



IFRS[®]

Accounting

Juin 2023

Appel à informations

Normes IFRS[®] de comptabilité

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

Date limite de réception des commentaires : le 27 octobre 2023

IASB/RFI/2023/2

International Accounting Standards Board



Appel à informations

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 15
*Produits des activités ordinaires tirés de
contrats conclus avec des clients*

Date limite de réception des commentaires : le 27 octobre 2023

Request for Information *Post-implementation Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by 27 October 2023 and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the IASB and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© 2023 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or by visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The French translation of Request for Information *Post-implementation Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* has not been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Appel à informations

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 15
*Produits des activités ordinaires tirés de
contrats conclus avec des clients*

Date limite de réception des commentaires : le 27 octobre 2023

Le présent appel à informations *Suivi après mise en œuvre d'IFRS 15* Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les commentaires doivent être reçus d'ici le 27 octobre 2023 et transmis par voie électronique, à commentletters@ifrs.org, ou soumis en ligne, à l'adresse <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à www.ifrs.org, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou extracontractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

© 2023 IFRS Foundation

Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse permissions@ifrs.org.

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB auprès de l'IFRS Foundation. S'adresser à customerservices@ifrs.org ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

La présente traduction française de *Post-implementation Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



L'IFRS Foundation est titulaire de marques de commerce qu'elle a déposées dans le monde entier, dont « IAS® », « IASB® », le logo « IASB® », « IFRIC® », « IFRS® », le logo « IFRS® », « IFRS for SMEs® », le logo « IFRS for SMEs® », le logo « Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « NIIF® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de commerce de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la *General Corporation Law* de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD.

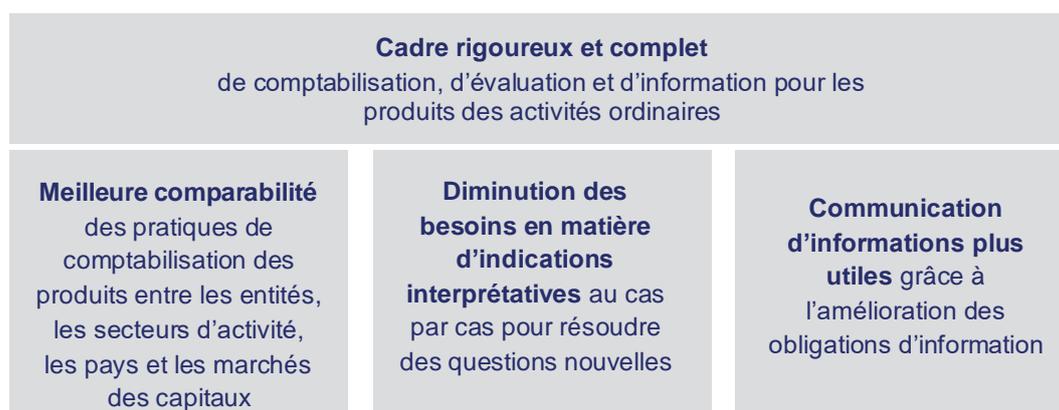
Sommaire

	<i>à partir de la page</i>
INTRODUCTION	7
APPEL À COMMENTAIRES	11
APPEL À INFORMATIONS	13
1. Appréciation d'IFRS 15 dans son ensemble	13
2. Identification des obligations de prestation prévues dans un contrat	16
3. Détermination du prix de transaction	18
4. Détermination du moment où comptabiliser les produits des activités ordinaires	20
5. Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire	22
6. Licences	24
7. Obligations d'information	26
8. Dispositions transitoires	28
9. Application d'IFRS 15 parallèlement à d'autres normes IFRS de comptabilité	29
10. Convergence avec Topic 606	34
11. Autres points	35

Introduction

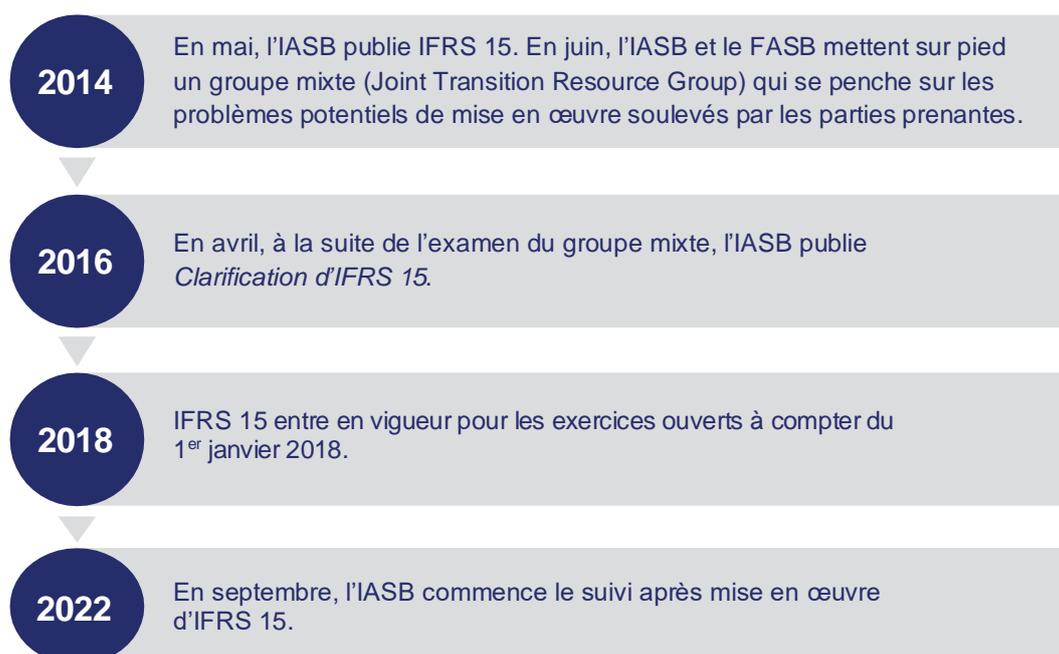
L'International Accounting Standards Board (IASB) entreprend un suivi après mise en œuvre d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

La norme IFRS 15 a été élaborée conjointement avec le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis dans le but d'améliorer le traitement comptable des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients. L'effet escompté de ses dispositions comprenait notamment ce qui suit :



IFRS 15 remplace IAS 18 *Produits des activités ordinaires*, IAS 11 *Contrats de construction*, IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle*, IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers*, IFRIC 18 *Transferts d'actifs provenant de clients* et SIC-31 *Produits des activités ordinaires — Opérations de troc impliquant des services de publicité*.

Calendrier



En quoi consiste un suivi après mise en œuvre ?

Le suivi après mise en œuvre vise à évaluer si les nouvelles dispositions, lorsqu'elles sont appliquées telles qu'elles ont été élaborées par l'IASB, ont l'incidence voulue sur les utilisateurs, les préparateurs et les auditeurs d'états financiers ainsi que sur les autorités de réglementation.

