

CERTIFICATION ET COMPTABILITÉ

Comparaison entre les NCECF et les IFRS

Produits

La présente publication porte sur les principales différences entre les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF) et les Normes internationales d'information financière (IFRS) en ce qui a trait à la comptabilisation des produits (appelés « produits des activités ordinaires » dans les IFRS).

Le chapitre 3400 des NCECF est une norme fondée sur le jugement relativement à la comptabilisation et l'évaluation des produits. En revanche, l'IFRS 15 fournit beaucoup plus de directives d'application et d'exemples. La présente publication est également importante pour les entités qui appliquent le chapitre 3400, mais qui doivent comptabiliser des sources de produits complexes et qui envisagent de suivre les directives de l'IFRS 15 en vertu de la hiérarchie des PCGR.

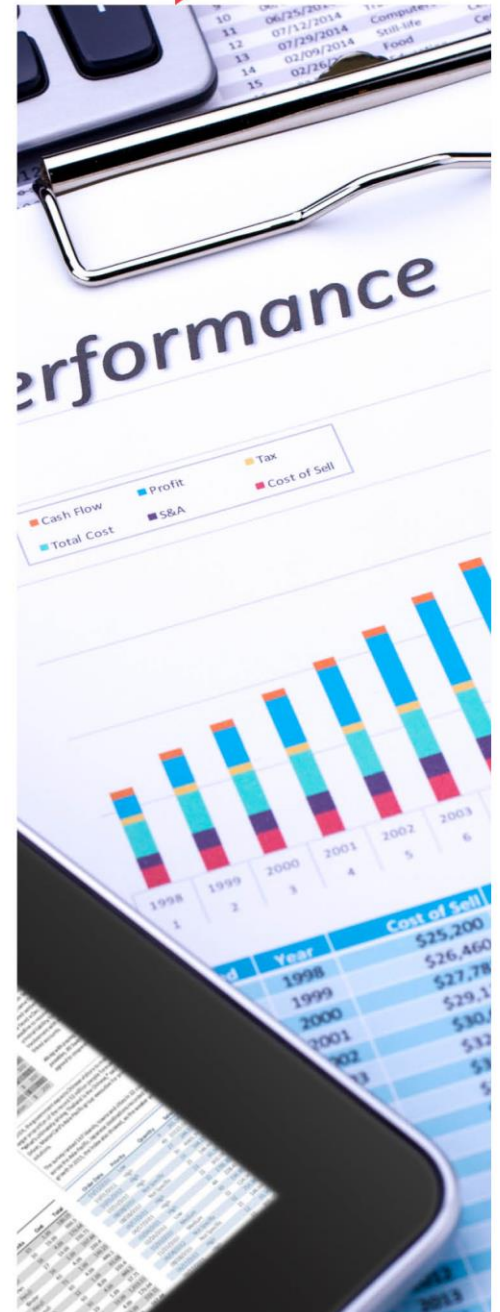
Comme les NCECF comportent beaucoup moins de directives que l'IFRS 15, la présente publication a été préparée de manière à comparer les exigences selon la méthode en cinq étapes de l'IFRS 15.

La présente publication portera sur les aspects suivants :

- le champ d'application;
- l'identification du contrat;
- l'identification des obligations de prestation distinctes;
- la détermination du prix de transaction;
- la répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation;
- la comptabilisation des produits pour chaque obligation de prestation.

Références

NCECF	IFRS 15
<ul style="list-style-type: none"> • Chapitre 3400, <i>Produits</i> • Chapitre 3031, <i>Opérations non monétaires</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • IFRS 15, <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients</i>



ASPE-IFRS differential rating scale



Survol des principales différences

Comme l'indique le tableau ci-dessous, les NCECF comportent beaucoup moins de directives que l'IFRS 15. Voici le nombre total de pages de directives contenues dans chaque norme :

	NCECF	IFRS 15
Norme	10	39
Guide d'application	15	17
Guide de transition	0	2
Modifications d'autres normes	0	26
Exemples	20	82
Base des conclusions	<u>14</u>	<u>175</u>
Total des pages de directives	59	341

Les directives des NCECF en matière de comptabilisation des produits sont fondées sur le modèle de risques et avantages. En revanche, selon l'IFRS 15, les produits sont comptabilisés par un fournisseur lorsque le contrôle du bien ou des services en cause a été transféré au client. Les risques et avantages ne sont que des indicateurs de contrôle.

L'application du principe de base de l'IFRS 15 est fondée sur un modèle en cinq étapes. Ce type de structure est absente des NCECF.

L'IFRS 15 fournit des directives expresses sur différents aspects de la comptabilisation des produits qui ne sont pas couverts par les NCECF, comme les modifications de contrat, les contreparties variables, les options significatives et les droits abandonnés.

Selon les NCECF, les obligations de prestation visées par un contrat à prestations multiples font l'objet d'une évaluation pour déterminer s'il s'agit de différentes unités de comptabilisation. L'IFRS 15 met l'accent sur le caractère distinct des obligations de prestation. Par conséquent, le modèle de comptabilisation des produits peut grandement différer.

Selon les IFRS 15, et compte tenu du volume important de directives supplémentaires, les entités pourraient constater des différences importantes dans l'application de la norme, notamment sur les points suivants :

- les contreparties variables;
- les biens ou services supplémentaires offerts en option;
- les permis d'utilisation de propriété intellectuelle ou d'autres immobilisations incorporelles;
- le développement et l'installation de logiciels;
- les contrats de construction.

Cette liste n'est pas exhaustive et constitue seulement un résumé des aspects susceptibles de présenter des différences de traitement comptable entre l'IFRS 15 et les NCECF.

Compte tenu du volume de directives dans l'IFRS 15, nous vous invitons à consulter la publication IFRS 15 de la série *IFRS In Practice* de BDO. Vous y trouverez le modèle en cinq étapes ainsi que le détail des problèmes de mise en œuvre accompagnés de solutions concrètes. Pour consulter la publication *IFRS 15 In Practice* (en anglais), cliquez [ici](#).

Champ d'application

Bien que le chapitre 3400 des NCECF et l'IFRS 15 s'appliquent aux produits tirés de la vente de biens et de la prestation de services, l'IFRS 15 ne s'applique qu'aux contrats conclus avec des clients. De plus, l'IFRS 15 fournit des indications sur le traitement des contrats qui entrent en partie dans son champ d'application et en partie dans le champ d'application d'autres IFRS. En revanche, le chapitre 3400 des NCECF ne fournit pas ce type d'instruction.

