

Comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés de contrats immobiliers qui prévoient un transfert de terrain (IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*) — Mars 2018

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés d'un contrat visant la vente d'un terrain et d'un immeuble qui sera construit sur ce terrain. Plus particulièrement, on a demandé au Comité a) comment identifier les obligations de prestation dans le contrat, et b) pour chaque obligation de prestation identifiée, si le promoteur immobilier (l'entité) comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement ou à un moment précis.

Identification des obligations de prestation contenues dans le contrat

En application des paragraphes 22 à 30, l'entité identifie comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou de services) distinct, soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.

Selon le paragraphe 27, un bien ou un service promis à un client est distinct dès lors que les deux conditions suivantes 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 la promesse de fournir le bien ou le service est distincte à l'intérieur du contrat).

L'appréciation des conditions énoncées au paragraphe 27 requiert l'exercice du jugement.

Selon le paragraphe BC100, pour déterminer si la condition énoncée au paragraphe 27(a) est remplie, l'entité se fonde sur les caractéristiques du bien ou du service lui-même. Par conséquent, l'entité fait abstraction de toute limite contractuelle susceptible d'empêcher le client d'obtenir des ressources aisément disponibles auprès d'une source autre qu'elle-même.

Selon le paragraphe 29, l'objectif sous-jacent de la condition énoncée au paragraphe 27(b) consiste à déterminer, dans le contexte du contrat, si ce que l'entité promet consiste à fournir chacun de ces biens ou de ces services individuellement ou plutôt à fournir un ou des ensembles d'éléments dont les biens ou les services promis sont des intrants. Le paragraphe 29 mentionne également certains éléments indiquant qu'il n'est pas possible d'identifier séparément deux ou plusieurs promesses de fournir des biens ou des services.

Selon les paragraphes BC105, BC116J et BC116K, la notion de promesse qui « peut être identifiée séparément » au sens du paragraphe 27(b) repose sur la notion de risques dissociables (c'est-à-dire si le risque auquel l'entité s'expose en s'acquittant de son obligation de fournir un des biens ou des services promis au client est indissociable du risque lié à la fourniture des autres biens ou services promis). Pour déterminer si la promesse de l'entité peut être identifiée séparément, il faut tenir compte du lien entre les divers biens ou services prévus dans le contrat dans le contexte du processus d'exécution du contrat. L'entité tient donc compte du degré d'intégration, d'interrelation et d'interdépendance entre les promesses de fournir des biens ou des services. Au lieu de déterminer si, en raison de sa nature, un élément dépend de l'autre (c'est-à-dire s'il existe un lien fonctionnel entre les deux éléments), l'entité apprécierait s'il existe un lien transformateur entre les deux éléments dans le processus d'exécution du contrat.

Contrat immobilier qui prévoit un transfert de terrain et un immeuble

Les paragraphes qui suivent présentent des facteurs dont l'entité tient compte pour apprécier si, dans le cas d'un contrat qui prévoit un transfert de terrain et un immeuble que l'entité construira sur le terrain, la promesse de transférer le terrain constitue une obligation de prestation distincte. Le terrain représente l'intégralité de l'espace où sera construit l'immeuble, et le contrat vise l'intégralité de l'immeuble. Ces paragraphes ne prennent pas en considération la question de savoir si l'entité identifie une ou plusieurs obligations de prestation en lien avec le transfert de l'immeuble.

Pour évaluer si la condition énoncée au paragraphe 27(a) est remplie ou non, l'entité détermine si le client peut tirer parti du terrain pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (par exemple, le client pourrait-il embaucher un autre promoteur pour construire un immeuble sur le terrain ?). De même, l'entité détermine si le client peut tirer parti de la construction de l'immeuble prise isolément ou en la combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (par exemple, le client pourrait-il obtenir les services de construction de l'entité ou d'un autre promoteur sans le transfert du terrain ?). Dans le cas d'un contrat visant le transfert d'un terrain et de l'intégralité d'un immeuble qui sera construit sur le terrain, le Comité a conclu que le terrain et l'immeuble peuvent tous les deux exister de façon distincte.