Un suivi après mise en œuvre permet à l'IASB de déterminer :

- (a) si, dans l'ensemble, les nouvelles dispositions ont les effets escomptés. Le fait que les parties prenantes posent des questions fondamentales concernant la clarté et le caractère adéquat des objectifs ou principes fondamentaux des nouvelles dispositions donne à penser que celles-ci n'ont pas l'effet escompté ;
- (b) si l'application des nouvelles dispositions soulève chez les parties prenantes des questions précises qui nécessitent une réponse. Si les parties prenantes ont de telles questions, l'IASB peut tout de même conclure que les nouvelles dispositions ont l'effet escompté. Toutefois, l'IASB répondra à ces questions si elles satisfont aux critères qui l'amènent à prendre des mesures supplémentaires (voir page 9).

Sous réserve des critères de priorisation, l'IASB prend des mesures s'il existe une **indication** que :

<p>des questions fondamentales (erreurs critiques) se posent concernant la clarté et le caractère adéquat des objectifs ou principes fondamentaux des nouvelles dispositions</p>	<p>les avantages, pour les utilisateurs des états financiers, des informations découlant de l'application des nouvelles dispositions sont beaucoup moins importants que prévu (on constate, par exemple, des divergences importantes dans l'application)</p>	<p>les coûts liés à l'application et au respect des nouvelles dispositions ainsi qu'à l'audit connexe sont beaucoup plus élevés que prévu</p>
---	---	--

Un suivi après mise en œuvre ne constitue pas un projet de normalisation, n'entraîne pas automatiquement des modifications de la norme et ne vise pas à fournir une réponse à chacune des questions soulevées concernant l'application. Toutefois, il aide à identifier des améliorations à apporter à une nouvelle disposition, au processus de normalisation ou à la structure d'une norme IFRS de comptabilité.

Comment l'IASB priorise-t-il les questions soulevées dans le cadre d'un suivi après mise en œuvre ?

L'IASB établit l'ordre de priorité selon la mesure dans laquelle les renseignements recueillis au cours du suivi indiquent ce qui suit :

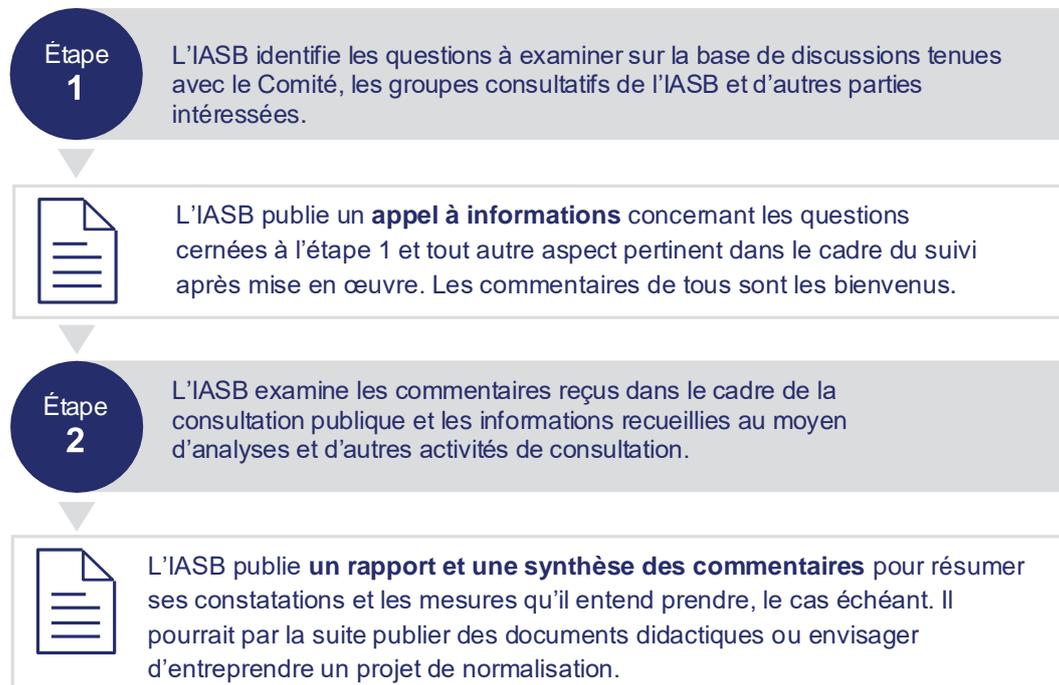
- (a) les conséquences de la question sont importantes ;
- (b) l'incidence de la question est généralisée ;
- (c) la question en est une d'information financière que l'IASB ou l'IFRS Interpretations Committee (le Comité) peut traiter ;
- (d) les avantages de toute mesure éventuelle seraient susceptibles d'excéder les coûts. Dans le cadre d'une telle analyse, l'IASB tiendrait compte de l'ampleur des perturbations potentielles et des coûts d'exploitation qui découleraient du changement, de même que de l'importance de la question pour les utilisateurs d'états financiers.

À la suite de cette appréciation :

- (a) les questions à priorité élevée seront traitées le plus tôt possible. Peu de questions devraient être de cette nature ;
- (b) les questions à priorité moyenne seront ajoutées aux projets de recherche de l'IASB ou soumises au Comité. L'IASB s'efforcera d'amorcer les projets avant la prochaine consultation sur son programme de travail ;
- (c) les questions à faible priorité seront prises en compte lors de la prochaine consultation sur le programme de travail et seront traitées si l'IASB décide de le faire à la suite de ses délibérations sur les commentaires reçus dans le cadre de cette consultation ;
- (d) les questions ne nécessitant aucune prise de mesure ne seront pas traitées par l'IASB¹.

¹ La description du processus de suivi après mise en œuvre de l'IASB est accessible [en ligne](#) (en anglais).

Quelles sont les étapes d'un suivi après mise en œuvre ?



Appel à commentaires

Résumé des questions

Les questions du présent appel à informations sont regroupées par sections, au nombre de 11.

- (a) La **section 1** s'intéresse aux opinions et aux expériences générales des parties prenantes en ce qui concerne IFRS 15 ;
- (b) Les **sections 2 à 8** traitent d'aspects précis d'IFRS 15 ;
- (c) La **section 9** concerne l'application d'IFRS 15 parallèlement à d'autres normes IFRS de comptabilité ;
- (d) La **section 10** porte sur l'importance de la convergence entre IFRS 15 et *Topic 606 Revenue from Contracts with Customers* (Topic 606) du FASB ;
- (e) La **section 11** concerne d'autres aspects pertinents pour le suivi après mise en œuvre d'IFRS 15.

Les commentaires reçus enrichiront les réflexions de l'IASB sur ces sujets (voir la section « En quoi consiste un suivi après mise en œuvre ? » à la page 8).

Répondre aux questions : quelques indications

Vous avez le choix de répondre à la totalité ou à une partie des questions. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent le ou les paragraphes d'IFRS 15 auxquels ils se rapportent ;
- (c) mentionnent la cause sous-jacente du problème décrit ;
- (d) exposent les situations pertinentes et fournissent des explications sur :
 - (i) la façon dont les dispositions d'IFRS 15 sont appliquées,
 - (ii) les effets de l'application de ces dispositions (par exemple, l'effet quantitatif sur les états financiers de l'entité ou l'incidence opérationnelle),
 - (iii) la mesure dans laquelle la situation est généralisée ;
- (e) sont étayés par des preuves.

Les préparateurs d'états financiers sont priés de répondre aux questions en tenant compte du traitement comptable appliqué par l'entité concernée. Les auditeurs et les utilisateurs d'états financiers ainsi que les autorités de réglementation sont priés de répondre aux questions en tenant compte des états financiers concernés.