NCECF	IFRS 15
<p>Le moment de la comptabilisation est abordé dans d'autres chapitres pour les catégories de produits suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les produits provenant de contrats de location – chapitre 3065, <i>Contrats de location</i>; • les produits provenant de participations comptabilisées à la valeur de consolidation – chapitre 3051, <i>Placements</i>; • les produits provenant de subventions – chapitre 3800, <i>Aide gouvernementale</i>. 	<p>Cette norme s'applique à tous les contrats conclus avec des clients, à l'exception de ce qui suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> • des contrats de location entrant dans le champ d'application de l'IFRS 16, <i>Contrats de location</i>; • les contrats d'assurance entrant dans le champ d'application de l'IFRS 4, <i>Contrats d'assurance</i>; • les instruments financiers et autres droits ou obligations contractuels entrant dans le champ d'application de l'IFRS 9, <i>Instruments financiers</i>, de l'IFRS 10, <i>États financiers consolidés</i>, de l'IFRS 11, <i>Partenariats</i>, de l'IAS 27, <i>États financiers individuels</i> et de l'IAS 28, <i>Participations dans des entreprises associées et des coentreprises</i>; • 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. <p>Cette norme s'applique à un contrat seulement si l'autre partie au contrat est un client. Un client est une partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir, en échange d'une contrepartie, des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité.</p> <p>Si une ou plusieurs autres IFRS précisent la façon de séparer et/ou d'évaluer une ou plusieurs parties du contrat, les dispositions de ces normes doivent être appliquées en premier. Ces autres IFRS ont préséance en ce qui concerne la comptabilisation du contrat dans son ensemble, la contrepartie résiduelle étant affectée à la ou aux parties du contrat entrant dans le champ d'application de l'IFRS 15.</p>

Étape 1 – Identification du contrat

Les NCECF fournissent des indications pour déterminer s'il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un contrat, l'un des critères de comptabilisation des produits. L'IFRS 15 fournit de nombreuses directives lorsqu'un contrat existant doit faire l'objet d'une analyse plus poussée pour déterminer le traitement à suivre dans les prochaines étapes.

Les NCECF ne fournissent de directives sur les modifications au contrat. Par conséquent, les pratiques sont diverses; la plupart des entités comptabilisent les modifications sur une base prospective, ce qui consiste tout simplement à comptabiliser le produit au prix de transaction convenu pour chaque élément. Les directives de l'IFRS 15 en matière de modifications aux contrats peuvent complexifier les opérations des entités qui reçoivent plusieurs demandes de changements pendant la durée de leurs contrats (p. ex. des modifications aux prix de biens non livrés dans le cadre d'un contrat d'approvisionnement à long terme, ou un contrat de construction).

NCECF	IFRS 15
<p>Pour que les produits soient comptabilisés, il doit y avoir des preuves convaincantes de l'existence d'un accord,</p>	<p>La norme s'applique à tout contrat conclu avec un client et répondant à toutes les conditions suivantes :</p>

<p>généralement sous la forme d'un contrat écrit, mais possiblement sous d'autres formes.</p> <p>Les conditions relatives au recouvrement de la contrepartie de l'accord sont abordées à l'étape 5.</p> <p>Voici certains éléments que l'entité peut prendre en considération pour déterminer s'il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un accord :</p> <ul style="list-style-type: none"> • pratiques habituelles; • conventions accessoires; • accords de consignation; • droits de retourner le bien; • obligations de racheter le bien. 	<ul style="list-style-type: none"> • les parties au contrat ont approuvé celui-ci, par écrit, verbalement ou selon d'autres pratiques commerciales habituelles, et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives; • il est possible d'identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir; • il est possible d'identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou les services à fournir; • le contrat a une substance commerciale (c'est-à-dire qu'on s'attend à ce qu'il cause une modification du calendrier ou du montant des flux de trésorerie futurs de l'entité ou du risque qui leur est associé); • il est probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qu'elle fournira au client. Pour les besoins de ce critère, on ne doit tenir compte que de la capacité et de l'intention du client de payer les montants quand ils sont exigibles.
Entité agissant comme mandataire (produits nets) ou comme mandant/pour son propre compte (produits bruts)	
<p>Dans une relation de mandataire, les entrées brutes d'avantages économiques comprennent des montants perçus pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entité. Les montants perçus au nom de l'entité agissant pour son propre compte ne sont pas des produits. Dans ce cas, les produits correspondent au montant des commissions.</p> <p>Les NCECF contiennent une liste de facteurs (de faits et circonstances) qui pourraient donner lieu à un classement en tant que mandataire (montant net) ou mandant (montant principal).</p> <p>Une entité agit comme mandant lorsqu'elle assume les risques significatifs et bénéficie des avantages significatifs liés à la vente de biens ou à la prestation de services.</p>	<p>L'entité agit pour son propre compte si elle a le contrôle du bien ou du service promis avant de le fournir au client. Cependant, l'entité n'agit pas nécessairement pour son propre compte si elle n'obtient que momentanément le titre de propriété d'un produit avant que ce titre ne soit transféré au client. L'entité qui agit pour son propre compte dans un contrat peut remplir elle-même une obligation de prestation ou embaucher un tiers (par exemple un sous-traitant) afin qu'il remplisse pour elle une partie ou l'intégralité de l'obligation de prestation. Lorsque l'entité agit pour son propre compte et remplit une obligation de prestation, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant brut de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange des biens ou des services fournis.</p> <p>L'IFRS 15 contient une liste de facteurs pouvant indiquer si une entité agit comme mandataire ou pour son propre compte. Ces facteurs sont similaires à ceux des NCECF, mais mettent plutôt l'accent sur l'exercice du contrôle par rapport aux risques et aux avantages.</p>
Modifications au contrat	
<p>Les NCECF ne fournissent de directives expresses sur la comptabilisation des modifications à un contrat.</p>	<p>Selon l'IFRS 15, une modification à un contrat doit être traitée comme un contrat distinct s'il y a un élargissement de l'étendue du contrat du fait de l'ajout de biens ou de services promis qui sont distincts et si le prix du contrat augmente d'un montant qui reflète le prix de vente spécifique du ou des biens ou des services additionnels. Si les deux conditions sont remplies, la modification au contrat constitue essentiellement un nouveau contrat distinct et est comptabilisée comme tel.</p> <p>Si une modification à un contrat ne répond pas aux critères ci-dessus, les exigences à appliquer dépendent du caractère distinct ou non des biens ou des services qui n'ont pas encore été fournis avant la date de la modification (voir l'étape 2).</p>

	<p>Si les biens ou les services sont distincts, le montant de la contrepartie à affecter aux obligations de prestation qui restent à remplir est la somme de la contrepartie promise par le client qui a été prise en compte dans l'estimation du prix de transaction et qui n'a pas été comptabilisée, et de la contrepartie promise qui correspond à la modification du contrat.</p> <p>Si les biens ou les services ne sont pas distincts, l'entité comptabilise la modification comme si elle faisait partie du contrat existant. L'effet de la modification du contrat sur le prix de transaction et sur l'évaluation de la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie est comptabilisé comme un ajustement « cumulatif » des produits des activités ordinaires à la date de la modification du contrat.</p>
--	--

Étape 2 – Identification des obligations de prestation distinctes

Les NCECF comportent des directives selon lesquelles les transactions doivent être scindées en composantes identifiables. L'IFRS 15 donne de nombreuses explications pour déterminer si les obligations de prestation doivent être prises en compte séparément dans le cadre d'une transaction et, par conséquent, se voit affecter des produits des activités ordinaires (voir l'étape 4).