L'entité évalue ensuite si la condition du paragraphe 27(b) est remplie, en tenant compte de son objectif sous-jacent, selon le paragraphe 29 (c'est-à-dire déterminer, dans le contexte du contrat, si ce que l'entité promet consiste à fournir le terrain et l'immeuble individuellement ou plutôt à fournir un ensemble d'éléments dont le terrain et l'immeuble sont des intrants). Pour l'évaluation de la condition énoncée au paragraphe 27(b), le Comité a fait observer que l'entité tient compte, entre autres, des facteurs suivants :

- a. la question de savoir si l'entité réalise un important travail d'intégration du terrain et de l'immeuble pour en faire le groupe de biens constituant l'extrait, comme il est décrit au paragraphe 29(a) (par exemple, existe-t-il un lien transformateur entre le transfert du terrain et la construction de l'immeuble dans le processus d'exécution du contrat ?). Il faut déterminer si la prestation de l'entité correspondant à la construction de l'immeuble serait différente si l'entité ne transférait pas également le terrain, et vice versa. Il existe un lien fonctionnel entre le terrain et l'immeuble. En effet, l'immeuble ne peut exister sans le terrain, puisque ses fondations y seront creusées. Toutefois, cela ne signifie pas nécessairement que le risque lié au transfert du terrain au client est indissociable du risque auquel l'entité s'expose en s'acquittant de son obligation de construire l'immeuble ;
- b. la question de savoir si le terrain et l'immeuble dépendent fortement l'un de l'autre ou sont étroitement liés, comme il est mentionné au paragraphe 29(c) (par exemple, l'entité serait-elle en mesure de remplir sa promesse de transférer le terrain même si elle ne construit pas l'immeuble, et de remplir sa promesse de construire l'immeuble même si elle ne transfère pas le terrain ?).

Le Comité a conclu que la promesse de transférer le terrain pourrait être identifiée séparément de la promesse de construire l'immeuble sur ce terrain si l'entité conclut a) que sa prestation correspondant à la construction de l'immeuble serait la même, qu'elle ait également transféré le terrain ou non, et b) qu'elle serait en mesure de remplir sa promesse de construire l'immeuble même si elle ne transfère pas le terrain, et de remplir sa promesse de transférer le terrain même si elle ne construit pas l'immeuble.

Pour déterminer si la condition énoncée au paragraphe 27(b) est remplie, le paragraphe BC116N indique que les facteurs énoncés au paragraphe 29 ne se veulent pas des conditions à apprécier indépendamment du principe servant à déterminer si une promesse « peut être identifiée séparément », lequel est décrit au paragraphe 27(b). Dans certains cas, il se peut qu'un ou plusieurs facteurs soient moins utiles aux fins de l'appréciation de ce principe.

Application du paragraphe 35 d'IFRS 15

Selon le paragraphe 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 trois conditions mentionnées au paragraphe 35 est remplie. Selon le paragraphe 32, si l'entité ne remplit pas l'obligation de prestation progressivement, c'est qu'elle la remplit à un moment précis. Par conséquent, le Comité a fait remarquer que, au moment de la passation du contrat pour chaque obligation de prestation, l'entité applique le paragraphe 35 pour déterminer si elle comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement.

Dans sa décision *Comptabilisation des produits des activités ordinaires tirés de contrats immobiliers* publiée en mars 2018, le Comité fournit des informations explicatives concernant l'application du paragraphe 35 aux contrats immobiliers.

Application du paragraphe 35 à la mise en situation décrite dans la demande

Pour déterminer s'il faut comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement ou à un moment précis, l'entité procède à une appréciation des faits et circonstances spécifiques du contrat, en tenant compte du contexte juridique dans lequel le contrat est exécutoire. Le résultat de cette détermination dépend donc de ces faits et circonstances spécifiques.

