

LES CAHIERS DE MAZARS

**IFRS 15 : L'ESSENTIEL DE LA NORME SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
EN 100 QUESTIONS/RÉPONSES**

www.mazars.fr



Novembre 2018

INTRODUCTION

La norme IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, est d'application obligatoire, dans les états financiers établis selon le référentiel IFRS, depuis le 1^{er} janvier 2018.

Cette norme a été publiée en mai 2014 et amendée en avril 2016 afin de clarifier certains sujets. Elle remplace les normes précédentes sur la comptabilisation du chiffre d'affaires, à savoir IAS 11 sur les contrats de construction et IAS 18 sur les ventes de biens et les prestations de services (ainsi que toutes les interprétations liées).

IFRS 15 présente un modèle unique de reconnaissance du chiffre d'affaires – selon 5 étapes – applicable à tous types de contrats conclus avec les clients et à tous les secteurs d'activité, conduisant ainsi à une plus grande comparabilité des états financiers. IFRS 15 traite ainsi notamment du sujet des licences.

Le principe fondamental d'IFRS 15 est que la comptabilisation du chiffre d'affaires doit refléter le transfert des biens et services promis aux clients pour un montant correspondant à la rémunération à laquelle le vendeur s'attend à avoir droit. Le transfert des biens et services est fondé sur la notion de transfert du contrôle au client. Celui-ci peut se produire à une date donnée (par exemple lors de la livraison d'un bien) ou sur une période donnée (par exemple au fur et à mesure qu'un service est rendu ou qu'un bien est construit).

La mise en œuvre d'IFRS 15 peut s'avérer complexe car elle suppose l'appropriation de nombreuses notions (contrôle, obligation de prestation, prix de vente spécifique, coût d'exécution, etc.), le respect de principes détaillés à chaque étape du modèle de comptabilisation, ainsi que l'exercice fréquent du jugement en tenant compte des faits et circonstances propres à chaque situation particulière.

Au-delà des enjeux en termes de comptabilisation du chiffre d'affaires, IFRS 15 requiert aussi un travail de réflexion important sur les informations à présenter en annexe aux états financiers, pour respecter les exigences de la norme en la matière.

Ce cahier en 100 questions / réponses se veut être un outil utile au plus grand nombre et aidant à une prise de recul sur les enjeux et les difficultés de la mise en œuvre d'IFRS 15. Il n'a pas vocation à traiter tous les cas particuliers qui peuvent être rencontrés en pratique, même si de nombreux focus sont faits pour aider le lecteur dans sa réflexion.



LES 10 POINTS PRINCIPAUX À RETENIR

1. IFRS 15 s'applique à tous les secteurs d'activités et à tous les types de transaction de vente à des clients (i.e. vente de biens ou de services, octroi de licences de propriété intellectuelle, contrats de construction, etc.).
2. La comptabilisation du chiffre d'affaires repose sur l'analyse des contrats conclus avec des clients, selon un modèle en 5 étapes.
3. Les notions de « contrat » et de « client » sont définies par la norme. Ainsi, l'identification du contrat à analyser pour la comptabilisation du chiffre d'affaires résulte de l'application de principes détaillés pouvant amener, dans certains cas, à regrouper plusieurs contrats juridiques et donnant un cadre précis pour la comptabilisation des modifications de contrats.
4. Un contrat conclu avec un client tel qu'identifié par IFRS 15 doit être analysé pour déterminer s'il contient plusieurs composantes à comptabiliser distinctement, appelées « obligations de prestation ». Au sein d'un contrat, chaque obligation de prestation séparée a une marge et un rythme de comptabilisation propres.
5. L'évaluation du chiffre d'affaires du contrat reflète la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange des biens ou services vendus, sans y intégrer le risque de crédit du client (la comptabilisation d'un chiffre d'affaires suppose néanmoins que celui-ci soit recouvrable). Cette évaluation tient compte des montants variables (il convient toutefois de n'avoir jamais à annuler ultérieurement un montant significatif de chiffre d'affaires), des composantes de financement significatives (que l'entité finance son client ou qu'elle soit financée par lui), des montants payables autrement qu'en trésorerie et des montants payables aux clients.
6. Le chiffre d'affaires alloué à chaque obligation de prestation selon les dispositions spécifiques prévues par IFRS 15 (i.e. en proportion de leur prix de vente spécifique) est comptabilisé lors (ou à mesure) du transfert de contrôle du bien ou du service au client. La comptabilisation du chiffre d'affaires à l'avancement nécessite donc d'avoir préalablement démontré le transfert progressif du contrôle du bien ou du service au client. A défaut, le chiffre d'affaires de l'obligation de prestation est comptabilisé à un instant précis.
7. IFRS 15 aborde également la comptabilisation des coûts liés aux contrats avec les clients (dans le cadre de leur obtention et de leur exécution). L'activation de ces coûts (et ensuite, leur amortissement) répond à des conditions précises et ne peut se justifier uniquement par un objectif de « lissage de marge ».
8. L'appréciation du caractère déficitaire d'une opération se fait au niveau du contrat (et non au niveau de chacune des obligations de prestation) en application des dispositions d'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, sur les contrats déficitaires.
9. IFRS 15 comprend des dispositions précises concernant les informations à fournir en annexe, portant à la fois sur le compte de résultat, le bilan et le hors-bilan (à savoir, le chiffre d'affaires restant à comptabiliser au titre des contrats avec les clients – notion qui s'apparente à celle de « carnet de commandes »). Ces dispositions mettent notamment l'accent sur l'information concernant les jugements significatifs mis en œuvre.
10. La norme IFRS 15 résulte d'un processus d'élaboration commun entre l'IASB et le FASB (le normalisateur américain). Ce processus n'a toutefois pas abouti à une convergence parfaite entre les deux référentiels.

SOMMAIRE

▶ GÉNÉRALITÉS.....	5
▶ ÉTAPE 1 : IDENTIFICATION DU CONTRAT CONCLU AVEC UN CLIENT	11
▶ ÉTAPE 2 : IDENTIFICATION DES OBLIGATIONS DE PRESTATION	22
▶ ÉTAPE 3 : ESTIMATION DU PRIX DE TRANSACTION.....	34
▶ ÉTAPE 4 : ALLOCATION DU PRIX DE TRANSACTION AUX OBLIGATIONS DE PRESTATION	51
▶ ÉTAPE 5 : FAIT GÉNÉRATEUR DE COMPTABILISATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES	59
▶ AUTRES SUJETS DE COMPTABILISATION.....	77
▶ PRÉSENTATION DU BILAN.....	105
▶ INFORMATIONS À FOURNIR EN ANNEXE	109
▶ TRANSITION VERS IFRS 15.....	117
▶ ÉLÉMENTS DE CONTEXTE.....	124

Pour un sommaire question par question, voir page 128

GÉNÉRALITÉS

[QUESTIONS 1 À 8]



1. IFRS 15 s'applique-t-elle à tous les secteurs d'activités et à tous les types de transaction de vente à des clients ?

[IFRS 15.3]

IFRS 15 s'applique à tous les secteurs d'activités et à tous les types de transaction de vente à des clients. Le principe de comptabilisation du chiffre d'affaires fondé sur le transfert du contrôle (cf. **question n°5**) ainsi que le modèle de comptabilisation en 5 étapes (cf. **question n°8**) sont en effet applicables à tous les contrats conclus avec les clients qui entrent dans le champ d'application de la norme (cf. **question n°2**).

Chaque secteur d'activité doit décliner les principes édictés par IFRS 15 de manière homogène et cohérente pour des transactions similaires. Les nombreux jugements à mettre en œuvre en fonction des faits et circonstances à différentes étapes du modèle peuvent conduire à des traitements comptables différents contrat par contrat.

2. Quel est le champ d'application d'IFRS 15 ?

[IFRS 15.5]

IFRS 15 doit être appliquée à tous les contrats conclus avec des clients (cf. **question n°3**), à l'exception :

- a) des contrats de location entrant dans le champ d'application d'IFRS 16, *Contrats de location* ;
- b) des contrats d'assurance entrant dans le champ d'application d'IFRS 4, *Contrats d'assurance* ;
- c) des 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) des échanges non monétaires effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels. Par exemple, IFRS 15 ne s'applique pas à un contrat conclu entre deux sociétés pétrolières qui conviennent d'échanger du pétrole afin de répondre en temps voulu aux besoins de leurs clients en différents endroits donnés.

3. Comment IFRS 15 définit-elle un « client » ?

[IFRS 15.6]

IFRS 15 doit être appliquée à un contrat entrant dans le champ d'application de la norme (cf. **question n°2**) seulement si l'autre partie au contrat est un client.

IFRS 15 définit un client comme 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. L'autre partie au contrat n'est pas un client si, par exemple, elle a conclu un contrat avec l'entité en vue de participer à une activité ou à un processus dont les risques et les avantages sont partagés par les parties au contrat (comme dans le cas d'un accord de collaboration visant le développement d'un actif), plutôt qu'en vue d'obtenir un extrant des activités ordinaires de l'entité.

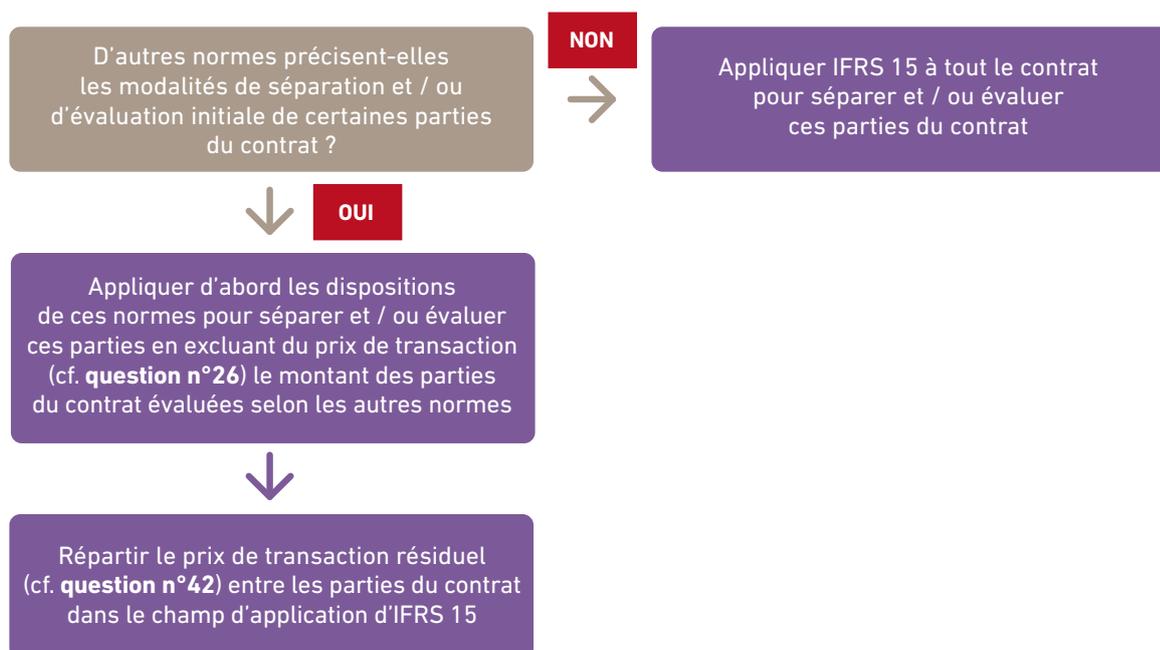


4. Comment traiter les contrats dans le champ d'application de plusieurs normes dont IFRS 15 ?

[IFRS 15.7]

Les modalités de comptabilisation d'un contrat « à cheval » sur plusieurs normes, dont IFRS 15, dépendent principalement de l'existence ou non de modalités de séparation / évaluation de certaines parties du contrat dans les autres normes qu'IFRS 15.

Schéma n°1



5. Quel est le principe fondamental d'IFRS 15 ?

[IFRS 15.2]

IFRS 15 pose comme principe fondamental qu'une entité doit comptabiliser le chiffre d'affaires 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.

Une entité doit ainsi comptabiliser le chiffre d'affaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation (cf. **question n°16**) en fournissant au client un bien ou un service promis, c'est-à-dire en lui transférant un actif¹. Un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle (cf. **question n°51**).

Lorsqu'elle évalue le montant de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange des biens et des services promis, l'entité prend en compte plusieurs éléments (cf. **question n°27**). Toutefois, cette évaluation ne prend pas en compte le risque de crédit du client. Ce risque est appréhendé au travers d'un des critères listés en étape 1, ces critères visant à identifier à quel moment un contrat avec un client existe (cf. **question n°10**).

¹ Il convient de noter que de nombreux services ne sont pas reconnus en tant qu'actifs parce qu'ils sont reçus et consommés simultanément par le client.

6. Des simplifications pratiques sont-elles offertes par IFRS 15 ?

[IFRS 15.3]

Oui, plusieurs simplifications pratiques sont prévues par la norme. Elles entrent dans deux catégories :

- les simplifications applicables en période de transition (cf. **question n°92**) ;
- les simplifications applicables en « période de croisière », lesquelles concernent :
 - > l'utilisation d'une approche par portefeuilles, sous certaines conditions (cf. **question n°7**) ;
 - > le non-ajustement du chiffre d'affaires au titre de la composante de financement significative, dans certaines situations (cf. **question n°33**) ;
 - > la comptabilisation du chiffre d'affaires à l'avancement sur la base des montants facturés, sous certaines conditions (cf. **question n°59**) ;
 - > la comptabilisation en charges (alors que les critères d'activation sont remplis) des coûts marginaux d'obtention d'un contrat au moment où ils sont engagés, sous certaines conditions (cf. **question n°64**) ;
 - > le fait de ne pas donner en annexe les informations demandées au titre du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir, sous certaines conditions (cf. **question n°88**).

Une entité doit appliquer les mesures de simplification dont elle se prévaut, le cas échéant, de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires et conclus dans des circonstances similaires.

Par ailleurs, lorsqu'une entité choisit d'appliquer la mesure de simplification relative à l'existence d'une composante de financement ou celle relative aux coûts marginaux d'obtention d'un contrat, elle doit l'indiquer en annexe (cf. **question n°86**).

7. IFRS 15 peut-elle être appliquée à un portefeuille de contrats ?

[IFRS 15.4]

Les dispositions de la norme IFRS 15 sont applicables contrat par contrat, mais par simplification, les dispositions de la norme peuvent être appliquées à un portefeuille de contrats :

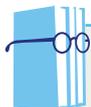
- présentant des caractéristiques similaires, et si
- l'entité s'attend à ce que l'impact de l'application des dispositions de la norme IFRS 15 au portefeuille de contrats ne diffère pas de manière significative d'une application de ces dispositions contrat par contrat.

En juillet 2015, le TRG (cf. **question n°98**) a considéré que le fait de faire référence à des ensembles de contrats similaires dans le cadre de l'estimation des montants variables selon la méthode de la valeur attendue (cf. **question n°28**) n'impliquait pas nécessairement d'avoir fait le choix – et donc de le justifier – d'appliquer une approche par portefeuilles.



8. Quelles sont les grandes étapes de la mise en œuvre d'IFRS 15 ?

L'introduction à la norme IFRS 15 expose de quelle manière mettre en œuvre, en pratique, le principe de comptabilisation du chiffre d'affaires (cf. **question n°5**). Cette mise en œuvre est fondée sur un modèle en 5 étapes.



Ces 5 étapes ne sont pas présentées de manière explicite dans le corps de la norme. Celui-ci ne respecte d'ailleurs pas l'ordre des étapes établi par le modèle. Il est également utile de souligner que les interactions sont fréquentes entre les différentes étapes du modèle et qu'il faut donc parfois s'abstraire de l'ordre établi par ce modèle pour pouvoir appliquer correctement les principes édictés par la norme (par exemple, nécessité de déterminer le rythme de comptabilisation du chiffre d'affaires de chaque élément d'un ensemble d'éléments similaires – conformément à l'étape 5 de la norme – afin de pouvoir déterminer s'il s'agit d'une « série » correspondant à une seule obligation de prestation d'éléments distincts similaires – conformément à l'étape 2 de la norme – cf. **question n°21**).

Les 5 étapes formant le modèle de comptabilisation du chiffre d'affaires sont :

- **étape 1 : identifier le(s) contrat(s) conclu(s) avec un client** (cf. **questions n°9 à 15**) : IFRS 15 définit ce qu'est un contrat conclu avec un client et quels sont les critères permettant d'identifier qu'un contrat doit être comptabilisé selon IFRS 15. Dans certains cas, un contrat doit être regroupé avec un ou plusieurs autres contrats. IFRS 15 indique également de quelle façon comptabiliser des modifications de contrats. Cette étape permet ainsi de définir l'unité de compte à laquelle appliquer les dispositions de la norme à la fois en termes de comptabilisation du chiffre d'affaires et d'informations à fournir en annexe au titre du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir (notion assimilable à celle de « carnet de commandes » – cf. **question n°88**) ;
- **étape 2 : identifier les obligations de prestation du contrat** (cf. **questions n°16 à 25**) : lorsque plusieurs biens ou services sont transférés au client dans le cadre d'un contrat (ou de plusieurs contrats regroupés), IFRS 15 précise les critères à appliquer pour déterminer si les biens ou services sont distincts et correspondent chacun à une obligation de prestation à comptabiliser de manière séparée ;
- **étape 3 : déterminer le prix de transaction du contrat** (cf. **questions n°26 à 40**) : IFRS 15 précise les éléments à prendre en compte pour déterminer le prix de transaction global du contrat (par exemple, les montants variables liés au contrat) et comment les évaluer ;
- **étape 4 : allouer le prix de transaction aux obligations de prestation du contrat** (cf. **questions n°41 à 49**) : IFRS 15 indique comment répartir le prix du contrat déterminé en étape 3 entre les obligations de prestation identifiées en étape 2 (notamment dans le cas où une remise a été octroyée au client ou en cas de montant variable au sein du contrat). Cette étape a pour conséquence d'affecter à chaque obligation de prestation du contrat un chiffre d'affaires et une marge qui lui sont propres ;
- **étape 5 : reconnaître le chiffre d'affaires au moment où (ou à mesure que) une obligation de prestation est remplie par l'entité** (cf. **questions n°50 à 61**) : une fois le montant de chiffre d'affaires à reconnaître pour chaque obligation de prestation déterminé selon l'étape 4, cette dernière étape permet d'identifier à quel moment le contrôle sur les biens ou les services sous-jacents est transféré au client. En pratique, au sein d'un même contrat, certaines obligations de prestation peuvent être remplies progressivement, le chiffre d'affaires étant alors reconnu à l'avancement, quand d'autres obligations de prestation peuvent être remplies à un instant donné, le chiffre d'affaires étant alors reconnu à ce moment précis.



Schéma n°2

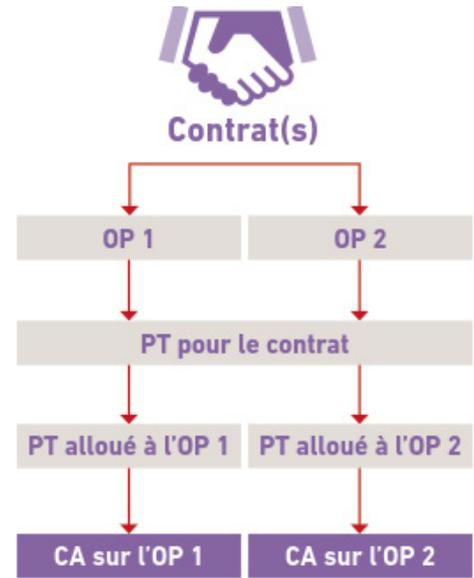
ÉTAPE 1 Identifier le(s) contrat(s) conclu(s) avec le client

ÉTAPE 2 Identifier les différentes obligations de prestation (OP) prévues au contrat

ÉTAPE 3 Déterminer le prix de transaction (PT)

ÉTAPE 4 Répartir le PT entre les différentes OP prévues au contrat

ÉTAPE 5 Comptabiliser le CA lorsqu'une OP est remplie (ou à mesure qu'elle l'est)



ÉTAPE 1 : IDENTIFICATION DU CONTRAT CONCLU AVEC UN CLIENT

[QUESTIONS 9 À 15]



9. Etape 1 : comment IFRS 15 définit-elle un contrat conclu avec un client ?

[IFRS 15.10-12]

IFRS 15 définit un contrat comme étant un accord conclu entre deux parties ou plus et qui crée des droits et des obligations exécutoires (« *enforceable* » dans le texte anglais de la norme – i.e. dont l'exécution pourrait être rendue obligatoire en droit, par exemple par la décision d'un tribunal).

L'appréciation du caractère exécutoire d'un contrat nécessite de prendre en compte les spécificités propres à l'entité, aux secteurs d'activités dans lesquels elle intervient et également celles propres aux lois applicables.

IFRS 15 indique par ailleurs qu'il n'existe pas de contrat si chacune des parties a unilatéralement le droit exécutoire de mettre fin à un contrat totalement inexécuté sans indemniser la ou les autres parties. Un contrat est totalement inexécuté si les deux conditions ci-dessous sont remplies :

- a) l'entité n'a encore fourni aucun des biens ou des services promis au client ;
- b) l'entité n'a pas encore reçu de contrepartie pour les biens ou les services promis et n'a pas encore droit à une contrepartie.

Un contrat pour lequel une entité a reçu un acompte non remboursable significatif n'est pas un contrat totalement inexécuté (i.e. il s'agit d'un contrat qui crée des droits et obligations exécutoires).



Dans certaines industries, il est fréquent que l'entité conclue avec le client un accord cadre (ou « *master agreement* ») qui fixe les grands principes régissant la relation entre les deux parties. Dans ce type d'accords, le client ne prend généralement pas d'engagement sur les quantités qui seront effectivement acquises. Celles-ci font ainsi souvent l'objet de bons de commande séparés ultérieurs (ou « *purchase order* »). Il convient ainsi de porter une attention particulière sur la nature des droits et obligations réciproques afin d'identifier quel accord correspond à un contrat au sens d'IFRS 15.

Par ailleurs, une option pour des biens ou services supplémentaires ne crée pas de droits et obligations exécutoires puisque le client peut librement décider d'acquiescer ou non ces biens ou services sans que le non-exercice de l'option ait des conséquences financières défavorables pour lui (cf. **question n°71**). De la même manière, il convient de porter une attention particulière aux clauses de résiliation anticipée qui peuvent avoir des conséquences sur le périmètre du contrat, qu'il s'agisse de la durée de celui-ci ou des quantités prises. Ainsi, si le client peut résilier le contrat sans avoir à verser de pénalité substantielle au titre de prestations non encore rendues, celles-ci doivent être considérées comme optionnelles. L'appréciation du caractère substantiel de la pénalité nécessite de recourir au jugement et de prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

En octobre 2014, le TRG (cf. **question n°98**) a analysé la façon dont les clauses de résiliation dans les contrats devraient être prises en compte pour apprécier la durée d'un contrat. Le TRG a validé un certain nombre d'exemples préparés par le staff. Ainsi, si un contrat est conclu pour une certaine durée, mais qu'il peut être résilié à tout moment par l'une ou l'autre des parties sans qu'aucun montant n'ait à être versé, il convient de conclure que le contrat n'a aucune durée ferme et qu'il s'agit d'un contrat mensuel renouvelable. Dans d'autres situations, lorsqu'un contrat a une durée définie et qu'il peut être résilié par l'une ou l'autre des parties, mais qu'une pénalité substantielle devrait être versée par le client dans ce cas, la durée ferme est la durée qui est couverte par une telle pénalité, c'est-à-dire la durée pour laquelle le client est effectivement engagé, compte tenu du caractère dissuasif de la pénalité due en cas de résiliation sur cette période. Il en va de même si le client peut résilier sans pénalités des phases ou lots avant que les travaux relatifs à ces prestations aient démarré : dans ce cas, ces phases ou lots sont optionnels.

En novembre 2015, le TRG a poursuivi ses réflexions sur ce sujet en indiquant que si seul le client a le droit de résilier le contrat mais en payant une pénalité substantive, alors le contrat existe au sens d'IFRS 15.

La définition d'un contrat est complétée par des conditions (cf. **question n°10**) qui doivent être toutes remplies pour pouvoir appliquer le modèle de comptabilisation d'IFRS 15.

10. Etape 1 : quelles sont les conditions à remplir pour comptabiliser un contrat conclu avec un client ?

[IFRS 15.9 & IFRS 15.13-14]

L'IASB a décidé de compléter la définition d'un contrat (cf. **question n°9**) en listant des conditions qui doivent être toutes remplies pour que le contrat en question puisse être comptabilisé en application des principes d'IFRS 15 :

- a) 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 ;
- b) l'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir ;
- c) l'entreprise peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou les services à fournir ;
- d) 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 ; et
- e) 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 (cf. **question n°11**). En pratique, il convient d'apprécier s'il est plus probable qu'improbable que l'entité collectera les montants auxquels elle s'attend à avoir droit.

L'examen de ces conditions est à réaliser au moment de la passation d'un contrat. Si un contrat conclu avec un client ne remplit pas les conditions énoncées ci-dessus, il faut continuer à apprécier ces conditions afin de déterminer si le contrat les remplit ultérieurement. Tant que ces conditions ne sont pas remplies, du chiffre d'affaires ne pourra être comptabilisé que dans des circonstances bien définies (cf. **question n°12**). La détermination du moment auquel ces conditions sont remplies présente également un enjeu au titre des informations à fournir en annexe. En effet, IFRS 15 requiert de donner des informations sur le prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir (cf. **question n°88**). Dit autrement, un contrat identifié en étape 1 d'IFRS 15 est pris en compte pour déterminer le « carnet de commandes » communiqué en annexe.

Lorsque les conditions sont remplies, il n'y a pas, ultérieurement, de réexamen à faire, sauf en cas d'indication d'un changement important dans les faits et circonstances. Par exemple, IFRS 15 indique que si la capacité du client de payer la contrepartie se détériore de façon importante, il convient d'évaluer de nouveau la probabilité de recouvrer la contrepartie à laquelle l'entité aura droit en échange des biens ou des services restant à fournir au client (cf. **question n°11**) : si le recouvrement n'apparaît plus probable, aucun chiffre d'affaires supplémentaire ne peut être comptabilisé (concernant la possibilité, dans une telle situation, de comptabiliser du chiffre d'affaires supplémentaire sur la base de la trésorerie encaissée : cf. **question n°12**). L'identification d'un tel événement nécessite, en pratique, de faire appel au jugement.

11. Etape 1 : dans quelle mesure le risque de crédit est-il pris en compte dans IFRS 15 ?

[IFRS 15.9, IFRS 15.64 & IFRS 15.102]

Une des conditions énoncées par IFRS 15 pour identifier si un contrat doit donner lieu à la comptabilisation de chiffre d'affaires en application de cette norme est relative au risque de crédit du client (cf. **question n°10**).

IFRS 15 requiert ainsi d'apprécier s'il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qu'elle fournira au client.

Pour évaluer s'il est probable qu'elle recouvre le montant de contrepartie, l'entité ne doit tenir compte que de la capacité et de l'intention du client de payer ce montant de contrepartie quand il est exigible.

Le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit peut être inférieur au prix stipulé dans le contrat si la contrepartie est rendue variable du fait d'une concession sur le prix que l'entité a implicitement décidé d'accorder au client. Une telle concession peut, par exemple, être accordée à un client présentant un risque de crédit important, compte tenu de la volonté du fournisseur de pénétrer un marché dans un pays donné. Dans un tel cas, le critère de recouvrabilité est considéré rempli et le contrat peut, s'il remplit également les autres critères (cf. **question n°10**), donner lieu à la comptabilisation de chiffre d'affaires selon IFRS 15.

Au commencement du contrat, la distinction à opérer entre une concession implicite sur le prix et un risque de crédit significatif nécessite de faire appel au jugement, parfois de manière importante. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour mener à bien l'analyse.

Il convient de noter que l'IASB ne s'attend pas, en pratique, à ce que de nombreux contrats ne remplissent pas la condition relative au risque de crédit du client. Ce risque peut en effet rester théorique si l'entité est en mesure de gérer son exposition sur le contrat grâce à la mise en place de différentes mesures « préventives » (par exemple, le fait de prévoir des jalons de paiement réguliers et systématiquement en avance par rapport à la prestation rendue).

Lors de l'estimation du prix de transaction du contrat (étape 3), le risque de crédit du client n'est pas pris en compte (en revanche, une concession implicite sur le prix l'est). En cas de dépréciation des actifs sur contrat ou des créances découlant des contrats conclus avec les clients (conformément à IFRS 9, avec l'application du modèle fondé sur les pertes attendues – cf. **questions n°82 et 84**), les pertes de valeur comptabilisées doivent être soit présentées séparément au bilan, soit faire l'objet d'une information spécifique en annexe (cf. **question n°86**).

12. Etape 1 : que se passe-t-il si, à une date donnée, le contrat ne remplit pas toutes les conditions pour être comptabilisé et que l'entité reçoit un paiement du client ?

[IFRS 15.15-16]

Si un contrat conclu avec un client ne remplit pas les conditions pour être comptabilisé selon IFRS 15 (cf. **question n°10**) et que l'entité reçoit un paiement de ce client, l'entité ne doit le comptabiliser en chiffre d'affaires que lorsque l'une des situations suivantes se produit :

- a) l'entité n'a plus d'obligation de fournir des biens ou des services au client, et la totalité, ou la quasi-totalité, de la contrepartie promise par le client a été reçue et est non remboursable ;
- b) il y a eu résiliation du contrat, et la contrepartie reçue de la part du client est non remboursable.

S'agissant de la première situation décrite ci-avant, il convient néanmoins de tenir compte des pratiques commerciales de l'entité lui permettant, dans certaines situations, de cesser de fournir des biens ou des services au client (par exemple, dans le cas d'un contrat d'abonnement de X mois prévoyant des facturations mensuelles) ou d'exiger des paiements anticipés. Les montants obtenus au titre des biens ou services distincts déjà transférés au client et définitivement acquis peuvent ainsi être comptabilisés en chiffre d'affaires, sans attendre la fin du contrat. En pratique, cela veut dire qu'il convient d'apprécier la recouvrabilité du prix de transaction uniquement pour les biens et services qui restent à transférer, lorsque ceux-ci sont distincts de ce qui a déjà été transféré. Cette précision figure de manière explicite dans le Topic 606 (suite à un amendement de la norme) mais pas dans IFRS 15 (précisions néanmoins apportées dans les bases de conclusion – cf. IFRS 15.BC46F-46H).

L'entité doit comptabiliser le paiement reçu du client comme un passif jusqu'à ce que l'une des situations énoncées ci-dessus se produise ou jusqu'à ce que les conditions énoncées par IFRS 15 soient ultérieurement remplies.

Une comptabilisation du chiffre d'affaires fondée sur la trésorerie reçue dans le cadre du contrat n'est donc pas autorisée par IFRS 15 lorsque la recouvrabilité de l'intégralité des sommes dues en vertu du contrat est réputée non probable (concernant l'appréciation de ce critère, cf. **question n°11**).

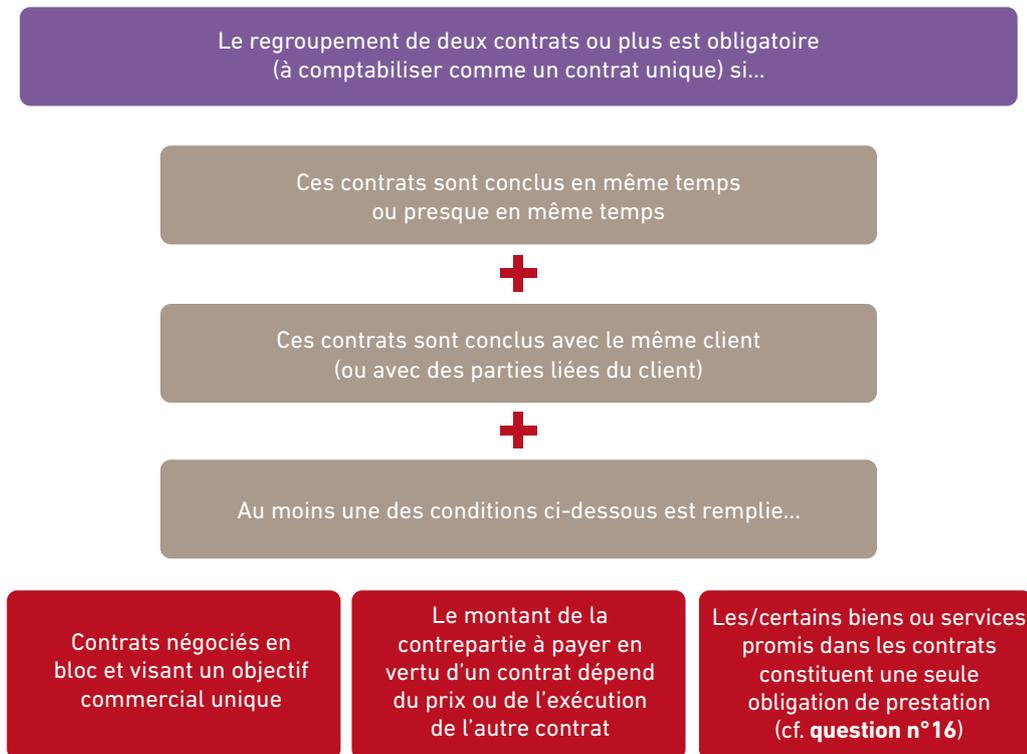
En fonction des faits et circonstances se rapportant au contrat, le passif comptabilisé représente l'obligation de l'entité de fournir dans l'avenir des biens ou des services au client ou de rembourser le montant reçu de celui-ci.

13. Etape 1 : sous quelles conditions une entité doit-elle regrouper des contrats ?

[IFRS 15.17]

Une entité doit regrouper des contrats si les conditions prévues par IFRS 15 sont remplies.

Schéma n°3



Aucune précision n'est donnée sur le laps de temps qui devrait s'écouler au maximum entre la signature de deux contrats pour pouvoir considérer qu'ils doivent, si les autres conditions sont remplies, être regroupés. Il est donc nécessaire d'appliquer son jugement lorsque deux ou plusieurs contrats ne sont pas conclus à la même date. Plus le laps de temps qui s'est écoulé entre la signature de deux contrats est long, plus il est probable que les circonstances économiques affectant les négociations de ces contrats ont changé.

14. Etape 1 : qu'est-ce qu'une modification de contrat ?

[IFRS 15.18-19]

Une modification de contrat est un changement qui touche l'étendue et/ou le prix d'un contrat et qui est approuvé par les parties au contrat. Une modification de contrat :

- crée de nouveaux droits et obligations exécutoires pour les parties au contrat, ou
- modifie les droits et obligations exécutoires qui existaient préalablement.

Une modification peut être approuvée par les parties par écrit (par exemple, via un avenant, un « *change order* » i.e. une modification à la demande du client, un « *claim* » i.e. une modification à la demande du fournisseur), oralement ou implicitement en raison des pratiques commerciales usuelles.

Tant qu'une modification n'est pas approuvée, l'entité doit continuer de comptabiliser le contrat sur la base des données contractuelles d'origine et ce jusqu'à ce que la modification ait été approuvée.

Ainsi, une modification de contrat peut exister dans les situations suivantes :

- les parties sont en désaccord sur le prix et/ou le champ des travaux visés par la modification ;
- les parties se sont mises d'accord sur la modification apportée aux travaux à réaliser mais pas encore sur le prix.

Ces situations peuvent conduire à devoir comptabiliser une modification de contrat, s'il est démontré que les nouveaux droits et obligations découlant de ces modifications sont exécutoires (pour des précisions sur le sens de ce terme : cf. **question n°9**). L'analyse du caractère exécutoire des nouveaux droits et obligations est réalisée en tenant compte à la fois des clauses contractuelles, mais également des faits et circonstances et de toute autre preuve disponible (par exemple les pratiques commerciales, la jurisprudence, etc.). L'exercice du jugement peut ainsi être important.

Si les parties se sont mises d'accord sur les modifications apportées au champ des travaux à exécuter mais pas encore sur le prix, l'entité devra estimer ce prix en se fondant sur les dispositions de la norme IFRS 15 relatives aux contreparties variables et à la limitation des estimations (cf. **questions n°28 et 29**).

Illustration n°1

Une entité signe un contrat avec un client portant sur le développement et la fabrication d'un équipement spécifique. Le client fournit à l'entité les données d'entrée nécessaires à la réalisation des études de développement. Le contrat prévoit que toute évolution du développement résultant d'une évolution des données d'entrée (par exemple, en raison d'une évolution de la réglementation applicable au client) donne droit à une rémunération supplémentaire pour l'entité évaluée sur une base de coûts margés (montant de coûts supplémentaires résultant de cette évolution tels qu'ils ont été encourus par l'entité, auquel s'applique un taux de marge contractuel).

Au cours de la phase de développement, une évolution survient dans la réglementation applicable au client nécessitant une mise à jour des données d'entrée. Le client produit les données actualisées et demande à l'entité d'apporter les modifications nécessaires aux études de développement en cours. A l'issue du développement, l'entité demande au client une rémunération supplémentaire sur la base des coûts supplémentaires qu'elle a supportés du fait de cette évolution. Dans un premier temps, le client conteste l'évaluation des coûts supplémentaires que l'entité lui présente.

Question : peut-on considérer que cette modification a été « approuvée » et doit être comptabilisée comme une modification de contrat au sens d'IFRS 15 ?

L'entité apprécie la base légale sur laquelle repose sa demande et conclut qu'au regard des clauses contractuelles, sa demande est justifiée car elle s'appuie sur des droits exécutoires.

Ainsi, même sans accord formel de la part du client, l'entité comptabilise la réclamation en tant que modification de contrat en mettant à jour le prix de transaction, tout en tenant compte de la limitation des estimations de la contrepartie variable (i.e. prise en compte de la partie de chiffre d'affaires complémentaire hautement probable – cf. **question n°29**).



15. Etape 1 : comment comptabilise-t-on une modification de contrat ?

[IFRS 15.20-21]

Certaines modifications de contrat sont comptabilisées comme un contrat séparé (i.e. distinct du contrat initial) alors que d'autres modifications de contrat sont à comptabiliser comme un ajustement du contrat initial (soit de manière rétrospective, soit de manière prospective).

15.1 La modification de contrat est un contrat séparé

Une modification de contrat est comptabilisée comme un contrat séparé lorsque les biens ou services supplémentaires à fournir au client sont distincts de ceux prévus au contrat initial (cf. **question n°18**) et lorsque que le prix de vente de ces biens ou services additionnels reflète leur prix de vente habituel (i.e. leur prix de vente spécifique – cf. **question n°43**).

Dit autrement, sont comptabilisées comme des contrats séparés les modifications qui présentent des conditions économiques qui auraient pu être reflétées dans le cadre d'un nouveau contrat.

15.2 La modification de contrat n'est pas un contrat séparé

Lorsque la modification de contrat ne remplit pas les critères énoncés ci-dessus, elle doit être comptabilisée comme un ajustement du contrat initial. Selon les cas, cet ajustement est comptabilisé de manière rétrospective (avec la comptabilisation, à la date de la modification, d'un effet de rattrapage de chiffre d'affaires) ou de manière prospective :

- ajustement rétrospectif :

L'ajustement est comptabilisé de manière rétrospective lorsque les biens ou services objets de la modification ne sont pas distincts et font ainsi partie de l'obligation de prestation en cours d'exécution au moment où le contrat est modifié. La modification est comptabilisée comme si ces données existaient et étaient connues dès l'origine. L'impact rétrospectif cumulé de cette modification sur le prix de vente, les coûts associés et la mesure de l'avancement est comptabilisé en une fois, comme un ajustement du chiffre d'affaires et de la marge, à la date de la modification.

- ajustement prospectif :

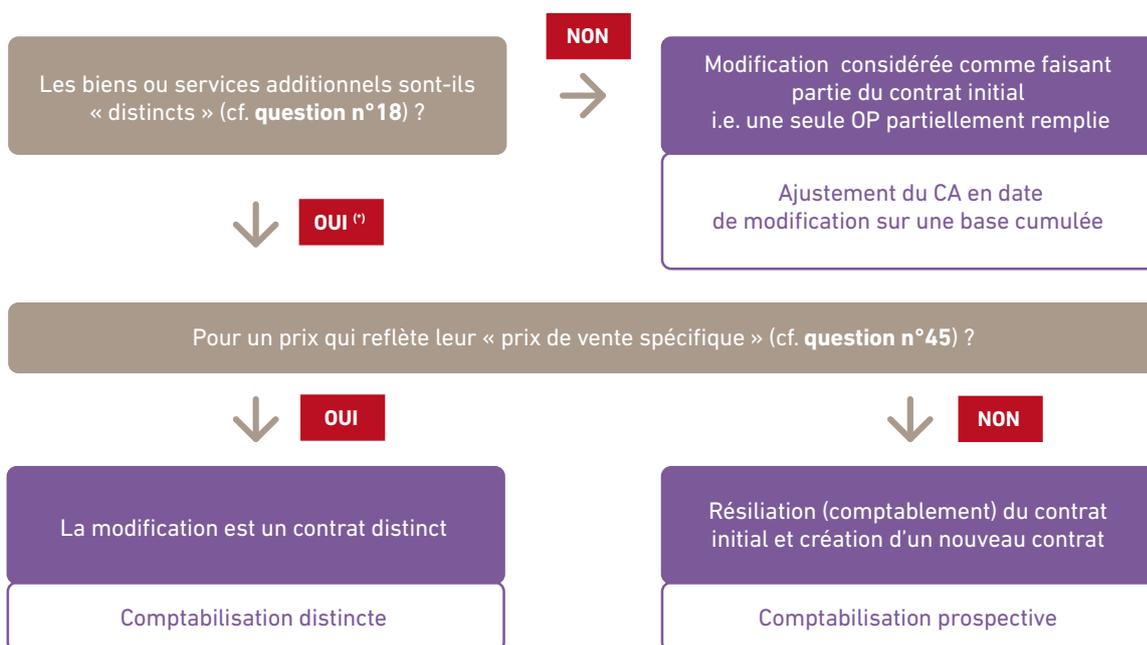
L'ajustement est comptabilisé de manière prospective lorsque la modification porte sur des biens ou des services distincts et que ceux-ci sont fournis à un prix qui ne reflète pas leur prix de vente habituel (i.e. leur prix de vente spécifique – cf. **question n°43**).

La modification est alors comptabilisée comme s'il y avait eu résiliation du contrat initial et comptabilisation d'un nouveau contrat qui comprendrait le reste-à-faire au titre du contrat initial, plus ce qui est à faire au titre de la modification. Le prix de ce nouveau contrat correspond donc à la somme du prix non encore comptabilisé en chiffre d'affaires au titre du contrat initial (i.e. pour les biens / services non encore livrés / rendus et pour les biens en cours de production dont le contrôle n'a pas encore été transféré au client), augmenté du prix prévu au titre de la modification.

Certaines modifications de contrats peuvent être un mix de plusieurs situations (i.e. comptabilisation rétrospective pour une partie et prospective pour une autre partie).



Schéma n°4



(*) C'est le cas même si la modification concerne une OP représentant une « série » de biens ou de services distincts (cf. question n°21).

Illustration n°2

Cas 1 : la modification est un contrat séparé

Contexte

- Une entité conclut un contrat pour la fourniture de 40 biens identiques pour 100 K€ chacun.
- Le contrôle de chaque bien est transféré au client à un instant précis.
- Un avenant est signé pour la fourniture de 12 biens identiques supplémentaires pour un prix unitaire reflétant le prix de vente spécifique de chaque bien en date de signature de l'avenant (95 K€).
- À cette date, l'entité a déjà livré 30 biens.

Question

- Comment comptabiliser cette modification de contrat ?