Les entités qui adoptent l'IFRS 15 pourraient devoir composer avec des différences significatives en ce qui concerne l'identification des obligations de prestation distinctes dans les contrats assortis des caractéristiques suivantes :

- éléments à prestations multiples;
- garanties;
- biens ou services supplémentaires offerts au client en option.

NCECF	IFRS 15
<p>Les critères de comptabilisation sont en général appliqués séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction. Par exemple, lors que le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable pour un service ultérieur, ce montant est reporté et constaté à titre de produit sur la période d'exécution du service.</p>	<p>Dans un contrat, on considère comme obligation de prestation toute promesse de fournir au client :</p> <ul style="list-style-type: none"> • soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou services) distinct; • soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client sous la même forme. <p>Une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes sont réputés être fournis au client sous la même forme s'ils répondent aux deux critères suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • chaque bien ou service distinct de la série est une obligation de prestation remplie progressivement; • l'entité applique la même méthode pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation relative à la fourniture de chaque bien ou service de la série au client est remplie.
<p>Au moment de la conclusion d'un accord, l'entreprise apprécie toutes les prestations prévues à l'accord afin de déterminer si elles constituent des unités de comptabilisation distinctes. Celles-ci devraient être considérées comme des unités de comptabilisation distinctes lorsque les deux critères suivants sont remplis :</p>	<p>Un bien ou un service est distinct, et doit donc être considéré séparément dans le cadre de la répartition des produits des activités ordinaires, lorsque les conditions suivantes sont remplies :</p>

<ul style="list-style-type: none"> • si l'accord prévoit un droit de retour général, l'exécution de la ou des prestations restantes est jugée probable et est pour l'essentiel sous le contrôle du fournisseur; • la ou les prestations ont une valeur en elles-mêmes pour le client. 	<ul style="list-style-type: none"> • 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); • 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 le bien ou service est distinct à l'intérieur du contrat).
Garanties	
<p>Les NCECF ne donnent aucune directive à l'égard des garanties.</p>	<p>Si le client a l'option d'acheter une garantie séparément (par exemple, parce que le prix en est fixé ou négocié séparément), la garantie constitue un service distinct du fait que l'entité promet au client un service en plus du produit dont la fonctionnalité est décrite dans le contrat. Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser la garantie promise comme une obligation de prestation distincte.</p> <p>Si le client n'a pas l'option d'acheter la garantie séparément, l'entité doit comptabiliser celle-ci conformément à l'IAS 37, <i>Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels</i>, à moins que la garantie promise ou une partie de celle-ci ne procure au client un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues. La question de savoir si la garantie comporte un service dépend des lois locales, de la durée de la garantie et de la nature des tâches que l'entité promet d'effectuer.</p>
Biens ou services supplémentaires offerts au client en option, y compris les programmes de fidélisation	
<p>Les NCECF ne fournissent pas de directives expresses sur les biens ou services supplémentaires offerts en option aux clients, tels que des points de programme de fidélisation ou des incitations à la vente.</p>	<p>Les options permettant au client d'acquérir des biens ou des services supplémentaires gratuitement ou à rabais (incitations à la vente, octroi de points-cadeaux, options de renouvellement de contrat, remises sur achats futurs de biens ou de services, etc.) peuvent donner naissance à une obligation de prestation afférente au contrat.</p> <p>Si, dans le cadre d'un contrat, l'entité accorde au client l'option d'acquérir des biens ou des services supplémentaires, cette option ne donne naissance à une obligation de prestation afférente au contrat que si elle confère au client un droit significatif que celui-ci n'obtiendrait pas sans conclure le contrat (par exemple une remise s'ajoutant à l'éventail de réductions habituellement consenties sur ces biens ou services aux clients de la même catégorie, dans la même zone géographique ou sur le même marché). Si l'option confère un droit significatif au client, ce dernier paie en fait l'entité à l'avance pour des biens ou des services à venir, et l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au moment où les biens ou les services sont fournis ou lorsque l'option expire.</p>

Étape 3 – Détermination du prix de transaction

Les NCECF contiennent peu d'indications sur les principes à appliquer au moment de déterminer le prix de transaction d'un contrat. En pratique, le montant de la contrepartie qu'une entité recevra est difficile à déterminer au début de la vie d'un contrat si celui-ci est assorti d'honoraires variables, d'une composante financement imbriquée ou d'autres éléments qui, en substance, modifient le montant de la contrepartie associée aux biens ou aux services à fournir.

Selon l'IFRS 15, l'entité doit estimer le montant de toute contrepartie variable dans un contrat, par exemple des honoraires liés aux résultats du travail exécuté ou des pénalités croissantes selon le délai d'exécution d'un projet à long terme.

Les NCECF comportent des dérogations assorties d'un certain degré de certitude ou de fiabilité et qui permettent à une entité de comptabiliser des produits. Dans certains cas, une variabilité trop élevée peut mener à une incertitude et, par extension, au report de la comptabilisation des produits. Par conséquent, il arrive que le moment de comptabilisation de produits selon les IFRS 15 soit différent de celui selon les NCECF.

Les NCECF contiennent quelques directives concernant la comptabilisation d'une composante financement d'un contrat et d'une contrepartie payable au client. Cela dit, les exigences prévues dans l'IFRS 15 sont beaucoup plus précises.

Les entités peuvent voir des différences importantes entre les NCECF et l'IFRS 15 en ce qui concerne la détermination du prix d'une transaction qui comprend :

- une composante de financement importante (par exemple un paiement reporté ou du financement « sans intérêt »);
- une contrepartie variable (par exemple des honoraires liés aux résultats);
- une contrepartie payable au client (par exemple un rabais pour quantités ou une remise commerciale).

