



Exposé-sondage

Projet de Normes comptables pour les entreprises à capital fermé

Produits

Mai 2019

**LES COMMENTAIRES DOIVENT PARVENIR AU CNC D'ICI
le 31 juillet 2019**

Votre opinion nous tient à cœur, et nous accueillerons avec grand intérêt vos commentaires sur cet exposé-sondage. Faites-les nous parvenir en téléchargeant votre lettre de réponse au moyen de ce [formulaire en ligne](#). Veuillez envoyer votre réponse à l'attention de :

Kelly Khalilieh, CPA, CA
Directrice de projets principale, Normes comptables
Conseil des normes comptables
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le Conseil des normes comptables (CNC). Nous vous invitons à nous faire parvenir par écrit, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les personnes qui sont favorables aux propositions expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. Si vous exprimez une divergence de vues, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CNC, à l'exception de ceux dont l'auteur aura expressément demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception des commentaires.

POINTS SAILLANTS

Le CNC se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication de l'exposé-sondage, de modifier le chapitre 3400 de la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité, PRODUITS. La modification a pour but d'ajouter des indications expliquant comment appliquer certaines exigences du chapitre 3400. Elle viserait également les organismes sans but lucratif qui appliquent les normes de la Partie III du Manuel, dans les cas pertinents.

Contexte

Les parties prenantes qui appliquent le chapitre 3400 de la Partie II du Manuel, PRODUITS, nous ont fait savoir que les produits étaient un sujet de préoccupation. Plus précisément, elles ont relevé le manque d'indications dans ce chapitre, rendant nécessaire ce qui suit :

- la consultation d'indications données dans les normes pré-basculement de la Partie V du Manuel, notamment les abrégés des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux (CPN) (par exemple en ce qui concerne les frais non remboursables et les accords à composantes multiples);
- la consultation d'indications publiées dans d'autres pays, par exemple les indications sur les produits données dans les normes IFRS® et dans les PCGR des États-Unis en vigueur avant 2018;
- des éclaircissements sur la question de savoir si une entreprise à capital fermé est tenue d'appliquer la Partie I du Manuel.

En 2017, le CNC a mené un sondage ciblant les parties prenantes qui appliquent le chapitre 3400 de la Partie II du Manuel directement ou en raison d'un renvoi prévu par les normes pour les organismes sans but lucratif de la Partie III du Manuel. Avec ce sondage, le CNC cherchait à se renseigner sur les difficultés éprouvées par les parties prenantes lors de l'application du chapitre 3400, notamment afin de savoir pourquoi et dans quelle mesure les parties prenantes consultent d'autres sources d'indications sur les produits. Un survol des principaux résultats se trouve dans le bulletin [*En bref sur les résultats du sondage auprès des parties prenantes au sujet du chapitre 3400*](#). Compte tenu de ces résultats, le CNC a décidé de fournir des indications supplémentaires sur les sujets suivants :

- la méthode de l'avancement des travaux;
- les accords à composantes multiples;
- la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net;
- les ventes à livrer;
- les frais ou paiements initiaux non remboursables.

De plus, le CNC a révisé les obligations d'information et a recueilli les commentaires des utilisateurs d'états financiers. Considérant ces commentaires, le CNC a décidé de proposer l'ajout d'obligations d'information relatives aux contrats comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux.

Principaux éléments de l'exposé-sondage

Indications supplémentaires

Des indications supplémentaires sur l'application des principes seront fournies sur les sujets suivants :

- la méthode de l'avancement des travaux;
- les accords à composantes multiples;
- la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net;
- les ventes à livrer;
- les frais ou paiements initiaux non remboursables.

Des exemples seront fournis pour illustrer l'application de ces indications supplémentaires.

Informations à fournir

Les entreprises seraient tenues de fournir des informations sur la méthode utilisée pour mesurer le degré d'avancement des travaux relatifs aux contrats traités selon la méthode de l'avancement des travaux. Elles seraient aussi tenues d'indiquer le montant global des coûts engagés et des profits constatés.