	CA déjà comptabilisé en date de modification	Conséquences comptables de la modification de contrat
Contrat initial	<ul style="list-style-type: none"> • 30 biens livrés • 3 M€ comptabilisés en CA (30 * 100 K€) 	<ul style="list-style-type: none"> • 10 biens restant à fournir • 1 M€ à comptabiliser en CA (10 * 100 K€)
Avenant		<ul style="list-style-type: none"> • 12 biens restant à fournir • 1,1 M€ à comptabiliser (12 * 95 K€)
Total	<ul style="list-style-type: none"> • 30 biens livrés 	<ul style="list-style-type: none"> • 10 biens restant à fournir pour un prix unitaire de 100 K€ et • 12 biens restant à fournir pour un prix unitaire de 95 K€

Chiffre d'affaires comptabilisé à date (inchangé)

Comptabilisation prospective : comptabilisation en CA de 100 K€ par produit livré au titre du contrat initial et de 95 K€ par produit livré au titre de l'avenant

Cas 2 : la modification n'est pas un contrat séparé (ajustement prospectif)

Contexte

- Une entité conclut un contrat pour la fourniture de 120 produits identiques (prix unitaire de 100 K€).
- Le contrôle de chaque bien est transféré au client à un instant précis.
- Un avenant est signé pour la fourniture de 30 produits identiques supplémentaires à un prix négocié (80 K€ l'unité). Ce prix ne reflète pas le prix de vente spécifique de chaque bien.
- À cette date, l'entité a déjà livré 60 produits.

Question

- Comment comptabiliser cette modification de contrat ?

	CA déjà comptabilisé en date de modification	Conséquences comptables de la modification de contrat
Contrat initial	<ul style="list-style-type: none"> • 60 produits livrés • CA comptabilisé : 6 M€ (60 * 100 K€) 	<ul style="list-style-type: none"> • 60 produits restant à livrer (prix unitaire de 100 K€)
Avenant		<ul style="list-style-type: none"> • 30 produits restant à livrer (prix unitaire de 80 K€)
Total	<ul style="list-style-type: none"> • 60 produits livrés 	<ul style="list-style-type: none"> • 90 produits restant à livrer pour un prix unitaire de 93,33 K€ $[(60 * 100) + (30 * 80)] / 90$

Chiffre d'affaires comptabilisé à date (inchangé)

Comptabilisation prospective : création d'un nouveau contrat avec 90 produits non encore livrés à 93,33 K€ l'unité (comptabilisation en CA lors de la livraison de chaque produit)



Cas 3 : la modification n'est pas un contrat séparé (ajustement rétrospectif)

Contexte	<ul style="list-style-type: none"> Une entité conclut un contrat en année 1 pour la construction d'un immeuble sur le terrain du client. L'entité conclut que le contrat est une OP remplie progressivement. La mesure de l'avancement est déterminée par rapport aux coûts encourus à date. En début d'année 2, un avenant est signé suite à une modification apportée au plan de surface du bâtiment.
-----------------	---

Données chiffrées		Données contractuelles initiales (année 1)	Nouvelles données contractuelles (année 2)
	Prix du contrat	1 000 K€	1 200 K€
	Coûts estimés	700 K€	820 K€
	Marge	300 K€ (i.e. 30%)	380 K€ (i.e. 31,6%)

Question	<ul style="list-style-type: none"> Comment comptabiliser cette modification de contrat ?
-----------------	---

	Année 1	En date de modification (début année 2), ajustement du CA déjà comptabilisé
Coûts encourus à date	420 K€	420 K€
Mesure de l'avancement	60% (420/700)	51,2% (420/820)
Chiffre d'affaires	600 K€ (60%*1 000)	+ 14,4 K€ [(1 200*51,2%) – 600]

ÉTAPE 2 :

IDENTIFICATION DES OBLIGATIONS DE PRESTATION

[QUESTIONS 16 À 25]



16. Etape 2 : comment identifier les différentes obligations de prestation d'un contrat ?

[IFRS 15.22 & IFRS 15.24-26]

Lorsqu'une entité vend plusieurs biens ou services dans un même contrat, IFRS 15 requiert de mettre en œuvre l'analyse ci-après lors de sa passation, pour identifier les « obligations de prestation » (OP) du contrat.

Dans un premier temps, l'identification des obligations de prestation passe par l'identification des différentes « promesses » du contrat (par exemple : vente d'un bien assortie d'une prestation d'installation). Or il n'est pas toujours facile d'identifier les biens ou les services qui sont transférés au client dans le cadre du contrat, cet exercice nécessitant souvent de recourir au jugement :

- la plupart des promesses sont généralement explicitement prévues dans le contrat (vente d'un produit fini ou complexe, vente d'une prestation de services ponctuelle ou récurrente, obligation de se tenir prêt à rendre un service, etc.). Même si certains biens / services sont accessoires ou sont transférés pour répondre à une stratégie commerciale précise, ils correspondent à des biens / services promis (sauf à ce que leur transfert intervienne indépendamment de la conclusion du contrat) ;
- mais d'autres promesses peuvent être implicites dès lors que les pratiques commerciales habituelles, la politique affichée ou les déclarations précises de l'entité amènent le client à s'attendre, à la passation du contrat, à ce que l'entité lui fournisse un bien ou un service (octroi d'une garantie sur le bien vendu au-delà de la garantie légale, mises à jour d'un logiciel lorsque celles-ci sont disponibles, etc.) ;
- le contrat peut également lister des prestations à rendre qui ne transfèrent en réalité aucun bien ou service au client (prestation administrative au démarrage d'un abonnement, prise de connaissance d'une installation avant d'exécuter une intervention technique sur celle-ci, etc.).



IFRS 15 exige de faire la distinction entre les activités qui sont réalisées par l'entité et qui participent directement au transfert d'un bien ou d'un service au client, et les activités qui sont nécessaires pour exécuter le contrat mais qui ne transfèrent pas en soi un bien ou un service au client.

En particulier, les activités encourues au démarrage d'un contrat doivent être analysées pour déterminer s'il s'agit de coûts à capitaliser en tant que coûts d'exécution du contrat ou s'il s'agit de coûts concourant directement à l'avancement d'une prestation parce que le client obtient le contrôle d'un bien ou d'un service (cf. **question n°17**). Dans certains cas, les dépenses encourues peuvent être très significatives sans pour autant donner lieu à comptabilisation de chiffre d'affaires de manière concomitante. Par exemple, une entité devant réaliser la maintenance d'une installation industrielle qu'elle n'a pas elle-même construite peut devoir engager des coûts importants pour prendre connaissance du site et être en mesure de rédiger les procédures de maintenance à mettre en œuvre. Dans cet exemple, tout ou partie de ces coûts devraient répondre aux conditions d'activation d'IFRS 15 pour une comptabilisation en tant que coûts d'exécution du contrat à l'actif (cf. **question n°64**).

D'autres jugements peuvent devoir être mis en œuvre pour identifier les promesses du contrat :

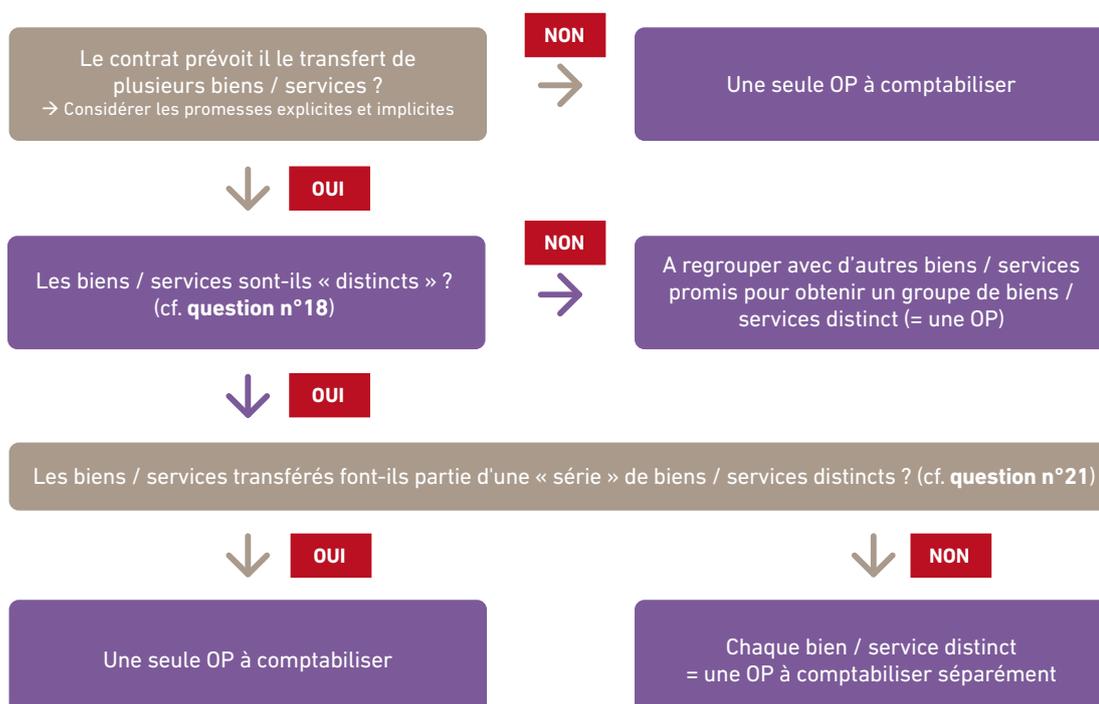
- distinction à opérer entre les garanties de type assurance et les garanties de type service (cf. **question n°23**) ;
- analyse des activités réalisées au démarrage d'un contrat ayant donné lieu à la facturation de frais initiaux non remboursables dus par le client (cf. **question n°24**) ;
- appréciation du caractère matériel de l'avantage conféré au client lorsque celui-ci a le droit d'acquérir dans le futur des biens / services à un prix avantageux au travers d'une option (cf. **question n°71**).

Il convient de noter que, de manière générale, l'existence d'un droit inconditionnel à facturer ou à encaisser – par exemple, dans le cas de frais initiaux non remboursables (cf. **question n°24**) – n'a pas d'incidence sur l'identification des obligations de prestation du contrat.

Une fois que les biens et services promis au contrat ont été identifiés, les obligations de prestation du contrat correspondent à :

- des biens ou services (ou groupes de biens ou services) qui sont « distincts » au sens de la norme (cf. **question n°18**) ; ou
- une « série » de biens ou services qui, bien que distincts, constituent une unique obligation de prestation car ils sont essentiellement les mêmes et sont fournis au client au même rythme (cf. **question n°21**).

Schéma n°5



Contrairement à la norme américaine équivalente, IFRS 15 ne prévoit pas d'exemption à la comptabilisation d'obligations de prestation qu'une entité pourrait considérer comme non significatives au niveau du contrat. Il convient alors d'appliquer le principe de matérialité au niveau des états financiers, tel que prévu de manière générale par la norme IAS 8 pour déterminer s'il est nécessaire de comptabiliser séparément certaines obligations de prestation.



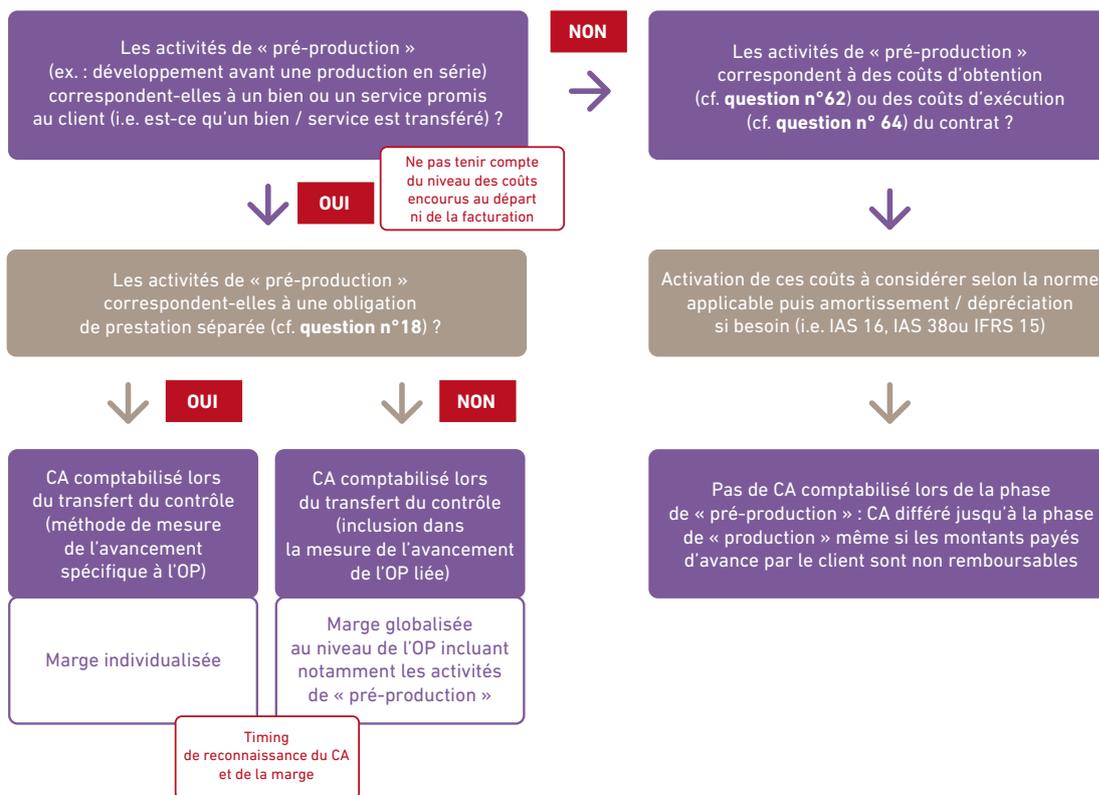
Il est généralement pertinent de fixer un seuil (en pourcentage du chiffre d'affaires d'un contrat) en-deçà duquel il pourra être considéré que les obligations de prestation sont non-significatives et n'ont donc pas à être comptabilisées de manière séparée (sans que cela soit considéré comme une erreur au sens d'IAS 8). A titre d'exemple, et sous réserve d'une analyse au cas particulier, ceci peut concerner des activités non significatives de manutention et d'expédition réalisées après que le contrôle du bien a été transféré au client.

17. Etape 2 : comment comptabiliser les activités menées au démarrage d'un contrat ?

Les activités menées au démarrage d'un contrat doivent être analysées pour déterminer les conséquences en termes de comptabilisation du chiffre d'affaires et, le cas échéant, de capitalisation des coûts encourus, selon que ces activités correspondent ou non à une promesse du contrat (cf. **question n°16**).

Ces analyses vont concerner en particulier certaines industries pour lesquelles des activités significatives doivent être menées avant la mise en production de pièces spécifiques à destination du client (équipementiers automobiles ou aéronautiques par exemple) ou avant le démarrage de services récurrents dédiés (*outsourcing* informatique).

Schéma n°6



Lors de travaux menés en novembre 2015, le TRG (cf. **question n°98**) a indiqué que si une entité a des difficultés à déterminer si les activités de « pré-production » transfèrent un bien ou un service promis au client, il est utile d'examiner si le contrôle de ce bien ou de ce service est transféré au client.

Ainsi, le staff a donné l'exemple suivant dans le papier de travail du TRG : si une entité est tenue d'effectuer l'ingénierie et le développement dans le cadre du développement puis de la production d'un nouveau produit pour un client et que le client sera propriétaire de la propriété intellectuelle (par exemple, les brevets) résultant de ces activités, l'entité conclura probablement qu'elle transfère le contrôle de cette propriété intellectuelle au client. En conséquence, l'ingénierie et le développement seraient dès lors considérés comme une promesse du contrat.

Le TRG a indiqué qu'une telle analyse peut être complexe à réaliser et nécessite de faire appel au jugement en prenant en considération l'ensemble des faits et circonstances.

18. Etape 2 : comment déterminer que des biens ou services (ou groupes de biens ou services) sont « distincts » ?

[IFRS 15.27 & IFRS 15.30]

Des biens ou services promis dans un contrat avec un client sont distincts si les deux critères suivants sont remplis :

- **le bien ou le service est distinct « dans l'absolu »** : 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 (cf. **question n°19**) ;
- **le bien ou le service est distinct « dans le contexte du contrat »** : la promesse de l'entité de fournir le bien ou le service au client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat, c'est-à-dire que la promesse de fournir le bien ou service est distincte à l'intérieur du contrat (cf. **question n°20**).

Si un bien ou un service promis n'est pas distinct, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services promis jusqu'à ce qu'elle obtienne un groupe de biens ou de services distinct. Dans certains cas, cela peut amener l'entité à comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation tous les biens ou services promis dans un contrat.

19. Etape 2 : comment apprécier si un bien ou un service promis est distinct « dans l'absolu » (1^{er} critère) ?

[IFRS 15.28]

Un bien ou un service promis est distinct « dans l'absolu » si le client peut l'utiliser, le consommer, le vendre pour un montant supérieur à sa valeur de rebut ou le détenir de quelque autre façon produisant des avantages économiques.

Dans certains cas, le client peut tirer parti d'un bien ou d'un service pris isolément. Dans d'autres cas, le client peut ne pouvoir tirer parti d'un bien ou d'un service qu'en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (i.e. un bien ou service vendu séparément, par l'entité ou une autre partie, ou une ressource que le client a déjà obtenue par lui-même ou auprès de l'entité, y compris un bien ou un service que l'entité aura déjà fourni au client conformément au contrat, ou dans le cadre d'autres opérations ou événements).

Le fait que l'entité vende régulièrement un bien ou un service identique séparément est susceptible d'indiquer que le client peut tirer parti d'un bien ou d'un service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles.

En pratique, ce premier critère est généralement rempli. Des exemples de situations où ce n'est pas le cas sont : la vente d'une machine dont le client ne peut tirer parti qu'une fois que l'entité l'a installée, cette même entité étant seule capable de rendre ce service d'installation au client ; la vente d'un équipement dont le client ne peut tirer parti qu'avec une prestation de service rendue par l'entité seule (notamment, diffusion de programmes TV via un décodeur spécifique paramétré pour ne fonctionner qu'avec les signaux émis par un opérateur donné) ; etc. Dans ces situations, la machine / l'équipement ne sont pas distincts pris isolément.

Enfin, il convient de noter que les restrictions contractuelles qui pourraient empêcher le client d'obtenir des ressources aisément disponibles auprès d'un fournisseur autre que l'entité ne doivent pas être prises en compte dans l'analyse. Par exemple, dans le cadre d'une offre couplée d'un téléphone mobile et d'un abonnement, le fait que le client soit contractuellement contraint d'acheter le service d'abonnement de l'opérateur télécom qui lui a vendu le téléphone (*a minima* sur une certaine durée), n'empêche pas de considérer que le téléphone est capable d'être distinct.

20. Etape 2 : comment apprécier si un bien ou un service promis est distinct « dans le contexte du contrat » (2^{ème} critère) ?

[IFRS 15.29]

Le 2^{ème} critère prévu par IFRS 15 conduit à analyser si la promesse de l'entité consiste à fournir chacun des biens ou des services individuellement ou plutôt à fournir un ou des ensembles d'éléments (notion de « *combined output* » ou d'extrant combiné) dont les biens ou les services promis sont des intrants (i.e. des « *inputs* »). En pratique, il convient d'apprécier si le transfert des biens ou services débouche sur le transfert d'un « *combined output* » qui est supérieur à, ou considérablement différent de, la somme des biens et services individuels promis au contrat.

Si les biens ou services promis sont généralement capables d'être distincts (cf. **question n°19**), il peut être beaucoup plus difficile d'apprécier dans quelle mesure ces biens ou services sont également distincts dans le contexte du contrat. Or IFRS 15 n'a pas pour objectif de découper tous les contrats de manière systématique. L'application de ce deuxième critère nécessite de recourir au jugement de manière importante et d'apprécier l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

IFRS 15 liste des indicateurs pour aider à l'exercice de ce jugement et permettant de considérer qu'il n'est pas possible, dans le contexte du contrat, d'identifier séparément deux ou plusieurs promesses de fournir des biens ou des services à un client (et donc qu'il ne s'agit pas d'obligations de prestation séparées) :

- l'entité réalise un important travail d'intégration des biens ou des services aux autres biens ou services promis dans le contrat pour en faire le groupe de biens ou de services constituant l'extrant ou les extrants faisant l'objet du contrat passé par le client. En d'autres termes, l'entité utilise les biens ou les services comme intrants pour produire ou livrer l'extrant ou les extrants prévus dans le contrat, lesquels peuvent être constitués de plus d'une phase, de plus d'un élément ou de plus d'une unité ;
- un ou plusieurs des biens ou services se trouvent à modifier ou personnaliser considérablement les autres biens ou services promis dans le contrat ou encore se trouvent considérablement modifiés ou personnalisés par un ou plusieurs de ceux-ci ;
- les biens ou les services dépendent fortement les uns des autres ou sont étroitement liés. En d'autres termes, un ou plusieurs des autres biens ou services promis dans le contrat ont une incidence importante sur chacun des biens ou des services. Par exemple, dans certains cas, deux ou plusieurs biens ou services ont une incidence importante les uns sur les autres parce que l'entité ne serait pas en mesure de tenir sa promesse en fournissant chacun des biens ou des services séparément.

Cette liste d'indicateurs (et non de critères) n'est pas exhaustive. Tous ces indicateurs n'ont pas à être présents pour pouvoir considérer que les promesses de l'entité de transférer des biens ou services ne sont pas identifiables séparément. Enfin, ces facteurs pourraient ne pas être pertinents dans certaines situations, auquel cas il conviendrait de s'en tenir au principe de la norme qui est d'identifier les biens ou services qui sont distincts afin de pouvoir répondre à l'objectif d'IFRS 15 (i.e. donner 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 client).



Le principe sous-jacent pour évaluer si un bien ou un service est distinct dans le contexte du contrat repose sur l'existence de « risques séparables ». Dans ce cadre, les biens ou services individuels d'un groupe de biens ou services (« *bundle* ») ne sont pas distincts si le risque qu'une entité assume pour remplir son obligation de transférer l'un de ces biens ou services promis au client est un risque indissociable du risque lié au transfert des autres biens ou services promis au sein de ce « *bundle* ».

En pratique, cela se traduit par le fait qu'IFRS 15 requiert d'évaluer s'il existe une « relation de transformation » significative entre deux ou plusieurs éléments en cours d'exécution du contrat (par exemple, cas d'une prestation d'installation venant significativement modifier une machine pour l'adapter à une chaîne de production du client – l'ensemble des opérations réalisées pour fabriquer et installer la machine représente une seule obligation de prestation) et non pas uniquement une « relation fonctionnelle » (par exemple, une imprimante ne peut pas fonctionner sans cartouche d'encre). En cas de lien transformatif entre deux ou plusieurs éléments du contrat, ces éléments doivent être considérés comme non distincts dans le contexte du contrat.

En mars 2018, l'IFRS IC a publié trois décisions relatives à l'application d'IFRS 15 dans le secteur de la promotion immobilière. L'une d'elles illustre notamment, au travers d'un exemple concret, la démarche à mettre en œuvre pour identifier les obligations de prestation d'un contrat.

Illustration n°3

Contexte

- Une entité conclut un contrat pour la fourniture d'une nouvelle solution informatique (ERP) qui remplacera celle existante.
- Le contrat est divisé en 5 phases avec des prix identifiés pour chacune d'elles :
 1. Conception de la solution personnalisée (spécifications selon les besoins et l'architecture souhaités par le client)
 2. Réalisation de l'ERP selon les spécifications convenues
 3. Installation de l'ERP dans l'environnement du client (développement d'interfaces spécifiques complexes pour l'ERP qui doit être connecté à d'autres logiciels)
 4. Migration des données
 5. Tests et mise en production

Question

Les différentes phases sont-elles distinctes de la phase de réalisation ?

Phase	Capable d'être distinct ?	Distinct dans le contexte du contrat ?	Commentaires	Conclusion
1- Conception	✓	✗	Même si les services de conception peuvent être fournis de façon autonome, la conception est intégrée à la solution combinée qu'est la solution informatique vendue.	À grouper avec la réalisation
2- Réalisation				OP combinée
3- Installation	✓	✗	L'installation requiert des développements personnalisés pour intégrer la nouvelle solution dans l'environnement informatique du client. Fait partie de la solution combinée.	À grouper avec la réalisation
4- Migration des données	✓	✓	La migration aurait pu être effectuée par le client lui-même et ne modifie pas les fonctionnalités de la solution.	OP distincte
5- Tests	✓	✗	Cette phase peut nécessiter des corrections / modifications et fait donc partie de la finalisation de la solution combinée.	À grouper avec la réalisation



21. Etape 2 : dans quels cas une série de biens ou de services distincts correspond-elle à une seule obligation de prestation ?

[IFRS 15.22(b) & IFRS 15.23]

Une série de biens ou de services distincts (cf. **question n°18**) correspond à une obligation de prestation unique lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont remplies :

- les biens ou services distincts au sein de la série sont essentiellement les mêmes ; et

Le TRG (cf. **question n°98**) a précisé, suite à ses travaux de juillet 2015, que dans un contrat prévoyant X incréments de services d'une même nature (par exemple, fournir un service quotidien de gestion hôtelière sur une durée convenue), les services rendus à chaque nouvel incrément n'ont pas à être identiques aux services rendus précédemment pour pouvoir être considérés comme une série de services distincts « qui sont essentiellement les mêmes ». Dit autrement, les activités sous-jacentes réalisées pour rendre le service peuvent varier sur la durée du contrat. L'exercice du jugement pourra être nécessaire au cas par cas pour pouvoir conclure que la condition ci-dessus est (ou non) remplie.
- ils sont fournis au client « au même rythme », ce qui signifie selon IFRS 15 que les deux conditions suivantes sont remplies :
 - > chaque bien ou service distinct de la série remplirait les critères énoncés par IFRS 15 pour être considéré comme une obligation de prestation remplie progressivement (cf. **question n°52**) ; et
 - > la même méthode de mesure de l'avancement serait applicable à chaque bien ou service de la série (cf. **question n°57**).

Notons que ces dispositions, si elles ont pour objectif de simplifier la mise en œuvre d'IFRS 15, ne sont pas pour autant facultatives. A titre d'exemple, elles trouvent à s'appliquer aux ventes de plusieurs unités d'un même bien complexe, mais également aux prestations de services répétitives comme la maintenance. Notons également que la traduction comptable en cas d'application de la guidance sur les séries n'est pas nécessairement identique à celle résultant de la comptabilisation de plusieurs biens ou services distincts correspondant chacun à une obligation de prestation (par exemple en cas d'effet lié à la courbe d'apprentissage).

Le TRG (cf. **question n°98**) a précisé, suite à ses travaux de mars 2015, que la guidance sur les séries peut trouver à s'appliquer même si les biens (ou services) de la série ne sont pas transférés consécutivement (i.e. des faits et circonstances particuliers peuvent conduire à un délai entre le transfert de certains éléments de la série).

Les conséquences pratiques des dispositions sur les séries de biens ou services distincts sont notamment :

- le fait de pouvoir lisser la marge du contrat en cas de courbe d'apprentissage significative puisque le prix du contrat n'est pas alloué à chaque élément distinct de la série (cf. **question n°68**) ;
- le fait de devoir comptabiliser tout allongement de la série (en cas d'avenant au contrat initial) soit comme un contrat séparé, soit comme un nouveau contrat incluant les unités non encore livrées et les unités additionnelles (cf. **question n°15**). En pratique, cela implique qu'il ne sera jamais possible d'avoir une marge unique au titre de la première série et de l'avenant puisqu'un ajustement rétroactif du chiffre d'affaires n'est pas autorisé dans le cas des modifications de contrat touchant à des séries de biens ou services distincts.



La guidance sur les séries est à distinguer de la situation décrite dans l'exemple 10 (« *Goods and services are not distinct* ») cas B (« *Significant integration service* ») de la norme IFRS 15 (cf. § IE48A-IE48C). Dans ce cas très particulier, une entité s'engage contractuellement à mettre en place un processus de production spécifique dans le but de produire plusieurs unités d'un bien complexe et hautement spécifique. Ici, la promesse de l'entité est d'établir et de fournir un service pour produire les biens commandés sur la base des spécifications du client. Selon la norme, dans cet exemple, le contrat n'inclut qu'une seule obligation de prestation de biens et services non distincts, combinant l'ensemble des activités à mener par l'entité (i.e. approvisionnement des matières utilisées, identification et management des sous-traitants, mise en place d'une ligne de production spécifique dédiée au contrat, production, assemblage et réalisation des tests) pour remplir le contrat avec le client. Une conséquence importante est qu'en cas d'allongement de la série (par le biais de l'exercice d'une option pour des biens additionnels), la modification de contrat sera comptabilisée de manière rétrospective (cf. **question n°15**). Il convient de souligner que cette analyse ne peut être transposée aux situations où le développement d'un processus de production peut être réutilisé pour d'autres clients, ou pour d'autres contrats avec ce client.

En pratique, cet exemple ne peut à notre avis être appliqué par analogie que dans des cas très limités et pour lesquels un jugement important devra être mis en œuvre.

22. Etape 2 : quelles sont les conséquences pratiques et les enjeux du découpage d'un contrat en plusieurs obligations de prestation ?

Une obligation de prestation (cf. **question n°16**) est l'unité de compte, au sens d'IFRS 15, pour la comptabilisation du chiffre d'affaires. La norme impose en effet d'allouer à chaque obligation un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client (cf. étape 4 du modèle de la norme, **question n°41**). Chaque obligation de prestation a ainsi un chiffre d'affaires et une marge individualisés. Ce chiffre d'affaires est comptabilisé en fonction d'un fait générateur spécifique à l'obligation de prestation à laquelle il se rapporte (i.e. soit à l'avancement, soit à l'achèvement, selon l'étape 5 de la norme, cf. **question n°50**).

Le contrat (éventuellement regroupé, cf. **question n°13**), reste toutefois l'unité de compte pour l'appréciation du caractère déficitaire de la transaction (cf. **question n°69**).

En pratique, à notre avis, compte tenu de ce qui précède et des enjeux de comptabilisation du chiffre d'affaires en application du modèle d'IFRS 15, il n'est pas nécessaire d'identifier des obligations de prestation distinctes dans le cadre d'un contrat si :

- le modèle de transfert du contrôle au client (progressif ou non) est similaire et le transfert est concomitant pour chaque bien ou service distinct ; et
- l'identification d'une seule obligation de prestation pour des biens ou services distincts n'a aucune incidence sur l'information financière.



23. Etape 2 : comment comptabiliser les garanties octroyées ?

[IFRS 15.B28-B33]

Les modalités de comptabilisation des garanties fournies en lien avec la vente d'un produit dépendent de la nature de ces garanties :

- une garantie que le client est obligé d'acheter et lui fournissant uniquement l'assurance que le produit visé fonctionnera comme l'ont prévu les parties du fait qu'il est conforme aux spécifications convenues (comme, par exemple, une garantie légale) correspond à un coût à provisionner (en application d'IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*) lorsque l'obligation naît ;
- une garantie optionnelle ou transférant au client un service en plus de cette assurance correspond à une obligation de prestation séparée à laquelle du chiffre d'affaires doit être alloué et reconnu sur la durée de la prestation de service.

Lorsqu'un client n'a pas l'option d'acheter une garantie séparément, il n'est pas toujours évident d'apprécier si la garantie est une garantie de type « assurance » ou une garantie de type « service ». Pour effectuer la distinction, IFRS 15 demande de tenir compte de facteurs tels que :

- **l'obligation légale de fournir la garantie** : si des dispositions législatives obligent l'entité à fournir une garantie, leur existence indique que la garantie promise ne constitue pas une obligation de prestation, car les dispositions de ce type ont généralement pour but de protéger les clients contre le risque que les produits achetés soient défectueux ;
- **la durée de la garantie** : plus la protection offerte porte sur une longue période, plus il est probable que la garantie promise constitue une obligation de prestation, car il est davantage probable que celle-ci procure au client un service en plus de l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues ;
- **la nature des tâches que l'entité promet d'effectuer** : s'il est nécessaire que l'entité effectue certaines tâches déterminées pour fournir l'assurance que le produit est conforme aux spécifications convenues (par exemple assurer le transport de retour des produits défectueux), ces tâches ne donnent vraisemblablement pas naissance à une obligation de prestation.

Si la garantie promise porte à la fois sur une assurance et sur un service et qu'il n'est pas raisonnablement possible de les distinguer, ils sont à comptabiliser comme une seule et même obligation de prestation.

La norme précise également que des dispositions législatives qui obligent l'entité à verser une indemnité si ses produits causent un préjudice ou des dommages ne constituent pas une obligation de prestation séparée.



Certains contrats prévoient des mécanismes afin de garantir la performance d'un bien ou d'un service vendu au client. En cas de non-respect des objectifs de performance mentionnés au contrat (ou en cas de surperformance), le chiffre d'affaires du contrat peut varier (versement de pénalités ou obtention d'un bonus). Ces garanties n'entrent pas dans l'analyse décrite ci-avant et doivent être prises en compte dans le cadre de l'étape 3 de la norme sur l'estimation du prix de transaction et des contreparties variables (cf. **questions n°28 et 29**).

24. Etape 2 : comment comptabiliser les paiements initiaux non remboursables effectués par les clients ?

[IFRS 15.B48-B51]

Au démarrage du contrat, l'entité peut être amenée à facturer au client des frais initiaux non remboursables (par exemple : droits d'entrée ou d'adhésion, frais de mise en service, etc.).

Même si ces paiements reçus du client peuvent s'expliquer eu égard à des coûts potentiellement importants encourus par l'entité au démarrage du contrat, il est nécessaire de mener une analyse pour déterminer si :

- les activités réalisées par l'entité dans ce cadre transfèrent au client un bien ou un service (cf. **question n°16**) : dans ce cas, il convient de déterminer si ce bien ou ce service est distinct des autres biens ou services prévus au contrat (cf. **question n°18**) ; ou
- le paiement initial non remboursable correspond à un paiement d'avance pour transférer ultérieurement un bien ou un service au client.

Dans ce dernier cas, le paiement non remboursable reçu du client est à comptabiliser en passif sur contrat au bilan (cf. **question n°83**) jusqu'à ce que les biens ou services auxquels il se rapporte soient fournis par l'entité. La période de comptabilisation du chiffre d'affaires se prolonge même au-delà de la durée initiale du contrat si l'entité accorde au client l'option de renouveler le contrat et que cette option procure au client un droit significatif (cf. **question n°71**). Tel est le cas lorsqu'une entité facture des frais initiaux non remboursables qui ne sont ultérieurement plus facturés au client à chaque renouvellement du contrat (par exemple : des droits d'entrée de 100 pour accéder à un club de sport pendant 12 mois qui ne sont pas facturés une nouvelle fois si le client décide de prolonger son contrat par tacite reconduction). En pratique, cela implique que le chiffre d'affaires est étalé sur une durée incluant la durée ferme du contrat initial mais également les périodes au titre des renouvellements optionnels probables.

25. Etape 2 : comment déterminer qu'une licence est distincte des autres promesses du contrat et quelles sont les conséquences comptables spécifiques ?

[IFRS 15.B52-B56]

L'octroi d'une licence au client portant sur des droits de propriété intellectuelle de l'entité (par exemple : logiciels, marques, etc.) peut faire partie des promesses du contrat.

Comme pour toute promesse, il convient de déterminer si cet octroi est distinct des autres promesses du contrat (cf. **question n°18**).

IFRS 15 donne des exemples de licences qui ne sont pas distinctes des autres biens ou services promis dans le contrat :

- a) une licence qui constitue une composante d'un bien matériel et qui fait partie intégrante de la capacité de fonctionner de celui-ci ;
- b) une licence dont le client ne peut tirer avantage qu'en l'utilisant conjointement avec un service connexe (comme un service en ligne fourni par l'entité dont l'accès au contenu par le client nécessite l'octroi de la licence).



Si la promesse d'octroyer une licence n'est pas distincte des autres promesses de fournir des biens ou des services prévues dans le contrat, l'entité doit comptabiliser ensemble, comme une seule et même obligation de prestation, la promesse d'octroyer une licence et les autres promesses de fournir des biens ou des services. Par ailleurs, l'entité doit appliquer les principes généraux d'IFRS 15 pour déterminer le fait générateur de comptabilisation du chiffre d'affaires alloué à l'obligation de prestation incluant la licence (cf. **questions n°52 et 61**).



Dans le cas où la licence ne constitue pas une obligation de prestation distincte mais représente l'élément prédominant du bien ou du service combiné incluant la licence, les bases de conclusion précisent qu'une entité prend en compte la nature de la licence (i.e. « droit d'accès » ou « droit d'utilisation » de la propriété intellectuelle de l'entité) dans son analyse du rythme de transfert du contrôle (cf. IFRS 15.BC407).

En pratique, l'exercice du jugement peut donc être requis pour déterminer dans quelles circonstances les dispositions particulières applicables aux licences doivent être appliquées. Le traitement comptable qui en résulte doit, dans tous les cas, rester cohérent avec les principes généraux de la norme.

Lorsque la promesse d'octroyer la licence constitue une obligation de prestation distincte, il convient d'analyser la nature de la promesse faite au client pour déterminer si elle consiste à lui accorder un « droit d'accès » (cf. **question n°75**) à la propriété intellectuelle de l'entité ou un « droit d'utilisation » de celle-ci (cf. **question n°76**). Cette étape de l'analyse, spécifique aux licences, vise à déterminer si le contrôle de la licence est transféré au client progressivement ou à un moment précis. La norme précise les critères permettant d'opérer cette distinction (cf. **question n°77**).



ÉTAPE 3 : ESTIMATION DU PRIX DE TRANSACTION

[QUESTIONS 26 À 40]



26. Etape 3 : qu'est-ce que le prix de transaction ?

[IFRS 15.46-47 & IFRS 15.49]

Le prix de transaction est défini par IFRS 15 comme 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.

Le prix de transaction est ainsi le montant de chiffre d'affaires comptabilisé *in fine* au titre du contrat (que celui-ci inclue une ou plusieurs obligations de prestation) tel qu'identifié en étape 1 de la norme (cf. **question n°9**). Ce montant exclut *de facto* les montants optionnels, tant que les options ne sont pas exercées, puisqu'ils ne découlent pas de droits et obligations exécutoires entre les parties.

Ce montant exclut également les sommes perçues pour le compte de tiers (par exemple les taxes collectées pour le compte d'un Etat). Il convient de noter que contrairement au Topic 606, IFRS 15 ne propose pas de choix de méthode comptable permettant à une entité d'exclure de l'évaluation du prix de transaction toutes les taxes imposées par un Etat ou une autorité assimilée, qui sont à la fois assises sur des transactions spécifiques génératrices de revenus et qui leur sont concomitantes, et qui sont collectées auprès des clients. Une analyse au cas par cas est donc à réaliser.

Pour déterminer le prix de transaction, l'entité doit prendre en compte les conditions du contrat et ses pratiques commerciales habituelles. Elle doit également supposer que les biens ou les services seront fournis au client comme promis selon le contrat existant et que le contrat ne sera pas résilié, renouvelé ou modifié.

27. Etape 3 : quels sont les éléments à prendre en considération pour déterminer le prix de transaction ?

[IFRS 15.48 & IFRS 15.51-52]

Le prix de transaction tient compte des éléments suivants :

- **les contreparties variables** (cf. **questions n°28 et 30**), sachant qu'IFRS 15 requiert de limiter les estimations réalisées au titre des contreparties variables (cf. **question n°29**). Les contreparties variables incluent tous les éléments susceptibles de faire varier le prix du contrat et donc qui introduisent une incertitude quant au montant auquel l'entité aura droit : rabais, remises, pénalités, bonus de performance, clauses de révision de prix, droit de retour conféré au client (cf. **question n°31**), etc. Elles peuvent être explicitement prévues au contrat ou découler de pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou de déclarations précises de l'entité qui amènent le client à s'attendre à ce que l'entité accepte un montant de contrepartie inférieur au montant stipulé dans le contrat ;
- **l'existence d'une composante de financement significative dans le contrat** (cf. **questions n°32 à 38**) : au commencement du contrat, il convient de se demander si le prix de transaction doit être ajusté pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent. Les termes de paiement négociés entre les parties (explicitement ou implicitement) peuvent en effet conférer à l'entité (en cas de paiement d'avance) ou à son client (en cas de paiement en retard) un avantage significatif en termes de financement. Ainsi, le chiffre d'affaires comptabilisé peut devoir être retraité des effets des échéances de paiement pour mieux refléter le (ou pour se rapprocher du) prix de vente au comptant pour ces biens ou ces services ;
- **les contreparties autres qu'en trésorerie** (cf. **question n°39**), par exemple un paiement en actions ;
- **les contreparties payables au client** (cf. **question n°40**).



Il n'est pas toujours facile d'identifier si une contrepartie variable existe.

Même si le prix contractuel est fixe, le contrat peut inclure une (ou des) contrepartie(s) variable(s) (par exemple : prix réduit jusqu'à x% du prix fixe contractuel en cas de mise en œuvre d'une clause relative à des pénalités de type « *liquidated damages* »).

Enfin, il est nécessaire de faire la distinction entre :

- le risque de crédit du client (cf. **question n°11**) et une concession de prix accordée implicitement à celui-ci ;
- une garantie (cf. **question n°23**) et un bonus / malus lié à la performance de l'actif (par exemple : nombre de pannes constatées au titre d'une période donnée pour un bien dont l'entité assure la maintenance préventive) ;
- une option (cf. **question n°71**), quelle que soit sa probabilité d'exercice, et une contrepartie variable fonction des volumes effectivement consommés par un client (par exemple : quantité d'unités d'œuvre consommées sur une période donnée dans le cadre d'un contrat d'infogérance, quand bien même le prix par unité d'œuvre est fixe ; la variabilité dépend ainsi de l'utilisation du service par le client).

28. Etape 3 : comment estimer une contrepartie variable ?

[IFRS 15.50 & IFRS 15.53-54]

Lorsque le prix de transaction inclut 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. Cette étape ne présente un enjeu que si la résolution de l'incertitude créant la variabilité du prix intervient postérieurement au moment où le chiffre d'affaires afférent doit être comptabilisé (compte tenu du transfert de contrôle du bien ou du service sous-jacent à l'obligation de prestation considérée). Dit autrement, si l'incertitude est levée lorsque le chiffre d'affaires doit être reconnu, aucune estimation n'est nécessaire et le montant comptabilisé se fonde sur le montant de contrepartie définitif connu.

Lorsqu'une estimation est nécessaire, l'entité doit utiliser l'une des deux méthodes suivantes pour estimer le montant de chiffre d'affaires auquel elle s'attend à avoir droit :

- **la méthode de la valeur attendue** (somme des divers montants de contreparties possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence) : cette méthode peut être appropriée si l'entité détient un grand nombre de contrats avec des caractéristiques similaires. Il convient de noter que cette méthode peut conduire à ce que le prix de transaction ne corresponde à aucun résultat possible d'un contrat individuel (puisque'il s'agit d'une valeur moyenne qui peut par ailleurs avoir été déterminée en utilisant un portefeuille de données disponibles au titre de plusieurs contrats présentant des caractéristiques similaires). Pour autant, cela n'empêche pas que cette méthode soit utilisée (comme l'a confirmé le TRG lors de travaux à ce sujet) ;
- **la méthode du montant le plus probable** (i.e. celui dont la probabilité d'occurrence est la plus élevée parmi les montants de contrepartie possibles) : cette méthode peut constituer une estimation appropriée si le contrat n'a que deux résultats possibles (par exemple : le fait d'obtenir ou non un bonus parce que le bien est livré en avance par rapport au calendrier contractuel). En pratique, elle peut également être appropriée lorsque la distribution des probabilités apparaît concentrée sur un scénario en particulier.



Illustration n°4

Une entité conclut un contrat avec un client pour la construction d'un immeuble. L'entité a droit à un prix fixe de 2 500 K€ et une prime de performance d'un montant allant de 0 € à 500 K€.

L'entité dispose des informations suivantes pour l'estimation de la prime de performance :

Probabilité d'obtenir la prime	Estimation du montant variable
10%	0
30%	100 K€
40%	300 K€
20%	500 K€

En utilisant la méthode de la valeur attendue, l'entité estime la prime de performance à 250 K€ :

$$10\% \cdot 0 + 30\% \cdot 100 + 40\% \cdot 300 + 20\% \cdot 500 = 250 \text{ K€}$$

En revanche en utilisant la méthode du montant le plus probable, l'entité estime la prime de performance à 300 K€ : le scénario dans lequel l'entité obtient 300 K€ est en effet celui qui, parmi les différents scénarios envisagés, a la probabilité la plus élevée.