NCECF	IFRS 15
<p>Les NCECF ne contiennent aucune directive expresse sur l'évaluation des produits, mais la plupart du temps, la contrepartie se présente sous forme d'encaisse, de débiteurs ou d'autres instruments financiers. Si tel est le cas, et selon le chapitre 3856, <i>Instruments financiers</i>, tous les instruments financiers doivent être comptabilisés initialement à leur juste valeur.</p>	<p>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).</p>
Composante de financement importante – Clients	
<p>Lorsque la réception d'un paiement est reportée, l'entité crée un débiteur ou un effet à recevoir, lequel entre dans le champ d'application du chapitre 3856, <i>Instruments financiers</i>. Si le taux d'intérêt proposé au client est inférieur à celui du marché (p. ex., une offre promotionnelle d'achat « sans intérêt »), la valeur initiale de l'instrument financier est égale à la valeur actuelle des flux de trésorerie actualisés au taux d'intérêt du marché.</p>	<p>Le montant de contrepartie comptabilisé en produits des activités ordinaires est rajusté pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent si le calendrier des paiements convenu par les parties au contrat (de manière explicite ou implicite) procure au client ou à l'entité un avantage important relatif au financement de la fourniture des biens ou des services au client.</p> <p>Un contrat conclu avec un client ne comporte pas de composante de financement importante si l'une ou l'autre des conditions suivantes existe :</p> <ol style="list-style-type: none"> le client a payé d'avance les biens ou les services et le calendrier de la fourniture de ces biens ou services est à la discrétion du client; une part substantielle de la contrepartie promise par le client est variable (voir la rubrique « Contrepartie variable », ci-après); la différence entre la contrepartie promise et le prix de vente au comptant du bien ou du service est due à une raison autre que l'octroi d'un financement au client ou à l'entité (p. ex., un droit de protection, tel qu'une retenue dans un contrat de construction, pour s'assurer que le travail est réalisé selon les normes applicables).
Composante financement importante – Montants payés d'avance	

<p>Les NCECF ne règlent pas cette question du point de vue de l'entité elle-même qui reçoit les avantages d'une composante financement importante.</p>	<p>Une composante financement importante peut également exister du point de vue de l'entité, par exemple lorsqu'elle reçoit un montant payé d'avance pour des biens ou des services qui seront fournis à une date ultérieure.</p> <p>Par conséquent, une entité peut présenter les charges d'intérêts si la contrepartie est reçue avant que soient respectées les conditions de paiement différé, énoncées à la rubrique ci-dessus. Les conditions a) à c) s'appliquent à l'identification d'une composante financement importante, que ce soit du point de vue de l'entité elle-même ou du client.</p>
<p>Contrepartie variable</p>	
<p>Les produits ne peuvent être comptabilisés que si l'exécution est considérée comme achevée. Un indicateur clé de cette condition est le fait que le prix que l'acheteur doit payer au vendeur est déterminé ou déterminable.</p> <p>Pour les accords où le prix de transaction est fortement variable, la comptabilisation des produits peut être reportée jusqu'à ce que l'incertitude soit raisonnablement levée.</p>	<p>Le terme « contrepartie variable » peut s'appliquer à plusieurs accords, mais désigne toujours une contrepartie non déterminée, par exemple les allocations, les concessions sur le prix, les primes ou pénalités de performance et certains types de redevances. Dans le cas des redevances fondées sur les ventes ou l'utilisation, consultez la rubrique « Licences et redevances » à l'étape 5.</p> <p>Si la contrepartie promise dans un contrat comprend un montant variable, l'entité doit estimer le montant de contrepartie auquel elle aura droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client (p. ex., frais subordonnés aux économies de coûts réalisées grâce à de l'équipement éconergétique).</p> <p>Pour estimer le montant de contrepartie variable, l'entité doit utiliser celle des deux méthodes ci-dessous qui devrait, selon elle, prédire le plus exactement le montant de contrepartie auquel elle aura droit :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) la méthode de la valeur attendue – la somme des divers montants de contrepartie possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence; b) la méthode du montant le plus probable – le montant dont la probabilité d'occurrence est la plus élevée parmi les montants de contrepartie possibles. <p>Le prix de transaction doit inclure tout ou partie du montant de contrepartie variable dans la seule mesure où il est <u>hautement probable</u> que le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisé. C'est ce qu'on appelle une contrainte de contrepartie variable.</p>

Contrepartie payable au client	
<p>Une contrepartie en trésorerie consentie par un fournisseur à un client est présumée représenter une réduction des prix de vente des biens et services du fournisseur et, en conséquence, elle est normalement constatée par le fournisseur comme une réduction des produits. Le fournisseur comptabilise toutefois la contrepartie payée comme un coût engagé si et seulement si les deux conditions suivantes sont remplies :</p> <p>a) Le fournisseur reçoit, ou recevra, un avantage identifiable (des biens ou services) en échange de la contrepartie. L'avantage identifiable doit être dissociable de l'achat de biens du fournisseur effectué par le client à un point tel que le fournisseur aurait pu conclure une opération d'échange avec une partie autre qu'un acheteur de ses biens ou services afin de bénéficier de cet avantage identifiable.</p> <p>b) Le fournisseur est en mesure de faire une estimation raisonnable de la juste valeur de l'avantage identifiable dont il est question en a) ci-dessus. (Lorsque le montant de la contrepartie payée par le fournisseur excède la juste valeur estimative de l'avantage reçu, cet excédent est constaté comme une réduction des produits.)</p>	<p>Constituent une contrepartie payable au client les sommes en espèces que l'entité paie, ou s'attend à payer, à celui-ci, par exemple les remises commerciales, mais aussi les coupons ou les bons qui peuvent être portés en diminution des sommes dues à l'entité.</p> <p>Ces paiements constituent une réduction des produits des activités ordinaires à moins qu'ils soient effectués en échange d'un bien ou d'un service distinct (voir l'étape 2 de la présente publication).</p> <p>Si la contrepartie payable au client comprend un montant variable, elle est estimée sous réserve de la contrainte de contrepartie variable décrite plus tôt.</p> <p>Si la contrepartie payable au client est comptabilisée comme une réduction des produits des activités ordinaires, la comptabilisation a lieu lorsque survient le plus tardif des deux événements ci-dessous :</p> <p>a) l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires au titre de la fourniture des biens ou des services correspondants au client;</p> <p>b) l'entité paie ou promet de payer la contrepartie (même si le paiement dépend d'un événement futur). Cette promesse peut découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité.</p>
Contrepartie non monétaire	
<p>Le chapitre 3831, <i>Opérations non monétaires</i> prévoit que l'entité doit évaluer les produits sur la base soit de la juste valeur de l'actif cédé, soit de la juste valeur de l'actif reçu, en retenant la juste valeur dont l'évaluation est la plus fiable, sauf dans les cas suivants :</p> <p>(a) l'opération ne présente aucune substance commerciale;</p> <p>(b) l'opération représente l'échange d'un bien détenu en vue de la vente dans le cours normal des affaires contre un bien qui sera vendu dans la même branche d'activité, afin de faciliter les ventes à des clients autres que les parties prenant part à l'échange;</p> <p>(c) ni la juste valeur de l'actif reçu, ni la juste valeur de l'actif cédé ne peuvent être évaluées de façon fiable;</p> <p>(d) l'opération est un transfert non monétaire et non réciproque au profit des propriétaires.</p>	<p>Si, dans le cadre du contrat, le client promet une contrepartie non monétaire, l'entité doit déterminer le prix de transaction selon la juste valeur de cette contrepartie non monétaire (ou promesse de fournir une contrepartie non monétaire).</p> <p>Si l'entité ne peut raisonnablement estimer la juste valeur de la contrepartie non monétaire, elle doit évaluer la contrepartie indirectement. Pour ce faire, elle doit se fonder sur le prix spécifique des biens ou des services promis au client (ou à la catégorie de client) en échange de cette contrepartie.</p>