Date limite

L'IASB examinera tous les commentaires écrits qu'il aura reçus d'ici le 27 octobre 2023.

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être soumis :

en ligne <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

par courriel commentletters@ifrs.org

Vos commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que vous ne demandiez qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial, et que nous accédions à votre demande. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels. Si vous souhaitez demander la confidentialité de vos commentaires, veuillez communiquer avec nous à commentletters@ifrs.org avant de les envoyer.

Appel à informations

1. Appréciation d'IFRS 15 dans son ensemble

Contexte

L'objectif d'IFRS 15 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 client². Pour satisfaire à cet objectif, IFRS 15 :

- (a) 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 ;
- (b) introduit un modèle sous-tendant le principe fondamental, qui compte les cinq étapes suivantes :
 - (i) identifier le ou les contrats conclus avec le client,
 - (ii) identifier les obligations de prestation prévues dans le ou les contrats,
 - (iii) déterminer le prix de transaction,
 - (iv) répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation prévues dans le ou les contrats,
 - (v) comptabiliser des produits des activités ordinaires uniquement lorsqu'une (ou à mesure qu'une) obligation de prestation est remplie.

Les dispositions antérieures des normes IFRS de comptabilité en matière de comptabilisation des produits des activités ordinaires étaient limitées. Plus précisément, certains sujets importants, dont le traitement comptable des accords à composantes multiples et la répartition de la contrepartie de tels accords entre leurs composantes, n'y étaient pas abordés. En fournissant un cadre complet et rigoureux de comptabilisation, d'évaluation et d'information pour les produits des activités ordinaires, l'IASB s'attendait à une plus grande uniformité de la comptabilisation des produits des activités ordinaires entre les entités et, par ricochet, à une amélioration de l'information financière.

L'IASB s'attendait également à ce que les avantages découlant des nouvelles dispositions soient continus et l'emporteraient sur les coûts de mise en œuvre (par exemple, les changements à apporter aux systèmes et les changements opérationnels) qui seraient engagés principalement au cours de la période de transition des dispositions antérieures en matière de comptabilisation des produits des activités ordinaires aux nouvelles dispositions.

² Voir paragraphe 1 d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

Point d'intérêt 1 – Sur le terrain

D'après les premiers commentaires reçus sur IFRS 15, la norme remplit son objectif et ses dispositions produisent l'effet escompté. Toutefois, des difficultés d'application concernant différents aspects des dispositions continuent de se poser pour certaines parties prenantes. De manière générale, les parties prenantes trouvent que le modèle en cinq étapes de comptabilisation des produits des activités ordinaires est utile, notamment puisqu'il fournit une base fiable pour l'analyse de transactions complexes.

Les parties prenantes ont fait remarquer que la courbe d'apprentissage liée à la mise en œuvre d'IFRS 15 est prononcée. Elles font observer que la norme est complexe et que la majorité des entités ont mis du temps à bien comprendre ses concepts et sa terminologie. Bon nombre d'entre elles se sont d'ailleurs adressées à des cabinets comptables pour être guidées dans l'élaboration de leurs méthodes comptables. C'est pourquoi des parties prenantes ont laissé entendre que la norme est peut-être trop compliquée à appliquer par les petites entités et par les entités situées dans des économies émergentes.

Les parties prenantes ont mentionné qu'IFRS 15 a entraîné des améliorations en ce qui a trait à la comparabilité des informations fournies sur les produits des activités ordinaires, que ce soit entre les entités d'un même secteur, d'un secteur à l'autre, ou encore entre les entités de divers marchés des capitaux. Elles ont attribué certaines de ces améliorations à la convergence entre les dispositions de l'IASB et celles du FASB. Toutefois, des parties prenantes ont indiqué que l'application des dispositions d'IFRS 15 à des situations complexes fait largement appel au jugement, ce qui peut conduire à un manque d'uniformité dans les résultats.

La majorité des commentaires formulés pendant la première phase du suivi après mise en œuvre d'IFRS 15 portaient sur des questions d'application. De nombreuses parties prenantes ont fait observer que même si la mise en œuvre d'IFRS 15 s'est avérée difficile pour les entités, celles-ci ont maintenant élaboré des méthodes comptables. Certaines parties prenantes demandent à l'IASB de ne pas apporter à IFRS 15 des changements fondamentaux qui aboutiraient à d'autres perturbations.

Les coûts et les efforts engagés par les entités pour mettre en œuvre IFRS 15 ont été fonction de leur secteur d'activité, des types de contrats, des jugements portés antérieurement et du système de comptabilité jusqu'alors. De nombreuses parties prenantes ont indiqué que la mise en œuvre d'IFRS 15 a été difficile et onéreuse, mais que les coûts marginaux ont diminué. Selon des parties prenantes, il y a aussi eu d'autres avantages, dont une meilleure connaissance des contrats et une collaboration accrue entre les fonctions de comptabilité et de gestion de l'entité. De manière générale, la plupart des parties prenantes estiment que les avantages d'IFRS 15 l'emportent sur les coûts engagés pour la mise en œuvre et l'application de la norme.

L'IASB souhaite acquérir une compréhension de vos points de vue sur IFRS 15 dans son ensemble, dont sa compréhensibilité. Il veut également recueillir des données pour vérifier que les coûts et avantages liés à la préparation, à l'audit et à l'utilisation des informations sur les produits des activités ordinaires ainsi qu'au respect des dispositions correspondent à ceux que l'IASB avait escomptés lorsqu'il a élaboré la norme.

Question 1 – Appréciation d'IFRS 15 dans son ensemble

(a) Selon vous, IFRS 15 remplit-elle son objectif ? Pourquoi ?

Veillez préciser si le principe fondamental et le modèle en cinq étapes le sous-tendant fournissent une base claire et adéquate pour prendre des décisions concernant la comptabilisation des produits des activités ordinaires qui aboutissent à des informations utiles sur les produits tirés des contrats conclus avec des clients.

Si ce n'est pas le cas, indiquez quelles sont, selon vous, les questions fondamentales (erreurs critiques) qui se posent concernant la clarté et le caractère adéquat du principe fondamental ou du modèle en cinq étapes.

(b) Avez-vous des commentaires à formuler sur la compréhensibilité et l'accessibilité d'IFRS 15 que l'IASB pourrait prendre en considération :

(i) lors de l'élaboration de normes ;

(ii) lorsqu'il détermine s'il peut accroître la compréhensibilité d'IFRS 15 sans modifier ses dispositions et sans entraîner perturbations ou de coûts importants pour les entités appliquant déjà la norme, et dans l'affirmative, comment il peut le faire — par exemple, en publiant des documents didactiques ou des diagrammes pour expliquer les liens entre les dispositions ?

(c) Quels sont les avantages et les coûts récurrents de l'application des dispositions d'IFRS 15, et quelle est leur ampleur ?

Si vous êtes d'avis que les coûts récurrents liés à l'application d'IFRS 15 sont beaucoup plus élevés que prévu, ou que les avantages qu'offrent les informations ainsi fournies aux utilisateurs sont beaucoup moins importants que prévu, veuillez expliquer votre point de vue.