Une fois le montant de la contrepartie variable estimé, l'entité doit ensuite appliquer les dispositions d'IFRS 15 sur la limitation des montants de contrepartie variable (cf. **question n°29**). Néanmoins, en pratique, ces deux phases sont confondues si l'entité tient déjà compte de la contrainte dans son processus d'estimation des contreparties variables, sachant que dans les deux cas, l'analyse à mener est, comme indiqué ci-dessus et ci-après, largement qualitative.

Le choix de la méthode d'estimation n'est pas libre et il ne constitue pas un choix de méthode comptable. Pour chaque contrat examiné (voire pour chaque type de contreparties variables identifiées au sein d'un contrat, si le contrat en prévoit plusieurs), l'entité doit retenir la méthode qui permet de prédire le plus exactement le montant de contrepartie variable auquel l'entité aura droit. La méthode choisie doit être appliquée de manière systématique sur la durée du contrat.

En outre, l'entité doit tenir compte de toute l'information (historique, actuelle et prévisionnelle) raisonnablement disponible et déterminer un nombre raisonnable de montants de contrepartie possibles. Pour ce faire, l'entité peut s'appuyer sur des informations semblables à celles utilisées par la direction pour répondre à des appels d'offres et pour déterminer les prix des biens et services.

Les bases de conclusion (cf. IFRS 15.BC201) permettent notamment de comprendre qu'IFRS 15 n'impose pas nécessairement de mettre en place une analyse quantitative très poussée. En particulier, il n'est pas demandé de rechercher exhaustivement toutes les occurrences des différents montants de contrepartie possibles en cas d'application de la méthode de la valeur attendue. De même, en cas d'utilisation de la méthode du montant le plus probable, il n'est pas nécessaire de quantifier les résultats les moins probables. L'IASB considère ainsi qu'il n'y a souvent pas lieu de mettre en place des modèles ou des techniques d'estimation complexes et donc coûteux.

29. Etape 3 : comment appliquer le principe de limitation du montant de la contrepartie variable estimée ?

[IFRS 15.56-57]

Une fois que le montant de contrepartie variable a été estimé (cf. **question n°28**), l'entité doit inclure tout ou partie de ce montant dans le prix de transaction. IFRS 15 prévoit en effet un mécanisme visant à garantir que le chiffre d'affaires comptabilisé à date l'a été en appliquant un niveau de prudence suffisant. L'objectif est de faire en sorte que le chiffre d'affaires ne soit ni surestimé, ni reconnu de façon prématurée.

L'entité ne doit ainsi retenir que le montant (maximum) pour lequel il est hautement probable qu'elle ne sera pas amenée ultérieurement à comptabiliser une réduction significative de chiffre d'affaires cumulé comptabilisé à date (i.e. lorsque l'incertitude relative au montant variable aura été levée). En pratique, pour apprécier dans quelle mesure l'entité doit éventuellement limiter le montant de chiffre d'affaires à reconnaître au titre de l'estimation de contrepartie variable, elle doit donc tenir compte à la fois de la probabilité (le seuil de confiance exigé étant très élevé) et de l'ampleur d'un éventuel ajustement ultérieur à la baisse du chiffre d'affaires.

La norme IFRS 15 liste quelques facteurs pouvant augmenter la probabilité ou l'ampleur d'un tel ajustement :

- le montant de contrepartie est très sensible à des facteurs qui échappent à l'influence de l'entité, par exemple : la volatilité d'un marché, le jugement ou les actions de tiers, les conditions climatiques, un risque élevé d'obsolescence du bien ou du service promis ;
- on ne s'attend pas à ce que l'incertitude relative au montant de contrepartie soit levée avant une longue période ;
- l'entité ne dispose que d'une expérience limitée (ou d'autres indications limitées) en ce qui concerne des contrats de types similaires, ou la valeur prédictive de cette expérience (ou de ces autres indications) est limitée ;
- l'entité a pour pratique d'offrir un large éventail de concessions sur le prix, ou de modifier les modalités de paiement de contrats similaires dans des circonstances similaires ;
- le nombre de montants de contrepartie possibles selon le contrat est élevé et la fourchette est large.

Les bases de conclusion d'IFRS 15 indiquent que l'ampleur d'un ajustement potentiel à la baisse du chiffre d'affaires déjà comptabilisé doit être appréciée au regard du prix global (cf. IFRS 15.BC217) qui inclut donc, notamment, le prix fixe (le cas échéant). En pratique, cela veut dire que si le montant variable estimé est non significatif par rapport au prix global, l'application de la contrainte ne présente pas d'enjeu et n'aura ainsi pas de conséquence sur le montant de chiffre d'affaires comptabilisé au titre de la contrepartie variable.

Le TRG (cf. **question n°98**) a précisé, lors de ses travaux menés en janvier 2015, que l'appréciation de l'ampleur de l'ajustement potentiel à la baisse devait être effectuée au regard du prix total du contrat et non de l'obligation de prestation à laquelle la contrepartie variable se rapporte.

Enfin, il convient de noter que l'application de la contrainte ne doit pas nécessairement conduire l'entité à réaliser une analyse quantitative complexe et coûteuse. Les bases de conclusion de la norme indiquent ainsi que l'analyse à mener est largement qualitative (cf. IFRS 15.BC212).



Illustration n°5

Suite de l'illustration n°4 (cf. **question n°28**) : en appliquant les dispositions relatives à la limitation du montant de contrepartie variable, l'entité estime qu'elle a une probabilité de 90% de gagner une prime de performance d'au moins 100 K€. C'est ce montant que l'entité prend finalement en compte pour la détermination du prix de transaction.



Les montants variables prenant la forme de redevances dues par le client en échange de l'octroi d'une licence de propriété intellectuelle, dont le montant est fonction des ventes générées par cette licence ou de son utilisation, ne sont pas à comptabiliser en application des principes généraux édictés ci-dessus mais sont couverts par des dispositions spécifiques (cf. **question n°78**).

30. Etape 3 : avec quelle périodicité faut-il revoir les estimations de contrepartie variable ?

[IFRS 15.59]

Les contreparties variables sont estimées au démarrage du contrat et sont réestimées à la fin de chaque période de présentation de l'information financière pour tenir compte, le cas échéant, des nouvelles circonstances. L'analyse de la limitation du montant de la contrepartie variable doit également être revue.

Toute variation de la contrepartie variable est allouée à (ou aux) (l')obligation(s) de prestation selon les mêmes modalités qu'au démarrage du contrat (cf. **question n°48**). La modification du prix de transaction qui en découle doit être immédiatement constatée en chiffre d'affaires lorsque la contrepartie variable se rapporte à une obligation de prestation remplie à la date à laquelle l'estimation du prix a été révisée (cf. **question n°49**).

31. Etape 3 : comment comptabiliser une vente avec droit de retour ?

[IFRS 15.55 & IFRS 15.B20-B27]

Une vente avec droit de retour est une vente par laquelle l'entité transfère le contrôle d'un bien au client tout en accordant à ce client le droit de retourner ce produit à l'entité pour diverses raisons, ainsi que de recevoir un ou plusieurs éléments ci-dessous :

- un remboursement total ou partiel de la contrepartie versée ;
- un avoir pouvant être porté en diminution de sommes qui sont ou seront dues à l'entité ;
- un autre produit en échange.

Ces dispositions ne visent pas les cas où :

- un client échange un produit contre un autre produit similaire, de même qualité, dans le même état et au même prix (par exemple, pour changer la taille ou la couleur du produit) ;
- le contrat prévoit que le client peut retourner un produit défectueux et obtenir un échange un produit en bon état : ce cas doit être évalué selon les dispositions relatives aux garanties (cf. **question n°23**).

En pratique, une vente avec droit de retour s'apparente à une vente avec droit de rétractation du client (comme par exemple, pour les achats de vêtements sur des sites en ligne).

IFRS 15 stipule que les ventes avec droit de retour conduisent à la comptabilisation des éléments suivants :

- le chiffre d'affaires au titre des produits fournis, pour un montant égal au montant de la contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit. Dès lors, aucun chiffre d'affaires ne doit être reconnu au titre des produits pour lesquels l'entité prévoit un retour ;
- un passif au titre des remboursements futurs (compte tenu des retours prévus et donc des montants de contrepartie auxquels l'entité ne s'attend pas à avoir droit) ;
- un actif (et un ajustement correspondant du coût des ventes) représentant le droit de l'entité de récupérer les produits détenus par le client lors du règlement du passif au titre des remboursements. Cet actif est évalué initialement par référence à la valeur comptable attribuée aux produits (par exemple, quand ils faisaient partie des stocks), diminuée du coût prévu le cas échéant pour récupérer ceux-ci (y compris la baisse possible de la valeur qu'ont pour l'entité les produits retournés).

Les dispositions sur les estimations des montants variables (cf. **question n°28**) et sur l'application de la contrainte (cf. **question n°29**) s'appliquent donc pour déterminer le montant de chiffre d'affaires à comptabiliser en cas de vente avec droit de retour. En pratique, l'estimation est souvent réalisée en déterminant la valeur attendue à partir d'un ensemble de contrats présentant des caractéristiques similaires. Le résultat de l'estimation est donc nécessairement différent de celui qui aurait été obtenu si l'entité avait considéré l'issue la plus probable au titre d'une seule transaction. Cela n'empêche toutefois pas d'avoir recours à la méthode de la valeur attendue.

L'entité doit mettre à jour son estimation des retours qu'elle prévoit à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Tout changement dans le prix de transaction et tout ajustement du passif comptabilisé au titre des remboursements futurs a une incidence immédiate sur le chiffre d'affaires comptabilisé.

Illustration n°6

Une entité conclut 200 contrats avec des clients, chaque contrat incluant la vente d'un produit pour 80 €. Les pratiques commerciales habituelles de l'entité autorisent le client à retourner un produit intact (quel qu'en soit le motif) dans les 15 jours et à percevoir un remboursement total du prix. Le coût de chaque produit est de 50 €.

Compte tenu du droit de retour accordé aux clients, les 200 contrats incluent une contrepartie variable.

L'entité tient compte des informations provenant des 200 contrats similaires pour réaliser une estimation de la contrepartie variable en utilisant une méthode de valeur attendue.

Sur la base de la valeur attendue, l'entité estime que 170 produits ne feront pas l'objet d'un retour. Par ailleurs, l'entité estime qu'il est hautement probable qu'un ajustement significatif du chiffre d'affaires reconnu ne surviendra pas sur la période de retours pour ces 170 produits.

L'entité estime par ailleurs que les coûts de récupération des produits seront non matériels et s'attend à ce que les produits faisant l'objet d'un retour soient revendus avec un bénéfice.

Le tableau suivant récapitule les écritures passées par l'entité au niveau du bilan :

Bilan (en euros)			
Stocks (incluant le droit de récupérer 30 produits sur les 200 transférés) : $30 \times 50 - (200 \times 50)$	(8 500)	Résultat ($170 \times 80 = 13\,600$ de CA moins $170 \times 50 = 8\,500$ de coûts des ventes)	5 100
Créance (200×80)	16 000	Passif pour remboursement futur (30×80)	2 400
Total actif	7 500	Total passif	7 500

Dans le cas où l'entité ne dispose pas de statistiques fiables sur les retours, l'application de la contrainte la conduit à considérer qu'il est nécessaire d'attendre que le délai de 15 jours pendant lequel un client peut exercer son droit de retour expire, avant de pouvoir comptabiliser du chiffre d'affaires au titre de cette vente.

32. Etape 3 : comment identifier une composante de financement significative dans un contrat ?

[IFRS 15.60-61]

Pour rappel (cf. **question n°27**), le prix de transaction doit être ajusté, le cas échéant, 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 (en cas de paiement en retard) ou à l'entité (en cas de paiement d'avance) un avantage important relatif au financement de la fourniture des biens ou des services au client.

Pour apprécier si un contrat contient une composante de financement significative, IFRS 15 indique qu'il faut prendre en compte tous les faits et circonstances et ainsi considérer, notamment, les deux éléments suivants :

- la différence, le cas échéant, entre le prix de vente contractuel et le prix qui aurait été payé comptant pour les biens ou les services vendus ;
- l'effet combiné des deux éléments suivants :
 - > le décalage de temps entre le moment où une entité comptabilise le chiffre d'affaires (i.e. le moment où elle transfère le contrôle du bien ou du service au client) et le moment où le client paie ce bien ou ce service ; et
 - > les taux d'intérêt qui prévalent sur le marché (cf. **question n°35**).

L'identification de l'existence éventuelle d'une composante de financement significative nécessite donc de faire appel au jugement.

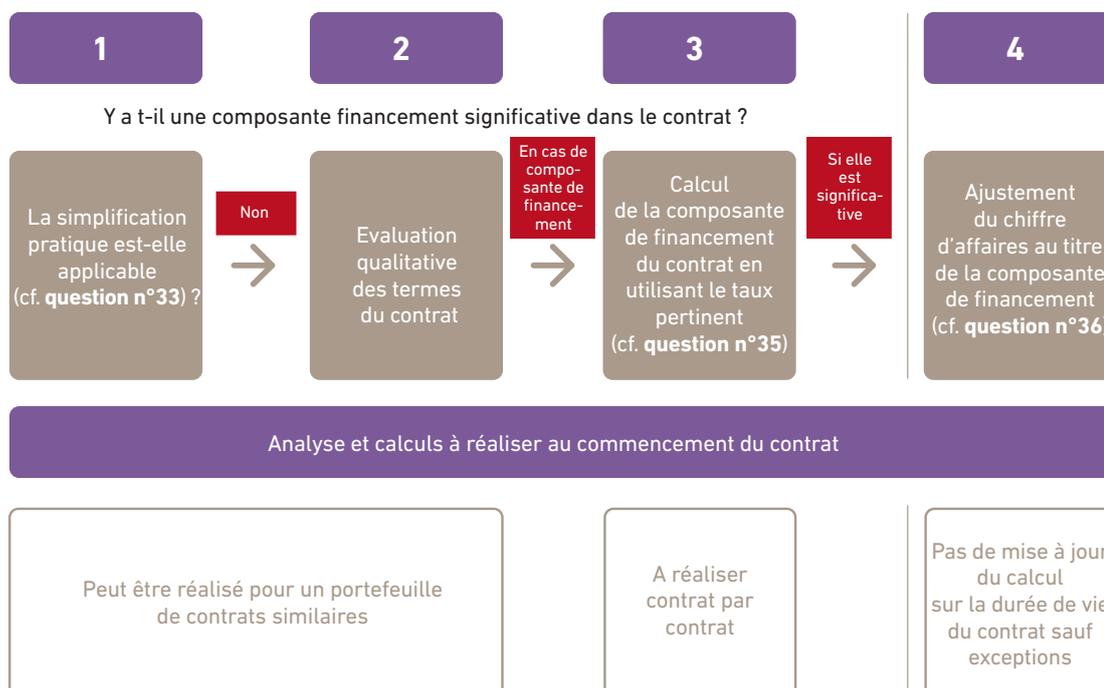
Le caractère significatif d'une composante de financement s'analyse au niveau d'un contrat donné et non au niveau d'un portefeuille de contrats similaires. Ainsi, quand bien même une composante de financement serait non significative aux bornes d'un contrat, mais que le montant cumulé aux bornes d'un portefeuille de contrats similaires serait matériel au niveau de l'entité, IFRS 15 n'impose pas de retraiter les contrats de ce portefeuille, ceci afin de ne pas contraindre l'entité à entrer dans des calculs complexes (IFRS 15.BC234).

Dans un contexte de taux bas, un décalage de temps important entre la comptabilisation du chiffre d'affaires et son paiement conduira plus rarement à l'identification d'une composante de financement significative et donc à l'ajustement du chiffre d'affaires. L'intervalle de temps mentionné ci-avant n'est donc pas le seul facteur à prendre en compte dans l'analyse. Toutefois IFRS 15 n'interdit pas de retraiter le chiffre d'affaires s'il existe une composante de financement non significative.

Par ailleurs, IFRS 15 accorde une simplification pratique pour les contrats pour lesquels l'entité s'attend à ce que l'intervalle entre le moment où elle fournira un bien ou un service promis au client et le moment où le client paiera ce bien ou ce service n'excède pas un an (cf. **question n°33**).

Enfin, l'appréciation de l'existence éventuelle d'une composante de financement significative est réalisée au démarrage du contrat et n'est pas mise à jour ultérieurement même si le moment où le client paie (ou le moment où l'entité est en droit de comptabiliser du chiffre d'affaires) est décalé par rapport à ce qui était prévu au départ. Néanmoins, l'analyse peut devoir être réalisée de nouveau en cas de modification du contrat.

Schéma n°7 : démarche d'identification d'une composante de financement significative éventuelle



33. Etape 3 : quelle est la simplification pratique apportée par IFRS 15 s'agissant de la prise en compte des effets de la composante de financement ?

[IFRS 15.63]

Par mesure de simplification, la norme IFRS 15 stipule que si, au démarrage du contrat, l'entité anticipe qu'il n'y aura jamais de décalage supérieur à un an entre le moment où elle reçoit de la trésorerie du client et le moment où elle comptabilise le chiffre d'affaires au titre de la prestation rendue, alors l'entité n'a pas l'obligation d'ajuster le prix de transaction du contrat pour tenir compte d'une composante de financement significative (le cas échéant).

Il convient de noter que cette simplification pratique peut s'appliquer, *de facto*, aux contrats dont la durée initiale attendue n'excède pas un an. Elle peut également trouver à s'appliquer à des contrats beaucoup plus longs, même s'il peut s'avérer difficile, en pratique, d'apprécier, au démarrage du contrat et sur la durée attendue de celui-ci, le décalage entre le chiffre d'affaires à comptabiliser, lorsque celui-ci est reconnu à l'avancement, et les jalons de paiement contractuels.

Cette simplification n'est pas remise en cause si, ultérieurement, des décalages sont constatés par rapport à la situation initiale (qui a servi de base pour justifier de l'utilisation de la simplification pratique offerte par la norme).

Comme toutes les simplifications pratiques listées par IFRS 15, celle-ci doit être appliquée de manière cohérente à tous les contrats similaires dans des circonstances similaires.



34. Etape 3 : dans quels cas IFRS 15 prévoit-elle que le contrat n'inclut pas de composante de financement ?

[IFRS 15.62]

Toutes les situations présentant une différence temporelle importante entre le moment où les biens ou services sont transférés au client et le moment où le client paie ne traduisent pas forcément une situation de financement (cf. **question n°32**).

Ainsi, il n'existe pas de composante de financement significative au regard d'IFRS 15 si l'un des trois facteurs suivants existe :

- le client a payé d'avance et c'est lui qui décide à quel moment l'entité lui fournit les biens ou services qu'il a achetés (par exemple : cartes prépayées pour de la téléphonie mobile) ;
- une part significative de la rémunération promise est variable et le montant ou le calendrier de cette rémunération dépend de la survenance ou non d'un événement futur qui échappe en grande partie au contrôle de l'entité ou du client (par exemple : redevance en fonction des ventes) ;
- les montants exigibles et l'avancement des prestations s'expliquent par une raison autre que l'octroi d'un financement à l'entité ou au client et la différence entre ces montants est proportionnelle (i.e. cohérente) à la raison de la différence (par exemple : retenue de garantie de 5% des paiements totaux dans le cadre d'un contrat de construction au titre d'une garantie de bonne fin du contrat qui ne devient exigible qu'à l'issue d'un délai de 2 ans).

La dernière situation visée ci-dessus peut sembler relativement large. Les bases de conclusion indiquent, *a contrario*, que la norme n'exempte pas l'entité d'identifier (le cas échéant) une composante de financement significative lorsque le client fait des paiements d'avance (cf. IFRS 15.BC238). Tel est le cas, en particulier, même si ces paiements permettent à l'entité de réaliser les approvisionnements nécessaires pour la bonne exécution du contrat ou de payer d'avance les sous-traitants. Les bases de conclusion semblent également indiquer qu'un paiement d'avance réalisé pour prémunir l'entité contre le risque de crédit du client ne l'exonère pas de mener l'analyse sur l'existence d'une composante de financement significative. En pratique, la situation dans laquelle le client fait des paiements d'avance ne devrait donc pas conduire l'entité à exclure de l'analyse des contrats pour lesquels un financement significatif a manifestement été accordé à l'entité. Les faits et circonstances doivent ainsi être analysés au cas par cas, en exerçant son jugement.

35. Etape 3 : quel taux d'intérêt retenir pour calculer la composante de financement d'un contrat ?

[IFRS 15.64]

Pour déterminer si une composante de financement significative existe et, le cas échéant, pour ajuster le chiffre d'affaires comptabilisé (cf. **question n°32**), IFRS 15 indique qu'il convient d'utiliser le taux d'actualisation qui serait reflété dans une transaction de financement distincte entre l'entité et le client au moment de la passation du contrat.

Ce taux tient compte des caractéristiques de crédit de la partie qui, compte tenu de l'analyse du contrat, bénéficie du financement. Ainsi, ce taux tient compte des caractéristiques de crédit du client si l'entité lui a accordé des modalités de paiement avantageuses. Il tient en revanche compte des caractéristiques de crédit de l'entité, si le client paie d'avance.

Ce taux doit également tenir compte de toute sûreté réelle ou personnelle fournie par le client (ou l'entité), y compris les actifs transférés dans le cadre du contrat.

L'entité peut être en mesure de déterminer ce taux en identifiant le taux d'actualisation qui permet de rendre le montant nominal de la contrepartie promise égal au prix que le client paierait au comptant pour les biens ou les services au moment où ils lui sont fournis (ou à mesure qu'ils le sont). Mais le taux implicite du contrat ne reflète pas nécessairement le taux d'actualisation qui serait utilisé par les parties dans une transaction de financement distincte (auquel cas il ne serait pas approprié de retenir le taux implicite pour estimer la composante de financement).

Le taux d'actualisation servant à l'identification d'une éventuelle composante de financement significative et au calcul de celle-ci est figé à la passation du contrat et n'est donc pas revu, que les taux d'intérêts évoluent ultérieurement ou que d'autres changements de circonstances interviennent (par exemple, un changement dans l'appréciation du risque de crédit du client).

36. Etape 3 : comment comptabiliser et présenter les effets d'un financement significatif ?

[IFRS 15.65]

Dans le cas où l'application d'IFRS 15 a conduit à identifier une composante de financement significative (cf. **question n°32**), le prix de transaction doit être ajusté pour tenir compte des effets de la valeur temps de l'argent.

Dans le cas où les paiements sont perçus en retard par rapport au moment où la prestation est rendue, l'entité finance le client et le chiffre d'affaires est ajusté de telle sorte que le montant comptabilisé est inférieur au montant de trésorerie encaissé. L'écart est comptabilisé comme un produit d'intérêts (rémunération financière reçue du client au titre du financement accordé).

Dans le cas où les paiements sont perçus d'avance par rapport au moment où la prestation est rendue, le client finance l'entité et le chiffre d'affaires est ajusté de telle sorte que le montant comptabilisé est supérieur au montant de trésorerie encaissé. L'écart est reconnu en tant que charge d'intérêts (coût du financement qui a été accordé par le client à l'entité).

Le chiffre d'affaires comptabilisé correspond donc uniquement au montant qui aurait été encaissé dans le cadre d'une vente au comptant. Les produits ou charges d'intérêts résultant de la comptabilisation de la composante de financement significative correspondent à des impacts calculés selon les principes exposés ci-avant, pour les besoins de la présentation du chiffre d'affaires : ces notions sont donc à distinguer des produits de placement ou des coûts de financement qui sont effectivement générés par la situation de trésorerie nette du contrat.

Si IFRS 15 exige que l'effet du financement (produits d'intérêts ou charges d'intérêts) soit présenté séparément du chiffre d'affaires dans l'état du résultat global, la norme n'indique en revanche pas dans quelle rubrique ces produits et ces charges doivent être présentés. Une présentation au sein du résultat financier nous semble toutefois généralement être la plus appropriée.

Ces produits ou charges d'intérêts ne sont comptabilisés que si un actif sur contrat (ou une créance – cf. **questions n°82 et 84**) ou un passif sur contrat (cf. **question n°83**) est constaté lors de la comptabilisation d'un contrat conclu avec un client.

37. Etape 3 : comment mettre en œuvre la démarche d'identification d'une composante de financement significative dans le cas d'un contrat incluant plusieurs obligations de prestation ?

Le prix de transaction, qui tient compte des effets du financement (le cas échéant), est à déterminer au niveau du contrat. Ainsi, l'ajustement du prix de transaction ne doit être réalisé que si la composante de financement est significative pour le contrat considéré.

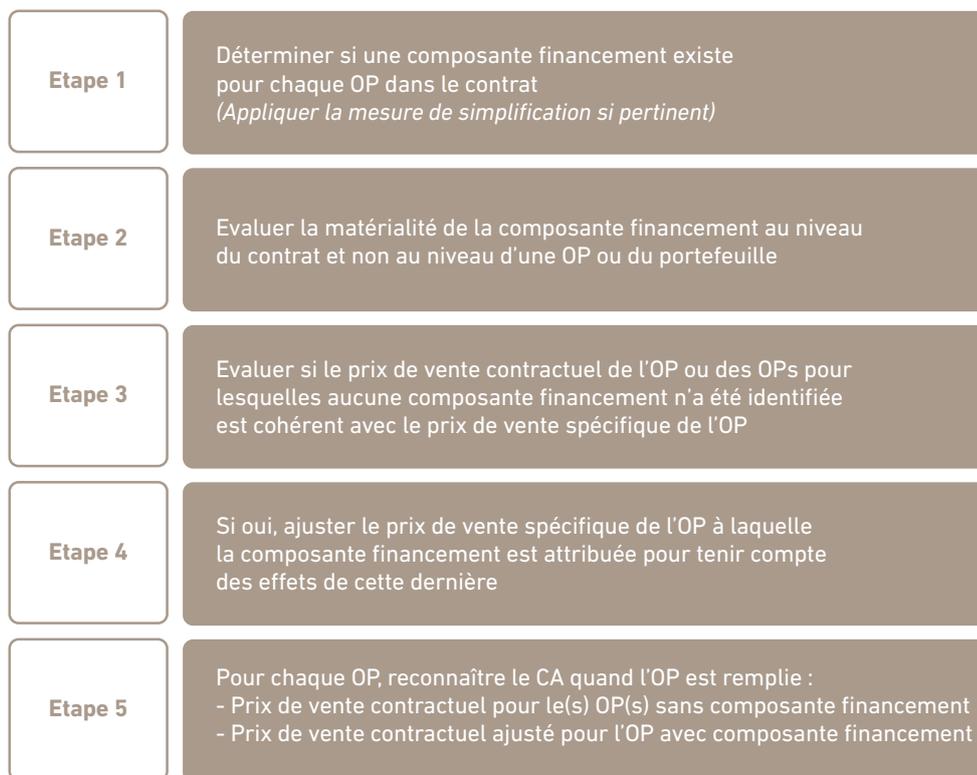
Cela dit, la démarche d'identification d'une composante de financement significative éventuelle (cf. **question n°32**) suppose d'être en mesure de déterminer l'intervalle entre le moment où le chiffre d'affaires doit être comptabilisé et le moment où l'entité est payée pour les biens ou services transférés. Or cette analyse ne peut être réalisée qu'au niveau de chacune des obligations de prestation du contrat (cf. **question n°16**), c'est-à-dire après avoir déterminé le prix de transaction du contrat – et donc pris en compte toute composante de financement significative – (cf. **question n°27**) et l'avoir alloué à chaque obligation de prestation (cf. **question n°42**).

En l'absence de précisions dans IFRS 15 pour résoudre cette difficulté liée à une démarche qui peut apparaître comme « circulaire », nous présentons ci-après une approche qui nous semble raisonnable et qui, comme suggéré par le TRG (cf. **question n°98**) dans le cadre de travaux menés en mars 2015, conduit à s'appuyer sur les dispositions de la norme relatives à l'allocation du prix du contrat aux obligations de prestation en présence d'une remise ou d'une contrepartie variable.

Schéma n°8 : démarche proposée lorsqu'il n'est pas évident de déterminer à quelle obligation de prestation la composante de financement est liée

Etape 1	Allouer le prix de transaction estimé sur le contrat à chaque OP <u>en première approche</u> <i>(i.e. avant de prendre en considération les effets d'une éventuelle composante financement dans le contrat)</i>
Etape 2	Déterminer si une composante financement existe au niveau de chaque OP dans le contrat <i>(tenir compte de la simplification pratique si pertinent)</i>
Etape 3	Apprécier la matérialité de la composante financement au niveau du contrat, pas au niveau d'une OP ou du portefeuille
Etape 4	Ajuster le montant à recevoir au titre du contrat en cas d'existence d'une composante financement significative
Etape 5	Allouer l'ajustement du CA du contrat à chaque OP sur la base des prix de vente spécifiques relatifs de chaque OP
Etape 6	- Pour chaque OP, reconnaître le montant de chiffre d'affaires ajusté quand (ou au fur et à mesure que) l'OP est remplie - Reconnaître la charge ou le produit d'intérêt

Schéma n°9 : démarche proposée lorsqu'il est facile de déterminer à quelle obligation de prestation la composante de financement est liée



38. Etape 3 : en pratique comment déterminer la composante de financement significative d'un contrat long terme ?

La démarche d'identification d'une composante de financement significative éventuelle (cf. **question n°32**) est applicable à tous types de contrats, y compris les contrats à long terme.

Néanmoins, la mise en œuvre de cette démarche pour ces contrats peut soulever des difficultés pratiques particulières, notamment pour apprécier si la simplification pratique prévue par IFRS 15 (cf. **question n°33**) peut trouver à s'appliquer dans le cas d'obligations de prestations remplies progressivement.

Par ailleurs, il convient de noter que contrairement aux pratiques qui ont pu être constatées par le passé, IFRS 15 demande d'apprécier l'existence d'une composante de financement significative (le cas échéant) au regard de la différence entre le chiffre d'affaires comptabilisé et la trésorerie reçue du client. La différence entre la trésorerie décaissée pour exécuter le contrat (approvisionnement en matières premières, recours à de la sous-traitance, etc.) et la trésorerie reçue du client (i.e. la position nette de la situation de trésorerie du contrat) n'est donc pas un élément pertinent à prendre en compte (cf. **question n°34**).



Dans le cas d'un contrat long terme, la composante de financement peut être calculée de la manière suivante :

- le sur/sous-financement moyen du contrat pour une période donnée est identifié, avec application du taux d'actualisation pertinent (cf. **question n°35**), de façon à déterminer la composante de financement de la période ;
- la composante de financement totale du contrat est la somme de l'ensemble des composantes déterminées pour chaque période.

Schéma n°10



39. Etape 3 : dans le cas de paiements en nature, comment estimer le montant de la contrepartie à recevoir ?

[IFRS 15.66-69]

IFRS 15 exige qu'une contrepartie reçue autre qu'en trésorerie soit évaluée à la juste valeur. Si l'entité ne peut raisonnablement estimer cette juste valeur, elle doit l'évaluer par référence au prix de vente spécifique (cf. **question n°43**) des biens ou des services promis au client en échange de cette contrepartie.

La contrepartie autre qu'en trésorerie peut varier en raison de la forme de la contrepartie (par exemple, le prix d'une action qu'une entité a le droit de recevoir d'un client peut fluctuer). Si la contrepartie varie pour d'autres raisons que sa seule forme, l'entité doit appliquer les dispositions de la norme sur la limitation de l'estimation d'une contrepartie variable (cf. **question n°29**).

Dans certaines situations, il n'est pas évident de déterminer si l'entité obtient le contrôle des biens ou des services qui sont apportés (i.e. mis à disposition gratuitement) par le client (par exemple des matières premières, de l'équipement ou de la main-d'œuvre) pour faciliter l'exécution du contrat par l'entité. Si le contrôle est effectivement transféré, ces biens ou ces services font partie du prix de transaction et doivent être pris en compte conformément à ce qui est présenté ci-dessus.

Enfin, il convient de noter que la norme ne précise pas la date d'évaluation de la juste valeur de la contrepartie autre qu'en trésorerie. Ce sujet a fait l'objet de discussions au niveau du TRG (cf. **question n°98**) mais, contrairement au FASB, l'IASB a décidé de ne pas amender IFRS 15 pour clarifier ce point. En pratique, et en l'absence de précisions dans la norme, il semble donc acceptable de retenir l'une des dates suivantes :

- au commencement du contrat (date imposée par le Topic 606) ;
- quand le paiement en nature est reçu du client ; ou
- au plus tôt entre le moment où le paiement en nature est reçu du client et le moment où l'obligation de prestation est remplie.

Il existe donc un choix de méthode comptable, la date retenue étant à appliquer à tous les paiements en nature reçus des clients. Si ces paiements sont significatifs pour l'entité, une information doit être donnée en annexe sur le choix effectué (cf. **question n°86**).

40. Etape 3 : dans quelles situations les montants à verser au client doivent-ils être considérés comme une réduction du prix de transaction ?

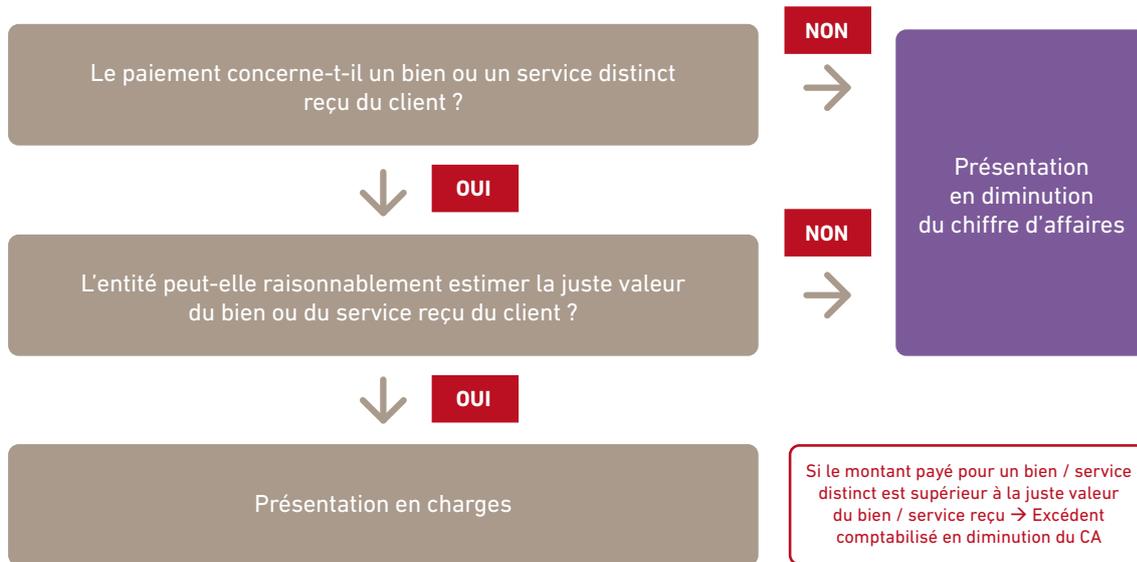
[IFRS 15.70-72]

L'entité peut payer, ou s'attendre à payer, des montants à un client. Une contrepartie payable à un client direct (par exemple un distributeur) ou indirect (par exemple, un consommateur qui se procure les biens ou les services de l'entité via un intermédiaire) peut prendre plusieurs formes (bons de réduction, remises au titre des volumes vendus, frais de référencement, etc.). Les paiements à prendre en compte sont donc l'ensemble des paiements réalisés dans la chaîne de distribution d'un produit, qu'il s'agisse de paiements à des entreprises ou à des personnes physiques.

Ce sujet se rencontre principalement dans les activités de fourniture de biens de consommation, pour lesquelles il existe une difficulté à faire la distinction entre ce qui relève d'une remise commerciale (à comptabiliser en diminution du chiffre d'affaires) et ce qui correspond à de véritables dépenses de commercialisation / marketing (à comptabiliser en charges). Mais des industriels (par exemple : secteur aéronautique) peuvent également être amenés à faire des paiements au client au démarrage du contrat dans le cadre de « concessions commerciales » afin d'obtenir le contrat avec le client.

IFRS 15 stipule qu'une contrepartie payable au client est comptabilisée en réduction du chiffre d'affaires à moins que le paiement concerne un bien ou un service distinct reçu du client (lequel est donc, dans ce cas, également un fournisseur de l'entité) dont la juste valeur peut être raisonnablement estimée. Lorsque ces deux conditions cumulatives sont remplies, la contrepartie est comptabilisée comme un achat classique auprès d'un fournisseur. Si l'entité paie un montant pour l'achat d'un bien ou d'un service distinct et que la contrepartie payable au client est supérieure à la juste valeur des biens ou services rendus par le client, l'excédent est comptabilisé en réduction du chiffre d'affaires. Si la juste valeur de ce bien ou de ce service ne peut être raisonnablement estimée, la totalité de la contrepartie payable au client est comptabilisée en réduction du chiffre d'affaires.

Schéma n°11



Il convient de noter que ces dispositions s'inspirent largement de celles qui existaient historiquement dans le référentiel comptable américain. Le caractère « distinct » d'un bien ou d'un service doit ainsi s'apprécier en lien avec l'ancienne notion d'« avantage identifiable » qui était décrite comme correspondant à un bien ou un service suffisamment séparable de l'achat des produits par le client pour que l'entité soit en mesure de conclure une transaction avec un tiers, autre qu'un client de l'entité, afin de bénéficier du même avantage. Dit autrement, il convient d'apprécier si l'entité serait en mesure d'obtenir un bien ou un service identique d'un tiers, indépendamment de la transaction de vente de ses propres biens et services. L'exercice du jugement peut être nécessaire pour faire la distinction entre ce qui relève d'un paiement indissociable de la transaction de vente avec le client et ce qui relève d'un paiement au titre d'un bien ou d'un service distinct transféré par le client.

Si la contrepartie payable au client est comptabilisée en réduction du chiffre d'affaires, l'entité doit la reconnaître lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des deux événements ci-dessous :

- l'entité comptabilise le chiffre d'affaires au titre de la fourniture des biens ou des services correspondants au client ;
- l'entité paie ou promet de payer le montant au client (même si le paiement dépend d'un événement futur). Cette promesse peut découler implicitement des pratiques commerciales habituelles de l'entité.



L'entité peut être amenée à :

- faire un paiement à un client (ou un client potentiel) sans qu'un contrat existe au sens d'IFRS 15 au moment du paiement (cf. **question n°9**) – dans ce cas, l'entité pourrait faire ce paiement en anticipation de futurs achats de ce client ; ou bien
- faire un paiement à un client alors qu'un contrat existe au sens d'IFRS 15, mais ce paiement se rattache à la fois au contrat présent ainsi qu'à de futurs contrats que l'entité s'attend à conclure avec ce client.

La question qui se pose dans ces situations est de savoir si le paiement peut être capitalisé, puis étalé en diminution du chiffre d'affaires au fur et à mesure des ventes de biens ou services au client, en tenant compte des contrats qui n'existent pas encore au sens de la norme. Dans la négative, ces paiements seraient présentés en réduction du chiffre d'affaires comptabilisé au titre du contrat existant ; en l'absence de contrat au sens d'IFRS 15, ces paiements seraient comptabilisés immédiatement en chiffre d'affaires (i.e. du chiffre d'affaires « négatif » serait comptabilisé).

Lors de ses travaux en novembre 2016, le TRG (cf. **question n°98**) a considéré que les deux approches pouvaient être pertinentes selon les cas et qu'il convenait donc d'analyser l'ensemble des faits et circonstances (notamment, il est important de comprendre les raisons du paiement, les droits et obligations qui en résultent le cas échéant, la nature de la (ou des) promesse(s) contenue(s) dans le contrat le cas échéant) pour déterminer le traitement comptable approprié (il ne s'agit donc pas d'un choix de méthode comptable). Comme rappelé par le TRG, présenter le montant versé au client au démarrage (ou en amont) du contrat à l'actif (*a priori* en actif sur contrat) pour l'amortir ensuite en diminution du chiffre d'affaires selon le rythme de fourniture des biens et services au client au titre du contrat existant (le cas échéant) et des contrats spécifiques attendus (le cas échéant) suppose que les conditions de comptabilisation d'un actif soient respectées au moment où le paiement est comptabilisé.

Ces situations nécessitent donc généralement l'exercice du jugement de manière importante (pour déterminer en premier lieu si un actif doit être comptabilisé, en second lieu sur quelle période cet actif, le cas échéant, doit être amorti).



ÉTAPE 4 :

ALLOCATION DU PRIX DE TRANSACTION AUX OBLIGATIONS DE PRESTATION

[QUESTIONS 41 À 49]



41. Etape 4 : quel est l'objectif sous-tendant la répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation du contrat ?

[IFRS 15.73 & IFRS 15.75]

L'objectif de la répartition du prix de transaction est de refléter le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de chacun des biens ou des services promis au client.

Dans les situations où l'allocation du prix n'est pas évidente, par exemple en cas de nécessité d'estimation des prix de vente spécifiques (cf. **question n°45**) ou en cas de contrepartie variable prévue au contrat (cf. **question n°48**), il est nécessaire de se rappeler cet objectif afin de s'assurer que l'allocation qui a été réalisée respecte le principe général d'IFRS 15 sur ce sujet.

En pratique, l'étape 4 de la norme ne présente aucun enjeu lorsqu'une seule obligation de prestation a été identifiée (cf. **question n°16**). Dans ce cas, cette étape peut tout simplement être ignorée.

Néanmoins, dans le cas où une série de biens ou services distincts, correspondant à une seule obligation de prestation, a été identifiée (cf. **question n°21**), les dispositions d'IFRS 15 sur l'allocation d'une contrepartie variable sont applicables (cf. **question n°48**).

42. Etape 4 : de manière générale, comment allouer le prix de transaction aux obligations de prestation du contrat ?

[IFRS 15.74 & IFRS 15.76]

De manière générale, le prix de transaction est alloué aux obligations de prestation du contrat en proportion de leurs prix de vente spécifiques respectifs (cf. **question n°43**). Des règles spécifiques d'allocation sont prévues en cas de remise accordée au client (cf. **question n°47**) et en cas de contrepartie variable prévue au contrat (cf. **question n°48**).

L'allocation du prix de transaction est réalisée au commencement du contrat et n'est pas ultérieurement revue, même en cas de modification du prix de transaction (cf. **question n°49**).

La répartition du prix de transaction entre les différentes obligations de prestation identifiées au contrat (cf. **question n°16**) peut avoir des conséquences importantes sur la comptabilisation du chiffre d'affaires lorsque cette répartition est très différente de celle retenue par le passé (en application des précédents textes), qui pouvait découler de pratiques sectorielles. En particulier, dans le secteur des télécommunications, le chiffre d'affaires comptabilisé au moment de la vente du téléphone, dans le cadre d'une offre couplée incluant également la vente d'un abonnement, était historiquement limité au paiement reçu du client lors de la fourniture du téléphone. Or ce paiement ne reflète généralement pas le prix de vente séparé du téléphone, les opérateurs télécom « subventionnant » souvent l'achat du téléphone par le client.

43. Etape 4 : qu'est-ce que le prix de vente spécifique (ou « stand-alone selling price ») ?

[IFRS 15.77]

Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entité vendrait un bien ou un service à un client séparément des autres promesses incluses dans le contrat.

Dans certaines situations, le prix de vente spécifique est directement disponible (cf. **question n°44**). Dans d'autres situations, il doit en revanche être estimé (cf. **question n°45**).

44. Etape 4 : comment déterminer directement le prix de vente spécifique de chaque obligation de prestation ?

[IFRS 15.77]

Le prix de vente spécifique d'une obligation de prestation peut être déterminé directement à partir des prix de vente observables lorsque l'entité vend séparément les biens et services sous-jacents dans des circonstances similaires et à des clients similaires.

Les prix indiqués dans un contrat pour chaque bien ou service (ou groupe de biens ou services) sous-jacent à une obligation de prestation donnée peuvent être des prix de vente spécifiques, mais IFRS 15 précise qu'on ne peut pas présumer que ce soit le cas. Néanmoins, en pratique, quand une entité vend des biens ou services spécifiques à un client donné et que le contrat est *de facto* la seule référence de prix disponible, il est fréquent de considérer (en l'absence d'indice contraire) que les prix contractuels reflètent les prix de vente spécifiques et peuvent donc être retenus tels quels pour la comptabilisation du chiffre affaires. Ceci n'est pas possible, en revanche, si l'entité dispose d'informations indiquant qu'il ne s'agit pas de prix de vente spécifiques (par exemple, parce que la négociation du contrat a conduit le client à demander une réduction du prix de tel bien ou service, laquelle a été « contrebalancée » par l'augmentation du prix d'un autre bien ou service prévu au contrat).