Dans la mise en situation décrite dans la demande, les faits et circonstances spécifiques du contrat se résument comme suit :

- a. *l'entité et le client concluent un contrat non résiliable visant la vente d'un immeuble que l'entité construira et qui sera composé d'unités résidentielles. Le contrat vise la vente de l'intégralité de l'immeuble ;*
- b. *au moment de la passation du contrat, l'entité transfère irrévocablement au client le titre de propriété du terrain sur lequel elle construira l'immeuble. Le contrat spécifie un prix pour le terrain, que le client paie au moment de la signature du contrat ;*
- c. *l'entité et le client s'entendent quant à la conception et aux caractéristiques techniques des éléments structurels de l'immeuble avant la signature du contrat. Pendant la construction de l'immeuble :*
 - i. *si le client demande des modifications quant à la conception et aux caractéristiques techniques des éléments structurels de l'immeuble, l'entité établit le prix de ces modifications selon une méthode précisée dans le contrat — le client décide ensuite s'il procède aux modifications. L'entité peut rejeter la demande de modification du client uniquement pour un nombre restreint de raisons, par exemple lorsqu'une modification entraînerait un manquement au permis de construire ;*
 - ii. *l'entité peut demander des modifications quant à la conception et aux caractéristiques techniques des éléments structurels de l'immeuble uniquement lorsque le défaut d'effectuer ces modifications entraînerait une hausse déraisonnable des coûts ou des retards dans la construction. Le client doit approuver ces modifications ;*
- d. *le client est tenu d'effectuer des paiements d'étape tout au long de la période de construction, mais ceux-ci ne correspondent pas nécessairement à la portion des travaux achevés à la date considérée.*

On présume que i) toutes les conditions énoncées au paragraphe 9 sont remplies, et que ii) l'entité identifie deux obligations de prestation en application des paragraphes 22 à 30, soit la promesse de transférer le terrain au client et la promesse de construire un immeuble sur ce terrain.

Application du paragraphe 35 à la promesse de transférer le terrain

La prestation de l'entité consiste à transférer le terrain au client. Le terrain n'est pas consommé immédiatement et, par conséquent, la condition énoncée au paragraphe 35(a) n'est pas remplie. La prestation de l'entité ne crée ni ne valorise le terrain, de sorte que les conditions énoncées aux paragraphes 35(b) et 35(c) ne sont pas remplies.

Par conséquent, l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires qui découlent du transfert du terrain au client à un moment précis, en application du paragraphe 38 d'IFRS 15.

Application du paragraphe 35 à la promesse de construire l'immeuble

La condition énoncée au paragraphe 35(a) n'est pas remplie parce que la prestation de l'entité crée un actif qui n'est pas consommé immédiatement.

Paragraphe 35(b)

Pour déterminer si la condition du paragraphe 35(b) est remplie, l'entité apprécie si, pendant la construction de l'immeuble, le client a la capacité de décider de l'utilisation de l'immeuble partiellement construit et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants.

Le client a le contrôle de l'immeuble partiellement construit pendant sa construction pour les raisons suivantes :

- a. *il a la capacité de décider de l'utilisation de l'immeuble pendant sa construction, car il contrôle le terrain et peut apporter des modifications quant à la conception et aux caractéristiques techniques des éléments structurels de l'immeuble pendant sa construction. Le contrat permet également au client d'empêcher l'entité ou d'autres parties de décider de l'utilisation de l'immeuble ;*
- b. *il a la capacité de tirer la quasi-totalité des avantages économiques restants de l'immeuble. L'entité ne peut pas destiner l'immeuble à une autre utilisation ou à une autre entité. Par conséquent, à la signature du contrat, le client a la capacité de tirer la quasi-totalité des avantages restants de l'immeuble. Le contrat permet également au client d'empêcher l'entité ou d'autres parties d'obtenir les avantages de l'immeuble.*

Par conséquent, la condition du paragraphe 35(b) est remplie. Le Comité a fait observer que, selon le paragraphe BC129, « dans le cas d'un contrat de construction en vertu duquel l'entité construit un bien sur le terrain du client, celui-ci a généralement le contrôle de tous les travaux en cours résultant de la prestation de l'entité ».

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions d'IFRS 15 fournissent une base adéquate pour permettre à l'entité de comptabiliser les produits tirés des activités ordinaires dans la mise en situation décrite dans la demande. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter cette question au programme de normalisation.