Les questions posées dans le présent encadré aideront l'IASB à comprendre vos opinions et expériences générales concernant IFRS 15. Les sections 2 à 9 portent plus particulièrement sur des dispositions précises de la norme.

2. Identification des obligations de prestation prévues dans un contrat

Contexte

Selon IFRS 15, l'entité est tenue d'identifier les obligations de prestation prévues dans un contrat conclu avec un client. Une obligation de prestation s'entend d'une promesse contenue dans un contrat conclu avec un client qui prévoit la fourniture à celui-ci :

- (a) soit d'un bien ou d'un service (ou d'un groupe de biens ou services) distinct ;
- (b) soit d'une série de biens ou services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.

Un bien ou un service promis au client est distinct s'il remplit les deux conditions suivantes :

- (a) le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles ;
- (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 contrat³.

L'identification appropriée des promesses contenues dans un contrat à titre d'obligations de prestation est essentielle aux fins de comptabilisation des produits des activités ordinaires d'une manière qui reflète fidèlement la prestation de l'entité pour ce qui concerne la fourniture des biens ou des services au client.

Point d'intérêt 2 – Identification des biens ou des services promis dans un contrat et détermination quant à savoir s'ils sont distincts

Il est souvent facile d'identifier les biens ou services promis dans un contrat qui sont distincts. Toutefois, il arrive que la démarche nécessite une analyse pointue et une grande part de jugement.

D'après les premiers commentaires reçus, les parties prenantes trouvent qu'il est parfois difficile de faire cet exercice, en particulier dans les cas suivants :

- (a) accords portant sur des produits créés en interne ou numériques, par exemple des applications Web ;
- (b) modifications de contrats ;
- (c) accords de licence ;
- (d) accords pour lesquels l'entité porte des jugements afin de déterminer si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire.

³ Voir paragraphes 22 et 27 d'IFRS 15.

(suite)

Les parties prenantes indiquent que les difficultés concernent l'identification des biens ou des services promis dans un contrat et la détermination quant à savoir s'ils sont distincts.

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles l'identification des obligations de prestation est difficile, les raisons qui expliquent cette difficulté, et la mesure dans laquelle ces circonstances sont généralisées.

Question 2 – Identification des obligations de prestation prévues dans un contrat

(a) IFRS 15 fournit-elle une base claire et adéquate pour identifier les obligations de prestation prévues dans un contrat ? Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?

Décrivez les situations dans lesquelles les dispositions posent une ou plusieurs des difficultés suivantes :

- (i) elles ne sont pas claires ou ne sont pas appliquées de façon uniforme ;
- (ii) elles mènent à des résultats qui, selon vous, ne sont pas représentatifs de la substance économique sous-jacente du contrat ;
- (iii) elles occasionnent des coûts récurrents importants.

S'il existe une divergence dans l'application des dispositions, indiquez à quel point ces divergences sont répandues et expliquez-en les causes, preuves à l'appui. Précisez également l'incidence de telles divergences sur les états financiers des entités et l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers.

(b) Que suggérez-vous pour résoudre les problèmes que vous avez relevés ?

3. Détermination du prix de transaction

Contexte

La détermination du prix de transaction est une étape importante du modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires introduit par IFRS 15, parce que le prix de transaction est le montant que l'entité doit répartir entre les obligations de prestation prévues dans un contrat et qu'elle comptabilise finalement en tant que produits des activités ordinaires.

Selon IFRS 15, 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). En outre, la norme contient des dispositions précises permettant de déterminer le prix de transaction dans les cas où la contrepartie comprend un montant variable, une composante financement importante, ou une contrepartie payable au client⁴.

Point d'intérêt 3 – Contrepartie payable au client

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).

Selon IFRS 15, 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 que le client fournit à l'entité⁵.

Incitations à la vente ciblant des clients finaux

D'après les premiers commentaires reçus, certaines parties prenantes ne sont pas certaines du traitement comptable à appliquer aux incitations à la vente prévues dans un accord tripartite lorsque c'est la partie agissant comme mandataire qui verse l'incitation aux clients finaux. On peut penser à une entité exploitant une plateforme numérique qui offre des incitations aux clients finaux à l'achat de biens ou de services par l'intermédiaire de la plateforme, par exemple la livraison de nourriture ou des services de taxi.

Les commentaires indiquent que certaines entités traitent de telles incitations en tant que paiements aux clients et les comptabilisent donc comme une réduction des produits des activités ordinaires. D'autres entités considèrent ces incitations comme des charges de marketing. Cette divergence dans l'application des dispositions pourrait mener à une diminution de l'utilité des informations fournies sur les produits des activités ordinaires pour les utilisateurs des états financiers.

L'IASB souhaite savoir à quel point ces cas d'incitations sont répandus, de quelle manière les entités comptabilisent de telles incitations et pourquoi, et quelle est l'incidence des divergences dans le traitement comptable sur les informations fournies aux utilisateurs des états financiers.

⁴ Voir paragraphes 47 à 72 d'IFRS 15.

⁵ Voir paragraphes 70 à 72 d'IFRS 15.

(suite)

Produits des activités ordinaires « négatifs »

Certaines parties prenantes ne sont pas certaines du traitement comptable à appliquer lorsque la contrepartie payable à un client est supérieure à la contrepartie attendue de la part du client, notamment dans les situations où l'entité souhaite s'engager dans un marché hautement concurrentiel et offre des incitations importantes pour attirer des clients.

D'après les premiers commentaires reçus, des entités présentent l'excédent de la contrepartie payable sur la contrepartie à recevoir en tant que montant négatif des produits des activités ordinaires. D'autres entités reclassent un tel excédent dans les charges. Les parties prenantes ont demandé à l'IASB d'apporter des précisions sur le traitement comptable à appliquer lorsque la contrepartie nette est négative, notamment quant à la détermination :

- (a) de l'unité de comptabilisation pour l'évaluation de la contrepartie nette (contrat par contrat, par portefeuille de contrats, etc.) ;
- (b) de la période à considérer pour l'évaluation de la contrepartie attendue (période de présentation de l'information financière, durée du contrat, etc.).

L'IASB souhaite savoir à quel point les cas de contrepartie nette négative sont répandus, de quelle manière les entités comptabilisent une telle contrepartie et pourquoi, et quelle est l'incidence des divergences dans le traitement comptable sur les informations fournies aux utilisateurs des états financiers.

Question 3 – Détermination du prix de transaction

- (a) IFRS 15 fournit-elle une base claire et adéquate pour déterminer le prix de transaction d'un contrat, en particulier en ce qui concerne le traitement comptable d'une contrepartie payable à un client ? Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?**

Décrivez les situations pour lesquelles les dispositions relatives au traitement comptable d'une incitation à la vente offerte par un mandataire ou d'une contrepartie nette négative (voir « Point d'intérêt 3 ») ne sont pas claires ou ne sont pas appliquées de façon uniforme.

S'il existe des divergences dans l'application des dispositions, indiquez à quel point ces divergences sont répandues et expliquez-en les causes, preuves à l'appui. Précisez également l'incidence de telles divergences sur les états financiers des entités et l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers.

- (b) Que suggérez-vous pour résoudre les problèmes que vous avez relevés ?**

4. Détermination du moment où comptabiliser les produits des activités ordinaires

Contexte

Selon IFRS 15, l'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsqu'elle fournit (ou à mesure qu'elle fournit) au client un bien ou un service, c'est-à-dire lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle⁶.