Il convient également de noter qu'un prix catalogue n'est pas toujours une référence pertinente pour définir le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service (par exemple, parce que la pratique commerciale habituelle de l'entité consiste à utiliser les prix catalogue comme une base de discussion avec le client lors de la négociation de l'offre et à accorder systématiquement, au terme de la négociation, une remise à ses clients).

Lorsqu'un prix de vente spécifique n'est pas directement disponible, il convient de l'estimer (cf. **question n°45**).

45. Etape 4 : le cas échéant, comment estimer le prix de vente spécifique ?

[IFRS 15.78-79]

En absence de prix directement disponible (cf. **question n°44**), l'entité doit estimer le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service (ou d'un groupe de biens ou services) en prenant en compte toute l'information raisonnablement disponible (par exemple : les conditions de marché, les facteurs qui lui sont propres et l'information au sujet du client ou de la catégorie de clients). En pratique, et sans qu'IFRS 15 établisse de hiérarchie dans les informations que l'entité peut obtenir, il convient de maximiser les données observables.

Les méthodes d'estimation des prix de vente spécifiques doivent être appliquées de façon uniforme dans des circonstances similaires.

IFRS 15 donne des exemples de méthodes que la norme considère appropriées :

- **la 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. Cette méthode peut aussi comporter une référence aux prix pratiqués par des concurrents pour des biens ou des services similaires et, au besoin, un ajustement de ces prix pour refléter les coûts et les marges de l'entité ;
- **la méthode du coût attendu plus marge** : l'entité détermine le coût qu'elle prévoit d'engager pour remplir l'obligation de prestation et y ajoute la marge appropriée au bien ou au service en cause ;
- **la méthode résiduelle** (cf. **question n°46**).

46. Etape 4 : sous quelles conditions la méthode résiduelle peut-elle être utilisée ?

[IFRS 15.79-80]

Contrairement aux anciens textes (IAS 18 et IFRIC 13 sur les programmes de fidélité clients), IFRS 15 prévoit que la méthode résiduelle n'est pas une méthode qu'une entité peut appliquer librement lorsqu'elle a besoin d'estimer le prix de vente spécifique de certains biens ou services (cf. **question n°45**).

En pratique, cette méthode consiste à estimer le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service par différence entre le prix de transaction total et la somme des prix de vente spécifiques observables des autres biens ou services promis dans le contrat.

Avec IFRS 15, cette méthode ne peut être utilisée que lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- le prix de vente du bien ou du service est très variable car l'entité vend le même bien ou service à divers clients (en même temps ou presque) et la fourchette des montants observés est large. Dit autrement, un prix de vente spécifique représentatif ne ressort pas des transactions passées ou d'autres éléments observables ;
- le prix de vente du bien ou du service est incertain car l'entité n'a pas encore établi de prix pour celui-ci étant donné qu'il n'a jamais été vendu séparément auparavant.

Dans le cas où le contrat inclut au moins deux biens ou services dont les prix de vente sont très variables ou très incertains, l'entité peut appliquer la méthode résiduelle pour estimer le prix global à allouer à ces biens ou services, puis utiliser une autre méthode d'estimation pour répartir ce prix entre les différents biens ou services dont le prix de vente est très variable ou très incertain.

Enfin, l'allocation d'une remise à certaines obligations de prestation du contrat (cf. **question n°47**), et non à toutes les obligations de prestation identifiées, doit être effectuée avant d'appliquer la méthode résiduelle.

47. Etape 4 : de quelle manière une remise accordée à un client doit-elle être allouée ?

[IFRS 15.81-83]

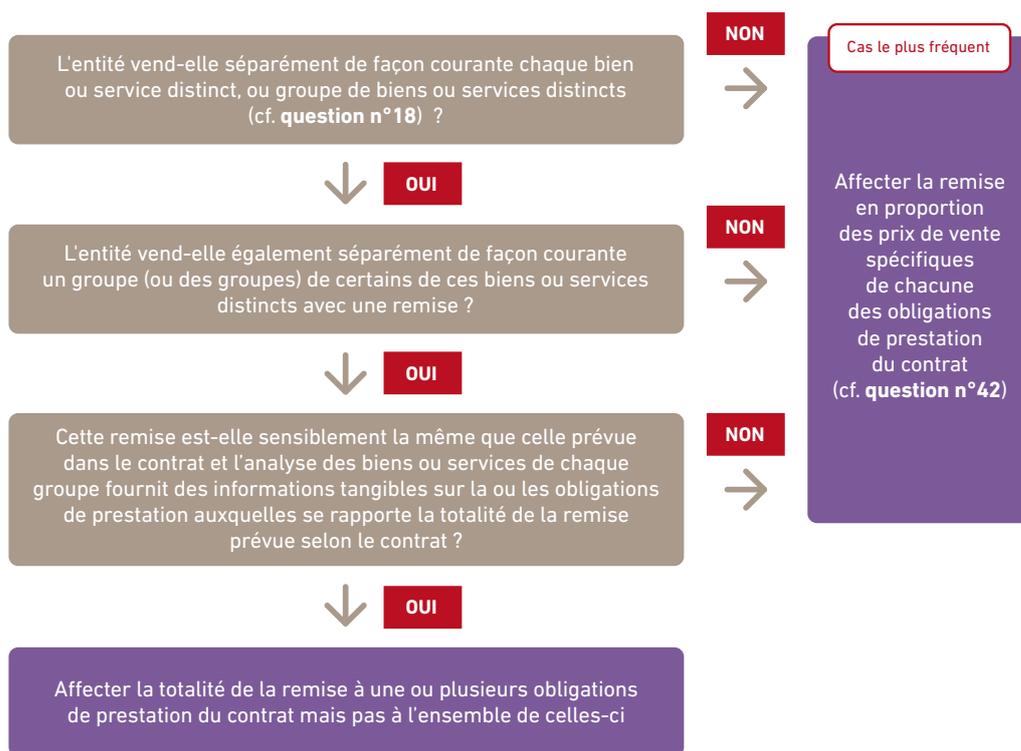
Un client reçoit une remise lorsque la somme des prix de vente spécifiques (cf. **question n°43**) des biens et services promis au contrat excède le prix du contrat.

Compte tenu du principe général de répartition du prix de transaction en proportion des prix de vente spécifiques relatifs des obligations de prestation du contrat (cf. **question n°42**), une remise est, par défaut, systématiquement répartie entre toutes les obligations de prestation du contrat.

Toutefois, une telle répartition systématique n'est pas toujours conforme à l'objectif de l'étape 4 du modèle de comptabilisation du chiffre d'affaires (cf. **question n°41**). IFRS 15 prévoit ainsi des dispositions particulières visant à identifier les situations où une remise doit être allouée à une ou plusieurs obligations de prestation du contrat, mais pas à l'ensemble de celles-ci.



Schéma n°12



Une remise accordée à un client correspond à une contrepartie variable si le montant de la remise dépend de la survenance d'événements futurs (par exemple, une remise fonction des volumes achetés par le client). Dans cette situation particulière, la question peut se poser en pratique de savoir quelles dispositions de la norme appliquer pour allouer cette remise aux obligations de prestation du contrat (puisque à la fois les remises et les contreparties variables font l'objet de dispositions spécifiques concernant leur allocation aux obligations de prestations du contrat).

En mars 2015, le TRG (cf. **question n°98**) a indiqué qu'il convient de déterminer si la remise variable doit être allouée à certaines obligations de prestation plutôt qu'à d'autres en appliquant la démarche suivante :

- dans un premier temps, appliquer les dispositions d'allocation spécifiques aux contreparties variables (cf. **question n°48**) ;
- dans un deuxième temps, appliquer les dispositions d'allocation spécifiques aux remises (présentées ci-avant).

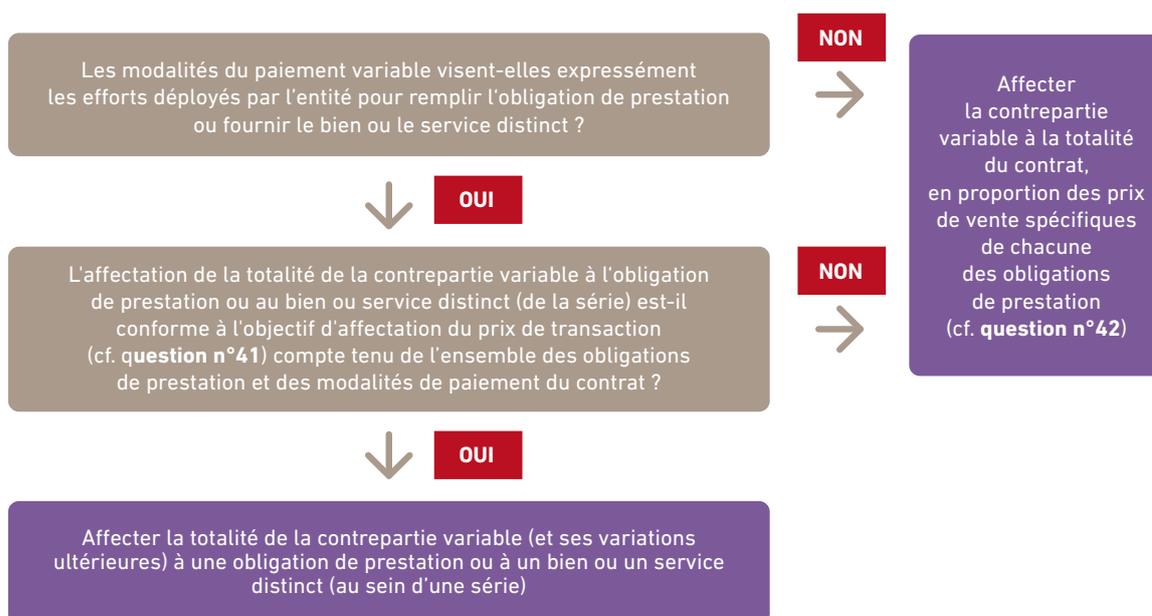
Si la totalité de la remise est affectée à une ou plusieurs obligations de prestation prévues dans le contrat mais pas à toutes les obligations de prestation du contrat, l'entité doit affecter la remise avant d'utiliser la méthode résiduelle pour estimer le prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service (cf. **question n°46**).

48. Etape 4 : de quelle manière une contrepartie variable doit-elle être allouée ?

[IFRS 15.75 & IFRS 15.84-86]

IFRS 15 prévoit des dispositions spécifiques pour allouer une contrepartie variable prévue au contrat. Ces dispositions conduisent, si certaines conditions sont remplies, à ne pas répartir systématiquement le montant de contrepartie variable entre l'ensemble des obligations de prestation prévues au contrat (cf. **question n°42**), mais à l'affecter spécifiquement à certains de ses éléments.

Schéma n°13



Lorsque ces conditions sont remplies, la contrepartie variable peut ainsi devoir être rattachée à :

- une ou certaines obligations de prestation identifiées (mais pas toutes les obligations de prestation du contrat) ; ou à
- certains biens ou services distincts (mais pas tous les biens ou service distincts) inclus dans une série correspondant à une obligation de prestation unique (cf. **question n°21**).

Par exemple, les situations suivantes peuvent être rencontrées :

- dans le premier cas ci-dessus, le versement d'une prime peut être conditionné à la fourniture par l'entité d'un bien ou d'un service promis dans un délai donné ;
- dans le second cas ci-dessus, la contrepartie promise relativement à la deuxième année d'un contrat de service de nettoyage de deux ans peut augmenter en fonction des fluctuations d'un indice d'inflation donné.

En pratique, l'application d'IFRS 15 sur ce sujet peut se révéler complexe et nécessite d'exercer son jugement.

Illustration n°7

Une entreprise de services du numérique conclut un contrat de type « *build & run* » avec un client, compagnie d'assurance, pour la mise en place sous 12 mois, puis l'exploitation pendant 5 ans, d'une plateforme informatique de traitement des demandes d'indemnisation en provenance des assurés.

La plateforme développée est spécifique au client et le contrat prévoit par ailleurs que l'entité fournisse au client toute la documentation et l'assistance nécessaire lui permettant, le cas échéant, de confier à tout moment l'exploitation de la plateforme à un autre fournisseur. Il n'existe par ailleurs aucune relation transformative entre les prestations de mise en place de la plateforme et les prestations d'exploitation. La fourniture de la plateforme apparaît donc comme une obligation de prestation distincte des prestations d'exploitation.

Le contrat prévoit les dispositions suivantes en matière de rémunération :

- > une rémunération forfaitaire de 10 000 K€ pour la mise en place de la plateforme ;
- > des pénalités de retard en cas de non-respect du délai contractuel de livraison de la plateforme s'élevant, par jour de retard, à 1/1 000^{ème} de la rémunération forfaitaire ci-dessus, dans la limite de 10% de cette rémunération forfaitaire ;
- > à compter de la livraison de la plateforme, une rémunération annuelle de 200 K€ au titre des prestations récurrentes d'exploitation (dont le montant est réactualisé chaque année en fonction d'un indice mesurant l'évolution des salaires du secteur informatique).

Les différents montants ci-dessus, établis à partir de devis détaillés incluant une marge raisonnable, sont jugés cohérents avec les pratiques de prix du secteur pour le même type de prestations vendues séparément.

Les pénalités de retard mentionnées au contrat visent expressément la mise en place de la plateforme dans un délai donné. De plus, au regard des modalités de détermination des prix contractuels et des pratiques tarifaires du secteur, l'affectation de la totalité de la rémunération forfaitaire de 10 000 K€ et des pénalités de retard à l'obligation de prestation que représente la fourniture de la plateforme informatique, apparaît cohérente avec l'objectif de répartition du prix de transaction d'IFRS 15 (cf. **question n°41**).

En conséquence, au démarrage du contrat, l'entité conclut que la rémunération forfaitaire de 10 000 K€ et la variabilité résultant des pénalités de retard sont intégralement affectées à l'obligation de prestation consistant à fournir la plateforme informatique.

En supposant que cette obligation de prestation respecte l'un des critères prévus par IFRS 15 pour la comptabilisation à l'avancement du chiffre d'affaires (cf. **question n°52**), l'entité devra alors, tout au long de la construction en place de la plateforme, réactualiser son estimation du montant pour lequel il est hautement probable qu'elle n'aura pas à constater ultérieurement une reprise significative du chiffre d'affaires.

Illustration n°8 (suite de l'illustration n°7)

Les prestations récurrentes d'exploitation sont essentiellement les mêmes chaque année et sont fournies au client au même rythme (cf. **question n°21**). Elles constituent donc, pour l'application d'IFRS 15, une série de services distincts (chaque période de service est en effet distincte des autres périodes) considérée comme une obligation de prestation unique.

Compte tenu de ce qui précède, l'affectation du prix contractuel résiduel (soit 200 K€ par an pendant 5 ans) à cette seconde obligation de prestation ne pose aucune difficulté.

En revanche, comment traiter la variabilité de prix résultant de la formule d'actualisation en fonction de l'indice des salaires du secteur informatique : faut-il, pour la comptabilisation du chiffre d'affaires selon IFRS 15, opérer une réallocation des montants contractuels dus entre les différentes périodes de service ?



La réponse est non. En effet, dans un contrat pluriannuel, l'actualisation des prix en fonction d'un indice d'inflation vise généralement à maintenir une conformité des prix contractuels avec les prix de vente pratiqués pour des biens ou services similaires fournis à cette période dans le cadre de transactions séparées. C'est bien le cas ici : si on considère par exemple l'actualisation appliquée au montant dû la deuxième année, celle-ci conduira à refléter, dans le prix facturé au titre des prestations d'exploitation rendues la deuxième année, l'impact de l'évolution des salaires sur la structure de coûts de l'entité, entre le moment de la conclusion du contrat et la deuxième année d'exploitation – impact dont l'entité tiendrait vraisemblablement compte, si elle devait, au cours de cette deuxième année, déterminer un prix pour des prestations similaires dans le cadre d'un nouveau contrat.

49. Etape 4 : comment comptabiliser un changement dans le prix du contrat ?

[IFRS 15.87-90]

Le prix de transaction est susceptible de changer sur la durée du contrat, soit dans le cadre d'une modification du contrat (cf. **question n°14**), soit suite à une nouvelle estimation d'une contrepartie variable (cf. **question n°30**).

Dans la première situation, les dispositions d'IFRS 15 sur les modifications de contrats trouvent à s'appliquer (cf. **question n°15**).

Dans la deuxième situation, IFRS 15 indique que la réestimation du prix doit être affectée aux obligations de prestation du contrat sur la même base que l'affectation du prix de transaction qui a été réalisée au démarrage du contrat, y compris en cas de contreparties variables (cf. **questions n°42, 47 et 48**). En pratique, cela a pour conséquence que le chiffre d'affaires complémentaire (ou la réduction de chiffre d'affaires) alloué à une obligation de prestation déjà remplie en date de révision du prix du contrat est comptabilisé immédiatement. L'objectif de cette disposition est d'avoir comptabilisé, *in fine*, le chiffre d'affaires qui se rapporte à chaque obligation de prestation, comme si le prix de transaction définitif avait été connu dès le départ.

Dans le cas particulier où la réestimation du prix de transaction (du fait de la réestimation d'une contrepartie variable) intervient après une modification de contrat, il convient de se demander si cette réestimation se rapporte à une contrepartie variable promise avant la modification de contrat. Dans l'affirmative, et si la modification de contrat a été comptabilisée de manière prospective (i.e. résiliation, comptablement, du contrat en cours en date de modification, et comptabilisation d'un nouveau contrat incluant le reste à faire sur le premier contrat et au titre de la modification), l'entité doit affecter le changement du prix de transaction aux obligations de prestation identifiées dans le contrat avant la modification. Cela implique que le chiffre d'affaires au titre des obligations de prestation remplies en date de réestimation du prix de transaction est ajusté immédiatement pour tenir compte de cette révision.

Dans tous les autres cas où la modification n'a pas été comptabilisée comme un contrat séparé, l'entité doit affecter le changement 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 de contrat).

ÉTAPE 5 :

FAIT GÉNÉRATEUR DE COMPTABILISATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

[QUESTIONS 50 À 61]



50. Etape 5 : quand une entité doit-elle reconnaître du chiffre d'affaires ?

[IFRS 15.31-32]

Une entité doit comptabiliser du chiffre d'affaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation (cf. **question n°16**) en fournissant au client un bien ou un service (c'est-à-dire en transférant un actif) promis ; un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle (cf. **question n°51**).

Le fait générateur de comptabilisation du chiffre d'affaires est donc à apprécier obligation de prestation par obligation de prestation. Au sein d'un même contrat, le chiffre d'affaires alloué à une obligation de prestation (cf. **question n°42**) peut devoir être comptabilisé à l'avancement, quand le chiffre d'affaires alloué à une autre obligation de prestation peut devoir être comptabilisé à un instant précis.

En effet, avec IFRS 15, la comptabilisation du chiffre d'affaires à l'avancement n'est pas automatique (selon la nature des biens ou services vendus) et dépend du rythme de transfert du contrôle au client. Si une entité ne remplit pas l'obligation de prestation progressivement (cf. **question n°52**), cela implique qu'elle la remplit à un moment précis (cf. **question n°61**).

51. Etape 5 : comment le contrôle est-il défini ?

[IFRS 15.33-34]

IFRS 15 définit le contrôle d'un actif (i.e. qu'il s'agisse d'un bien ou d'un service) comme la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci (i.e. existence d'un droit actuel) et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants (i.e. flux de trésorerie potentiels, qu'il s'agisse d'entrées ou d'économies de sorties, qui peuvent être obtenus directement ou indirectement grâce à l'utilisation, la revente, l'échange, la mise en garantie pour un emprunt ou la conservation de l'actif). 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 bases de conclusion d'IFRS 15 précisent que l'analyse du contrôle doit s'effectuer du point de vue du client (même si une analyse du point de vue de l'entité aboutirait à la même conclusion dans de nombreuses situations – cf. IFRS 15.BC121). Cette perspective minimise en effet le risque qu'une entité comptabilise du chiffre d'affaires qui ne coïncide pas avec le transfert de biens ou de services au client.

Cette définition du contrôle se trouve complétée par les indicateurs de la norme permettant d'apprécier l'instant précis où le contrôle est transféré au client (lorsque le contrôle n'est pas transféré progressivement). Ces indicateurs constituent des attributs du contrôle qui peuvent être plus ou moins pertinents selon les situations rencontrées (cf. **question n°61**).

En pratique, la notion de contrôle n'est pas toujours facile à apprécier pour un service. IFRS 15 prévoit un critère en particulier, parmi les critères permettant de démontrer que le contrôle est transféré de manière progressive au client (cf. **question n°52**), pour les prestations de services « typiques » pour lesquelles l'actif créé par la performance de l'entité est immédiatement consommé par le client.

Enfin, pour déterminer si un client obtient le contrôle d'un actif, il convient de tenir compte de tout accord prévoyant le rachat de l'actif (cf. **question n°79**).

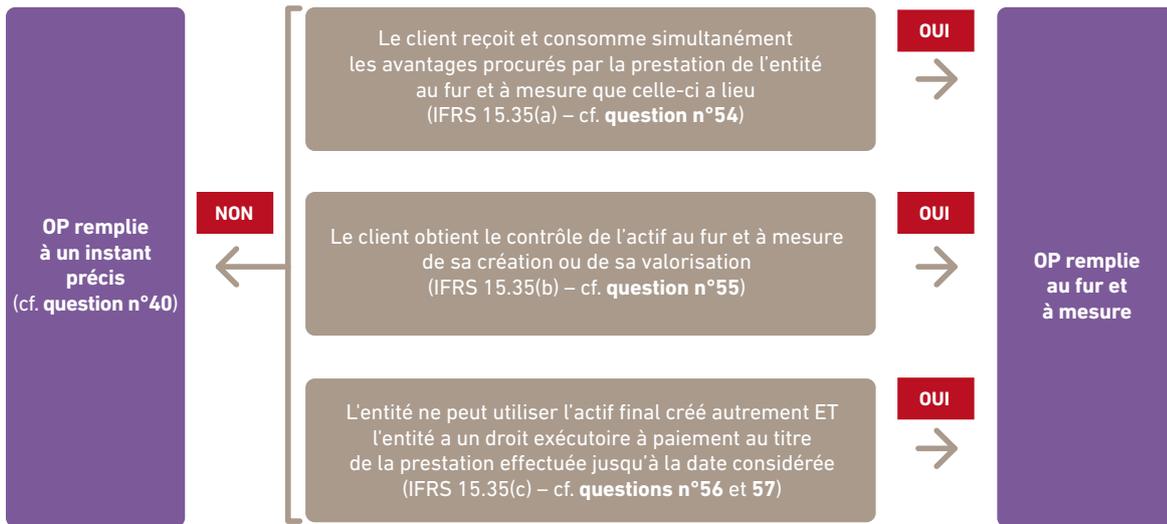


52. Etape 5 : comment déterminer si le chiffre d'affaires alloué à une obligation de prestation doit être reconnu à l'avancement ?

[IFRS 15.35]

Pour déterminer si le chiffre d'affaires alloué à une obligation de prestation doit être comptabilisé progressivement, IFRS 15 requiert d'examiner trois critères. Il suffit que l'un d'eux soit rempli pour démontrer que le contrôle est transféré progressivement au client et donc que le chiffre d'affaires doit être comptabilisé à l'avancement. Cette analyse est réalisée à la passation du contrat.

Schéma n°14



Ces critères doivent être appliqués à l'ensemble des biens et services vendus par l'entité, quel que soit le secteur d'activité concerné.

Néanmoins, les bases de conclusion permettent de penser que ces critères devraient *a priori* être plus particulièrement pertinents dans certaines situations (cf. IFRS 15.BC125, IFRS 15.BC129 et IFRS 15.BC132) :

- les prestations de services « typiques » (i.e. relativement simples) devraient généralement être comptabilisées à l'avancement en application du critère 35(a) ;
- le second critère (35(b)) est applicable lorsque le client contrôle de manière évidente les travaux en cours ;

- le dernier critère (35(c)) est à analyser, par défaut, à chaque fois que les deux précédents critères ne sont pas remplis (par exemple, pour des services spécifiques à un client qui résultent en la remise d'un rapport *in fine*, ou pour la construction d'un actif industriel complexe chez l'entité).

53. Etape 5 : comment mettre en œuvre le critère sur le transfert de contrôle progressif applicable à certaines prestations de services ?

[IFRS 15.35(a) & B3-B4]

Pour rappel, ce critère repose sur la démonstration que 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 (cf. **question n°52**).

Ce critère s'applique donc typiquement aux prestations de services simples et / ou récurrentes (par exemple : prestation de nettoyage, traitement de transactions pour le compte de l'entité, mise à disposition de personnel qualifié, etc.).

Le guide d'application d'IFRS 15 expose de quelle manière mettre en œuvre ce critère lorsque la situation analysée ne permet pas de conclure facilement. Ainsi, l'obligation de prestation est remplie progressivement si l'entité détermine qu'une autre entité n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée, si cette autre entité devait remplir la part restante de l'obligation de prestation envers le client. Pour mener cette analyse, l'entité doit :

- a) faire abstraction des limitations potentielles d'ordre contractuel ou pratique qui l'empêcheraient de transférer l'obligation de prestation restante à une autre entité : il convient ainsi de partir de l'hypothèse – théorique – que rien n'empêcherait une autre entité de prendre la suite du premier fournisseur ;
- b) présumer qu'une autre entité qui remplirait la part restante de l'obligation de prestation ne bénéficierait d'aucun actif actuellement contrôlé par l'entité et qui demeurerait contrôlé par l'entité si l'obligation de prestation était transférée à une autre entité.

Ainsi, en pratique, ce critère ne trouve à s'appliquer par exemple aux prestations de conseil pour lesquelles une opinion professionnelle ou un rapport est délivrée *in fine*. Plus généralement, ce critère ne trouve pas à s'appliquer à toutes les prestations qui conduisent à l'existence de travaux en cours (qu'ils relèvent d'une prestation matérielle ou immatérielle) au cours du contrat.

54. Etape 5 : comment mettre en œuvre le critère sur le transfert de contrôle au fur et à mesure de la performance de l'entité ?

[IFRS 15.35(b) & B5]

Pour rappel, ce critère repose sur la démonstration que 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 (cf. **question n°52**).

Ce critère s'applique tout particulièrement aux situations dans lesquelles le transfert de contrôle au client sur l'actif en cours de construction (ou de valorisation) apparaît de manière évidente, soit parce que l'entité construit un actif sur un terrain qui appartient au client (ou installe un équipement sur une ligne de production du client), soit parce que l'entité valorise (entretient, améliore, répare, etc.) un actif qui appartient déjà au client.

Dans les situations où l'analyse à mener est moins immédiate, la mise en œuvre de ce critère implique de revenir à la définition du contrôle (cf. **question n°51**) et, le cas échéant, aux indicateurs donnés par la norme pour apprécier à quel instant précis le contrôle est transféré, ces indicateurs étant des attributs du contrôle (cf. **question n°61**).

Ainsi, en pratique, lorsqu'il peut être démontré que le client a la capacité de diriger l'entité sur la durée pendant laquelle sa prestation est rendue (par exemple, en modifiant les spécificités techniques du bien ou du service) et qu'il obtient les avantages au titre des travaux en cours (par exemple, parce que le contrat prévoit un transfert de propriété automatique sur les travaux en cours), le contrôle est transféré en application de ce critère.

Il convient néanmoins de s'assurer que le contrôle sur les travaux en cours est effectif et qu'il ne s'agit pas d'un droit purement protectif conféré au client.



Une entité doit parfois réaliser des travaux préparatoires concourant à fournir la prestation prévue au contrat (par exemple : conception et fabrication de composants spécifiques devant être intégrés à la chaîne de montage du client dans le cadre de sa mise à niveau, l'ensemble constituant une obligation de prestation unique). Dans ce cas, le critère 35(b) d'IFRS 15 n'est rempli (le cas échéant) qu'à compter du transfert progressif du contrôle de l'actif au client (ici, lorsque les travaux de mise à niveau réalisés chez le client commencent). En pratique, cela conduit l'entité à comptabiliser des travaux en cours durant la phase de fabrication des composants spécifiques et à ne reconnaître du chiffre d'affaires qu'à partir du moment où l'entité commence à intervenir chez le client (avec un effet de rattrapage au moment du transfert du contrôle des composants spécifiques).

Remarque : il a ici été supposé que le critère 35(c) n'est pas rempli, en l'absence de droit à paiement pour l'entité (cf. **question n°56**).

55. Etape 5 : quand le transfert progressif du contrôle n'est pas évident, comment mettre en œuvre le dernier critère prévu par IFRS 15 conduisant dans un premier temps à déterminer qu'un actif créé n'a pas d'utilisation alternative pour l'entité ?

[IFRS 15.35(c)-36 & IFRS 15.B6-B8]

Pour rappel, lorsque les deux premiers critères de transfert progressif du contrôle ne sont pas remplis, il convient d'analyser si le dernier critère listé par IFRS 15 (35(c)) est rempli (cf. **question n°52**). Ce critère repose sur le respect de deux conditions cumulatives dont le fait de démontrer, dans un premier temps, que le bien ou le service qui sera transféré au client n'a pas d'utilisation alternative pour l'entité. La seconde condition est présentée à la **question n°56**.

Pour mener cette analyse, il convient de considérer, à la passation du contrat, le bien ou le service dans son état final. Ainsi, le fait que la personnalisation du bien ou du service n'intervienne qu'à la fin du processus de « production » n'induit pas que le bien ou le service a nécessairement une utilisation alternative pour l'entité. Dit autrement, la conception de base de l'actif peut être la même pour tous les contrats et la personnalisation importante intervenir à un stade ultérieur du processus de production sans que cela empêche de considérer un actif comme étant, dans son état final, sans utilisation alternative pour l'entité.

La norme précise également que l'entité doit prendre en compte l'effet des limitations contractuelles et pratiques l'empêchant de rediriger facilement le bien ou le service vers un autre client :

- **limitations contractuelles** : tel est le cas si l'actif est clairement identifié dans le contrat et que le client a la capacité d'interdire à l'entité de le rediriger vers un autre client (par exemple : vente d'un appartement dans le cadre d'un programme immobilier). Les termes du contrat empêchant l'entité de destiner facilement l'actif à une autre utilisation doivent toutefois être substantifs pour que l'actif soit considéré comme sans utilisation alternative pour l'entité ;

Une limitation contractuelle est substantive si le client peut faire valoir ses droits sur l'actif promis si l'entité cherche à destiner l'actif à une autre utilisation. En revanche, une limitation contractuelle n'est pas substantive si, par exemple, l'actif est dans une grande mesure interchangeable avec d'autres actifs que l'entité pourrait transférer à un autre client sans rompre le contrat et sans engager de coûts supplémentaires importants (qu'elle n'aurait pas engagés autrement).

- **limitations pratiques** : tel est le cas si une entité a à subir des pertes économiques importantes en cas de redirection de l'actif (par exemple, du fait des coûts importants engagés par l'entité pour modifier l'actif, ou du fait que l'entité ne peut revendre l'actif qu'à perte).

D'autres cas de figure peuvent être envisagés : spécifications de conception (design) importantes, propres au client (i.e. « *rework* » significatif pour rediriger l'actif) ; actif qui ne peut être utilisé que par un seul client ; conséquences négatives d'un délai de fabrication très important (i.e. délais d'approvisionnement significatifs, délais de mise en production significatifs, faible production mensuelle, pénalités substantielles à payer au premier client, etc.), etc.

Une analyse au cas par cas doit être effectuée avant de pouvoir conclure.

Cette analyse est réalisée à la passation du contrat et n'a pas à être révisée par la suite, sauf si les parties au contrat approuvent une modification de contrat qui vient modifier substantiellement l'obligation de prestation analysée.

56. Etape 5 : quand le transfert progressif du contrôle n'est pas évident, comment mettre en œuvre le dernier critère prévu par IFRS 15 conduisant dans un second temps à démontrer qu'une entité a un droit exécutoire à être payée pour les travaux réalisés à date ?

[IFRS 15.35(c)-37 & IFRS 15.B9-B13]

Pour rappel, lorsque les deux premiers critères de transfert progressif du contrôle ne sont pas remplis, il convient d'analyser si le dernier critère listé par IFRS 15 (35(c)) est rempli (cf. **question n°52**). Ce critère repose sur deux conditions cumulatives dont le fait de démontrer (après avoir préalablement démontré que le bien ou service vendu n'a pas d'utilisation alternative – cf. **question n°55**) que l'entité dispose, à tout moment au cours du contrat, d'un droit exécutoire (pour des précisions sur le sens de ce terme : cf. **question n°9**) à être payée pour les travaux réalisés à date.

Ainsi, en pratique, si la première condition de ce critère n'est pas remplie (et que les autres critères listés par IFRS 15 ne sont pas remplis), cela implique que le contrôle est transféré au client à un instant précis et que le chiffre d'affaires ne doit pas être comptabilisé à l'avancement. Dit autrement, il n'est pas nécessaire de rechercher l'existence du droit exécutoire à paiement si le bien ou le service, considéré dans son état final, a une utilisation alternative pour l'entité (i.e. s'il s'agit d'un bien ou service générique).

L'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée si elle a droit, à tout moment sur la durée du contrat, à un montant permettant à tout le moins de la rémunérer pour la prestation effectuée à date, en cas de résiliation du contrat par le client ou un tiers pour des raisons autres que la non-exécution de la prestation promise. Les cas de résiliation visés par la norme couvrent donc les résiliations pour convenance du client (i.e. le client décide en cours de contrat qu'il ne veut plus l'actif), les cas de défaut du client, les cas de résiliation pour motif d'intérêt général (clients publics), etc.

L'analyse à mener est généralement théorique puisque les cas de résiliation pour des raisons autres qu'un défaut de performance de l'entité sont rares en pratique.

L'IFRS IC a d'ailleurs précisé, en mars 2018, qu'il n'est pas pertinent, dans le cadre de cette analyse, de tenir compte de la probabilité que le client exerce ce droit.

Lorsque le client n'a pas le droit de résilier le contrat pour une raison autre qu'un défaut de performance de l'entité, il est possible que l'entité ait le droit d'imposer à son client de prendre l'actif pour lequel il a contracté et d'en payer le prix convenu (i.e. de forcer l'exécution du contrat, en l'absence de défaut de performance de l'entité). Dans ces situations, le droit à paiement pour les travaux réalisés à date existe et la deuxième condition du critère 35(c) est remplie.

56.1 Montant obtenu du client en cas de résiliation pour une raison autre qu'un défaut de performance de l'entité

En cas de droit du client de résilier le contrat pour une raison autre qu'un défaut de performance de l'entité, il convient d'apprécier le montant que l'entité serait en droit d'obtenir du client, au titre du contrat, pour les travaux réalisés jusqu'à la date de résiliation.

Le montant susceptible de rémunérer l'entité pour la prestation effectuée à date (c'est-à-dire, susceptible de répondre à la condition relative au droit à paiement posée par IFRS 15) est celui qui s'approche du prix de vente des biens ou des services fournis jusqu'alors (par exemple les coûts engagés par l'entité jusqu'à cette date pour remplir l'obligation de prestation, majorés d'une marge raisonnable), plutôt qu'une indemnité limitée à la perte potentielle de profit en cas de résiliation du contrat.

IFRS 15 précise qu'il n'est pas nécessaire que la rémunération visant une marge raisonnable soit égale à la marge prévue (i.e. même taux de marge) pour l'exécution du contrat tel qu'il a été promis (en effet, la valeur transférée à un client dans un contrat résilié prématurément peut ne pas être proportionnelle à la valeur qui aurait été transférée si le contrat avait été achevé), mais l'entité doit avoir droit à une rémunération correspondant à l'un ou l'autre des montants suivants :

- a) une proportion de la marge attendue du contrat qui reflète raisonnablement le degré d'exécution de la prestation par l'entité, selon le contrat, avant que ce dernier ne soit résilié par le client (ou un tiers) ;
- b) un rendement raisonnable par rapport au coût du capital de l'entité dans des contrats similaires (ou la marge généralement dégagée par l'entité dans des contrats similaires) si la marge spécifique au contrat est supérieure au rendement que l'entité obtient généralement de contrats similaires.

Pour mener cette analyse, une entité doit donc exercer son jugement pour apprécier le niveau de marge considéré raisonnable.

Il existe également une zone de jugement sur la manière d'apprécier le degré d'exécution de la prestation tout au long du contrat (puisque c'est par rapport à cette performance, telle que mesurée tout au long du contrat, que s'apprécie l'existence du droit à paiement). Cette question rejoint celle de la mesure de l'avancement dans le cadre d'une obligation de prestation remplie progressivement (cf. **question n°57**).

Déterminer dans quelle mesure l'entité aura droit à un montant correspondant aux coûts encourus à date, plus une marge raisonnable, nécessite donc souvent de faire appel au jugement et d'analyser avec attention les clauses de résiliation (pour des motifs autres qu'un défaut de performance de l'entité) ou toute documentation juridique pertinente (cf. **question n°56.2**).



Le montant dû par le client en application d'une clause de résiliation n'est pas le seul élément à prendre en compte pour apprécier si l'entité a droit à un montant qui approxime le prix de vente des biens ou services transférés à date. En pratique, une entité doit en effet aussi tenir compte de tous les paiements non remboursables déjà obtenus du client au moment de la résiliation. En revanche, elle doit ignorer, pour mener à bien l'analyse, les montants qui ne sont pas définitivement acquis, quand bien même ces paiements sont contractuellement prévus dans l'échéancier agréé entre les deux parties. Dit autrement, l'analyse du droit à paiement ne doit prendre en compte les jalons de paiement prévus au contrat que si les montants reçus du client sont non remboursables en cas de résiliation du client pour une raison autre qu'un défaut de performance de l'entité.

L'IFRS IC a apporté une précision supplémentaire, en mars 2018, sur les paiements à considérer pour l'analyse du droit exécutoire à paiement : c'est le paiement auquel l'entité a droit en vertu du contrat existant et en lien avec la prestation de ce contrat, qui est pertinent pour la détermination du droit exécutoire à paiement pour une prestation effectuée à une date donnée. Ainsi, l'analyse menée doit ignorer les montants que l'entité pourrait obtenir dans le cadre de la revente de l'actif à un autre client, si le premier client n'est tenu d'indemniser l'entité qu'à hauteur de la perte de marge subie, le cas échéant, lors de la revente. En effet, dans cette situation, le premier client n'a pas l'obligation, dans tous les cas, de payer l'entité à hauteur des travaux réalisés à date.

Illustration n°9

Une entité conclut un contrat avec un client pour la fourniture d'une machine adaptée spécifiquement à ce client, dans un délai de 12 mois.

Le calendrier contractuel prévoit les paiements suivants :

- > à la signature du contrat : 20% du prix du contrat ;
- > tous les 3 mois pendant 12 mois : 10% du prix du contrat (soit 40% du prix du contrat) ;
- > à la réception de la machine achevée (la réception nécessitant de réussir les tests de performance requis contractuellement) : le solde du prix du contrat (soit 40%).

Les paiements sont non remboursables sauf en cas de défaut de performance de l'entité.

En cas de résiliation du contrat par le client, l'entité est en droit de conserver les paiements reçus à date.

Pour déterminer si l'obligation de prestation correspondant à la fourniture de la machine est satisfaite à un instant précis ou progressivement, l'entité examine si elle dispose d'un droit à paiement exécutoire à tout moment pour la performance réalisée à date (l'entité a en effet conclu que l'obligation de prestation ne respectait ni le critère énoncé au paragraphe 35(a), ni celui énoncé au paragraphe 35(b) d'IFRS 15).



L'entité observe qu'à divers moments pendant la durée du contrat, le montant cumulé de la contrepartie payée par le client peut être inférieur au prix de vente de l'équipement partiellement achevé à ce moment. Par conséquent, même si les paiements effectués par le client ne sont pas remboursables, le montant cumulé de ces paiements ne correspond pas, à tout moment pendant toute la durée du contrat, au moins au montant nécessaire pour rémunérer l'entité pour la performance réalisée à date. L'entité en conclut que l'obligation de prestation ne respecte pas le critère énoncé au paragraphe 35(c) d'IFRS 15 et, en conséquence, que l'obligation de prestation est satisfaite à un instant précis (aucun des critères énoncés au paragraphe 35 d'IFRS 15 n'étant rempli).

Dans l'hypothèse où l'entité a, à tout moment sur la durée du contrat, un droit à paiement en vertu des principes édictés ci-avant, il convient par ailleurs de s'assurer que ce droit est exécutoire afin de pouvoir conclure favorablement.

56.2 Caractère exécutoire du droit à paiement

Un droit à un paiement en cas de résiliation du contrat pour une raison autre qu'un défaut de performance de l'entité est exécutoire si la loi applicable permet de faire respecter ce droit (la notion de droit « exécutoire » est en effet la même que celle retenue à l'étape 1, pour déterminer si un contrat existe au sens de la norme IFRS 15 – cf. **question n°9**). Il n'est donc pas nécessaire que le droit de l'entité à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée soit un droit inconditionnel actuel au paiement (i.e. une créance – cf. **question n°84**), le droit ne devenant généralement inconditionnel que lorsqu'une étape spécifique prévue au contrat est franchie ou lorsque l'obligation de prestation est remplie.

Pour apprécier l'existence et le caractère exécutoire d'un droit à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée, l'entité doit tenir compte non seulement des conditions du contrat, mais également de toute loi ou de tout précédent jurisprudentiel qui pourrait les compléter ou s'imposer par rapport à celles-ci. Ainsi, en pratique, même si le contrat ne mentionne pas la possibilité, pour le client, de résilier le contrat pour une raison autre qu'un défaut de performance de l'entité, si la loi (ou la jurisprudence) octroie ce droit au client, l'analyse doit tenir compte du montant qui serait obtenu par l'entité si ce droit à résiliation était exercé (cf. **question n°56.1**). De même, si la loi (ou la jurisprudence) remet en cause le droit à paiement mentionné au contrat, l'entité doit en tenir compte pour apprécier le caractère exécutoire du droit contractuel.

En mars 2018, l'IFRS IC a publié une décision illustrant le cas d'un contrat de promotion immobilière relevant d'une juridiction dans laquelle des tribunaux ont autorisé la résiliation de contrats similaires pour d'autres raisons qu'un défaut d'exécution de la part de l'entité (par exemple, lorsqu'il a été prouvé que le client – un particulier – n'est pas financièrement en mesure de remplir les conditions du contrat), alors même que le client n'avait pas contractuellement le droit de résilier. Lors de la résiliation, l'entité avait droit à une simple indemnité de résiliation (n'approximant pas le prix de vente des travaux réalisés à date). Dans ce cas, l'IFRS IC a conclu que le critère du droit à paiement exécutoire n'est pas démontré.

Une analyse juridique du contrat, tenant compte de l'ensemble des caractéristiques – en termes de réglementation et de jurisprudence – de la juridiction dont il relève, doit donc être réalisée afin de mettre en évidence, le cas échéant, l'existence de ce droit et d'apprécier son caractère exécutoire.

En mars 2018, l'IFRS IC a indiqué qu'une entité n'a pas besoin d'entreprendre une recherche exhaustive des décisions prises et faisant jurisprudence. Toutefois, il serait inapproprié d'ignorer les éléments de jurisprudence pertinents existants, ou d'anticiper des décisions susceptibles d'être prises (ou non) dans le futur.

