

## **Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire : revendeur de logiciels (IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients)**

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement quant à savoir si, selon IFRS 15, un revendeur de licences de logiciels est une entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire. Voici un résumé de la mise en situation décrite dans la demande :

- (a) Le revendeur a conclu avec un fabricant de logiciels un contrat de distribution qui :
  - (i) accorde au revendeur le droit d'octroyer (de vendre) à ses clients des licences standard de logiciels du fabricant ;
  - (ii) exige du revendeur qu'il conseille chaque client préalablement à la vente des licences pour déterminer le type et le nombre de licences qui répondraient aux besoins de ce dernier ;
  - (iii) permet au revendeur de fixer le prix des licences qu'il vend à ses clients.
- (b) Si le client :
  - (i) n'achète pas de licences, il ne paie rien. Le revendeur et le client ne concluent pas de contrat ;
  - (ii) achète un type et un nombre spécifiés de licences, le revendeur négocie le prix de vente avec lui, passe une commande auprès du fabricant pour le compte du client (et paie le fabricant), et facture le prix convenu au client.
- (c) Le fabricant de logiciels fournit au client les licences commandées — octroyées au nom de ce dernier — par l'entremise d'un portail et d'une clé d'activation. Le fabricant et le client concluent un contrat établissant le droit d'utilisation du logiciel, une garantie relative à la fonctionnalité du logiciel et la durée de la licence.
- (d) Si le revendeur conseille au client de commander un type ou un nombre de licences inapproprié (qui ne répondent pas aux besoins du client), celui-ci pourrait les refuser. Le revendeur ne peut pas retourner les licences refusées au fabricant ni les vendre à un autre client.

### **Dispositions applicables d'IFRS 15 – Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire**

Les paragraphes B34 à B38 décrivent comment déterminer si l'entité agit pour son propre compte ou comme mandataire. Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, cette dernière doit déterminer si sa promesse est par nature une obligation de prestation de fournir elle-même les biens ou les services spécifiés (elle agit alors pour son propre compte) ou de prendre les dispositions voulues pour que le tiers s'en charge (elle agit alors comme mandataire).

Selon le paragraphe B34A, pour déterminer la nature de sa promesse, l'entité doit :

- (a) identifier les biens ou les services spécifiés à fournir au client. Un bien ou un service spécifié est un bien ou un service distinct (ou un groupe de biens ou de services distinct) à fournir au client (voir paragraphe B34) ;
- (b) évaluer si elle a le contrôle de chaque bien ou service spécifié avant que celui-ci ne soit fourni au client.

L'entité agit pour son propre compte si elle a le contrôle du bien ou du service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client (voir paragraphe B35). L'entité agissant comme mandataire n'a pas le contrôle du bien ou du service spécifié fourni par un tiers avant que ce bien ou ce service ne soit fourni au client (voir paragraphe B36).

#### *Identifier les biens ou services spécifiés à fournir au client*

La première étape pour identifier les biens ou les services spécifiés à fournir au client consiste à évaluer les biens ou les services promis dans le contrat conclu avec le client. Un contrat conclu avec un client énonce en général de manière explicite les biens ou les services que l'entité promet de fournir au client.

Cependant, un contrat conclu avec un client peut également comprendre des promesses découlant implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité si, au moment de la conclusion du contrat, ces promesses amènent le client à être fondé à s'attendre à ce que l'entité lui fournisse un bien ou un service (voir paragraphe 24).

Après avoir évalué les biens ou les services promis dans le contrat conclu avec le client, l'entité identifie, par application des paragraphes 27 à 30, chaque bien ou service distinct (ou groupe de biens ou de services distinct) à fournir au client.

*Évaluer si l'entité a le contrôle de chaque bien ou service spécifié avant que celui-ci ne soit fourni au client*

Le paragraphe B35A décrit les cas où l'entité qui agit pour son propre compte obtient le contrôle bien qu'un tiers intervienne dans la fourniture de biens ou de services au client. L'un de ces cas est l'obtention, par l'entité, du contrôle d'un bien ou d'un autre actif du tiers, qu'elle fournit ensuite au client.

Le contrôle d'un actif s'entend de la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants. Le contrôle comprend la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation de l'actif et d'obtenir les avantages y afférents (voir paragraphe 33).

Selon le paragraphe B37, les indicateurs qui aident l'entité à déterminer si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire comprennent notamment les suivants : (a) la responsabilité première de fournir comme promis le bien ou le service spécifié lui incombe ; (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 spécifié. Les indicateurs peuvent être plus ou moins pertinents selon la nature du bien ou du service spécifié et les modalités du contrat. En outre, il se peut que des indicateurs différents constituent des éléments probants plus convaincants, selon les contrats (voir paragraphe B37A).

#### **Application d'IFRS 15 à la mise en situation décrite dans la demande :**

*Identifier les biens ou services spécifiés à fournir au client*

Dans la mise en situation décrite dans la demande, le contrat conclu entre le revendeur et le client comprend la promesse explicite de fournir un type et un nombre spécifiés de licences standard au client.