Cette disposition diffère des dispositions précédentes en matière de comptabilisation des produits des activités ordinaires, lesquelles reposaient sur l'appréciation, par l'entité, du transfert des risques et des avantages inhérents à la propriété. Ce changement a notamment été apporté pour permettre aux entités de prendre des décisions plus uniformes quant au moment où des biens ou des services sont fournis. Toutefois, lorsqu'il a apporté cette modification, l'IASB a reconnu que l'exercice du jugement pourrait demeurer difficile dans certaines situations, en particulier dans le cas des contrats de construction et des contrats de service.

Point d'intérêt 4 – Conditions pour la comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires

IFRS 15 prévoit des conditions permettant de déterminer si le transfert du contrôle s'effectue progressivement, et donc s'il en va de même pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires. Ces conditions — dont au moins une doit être remplie pour qu'il y ait comptabilisation progressive des produits — sont les suivantes :

- (a) le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure que celle-ci a lieu ;
- (b) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;
- (c) la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement et l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée⁷.

D'après les premiers commentaires reçus, de nombreuses entités ont très bien surmonté les difficultés initiales liées à l'obligation de déterminer s'il faut comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement ou à un moment précis. Toutefois, des difficultés subsistent dans certains cas, par exemple dans les secteurs du développement de logiciels, des jeux vidéo et de la construction. Des parties prenantes soulèvent qu'une appréciation fondée sur la condition énoncée au paragraphe (c) peut être particulièrement difficile à réaliser, en particulier relativement au caractère exécutoire d'un droit à un paiement.

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles il est difficile pour elles de déterminer quand comptabiliser des produits des activités ordinaires, les raisons qui expliquent cette difficulté, et la mesure dans laquelle ces circonstances sont répandues.

⁶ Voir paragraphe 31 d'IFRS 15.

⁷ Voir paragraphe 35 d'IFRS 15.

Question 4 – Détermination du moment où comptabiliser des produits des activités ordinaires

- (a) IFRS 15 fournit-elle une base claire et adéquate pour déterminer le moment où comptabiliser les produits des activités ordinaires ? Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?**

Décrivez les situations dans lesquelles les dispositions ne sont pas claires ou ne sont pas appliquées de manière uniforme — en particulier relativement aux conditions pour la comptabilisation progressive des produits des activités ordinaires (voir « Point d'intérêt 4 »).

S'il existe des divergences dans l'application des dispositions, indiquez à quel point ces divergences sont répandues et expliquez-en les causes, preuves à l'appui. Précisez également l'incidence de telles divergences sur les états financiers des entités et l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers.

- (b) Que suggérez-vous pour résoudre les problèmes que vous avez relevés ?**

5. Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

Contexte

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, IFRS 15 exige que cette dernière détermine si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire en se fondant sur la nature de sa promesse et en évaluant si elle a le contrôle de chaque bien ou service spécifié avant que celui-ci ne soit fourni au client. Selon IFRS 15 :

- (a) Une entité agissant pour son propre compte a le contrôle du bien ou du service avant que celui-ci ne soit fourni au client. L'obligation de prestation de l'entité consiste alors à fournir au client ce bien ou ce service. L'entité comptabilise en produits des activités ordinaires le montant brut de la contrepartie reçue en échange du bien ou du service fourni.
- (b) Un mandataire n'a pas le contrôle du bien ou du service avant que celui-ci ne soit fourni au client. Il ne fait que faciliter la vente de biens ou de services au client par l'entité agissant pour son propre compte. L'obligation de prestation du mandataire consiste à prendre les dispositions voulues pour qu'un tiers procure les biens ou services au client. Le mandataire comptabilise en produits des activités ordinaires les honoraires ou la commission reçus pour sa prestation⁸.

Point d'intérêt 5 – Concept de contrôle et indicateurs connexes

Pour déterminer si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire, l'entité doit identifier le bien ou service spécifié à fournir au client, puis apprécier si elle a le contrôle de chaque bien ou service spécifié avant que celui-ci ne soit fourni au client.

Pour aider l'entité à déterminer si elle a le contrôle d'un bien ou service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client, IFRS 15 présente une liste non exhaustive d'indicateurs de contrôle, qui comprend les suivants :

- (a) la responsabilité première de fournir comme promis le bien ou le service spécifié incombe à l'entité ;
- (b) l'entité est exposée au risque sur stocks avant que le bien ou le service spécifié ne soit fourni au client ou après que le contrôle lui en a été transféré ;
- (c) l'entité dispose d'une latitude pour fixer le prix du bien ou du service spécifié⁹.

⁸ Voir paragraphes B34 à B38 d'IFRS 15.

⁹ Voir paragraphe B37 d'IFRS 15.

(suite)

Les indicateurs énoncés aux fins de l'appréciation du contrôle peuvent être plus ou moins pertinents selon la nature du bien ou du service spécifié et les modalités du contrat. L'IASB explique qu'ils ne font qu'étayer l'appréciation du contrôle — c.-à-d. qu'ils ne remplacent pas cette appréciation et qu'ils n'ont pas préséance sur elle¹⁰.

D'après les premiers commentaires reçus, les entités trouvent qu'il est parfois difficile d'appliquer le concept de contrôle parallèlement aux indicateurs connexes. Des parties prenantes sont d'avis que le concept de contrôle est mal compris, particulièrement lorsqu'il est question de services. L'IASB a également appris que certaines entités déterminent si elles agissent pour leur propre compte ou comme mandataires en se fondant uniquement sur les indicateurs, sans tenir compte du concept de contrôle. Des parties prenantes ont également soulevé que les indicateurs posent parfois des problèmes à certaines entités lorsque les conclusions vont dans différents sens ou si un accord vise plus de trois parties.

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles l'application du concept de contrôle et des indicateurs connexes est difficile, les raisons qui expliquent cette difficulté, et la mesure dans laquelle ces circonstances sont généralisées.

Question 5 – Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire

(a) IFRS 15 fournit-elle une base claire et adéquate pour déterminer si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire ? Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?

Décrivez les situations dans lesquelles les dispositions ne sont pas claires ou ne sont pas appliquées de manière uniforme — en particulier relativement au concept de contrôle et aux indicateurs connexes (voir « Point d'intérêt 5 »).

S'il existe des divergences dans l'application des dispositions, indiquez à quel point ces divergences sont répandues et expliquez-en les causes, preuves à l'appui. Précisez également l'incidence de telles divergences sur les états financiers des entités et l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers.

(b) Que suggérez-vous pour résoudre les problèmes que vous avez relevés ?

¹⁰ Voir paragraphes B37A d'IFRS 15 et BC385J de la base des conclusions d'IFRS 15.

6. Licences

Contexte

Dans le cas de contrats prévoyant l'octroi de licences de propriété intellectuelle à des clients, IFRS 15 exige que l'entité :

- (a) détermine si la promesse d'octroyer une licence est distincte d'autres promesses de fournir des biens ou des services prévues dans le contrat. La norme présente des exemples de licences qui ne sont pas distinctes, par exemple une licence qui constitue une composante d'un bien matériel et qui fait partie intégrante de la capacité de fonctionner de celui-ci ;
- (b) examine la nature de la promesse d'octroyer une licence pour déterminer si cette dernière est fournie au client à un moment précis ou progressivement¹¹.