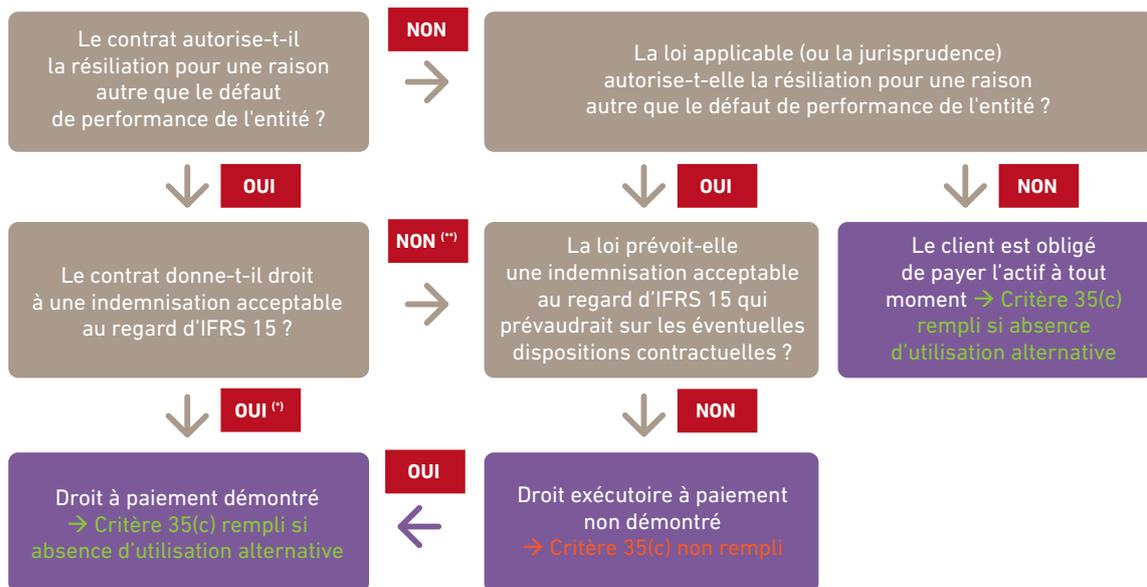
Le comité d'interprétation des normes IFRS a également indiqué que seul le caractère exécutoire du droit à paiement doit être analysé. Ainsi, il n'y a pas lieu de tenir compte de la probabilité d'exercice de ce droit par l'entité.



En France, le cadre juridique général est plutôt favorable puisque :

- pour les contrats qui relèvent de l'article 1794 du Code civil (i.e. contrats dits de « louage d'ouvrage et d'industrie »), il est prévu que : « *Le maître peut résilier, par sa seule volonté, le marché à forfait, quoique l'ouvrage soit déjà commencé, en dédommageant l'entrepreneur de toutes ses dépenses, de tous ses travaux, et de tout ce qu'il aurait pu gagner dans cette entreprise.* » ;
- pour les contrats relevant des marchés publics, il convient généralement de se référer au cahier des clauses administratives générales applicables à ces marchés (le pouvoir adjudicateur pouvant décider de s'y référer ou non, ou bien d'y déroger partiellement), selon la nature des travaux réalisés (exemples : CCAG - Marchés de fournitures courantes et services, CCAG - Marchés publics de prestations intellectuelles, CCAG - Marchés publics de travaux, etc.). Ces clauses sont généralement également favorables à la démonstration du droit à paiement.

Schéma n°15



(*) Attention aux situations (*a priori* rares en pratique) où la loi (ou la jurisprudence) pourrait conduire à considérer que le droit à paiement contractuel n'a pas de force exécutoire.

(**) Dans le cas où le contrat autorise la résiliation pour une raison autre que le défaut de performance de l'entité, la loi peut venir préciser / clarifier l'existence d'un droit à paiement lorsque le contrat n'est pas explicite en termes d'indemnisation due, ou si la loi (favorable) s'impose par rapport aux clauses contractuelles (défavorables).





Le TRG (cf. **question n°98**) a discuté en novembre 2016 du lien entre le calendrier de personnalisation d'un bien, le droit à paiement et la mesure de l'avancement. Ce débat est particulièrement important lorsque l'avancement au titre d'une obligation de prestation remplie progressivement est mesuré sur la base des coûts (cf. **question n°57**).

En pratique, il peut être considéré au commencement d'un contrat donné que le critère 35(c) est rempli (parce que le bien, dans son état final, est spécifique, et parce que l'entité a un droit exécutoire à paiement sur toute la durée du contrat) sans pour autant que les activités menées au début du contrat contribuent à l'avancement du contrat (et donc, à la comptabilisation de chiffre d'affaires à l'avancement).

Un tel cas peut être rencontré lorsque la fabrication du bien nécessite l'approvisionnement et la fabrication de pièces standards qui ne sont physiquement intégrées à l'affaire spécifique au client qu'à un certain stade de la production.

Lorsque l'entité mesure l'avancement par les coûts, cela implique que les pièces standards achetées ou produites sont comptabilisées en stocks en application d'IAS 2 tant que celles-ci ne sont pas intégrées à l'affaire (i.e. pas de chiffre d'affaires comptabilisé à ce stade).

La comptabilisation du chiffre d'affaires à l'avancement démarre lorsque ces pièces standards sont sorties des stocks pour être utilisées pour la fabrication du bien vendu (créant un actif sans utilisation alternative et couvert par le droit exécutoire à paiement).

Les discussions au TRG ont permis de préciser que l'appréciation du droit à paiement tient compte de la performance à date, laquelle doit en principe coïncider avec la mesure de l'avancement retenue par l'entité. Ainsi, il ne serait pas nécessaire que le droit à paiement permette de rémunérer l'entité pour les coûts encourus lors des activités antérieures à la personnalisation du bien, si le client résiliait le contrat avant que la phase de personnalisation commence, pour considérer, au commencement du contrat, que le critère 35(c) est rempli (il est en revanche nécessaire que ce droit permette, à tout moment au cours du contrat, de rémunérer la partie des coûts encourus que l'entité estime raisonnablement rentrer dans la mesure de l'avancement, si le client résiliait le contrat pour une autre raison qu'un défaut de performance).

57. Etape 5 : comment mesurer l'avancement dans le cadre d'une obligation de prestation remplie progressivement ?

[IFRS 15.39-45 & IFRS 15.B14-B19]

Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement (cf. **question n°52**), le chiffre d'affaires doit être comptabilisé progressivement. Pour cela, une entité doit évaluer la mesure dans laquelle l'obligation est remplie (i.e. le degré d'avancement).

L'évaluation du degré d'avancement a pour objectif de refléter la progression du transfert par l'entité du contrôle des biens ou des services promis au client (c'est-à-dire la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie).

Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, l'entité doit appliquer une seule et même méthode d'évaluation du degré d'avancement, et ce, 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.

Le TRG (cf. **question n°98**) a indiqué en juillet 2015 que le principe de retenir une méthode unique de mesure de l'avancement pour une obligation de prestation donnée est également applicable aux obligations de prestation combinées, c'est-à-dire incluant plusieurs biens ou services non distincts (cf. **question n°16**). Ainsi, il n'est pas approprié de retenir plusieurs méthodes selon les étapes de la prestation, même si celles-ci relèvent toutes d'une seule des deux grandes catégories de méthodes présentées ci-après (méthodes fondées sur les extrants vs. méthodes fondées sur les intrants), comme par exemple une méthode d'avancement en fonction des heures imputées et une méthode d'avancement en fonction des coûts de main d'œuvre encourus. Par ailleurs, le TRG a noté qu'il peut être difficile de déterminer une seule méthode de mesure de l'avancement pour une obligation de prestation combinée. Pour le TRG, il convient d'exercer son jugement et d'analyser les raisons pour lesquelles les biens ou services ont été considérés comme non distincts, ainsi que la nature de la promesse globale. S'il s'avère qu'une seule méthode de mesure de l'avancement n'est pas pertinente pour l'obligation de prestation combinée, cela peut (dans certains cas uniquement) être un indice que l'analyse réalisée en étape 2 n'a pas été menée correctement et que certains biens ou services sont en réalité distincts.

IFRS 15 liste deux grandes catégories de méthodes de mesure de l'avancement :

- **les méthodes fondées sur les extrants** : le chiffre d'affaires est comptabilisé sur la base d'évaluations directes de la valeur qu'ont pour le client les biens ou les services fournis jusqu'à la date considérée par rapport aux biens ou aux services promis dans le contrat qu'il reste à fournir. Parmi ces méthodes, on peut citer : l'évaluation des résultats atteints, l'évaluation des étapes importantes franchies, l'estimation du temps écoulé ou le calcul du nombre d'unités produites ou livrées. Ces méthodes présentent toutefois certains inconvénients qui peuvent empêcher de les utiliser en pratique (cf. **question n°59**). Par ailleurs, une simplification pratique est offerte, sous conditions (cf. **question n°58**) ;
- **les méthodes fondées sur les intrants** : le chiffre d'affaires est comptabilisé sur la base des efforts ou des intrants déjà investis par l'entité (par exemple les ressources consommées, les heures de travail effectuées, les coûts engagés, le temps écoulé ou les heures-machines utilisées) par rapport au total des intrants que l'entité s'attend à utiliser pour remplir entièrement une obligation de prestation. Si les efforts ou les intrants de l'entité sont dépensés uniformément pendant la période de prestation, il peut être approprié que l'entité comptabilise le chiffre d'affaires de manière linéaire. Par ailleurs, la mise en œuvre de ces méthodes nécessite de faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflète pas la progression du transfert par l'entité du contrôle de biens ou de services au client (cf. **question n°60**).

Une entité doit appliquer son jugement pour identifier une méthode appropriée de mesure de l'avancement. Pour autant, comme le précisent les bases de conclusion d'IFRS 15, le choix à effectuer n'est pas un libre choix (cf. IFRS 15.BC159). Il doit être tenu compte de la nature du bien ou du service que l'entité a promis de fournir au client, tout en ayant à l'esprit l'objectif rappelé ci-dessus (i.e. refléter la progression du transfert par l'entité du contrôle des biens ou des services promis au client). Ces principes peuvent être illustrés au travers des deux situations suivantes :

- une méthode pertinente de mesure de l'avancement pour une obligation de prestation relative à la maintenance d'un avion devrait généralement être une méthode dite « *cost-to-cost* » (i.e. rapport entre les coûts encourus à date et les coûts totaux estimés sur la durée de l'obligation de prestation), même si la prestation est par ailleurs facturée à l'heure de vol. En effet, le contrôle du service est transféré au client au fur et à mesure que celui-ci est exécuté (i.e. à chaque intervention effective sur l'appareil, celui-ci étant ici supposé sous le contrôle du client tout au long du contrat) et non selon le rythme d'utilisation de l'appareil par le client ;
- lorsque l'obligation de l'entité consiste à se tenir prêt à rendre un service (« *stand-ready obligation* ») plutôt qu'à rendre le service lui-même, une méthode appropriée de mesure de l'avancement devrait généralement être une méthode linéaire (i.e. prorata temporis). Tel est le cas, par exemple, pour une obligation de prestation qui consiste à faire en sorte qu'un client ait accès à un club de sport. La quantité de services restants à laquelle le client a droit est en effet indépendante de la quantité de services déjà fournie au client.

Le TRG (cf. **question n°98**) a précisé en janvier 2015 qu'une méthode linéaire n'est pas pertinente pour une « *stand-ready obligation* » si les avantages de la prestation ne sont pas répartis de manière équivalente sur toute la durée du contrat (par exemple : contrat annuel pour déneiger une piste d'aéroport et pour lequel le client bénéficie des avantages de la prestation uniquement en hiver).

L'entité ne doit comptabiliser du chiffre d'affaires au titre d'une obligation de prestation remplie progressivement que si elle est en mesure d'évaluer raisonnablement le degré d'avancement, c'est-à-dire si elle dispose des informations fiables nécessaires à l'application d'une méthode appropriée d'évaluation du degré d'avancement.

Lorsque l'entité n'est pas en mesure de faire une évaluation fiable de la marge attendue au titre de l'obligation de prestation (par exemple au début du contrat) et qu'il n'y a pas d'incertitude sur le caractère bénéficiaire du contrat, elle ne doit comptabiliser du chiffre d'affaires qu'à hauteur des coûts engagés, jusqu'à ce qu'elle puisse faire une évaluation raisonnable du résultat de l'obligation de prestation.

58. Etape 5 : quelle est la simplification pratique offerte par IFRS 15 pour reconnaître le chiffre d'affaires à l'avancement ?

[IFRS 15.B16]

Si l'entité a un droit à une contrepartie d'un client dont le montant correspond directement à la valeur qu'ont pour le client les obligations de prestation qu'elle a remplies jusqu'à la date considérée (par exemple : en vertu d'un contrat de services selon lequel l'entité facture un montant fixe pour chaque heure de service fournie), l'entité peut comptabiliser du chiffre d'affaires à hauteur du montant qu'elle a le droit de facturer.

En juillet 2015, le TRG (cf. **question n°98**) a indiqué que cette simplification peut trouver à s'appliquer y compris dans le cas d'un contrat long terme de fourniture de biens ou de services qui prévoit un prix variable par unité sur la durée du contrat (par exemple : prix par unité d'œuvre décroissant pour des prestations informatiques quand l'entité partage avec le client les bénéfices de la courbe d'expérience ; prix d'une fourniture d'électricité dont le tarif annuel varie selon les prix de marché). Une entité doit toutefois exercer son jugement, en tenant compte des faits et circonstances, pour apprécier si le recours à la simplification pratique offerte par la norme pour mesurer l'avancement est possible. En particulier, en cas de paiements d'avance ou de réductions de prix rétroactives significatifs, il devrait être difficile de considérer que la simplification pratique trouve à s'appliquer.

S'agissant des informations à donner en annexe, et par mesure de simplification (complémentaire par rapport à celle présentée ci-avant), une entité n'est pas tenue de fournir les informations exigées par IFRS 15 au titre du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir (i.e. le « carnet de commandes » selon IFRS 15 – cf. **question n°88**) si l'avancement, pour ces obligations de prestation, est mesuré en utilisant la simplification pratique présentée ci-avant.

59. Etape 5 : l'utilisation de la méthode des jalons techniques est-elle possible ?

[IFRS 15.B15]

Parmi les méthodes appropriées de mesure de l'avancement, IFRS 15 cite les méthodes fondées sur les extrants (cf. **question n°57**), dont fait partie la méthode des jalons techniques. Or la norme stipule que lorsqu'une entité applique une méthode de mesure de l'avancement, elle doit inclure dans l'évaluation du degré d'avancement tous les biens et services dont elle transfère le contrôle au client lorsqu'elle remplit son obligation de prestation. Ainsi, une méthode fondée sur les extrants ne fournit pas une représentation fidèle de la prestation de l'entité lorsque les extrants sélectionnés ne permettent pas d'évaluer certains des biens ou services dont le contrôle a été transféré au client.

La méthode des jalons techniques consiste à comptabiliser du chiffre d'affaires à l'avancement lorsqu'un « jalon » (contractuel ou défini par l'entité pour les besoins de suivi du contrat) est franchi. Cette méthode implique qu'aucun chiffre d'affaires n'est comptabilisé entre deux jalons, quand bien même l'entité réalise des travaux entre ces deux jalons, pour satisfaire l'obligation de prestation. Ainsi, les travaux réalisés après le franchissement d'un jalon sont comptabilisés en travaux en cours, tant qu'un nouveau jalon n'est pas franchi.

Pour IFRS 15, une telle méthode (mais également, par exemple, une méthode fondée sur le nombre d'unités livrées) ne reflète pas fidèlement la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie par l'entité si, à la fin de la période de présentation de l'information financière, la prestation de l'entité a généré des travaux en cours (ou des produits finis) dont le client a le contrôle et qui ne sont pas compris dans l'évaluation des extrants (donc dans la mesure de l'avancement).

En avril 2016, le TRG (cf. **question n°98**) a répondu à la question de savoir si le contrôle d'un bien ou d'un service sous-jacent à une obligation de prestation peut être transféré progressivement au client de manière discrète (c'est-à-dire à plusieurs instants précis, et non de manière strictement continue, au cours de la période pendant laquelle l'obligation de prestation est remplie). Le TRG a indiqué que le transfert progressif du contrôle, en application de l'un des critères prévus par la norme (cf. **question n°52**), implique que le contrôle ne peut être transféré à des moments précis dans le temps. Ainsi, une méthode appropriée de mesure de l'avancement ne devrait pas avoir pour conséquence la comptabilisation de travaux en cours significatifs provenant de la performance d'une entité dans le cadre d'un contrat avec un client.

En pratique, la méthode des jalons techniques n'est donc pas autorisée par IFRS 15 (ainsi que toute autre méthode fondée sur les extrants qui aurait des conséquences similaires), sauf à réussir à démontrer qu'à tout moment sur la durée de l'obligation de prestation, les travaux en cours sont non significatifs. Le montant de ces travaux en cours devrait également être non significatif au niveau de l'entité, pour l'ensemble des obligations de prestation pour lesquelles la méthode des jalons techniques est utilisée, le cas échéant.

60. Etape 5 : quels sont les coûts du contrat qui ne peuvent pas être pris en compte pour mesurer l'avancement ?

[IFRS 15.B18-B19]

Parmi les méthodes appropriées de mesure de l'avancement, IFRS 15 cite les méthodes fondées sur les intrants (cf. **question n°57**), dont fait partie la méthode « *cost-to-cost* » (qui conduit à mesurer l'avancement sur la base du rapport entre les coûts encourus à date pour remplir l'obligation de prestation et les coûts totaux estimés pour remplir cette même obligation de prestation).

Or il se peut que les intrants investis par l'entité n'aient pas de lien direct et proportionnel avec le transfert au client du contrôle des biens ou des services. En conséquence, l'entité doit faire abstraction des effets de tout intrant qui ne reflète pas la progression du transfert par l'entité du contrôle de biens ou de services au

client. Ces ajustements ont « mécaniquement » une incidence sur le taux de marge constaté à l'issue de chaque période de reporting sur la durée de l'obligation de prestation (cf. **question n°67**).

Ainsi, quand une entité utilise une méthode fondée sur les coûts, elle peut devoir ajuster l'évaluation du degré d'avancement par exemple dans les cas suivants :

- a) **inefficacités significatives** (ou pertes matières importantes) : lorsqu'elle rend sa prestation, une entité peut rencontrer des difficultés se traduisant par des inefficacités importantes qui n'étaient pas reflétées dans le prix du contrat² (comme les coûts non prévus des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources engagées pour remplir l'obligation de prestation). Dans ce cas, l'entité doit exclure ces inefficacités significatives du ratio « *cost-to-cost* » (à la fois au numérateur et au dénominateur). Cela implique que la comptabilisation en charges de ces inefficacités (contrairement aux coûts qui reflètent la progression du transfert du contrôle de l'obligation de prestation au client) ne conduit pas à comptabiliser de chiffre d'affaires complémentaire au moment où elles sont constatées.
- b) « **matériels non installés** » (pour lesquels il n'existe pas de rapport proportionnel entre les coûts encourus et le degré d'avancement dans l'exécution de l'obligation de prestation) : sous certaines conditions (cf. ci-après), le coût de ces matériels est également exclu du ratio « *cost-to-cost* ». Néanmoins, du chiffre d'affaires est comptabilisé, mais uniquement à hauteur du coût de ces matériels (i.e. aucune marge n'est dégagée pour ces matériels à ce moment-là). La norme précise qu'une telle mesure de l'avancement est appropriée si l'entité s'attend, à la passation du contrat, à ce que l'ensemble des conditions suivantes soient remplies :
 - i. le bien n'est pas distinct ;
 - ii. le contrôle du bien devrait être obtenu par le client bien avant que celui-ci ne reçoive les services liés à ce bien ;
 - iii. le coût du bien transféré est important par rapport au coût total que l'entité s'attend à engager pour remplir entièrement l'obligation de prestation ;
 - iv. l'entité se procure le bien auprès d'un tiers et n'intervient pas de façon importante dans sa conception et sa fabrication (mais elle agit pour son propre compte – cf. **question n°70**).

IFRS 15 n'indique pas, pour les matériels non installés, à quel moment la marge afférente doit être comptabilisée. A notre avis, une entité peut soit décider de comptabiliser la totalité de la marge une fois que le bien est installé, soit allouer la marge aux autres éléments de l'obligation de prestation et la comptabiliser progressivement au fur et à mesure de l'avancement sur ces autres éléments.

Illustration n°10 : inefficacités significatives

Une entité conclut un contrat avec un client pour le développement, la fabrication et la mise en service d'un équipement spécifique d'ici trois ans pour un prix de 500 M€. Le contrat est considéré comprendre une seule obligation de prestation remplie progressivement. L'avancement est mesuré par les coûts.

Compte tenu de la nature de l'activité à réaliser, le fait d'encourir des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources engagées apparaît normal et inévitable. Il en a été tenu compte dans le coût initial du projet estimé par l'entité (estimé globalement à 400 M€) et le prix convenu avec le client.

Ce contrat présente donc une marge à terminaison de 100 M€.

² A notre avis, la notion d'inefficacité significative est à distinguer des coûts qu'une entité encourt à plusieurs reprises parce que l'activité qu'elle doit réaliser pour satisfaire l'obligation de prestation nécessite la mise en œuvre de processus itératifs complexes, avec une part d'incertitude concernant le nombre d'itérations nécessaire (ce dont le prix de vente devrait logiquement tenir compte).

Suite à un incident informatique majeur, l'entité perd accidentellement une partie des données relatives aux études de développement et doit les réaliser à nouveau au cours de la première année. Le surcoût associé est estimé à 40 M€. Les coûts totaux encourus à la fin de la première année, incluant ce surcoût, s'élèvent à 160 M€. Excepté cet événement, le déroulement du projet n'a pas connu de déviation majeure par rapport à la prévision budgétaire initiale.

Compte tenu de son origine et de son ampleur, le surcoût de 40 M€ est considéré représenter une inefficience significative et est donc exclu du calcul de mesure de l'avancement.

A la fin de la première année, le calcul du pourcentage d'avancement se présente comme suit :

$$(160 \text{ M€} - 40 \text{ M€}) / (440 \text{ M€} - 40 \text{ M€}) = 30\%$$

Le chiffre d'affaires comptabilisé à la fin de la première année s'élève ainsi à :

$$30\% \times 500 \text{ M€} = 150 \text{ M€}$$

Le résultat (perte) comptabilisé du contrat à la fin de la première année s'élève à :

$$150 \text{ M€} - 160 \text{ M€} = -10 \text{ M€}$$

dont :

- > 30 M€ de résultat calculé à l'avancement (soit 150 M€ - (160 M€ - 40 M€)) ; et
- > -40 M€ de surcoûts liés à une inefficience significative.

Le contrat restant bénéficiaire à la fin de la première année (la marge résiduelle à reconnaître au titre du contrat s'élève à : 500 M€ - 400 M€ - 30 M€ = 70 M€), aucune provision pour contrat déficitaire n'est à comptabiliser.

Illustration n°11 : matériels non installés

En mars de l'année N, une entité conclut un contrat avec un client pour la construction d'une usine pour un prix de 100 M€.

La construction de l'usine est l'unique obligation de prestation du contrat. Elle est satisfaite progressivement et le degré d'avancement est mesuré par les coûts.

Les coûts totaux attendus s'élèvent à 80 M€, incluant 30 M€ de coûts relatifs à des équipements relativement standards (transformateurs) achetés auprès d'un tiers. Le client obtient le contrôle de ceux-ci à leur livraison sur le site de construction de l'usine en décembre de l'année N. L'achèvement de la construction de l'usine est prévu en juin de l'année N+1.

Au vu des informations présentées ci-avant (et en lien avec les conditions listées par IFRS 15.B19), les équipements achetés auprès d'un tiers présentent donc les caractéristiques des « matériels non installés ». En conséquence, il convient de les exclure de la mesure d'avancement par les coûts.

A fin décembre N :

Les coûts encourus (excluant les équipements achetés auprès d'un tiers) s'élèvent à 20 M€.

Les coûts totaux (excluant les équipements achetés auprès d'un tiers) s'élevant à 50 M€ (80 M€ - 30 M€), le degré d'avancement à fin décembre N est estimé à : 20 M€ / 50 M€ = 40%.

L'entité comptabilise donc un montant de 58 M€ en chiffre d'affaires, calculé comme la somme de :

- > $40\% \times (100 \text{ M€} - 30 \text{ M€}) = 28 \text{ M€}$ pour la prestation réalisée, hors fourniture des équipements achetés auprès d'un tiers ; et
- > 30 M€ (i.e. à hauteur des coûts) au titre du transfert de contrôle des équipements achetés auprès d'un tiers.

Le taux de marge qui résulte des impacts comptabilisés pour ce contrat à fin décembre N s'élève à : $[58 \text{ M€} - (20 \text{ M€} + 30 \text{ M€})] / 58 \text{ M€} = 13,8\%$.

Ce taux est inférieur à celui attendu en fin de contrat (20%) du fait de la comptabilisation sans marge de la vente des équipements et en raison du poids relatif important des « matériels non installés » dans la prestation réalisée à date.

61. Etape 5 : quels sont les indicateurs permettant d'identifier la date de transfert du contrôle lorsque ce transfert n'intervient pas progressivement ?

[IFRS 15.38 & IFRS 15.B83-B86]

Lorsqu'une obligation de prestation n'est pas remplie progressivement (cf. **question n°52**), elle est remplie à un moment précis.

Pour déterminer le moment précis où le client obtient le contrôle d'un actif promis (et donc, où l'entité remplit de ce fait une obligation de prestation), l'entité doit en premier lieu s'appuyer sur la définition du contrôle (cf. **question n°51**) donnée par IFRS 15.

L'entité doit également prendre en compte les éléments indicatifs d'un transfert de contrôle, qui comprennent notamment les éléments suivants :

- 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. Si l'entité conserve le titre de propriété à seule fin de se protéger contre un défaut de paiement de la part du client, les droits ainsi conservés n'empêchent pas le client d'obtenir le contrôle de l'actif considéré ;
- c) l'entité a transféré la possession matérielle de l'actif. Toutefois, la possession matérielle peut ne pas coïncider avec le contrôle d'un actif (par exemple, dans le cadre de certains accords de rachat et de certains accords de consignation, il se peut qu'un client ou un consignataire ait la possession matérielle d'un actif dont l'entité a toujours le contrôle – cf. **question n°80**). À l'inverse, dans le cadre de certaines ventes à livrer (cf. **question n°81**), il se peut que l'entité ait la possession matérielle d'un actif dont le client a le contrôle ;
- d) le client a les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif. L'entité ne doit pas tenir compte des risques susceptibles de donner naissance à une obligation de prestation distincte s'ajoutant à l'obligation de transférer l'actif (par exemple, l'entité peut avoir transféré le contrôle de l'actif à un client sans avoir encore rempli une obligation de prestation additionnelle consistant à fournir des services de maintenance de l'actif transféré) ;
- e) le client a accepté l'actif (cf. clauses contractuelles d'acceptation par le client qui permettent à ce dernier de résilier le contrat ou d'exiger que l'entité prenne des mesures correctives si le bien ou le service ne satisfait pas aux spécifications convenues). Si l'acceptation de l'actif par le client n'est pas de pure forme, l'entité ne peut pas conclure que le client en a obtenu le contrôle avant qu'il ne lui ait signifié son acceptation.



Il est précisé dans les bases de conclusion d'IFRS 15 que la liste d'indicateurs ci-dessus ne correspond pas à une liste de conditions qui doivent toutes être remplies pour considérer qu'il y a eu transfert de contrôle d'un bien ou d'un service (cf. IFRS 15.BC155).

Ces indicateurs sont souvent présents si le client a obtenu le contrôle d'un actif. Ils doivent donc permettre d'aider l'entité à appliquer le principe de transfert de contrôle qui est le principe général de comptabilisation du chiffre d'affaires en application d'IFRS 15 (cf. **question n°50**).

Ainsi le transfert des risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'actif, s'il est un indicateur important pour l'analyse, ne suffit plus nécessairement pour déterminer la date à laquelle comptabiliser le chiffre d'affaires relatif à une obligation de prestation remplie à un instant précis (pour rappel, IAS 18 fondait la comptabilisation du chiffre d'affaires des biens sur le transfert des principaux risques et avantages).



AUTRES SUJETS DE COMPTABILISATION

[QUESTIONS 62 À 81]



62. Coûts du contrat : comment comptabiliser les coûts d'obtention du contrat ?

[IFRS 15.91-93]

Une entité doit comptabiliser à l'actif les coûts d'obtention d'un contrat avec un client dans les deux situations suivantes :

1. lorsque deux conditions cumulatives sont remplies :
 - a) ces coûts sont incrémentaux (i.e. marginaux) : 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) ; et
 - b) l'entité s'attend à recouvrer ces coûts (i.e. l'entité s'attend à ce que la marge dégagée au titre du contrat et des contrats spécifiquement anticipés soit suffisante pour absorber ces coûts).
2. lorsque les coûts d'obtention d'un contrat ne sont pas des coûts incrémentaux, mais sont explicitement facturables au client que le contrat soit obtenu ou non.

Les coûts d'obtention de contrat n'entrant pas dans l'une ou l'autre des situations visées ci-dessus doivent être immédiatement comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus.



Il convient d'être vigilant sur la nature des « *success fees* » susceptibles de répondre à la notion de coûts marginaux d'obtention de contrats capitalisables. Par exemple, un bonus versé à un commercial en fonction d'un objectif fondé sur le chiffre d'affaires total contractualisé au titre d'une période donnée (par exemple un an) ne répond pas à la définition d'un coût marginal d'obtention d'un contrat car ce bonus n'est pas directement rattachable à un contrat donné. Il est donc essentiel de bien comprendre les modalités de calcul des commissions versées.

Par ailleurs, la norme précise que les coûts d'obtention de contrat doivent être présentés séparément des actifs sur contrat (cf. **question n°82**) et passifs sur contrat (cf. **question n°83**).

Enfin, des informations spécifiques doivent être données en annexe (cf. **question n°86**).

Illustration n°12

Une entité gagne un appel d'offres pour fournir une prestation de conseil à un nouveau client. L'entité a encouru les coûts suivants pour préparer la proposition et obtenir le contrat :

Accès à des bases de données externes :	20 000 €
Frais de déplacement pour préparer et remettre la proposition :	10 000 €
Coût de PAO / marketing :	5 000 €
Bonus versés aux commerciaux :	15 000 €

Seuls les bonus versés aux commerciaux sont des coûts marginaux d'obtention de contrat puisque les dépenses d'accès à des bases de données externes, les frais de déplacement et le coût de PAO / marketing correspondent à des coûts qui auraient été encourus même si le contrat n'avait pas été obtenu. Les bonus doivent toutefois être activés uniquement si la marge attendue sur le contrat est suffisante (i.e. s'ils sont recouvrables).

La norme ne fait ainsi pas de distinction entre coûts internes et coûts externes. Seul compte le fait d'encourir des coûts qui n'auraient pas été encourus si le contrat n'avait pas été obtenu.



63. Coûts du contrat : existe-t-il une simplification pratique permettant de ne pas activer les coûts d'obtention du contrat ?

[IFRS 15.94]

Oui : l'entité peut comptabiliser les coûts marginaux d'obtention d'un contrat en charges au moment où ils sont engagés si la période d'amortissement de l'actif qu'elle aurait retenue à leur égard n'aurait pas excédé un an (cf. **question n°62**).

Pour déterminer la durée d'amortissement de l'actif, il est nécessaire de prendre en compte les contrats attendus, le cas échéant (cf. **question n°65**).

64. Coûts du contrat : comment comptabiliser les coûts d'exécution du contrat ?

[IFRS 15.95-98]

IFRS 15 indique que les coûts qui sont directement liés à un contrat (ou à un contrat prévu spécifique) comprennent les coûts suivants :

- a) les coûts de main-d'œuvre directe (par exemple les salaires des membres du personnel qui fournissent les services promis directement au client) ;
- b) le coût des matières premières (par exemple les fournitures utilisées pour fournir les services promis au client) ;
- c) les affectations de coûts directement liés au contrat ou aux activités contractuelles (par exemple, les coûts de gestion et de supervision du contrat, les assurances et l'amortissement du matériel, de l'outillage et des actifs au titre de droits d'utilisation utilisés pour l'exécution du contrat) ;
- d) les coûts explicitement facturables au client selon le contrat ;
- e) les autres coûts qui sont engagés pour la seule raison que l'entité a conclu le contrat (par exemple les paiements aux sous-traitants).

Ces coûts peuvent être distingués en deux catégories :

- les coûts qui, lorsqu'ils sont encourus, contribuent à transférer le bien ou le service promis au client (i.e. ces coûts participent directement à la performance de l'entité) ;
- les coûts qui, lorsqu'ils sont encourus, ne transfèrent rien au client immédiatement.

Pour cette deuxième catégorie, la question qui se pose est de savoir si ces coûts doivent être comptabilisés immédiatement en charges lorsqu'ils sont encourus ou s'ils répondent à la définition d'un actif.

En application d'IFRS 15, et pour répondre à cette question, il convient dans un premier temps de déterminer si ces coûts entrent dans le champ d'application d'une autre norme (par exemple IAS 2, *Stocks*, IAS 16, *Immobilisations corporelles* ou IAS 38, *Immobilisations incorporelles*).

Si tel est le cas, ces coûts suivent le traitement comptable prescrit par la norme applicable. Par exemple, des coûts de développement se rapportant à une immobilisation incorporelle générée en interne et devant être utilisée pour l'exécution de plusieurs contrats avec des clients, doivent être comptabilisés en application d'IAS 38 (i.e. comptabilisation à l'actif si tous les critères listés par la norme sont remplis).

Si, en application de l'une de ces normes (i.e. autre qu'IFRS 15), les coûts encourus par l'entité ne sont pas capitalisables, ils doivent être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus et il n'est pas possible d'appliquer, dans un deuxième temps, les critères d'activation listés par IFRS 15 et présentés ci-après, pour déterminer si ces coûts seraient capitalisables en application d'IFRS 15. Tel est le cas, par exemple, des dépenses de formation engagées pour former du personnel pour l'utilisation d'un nouvel actif (cf. IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, paragraphes 5 et 29).

Lorsque les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat entrent – à défaut de traitement comptable prescrit par une autre norme – dans le champ d'application d'IFRS 15 (par exemple, des coûts de développement engagés spécifiquement pour exécuter un contrat avec un client), ils doivent être comptabilisés à l'actif uniquement si ces coûts remplissent toutes les conditions suivantes :

- a) ils sont directement liés à un contrat existant 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 que l'entité s'attend à obtenir) ;
- b) ils procurent à l'entité des ressources³ nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir (ou à continuer à remplir) ses obligations de prestation dans l'avenir : cette condition a pour objectif d'empêcher une entité de différer des coûts simplement pour lisser la marge positive attendue sur un contrat en répartissant les revenus et les coûts uniformément sur la durée du contrat. Le lissage de marge n'est ainsi pas autorisé avec IFRS 15 (cf. **question n°67**) ;
- c) on s'attend à les recouvrer (l'analyse à mener pouvant inclure les renouvellements de contrats auxquels l'entité s'attend).

L'entité doit, à l'inverse, comptabiliser les coûts ci-dessous en charges lorsqu'ils sont engagés :

- a) les frais généraux et administratifs (sauf s'ils sont explicitement facturables au client en vertu du contrat) ;
- b) les coûts des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre ou d'autres ressources ayant servi à l'exécution du contrat qui n'étaient pas reflétés dans le prix du contrat (cf. **question n°60**) ;
- c) les coûts liés aux obligations de prestation remplies (en tout ou en partie) prévues au contrat (c'est-à-dire les coûts ayant trait aux prestations passées) ;
- d) les coûts pour lesquels l'entité ne peut distinguer s'ils sont liés à des obligations de prestation non remplies ou à des obligations de prestation remplies (ou des obligations de prestation remplies partiellement).

³ La notion de « ressource » est ici à rapprocher de celle utilisée dans la définition d'un actif selon IAS 38.8 : « *Un actif est une ressource : (a) contrôlée par une entité du fait d'événements passés ; et (b) à partir de laquelle on s'attend à ce que des avantages économiques futurs reviennent à l'entité* ». La notion de « ressource » employée ici par IFRS 15 sous-entend, à notre avis, que l'entité contrôle cette ressource.





La notion de « contrat prévu que l'entité peut identifier spécifiquement » peut être difficile à appréhender en pratique, en particulier lorsque le contrat n'est pas lié au renouvellement d'un contrat existant mais à l'obtention attendue d'un nouveau contrat avec un client. En effet, tant qu'un nouveau contrat n'est pas signé, il peut être délicat d'apprécier dans quelle mesure les coûts encourus pourront être recouverts.

Dans le cas d'un contrat à long terme, il est fréquent qu'en phase d'appel d'offres, une entité commence à engager des coûts liés à l'exécution du contrat (par exemple, dépenses de design pour répondre au cahier des charges du client). La question qui se pose est ainsi de savoir à quel moment il peut être considéré que les coûts encourus sont des coûts d'exécution à capitaliser selon IFRS 15. Le fait d'obtenir le statut de soumissionnaire privilégié (« *preferred bidder* ») marque à notre avis une étape importante permettant à une entité de considérer que les coûts d'exécution qu'elle encourt à compter de ce moment doivent être comptabilisés à l'actif si les critères d'activation d'IFRS 15 sont remplis (pour les coûts n'entrant pas dans le champ d'application d'une autre norme). Une entité doit dans tous les cas exercer son jugement pour apprécier le moment à compter duquel ces coûts doivent être activés au regard des dispositions d'IFRS 15.

Le TRG (cf. **question n°98**) a discuté de ce sujet en mars 2015. Cela a permis de préciser que les coûts d'exécution relatifs à un contrat que l'entité s'attend à conclure sont comptabilisés à l'actif (dès lors que les conditions sont remplies) jusqu'à la date à laquelle un contrat existe au sens d'IFRS 15. A la date à laquelle les critères d'identification d'un contrat sont réputés remplis (cf. question n°10), ces coûts sont reconnus immédiatement en charges s'ils sont relatifs à des dépenses réalisées pour des biens ou services transférés au client à cette date. Sinon, ils sont amortis selon le rythme de fourniture du bien ou du service restant à livrer ou rendre (cf. **question n°65**).

Par ailleurs, la norme précise que les coûts d'exécution de contrat doivent être présentés séparément des actifs sur contrat (cf. **question n°82**) et passifs sur contrat (cf. **question n°83**).

Enfin, des informations spécifiques doivent être données en annexe (cf. **question n°86**).

65. Coûts du contrat : quelles sont les règles d'amortissement des coûts du contrat activés ?

[IFRS 15.99-100]

Les actifs comptabilisés en application d'IFRS 15 au titre des coûts d'obtention d'un contrat (cf. **question n°62**) ou des coûts d'exécution d'un contrat (cf. **question n°64**) doivent être amortis sur une base systématique et cohérente avec le rythme de fourniture des biens ou services auxquels ils sont liés.

La durée d'amortissement peut s'étendre au-delà de la durée du contrat initial si les coûts concernent des contrats multiples signés ou anticipés (de manière cohérente avec la notion d'amortissement d'un actif sur sa durée d'utilité, telle qu'elle figure dans IAS 38 et IAS 16).

Lors de travaux menés en novembre 2016, le TRG (cf. **question n°98**) a indiqué que la simplification pratique autorisant la comptabilisation des coûts marginaux d'obtention d'un contrat en charges au moment où ils sont engagés (cf. **question n°63**) n'est pas applicable lorsque la prise en compte des contrats attendus a pour effet d'allonger la durée d'amortissement au-delà d'un an.

Déterminer dans quelle mesure les coûts du contrat activés se rapportent à des biens ou services au-delà du contrat initial peut requérir l'exercice du jugement. Notamment, dans le cas d'une commission comptabilisée à l'actif en tant que coût d'obtention d'un contrat, les bases de conclusion précisent qu'il serait inapproprié d'étendre la durée d'amortissement au-delà de la durée du contrat initial si, à chaque renouvellement de contrat, l'entité paie une commission d'un montant équivalent à celle payée pour le contrat initial (cf. IFRS 15.BC309).

L'amortissement doit être mis à jour pour prendre en compte tout changement important dans le calendrier prévu de fourniture au client des biens ou des services auxquels l'actif est lié (révision à comptabiliser comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 – i.e. de manière prospective).

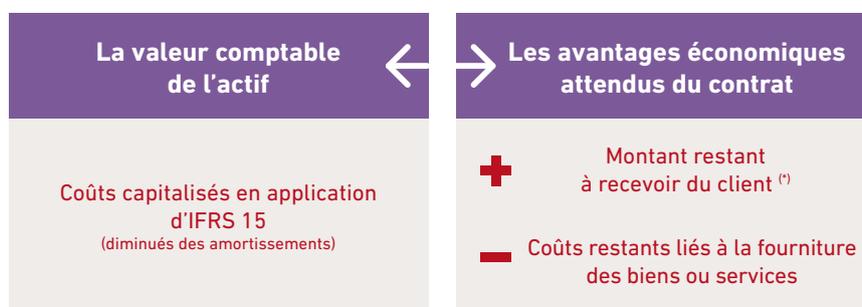
IFRS 15 n'est pas prescriptive quant au classement de ces actifs dans l'état de situation financière de l'entité (mais une présentation au niveau des actifs courants semble appropriée dès lors qu'ils sont amortis dans le cadre du cycle d'exploitation normal en application d'IAS 1) ou au classement de la charge résultant de leur amortissement au niveau du compte de résultat. Lorsqu'une entité a retenu une présentation du compte de résultat par fonction en application d'IAS 1.103, la charge d'amortissement de l'actif comptabilisé au titre des coûts d'exécution de contrat doit, à notre avis, être classée dans le coût des ventes.

66. Coûts du contrat : quelles sont les règles de dépréciation des coûts du contrat activés ?

[IFRS 15.101-104]

Des règles spécifiques s'appliquent pour déprécier des coûts du contrat activés selon IFRS 15 (cf. schéma ci-après). Pour le test de dépréciation, une entité doit comparer :

Schéma n° 16



⁽¹⁾ évalué selon la même méthode que le prix de la transaction, sauf en ce qui concerne :

- la **limitation des estimations de contrepartie variable** (cf. **question n°29**) : i.e., pour les besoins du test de dépréciation, une entité peut être amenée à prendre en compte des cash-flows futurs qui ne sont pas suffisamment certains pour être inclus en chiffre d'affaires ;
- les **extensions ou renouvellements de contrat** : à notre avis, pour les besoins du test de dépréciation, une entité devrait considérer la période totale au cours de laquelle elle s'attend à recevoir des avantages économiques de l'actif du contrat (cohérence avec la période d'amortissement – cf. **question n°65**).

Avant d'appliquer ces dispositions, l'entité doit d'abord comptabiliser toute dépréciation relative à des actifs individuels liés au contrat, comptabilisés selon une autre norme (par exemple IAS 2, IAS 16 et IAS 38). La valeur comptable obtenue après réalisation du test de dépréciation décrit ci-avant est ensuite intégrée à la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie dont l'actif fait partie pour l'application d'IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, à cette unité.

La dépréciation résultant de l'application des règles spécifiques fixées par IFRS 15 pour la dépréciation des coûts du contrat est réversible : une reprise de dépréciation est comptabilisée (en résultat) lorsque les conditions à l'origine de la dépréciation n'existent plus ou se sont améliorées. La valeur comptable de l'actif ainsi augmentée ne doit pas être supérieure au montant qui aurait été déterminé (net de l'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée antérieurement.



67. Coûts du contrat : que dit IFRS 15 sur le lissage de marge ?

[IFRS 15.95]

Les dispositions d'IFRS 15 sur la comptabilisation des coûts d'exécution des contrats prévoient des conditions à remplir pour comptabiliser à l'actif les coûts d'exécution des contrats (cf. **question n°64**). Parmi ces conditions, la norme stipule que les coûts engagés doivent procurer 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. En pratique, il n'est donc pas possible de différer des dépenses engagées et relatives à des biens ou des services déjà transférés au client.

Les bases de conclusion d'IFRS 15 clarifient, si besoin, qu'une entité ne doit pas différer des coûts simplement pour lisser la marge positive attendue sur un contrat en répartissant les revenus et les coûts uniformément sur la durée du contrat (cf. IFRS 15.BC308).

Néanmoins, dans le cadre d'un avancement mesuré par les coûts, la marge est nécessairement lissée pour une obligation de prestation donnée, sous réserve des ajustements nécessaires pour refléter fidèlement la progression du transfert par l'entité du contrôle de biens ou de services au client (cf. **question n°60**).

68. Coûts du contrat : que dit IFRS 15 sur la comptabilisation des coûts liés à la courbe d'apprentissage ?

Une entité peut encourir des coûts plus importants au démarrage du contrat, lorsqu'il s'agit de fournir plusieurs unités d'un même bien ou d'un même service, du fait de la courbe d'apprentissage. Les effets de cette courbe sur les coûts de production par unité peuvent être plus ou moins importants selon l'expérience de l'entité, la nature des activités, etc. Lorsque ce phénomène fait partie intégrante de la façon dont l'entité conduit son activité et négocie ses contrats avec ses clients, elle peut s'attendre à pouvoir lisser comptablement ces variations sur la durée du contrat.