Étape 4 – Répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation

L'IFRS 15 contient des indications détaillées sur la répartition du prix de transaction (déterminé à l'étape 3) entre les obligations de prestation (déterminées à l'étape 2). On y trouve plusieurs techniques potentielles pour répartir le prix de transaction, ainsi que des directives sur la répartition des remises, des contreparties variables et des modifications au prix de transaction.

Les NCECF contiennent peu d'indications sur la répartition des prix de transaction pour plusieurs biens ou services à la fois.

Comme c'était le cas pour les points abordés à l'étape 2, les entités peuvent voir des différences importantes entre les NCECF et l'IFRS 15 en ce qui concerne les contrats comportant des obligations de prestation multiples, tout particulièrement en présence d'autres éléments complexes (remises, contrepartie variable, etc.) se rapportant à plus

d'un élément du contrat. L'IFRS 15 contient une méthodologie à suivre, qui exige des estimations importantes et non requises selon les NCECF.

NCECF	IFRS 15
<p>La contrepartie liée à un accord est ventilée entre toutes les prestations en proportion des prix de vente spécifiques. Les NCECF ne comportent aucune directive sur la répartition des remises ou les contreparties variables.</p> <p>La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable du bien ou du service lorsque l'entreprise le vend séparément dans des circonstances et à des clients similaires à ceux qui sont en présence. Le prix contractuel ou le prix de catalogue d'un bien ou d'un service peut être son prix de vente spécifique, mais on ne doit pas présumer qu'il l'est.</p> <p>Si le prix de vente spécifique n'est pas directement observable, l'entité doit recourir à des méthodes d'estimation. En voici quelques exemples :</p> <p>(a) Méthode de l'évaluation du marché avec ajustement : l'entreprise évalue le marché sur lequel elle vend les biens ou les services et estime le prix qu'un client de ce marché serait disposé à payer pour ces biens ou ces services.</p> <p>(b) Méthode du coût attendu plus marge : L'entreprise détermine le coût qu'elle prévoit engager afin de fournir un bien ou un service pour chaque unité de comptabilisation, puis ajoute une marge appropriée.</p>	<p>Le prix de transaction (déterminé à l'étape 3) est réparti à chaque obligation de prestation (ou bien ou service distinct) déterminée à l'étape 2.</p> <p>La répartition est fondée sur le prix de vente relatif spécifique, sauf pour :</p> <p>(a) la répartition des remises; (b) la répartition de toute contrepartie comprenant des montants variables.</p> <p>Pour obtenir des indications sur ces aspects, consultez les rubriques ci-après.</p> <p>L'indication la plus probante d'un prix de vente spécifique est l'observation d'un prix pour un bien ou un service vendu séparément par l'entité dans des situations similaires et à une clientèle similaire. Un prix contractuel ou un prix sur une liste peut être le prix de vente spécifique. (Toutefois, il ne faut pas présumer que c'est le cas.)</p> <p>Si le prix de vente spécifique n'est pas directement observable, l'entité doit recourir à des méthodes d'estimation. En voici quelques exemples :</p> <p>(a) Méthode de l'évaluation du marché avec ajustement : l'entité évalue le marché sur lequel elle vend les biens ou les services et estime le prix qu'un client de ce marché serait disposé à payer pour ces biens ou ces services.</p> <p>(b) Méthode du coût attendu plus marge : l'entité détermine le coût qu'elle prévoit engager pour remplir l'obligation de prestation et y ajoute une marge appropriée sur le bien ou le service en cause.</p> <p>(c) Méthode résiduelle : l'entité effectue estime le prix de vente spécifique à partir du prix de transaction total, diminué de la somme des prix de vente spécifiques observables des autres biens ou services promis selon le contrat.</p> <p>La méthode résiduelle ne peut être utilisée que si l'entité vend le même bien ou service à divers clients selon une large fourchette de montants <u>ou</u> que l'entité n'a pas encore établi de prix pour le bien ou le service, qui n'a jamais été vendu séparément auparavant.</p>
Répartition des remises	
<p>Les NCECF n'indiquent pas comment répartir les remises à des obligations de prestation distinctes.</p>	<p>Sauf lorsque l'entité dispose d'éléments observables qui lui indiquent que la totalité de la remise ne se rapporte qu'à une ou plusieurs obligations de prestation du contrat, mais pas à l'ensemble d'entre elles, l'entité doit répartir la remise de façon proportionnelle entre toutes les obligations de prestation prévues dans le contrat.</p> <p>Si la totalité de la remise est répartie à une ou plusieurs obligations de prestation prévues dans le contrat, l'entité doit répartir la remise avant d'estimer le prix de vente spécifique du bien ou service selon la méthode résiduelle.</p>

