente publication sont d'ordre général. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ses cabinets membres et leurs sociétés affiliées (collectivement, le « réseau de Deloitte ») ne fournissent aucun conseil ou service professionnel au moyen de la présente publication. Avant de prendre des décisions ou des mesures qui peuvent avoir une incidence sur votre entreprise ou sur vos finances, vous devriez consulter un conseiller professionnel reconnu. Aucune entité du réseau de Deloitte ne pourra être tenue responsable à l'égard de toute perte que pourrait subir une personne qui se fie à cette publication.

© 2014 Pour plus d'information, communiquez avec Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Conçu et produit par The Creative Studio à Deloitte, Londres