Le Comité a fait remarquer que les conseils fournis par le revendeur préalablement à la vente, en vertu du contrat de distribution conclu entre le revendeur et le fabricant de logiciels, ne constituent pas une promesse implicite contenue dans le contrat conclu avec le client. Au moment de conclure le contrat avec le client, le revendeur a déjà conseillé le client. Aucun autre conseil n'est à fournir par le revendeur, et les conseils déjà donnés ne sont pas des services qui seront fournis au client après la passation du contrat. Par conséquent, au moment de la conclusion du contrat entre le revendeur et le client, ce dernier n'a aucune raison de s'attendre à ce que le revendeur lui fournisse des biens ou services autres que les licences standard.

Ainsi, le Comité a conclu que, dans la mise en situation décrite dans la demande, les biens promis dans le contrat conclu entre le revendeur et le client sont les licences standard de logiciels. Étant donné que les licences standard sont les seuls biens promis dans le contrat conclu avec le client, elles constituent des biens distincts à fournir au client. Les licences sont donc les biens spécifiés à fournir au client dont il est question au paragraphe B34A(a).

*Évaluer si le revendeur a le contrôle des licences standard de logiciels avant qu'elles ne soient fournies au client*

Dans la mise en situation décrite dans la demande, le revendeur évalue s'il obtient le contrôle des licences standard du fabricant de logiciels avant qu'elles ne soient fournies au client. Cette évaluation du contrôle requiert de prendre en compte les faits et circonstances, dont les modalités des contrats conclus entre le revendeur et le client, le revendeur et le fabricant de logiciels, ainsi qu'entre le fabricant de logiciels et le client.

Si, après application des principes et des dispositions relatives au contrôle d'IFRS 15, il n'est pas clair si le revendeur agit pour son propre compte ou comme mandataire, le revendeur prend en compte les indicateurs mentionnés au paragraphe B37 pour évaluer s'il obtient le contrôle des licences standard du fabricant de logiciels avant qu'elles ne soient fournies au client. Le Comité a fait remarquer que, dans la mise en situation décrite dans la demande :

- (a) les licences de logiciels fournies n'existent qu'une fois qu'elles ont été commandées par le revendeur auprès du fabricant de logiciels et que ce dernier les a octroyées au nom du client. Le fabricant est responsable de la fonctionnalité du logiciel, ainsi que de l'octroi et l'activation des licences. Il s'agit donc des aspects dont il est responsable pour permettre de fournir comme promis les licences au client (voir paragraphe B37(a)) ;
- (b) le revendeur est la partie qui interagit avec le client avant et après la fourniture des licences au client et il assume la responsabilité à l'égard des licences refusées. Il s'agit donc des aspects dont il est responsable pour permettre de fournir comme promis les licences au client (voir paragraphe B37(a)) ;

- (c) le revendeur n'obtient aucune licence tant que le contrat n'est pas conclu avec le client et il ne peut pas, par exemple, attribuer à un autre client les licences qu'il obtient. Le revendeur n'assume donc pas de risque sur stocks avant que les licences ne soient fournies au client, mais assume un tel risque par la suite jusqu'à l'acceptation des licences par le client (voir paragraphe B37(b)) ;
- (d) le revendeur dispose d'une latitude pour fixer le prix des licences (voir paragraphe B37(c)). Cet indicateur peut être moins pertinent dans l'évaluation du contrôle lorsque, par exemple, le marché des licences est tel que le revendeur a, en réalité, peu de latitude pour en fixer le prix.

Le Comité a fait remarquer que la conclusion quant à la question de savoir si le revendeur agit pour son propre compte ou comme mandataire repose sur les faits et circonstances, dont les modalités des contrats pertinents. Pour évaluer si, de manière générale, il agit pour son propre compte ou comme mandataire, le revendeur exercerait son jugement — notamment, en prenant en compte la pertinence des indicateurs pour l'évaluation du contrôle et la mesure dans laquelle ils constituent des éléments probants à l'égard du contrôle des licences standard par le revendeur avant qu'elles ne soient fournies au client — dans le contexte des descriptions et des dispositions énoncées aux paragraphes B34 à B38 d'IFRS 15.

Le Comité a également indiqué que le revendeur serait tenu de fournir : (a) des informations significatives sur ses méthodes comptables, conformément à IAS 1 *Présentation des états financiers* ; et (b) les informations exigées en vertu d'IFRS 15, notamment en ce qui a trait à ses obligations de prestation (voir paragraphe 119) et aux jugements portés pour l'application d'IFRS 15, qui ont une incidence importante sur la détermination du montant et du calendrier des produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients (voir paragraphe 123).

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions des normes IFRS de comptabilité fournissent une base adéquate pour permettre au revendeur de déterminer, dans la mise en situation décrite dans la demande, s'il agit pour son propre compte ou comme mandataire en ce qui concerne les licences de logiciels fournies au client. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter de projet de normalisation au programme de travail.