Répartition d'une contrepartie variable	
<p>Les NCECF n'indiquent pas comment répartir les contreparties variables à des obligations de prestation distinctes.</p>	<p>L'entité doit affecter en totalité un montant variable (et ses variations ultérieures) à une obligation de prestation ou à un bien ou service distinct qui fait partie d'une seule et même obligation de prestation si les <u>deux</u> conditions suivantes sont remplies :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) les modalités du paiement variable visent expressément les efforts déployés par l'entité pour remplir l'obligation de prestation ou pour fournir le bien ou le service distinct (ou un résultat spécifique de l'exécution de l'obligation de prestation ou de la fourniture du bien ou du service distinct); b) l'affectation de la totalité du montant variable de la contrepartie à l'obligation de prestation ou au bien ou au service distinct est conforme à l'objectif de répartition (c'est-à-dire affecter un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit) compte tenu de l'ensemble des obligations de prestation et des modalités de paiement prévues au contrat. <p>Les autres éléments de contrepartie non variable sont répartis selon les exigences générales décrites au début de la présente rubrique.</p>
Modifications au prix de transaction	
<p>Les NCECF ne fournissent de directives sur les modifications au prix de transaction. Toutefois, les NCECF fournissent des directives quant aux révisions d'estimations (voir ci-après).</p>	<p>Une modification du prix de transaction résultant d'une modification du contrat (p. ex., changement du prix ou de la quantité convenus, ou des produits à livrer) doit être comptabilisée conformément aux exigences de modification de contrat (consultez la rubrique « Modifications de contrat » à l'étape 1).</p> <p>Si une modification du prix de transaction a lieu pour des raisons autres qu'une modification du contrat, l'entité doit affecter la modification du prix de transaction selon celle des manières décrites ci-dessous qui s'applique :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) L'entité doit affecter la modification du prix de transaction aux obligations de prestation identifiées dans le contrat avant la modification lorsque, et dans la mesure où, la modification du prix de transaction est attribuable à un montant de contrepartie variable promis avant la modification et que la modification est comptabilisée comme une résiliation du contrat d'origine. b) Dans tous les autres cas où la modification n'a pas été comptabilisée comme un contrat distinct, l'entité doit affecter la modification du prix de transaction aux obligations de prestation prévues par le contrat modifié (c'est-à-dire les obligations de prestation qui n'étaient pas remplies ou qui ne l'étaient que partiellement immédiatement après la modification). <p>L'entité doit affecter la totalité d'une modification du prix de transaction à une ou plusieurs obligations de prestation ou à un ou plusieurs biens ou services distincts promis dans le contrat à l'intérieur d'une série faisant partie d'une seule et même obligation de prestation, plutôt que de l'affecter à l'ensemble, uniquement si les conditions énoncées à l'étape 4 relativement à l'affectation d'une contrepartie variable sont remplies.</p>

Étape 5 – Comptabilisation des produits lorsque l'entité remplit une obligation de prestations

Le moment de la comptabilisation des produits selon les IFRS 15 peut entrer dans deux vastes catégories selon que l'obligation de prestation soit remplie progressivement ou non. Ce concept est similaire à l'« achèvement » ou à l'« avancement des travaux », décrit dans les NCECF.

Cela dit, et par rapport à ces normes, l'IFRS 15 comporte plusieurs grandes différences, notamment au chapitre du moment où les produits doivent être comptabilisés. Le modèle de l'IFRS 15 est fondé sur le moment où le contrôle du bien ou des services est transféré au client. Par conséquent, il arrive que dans une même situation, les NCECF indiquent de comptabiliser les produits progressivement, alors que l'IFRS 15 indique de comptabiliser les produits à un certain moment, ou vice versa.

Le moment auquel les produits sont comptabilisés selon le modèle des NCECF dépend de critères similaires à ceux des risques et avantages. Même si selon l'IFRS 15, les risques et avantages peuvent être un indicateur de contrôle, une analyse supplémentaire est de mise.

Les entités qui négocient des contrats de construction pourraient devoir composer avec des différences significatives en adoptant l'IFRS 15. Le chapitre 3400, *Produits*, des NCECF stipule que les produits doivent, dans la plupart des cas, être comptabilisés progressivement selon l'avancement des travaux.

L'IFRS 15 renferme certaines conditions à respecter pour que les produits des activités ordinaires soient comptabilisés progressivement; certaines situations ne respectent pas ces critères.

L'IFRS 15 contient également des indications portant précisément sur le moment où les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés dans le cas des licences de propriété intellectuelle. Dans certains cas, ces indications peuvent devancer la comptabilisation par rapport à la pratique prévue dans les NCECF, qui fournissent peu d'indications à cet effet. Les NCECF fournissent des directives sur les frais initiaux qui peuvent être appliqués aux licences, comme le montrent les exemples.

L'IFRS 15 contient des critères stricts de comptabilisation des produits des activités ordinaires applicables aux « ventes à livrer ». Les NCECF ne comportent pas de directives aussi explicites que l'IFRS 15. Les cas où une vente à livrer serait comptabilisée selon les NCECF sont beaucoup plus limités dans l'IFRS 15.

NCECF	IFRS 15
Critères généraux de comptabilisation des produits	
<p>Dans le cas d'une opération portant sur la vente de biens, l'exécution doit être considérée comme achevée lorsque les conditions suivantes sont remplies :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) tous les risques et avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés à l'acheteur; <p>la mesure de la contrepartie qui sera obtenue pour les biens vendus et l'estimation des marchandises susceptibles d'être retournées sont raisonnablement sûres.</p> <p>Dans le cas de la prestation de services, l'exécution est achevée lorsque tous les critères suivants sont réunis :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un accord; b) la livraison a eu lieu ou les services ont été rendus; c) le prix que l'acheteur doit payer au vendeur est déterminé ou déterminable. 	<p>Le produit des activités ordinaires est comptabilisé à mesure que l'obligation de prestation est remplie moyennant le transfert des biens ou des services promis. Dans le cas des biens, une obligation de prestation est remplie lorsque le contrôle de l'actif est transféré au client.</p> <p>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. Les avantages afférents à un actif sont les flux de trésorerie potentiels (entrées ou économies de sorties) qui peuvent être obtenus directement ou indirectement de multiples façons, dont les suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) utiliser l'actif pour produire des biens ou assurer la prestation de services (y compris les services publics);