Or comme vu précédemment, IFRS 15 n'autorise pas, de manière générale, le lissage de marge (cf. **question n°67**). Il n'est en effet pas possible de différer des coûts uniquement pour les répartir sur les unités non encore produites et certains coûts (en particulier les inefficiences significatives non prévues dans le prix du contrat – cf. **question n°60**) ne participent pas à l'avancement sur le contrat.

Les bases de conclusion de la norme traitent néanmoins de la comptabilisation des coûts liés à la courbe d'apprentissage (cf. IFRS 15.BC312-BC313) dans la situation où :

- une entité a une obligation de prestation unique pour fournir un nombre précis d'unités ; et
- l'obligation de prestation est satisfaite progressivement dans le temps.

Ces conditions renvoient, en pratique, à la guidance sur les séries (cf. **question n°21**).

Dans cette situation particulière (i.e. une obligation de prestation unique pour des biens ou services distincts similaires dont le contrôle est transféré progressivement au client), une entité doit choisir une méthode de mesure de l'avancement appropriée (cf. **question n°57**). Le cas échéant, les coûts encourus au démarrage de la série étant importants, une méthode fondée sur un avancement par les coûts conduit à comptabiliser davantage de chiffre d'affaires au titre des premières unités par rapport aux dernières unités de la série. Dans les bases de conclusion, il est indiqué que cette traduction comptable est appropriée en raison de la plus grande valeur de la performance de l'entité au début du contrat. En effet, si une entité ne vendait qu'une seule unité, elle facturerait au client pour cette unité un prix plus élevé que le prix unitaire moyen que le client obtient lorsqu'il achète plus d'une unité (cf. IFRS 15.BC314). L'application d'IFRS 15 permet donc d'obtenir en pratique, dans ce cas précis, un taux de marge constant par unité produite.

Il convient toutefois de noter que le lissage des effets de la courbe d'apprentissage décrit ici ne peut être obtenu qu'au sein d'une série contractualisée de façon ferme (i.e. lorsqu'il existe des droits et obligations exécutoires pour les deux parties – cf. **question n°10**). Il n'est en effet pas permis d'homogénéiser le taux de marge par unité au-delà, que ce soit par l'anticipation d'éventuelles commandes complémentaires attendues du client (par exemple, lorsqu'un contrat-cadre prévoit la possibilité de commandes successives via des « *purchase orders* ») ou par la comptabilisation à l'actif de coûts d'exécution du contrat qui ne répondraient pas aux conditions d'activation (cf. **question n°64**).

Lorsque les différentes unités qui doivent être livrées au client ne constituent pas une série au sens d'IFRS 15 (en particulier parce que les biens ne sont pas suffisamment spécifiques pour pouvoir considérer qu'un transfert progressif de contrôle existe en application du critère 35(c) de la norme – cf. **question n°55**), l'IASB indique qu'il convient d'appliquer les dispositions prévues par les autres normes, en particulier IAS 2 sur les stocks. En pratique, les coûts encourus au titre de la production des différentes unités (incluant notamment les coûts liés à la courbe d'expérience) sont ainsi intégrés au prix de revient de chacune des unités produites et donc reconnus en résultat lors du transfert du contrôle de chaque unité. La marge constatée sur les dernières unités livrées est dès lors supérieure à la marge constatée sur les premières unités livrées, du fait de la courbe d'apprentissage.

69. Comment déterminer la perte à terminaison d'un contrat déficitaire ?

La norme IFRS 15 ne traite pas directement du sujet des pertes à terminaison (PAT) identifiées au titre des contrats conclus avec les clients (contrairement à ce qui existait avec IAS 11, *Contrats de construction*). Dans les bases de conclusion de la norme, il est indiqué qu'il convient de s'appuyer sur les normes existantes (cf. IFRS 15.BC296). En particulier, IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, permet de déterminer si un contrat conclu avec un client est déficitaire et, le cas échéant, le montant de la provision à comptabiliser. IAS 2, *Stocks*, peut également trouver à s'appliquer.

Selon IAS 37, un contrat déficitaire est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques à recevoir attendus du contrat. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution. Pour rappel, avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entité comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat en application d'IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.



Une précision importante apportée par les bases de conclusion d'IFRS 15 est que le test à réaliser pour déterminer si une provision doit être comptabilisée doit l'être au niveau du contrat et non au niveau de chaque obligation de prestation (i.e. quand bien même les étapes 2 et 4 de la norme conduisent à avoir une marge individualisée par obligation de prestation).

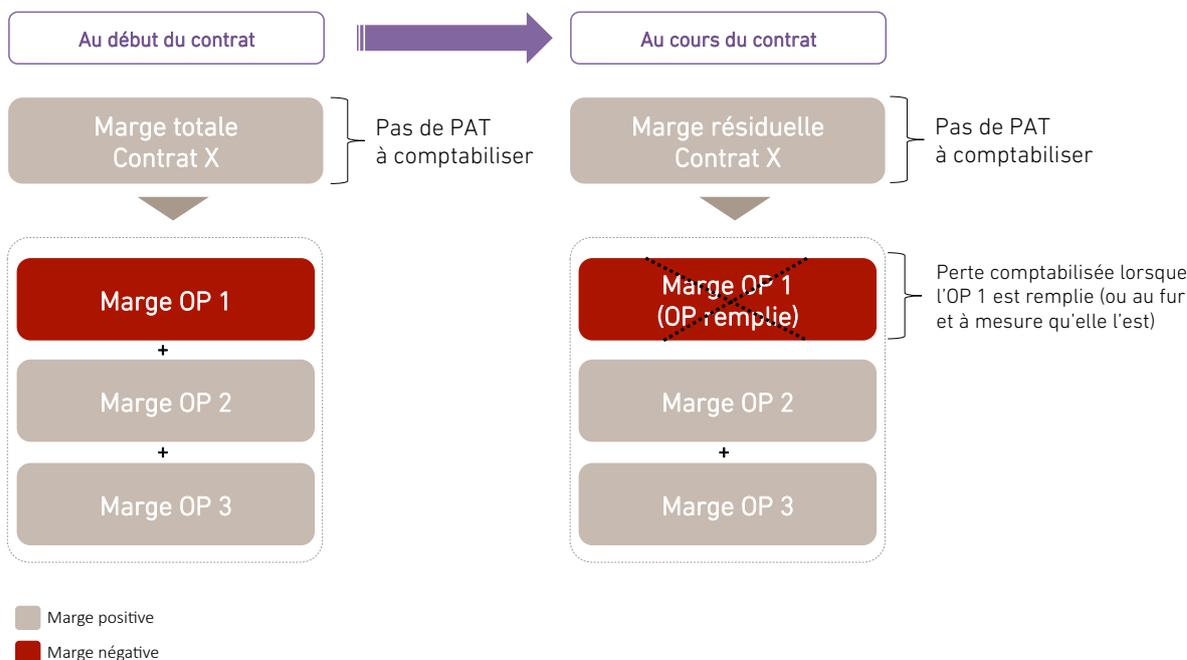
Par ailleurs, à notre avis, l'unité de compte à retenir pour réaliser ce test devrait être cohérente avec celle retenue en application de l'étape 1 d'IFRS 15. En pratique, cela implique que si un ou plusieurs contrats ont été regroupés (cf. **question n°13**), ce sont ces contrats regroupés qui devront être analysés globalement pour déterminer si une provision pour contrat déficitaire doit être comptabilisée.



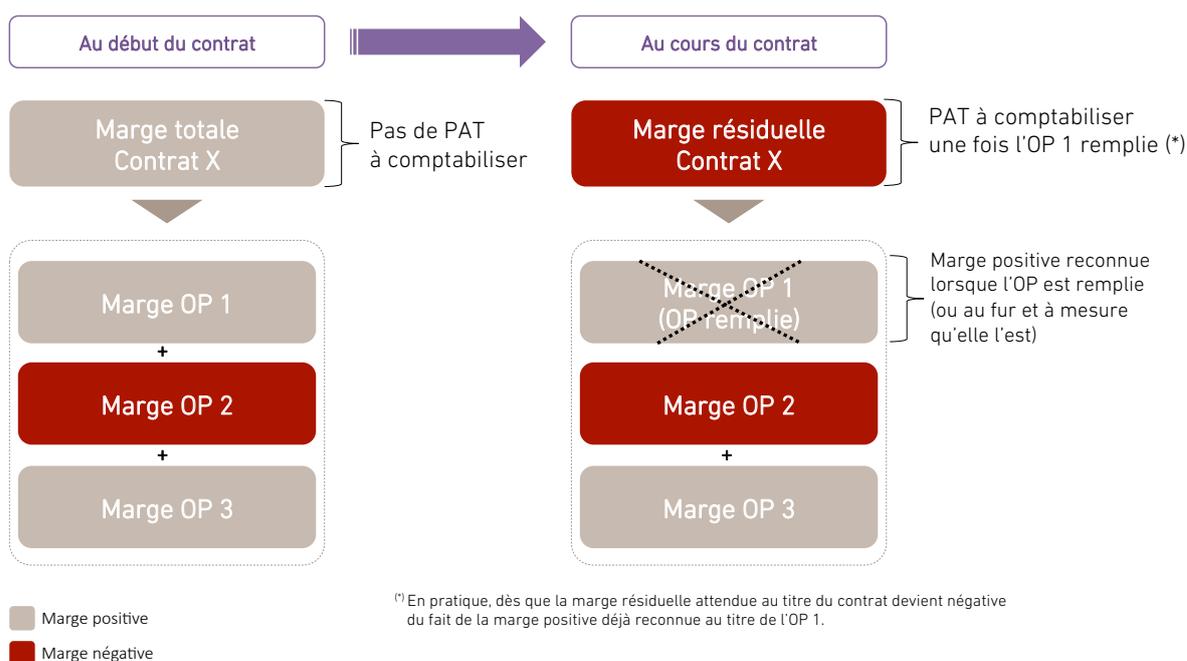
En pratique, une provision pour contrat déficitaire est comptabilisée uniquement quand la marge globale résiduelle est (ou devient) négative, c'est-à-dire indépendamment du fait que le contrat au sens d'IFRS 15 inclut des obligations de prestation à remplir présentant des marges à la fois positives et négatives.

Schéma n°17

a) Comment traiter un contrat bénéficiaire au départ incluant une obligation de prestation déficitaire remplie en premier ?



b) Comment traiter un contrat bénéficiaire au départ incluant une obligation de prestation déficitaire remplie en cours de contrat ?



^(*) En pratique, dès que la marge résiduelle attendue au titre du contrat devient négative du fait de la marge positive déjà reconnue au titre de l'OP 1.

De nombreuses questions se posent en pratique pour déterminer si ce contrat est déficitaire. IAS 37 n'indique en effet pas précisément comment estimer les avantages économiques à recevoir attendus du contrat. Elle ne donne pas non plus de détails sur la façon de déterminer le coût d'exécution du contrat.

69.1 Estimation des avantages économiques à recevoir

Sur le premier point, il convient à notre avis d'ignorer la limitation applicable aux estimations de montants variables (cf. **question n°29**) lors de la détermination du prix de transaction du contrat, en cohérence avec les dispositions d'IFRS 15 sur l'estimation du montant de contrepartie qu'une entité s'attend à recevoir pour les besoins de la réalisation des tests de dépréciation des actifs de contrat (cf. **question n°66**).

Les dispositions d'IAS 37 ne sont en revanche pas explicites sur le fait de limiter l'estimation des avantages économiques à recevoir attendus au seul contrat ferme selon les critères d'identification des contrats fournis par IFRS 15 (cf. **question n°10**) ou si des éléments non fermes peuvent également être pris en compte dans l'estimation (options, tranches conditionnelles, contrats spécifiques prévus mais non encore signés, etc.). En l'absence de clarification du normalisateur comptable international, une diversité de pratiques existe sur ce sujet (antérieure à l'entrée en vigueur d'IFRS 15). Le cas échéant, une information adaptée doit être donnée en annexe pour préciser de quelle manière l'entité a mis en œuvre la norme IAS 37 pour déterminer les avantages économiques attendus.

Par exemple, dans certaines industries, il est d'usage de vendre des équipements à prix faible, la rentabilité de la relation client étant ensuite construite autour de contrats de maintenance spécifique et de fourniture de pièces de rechange obligatoires. Dans ces cas-là, la question de la prise en compte de revenus à percevoir au titre de contrats futurs se pose de manière importante.

69.2 Détermination du coût d'exécution

Sur le deuxième point, c'est-à-dire la détermination du coût d'exécution des contrats, il n'y a aujourd'hui pas non plus de position claire, dans IAS 37, sur l'assiette de coûts à retenir :

- uniquement les coûts marginaux (i.e. les coûts qui n'auraient pas été encourus si le contrat n'avait pas été obtenu), en excluant ainsi notamment les quotes-parts d'amortissement des actifs dédiés à l'exécution du contrat,
- ou alors la totalité des coûts d'exécution du contrat comme précédemment requis par IAS 11 sur les contrats de construction ?

Le comité d'interprétation des normes IFRS (IFRS IC) a été saisi du sujet en 2017. Un amendement limité à IAS 37 devrait être publié dans les mois qui viennent. Sous réserve du résultat du « *due process* » de l'IASB, la position portée par l'IFRS IC, est que les coûts d'exécution correspondent aux coûts qui sont directement liés à un contrat, selon l'acceptation d'IFRS 15. Ces coûts incluent donc notamment les affectations de coûts directement liés au contrat ou aux activités contractuelles, par exemple la quote-part d'amortissement du matériel utilisé pour l'exécution du contrat.

70. Comment déterminer si une entité agit en qualité de mandataire ou pour son propre compte (distinction agent / principal) ?

[IFRS 15.B34-B38]

IFRS 15 inclut dans son guide d'application des dispositions spécifiques et détaillées permettant de déterminer la nature de l'obligation de prestation de l'entité dans le cas où un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services à un client.



L'entité peut en effet :

- soit agir pour son propre compte (i.e. en tant que « principal ») : la promesse de l'entité est, par nature, une obligation de prestation de fournir elle-même les biens ou les services distincts spécifiés ;
- soit agir comme mandataire (i.e. en tant qu'« agent ») : la promesse de l'entité consiste à prendre les dispositions voulues pour que le tiers s'en charge.

L'enjeu de cette distinction est un enjeu de présentation du compte de résultat et de détermination des taux de marge. En effet :

- lorsqu'une entité agit pour son propre compte : elle comptabilise en chiffre d'affaires le montant brut de contrepartie auquel elle s'attend à avoir droit en échange du bien ou du service spécifié fourni (selon le rythme de transfert de contrôle de ce bien ou de ce service, ou à l'instant précis où le contrôle sur ce bien ou ce service est transféré). Le montant versé au tiers est quant à lui comptabilisé en charges ;
- lorsqu'une entité agit en qualité de mandataire : elle ne comptabilise en chiffre d'affaires que la part de contrepartie qui correspond à sa rémunération dans ce cadre, c'est-à-dire uniquement le montant des honoraires ou de la commission auquel elle s'attend à avoir droit en échange des dispositions prises pour que le tiers fournisse les biens ou les services spécifiés. Le chiffre d'affaires comptabilisé est donc un montant net (différence entre le montant conservé par l'entité et le montant reversé au tiers).



Les dispositions sur la distinction agent / principal doivent être appliquées obligation de prestation par obligation de prestation, compte tenu du découpage du contrat réalisé à l'issue de l'étape 2 de la norme (cf. **question n°16**).

Ainsi, une entité est qualifiée d'agent (ou de principal, le cas échéant) sur la totalité des biens et services regroupés au sein d'une obligation de prestation unique formant un « *bundle* ». Dit autrement, une entité ne peut pas être agent sur une partie seulement des activités à réaliser et principal sur une autre partie, dans le cas d'une seule et même obligation de prestation.

En revanche, au sein d'un contrat comportant plusieurs obligations de prestation, une entité peut être principal au titre de certaines obligations de prestation et agent pour d'autres.

Pour déterminer si l'entité agit pour son propre compte, il convient de déterminer si elle a le contrôle du bien ou du service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client. La distinction agent / principal fait donc explicitement référence à la notion de contrôle définie dans IFRS 15 (cf. **question n°52**).

Lorsqu'une entité agit pour son propre compte, elle peut obtenir le contrôle, selon le cas :

- a) d'un bien ou d'un autre actif du tiers, qu'elle fournit ensuite au client (par exemple, dans certaines situations de revente de matériel informatique, distribution d'alcool, etc.). L'entité n'a pas nécessairement le contrôle d'un bien spécifié si elle n'obtient que momentanément le titre de propriété de ce bien avant que ce titre de propriété ne soit transféré au client ;
- b) d'un droit à une prestation de service par le tiers, ce qui lui donne la capacité de prescrire à ce tiers de fournir pour elle le service au client (par exemple, lorsqu'une entité dirige un tiers dans la façon de rendre une prestation de nettoyage d'un immeuble). Les bases de conclusion précisent que le fait que l'entité ne fournisse pas elle-même le service n'est pas déterminant dans l'analyse (cf. IFRS 15. BC3850). En revanche, il est souvent pertinent d'évaluer si le droit est créé uniquement lorsqu'il est obtenu par le client, ou si le droit à des biens ou services existe avant que le client obtienne le droit. Si le droit n'existe pas avant que le client ne l'obtienne, une entité ne peut pas le contrôler avant qu'il soit transféré au client (par exemple lorsqu'un billet pour un spectacle n'est émis par une agence qu'au moment de l'achat par le client final) ;



c) d'un bien ou d'un service du tiers, qu'elle combine ensuite avec d'autres biens ou services pour fournir au client le bien ou le service spécifié. Ainsi, une entité qui agit en tant que principal peut remplir elle-même son obligation de prestation consistant à fournir le bien ou le service spécifié 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. IFRS 15 clarifie ainsi que dans les situations, fréquentes, où l'entité réalise un important travail d'intégration des biens ou des services (cf. **question n°20**) fournis par un tiers au bien ou au service spécifié constituant l'objet du contrat passé par le client, elle a le contrôle du bien ou du service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client. En effet, dans ce cas, l'entité obtient d'abord le contrôle des intrants du bien ou du service spécifié (qui comprend les biens ou les services des tiers), puis décide de leur utilisation en vue de créer l'extrant qui constitue le bien ou le service spécifié. Par exemple, la sous-traitance par un industriel d'une partie importante d'un équipement (qui ne constitue pas une obligation de prestation séparée de l'équipement) dont il prend le contrôle pour l'intégrer dans l'ensemble plus large à transférer au client, est une situation où l'entité agit en tant que principal sur l'ensemble (i.e. obligation de prestation unique consistant à transférer au client le bien industriel intégré). Cela implique que le chiffre d'affaires est comptabilisé sur base brute pour toute l'obligation de prestation (les montants facturés par le sous-traitant étant présentés en charges).

A l'inverse, lorsque l'entité agit comme mandataire, elle 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.

Des indicateurs sont donnés par la norme afin de mettre en évidence que l'entité a le contrôle du bien ou du service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client. Ils comprennent notamment :

- a) la responsabilité première de fournir le bien ou le service spécifié incombe à l'entité. Elle inclut habituellement la responsabilité de l'acceptabilité de ce bien ou service (par exemple, la responsabilité première de la conformité du bien ou du service aux spécifications du client) ;
- 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 (par exemple, si le client a un droit de retour). Le risque sur stocks ne doit pas être compris comme correspondant au risque de perte. En effet, dès qu'une entité a la possession physique d'un stock, elle doit généralement en assumer le risque de garde, qu'elle ait ou non le contrôle sur ce stock. Le risque sur stocks correspond ainsi au risque que le stock ne soit pas vendu à un prix suffisant (ou pas vendu du tout). Cet indicateur s'applique aux biens mais également aux prestations de services (par exemple : agence de voyages achetant des billets d'avion à une compagnie aérienne pour sécuriser des places sur certains vols avant même d'avoir eu une commande d'un passager potentiel) ;
- c) l'entité dispose d'une latitude pour fixer le prix du bien ou du service spécifié. Néanmoins, un mandataire peut aussi avoir une certaine latitude dans l'établissement des prix. Cet indicateur doit donc être analysé avec précaution.

Il convient de noter que le risque de crédit ne fait plus partie des indicateurs mis en avant pour effectuer la distinction agent / principal (contrairement à ce qui existait dans IAS 18, dans une perspective d'analyse de l'exposition aux principaux risques et avantages inhérents à la propriété du bien ou du service sous-jacent).





Des amendements à IFRS 15 en avril 2016 sont venus clarifier l'interaction entre le principe général de transfert de contrôle rappelé ci-avant et les indicateurs présentés ci-dessus. Ainsi, ces indicateurs ne sont là que pour aider à l'appréciation du contrôle. Ils peuvent être plus ou moins pertinents selon la nature du bien ou du service spécifié et les modalités du contrat. En outre, des indicateurs différents peuvent constituer des éléments probants plus convaincants, selon les contrats.

Les bases de conclusion d'IFRS 15 précisent que ces indicateurs n'ont pas vocation à passer outre le principe général fondé sur le transfert de contrôle. Ils ne doivent ainsi pas être analysés de manière isolée, la question essentielle étant de savoir qui a le contrôle du bien ou du service spécifié avant qu'il ne soit fourni au client final. Ainsi, ces indicateurs ne constituent pas la base d'une évaluation séparée qui serait à réaliser dans tous les cas. Ils ne doivent pas non plus être compris comme étant une liste de critères qui doivent être remplis (ou de facteurs qui doivent être identifiés) dans toutes les situations (cf. IFRS 15.BC382 et IFRS 15.BC385H).

La distinction agent / principal peut nécessiter de faire appel au jugement de manière importante, en considérant l'ensemble des faits et circonstances, en particulier lorsque les actifs objets de la transaction correspondent à une prestation de services (ou un droit à une prestation de services).

71. Comment comptabiliser des biens ou services additionnels proposés en option ?

[IFRS 15.B39-B43]

Les contrats conclus avec les clients incluent souvent des options pour des biens ou services additionnels. Ces options peuvent prendre différentes formes : tranches conditionnelles, lots en apparence fermes mais que le client a la possibilité de renoncer à acquérir en résiliant le contrat avant son terme, points de fidélité permettant d'obtenir des biens complémentaires, options de renouvellement d'un contrat de services, clauses de tacite reconduction, etc.

L'existence d'options dans les contrats, qu'elles soient explicites ou implicites, a plusieurs implications selon l'étape du modèle de comptabilisation prévu par IFRS 15 :

- elles doivent être prises en compte dans l'analyse à mener en étape 1 pour déterminer le périmètre du contrat au sens d'IFRS 15 (cf. **question n°9**) : les biens ou services additionnels doivent ainsi être exclus lorsque le client a la capacité de ne pas les acquérir (soit en ne levant pas l'option prévue au contrat, soit en résiliant le contrat avant son terme et dès lors que le client n'est pas tenu de verser, dans ce cas, une pénalité substantive) ;
- en conséquence, le prix de transaction à estimer en étape 3 (cf. **question n°26**) ne doit intégrer que le chiffre d'affaires ferme et exclut donc le chiffre d'affaires à obtenir des biens ou services additionnels optionnels, quelle que soit la probabilité d'exercice de l'option. L'estimation du prix de transaction implique également de faire la distinction entre les contrats incluant des options (par exemple, un contrat cadre pour un nombre indéterminé de pièces de série auprès d'un équipementier automobile) et les contrats pour lesquels les quantités sont susceptibles de varier du fait de contreparties variables (par exemple, un contrat d'externalisation de la comptabilité fournisseurs d'une durée ferme de 5 ans prévoyant une facturation mensuelle selon la quantité de factures saisies sur la période). Cette distinction n'est pas toujours facile à faire et requiert d'exercer son jugement sur la base des faits et circonstances. Il convient de déterminer la nature de la promesse et d'apprécier si l'entité a l'obligation de transférer des biens ou services additionnels. Le contrat inclut une option si cette obligation n'existe que dès lors que le client a levé cette option ;



- IFRS 15 requiert de déterminer si l'option confère au client un droit significatif qu'il n'aurait pas obtenu sans conclure le contrat (par exemple une remise s'ajoutant aux réductions habituelles offertes aux clients de même catégorie, dans la même zone géographique ou le même marché). Ceci a une conséquence directe sur l'identification des obligations de prestation à réaliser en étape 2 (cf. ci-après).

Sur ce dernier point, il peut s'avérer difficile d'apprécier si l'option accordée au client pour acquérir des biens ou services additionnels lui confère un droit matériel. IFRS 15 ne fournit en effet que peu de guidance à ce sujet. A notre avis :

- l'option procure au client un droit significatif que celui-ci n'obtiendrait pas sans conclure le contrat :
 - > si les biens ou services supplémentaires peuvent être acquis à un prix très inférieur à leur prix de vente spécifique (cf. **question n°43**) ; ou
 - > si la remise octroyée est telle que le taux de marge attendu sur les biens ou services prévus dans la part optionnelle devrait être significativement plus faible que celui des biens ou services de la part ferme ;
- l'option ne procure pas au client un droit significatif :
 - > si le prix des biens ou services supplémentaires reflète un prix qui pourrait raisonnablement être proposé à d'autres clients ; ou
 - > si le taux de marge attendu au titre de l'option est cohérent par rapport à la part ferme initiale et ce, même si une baisse du prix des biens ou services supplémentaires est constatée (cette baisse peut s'expliquer du fait d'un « partage » avec le client des bénéfices de la courbe d'expérience).

Il convient néanmoins d'analyser, dans chaque situation, les faits et circonstances pertinents. Un prix stable y compris pour des périodes de services optionnelles peut conférer au client un droit matériel (par exemple, parce que l'entité ne facture pas, lors des renouvellements de contrats, des droits d'entrée dus à l'origine, cf. **question n°24**).

En octobre 2014, le TRG (cf. **question n°98**) a par ailleurs indiqué que l'appréciation de l'existence (ou non) d'un droit matériel nécessitait de prendre en compte à la fois des facteurs quantitatifs et qualitatifs (par exemple, apprécier si le client pourrait obtenir des services substantiellement similaires auprès d'un concurrent de l'entité et à un prix identique que celui proposé par l'entité).

La comptabilisation des biens ou services additionnels en option varie selon le cas :

- si l'option confère au client un droit significatif, une obligation de prestation séparée (cf. **questions n°16 et 22**) est identifiée et une partie du chiffre d'affaires du contrat d'origine doit lui être allouée. IFRS 15 considère en effet que, dans ce cas, le client paie en fait l'entité d'avance pour des biens ou des services à venir. L'entité doit ainsi différer du chiffre d'affaires du contrat pour le comptabiliser au moment où les biens ou les services optionnels sont fournis (cf. **question n°72**) ou lorsque l'option expire (cf. **question n°73**). En pratique, il convient de (cf. **illustration n°13**) :
 - > déterminer le prix de vente spécifique de l'option, lequel doit refléter la réduction que le client obtiendrait en exerçant l'option, ajustée de :
 - toute réduction que le client pourrait obtenir sans exercer l'option (i.e. le prix de vente spécifique de l'option ne tient compte que de la réduction incrémentale accordée au client ayant souscrit le contrat d'origine) ;

- la probabilité d'exercice de l'option (i.e. plus la probabilité d'exercice de l'option est faible, plus le prix de vente spécifique de l'option sera faible également). Une approche par portefeuille de contrats pourra être appliquée le cas échéant (cf. **question n°7**).
 - > répartir le chiffre d'affaires du contrat en proportion des prix de vente spécifiques des différents biens ou services promis au contrat, dont l'option (cf. **question n°42**) ;
 - > comptabiliser en tant que passif sur contrat (cf. **question n°83**) le chiffre d'affaires alloué à l'option.
- si l'option ne procure pas au client un droit significatif, elle est comptabilisée lorsqu'elle est exercée. En l'absence de précisions dans IFRS 15, il semble possible d'appliquer par analogie les dispositions sur les modifications de contrats (cf. **question n°15**).

IFRS 15 propose une simplification pratique pour les options de renouvellement (ou assimilées) afin de ne pas avoir à estimer le prix de vente spécifique de ces options lorsqu'elles confèrent un droit matériel au client. Ainsi, dans le cas où les options portent sur des services (ou des biens) similaires aux services (ou aux biens) fournis dans le contrat d'origine et où le prix de ces services (biens) supplémentaires est mentionné dans le contrat d'origine, IFRS 15 permet d'affecter le prix de transaction aux services (biens) offerts en option, sur la base des services (biens) qu'elle s'attend à fournir et de la contrepartie correspondante attendue. Ceci conduit à devoir estimer la probabilité d'exercice de l'option. En pratique, le chiffre d'affaires total attendu au titre du contrat d'origine et de l'option est réparti entre tous les services (biens) à fournir (i.e. qu'ils soient fermes ou optionnels, dès lors qu'il est probable qu'ils seront fournis).

Les travaux du TRG (cf. **question n°98**) de mars 2015 ont permis de discuter de l'existence d'une composante de financement significative (cf. **question n°31**) pour une option conférant un droit matériel au client compte tenu du paiement d'avance reçu de celui-ci. Le fait qu'IFRS 15 prévoit qu'un contrat conclu avec un client ne comporte pas de composante de financement importante, si le client a payé d'avance les biens ou services et si le calendrier pour la fourniture de ces biens ou services est à la discrétion du client (cf. **question n°36**), a été considéré comme un facteur important pour conclure. Ainsi, si le client peut librement décider du moment où il exercera l'option prévue au contrat, il n'y a probablement pas de composante de financement significative.

72. Comment comptabiliser une option conférant un droit significatif au client lorsqu'elle est exercée par le client ?

IFRS 15 n'est pas prescriptive sur le traitement comptable à retenir en cas d'exercice par un client d'une option lui conférant un droit significatif pour acquérir des biens ou services complémentaires (par exemple, lorsqu'une tranche conditionnelle conférant un droit significatif au client est affermie). Pour rappel (cf. **question n°71**), dans ce cas, une partie du chiffre d'affaires a été allouée à ce droit à l'origine, l'option correspondant à une obligation de prestation distincte.

Les travaux du TRG (cf. **question n°98**) de mars 2015 ont permis de mettre en évidence deux traitements comptables possibles :

- > une première vue consiste à appliquer les dispositions d'IFRS 15 sur les modifications de contrats (cf. **question n°15**) : le chiffre d'affaires différé à l'origine est pris en compte pour déterminer le prix de la modification de contrat ;

- > une deuxième vue consiste à considérer que l'exercice de l'option entraîne la poursuite du contrat d'origine, puisque ce contrat prévoit déjà la fourniture de biens ou services additionnels. En pratique, l'entité doit ainsi comptabiliser l'exercice de l'option comme un changement dans le prix de transaction (cf. **question n°49**). Le chiffre d'affaires additionnel (incluant le chiffre d'affaires différé à l'origine et le prix complémentaire pour les biens ou services additionnels) est alloué aux obligations de prestation relatives aux biens ou services additionnels en date de changement.

L'option prévue au contrat portant généralement sur des biens ou services distincts des premiers biens ou services transférés au titre du contrat d'origine (cf. **question n°18**), la vue consistant à appliquer la guidance sur les modifications de contrat conduit, dans ce cas, au même résultat que dans la vue sur le changement du prix de transaction (i.e. comptabilisation prospective). En revanche, si l'option porte sur des éléments non distincts (en particulier dans le cas de l'application, par analogie, de l'exemple 10 cas B d'IFRS 15 – cf. **question n°21**), les conséquences comptables des deux vues ci-dessus seront différentes, IFRS 15 impliquant de faire un ajustement rétrospectif en cas d'application des dispositions sur les modifications de contrats.

Dans ses délibérations, le TRG (cf. **question n°98**) a indiqué qu'il ne s'agit ici pas d'un choix de méthode comptable et que l'application d'une vue plutôt qu'une autre dépend des faits et circonstances.

73. Comment comptabiliser les droits non exercés par les clients ?

[IFRS 15.B44-B47]

Les droits non exercés par les clients (ou droits abandonnés) peuvent résulter des options accordées pour acquérir des biens ou services additionnels à un tarif avantageux (cf. **question n°71**), lorsque celles-ci ne sont *in fine* pas levées. Ils peuvent également résulter des paiements d'avance non remboursables effectués par les clients pour acquérir des biens ou des services à leur discrétion (par exemple : carte cadeau partiellement utilisée sur sa période de validité).

Dans les deux cas, IFRS 15 conduit dans un premier temps à comptabiliser un passif sur contrat au titre de l'obligation de prestation qui lui incombe, à savoir fournir, ou se tenir prête à fournir, des biens ou des services dans l'avenir. Ce passif est décomptabilisé (et du chiffre d'affaires est comptabilisé) lorsque l'entité fournit les biens ou les services prévus au contrat.

Lorsque les clients n'exercent pas la totalité de leurs droits contractuels liés à des paiements d'avance non remboursables, la question qui se pose est celle du rythme de reprise en chiffre d'affaires de ces montants.

Deux cas de figure peuvent se présenter en pratique :

- soit l'entité s'attend à avoir droit, et est en mesure de déterminer, le montant minimum hautement probable des droits abandonnés (compte tenu des dispositions d'IFRS 15 sur les limitations des estimations de contrepartie variable, cf. **question n°29**), auquel cas elle doit comptabiliser le montant qu'elle prévoit en chiffre d'affaires proportionnellement au rythme auquel le client exerce ses autres droits. Ceci conduit ainsi à « accélérer » la reprise en chiffre d'affaires des montants jusque-là différés ;
- soit l'entité ne s'attend pas à avoir droit à un montant de droits abandonnés, auquel cas elle doit comptabiliser le montant qu'elle prévoit en chiffre d'affaires lorsque la probabilité que le client exerce ses droits restants est devenue faible.

Une entité doit réviser ses estimations à chaque clôture et ajuster en conséquence, le cas échéant, le solde des droits non exercés comptabilisé en passif sur contrat (cf. **illustration n°13**).



74. IFRS 15 inclut-elle des dispositions particulières pour traiter des programmes de fidélité accordés aux clients ?

La norme IFRS 15 n'inclut pas de guidance spécifique aux programmes de fidélité. Certaines dispositions de la norme s'appliquent néanmoins directement à ces programmes :

- celles sur les biens ou services supplémentaires offerts en option, un droit matériel étant conféré au client compte tenu de la nature même de ces programmes (cf. **question n°71**) ;
- celles sur les droits non exercés par les clients (cf. **question n°73**).

Il convient de noter que les principes d'allocation prévus en étape 4 (cf. **question n°42**) s'appliquent aussi à l'allocation du prix à l'option conférant le droit matériel (qui correspond en effet à une obligation de prestation séparée). Ainsi, la méthode résiduelle ne peut pas être librement appliquée (cf. **question n°46**) pour déterminer la portion du prix de transaction à allouer à cette option (en particulier dans le cas de programmes de fidélité clients, et contrairement à ce qui était préalablement autorisé en application d'IFRIC 13, l'interprétation permettant d'évaluer la contrepartie affectée aux points cadeau par référence à leur juste valeur, indépendamment de la juste valeur des autres composantes de la vente initiale).

Illustration n°13

Une entité a mis en place un programme de fidélité auprès de ses clients par lequel chaque euro dépensé donne droit à un point de fidélité.

Chaque point de fidélité donne droit à une remise ultérieure de 10 centimes d'euro lorsque le client achète d'autres produits auprès de l'entité.

La période de validité des points de fidélité accordée aux clients est de 3 ans.

L'entité applique une approche par portefeuille (cf. **question n°7**), les contrats clients considérés présentant des caractéristiques similaires.

Au cours d'un exercice, les clients de l'entité ont dépensé 150 000 € (qui correspond au prix de vente spécifique des ventes cumulées réalisées) et ont ainsi obtenu 150 000 points de fidélité.

L'entité s'attend à ce que 130 000 points soient effectivement utilisés par ces clients. L'entité estime ainsi que le prix de vente spécifique des points octroyés sur l'exercice est de 13 000 €.

Au commencement du contrat, le prix de transaction de 150 000 € est réparti entre les deux obligations de prestation des contrats similaires :

- > produits : $[(150\,000 / (150\,000 + 13\,000)) \times 150\,000] = 138\,037 \text{ €}$
- > points de fidélité : $[(13\,000 / (150\,000 + 13\,000)) \times 150\,000] = 11\,963 \text{ €}$

Lors de la vente des produits, le chiffre d'affaires comptabilisé est donc de 138 037 € et 11 963 € sont comptabilisés en passif sur contrat (cf. **question n°83**) en tant que produit constaté d'avance.

A la fin du premier exercice, 40 000 points ont été utilisés par les clients et l'entité s'attend toujours à ce que 130 000 points soient utilisés sur la période de validité des points. L'entité comptabilise le chiffre d'affaires complémentaire suivant : $(40\,000 / 130\,000) \times 11\,963 \text{ €} = 3\,681 \text{ €}$. Un passif sur contrat de $11\,963 \text{ €} - 3\,681 \text{ €}$, soit 8 282 €, est maintenu au bilan.

A la fin du deuxième exercice, l'entité constate que 100 000 points ont été utilisés de manière cumulée par les clients (soit 60 000 points utilisés sur cet exercice). L'entité révisé son estimation du nombre de points de fidélité qui seront effectivement exercés et considère dorénavant qu'il y en aura 145 000 d'ici à la fin de période de validité des points.



Le chiffre d'affaires complémentaire comptabilisé sur cet exercice est de :
[100 000 (points utilisés à date) / 145 000 (nombre de points qui seront probablement utilisés *in fine*)
x 11 963 €] - 3 681 € déjà comptabilisés au cours du premier exercice, soit 4 569 €.

Le chiffre d'affaires restant à comptabiliser au cours de l'exercice suivant est de 3 713 € (soit 11 963 € - 3 681 € - 4 569 €), que les 50 000 points encore en circulation (dont 45 000 pour lesquels il est attendu qu'ils soient effectivement utilisés) soient utilisés ou pas, compte tenu de la période de validité de trois ans.

75. Licences : qu'est-ce qu'un « droit d'accès » à la propriété intellectuelle de l'entité et comment comptabiliser ce droit ?

[IFRS 15.B56 & IFRS 15.B60]

Selon IFRS 15, un « droit d'accès » à la propriété intellectuelle de l'entité donne au client l'accès à cette propriété intellectuelle telle qu'elle existe tout au long de la période couverte par la licence. Ce droit doit être comptabilisé comme une obligation de prestation remplie progressivement.

En pratique, ce type de licence correspond en effet, selon la norme, à une prestation dont le client reçoit et consomme simultanément les avantages à mesure que la prestation a lieu. Le concept de « droit d'accès » à la propriété intellectuelle fait ainsi directement référence, dans la norme, au premier critère prévu par IFRS 15 (cf. paragraphe 35(a)) pour déterminer que le transfert de contrôle est progressif – cf. **question n°53**).

L'entité doit choisir une méthode appropriée pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation consistant à donner l'accès est remplie en appliquant les dispositions générales de la norme (cf. **question n°57**).

Le terme de licence « dynamique » est parfois employé pour traduire le caractère évolutif de ce droit.

IFRS 15 définit également ce qu'est un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de l'entité (cf. **question n°76**) et comment faire la différence entre les deux natures de droit identifiées par la norme (cf. **question n°77**).

76. Licences : qu'est-ce qu'un « droit d'utilisation » de la propriété intellectuelle de l'entité et comment comptabiliser ce droit ?

[IFRS 15.B57 & IFRS 15.B61]

Selon IFRS 15, un « droit d'utilisation » de la propriété intellectuelle de l'entité donne au client l'accès à cette propriété intellectuelle de l'entité telle qu'elle existe au moment précis où la licence est octroyée. Ce droit doit être comptabilisé comme une obligation de prestation remplie à un moment précis.

L'entité applique les dispositions générales de la norme (cf. **question n°61**) pour déterminer le moment auquel le contrôle de la licence est transféré au client (i.e. le moment à partir duquel le client peut décider de l'utilisation de la licence et en retirer la quasi-totalité des avantages restants). IFRS 15 attire l'attention sur le fait que cette date ne peut être antérieure à la date à laquelle le client peut utiliser la licence et en retirer les avantages (par exemple, si la période d'utilisation couverte par la licence d'un logiciel commence avant que l'entité ait mis à la disposition du client la clé d'activation lui permettant d'utiliser le logiciel, l'entité ne comptabilise pas de chiffre d'affaires tant que la clé d'activation n'a pas été mise à disposition du client).

IFRS 15 définit également ce qu'est un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité (cf. **question n°75**) et comment faire la différence entre les deux natures de droit identifiées par la norme (cf. **question n°77**).



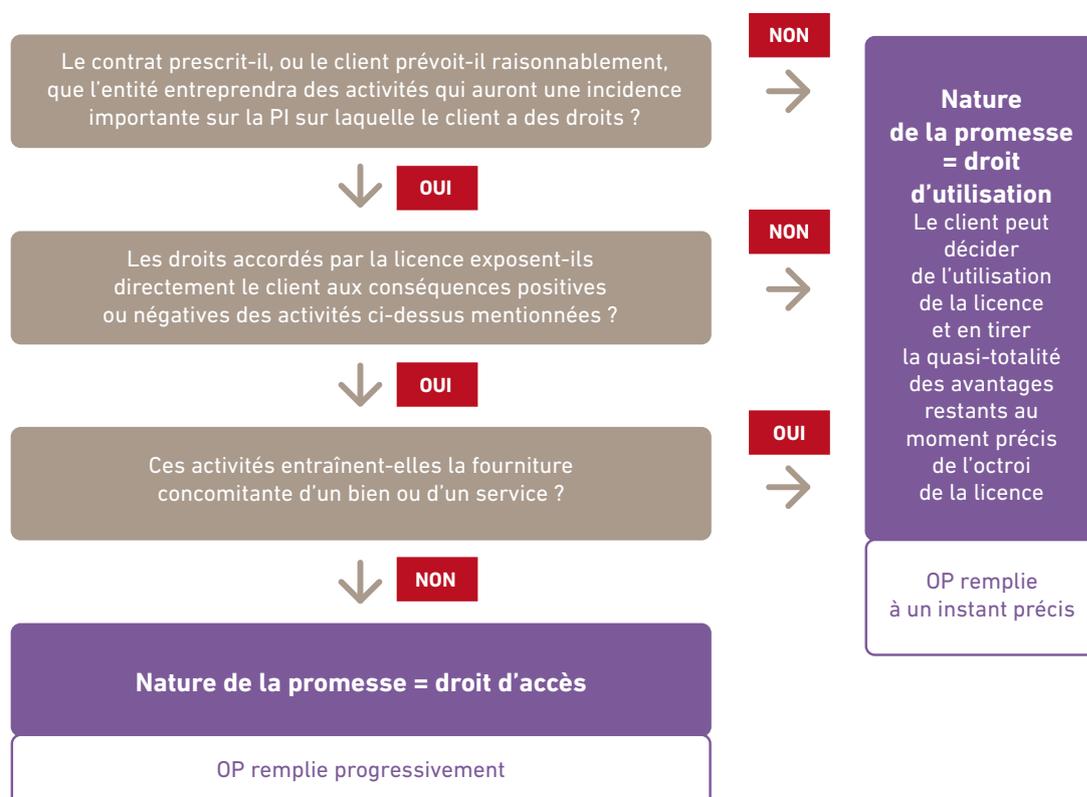
77. Licences : comment déterminer si une licence confère au client un droit d'accès ou un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle ?

[IFRS 15.B58-B59A & IFRS 15.B62]

La norme exige le respect de trois conditions cumulatives (cf. schéma ci-après) pour conclure qu'une licence confère au client un droit d'accès à la propriété intellectuelle (cf. **question n°75**). Dans le cas où l'une de ces conditions n'est pas remplie, la licence est analysée comme un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle (cf. **question n°76**).

L'analyse à mener pour déterminer si une licence confère le droit d'accéder à la propriété intellectuelle (PI) ou le droit de l'utiliser peut nécessiter l'exercice du jugement de manière importante.

Schéma n°18



77.1 Examen de la première condition

La première condition vise à déterminer si la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits est significativement affectée par les activités de l'entité susceptibles d'être réalisées tout au long de la période d'octroi des droits.