IFRS 15 énonce les conditions permettant de déterminer si la nature de la promesse d'octroyer une licence consiste à accorder au client :

- (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 — auquel cas la promesse d'octroyer une licence est comptabilisée comme une obligation de prestation remplie progressivement ;
- (b) un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'entité telle qu'elle existe au moment précis où la licence est octroyée — auquel cas la promesse d'octroyer une licence est comptabilisée comme une obligation de prestation remplie à un moment précis¹².

La norme prévoit des dispositions pour la comptabilisation de produits des activités ordinaires au titre de redevances en fonction des ventes ou de redevances en fonction de l'utilisation lorsque les redevances se rattachent seulement ou principalement à une licence de propriété intellectuelle. Pour de telles redevances, IFRS 15 exige que l'entité limite les estimations du montant de contrepartie variable auquel l'entité s'attend à avoir droit en comptabilisant des produits des activités ordinaires uniquement lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des éléments suivants :

- (a) la vente ou l'utilisation en question se produit ;
- (b) 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)¹³.

¹¹ Voir paragraphes B52 à B62 d'IFRS 15.

¹² Voir paragraphes B56 à B62 d'IFRS 15.

¹³ Voir paragraphes B63 à B63B d'IFRS 15.

Point d'intérêt 6 – Licences

D'après les premiers commentaires reçus, les entités trouvent parfois que les dispositions relatives au traitement comptable des accords de licence ne sont pas claires ou ne sont pas appliquées de manière uniforme. Par exemple, les parties prenantes ont demandé à l'IASB de préciser la manière :

- (a) de déterminer si un accord constitue un accord de licence, dans les cas où le contrat fait mention d'une licence mais s'apparente en réalité à la vente de propriété intellectuelle ou à la prestation d'un service ;
- (b) d'identifier des obligations de prestation dans des accords qui prévoient une obligation de fournir des biens ou des services ainsi qu'une licence ;
- (c) de comptabiliser un renouvellement de licence. Les parties prenantes ont soulevé que certaines entités comptabilisent les produits des activités ordinaires au début de la période de renouvellement, tandis que d'autres le font au moment où le renouvellement est convenu par les parties. Des parties prenantes ont fait remarquer que le FASB avait modifié Topic 606 pour préciser que l'entité n'est pas autorisée à comptabiliser de produits des activités ordinaires tirés du renouvellement d'une licence avant le début de la période de renouvellement.

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles l'application des dispositions relatives aux licences est difficile, les raisons qui expliquent cette difficulté, et la mesure dans laquelle ces circonstances sont généralisées.

Question 6 – Licences

- (a) **IFRS 15 fournit-elle une base claire et adéquate pour le traitement comptable des contrats comportant des licences ? Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?**

Décrivez les situations dans lesquelles les dispositions ne sont pas claires ou ne sont pas appliquées de manière uniforme — en particulier relativement aux questions exposées à la section « Point d'intérêt 6 ».

S'il existe des divergences dans l'application des dispositions, indiquez à quel point ces divergences sont répandues et expliquez-en les causes, preuves à l'appui. Précisez également l'incidence de telles divergences sur les états financiers des entités et l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers.

- (b) **Que suggérez-vous pour résoudre les problèmes que vous avez relevés ?**

7. Obligations d'information

Contexte

Lors de l'élaboration d'IFRS 15, l'IASB cherchait à améliorer les obligations d'information contenues dans les normes précédentes, afin de permettre aux entités de fournir des informations plus utiles concernant la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires.

IFRS 15 exige que l'entité fournisse les informations suivantes :

- (a) les produits des activités ordinaires comptabilisés au titre des contrats conclus avec des clients, notamment la ventilation de tels produits entre des catégories appropriées (des exemples de ces catégories sont présentés dans la norme) ;
- (b) toute perte de valeur comptabilisée sur des créances ou sur des actifs sur contrat découlant de contrats conclus avec des clients ;
- (c) les soldes des contrats, notamment les soldes d'ouverture et les soldes de clôture des créances, des actifs sur contrat et des passifs sur contrat, ainsi que des explications concernant les variations importantes des soldes des actifs sur contrat et des passifs sur contrat ;
- (d) les obligations de prestation, notamment le moment où elles sont habituellement remplies, et le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir aux termes du contrat ;
- (e) les jugements importants, et les modifications apportées à ceux-ci, qui ont été portés pour l'application des dispositions, notamment les jugements portés pour déterminer :
 - (i) quand les obligations de prestation sont remplies,
 - (ii) quel est le prix de transaction et quels sont les montants affectés aux obligations de prestation ;
- (f) les actifs comptabilisés au titre des coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution d'un contrat conclu avec des clients ;
- (g) les mesures de simplification dont l'entité s'est prévalue, s'il y en a¹⁴.

¹⁴ Voir paragraphes 110 à 129 d'IFRS 15.

Point d'intérêt 7 – Obligations d'information

Les premiers commentaires reçus sur les obligations d'information sont généralement positifs. Des utilisateurs d'états financiers, des autorités de réglementation et des cabinets comptables ont dit avoir constaté des améliorations quant à l'utilité des informations présentées par les entités sur les produits des activités ordinaires après la mise en œuvre d'IFRS 15.

En ce qui concerne les obligations d'information, les principales préoccupations des parties prenantes se rapportent :

- (a) à la possibilité que les coûts associés au respect de certaines obligations d'information surpassent l'utilité, pour les utilisateurs des états financiers, des informations qui en résulteront. Par exemple, les parties prenantes ont dit être préoccupées par le coût de la fourniture d'informations relatives aux actifs sur contrat, aux passifs sur contrat et aux obligations de prestation qui restent à remplir ;
- (b) au fait que les entités omettent parfois de fournir les informations requises selon IFRS 15. Des parties prenantes croient qu'un manque de précision des obligations d'information pourrait être à l'origine de ce problème.

L'IASB veut recueillir des données pour savoir à quel point ces préoccupations sont généralisées et pour en connaître les causes.

Question 7 – Obligations d'information

- (a) **Les obligations d'information d'IFRS 15 permettent-elles aux entités de fournir des informations utiles aux utilisateurs des états financiers ? Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?**

Indiquez quelles sont les informations fournies qui sont particulièrement utiles aux utilisateurs des états financiers, et expliquez pourquoi vous êtes de cet avis. Indiquez également quelles sont les informations fournies qui ne sont pas utiles, et expliquez pourquoi vous êtes de cet avis.

- (b) **Y a-t-il, dans IFRS 15, des obligations d'information qui entraînent des coûts considérables sur une base continue ?**

Expliquez pourquoi le respect des obligations est coûteux, et si les coûts sont susceptibles de demeurer élevés à long terme.