<p>Dans les deux cas, les produits ne peuvent être comptabilisés que si le recouvrement de la contrepartie est raisonnablement sûr.</p>	<ul style="list-style-type: none"> b) en utilisant l'actif pour accroître la valeur d'autres actifs; c) en utilisant l'actif pour régler des passifs ou diminuer les charges; d) vendre ou échanger l'actif; e) donner l'actif en garantie d'un emprunt; f) conserver l'actif.
<p>Les produits sont comptabilisés à un moment précis ou progressivement selon la méthode de l'avancement des travaux. Les rubriques ci-dessous indiquent les situations pour lesquelles chaque méthode est appropriée.</p>	<p>Pour chaque obligation de prestation identifiée à l'étape 2, et au moment de la passation du contrat, l'entité doit déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) si elle remplira l'obligation de prestation progressivement; ou (b) si elle remplira l'obligation de prestation à un moment précis. <p>Si l'entité ne remplit pas l'obligation de prestation progressivement, c'est qu'elle la remplit à un moment précis.</p>
Obligations de prestation remplies progressivement	
<p>Dans le cas de la prestation de services et des contrats à long terme, on doit utiliser soit la méthode de l'avancement des travaux, soit la méthode de l'achèvement des travaux, selon celle qui traduit le mieux la relation entre les produits et le travail accompli.</p> <p>Les produits sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux lorsque l'exécution réside dans la réalisation de plusieurs actes, et ils sont constatés au fur et à mesure de l'exécution de ces actes.</p>	<p>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 conditions suivantes est remplie :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure où celle-ci a lieu; b) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) 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 considérée.
Évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie	
<p>Les produits sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux en fonction d'une base rationnelle et constante telle que la valeur des ventes, les frais engagés, l'avancement des travaux ou le nombre d'actes.</p> <p>Pour des raisons d'ordre pratique, lorsque la prestation de services consiste en l'exécution d'un nombre indéterminé d'actes échelonnés sur une période donnée, les produits sont comptabilisés de façon linéaire sur cette période, sauf si les faits démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le déroulement de l'exécution de la prestation.</p> <p>La portion des travaux qui a été exécutée est évaluée par rapport à des mesures de la performance qui sont raisonnablement déterminables et liées le plus directement possible aux activités essentielles à l'exécution du contrat. Parmi les méthodes de mesure de la performance, on trouve celles qui sont basées sur les extrants, par exemple unités produites ou étapes déterminantes d'un projet, et celles qui sont basées sur les intrants, par exemple heures-travail ou heures-machine.</p>	<p>Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, l'entité doit appliquer une seule et même méthode d'évaluation du degré d'avancement, et l'appliquer de manière uniforme aux obligations de prestation similaires et dans des circonstances similaires. À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit évaluer de nouveau le degré d'avancement pour chaque obligation de prestation remplie progressivement.</p> <p>L'entité peut appliquer l'une des deux méthodes suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) méthode fondée sur les intrants : la prestation est déterminée sur la base des efforts ou des intrants investis par l'entité (p. ex., les ressources consommées, les heures de travail effectuées ou le temps écoulé); (b) méthode fondée sur les extrants : la prestation est évaluée sur la base d'évaluations directes de la valeur qu'ont pour le client les biens ou les services transférés (p. ex., prestations exécutées jusqu'à la date considérée, évaluation des résultats atteints, évaluation des étapes importantes franchies ou nombre d'unités produites ou livrées).

<p>La nature du traitement comptable des contrats fait que le perfectionnement du processus d'estimation en fonction de l'évolution de la situation est continu et inhérent à ce processus. Les révisions du montant estimatif des produits, des coûts et du profit ou de la mesure du degré d'avancement des travaux constituent des changements d'estimations comptables au sens du chapitre 1506, <i>Modifications comptables</i>.</p>	<p>Comme les circonstances changent au fil du temps, l'entité doit mettre à jour son évaluation du degré d'avancement afin de refléter les changements quant au résultat de l'obligation de prestation.</p> <p>L'entité ne doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre d'une obligation de prestation remplie progressivement que si elle peut faire une évaluation raisonnable de la mesure dans laquelle l'obligation est remplie. Si l'entité n'est pas en mesure de faire cette évaluation, bien qu'elle s'attende à recouvrer les coûts engagés pour remplir celle-ci, elle ne doit alors comptabiliser des produits des activités ordinaires qu'à hauteur des coûts engagés.</p>
Obligations de prestation remplies à un moment précis	
<p>Pour les accords où la comptabilisation selon la méthode d'avancement des travaux ne convient pas, l'entité doit appliquer les critères généraux de comptabilisation (ci-dessus) aux produits de la vente de biens ou de services.</p>	<p>Si les critères d'une obligation de prestation remplie progressivement ne sont pas respectés, c'est que l'entité remplit l'obligation à un moment précis. Pour déterminer ce moment, l'entité doit tenir compte des indicateurs de contrôle décrits dans la première rubrique de l'étape 5.</p> <p>Elle peut également tenir compte des éléments indicatifs d'un transfert de contrôle, qui comprennent notamment les suivants :</p> <ol style="list-style-type: none"> a) l'entité a un droit actuel à un paiement au titre de l'actif; b) le client a le titre de propriété de l'actif; c) l'entité a transféré la possession matérielle de l'actif; d) le client a les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif; e) le client a accepté l'actif.
Licences et redevances	
<p>Les NCECF ne fournissent pas de directives précises sur la comptabilisation des licences. Elles fournissent toutefois des directives sur les frais initiaux qui peuvent être appliqués aux licences, comme le montrent les exemples illustratifs.</p> <p>Les opérations d'approvisionnement ou de prestation de services peuvent comporter la perception de frais initiaux non remboursables suivis de paiements périodiques au titre de biens ou services futurs. Les frais initiaux peuvent constituer en tout ou en partie un paiement anticipé au titre de biens ou services futurs. Les droits conférés, les services fournis ou les biens livrés sur une base continue sont essentiels à ce que le client obtienne l'avantage que le paiement initial est censé procurer. Les frais initiaux et l'obligation de prestation qui subsiste relativement aux services à fournir ou aux biens à livrer sont considérés comme un tout. Même si ces frais initiaux ne sont pas remboursables, les produits correspondants sont gagnés à mesure que les biens sont livrés ou les services fournis et devraient être reportés, puis constatés de façon systématique au cours des périodes pendant lesquelles ils sont gagnés.</p>	<p>Outre la promesse d'octroyer une ou des licences à un client (p. ex., logiciels, franchises ou brevets), l'entité peut également promettre de lui fournir d'autres biens ou services. Ces promesses peuvent être mentionnées de façon explicite dans le contrat ou elles peuvent découler implicitement des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité.</p> <p>Pour savoir si les obligations de prestation associées aux contrats de licence sont distinctes, l'entité doit déterminer si la licence consiste à octroyer l'un ou l'autre des droits suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 le produit des activités ordinaires est comptabilisé sur la période); • 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 le produit des activités ordinaires est comptabilisé lorsque le contrôle de la licence est transféré).