IFRS 15 précise que les activités de l'entité ont une incidence importante sur la propriété intellectuelle dans les cas suivants :

- ces activités sont susceptibles de modifier considérablement la forme (par exemple, l'esthétique ou le contenu) ou la fonctionnalité (par exemple, la capacité d'exécuter une fonction ou une tâche) de la propriété intellectuelle ; ou

- la capacité du client de tirer parti de la propriété intellectuelle provient en majeure partie de ces activités, ou en dépend (par exemple, les avantages issus d'une marque découlent souvent des activités continues menées par l'entité pour soutenir ou préserver la valeur de la propriété intellectuelle, ou en dépendent).

Pour apprécier l'incidence des activités de l'entité sur la propriété intellectuelle, il peut être pertinent d'examiner si celle-ci possède, dès l'octroi de la licence (donc indépendamment des activités futures de l'entité), une fonctionnalité importante pour le client (la norme utilise la notion de « fonctionnalité importante spécifique » – en anglais : « *significant stand-alone functionality* » – et cite les exemples suivants de propriété intellectuelle ayant souvent une fonctionnalité importante spécifique : les logiciels, les composés biologiques ou les formules de médicaments, les contenus médiatiques achevés comme les films, les émissions de télévision et les enregistrements musicaux). En effet, dans l'affirmative, une part substantielle des avantages retirés par le client résulte de cette fonctionnalité. Les activités futures de l'entité n'auront donc pas d'incidence importante sur la capacité du client à en retirer des avantages, à moins qu'elles ne modifient considérablement sa forme ou sa fonctionnalité. On sera ainsi, généralement, face à des droits d'utilisation et non des droits d'accès.

Les activités réalisées par l'entité au cours de la période d'octroi des droits peuvent être définies par le contrat ou résulter des attentes raisonnables du client.

IFRS 15 précise ainsi qu'un client pourrait s'attendre raisonnablement à ce que l'entité entreprenne des activités ayant une incidence importante sur la propriété intellectuelle en raison des pratiques commerciales habituelles, de la politique affichée ou des déclarations précises de l'entité. L'existence d'intérêts économiques communs (tels qu'une redevance en fonction des ventes) se rapportant à la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits fait également partie des indicateurs cités par la norme (sans être considéré comme déterminant).

Il convient de noter qu'IFRS 15 n'est pas convergée avec le Topic 606 sur ce point précis (cf. **question n°97**).

77.2 Examen de la troisième condition

L'analyse étant conduite à partir d'une licence constituant une obligation de prestation distincte (ou l'élément prédominant de celle-ci – cf. **question n°25**), il convient, en cohérence avec les dispositions générales d'IFRS 15 relatives à l'étape 2 (cf. **question n°18**), d'exclure de cette analyse toute activité de l'entité qui représenterait la fourniture au client d'un bien ou d'un service distinct : c'est l'objet de la troisième condition.



L'articulation entre l'identification des obligations de prestations distinctes au sein d'un contrat et l'analyse de la nature d'une licence (i.e. droit d'accès ou droit d'utilisation) peut s'avérer relativement complexe (cf. illustration ci-dessous).

Il convient donc de veiller aux potentielles interactions entre ces deux étapes.

Illustration n° 14

Une entité conclut un contrat avec un client comprenant :

- > l'octroi d'une licence de propriété intellectuelle relative à des processus de conception et de fabrication d'un bien pour une période de cinq ans ;
- > la fourniture, au cours de cette même période, de toute mise à jour développée par l'entité.



La propriété intellectuelle faisant l'objet de la licence est utilisée dans une industrie où les technologies changent rapidement, de sorte que le bénéfice que pourrait obtenir le client d'une licence sur cinq ans sans les mises à jour attendues serait significativement limité. Les mises à jour font donc partie intégrante de la capacité du client à bénéficier de la licence pendant la période de cinq ans.

Aussi, bien que les promesses de fournir la licence et les mises à jour soient distinctes « dans l'absolu » (le client pouvant bénéficier de chacune des promesses indépendamment des autres), elles ne sont pas distinctes « dans le cadre du contrat » puisqu'elles constituent en substance les intrants permettant à l'entité de satisfaire une obligation de prestation combinée consistant à fournir un accès continu à la propriété intellectuelle de l'entité pendant la période de cinq ans.

Le raisonnement qui précède permet donc de répondre concomitamment à deux questions :

- > l'identification des obligations de prestations distinctes : au cas présent, le contrat ne comprend qu'une seule obligation de prestation ;
- > la nature de l'obligation de prestation au regard de la guidance spécifique aux licences : l'obligation de prestation représente un droit d'accès à la propriété intellectuelle, cette propriété intellectuelle n'incluant pas de fonctionnalité spécifique importante disponible immédiatement pour le client et dont il puisse bénéficier sur la durée du contrat sans le service associé de mise à jour de la licence.

On remarquera que cette dernière conclusion est confirmée par le respect des trois conditions d'existence d'une licence du type droit d'accès (cf. schéma présenté ci-avant) :

- > dans ce secteur, le client s'attend raisonnablement à ce que l'entité mène des activités ayant une incidence significative sur la propriété intellectuelle ;
- > le client est exposé directement aux conséquences de ces activités au travers des droits de propriété intellectuelle dont il bénéficie (puisque sans ces activités, la propriété intellectuelle à laquelle il a accès deviendrait rapidement obsolète) ;
- > les activités menées par l'entité ne représentent pas la fourniture de services distincts (comme analysé ci-avant).

77.3 Prise en compte des restrictions et des garanties

IFRS 15 précise que, pour déterminer la nature d'une licence, il ne doit pas être tenu compte des facteurs suivants :

- restrictions temporelles, géographiques ou d'utilisation : ces restrictions constituent des caractéristiques de la licence promise et non des indications servant à déterminer si l'entité remplit son obligation de prestation à un moment précis ou progressivement ;



En revanche, les bases de conclusion précisent que toutes les clauses contractuelles, y compris celles fixant des restrictions, sont à prendre en compte lors de l'identification des obligations de prestations au sein d'un contrat (cf. IFRS 15.BC414P). Les bases de conclusion citent ainsi l'exemple d'une licence autorisant l'utilisation d'un enregistrement musical dans des publicités pour deux périodes différentes dans deux pays différents (cf. IFRS 15.BC414Q) : dans un premier temps, ces restrictions seraient à prendre en compte pour déterminer si le contrat inclut une licence pour les deux pays, ou deux licences distinctes pour chaque pays ; dans un second temps, il conviendrait d'analyser la nature de la (ou des) licence(s) promise(s), sans tenir compte de ces restrictions, pour déterminer si elle(s) correspond(ent) à un droit d'accès à la propriété intellectuelle ou à un droit d'utilisation de celle-ci.

- garanties données par l'entité portant sur le fait qu'elle détient un brevet valide pour la propriété intellectuelle visée par le contrat et qu'elle défendra ce brevet contre toute utilisation non autorisée : la promesse de défendre un brevet ne constitue pas une obligation de prestation séparée, car l'acte de défendre un brevet protège la valeur des actifs de propriété intellectuelle de l'entité et procure au client l'assurance que la licence fournie est conforme aux spécifications promises dans le contrat (en cohérence avec le traitement des clauses de garantie de type assurance selon IFRS 15 – cf. **question n°23**).

78. Licences : comment comptabiliser les redevances assises sur les ventes ou l'utilisation ?

[IFRS 15.B63-B63B]

Des dispositions spécifiques s'appliquent aux ventes de licences de propriété intellectuelle rémunérées par une contrepartie variable lorsque celle-ci prend la forme d'une redevance en fonction des ventes générées par cette licence ou de son utilisation par le client.

Ces dispositions s'appliquent dans les cas suivants :

- la redevance est allouée uniquement à la licence de propriété intellectuelle (soit parce que la licence de propriété intellectuelle est la seule obligation de prestation du contrat, soit parce que la redevance est une contrepartie variable qui lui est spécifiquement allouée – cf. **question n°48**) ;
- la redevance est allouée à une obligation de prestation combinée (ou plusieurs obligations de prestations) dont la licence de propriété intellectuelle constitue l'élément principal (la licence de propriété intellectuelle peut être le principal élément lorsque l'entité s'attend raisonnablement à ce que le client lui attribue une valeur beaucoup plus grande).

Dans ces situations, le chiffre d'affaires au titre de la redevance doit être comptabilisé lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des deux événements suivants :

- la vente (ou l'utilisation) sur laquelle se fonde la redevance se produit ;
- 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).

Ces dispositions dérogent donc à la règle générale de limitation du montant de la contrepartie variable prévue à l'étape 3 (cf. **question n°29**), puisqu'elles interdisent de comptabiliser du chiffre d'affaires au titre de la redevance avant la levée de l'incertitude concernant la réalisation de la condition sous-jacente (i.e. la vente ou l'utilisation dont dépend le calcul de la redevance).



Les amendements de clarification publiés en avril 2016 ont notamment précisé que lorsque la licence de propriété intellectuelle est l'élément principal auquel la redevance est allouée, mais que la redevance est par ailleurs allouée pour partie à d'autres biens et services, la règle de limitation spécifique aux redevances assises sur les ventes ou l'utilisation s'applique bien à la totalité du chiffre d'affaires au titre de cette redevance (il n'est donc pas permis d'appliquer cette règle uniquement à la partie de la redevance allouée à la licence de propriété intellectuelle et d'appliquer la règle générale de limitation du montant de la contrepartie variable à la partie de la redevance allouée aux autres obligations de prestation du contrat).



Notons que ces dispositions ne permettent pas de s'exempter des analyses requises à l'étape 5, puisque la levée de l'incertitude n'est elle-même pas une condition suffisante pour comptabiliser du chiffre d'affaires. Il est donc nécessaire, dans tous les cas, de déterminer quand l'obligation de prestation (ou les obligations de prestation) à laquelle (auxquelles) est affectée la redevance est (sont) remplie(s) (cf. **questions n°50 à 61** dans le cas général et **questions n°75 à 77** dans le cas des licences de prestations intellectuelles).

Il peut toutefois arriver en pratique que les deux événements sur lesquels la règle de limitation spécifique aux redevances assises sur les ventes ou l'utilisation repose (i.e. rythme de satisfaction de l'obligation de prestation à laquelle la redevance est affectée et survenance de la vente ou de l'utilisation sur laquelle la redevance est fondée) soient concomitants. C'est le cas notamment lorsque :

- la redevance est intégralement affectée à une licence représentant un droit d'accès à la propriété intellectuelle (i.e. une obligation de prestation remplie progressivement dans le temps) ;
- la contrepartie à laquelle l'entité a droit au titre de la redevance correspond directement à la valeur de la performance transférée au client (cf. **question n°58**).

Illustration n°15

Un producteur audiovisuel, qui détient les droits sur une nouvelle série télévisée, conclut un contrat de licence avec une chaîne de magasins autorisant celle-ci à utiliser les personnages de la série pour ses actions promotionnelles pendant trois ans. De nouveaux épisodes doivent être diffusés pendant cette période. La série comprend un nombre important de personnages qui évoluent fortement au fil des épisodes. Le contrat prévoit des contraintes raisonnables d'utilisation des personnages et exige notamment que leur utilisation soit conforme aux évolutions que les personnages connaissent dans la série. En échange des droits octroyés, le producteur audiovisuel perçoit une redevance en fonction des ventes réalisées par la chaîne de magasins.

Le contrat ici ne comprend qu'une seule obligation de prestation : l'octroi de la licence de propriété intellectuelle. Les autres activités menées par le producteur audiovisuel, à savoir la production de nouveaux épisodes, ne transfèrent en effet aucun bien ou service distinct au client (le client ne dispose que d'un droit d'utiliser les personnages de la série pour ses activités promotionnelles, il ne reçoit aucun droit au titre des épisodes de la série eux-mêmes). Cependant, ces activités affectent la propriété intellectuelle sur laquelle le client a des droits.

Au regard des caractéristiques présentées ci-dessus, cette licence représente un droit d'accès à la propriété intellectuelle puisque :

- > le client s'attend raisonnablement à ce que l'entité mène des activités (la production de nouveaux épisodes et le développement des personnages) ayant une incidence significative sur la propriété intellectuelle ;
- > le client est exposé directement aux conséquences de ces activités au travers des droits de propriété intellectuelle dont il bénéficie (la diffusion par l'entité de nouveaux épisodes de la série est susceptible d'avoir des impacts positifs ou négatifs sur la campagne promotionnelle réalisée par la chaîne de magasins au travers des personnages de la série) ;
- > les activités menées par l'entité (la production de nouveaux épisodes et le développement des personnages) ne représentent pas la fourniture de services distincts au client.

L'entité observe que la contrepartie à laquelle elle a droit au travers de la redevance correspond directement à la valeur de la performance transférée au client : une comptabilisation du chiffre d'affaires sur cette base apparaît donc appropriée, à la fois au regard des principes encadrant le choix de méthode de mesure de l'avancement et au regard de la règle de limitation spécifique aux redevances assises sur les ventes ou l'utilisation.

En pratique, la distinction entre un droit d'accès et un droit d'utilisation d'une licence de propriété intellectuelle sera le plus souvent sans incidence sur le rythme de comptabilisation du chiffre d'affaires dans le cas où la rémunération de l'entité est 100% variable et fondée sur le paiement de redevances, puisque le chiffre d'affaires sera *a priori* étalé sur la durée d'accès / d'utilisation du droit, à mesure que la vente (ou l'utilisation) sur laquelle se fonde la redevance se produit.



Lors de ses travaux en novembre 2016, le TRG (cf. **question n°98**) a examiné le cas des redevances assises sur les ventes ou l'utilisation prévoyant un montant minimum garanti, lorsque ces redevances entrent dans le champ d'application des présentes dispositions (i.e. la licence de propriété intellectuelle constitue l'obligation de prestation unique ou principale à laquelle cette rémunération « mixte » est allouée).

Ce type de contrat peut prendre par exemple les formes suivantes :

- le contrat prévoit que le fournisseur de la licence de propriété intellectuelle reçoit une rémunération à hauteur de 10% des ventes du client ou au minimum 1 M€ ;
- le contrat prévoit que le fournisseur de la licence de propriété intellectuelle reçoit 1 M€ et une rémunération à hauteur de 10% des ventes du client au-delà de 10 M€.

La question qui se pose est celle du rythme de comptabilisation du chiffre d'affaires.

Dans le cas où la licence de propriété intellectuelle représente un droit d'utilisation (i.e. une obligation de prestation remplie à un instant précis), les membres du TRG ont généralement considéré qu'il était approprié de comptabiliser le montant minimum garanti en chiffre d'affaires au moment du transfert du contrôle de la licence. Ainsi selon cette vue, la règle de limitation spécifique aux redevances assises sur les ventes ou l'utilisation ne s'applique qu'à tout montant additionnel (au-delà du montant minimum garanti) résultant des ventes ou de l'utilisation par le client.

Dans le cas où la licence de propriété intellectuelle représente un droit d'accès à la propriété intellectuelle (i.e. une obligation de prestation remplie progressivement dans le temps), l'analyse peut se révéler relativement complexe. En effet, ce cas de figure crée une tension entre deux règles d'IFRS 15 :

- IFRS 15 requiert qu'une seule méthode soit utilisée pour mesurer le degré d'avancement d'une obligation de prestation donnée ;
- la règle de limitation spécifique aux redevances assises sur les ventes ou l'utilisation ne s'applique qu'à une partie de la rémunération allouée à l'obligation de prestation.

Les membres du TRG ont généralement considéré que plusieurs vues étaient possibles selon les faits et circonstances et qu'il convenait d'exercer son jugement pour déterminer une méthode de mesure d'avancement appropriée en application des principes de la norme.

79. Qu'est-ce qu'un accord de rachat et comment le comptabiliser selon la nature de l'accord ?

[IFRS 15.B64-B76]

Pour déterminer si un client obtient le contrôle d'un actif, IFRS 15 précise qu'il convient de tenir compte de tout accord prévoyant le rachat de l'actif (cf. **question n°51**). Les conséquences économiques d'une vente peuvent en effet être effacées, pour tout ou partie, par ce type d'accord et il convient donc d'appréhender correctement leurs effets sur le transfert du contrôle.



IFRS 15 définit un accord de rachat comme un contrat en vertu duquel l'entité vend un actif et promet, ou a l'option, de le racheter (soit dans le cadre du même contrat, soit dans le cadre d'un autre). L'actif racheté peut être celui qui a été vendu à l'origine au client, un actif qui est dans une large mesure le même, ou un autre actif dont celui vendu à l'origine constitue un composant.

IFRS 15 distingue trois formes d'accord de rachat :

- l'entité a une obligation de racheter l'actif et le client a une obligation de le vendre (i.e. contrat d'achat à terme ou « *forward* ») ;
- l'entité a un droit de racheter l'actif (i.e. option d'achat ou « *call* » détenue par l'entité) ;
- l'entité a une obligation de racheter l'actif à la demande du client (i.e. option de vente ou « *put* » détenue par le client).

79.1 Contrat à terme et option d'achat

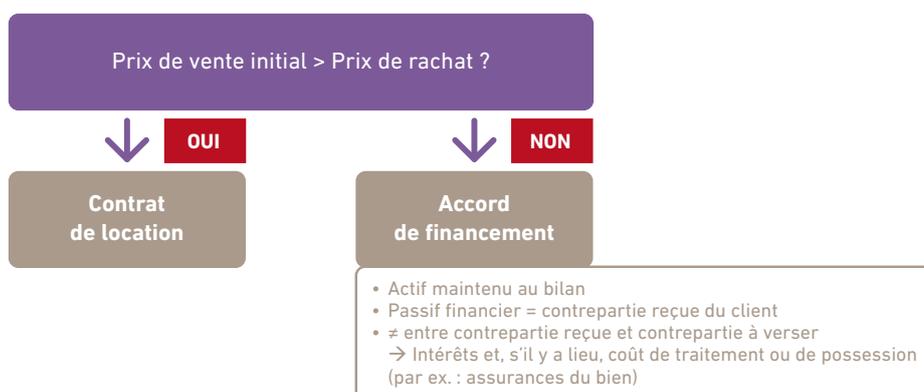
Dans les deux premières formes d'accord de rachat mentionnées ci-avant, le client s'est engagé vis-à-vis de l'entité à lui revendre à terme l'actif (soit de manière irrévocable dans le cas d'un contrat à terme, soit à la demande de l'entité dans le cas d'une option).

Dans ces deux cas, IFRS 15 indique que le client n'obtient pas le contrôle de l'actif parce que sa capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants est limitée (même s'il en a la possession matérielle). Il n'est pas nécessaire, dans le cas d'une option d'achat, de considérer sa probabilité d'exercice pour conclure à l'absence de transfert de contrôle.

Pour déterminer le traitement comptable de ces transactions, il convient de comparer le prix de vente et le prix de rachat à terme (en tenant compte de la valeur temps de l'argent) de l'actif :

- si le prix de vente initial est (strictement) supérieur au prix de rachat à terme : la transaction constitue en substance un contrat de location qui doit être comptabilisé selon IFRS 16, à moins que le contrat fasse partie d'une transaction de cession-bail, auquel cas l'entité doit conserver l'actif dans ses comptes et doit comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. L'entité doit comptabiliser ce passif financier selon IFRS 9 ;
- dans le cas contraire, la transaction s'analyse comme un financement :
 - > l'entité continue donc à comptabiliser l'actif et comptabilise un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client (la différence entre le montant de la contrepartie reçue du client et le montant de la contrepartie à lui verser doit être comptabilisée par l'entité à titre d'intérêts et, s'il y a lieu, de coût de traitement ou de possession – par exemple, au titre des assurances) ;
 - > à l'expiration de l'option (si celle-ci n'a pas été exercée), le passif est décomptabilisé et du chiffre d'affaires est comptabilisé à due concurrence.

Schéma n°19



79.2 Option de vente

Dans le cas d'une option de vente, c'est l'entité qui est engagée à racheter à terme l'actif à la demande du client. En l'absence d'avantage économique important pour le client à exercer cette option, cette transaction ne diffère pas d'une vente avec droit de retour et se comptabilise donc selon les dispositions d'IFRS 15 applicables à ce type de vente (cf. **question n°31**).

Les bases de conclusion précisent qu'il en résulte la comptabilisation des éléments suivants lors du transfert de l'actif (cf. IFRS 15.BC428) :

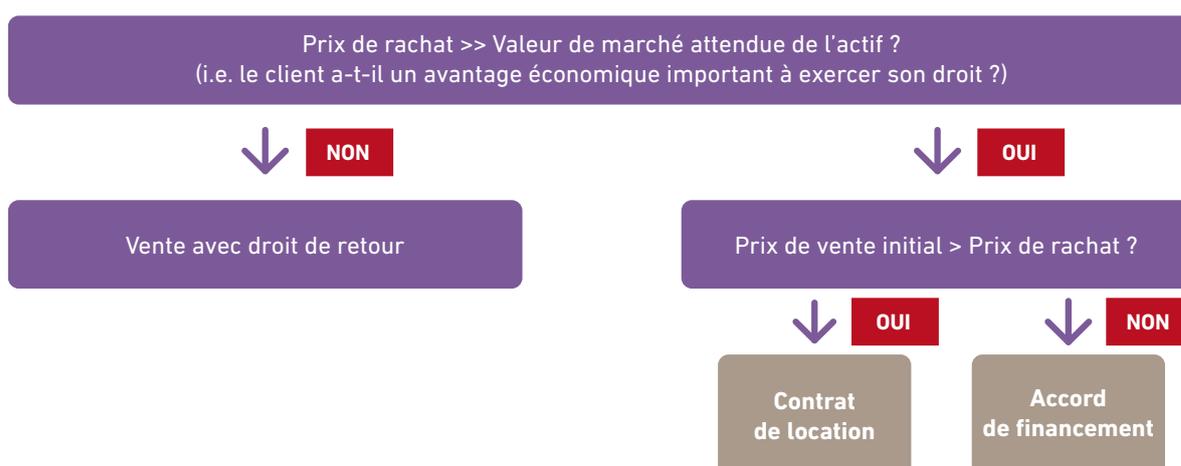
- un passif pour l'obligation de racheter l'actif, à hauteur de la contrepartie devant être payée au client ;
- un actif pour le droit de l'entité de recevoir cet actif lors du règlement de ce passif, dont le montant peut ne pas correspondre à la valeur comptable antérieure de l'actif dans les comptes de l'entité ; et
- un montant de chiffre d'affaires, à hauteur de la différence entre le prix de vente de l'actif et le passif comptabilisé au titre de l'obligation de racheter l'actif.

S'il existe en revanche un avantage économique important pour le client à exercer cette option, l'analyse est similaire à celle conduite dans le cas d'un contrat à terme et d'une option d'achat :

- si le prix de vente initial est (strictement) supérieur au prix de rachat à terme : la transaction constitue en substance un contrat de location qui est à comptabiliser selon IFRS 16, à moins que le contrat fasse partie d'une transaction de cession-bail. Si le contrat fait partie d'une transaction de cession-bail, l'entité doit conserver l'actif dans ses comptes et doit comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. L'entité doit comptabiliser ce passif financier selon IFRS 9 ;
- dans le cas contraire : la transaction s'analyse comme un financement (à comptabiliser selon les dispositions présentées à la **question n°79.1** ci-avant dans le cas d'un financement).

Pour déterminer si le client a un avantage économique important à exercer son droit, l'entité doit prendre en compte divers facteurs, dont le rapport entre le prix de rachat et la valeur de marché attendue de l'actif à la date de rachat, ainsi que le délai restant à courir jusqu'à l'expiration du droit. Par exemple, si l'on s'attend à ce que le prix de rachat soit considérablement plus élevé que la valeur de marché de l'actif, cela peut indiquer que le client a un avantage économique important à exercer l'option d'achat.

Schéma n°20



80. Comment comptabiliser une vente en consignation ?

[IFRS 15.B77-B78]

IFRS 15 indique que lorsque l'entité livre un produit à un tiers (par exemple, un distributeur ou un grossiste) pour vente aux clients finaux, elle doit évaluer si le tiers obtient le contrôle du produit à ce moment-là. Le cas dans lequel le tiers, intermédiaire entre l'entité et le client final, n'obtient pas le contrôle du produit au moment de sa livraison, est qualifié d'« accord de consignation » par IFRS 15.

IFRS 15 fournit une liste (non exhaustive) d'indicateurs amenant à conclure qu'un accord est un accord de consignation :

- le produit est contrôlé par l'entité jusqu'à ce que se produise un événement spécifié, par exemple la vente du produit à un client du distributeur, ou jusqu'au terme d'une période déterminée ;
- l'entité est en mesure d'exiger que le produit lui soit rendu ou de le transférer à un tiers (comme un autre distributeur) ;
- le distributeur n'a pas l'obligation inconditionnelle de payer le produit (même si un acompte peut être exigé de sa part).

Dans le cas d'un accord de consignation, aucun chiffre d'affaires n'est comptabilisé lors de la livraison du produit au tiers intermédiaire. Il convient d'attendre la livraison ultérieure, par ce tiers, au client final de l'entité – en cohérence avec le principe général de la norme (cf. **question n°5**).

Il convient de noter qu'IFRS 15 ne fait pas de lien explicite entre les dispositions sur les accords de consignation et la distinction agent / principal (cf. **question n°70**). A notre avis, dans le cas où un accord entre une entité et un intermédiaire (i.e. un distributeur ou un grossiste) est un accord de consignation dans lequel l'entité conserve le contrôle du bien jusqu'à la vente au client final, alors cet intermédiaire est un agent de l'entité.



81. Comment analyser les ventes à livrer ?

[IFRS 15.B79-B82]

IFRS 15 définit un « accord de vente à livrer » comme un contrat en vertu duquel l'entité facture à son client un produit dont elle conserve la possession matérielle jusqu'à ce que le produit soit ultérieurement livré au client. Le transfert de contrôle du produit au client peut intervenir lors de sa livraison au client ou en amont de celle-ci, même si l'entité en a encore la possession matérielle.

Pour déterminer le moment où le transfert de contrôle a lieu, IFRS 15 prescrit la démarche suivante :

- examiner les critères généraux d'analyse du transfert du contrôle à un moment précis (cf. **question n°61**) ;
- examiner une série d'indicateurs spécifiques aux cas des ventes à livrer, qui – à la différence des indicateurs analysés dans un premier temps selon ce qui est indiqué ci-dessus – doivent être ici tous réunis pour conclure que le contrôle du produit a été transféré en amont de sa livraison :
 - > la vente à livrer doit avoir un motif réel (par exemple, le client l'a demandée) ;
 - > le produit doit être identifié séparément comme appartenant au client ;
 - > le produit doit être prêt à livrer au client ;
 - > l'entité n'a pas la capacité d'utiliser le produit ou de le destiner à un autre client.

Dans le cas où le transfert du contrôle intervient en amont de sa livraison, l'entité doit examiner s'il lui reste des obligations de prestation à remplir (par exemple en ce qui concerne la garde du bien et la livraison) auxquelles elle devrait affecter une partie du prix de transaction.



PRÉSENTATION DU BILAN

[QUESTIONS 82 À 84]



82. Qu'est-ce qu'un actif sur contrat et comment doit-il être évalué ultérieurement ?

[IFRS 15.105, IFRS 15.107 & IFRS 15.109]

Lorsque l'une ou l'autre des parties à un contrat s'est acquittée de ses obligations, l'entité doit présenter le contrat au bilan comme un actif sur contrat ou un passif sur contrat (cf. **question n°83**), selon le rapport entre la prestation de l'entité et le paiement effectué par le client.

En pratique, un actif sur contrat est donc présenté au bilan lorsque, au regard de leurs obligations respectives (i.e. transférer le(s) bien(s) ou le(s) service(s) promis pour l'entité, transférer la contrepartie promise pour le client), l'entité a davantage « performé » que le client. Cette analyse est à réaliser de manière agrégée au niveau du contrat, lorsque celui-ci inclut plusieurs obligations de prestation (cf. **question n°16**). L'entité doit donc présenter un actif net sur contrat, le cas échéant.

IFRS 15 définit par ailleurs un actif sur contrat comme le droit de l'entité d'obtenir une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a fournis à un client, lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps (par exemple de la performance future de l'entité). Cette précision vise à différencier un actif sur contrat d'une créance (cf. **question n°84**). Une entité doit présenter ses créances séparément des actifs sur contrat.

Les coûts d'obtention de contrat (cf. **question n°62**) et les coûts d'exécution de contrat (cf. **question n°64**) qui ont été capitalisés doivent également être présentés séparément des actifs sur contrat.



Quand une obligation de prestation est achevée mais que tous les montants dus par le client n'ont pas encore été facturés par l'entité, se pose la question de savoir si l'actif comptabilisé (i.e. une « facture à établir ») a une nature d'actif sur contrat ou de créance.

D'après les bases de conclusion de la norme, si la facturation est une tâche purement administrative et que rien n'empêche par ailleurs de considérer que l'entité a un droit inconditionnel à être payée (i.e. seul le passage du temps est nécessaire pour que le paiement soit exigible), les montants non encore facturés ont une nature de créance (cf. IFRS 15.BC325).

A titre d'exemple, on peut citer les situations suivantes conduisant à la comptabilisation d'un actif sur contrat :

- dans le cadre de la vente d'un téléphone et d'un abonnement, la répartition du chiffre d'affaires en proportion des prix de vente spécifiques (cf. **question n°42**) conduit à allouer au téléphone un montant de chiffre d'affaires supérieur à la trésorerie encaissée au moment de la vente du téléphone (dans le cas, fréquent, où l'achat du téléphone a été « subventionné » par l'opérateur télécom). L'écart entre ces deux montants constitue un actif sur contrat puisque l'entité n'a le droit de facturer et d'encaisser cette différence qu'au fur et à mesure de la prestation de services au titre de l'abonnement téléphonique ;
- dans le cadre d'un contrat de construction long terme dont le chiffre d'affaires est comptabilisé à l'avancement, le chiffre d'affaires comptabilisé diminué des facturations intermédiaires est également un actif sur contrat puisque le droit inconditionnel de l'entité à être payée dépend de la performance de l'entité jusqu'à l'achèvement de la construction ;
- lorsque le contrat prévoit une contrepartie variable (cf. **question n°28**), le montant de chiffre d'affaires comptabilisé avant la levée de l'incertitude constitue un actif sur contrat car le droit de l'entité à être payée dépend d'autre chose que du seul passage du temps.



Le libellé « actif sur contrat » n'est pas obligatoire et l'entité peut donc décider de nommer cet actif autrement. Dans ce cas, elle doit fournir des informations suffisantes pour que les utilisateurs des états financiers puissent faire la distinction entre les actifs sur contrat et les créances.

Par ailleurs, IFRS 15 n'impose pas de présentation séparée de ce poste au niveau du bilan. Les principes généraux d'IAS 1 s'appliquent, c'est-à-dire que l'entité doit présenter ce poste séparément lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la situation financière de l'entité.

Des informations spécifiques sont demandées en annexe sur les soldes des actifs sur contrats (cf. **question n°86**).

Enfin, un actif sur contrat doit être soumis à un test de dépréciation conformément à IFRS 9. La dépréciation d'un actif sur contrat doit être évaluée, présentée et communiquée de la même manière qu'un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9, mais l'information communiquée doit être donnée distinctement des pertes de valeurs découlant d'autres contrats (i.e. contrats non conclus avec des clients).

83. Qu'est-ce qu'un passif sur contrat ?

[IFRS 15.105-106 & IFRS 15.109]

Lorsque l'une ou l'autre des parties à un contrat s'est acquittée de ses obligations, l'entité doit présenter le contrat au bilan comme un actif sur contrat (cf. **question n°82**) ou un passif sur contrat, selon le rapport entre la prestation de l'entité et le paiement effectué par le client.

En pratique, un passif sur contrat est donc présenté au bilan lorsque, au regard de leurs obligations respectives (i.e. transférer le(s) bien(s) ou le(s) service(s) promis pour l'entité, transférer la contrepartie promise pour le client), le client a davantage « performé » que l'entité. Cette analyse est à réaliser de manière agrégée au niveau du contrat, lorsque celui-ci inclut plusieurs obligations de prestation (cf. **question n°16**). L'entité doit donc présenter un passif net sur contrat, le cas échéant.

IFRS 15 définit un passif sur contrat comme une obligation de l'entité de fournir à un client des biens ou des services pour lesquels l'entité a déjà reçu une contrepartie du client (ou pour lesquels un montant de contrepartie est exigible).

En pratique, les passifs sur contrat incluent ainsi les avances et acomptes reçus du client et le chiffre d'affaires différé.



Un acompte est reconnu au bilan au premier des deux événements suivants :

- il est exigible et le contrat est non résiliable, ou
- la trésorerie a été reçue.

Dans le premier cas, le passif sur contrat est comptabilisé en contrepartie d'une créance, puisque l'entité a un droit inconditionnel à être payée.

En revanche, les provisions pour contrat déficitaire (cf. **question n°69**) sont présentées distinctement.

Le libellé « passif sur contrat » n'est pas obligatoire et l'entité peut donc décider de nommer ce passif autrement (il peut être nécessaire, dans ce cas, de préciser la terminologie retenue dans les notes annexes).

Par ailleurs, IFRS 15 n'impose pas de présentation séparée de ce poste au niveau du bilan. Les principes généraux d'IAS 1 s'appliquent, c'est-à-dire que l'entité doit présenter ce poste séparément lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la situation financière de l'entité.

Des informations spécifiques sont demandées en annexe sur les soldes des passifs sur contrats (cf. **question n°86**).

84. Qu'est-ce qu'une créance et comment doit-elle être évaluée ultérieurement ?

[IFRS 15.108]

Une créance est un droit inconditionnel de l'entité à une contrepartie. Le droit à une contrepartie est inconditionnel si c'est seulement l'écoulement du temps qui détermine que le paiement de la contrepartie est exigible.

Par exemple, l'entité comptabilise une créance si elle a un droit actuel à un paiement, même si le montant peut faire l'objet d'un remboursement dans l'avenir. L'entité comptabilise également une créance lorsqu'elle conclut un contrat non résiliable et qu'un paiement du client est exigible avant que l'entité ne transfère les biens ou les services promis. Dans ce cas, une créance est comptabilisée en contrepartie d'un passif sur contrat (cf. **question n°83**).

En pratique, la distinction entre une créance et un actif sur contrat n'est pas toujours facile à faire, notamment en cas de factures à établir (cf. **question n°82**).

L'entité doit comptabiliser une créance conformément à IFRS 9. Lors de la comptabilisation initiale d'une créance liée à un contrat conclu avec un client, toute différence entre la valeur de la créance selon IFRS 9 et le montant correspondant du chiffre d'affaires comptabilisé doit être passée en charges (par exemple, à titre de perte de valeur).

Des informations spécifiques sont demandées en annexe sur les soldes des créances (cf. **question n°86**).



INFORMATIONS À FOURNIR EN ANNEXE

[QUESTIONS 85 À 89]



85. Quels sont les sujets d'attention transverses dans la préparation de l'annexe aux comptes annuels ?

[IFRS 15.110-112]

85.1 Considérer l'objectif des informations dans les notes annexes

Dans IFRS 15 (comme dans d'autres normes), les exigences en termes d'informations à présenter dans les notes annexes s'articulent autour d'un objectif principal, accompagné d'une liste d'informations minimales à présenter (sous réserve de leur matérialité).

Cet objectif est le suivant : permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des produits des activités ordinaires et des flux de trésorerie provenant des contrats conclus avec les clients.

L'objectif visé ne porte pas uniquement sur le chiffre d'affaires comptabilisé, mais également sur sa traduction en termes de flux de trésorerie. La compréhension des décalages temporels entre le chiffre d'affaires comptabilisé et les flux de trésorerie correspondants – dit autrement, la compréhension des impacts bilanciaux (pour lesquels les exigences d'informations minimales ont été renforcées par rapport aux normes précédentes sur le chiffre d'affaires) – constitue donc également un enjeu important.

Pour apprécier le caractère suffisant et pertinent des informations présentées, il convient ainsi de se référer à cet objectif et d'apporter, le cas échéant, les éventuels compléments d'information nécessaires non listés par la norme (i.e. éviter une approche « *check-list* »).

Par exemple, une information complémentaire peut devoir être donnée en annexe en cas de paiements en nature significatifs (cf. **question n°39**).

85.2 Communiquer sur les jugements significatifs

Les normalisateurs, pleinement conscients de l'importance de l'exercice du jugement dans l'application d'IFRS 15, ont souhaité guider les préparateurs dans la sélection des informations à fournir au titre des jugements significatifs.

Au-delà des exigences générales d'information concernant l'exercice du jugement (cf. IAS 1.122 et 125), des exigences spécifiques d'information concernant les jugements mis en œuvre sont listées par la norme et portent sur :

- l'évaluation (cf. **questions n°26 à 40**) et le rythme de comptabilisation du chiffre d'affaires (cf. **questions n°50 à 61**) ;
- la comptabilisation et l'amortissement des actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution des contrats conclus avec des clients (cf. **questions n°62 à 68**).

85.3 Organiser l'information de manière pertinente

Comme pour les autres normes IFRS, une certaine latitude est laissée à l'entité dans le contenu et l'organisation des notes annexes.

IFRS 15 indique néanmoins qu'il convient de présenter l'information avec un niveau d'agrégation / de désagrégation pertinent. Ceci permet d'éviter de donner des informations inutiles, qui rendraient moins lisibles des informations utiles. Également, cela doit empêcher de regrouper des éléments ayant des caractéristiques substantiellement différentes.

A notre avis, une certaine cohérence doit également être recherchée entre les différentes informations fournies dans les notes annexes au titre d'IFRS 15. Par exemple, s'il est jugé pertinent de distinguer plusieurs catégories pour présenter les sources de chiffre d'affaires d'une entité (information qualitative au titre de la description des obligations de prestation – cf. **question n°86**), il semble pertinent que la ventilation du chiffre d'affaires présentée (information quantitative) reprenne au moins certaines de ces catégories.

IFRS 15 permet explicitement de ne pas fournir une information en théorie requise si l'information a déjà été fournie par ailleurs au titre d'une autre norme. Une entité pourra donc utilement considérer toute opportunité de regrouper (ou « cross-référencer ») les informations communes avec d'autres normes afin d'alléger ses notes annexes.

86. Quelles sont les informations détaillées à fournir en annexe ?

[IFRS 15.113-129]

Les exigences d'IFRS 15 à ce titre se présentent schématiquement en trois volets.

Schéma n°21



Les exigences de la norme pour chacun de ces volets sont détaillées dans le tableau suivant :

Type d'informations	Principales informations à fournir	Commentaires
1 Ventilation du CA Soldes des contrats i.e. créances, actifs et passifs sur contrats <i>(cf. questions n°82 à 84)</i>	<i>cf. question n°87</i>	
	– Effets, découlant du rapport entre le moment habituel où l'entité s'acquitte de ses OP et le moment habituel du paiement, sur les soldes des actifs et passifs sur contrat	Cette obligation vise à expliciter le lien entre le chiffre d'affaires comptabilisé par l'entité et le(s) paiement(s) qu'elle reçoit à ce titre, permettant de répondre aux exigences de l'objectif de la norme (cf. question n°85).
	– Soldes d'ouverture et de clôture	
	– Montant du chiffre d'affaires comptabilisé sur la période : • inclus dans le solde d'ouverture des passifs sur contrats • lié à des OP remplies (ou partiellement remplies) lors des périodes antérieures	L'information au titre du chiffre d'affaires comptabilisé lié à des OP remplies au cours des périodes antérieures (effet « <i>catch-up</i> ») peut se révéler difficile à collecter au travers des systèmes d'information et nécessiter un travail d'adaptation sur les systèmes et processus.
	– Informations qualitatives et quantitatives expliquant les variations importantes des soldes	La norme fournit une liste non exhaustive de changements à mentionner (changement découlant de regroupements d'entreprises, ajustements cumulatifs (i.e. effet « <i>catch-up</i> »), perte de valeur d'un actif sur contrat, etc.). Selon les circonstances, d'autres sources d'évolutions importantes peuvent être pertinentes à mentionner. L'information n'est pas nécessairement à présenter sous forme de tableau.
Description des OP <i>(cf. question n°16)</i>	– Nature des biens ou services promis – Conditions de paiement importantes (exigibilité du paiement, composante de financement, contrepartie variable, etc.) – Garanties et obligations connexes le cas échéant	Cette information peut s'avérer particulièrement utile pour comprendre l'activité d'une entité (puisque'elle revient à décrire ses différentes sources de chiffre d'affaires).
Prix de transaction affecté aux OP qui restent à remplir	<i>cf. question n°88</i>	
2 Moment où les OP sont remplies <i>(cf. questions n°52, 57 et 61)</i>	– <u>Pour les OP remplies à un moment précis</u> : jugements importants portés pour évaluer le moment où le client obtient le contrôle des biens ou des services promis – <u>Pour les OP remplies progressivement</u> : méthodes utilisées pour mesurer l'avancement et justification de leur caractère approprié	Ces informations sont particulièrement utiles et importantes pour comprendre les jugements mis en œuvre en lien avec un point majeur dans le cadre de l'application d'IFRS 15.
	Prix de transaction et montants affectés aux OP <i>(cf. question n°42)</i>	– Eléments composant le prix de transaction, estimation(s) de contrepartie variable (méthodes, intrants, hypothèses retenues) et limitation(s) le cas échéant – Répartition du prix de transaction, y compris affectation de contreparties variables / remises le cas échéant à une partie spécifique du contrat
3 Actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution des contrats <i>(cf. questions n°62 à 66)</i>	– Informations qualitatives : • jugements portés pour déterminer le montant des coûts d'obtention ou d'exécution • méthode utilisée pour déterminer l'amortissement des actifs sous-jacents – Informations quantitatives : • soldes de clôture des actifs par grande catégorie • montant de l'amortissement et de toute perte de valeur comptabilisés au cours de la période	L'entité doit mentionner en annexe l'application, le cas échéant, de la mesure de simplification sur les coûts marginaux d'obtention d'un contrat (cf. question n°64). Pour rappel, les pertes de valeur sur créances et actifs sur contrats sont reconnues conformément à IFRS 9 (cf. questions n°82 et 84), tandis que les pertes de valeur sur actifs comptabilisés au titre des coûts d'obtention ou d'exécution de contrats conclus avec des clients sont régies par les dispositions d'IFRS 15 (cf. question n°66).



Il convient également (en application d'IAS 1) de fournir une information pertinente sur les principes comptables appliqués et les choix faits par l'entité dans l'application d'IFRS 15 (notamment, en matière de présentation des états financiers primaires), en particulier :

- le choix de retenir les termes utilisés par la norme pour désigner certains éléments ou de s'en écarter (par exemple, « actif sur contrat » et « passif sur contrat ») ;
- le choix de faire figurer ou non certains éléments (actifs sur contrat, passifs sur contrat, coûts d'obtention du contrat, coûts d'exécution du contrat, passifs au titre des remboursements futurs, droits de récupérer un produit retourné) sur une ligne distincte, en fonction de leur matérialité (en application d'IAS 1) ;
- le classement retenu pour certains éléments non présentés sur une ligne particulière, au sein du bilan ou du compte de résultat.

87. Comment ventiler le chiffre d'affaires ?

[IFRS 15.114-115 & IFRS 15.B87-89]

L'entité doit présenter une ventilation de son chiffre d'affaires par catégories montrant comment la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude du chiffre d'affaires et des flux de trésorerie sont affectés par les facteurs économiques.

Outre cet objectif, IFRS 15 fournit les indications suivantes, dans son guide d'application :

- le niveau de détail de cette ventilation dépend des faits et circonstances propres aux contrats que l'entité a conclus avec des clients. Ainsi, il se peut que certaines entités utilisent plus d'un type de catégorie (par exemple, une présentation « matricielle » de cette ventilation croisant plusieurs axes) pour répondre à l'objectif précédemment cité, et que pour d'autres, un seul type de catégorie suffise à l'atteindre ;
- dans son choix, l'entité doit tenir compte de la façon dont les informations sur le chiffre d'affaires ont été présentées à d'autres fins, qu'il s'agisse des informations régulièrement examinées par le principal décideur opérationnel aux fins de l'évaluation de la performance financière des secteurs opérationnels (conformément à IFRS 8), mais également des informations présentées ailleurs que dans les états financiers (par exemple, dans les communiqués sur les résultats, dans les rapports annuels ou dans les présentations à l'intention des investisseurs), notamment.