- (c) **Avez-vous observé une forte variation dans la qualité des informations fournies sur les produits des activités ordinaires ? Le cas échéant, quelle est la cause d'une telle variation, et quelles mesures l'IASB pourrait-il prendre pour améliorer la qualité des informations fournies, selon vous ?**

8. Dispositions transitoires

Contexte

L'IASB permettait aux entités appliquant IFRS 15 pour la première fois de choisir entre deux méthodes de transition, à savoir :

- (a) procéder à une application rétrospective de la norme 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 dans la norme (méthode rétrospective) ;
- (b) procéder à une application rétrospective de la norme en comptabilisant l'effet cumulatif de l'application initiale d'IFRS 15 à la date de première application (méthode rétrospective modifiée). L'entité ayant recours à cette méthode était tenue de fournir des informations supplémentaires, notamment les suivantes :
 - (i) 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 IFRS 15,
 - (ii) les raisons expliquant les incidences importantes indiquées au point (i)¹⁵.

IFRS 15 exige également que l'entité indique les mesures de simplification dont elle s'est prévaluée, et qu'elle fournisse une appréciation qualitative de l'effet estimé de l'application de chacune de ces mesures, pour autant que cela soit raisonnablement faisable¹⁶.

L'IASB a instauré les mesures de simplification ainsi que la possibilité d'utiliser la méthode rétrospective modifiée afin de réduire les coûts et le fardeau associés à la transition pour les préparateurs d'états financiers. Qui plus est, en ajoutant des obligations d'information, l'IASB cherchait à faire en sorte que les utilisateurs des états financiers reçoivent des informations utiles aux fins de leurs analyses des tendances.

Question 8 – Dispositions transitoires

(a) Les dispositions transitoires fonctionnent-elles comme prévu ? Pourquoi ?

Veuillez indiquer si, selon vous :

- (i) des entités ont appliqué la méthode rétrospective modifiée ou les mesures de simplification, et pourquoi ;
- (ii) les dispositions transitoires d'IFRS 15 ont permis d'atteindre un équilibre entre la fourniture d'informations utiles aux utilisateurs d'états financiers et l'atténuation des coûts engagés par les préparateurs pour fournir ces informations.

¹⁵ Voir paragraphes C3 à C8 d'IFRS 15.

¹⁶ Voir paragraphe C6 d'IFRS 15.

9. Application d'IFRS 15 parallèlement à d'autres normes IFRS de comptabilité

Contexte

IFRS 15 exige que l'entité applique les dispositions de la 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 entrant dans le champ d'application d'IFRS 17 *Contrats d'assurance*, l'entité pouvant toutefois choisir d'appliquer IFRS 15 aux contrats d'assurance dont le but premier est la prestation de services à prix forfaitaire ;
- (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.

IFRS 15 énonce également des dispositions visant les contrats conclus avec des clients qui entrent en partie dans le champ d'application d'IFRS 15 et en partie dans le champ d'application d'autres normes IFRS de comptabilité spécifiées.

- (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.
- (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 IFRS 15 pour séparer et/ou évaluer initialement cette ou ces parties du contrat¹⁷.

¹⁷ Voir paragraphes 5 à 7 d'IFRS 15.
29

Point d'intérêt 9.1 – IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*

D'après les premiers commentaires reçus, les différences entre les principes d'évaluation d'IFRS 3 (fondés sur la juste valeur) et ceux d'IFRS 15 (fondés sur le prix de transaction) peuvent parfois poser des difficultés aux entités lorsqu'elles évaluent les actifs sur contrat et les passifs sur contrat acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. Les ajustements de la juste valeur des actifs sur contrat et des passifs sur contrat lors de l'acquisition pourraient avoir une incidence sur le montant du goodwill comptabilisé lors de l'acquisition et sur les montants des produits des activités ordinaires qui seront comptabilisés au titre de contrats connexes conclus avec des clients.

Des parties prenantes ont suggéré à l'IASB d'envisager de résoudre les différences entre les dispositions d'IFRS 15 et d'IFRS 3 qui visent l'évaluation des actifs sur contrat et des passifs sur contrat. Elles ont fait remarquer que le FASB avait apporté, en octobre 2021, des modifications aux dispositions de Topic 805, *Business Combinations*, de façon à exiger que l'acquéreur applique Topic 606 du FASB pour évaluer à la date d'acquisition les actifs sur contrat et les passifs sur contrat acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises.

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles les différences entre les dispositions d'IFRS 3 et d'IFRS 15 entraînent des ajustements de la juste valeur lors d'une acquisition, la mesure dans laquelle ces circonstances sont généralisées, de même que l'incidence de cette question sur les états financiers des entités et sur l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers.

Point d'intérêt 9.2 – IFRS 9 *Instruments financiers*

D'après les premiers commentaires reçus, les parties prenantes se demandent parfois si elles doivent appliquer les dispositions d'IFRS 15 ou celles d'IFRS 9.

Concession sur le prix et pertes de valeur

L'IASB a appris que, dans les cas où une entité accepte une contrepartie réduite de la part d'un client dont la situation financière s'est détériorée au cours de la relation entre l'entité et le client, les parties prenantes avaient parfois du mal à déterminer si une telle réduction devait être comptabilisée :

- (a) soit à titre de modification de contrat selon IFRS 15, auquel cas la réduction serait traitée comme une concession sur le prix qui réduit les produits des activités ordinaires ;
- (b) soit à titre de perte de valeur sur des créances ou des actifs sur contrat selon IFRS 9.

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles elles ont de la difficulté à déterminer le traitement comptable d'une contrepartie réduite, les raisons qui expliquent cette difficulté, ainsi que les méthodes comptables actuellement appliquées par les entités pour une contrepartie de ce type.

(suite)

Passifs découlant de l'application d'IFRS 15

IFRS 15 :

- (a) énonce les dispositions relatives au traitement comptable de certains types de passifs, par exemple le passif sur contrat et le passif au titre de remboursement futur ;
- (b) expose deux cas (tous deux liés à des accords de rachat) où les entités comptabilisent selon IFRS 9 les passifs découlant de l'application d'IFRS 15.

Des parties prenantes estiment que les entités pourraient se demander quelles dispositions appliquer pour comptabiliser les autres passifs découlant de l'application d'IFRS 15, en particulier si ces passifs pourraient répondre à la définition d'un passif financier selon IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*. Par exemple, si une entité vend des cartes-cadeaux donnant au client le droit de choisir le fournisseur des biens ou des services — fournisseur qui pourrait être l'entité elle-même —, quelles sont les dispositions qui s'appliquent au passif qui en résulte ?

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles elles se demandent quelles dispositions appliquer dans le cas de passifs découlant de l'application d'IFRS 15, quelle est la nature de ces passifs, et quelles sont les méthodes comptables actuellement suivies par l'entité relativement à ces passifs.

Point d'intérêt 9.3 – IFRS 16 *Contrats de location*

D'après les premiers commentaires reçus, les entités pourraient dans certains cas avoir de la difficulté à comptabiliser les contrats assortis d'une composante locative et d'une composante service, en raison des différences entre les dispositions d'IFRS 15 et celles d'IFRS 16.

L'IASB souhaite que les parties prenantes l'aident à comprendre les circonstances dans lesquelles elles se demandent comment appliquer les dispositions d'IFRS 15 parallèlement à celles d'IFRS 16, dans quelle mesure ces circonstances sont répandues, ce qui est à l'origine de cette ambiguïté, et à quel point cette dernière a une incidence sur l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers.

Point d'intérêt 9.4 – IFRS 10 États financiers consolidés

Des parties prenantes se demandent comment comptabiliser les transactions par lesquelles une entité, dans le cadre de ses activités ordinaires, vend un actif au moyen de la vente de titres de capitaux propres d'une entité à actif unique qui est une filiale (c.-à-d. une entité agissant sous le voile de la personnalité juridique).