<p>Les redevances, quant à elles, sont comptabilisées à mesure qu'elles deviennent gagnées en vertu des conditions contractuelles.</p>	<p>Le classement exact dépend de l'existence ou de la nature de toute activité que le fournisseur devrait entreprendre et qui affecterait considérablement la propriété intellectuelle (p. ex., de l'entretien ou des mises à niveau).</p> <p>Par conséquent, dans le cas des licences pour lesquelles le droit d'utilisation est transféré à un moment précis, le produit des activités ordinaires peut être comptabilisé à l'avance plutôt que sur la durée de vie du contrat, comme le font de nombreuses entités appliquant les NCECF.</p> <p>Malgré ce qui précède, l'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre d'une redevance en fonction des ventes ou d'une redevance en fonction de l'utilisation qui a été promise en échange d'une licence de propriété intellectuelle uniquement lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des événements suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> (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). Pour obtenir de plus amples renseignements sur l'identification des obligations de prestation distinctes, consultez l'étape 2.
Ventes à livrer	
<p>Dans l'hypothèse où tous les autres critères de constatation des produits seraient remplis, il convient de constater les produits à la livraison lorsque les seuls droits que le fournisseur conserve sur les biens sont ceux qui lui permettent de récupérer ces biens en cas de défaut de paiement par le client, et que ces droits ne peuvent être exercés dans d'autres circonstances. Pour que l'on puisse constater des produits alors que la livraison n'a pas eu lieu, il faut que tous les critères suivants soient remplis :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les risques inhérents à la propriété doivent avoir été transférés à l'acheteur (b) le client doit avoir pris l'engagement ferme d'acheter les biens; (c) la demande d'effectuer l'opération sous forme de vente à livrer doit venir de l'acheteur, et non du vendeur, et l'acheteur doit avoir un motif commercial réel de passer la commande sous cette forme; (d) il doit exister un calendrier de livraison des biens qui est raisonnable et qui cadre avec le motif commercial de l'acheteur (par exemple, les périodes de stockage sont normales dans le secteur d'activité); (e) le vendeur ne doit pas avoir conservé d'obligation de fournir une prestation déterminée, qui aurait pour effet que le processus de génération du profit ne serait pas achevé; (f) les biens commandés doivent avoir été séparés des stocks du vendeur et ne pas être susceptibles de servir à remplir d'autres commandes; (g) le bien doit être complet et prêt à l'expédition. 	<p>Dans le cas d'une vente à livrer, la comptabilisation du produit des activités ordinaires est conditionnelle au transfert du contrôle des biens au client. De plus, pour que la vente à livrer soit comptabilisée, toutes les conditions suivantes doivent être réunies :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) la vente à livrer doit avoir un motif réel (par exemple, le client l'a demandée); b) le produit doit être identifié séparément comme appartenant au client; c) le produit doit être prêt à livrer au client; d) l'entité n'a pas le loisir d'utiliser le produit ou de le destiner à un autre client.

Autres points – Actifs de contrats

L'IFRS 15 contient des indications précises sur la capitalisation des coûts du contrat. Les NCECF ne donnent pas d'indication précise à cet égard. Par conséquent, il existe généralement une variété de pratiques et de normes sectorielles en ce qui a trait aux coûts à capitaliser ou à ne pas capitaliser.

L'IFRS 15 indique expressément que certains coûts doivent être capitalisés et prescrit la nature et les conditions à respecter; les entités pourraient donc se retrouver à comptabiliser davantage de coûts que par le passé.

NCECF	IFRS 15
Coûts marginaux de contrat	
<p>Les NCECF n'abordent pas la question des coûts marginaux de contrat ni de leur capitalisation en actifs. Traditionnellement, certaines entités ont appliqué la définition d'un actif contenue dans le chapitre 1000 des NCECF, <i>Fondements conceptuels des états financiers</i> en comptabilisant en actifs certains coûts d'obtention de contrats. Par conséquent, les pratiques sont diverses dans certains secteurs.</p>	<p>Selon l'IFRS 15, l'entité doit comptabiliser en tant qu'actif les coûts marginaux d'obtention d'un contrat (les « actifs de contrats ») si elle s'attend à les recouvrer. Les coûts marginaux d'obtention d'un contrat sont ceux que l'entité engage pour obtenir un contrat avec un client et qu'elle n'aurait pas engagés si elle n'avait pas obtenu le contrat (par exemple une commission de vente à la conclusion d'un contrat avec un client).</p> <p>Les coûts du contrat doivent être amortis ultérieurement sur une base systématique correspondant à la fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié. Une perte de valeur est comptabilisée dans l'état des résultats si la valeur comptable d'un actif de contrat comptabilisé est supérieure au montant résiduel de la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir, moins les coûts directement associés à la fourniture des biens ou des services concernés.</p> <p>Par mesure de simplification, les coûts du contrat peuvent être passés en charges à mesure qu'ils sont engagés si la période d'amortissement ne dépasse pas une année.</p>
Coûts d'exécution	
<p>Les NCECF ne donnent aucune directive à l'égard des coûts d'exécution.</p>	<p>Selon l'IFRS 15, les coûts d'exécution doivent être comptabilisés en actif s'ils n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme (p. ex., l'IAS 2, l'IAS 16 ou l'IAS 38) et qu'ils remplissent les conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ils sont directement liés à un contrat ou à un contrat prévu que l'entité peut identifier spécifiquement (il peut s'agir, par exemple, des coûts engagés pour des services à fournir à la suite du renouvellement d'un contrat existant ou pour la conception d'un actif à transférer selon un contrat spécifique non encore approuvé); (b) ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir (ou à continuer à remplir) ses obligations de prestation dans l'avenir; (c) on s'attend à les recouvrer.

	Contrairement aux coûts marginaux de contrat, la capitalisation des coûts d'exécution ne fait l'objet d'aucune mesure de simplification.
--	--

Conclusion

Les NCECF sont considérablement différents de l'IFRS 15, qui contient des indications poussées sur plusieurs sujets qui sont peu ou pas abordés dans les NCECF. Les entités dont les transactions génératrices de produits sont simples et les modalités de vente sont normales pourraient ne pas voir de différence de traitement importante en adoptant l'IFRS 15. Toutefois, d'autres différences peuvent être plutôt subtiles, d'où l'importance d'effectuer une analyse approfondie.

Pour obtenir de plus amples directives sur la conversion des devises selon les NCECF ou les IFRS, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. Si vous songez à adopter une nouvelle norme, découvrez ce que [l'équipe des services-conseils intégrés](#) de BDO peut faire pour vous aider dans votre transition.

Pour obtenir de plus amples renseignements sur les différences entre les normes, consultez notre série [Comparaison entre les NCECF et les IFRS](#)

L'information contenue dans cette publication est à jour en date du 31 juillet 2020.

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.