IFRS 15 cite, à titre d'exemple, les types de catégories suivants comme pouvant être appropriés :

- a) type de bien ou de service (par exemple, principales lignes de produits) ;
- b) situation géographique (par exemple, pays ou régions) ;
- c) marché ou type de client (par exemple, clients du secteur public et clients du secteur privé, clients professionnels et particuliers) ;
- d) type de contrat (par exemple, contrats à forfait et contrats en régie) ;
- e) durée du contrat (par exemple, contrats à court terme et contrats à long terme) ;
- f) date ou calendrier de fourniture des biens ou des services (par exemple, biens ou services fournis à une date donnée et biens ou services fournis sur une certaine période) ;
- g) mode de distribution (par exemple, biens vendus directement aux clients et biens vendus par des intermédiaires).



Par ailleurs, une entité doit fournir suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre le rapport entre les informations fournies sur la ventilation du chiffre d'affaires et les informations fournies au titre du chiffre d'affaires de chaque secteur à présenter (en application d'IFRS 8).



IFRS 15 n'exclut pas que, dans certains cas, la ventilation du chiffre d'affaires donnée en application d'IFRS 8 (i.e. par secteur opérationnel, par produit / service et par zone géographique) soit suffisante pour remplir les exigences d'IFRS 15. Ceci suppose notamment que l'information en question ne repose pas sur des informations « non-GAAP », comme IFRS 8 l'autorise.

Les bases de conclusion de la norme attirent toutefois l'attention sur le fait que l'objectif visé par la ventilation du chiffre d'affaires au titre d'IFRS 8 (i.e. informer sur la nature et les effets financiers des activités de l'entité) diffère de celui visé par la ventilation du chiffre d'affaires au titre d'IFRS 15 (cf. objectif ci-avant). Par exemple, une difficulté d'évaluation du chiffre d'affaires propre à une catégorie particulière de contrats avec les clients peut nécessiter de ventiler le chiffre d'affaires à un niveau plus fin pour les besoins d'IFRS 15 (cf. IFRS 15.BC340).

88. Quelles sont les informations à fournir sur les obligations de prestation non encore (ou partiellement) remplies ?

[IFRS 15.120-122]

IFRS 15 exige de fournir les informations suivantes concernant les obligations de prestation non encore (ou partiellement) remplies (information s'apparentant à la notion de « carnet de commandes ») :

- le montant total du prix de transaction affecté aux obligations de prestation non remplies (ou remplies partiellement) à la fin de la période de présentation de l'information financière (cf. **question n°88.1**) ;
- une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser ce montant en chiffre d'affaires, sous forme quantitative (sur la base du découpage chronologique le plus approprié à la durée des obligations de prestation qui restent à remplir) ou qualitative (cf. **question n°88.2**).

Par mesure de simplification, l'entité est dispensée de fournir les informations précitées si :

- l'obligation de prestation fait partie d'un contrat dont la durée initiale attendue n'excède pas un an ;
ou
- l'entité applique la simplification pratique consistant à mesurer le chiffre d'affaires à hauteur de son droit de facturer (cf. **question n°58**).

Dans ce cas, l'application de cette simplification pratique doit être précisée dans l'annexe aux comptes annuels de l'entité.





- L'exercice du jugement dans l'application d'IFRS 15 peut impacter de manière significative et immédiate le « carnet de commandes » : si tel est le cas, il convient de mentionner ces jugements significatifs dans les informations en annexe tels que, par exemple : le moment auquel un contrat remplit les critères d'identification (cf. **question n°10**), la distinction entre contrepartie variable (cf. **question n°28**) et option (cf. **question n°71**), l'application de la « contrainte » sur les contreparties variables (cf. **question n°29**), l'analyse agent/principal (cf. **question n°70**), etc.
- Dans certaines industries, la publication, en annexe, d'un indicateur proche de la notion de « carnet de commandes », normalisé comptablement par IFRS 15, peut introduire des écarts importants par rapport à l'indicateur utilisé par ailleurs par le management dans une vision « économique » du carnet de commandes (par exemple, du fait de l'intégration des options). Le maintien d'une communication, en dehors des états financiers, d'un agrégat « *non-GAAP* » implique, à notre avis, que ce dernier soit clairement défini et que son libellé diffère de celui retenu en annexe dans le cadre de l'application d'IFRS 15. Une réconciliation avec les informations requises par IFRS 15 semble également pertinente.

88.1 Comment déterminer le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation non encore (ou partiellement) remplies ?

Il convient tout d'abord de s'assurer que les contrats inclus dans le « carnet de commandes » remplissent les critères d'identification définis à l'étape 1 de la norme (cf. **question n°10**). Ainsi les contrats totalement inexécutés ne sont à intégrer dans ce montant que s'ils créent des droits et des obligations exécutoires pour les deux parties (cf. **question n°9**).

Dans le cadre de la détermination des montants à inclure, il convient ensuite :

- d'appliquer la règle de limitation des contreparties variables (cf. **questions n°28 et 29**) ;
- de ne pas prendre en compte les options (cf. **question n°71**) non encore exercées.

Une information doit être fournie en annexe si un élément de rémunération lié à des contrats avec des clients est exclu du prix de transaction et ne figure donc pas dans le « carnet de commandes » fourni au titre d'IFRS 15 (par exemple, en application de la règle de limitation des contreparties variables).

88.2 Lorsque l'information sur le rythme d'écoulement attendu du « carnet de commandes » en chiffre d'affaires est présentée sous forme quantitative, comment déterminer les « fourchettes de temps » appropriées ?

En l'absence de disposition prescriptive en la matière, il convient à notre avis de s'assurer avant tout de la pertinence des « fourchettes de temps » retenues au regard des spécificités des contrats avec les clients de l'entité.

89. Quelles sont les informations à fournir en annexe dans les comptes intermédiaires résumés ?

Le principe général de la norme IAS 34, *Information financière intermédiaire*, est qu'une entité doit expliquer dans son rapport intermédiaire les événements et transactions importants pour comprendre l'évolution de sa situation et de sa performance financière depuis ses précédents états financiers annuels. Ce principe s'applique donc, entre autres, aux contrats conclus avec les clients.

Par ailleurs, IAS 34 demande de fournir les informations minimales suivantes :

- une ventilation du chiffre d'affaires de l'entité en application d'IFRS 15 (cf. **question n°87**) ;
- une information sur les pertes de valeur des actifs découlant de contrats conclus avec les clients.

L'information au titre du « carnet de commandes » (cf. **question n°88**) n'est pas requise dans les comptes intermédiaires résumés établis en application du référentiel IFRS (à la différence des US GAAP). Néanmoins, une telle information devrait être fournie si le « carnet de commandes » est impacté sur la période considérée par une variation importante et si cette information est importante au regard des activités de l'entité (par exemple, l'annulation par un client d'une commande majeure pour laquelle l'entité avait communiqué des informations détaillées lors de son obtention, compte tenu de son caractère stratégique pour ses activités).



TRANSITION VERS IFRS 15

[QUESTIONS 90 À 95]



90. A quelle date IFRS 15 est-elle applicable ?

[IFRS 15.C1-C1C]

IFRS 15 est applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018. Une application anticipée était possible.

IFRS 15 dans sa version initiale a été adoptée par l'Union européenne fin 2016, et les clarifications publiées par l'IASB en novembre 2017.

En pratique, IFRS 15 doit être appliquée dans les premiers comptes IFRS publiés l'année de première application (i.e. les comptes trimestriels ou semestriels, qu'ils soient condensés ou non au regard d'IAS 34).

91. Quelles sont les dispositions transitoires d'IFRS 15 ?

[IFRS 15.C3 & IFRS 15.C7-C8A]

IFRS 15 offre la possibilité aux entreprises de choisir entre deux méthodes de transition :

- une **méthode rétrospective complète** qui consiste à appliquer IFRS 15 rétrospectivement conformément à IAS 8 sur les changements de méthodes. Les impacts du changement de norme sont ainsi comptabilisés en contrepartie des capitaux propres d'ouverture de l'exercice le plus ancien présenté (soit le 1^{er} janvier 2017 dans la majorité des cas). Les périodes comparatives présentées (2017, voire 2016) doivent être retraitées ; ou
- une **méthode rétrospective simplifiée** qui consiste à comptabiliser l'effet rétrospectif cumulé du changement de méthode comptable dans les capitaux propres d'ouverture de l'exercice de première application (i.e. le 1^{er} janvier 2018 dans la majorité des cas). En pratique, les périodes comparatives présentées ne sont donc pas retraitées et sont ainsi présentées conformément à IAS 11, IAS 18 et aux interprétations connexes en vigueur avant le changement. Selon cette méthode, une entité peut décider d'appliquer IFRS 15 rétrospectivement uniquement aux contrats non achevés (cf. **question n°93**) en date de première application.

Dans les deux cas, des simplifications pratiques sont proposées aux préparateurs de comptes afin d'alléger les travaux de transition (cf. **question n°92**). Ces simplifications sont plus nombreuses en cas d'application de la méthode rétrospective complète.

Par ailleurs, chaque méthode présente des avantages et des inconvénients qu'il convient d'apprécier au vu de la situation particulière de chaque entité afin d'effectuer le choix le plus pertinent possible (cf. **question n°95**).



Illustration n°16 : retraitements à comptabiliser en date de transition pour un contrat long terme pour lequel le chiffre d'affaires est comptabilisé à l'avancement

Cas n°1 : le pourcentage d'avancement avec IFRS 15 est supérieur au pourcentage d'avancement avec IAS 11

	% d'avancement cumulé	IAS 11 ⁽¹⁾ : 50%	IAS 11 ⁽¹⁾ : 60%	IAS 11 ⁽¹⁾ : 71%
		IFRS 15 ⁽²⁾ : 52.5%	IFRS 15 ⁽²⁾ : 61.5%	IFRS 15 ⁽²⁾ : 71.5%
• Prix du contrat : 1 000				
• Marge : 200				
IAS 11 / IAS 18	Exs. ant. (cumulé)	2017	2018	
Carnet de commandes	500	400	290	
Chiffre d'affaires	500	100	110	
Méthode rétrospective complète (IFRS 15)	Exs. ant. (cumulé @ 01/01/17 - non republié)	2017 (retraité)	2018 (1 ^{er} ex. d'application)	
Ajustement du carnet de commandes au 01/01/17	-25	← CA « perdu » (marge : 5)		
Carnet de commandes	475	385	285	
Ajustement des capitaux propres au 01/01/17	5			
Chiffre d'affaires	525	90	100	
Méthode rétrospective simplifiée (IFRS 15)	Exs. ant. (cumulé - non republié)	2017 (non retraité)	2018 (1 ^{er} ex. d'application)	
Ajustement du carnet de commandes au 01/01/18			-15	← CA « perdu » (marge : 3)
Carnet de commandes	500	400	285	
Ajustement des capitaux propres au 01/01/18			3	
Chiffre d'affaires	500	100	100	

⁽¹⁾ Pourcentage d'avancement déterminé selon la méthode des jalons techniques

⁽²⁾ Pourcentage d'avancement déterminé selon la méthode *cost-to-cost*

Cas n°2 : le pourcentage d'avancement avec IFRS 15 est inférieur au pourcentage d'avancement avec IAS 11

- Prix du contrat : 1 000
- Marge : 200

	% d'avancement cumulé	IAS 11 ⁽¹⁾ : 50% IFRS 15 ⁽²⁾ : 47.5%	IAS 11 ⁽¹⁾ : 60% IFRS 15 ⁽²⁾ : 56.5%	IAS 11 ⁽¹⁾ : 71% IFRS 15 ⁽²⁾ : 66.5%
IAS 11 / IAS 18		Exs. Ant. (cumulé)	2017	2018
Carnet de commandes		500	400	290
Chiffre d'affaires		500	100	110
Méthode rétrospective complète (IFRS 15)		Exs. ant. (cumulé @ 01/01/17 – non republié)	2017 (retraité)	2018 (1^{er} ex. d'application)
Ajustement du carnet de commandes au 01/01/17		25	← CA « pris 2 fois » (5 de marge)	
Carnet de commandes		525	435	335
Ajustement des capitaux propres au 01/01/17		-5		
Chiffre d'affaires		475	90	100
Méthode rétrospective simplifiée (IFRS 15)		Exs. ant. (cumulé – non republié)	2017 (non retraité)	2018 (1^{er} ex. d'application)
Ajustement du carnet de commandes au 01/01/18			35	← CA « pris 2 fois » (7 de marge)
Carnet de commandes		500	400	335
Ajustement des capitaux propres au 01/01/18			-7	
Chiffre d'affaires		500	100	100

⁽¹⁾ Pourcentage d'avancement déterminé selon la méthode des jalons techniques

⁽²⁾ Pourcentage d'avancement déterminé selon la méthode *cost-to-cost*

92. Quelles sont les simplifications pratiques proposées pour chaque méthode de transition ?

(IFRS 15.C5 & IFRS 15.C7A)

IFRS 15 permet aux premiers adoptants de la norme IFRS 15 de recourir à des simplifications pratiques afin d'alléger les travaux de transition.

Quelle que soit la méthode de transition retenue, les simplifications pratiques applicables peuvent être utilisées par une entité dans les conditions suivantes :

- chaque simplification retenue doit être appliquée de manière systématique à tous les contrats entrant dans le champ d'application d'IFRS 15, pour toutes les périodes pour lesquelles l'information financière est présentée ;
- les informations suivantes doivent être fournies en annexe :
 - > mesures de simplification utilisées ;
 - > appréciation qualitative de l'effet estimé de l'application de chacune de ces mesures, si ceci est raisonnablement faisable.



92.1 Méthode rétrospective complète

Les simplifications pratiques offertes par IFRS 15 pour alléger les retraitements rétrospectifs à effectuer en application d'IAS 8 sont :

- pour les contrats achevés (cf. **question n°93**), possibilité de ne pas retraiter :
 - > les contrats ayant commencé et s'étant terminés au cours du même exercice (dans le cas général, 2017). En cas de non-utilisation de cette simplification, les périodes intermédiaires présentées devront être retraitées y compris s'agissant de ces contrats spécifiques, pour être conformes à IFRS 15 ;
 - > les contrats achevés à l'ouverture de la première période comparative présentée (soit le 1^{er} janvier 2017 dans le cas général).
- pour les contrats achevés qui prévoient une contrepartie variable, possibilité d'utiliser le prix de transaction à la date d'achèvement du contrat plutôt que d'estimer les montants de contrepartie variable pour les périodes comparatives présentées ;
- possibilité de ne pas comptabiliser de manière rétrospective des contrats modifiés avant le début de la première période comparative présentée :
 - > en pratique, la simplification conduit à présenter l'effet agrégé de ces modifications en date d'ouverture de la première période comparative présentée :
 - identification des obligations de prestation remplies à cette date et celles non encore remplies ;
 - détermination du prix de transaction ;
 - allocation du prix de transaction aux obligations de prestation satisfaites et non satisfaites.
 - > si cette simplification n'est pas utilisée, nécessité de retraiter ces contrats depuis l'origine en tenant compte ensuite de toutes les modifications successives.
- pour toutes les périodes présentées antérieures à la date de première application (i.e. le 1^{er} janvier 2018 dans le cas général), possibilité de ne pas donner en annexe le montant du prix de transaction affecté aux obligations de prestation qui restent à remplir (notion équivalente à celle de « carnet de commandes » – cf. **question n°88**) ni de fournir une explication précisant quand l'entité s'attend à comptabiliser ce montant en chiffre d'affaires.

92.2 Méthode rétrospective simplifiée

Les simplifications pratiques offertes par IFRS 15 en cas de choix pour cette méthode de transition alternative sont :

- possibilité d'appliquer IFRS 15 rétrospectivement uniquement aux contrats qui ne sont pas achevés (cf. **question n°93**) à la date de première application (soit le 1^{er} janvier 2018 dans le cas général) ;
- possibilité d'appliquer la simplification pratique offerte en cas de choix pour la méthode rétrospective complète en cas de modifications de contrats (cf. **question n°92.1**) :
 - > pour toutes les modifications de contrats qui sont intervenues avant l'ouverture de la première période comparative présentée (soit le 1^{er} janvier 2017 dans le cas général) ; ou
 - > pour toutes les modifications de contrats qui sont intervenues avant la date de première application d'IFRS 15 (soit le 1^{er} janvier 2018 dans le cas général).

93. Qu'est-ce qu'un contrat « achevé » ?

[IFRS 15.C2]

IFRS 15 définit un contrat achevé comme un contrat pour lequel l'entité a transféré l'ensemble des biens ou des services identifiés selon IAS 11, *Contrats de construction*, IAS 18, *Produits des activités ordinaires* et les interprétations connexes.

Une question a été posée au TRG (cf. **question n°98**) en juillet 2015, afin de clarifier cette notion. Lors de sa réunion mensuelle de septembre 2015, l'IASB a décidé de ne pas modifier la définition d'un contrat achevé (telle que publiée dans la norme initiale). Or le FASB a lui décidé de modifier cette définition pour indiquer qu'un contrat achevé est un contrat pour lequel tout ou quasiment tout le chiffre d'affaires a été comptabilisé selon les normes précédentes sur la comptabilisation du revenu. Il n'y a donc plus convergence entre IFRS 15 et le Topic 606 sur ce point.

Sous IFRS 15, et sur la base d'analyses du staff de l'IASB, il faut comprendre la notion de « transfert » comme correspondant à la livraison des biens au sens d'IAS 18 (ou à la fourniture des services au sens de la même norme). Ainsi, un contrat est achevé si l'entité a, sous l'ancien référentiel, livré tous les biens ou rendu tous les services identifiés sous ce même référentiel, quand bien même une part du chiffre d'affaires n'a pas encore été comptabilisée pour des raisons telles que des incertitudes quant à la recouvrabilité des montants restant à percevoir ou l'existence d'une contrepartie variable. Après la première application d'IFRS 15, le chiffre d'affaires restant à comptabiliser au titre de contrats achevés devrait être comptabilisé selon les anciennes normes lorsque ces contrats ne sont pas retraités sous IFRS 15 en application de la simplification pratique (cf. **question n°92**).

94. Quelles sont les informations à fournir en annexe en date de transition ?

[IFRS 15.C4, IFRS 15.C6 & IFRS 15.C8]

Les informations à fournir en annexe dans les premiers comptes annuels établis selon IFRS 15 diffèrent selon les dispositions transitoires retenues (cf. **question n°91**) :

— **méthode rétrospective complète :**

- > l'entité qui applique cette méthode doit se conformer aux dispositions du paragraphe 28 d'IAS 8 sur les informations à fournir en cas de première application d'une nouvelle norme IFRS et ainsi donner : le titre d'IFRS 15, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre selon ses dispositions transitoires, la nature du changement de méthode comptable (i.e. son caractère obligatoire, résultant de la première application d'une norme IFRS), la description des dispositions transitoires et l'effet du changement de méthode sur chaque poste affecté des états financiers ainsi que sur le résultat de base et le résultat dilué par action (i.e. informations quantitatives listées par l'alinéa 28 (f) d'IAS 8). Les informations quantitatives listées par l'alinéa 28 (f) sur l'effet du changement de méthode ne sont toutefois requises que pour l'exercice qui précède immédiatement le premier exercice d'application d'IFRS 15 (en pratique, l'exercice 2017). Ainsi, contrairement à un changement de méthode rétrospectif « classique », cet effet n'est ainsi exigé ni pour l'année de première application (en pratique, 2018), ni pour les périodes comparatives supplémentaires éventuellement présentées (en pratique, 2016). L'entité peut néanmoins présenter volontairement ces informations si elle le souhaite ;
- > l'entité est également tenue de donner les informations relatives aux simplifications pratiques retenues, le cas échéant (cf. **question n°93**).



- **méthode rétrospective simplifiée** : l'entité doit fournir des informations au titre des périodes de présentation de l'information financière dans lesquelles se situe la date de première application (en pratique, à notre avis, les périodes de reporting intermédiaire et annuel en 2018) :
 - > 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 plutôt qu'IAS 11, IAS 18 et les interprétations connexes en vigueur avant le changement. Ces informations imposent, en pratique, de maintenir sur l'année de première application un double reporting afin d'être en mesure de donner les chiffres qui auraient été présentés si les anciens textes avaient continué à être appliqués (cf. **question n°95**) ;
 - > les raisons expliquant les incidences importantes relevées ci-dessus.

Dans les états financiers intermédiaires de l'année de première application, et en l'absence de précisions dans IAS 34 (une « description » de la nature et de l'effet du changement de méthode comptable, le cas échéant, est demandée dans le cadre de la liste des informations minimales à fournir), il convient à notre avis de faire référence à la fois aux informations à fournir en application d'IAS 8 en cas de changement de méthode comptable (cf. ci-dessus) et aux informations requises par IFRS 15 dans le cadre de la transition (certaines informations amendent les exigences d'IAS 8). En cas d'application de la méthode rétrospective simplifiée, certains régulateurs (l'ESMA au niveau européen et l'AMF en France, par exemple) ont recommandé que l'effet du changement de méthode sur l'exercice de première application (2018 dans le cas général) soit communiqué dès les comptes intermédiaires.

95. Quels sont les avantages et les inconvénients de chacune des deux méthodes proposées par IFRS 15 dans le cadre de la transition ?

Chaque méthode présente des avantages et des inconvénients qu'il convient d'apprécier au vu de la situation particulière de chaque entité, afin d'identifier la méthode la plus pertinente à retenir.

Schéma n°22

Méthode de transition	Avantages	Inconvénients
Méthode rétrospective complète	<ul style="list-style-type: none"> — Plus grande comparabilité et cohérence des états financiers puisqu'IFRS 15 est appliquée à tous les contrats conclus avec les clients pour toutes les périodes présentées — Information sur les tendances fournie aux utilisateurs des états financiers utile et renforcée — Plusieurs simplifications pratiques 	<ul style="list-style-type: none"> — Complexité accrue puisqu'IFRS 15 est appliquée à un nombre plus important de contrats — Nécessité d'avoir réalisé le diagnostic IFRS 15 le plus tôt possible pour être en mesure de retraiter les périodes comparatives présentées
Méthode rétrospective simplifiée	<ul style="list-style-type: none"> — Complexité réduite pour le calcul de l'impact initial d'application d'IFRS 15 — Octroi d'un délai supplémentaire pour réaliser le diagnostic IFRS 15 	<ul style="list-style-type: none"> — Informations additionnelles à fournir obligeant les entités à comptabiliser les transactions relatives au chiffre d'affaires lors de l'année de 1^{ère} application en utilisant deux jeux de comptes différents (i.e. selon IFRS 15 et selon les textes précédents) — Information sur les tendances limitée puisque les périodes comparatives ne sont pas retraitées — Seulement deux simplifications pratiques

ÉLÉMENTS DE CONTEXTE

[QUESTIONS 96 À 100]



96. Pourquoi IFRS 15 a-t-elle été publiée ?

IFRS 15 a été publiée afin de répondre à deux objectifs principaux :

- éliminer les incohérences et les faiblesses existant dans les textes précédents, en fournissant aux entités qui utilisent les IFRS une norme plus robuste et plus détaillée couvrant toutes les transactions, y compris les plus complexes, sans qu'il soit nécessaire de consulter un autre corps de normes ou de développer une interprétation ;
- améliorer les obligations d'information à fournir en annexe (cf. **question n°85**) : l'application des précédentes normes donnait souvent lieu à des informations qui ne permettaient pas aux investisseurs de comprendre le chiffre d'affaires d'une société, ni les jugements et estimations effectués par la société pour comptabiliser ce chiffre d'affaires.

IFRS 15 (et le Topic 606 en US GAAP) répond également à la volonté de l'IASB (et du FASB, le normalisateur comptable américain) d'avoir un texte convergé sur un sujet majeur, à savoir la comptabilisation du chiffre d'affaires (cf. **question n°97**).

97. Comment les principes IFRS et US GAAP se rapprochent-ils sur le chiffre d'affaires ?

Lors de la publication initiale d'IFRS 15 et du Topic 606 en mai 2014, les deux normes étaient totalement convergées, hormis s'agissant :

- du seuil de recouvrabilité (un des critères à prendre en compte en étape 1 pour déterminer si un contrat avec un client existe au regard d'IFRS 15, cf. **question n°11**) : le fait d'apprécier s'il est « probable » qu'une entité obtiendra le prix auquel elle s'attend à avoir droit en contrepartie de la fourniture de biens ou de services à transférer au client n'a pas la même signification en environnement IFRS (où « probable » signifie « plus probable qu'improbable » soit, en pratique, une probabilité supérieure à 50%) et en environnement US GAAP (où « probable » signifie « *likely to occur* » soit, en pratique, un seuil plus élevé qu'en IFRS, équivalent à une notion de « hautement probable ») ;
- des informations à fournir en annexe en périodes intermédiaires (cf. **question n°89**) : en pratique, les informations à fournir en US GAAP dans ce contexte sont plus nombreuses qu'en application d'IAS 34 ;
- de la date d'entrée en vigueur de la norme et de la possibilité de l'appliquer par anticipation : les entités cotées américaines doivent appliquer obligatoirement le Topic 606 aux exercices ouverts à compter du 15 décembre 2017 (1^{er} janvier 2018 pour IFRS 15), une application anticipée n'étant possible en US GAAP qu'à compter du 15 décembre 2016 (date d'entrée en vigueur du Topic 606 avant le décalage d'un an décidé par le FASB). IFRS 15 est applicable de manière anticipée à compter de sa date de publication (une fois son adoption entérinée par l'Union européenne, pour les sociétés de cette zone géographique) ;
- reprise de dépréciations : IFRS 15, en cohérence avec IAS 36, oblige, dans certaines situations, de reprendre des dépréciations précédemment comptabilisées sur des actifs correspondant à des coûts d'obtention ou des coûts d'exécution des contrats. Ces reprises sont interdites par le Topic 606, là encore en cohérence avec des principes US GAAP existants ;
- entités non cotées : le Topic 606 s'applique aux entités non cotées avec certains allègements prévus et une date d'entrée en vigueur plus tardive. Il n'y a pas de guidance spécifique dans IFRS 15 pour ces entités.

Suite aux amendements apportés par l'IASB d'un côté et par le FASB de l'autre (cf. en particulier les clarifications publiées en avril 2016 par les deux normalisateurs), les deux normes sont également divergentes sur les principaux points suivants :

- identification des obligations de prestation : en particulier, une entité appliquant les dispositions du Topic 606 n'a pas à analyser dans quelle mesure des biens ou services constituent une obligation de prestation s'ils sont immatériels dans le contexte du contrat avec le client. Ceci n'est pas écrit de manière explicite dans IFRS 15 même si le principe d'importance relative présent dans le référentiel IFRS devrait généralement aboutir aux mêmes conclusions.
- accords de licences : en particulier, il existe en application du Topic 606 une présomption qu'une licence de propriété intellectuelle qui est symbolique (i.e. pas de fonctionnalité importante prise isolément) fournit au client un droit d'accès à la propriété intellectuelle de l'entité, pour lequel le chiffre d'affaires est comptabilisé à l'avancement. Avec IFRS 15, les licences de propriété intellectuelle symboliques peuvent être classées comme un droit d'utilisation (par exemple, une « marque morte »), pour lequel le chiffre d'affaires doit être comptabilisé à un instant donné (cf. **question n°77**).

98. Qu'est-ce que le *Joint Transition Resource Group* (TRG) et où trouver ses travaux ?

Le *Joint Transition Resource Group* a été créé par l'IASB et le FASB juste après la publication d'IFRS 15 et du Topic 606 en mai 2014. Concrètement, ce groupe a été chargé d'informer l'IASB et le FASB des problèmes soulevés par la mise en œuvre pratique de la nouvelle norme sur la comptabilisation du chiffre d'affaires.

Les membres du TRG étaient des préparateurs d'états financiers, des auditeurs et des utilisateurs, représentant une grande variété d'industries, d'origines géographiques, de sociétés et d'organisations publiques et privées.

En pratique, le TRG s'est réuni 2 fois en 2014, 4 fois en 2015 et 2 fois en 2016 (côté américain uniquement, pour cette dernière année). Au total, près d'une centaine de questions ont été posées au TRG et provenaient surtout des Etats-Unis. Toutes n'ont pas fait l'objet d'un débat public, certaines ayant été traitées directement par le staff.

La liste des sujets traités par le TRG se trouve à l'adresse suivante :

<http://www.ifrs.org/-/media/feature/groups/trg-revenue-recognition/log-of-submissions.pdf>

Si le TRG n'avait pas autorité pour publier des positions officielles (comme le Comité d'interprétation des IFRS), les débats ont conduit l'IASB (et le FASB) à publier des amendements à IFRS 15 (et au Topic 606) en avril 2016, dans le cadre des clarifications de la norme.

Les réunions du TRG ont également systématiquement donné lieu à publication de comptes-rendus rédigés par le staff et mis en ligne sur le site de l'IASB. Ces comptes-rendus (voire les papiers du staff lorsque ceux-ci sont expressément cités par le TRG dans ses comptes-rendus comme une source d'informations à laquelle il est possible de se référer, en particulier s'agissant des exemples présentés) peuvent utilement servir d'interprétation sur des sujets parfois complexes.

Ces comptes-rendus sont téléchargeables gratuitement à partir de l'adresse suivante :

<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-15/#issues>

99. Quelles normes et interprétations sont remplacées par IFRS 15 ?

[IFRS 15.C10]

IFRS 15 remplace IAS 11 sur la comptabilisation des contrats de construction, IAS 18 sur les ventes de biens et les prestations de services et toutes les interprétations liées : IFRIC 13 sur les programmes de fidélité clients, IFRIC 15 sur les contrats de construction de biens immobiliers, IFRIC 18 sur les transferts d'actifs provenant de clients et SIC-31 sur les opérations de troc impliquant des services de publicité.

IFRS 15 se compose en pratique d'une norme, d'un guide d'application apportant de nombreuses précisions sur certains sujets spécifiques (par exemple : les ventes de licences, les ventes avec droit de retour, les options accordées aux clients pour acquérir des biens ou services additionnels à un prix décoté, etc.), d'exemples illustratifs et de bases de conclusions. Au total, ceci représente près de 400 pages sur la comptabilisation du chiffre d'affaires.

100. Les transactions de ventes d'actifs en dehors des activités de l'entreprise sont-elles impactées par IFRS 15 ?

Oui, quant à :

- la date de sortie des actifs ; et
- au montant de contrepartie à inclure dans le résultat (profit ou perte) découlant de leur décomptabilisation.

Ainsi :

- la date de sortie correspond à la date à laquelle celui qui obtient l'actif en acquiert le contrôle. Celle-ci est déterminée en appliquant les dispositions d'IFRS 15 visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie (cf. **question n°50**) ;
- le montant de contrepartie à inclure dans le résultat (profit ou perte) issu de la décomptabilisation est déterminé conformément aux dispositions d'IFRS 15 relatives à la détermination du prix de transaction (et à la modification de celui-ci, en cas de variation ultérieure) (cf. **question n°27**).

Ces dispositions s'appliquent aux sorties d'actifs corporels (IAS 16) et incorporels (IAS 38).

SOMMAIRE DÉTAILLÉ

► GÉNÉRALITÉS	5
1. IFRS 15 s'applique-t-elle à tous les secteurs d'activités et à tous les types de transaction de vente à des clients ?.....	6
2. Quel est le champ d'application d'IFRS 15 ?	6
3. Comment IFRS 15 définit-elle un « client » ?.....	6
4. Comment traiter les contrats dans le champ d'application de plusieurs normes dont IFRS 15 ?	7
5. Quel est le principe fondamental d'IFRS 15 ?	7
6. Des simplifications pratiques sont-elles offertes par IFRS 15 ?.....	8
7. IFRS 15 peut-elle être appliquée à un portefeuille de contrats ?	8
8. Quelles sont les grandes étapes de la mise en œuvre d'IFRS 15 ?.....	9
► ÉTAPE 1 : IDENTIFICATION DU CONTRAT CONCLU AVEC UN CLIENT	11
9. Étape 1 : comment IFRS 15 définit-elle un contrat conclu avec un client ?.....	12
10. Étape 1 : quelles sont les conditions à remplir pour comptabiliser un contrat conclu avec un client ?.....	13
11. Étape 1 : dans quelle mesure le risque de crédit est-il pris en compte dans IFRS 15 ?	14
12. Étape 1 : que se passe-t-il si, à une date donnée, le contrat ne remplit pas toutes les conditions pour être comptabilisé et que l'entité reçoit un paiement du client ?	15
13. Étape 1 : sous quelles conditions une entité doit-elle regrouper des contrats ?	16
14. Étape 1 : qu'est-ce qu'une modification de contrat ?	16
15. Étape 1 : comment comptabilise-t-on une modification de contrat ?.....	18
► ÉTAPE 2 : IDENTIFICATION DES OBLIGATIONS DE PRESTATION	22
16. Étape 2 : comment identifier les différentes obligations de prestation d'un contrat ?	23
17. Étape 2 : comment comptabiliser les activités menées au démarrage d'un contrat ?.....	25

18. Étape 2 : comment déterminer que des biens ou services (ou groupes de biens ou services) sont « distincts » ?	26
19. Étape 2 : comment apprécier si un bien ou un service promis est distinct « dans l'absolu » (1 ^{er} critère) ?	26
20. Étape 2 : comment apprécier si un bien ou un service promis est distinct « dans le contexte du contrat » (2 ^{ème} critère) ?	27
21. Étape 2 : dans quels cas une série de biens ou de services distincts correspond-elle à une seule obligation de prestation ?	29
22. Étape 2 : quelles sont les conséquences pratiques et les enjeux du découpage d'un contrat en plusieurs obligations de prestation ?	30
23. Étape 2 : comment comptabiliser les garanties octroyées ?	31
24. Étape 2 : comment comptabiliser les paiements initiaux non remboursables effectués par les clients ?	32
25. Étape 2 : comment déterminer qu'une licence est distincte des autres promesses du contrat et quelles sont les conséquences comptables spécifiques ?	32
► ÉTAPE 3 : ESTIMATION DU PRIX DE TRANSACTION	34
26. Étape 3 : qu'est-ce que le prix de transaction ?	35
27. Étape 3 : quels sont les éléments à prendre en considération pour déterminer le prix de transaction ?	35
28. Étape 3 : comment estimer une contrepartie variable ?	36
29. Étape 3 : comment appliquer le principe de limitation du montant de la contrepartie variable estimée ?	38
30. Étape 3 : avec quelle périodicité faut-il revoir les estimations de contrepartie variable ?	39
31. Étape 3 : comment comptabiliser une vente avec droit de retour ?	39
32. Étape 3 : comment identifier une composante de financement significative dans un contrat ?	41
33. Étape 3 : quelle est la simplification pratique apportée par IFRS 15 s'agissant de la prise en compte des effets de la composante de financement ?	42
34. Étape 3 : dans quels cas IFRS 15 prévoit-elle que le contrat n'inclut pas de composante de financement ?	43
35. Étape 3 : quel taux d'intérêt retenir pour calculer la composante de financement d'un contrat ?	43
36. Étape 3 : comment comptabiliser et présenter les effets d'un financement significatif ?	44

37. Étape 3 : comment mettre en œuvre la démarche d'identification d'une composante de financement significative dans le cas d'un contrat incluant plusieurs obligations de prestation ?.....	45
38. Étape 3 : en pratique comment déterminer la composante de financement significative d'un contrat long terme ?	46
39. Étape 3 : dans le cas de paiements en nature, comment estimer le montant de la contrepartie à recevoir ?	47
40. Étape 3 : dans quelles situations les montants à verser au client doivent-ils être considérés comme une réduction du prix de transaction ?	48
► ÉTAPE 4 : ALLOCATION DU PRIX DE TRANSACTION AUX OBLIGATIONS DE PRESTATION	51
41. Étape 4 : quel est l'objectif sous-tendant la répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation du contrat ?.....	52
42. Étape 4 : de manière générale, comment allouer le prix de transaction aux obligations de prestation du contrat ?	52
43. Étape 4 : qu'est-ce que le prix de vente spécifique (ou « stand-alone selling price ») ?.....	52
44. Étape 4 : comment déterminer directement le prix de vente spécifique de chaque obligation de prestation ?.....	53
45. Étape 4 : le cas échéant, comment estimer le prix de vente spécifique ?.....	53
46. Étape 4 : sous quelles conditions la méthode résiduelle peut-elle être utilisée ?	54
47. Étape 4 : de quelle manière une remise accordée à un client doit-elle être allouée ?	54
48. Étape 4 : de quelle manière une contrepartie variable doit-elle être allouée ?	56
49. Étape 4 : comment comptabiliser un changement dans le prix du contrat ?.....	58
► ÉTAPE 5 : FAIT GÉNÉRATEUR DE COMPTABILISATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES	59
50. Étape 5 : quand une entité doit-elle reconnaître du chiffre d'affaires ?.....	60
51. Étape 5 : comment le contrôle est-il défini ?.....	60
52. Étape 5 : comment déterminer si le chiffre d'affaires alloué à une obligation de prestation doit être reconnu à l'avancement ?.....	61
53. Étape 5 : comment mettre en œuvre le critère sur le transfert de contrôle progressif applicable à certaines prestations de services ?.....	62
54. Étape 5 : comment mettre en œuvre le critère sur le transfert de contrôle au fur et à mesure de la performance de l'entité ?.....	62

55. Étape 5 : quand le transfert progressif du contrôle n'est pas évident, comment mettre en œuvre le dernier critère prévu par IFRS 15 conduisant dans un premier temps à déterminer qu'un actif créé n'a pas d'utilisation alternative pour l'entité ?.....	63
56. Étape 5 : quand le transfert progressif du contrôle n'est pas évident, comment mettre en œuvre le dernier critère prévu par IFRS 15 conduisant dans un second temps à démontrer qu'une entité a un droit exécutoire à être payée pour les travaux réalisés à date ?.....	64
57. Étape 5 : comment mesurer l'avancement dans le cadre d'une obligation de prestation remplie progressivement ?.....	69
58. Étape 5 : quelle est la simplification pratique offerte par IFRS 15 pour reconnaître le chiffre d'affaires à l'avancement ?.....	71
59. Étape 5 : l'utilisation de la méthode des jalons techniques est-elle possible ?.....	72
60. Étape 5 : quels sont les coûts du contrat qui ne peuvent pas être pris en compte pour mesurer l'avancement ?.....	72
61. Étape 5 : quels sont les indicateurs permettant d'identifier la date de transfert du contrôle lorsque ce transfert n'intervient pas progressivement ?.....	75
► AUTRES SUJETS DE COMPTABILISATION.....	77
62. Coûts du contrat : comment comptabiliser les coûts d'obtention du contrat ?.....	78
63. Coûts du contrat : existe-t-il une simplification pratique permettant de ne pas activer les coûts d'obtention du contrat ?.....	79
64. Coûts du contrat : comment comptabiliser les coûts d'exécution du contrat ?.....	79
65. Coûts du contrat : quelles sont les règles d'amortissement des coûts du contrat activés ?.....	81
66. Coûts du contrat : quelles sont les règles de dépréciation des coûts du contrat activés ?.....	82
67. Coûts du contrat : que dit IFRS 15 sur le lissage de marge ?.....	83
68. Coûts du contrat : que dit IFRS 15 sur la comptabilisation des coûts liés à la courbe d'apprentissage ?.....	83
69. Comment déterminer la perte à terminaison d'un contrat déficitaire ?.....	84
70. Comment déterminer si une entité agit en qualité de mandataire ou pour son propre compte (distinction agent / principal) ?.....	86
71. Comment comptabiliser des biens ou services additionnels proposés en option ?.....	89
72. Comment comptabiliser une option conférant un droit significatif au client lorsqu'elle est exercée par le client ?.....	91
73. Comment comptabiliser les droits non exercés par les clients ?.....	92

74. IFRS 15 inclut-elle des dispositions particulières pour traiter des programmes de fidélité accordés aux clients ?	93
75. Licences : qu'est-ce qu'un « droit d'accès » à la propriété intellectuelle de l'entité et comment comptabiliser ce droit ?	94
76. Licences : qu'est-ce qu'un « droit d'utilisation » de la propriété intellectuelle de l'entité et comment comptabiliser ce droit ?	94
77. Licences : comment déterminer si une licence confère au client un droit d'accès ou un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle ?	95
78. Licences : comment comptabiliser les redevances assises sur les ventes ou l'utilisation ?.....	98
79. Qu'est-ce qu'un accord de rachat et comment le comptabiliser selon la nature de l'accord ?.....	100
80. Comment comptabiliser une vente en consignation ?.....	103
81. Comment analyser les ventes à livrer ?	104
► PRÉSENTATION DU BILAN	105
82. Qu'est-ce qu'un actif sur contrat et comment doit-il être évalué ultérieurement ?	106
83. Qu'est-ce qu'un passif sur contrat ?.....	107
84. Qu'est-ce qu'une créance et comment doit-elle être évaluée ultérieurement ?.....	108
► INFORMATIONS A FOURNIR EN ANNEXE	109
85. Quels sont les sujets d'attention transverses dans la préparation de l'annexe aux comptes annuels ?.....	110
86. Quelles sont les informations détaillées à fournir en annexe ?.....	111
87. Comment ventiler le chiffre d'affaires ?	113
88. Quelles sont les informations à fournir sur les obligations de prestation non encore (ou partiellement) remplies ?	114
89. Quelles sont les informations à fournir en annexe dans les comptes intermédiaires résumés ?	116

▶ TRANSITION VERS IFRS 15	117
90. A quelle date IFRS 15 est-elle applicable ?	118
91. Quelles sont les dispositions transitoires d'IFRS 15 ?.....	118
92. Quelles sont les simplifications pratiques proposées pour chaque méthode de transition ?....	120
93. Qu'est-ce qu'un contrat « achevé » ?	122
94. Quelles sont les informations à fournir en annexe en date de transition ?	122
95. Quels sont les avantages et les inconvénients de chacune des deux méthodes proposées par IFRS 15 dans le cadre de la transition ?	123
▶ ÉLÉMENTS DE CONTEXTE	124
96. Pourquoi IFRS 15 a-t-elle été publiée ?	125
97. Comment les principes IFRS et US GAAP se rapprochent-ils sur le chiffre d'affaires ?	125
98. Qu'est-ce que le <i>Joint Transition Resource Group</i> (TRG) et où trouver ses travaux ?	126
99. Quelles normes et interprétations sont remplacées par IFRS 15 ?.....	127
100. Les transactions de ventes d'actifs en dehors des activités de l'entreprise sont-elles impactées par IFRS 15 ?.....	127

Mazars remercie Claire Dusser, Colette Fiard,
Vincent Gilles, Isabelle Grauer-Gaynor et Mohamed Taghia
pour leur contribution à cette publication.



À PROPOS DE MAZARS

MAZARS EST UNE ORGANISATION INTERNATIONALE, INTÉGRÉE ET INDÉPENDANTE, SPÉCIALISÉE DANS L'AUDIT, LE CONSEIL AINSI QUE LES SERVICES COMPTABLES, FISCAUX ET JURIDIQUES. AU 1^{ER} JANVIER 2018, MAZARS EST PRÉSENT DANS LES 86 PAYS ET TERRITOIRES QUI FORMENT SON PARTNERSHIP INTERNATIONAL INTÉGRÉ. MAZARS FÉDÈRE LES EXPERTISES DE 20 000 FEMMES ET HOMMES BASÉS DANS 300 BUREAUX À TRAVERS LE MONDE. EMMENÉS PAR 980 ASSOCIÉS, ILS SERVENT LEURS CLIENTS À TOUTES LES ÉTAPES DE LEUR DÉVELOPPEMENT : DE LA PME AUX GRANDS GROUPES INTERNATIONAUX EN PASSANT PAR LES ENTREPRISES INTERMÉDIAIRES, LES START-UPS ET LES ORGANISMES PUBLICS.

CONTACTS

Mazars

61, rue Henri Regnault
92075 Paris La Défense
France

Edouard Fossat

Associé Doctrine
edouard.fossat@mazars.fr

Carole Masson

Associée Doctrine
carole.masson@mazars.fr

www.mazars.fr
www.linkedin.com/company/Mazars
[@MazarsFrance](https://twitter.com/MazarsFrance)