L'IASB a dit s'être penché sur le traitement comptable de telles transactions à différentes occasions :

- (a) en 2019 et en 2020, l'IFRS Interpretations Committee ayant reçu une demande d'éclaircissement au sujet d'une transaction dans laquelle une entité, dans le cadre de ses activités ordinaires, concluait un contrat avec un client dans le but de vendre des biens immobiliers au moyen de la vente de titres de capitaux propres d'une entité à actif unique qui était une filiale. Après analyse, la décision a été prise de ne pas faire ajouter au programme de travail de l'IASB un projet de portée limitée portant sur de telles transactions ;
- (b) au cours du suivi après mise en œuvre d'IFRS 10, d'IFRS 11 et d'IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*. L'IASB a déterminé que la question du recours à une entité agissant sous le voile de la personnalité juridique en était une à faible priorité et qu'elle serait examinée plus en profondeur si, au terme de la prochaine consultation sur le programme de travail, sa priorisation venait à changer ;
- (c) lors de la troisième consultation sur le programme de travail. Seuls quelques répondants ont suggéré l'élaboration de dispositions concernant la vente d'actifs par le biais d'une entité agissant sous le voile de la personnalité juridique, de sorte que l'IASB a conclu que les critères pour ajouter un projet au programme de travail n'étaient pas remplis.

Lorsqu'il a analysé les premiers commentaires reçus sur cette question dans le cadre du suivi après mise en œuvre, l'IASB a constaté que le traitement comptable de la vente d'actifs par le biais d'une entité agissant sous le voile de la personnalité juridique était une question à multiples facettes. L'élaboration d'une solution complète pourrait toucher plusieurs normes IFRS de comptabilité, par exemple IFRS 10, IFRS 16 et IAS 12 *Impôts sur le résultat*, et nécessiterait des ressources considérables. Les parties prenantes ayant répondu à l'appel à informations *Troisième consultation sur le programme de travail* de l'IASB ont identifié d'autres priorités plus pressantes pour la période allant de 2022 à 2026.

Ainsi, l'IASB a décidé de ne pas ajouter de question concernant le traitement comptable de la vente d'actifs par le biais d'une entité agissant sous le voile de la personnalité juridique dans le présent appel à informations. Lors de la prochaine consultation sur le programme de travail, l'IASB évaluera s'il y a une demande pour la résolution de cette question et déterminera alors si cette question répond aux critères pour ajouter un projet au programme de travail.

Question 9 – Application d'IFRS 15 parallèlement à d'autres normes IFRS de comptabilité

- (a) Comprend-on clairement comment appliquer les dispositions d'IFRS 15 parallèlement à celles d'autres normes IFRS de comptabilité ? Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?**

Décrivez, preuves à l'appui, les situations où la façon d'appliquer les dispositions d'IFRS 15 parallèlement à celles d'autres normes IFRS de comptabilité n'est pas claire, et indiquez dans quelle mesure ces situations sont répandues, ce qui est à l'origine de cette ambiguïté, et à quel point cette dernière a une incidence sur l'utilité des informations fournies pour les utilisateurs des états financiers. L'IASB s'intéresse particulièrement à votre expérience à l'égard des questions exposées aux points d'intérêt 9.1 à 9.3.

- (b) Que suggérez-vous pour résoudre les problèmes que vous avez relevés ?**

10. Convergence avec Topic 606

Contexte

IFRS 15 a été élaborée conjointement avec le FASB. En mai 2014, l'IASB a publié IFRS 15, et le FASB a publié Topic 606. Au moment de leur publication, les dispositions d'IFRS 15 et de Topic 606 étaient convergentes, à quelques différences près.

En 2014 et en 2015, les membres du Joint Transition Resource Group de l'IASB et du FASB, qui a été créé pour soutenir la mise en œuvre d'IFRS 15 et de Topic 606, ont discuté des éventuels problèmes de mise en œuvre soulevés par les parties prenantes. Par suite de ces discussions, l'IASB et le FASB ont modifié leur norme respective en 2016¹⁸. Les modifications que le FASB a apportées à Topic 606 étaient plus approfondies que celles que l'IASB a apportées à IFRS 15, ce qui a accentué les différences entre les deux normes¹⁹.

En vue de décider s'il doit prendre des mesures à la suite des constatations découlant du suivi après mise en œuvre, l'IASB devra déterminer quelle serait l'incidence de telles mesures sur la convergence entre IFRS 15 et Topic 606. À cette fin, l'IASB cherche à obtenir les commentaires des répondants sur l'importance qu'a pour eux le maintien du niveau actuel de convergence entre IFRS 15 et Topic 606.

Question 10 – Convergence avec Topic 606

- (a) À quel point est-il important pour vous de maintenir le niveau actuel de convergence entre IFRS 15 et Topic 606, et pourquoi ?

¹⁸ Voir le document de l'IASB [Clarification d'IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients](#) et les documents du FASB [Accounting Standards Update \(ASU\) No. 2016-08 Revenue from Contracts with Customers \(Topic 606\)—Principal versus Agent Considerations \(Reporting Revenue Gross versus Net\)](#), [ASU No. 2016-10 Revenue from Contracts with Customers \(Topic 606\)—Identifying Performance Obligations and Licensing](#), [ASU No. 2016-12 Revenue from Contracts with Customers \(Topic 606\)—Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients](#) et [ASU No. 2016-20 Technical Corrections and Improvements to Topic 606, Revenue from Contracts with Customers](#).

¹⁹ Les différences entre IFRS 15 et Topic 606 sont résumées dans l'annexe A du document d'accompagnement 6A de mars 2023, [Post-implementation Review of IFRS 15—Background](#).

11. Autres points

Contexte

Les questions 1 à 10 portent sur les aspects identifiés par l'IASB comme étant à examiner en profondeur dans le cadre du suivi après mise en œuvre d'IFRS 15.

La présente section vous offre la possibilité de vous exprimer sur d'autres points pertinents en ce qui a trait au suivi après mise en œuvre.

Veuillez fournir tout renseignement qui aiderait l'IASB à déterminer si :

des **questions fondamentales** (erreurs critiques) se posent concernant la clarté et le caractère adéquat des objectifs ou principes fondamentaux d'IFRS 15

les **avantages, pour les utilisateurs des états financiers**, des informations découlant de l'application des dispositions d'IFRS 15 sont beaucoup moins importants que prévu

les **coûts liés à l'application** et au respect des dispositions d'IFRS 15 ainsi qu'à l'audit connexe sont beaucoup plus élevés que prévu

Question 11 – Autres points

(a) Y a-t-il d'autres points sur lesquels l'IASB devrait se pencher dans le cadre du suivi après mise en œuvre d'IFRS 15 ? Dans l'affirmative, lesquels et pourquoi ?

Précisez pourquoi les points que vous suggérez devraient être pris en compte dans le cadre du suivi après mise en œuvre et indiquez dans quelle mesure ils sont généralisés. Fournissez des exemples et étayez vos suggestions par des preuves.



IFRS[®]
Foundation

Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD, UK

Tél. **+44 (0) 20 7246 6410**
Courriel **customerservices@ifrs.org**

ifrs.org