Dispositions transitoires

L'application rétrospective serait obligatoire, conformément au chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, mais les dispositions transitoires prévoiraient les allègements suivants :

- l'entreprise ne serait pas tenue d'apporter des ajustements rétrospectifs relativement aux contrats à long terme qui sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux et qui sont achevés durant l'exercice de première application des modifications ou celui qui le précède immédiatement;
- l'entreprise ne serait pas tenue d'apporter des ajustements rétrospectifs relativement aux accords à composantes multiples si toutes les prestations attendues ont été exécutées durant l'exercice de première application des modifications ou celui qui le précède immédiatement.

Modifications corrélatives

Au besoin, des modifications corrélatives seraient apportées à d'autres normes des Parties II et III du Manuel.

Parachèvement des propositions

Le CNC délibérera sur les propositions à la lumière des commentaires reçus, en consultation avec son Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé. Ce comité aide le CNC à tenir à jour et à améliorer les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé. Le CNC consultera également d'autres parties prenantes dans le cadre d'activités de communication telles que des tables rondes.

Il demandera aussi l'avis de son Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif à propos des circonstances propres aux OSBL qui appliqueraient les modifications.

Le CNC rendra compte de ses délibérations dans ses [résumés des décisions](#) et sur la [page Web consacrée au projet](#).

Le CNC prévoit publier la norme définitive une fois que les délibérations et la procédure officielle de mise au point définitive de la norme auront été menées à bien, c'est-à-dire au quatrième trimestre de 2019, si aucun changement important ne s'avère nécessaire¹. Les modifications s'appliqueraient alors aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, et leur application anticipée serait permise.

Appel à commentaires

Le CNC invite les intéressés à formuler des commentaires sur toutes les propositions du présent exposé-sondage, mais il souhaite particulièrement recevoir des réponses aux questions énoncées ci-dessous.

1. Selon le paragraphe 3400.A29, l'entreprise doit apprécier toutes les prestations prévues à un accord au moment de sa conclusion afin de déterminer si elles constituent des unités de comptabilisation distinctes. Toutefois, selon les indications données dans l'abrégé remplacé, l'entreprise devait aussi procéder à cette appréciation à mesure que chaque prestation prévue dans l'accord est exécutée. Êtes-vous d'accord pour que cette appréciation soit effectuée seulement au moment de la conclusion de l'accord et non plus à mesure que chaque prestation est exécutée? Dans la négative, pourquoi?
2. Le paragraphe 3400.A35 prévoit deux méthodes d'estimation du prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service si ce prix ne peut être observé directement. Y a-t-il des situations où les deux méthodes prévues pourraient ne pas convenir à l'estimation du prix de vente spécifique? Le cas échéant, quelles sont ces situations?
3. Selon le paragraphe 3400.A44, l'un des critères pour constater des produits alors que la livraison n'a pas eu lieu est que la demande d'effectuer l'opération sous forme de vente à livrer doit venir de l'acheteur et non du vendeur, et que l'acheteur doit avoir un motif commercial sérieux pour passer la commande sous cette forme. Êtes-vous d'accord pour que ce critère comprenne l'exigence que l'acheteur ait un motif commercial sérieux pour passer la commande sous forme de vente à livrer? Dans la négative, pourquoi?
4. Les paragraphes 3400.A46 à .A49 donnent des indications sur le traitement comptable des frais ou paiements initiaux non remboursables. Selon ces indications, la constatation dans les produits d'un paiement initial se rapportant à une licence temporaire se ferait sur la durée de la licence. En revanche, dans le cas d'un paiement initial se rapportant à une licence permanente, la constatation dans les produits se ferait au moment où le paiement est reçu ou devient exigible. Êtes-vous d'accord pour que la constatation des produits soit différente dans ces deux situations? Dans la négative, pourquoi?
5. Êtes-vous favorable à l'ajout des obligations d'information relatives aux contrats comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux qui sont proposées aux paragraphes 3400.32A et .32B? Dans la négative, pourquoi?
6. Êtes-vous d'avis que les exemples fournis illustrent les principes exposés dans les indications de manière utile? Dans la négative, pourquoi?
7. Pensez-vous qu'il manque certains types d'exemples illustratifs? Le cas échéant, quels autres types d'exemples voudriez-vous voir?

¹ Consultez la section «Procédure officielle propre aux normes nationales» dans la [Procédure officielle de normalisation du CNC](#).

8. Êtes-vous favorable aux dispositions transitoires proposées aux paragraphes 3400.37 à .41? Dans la négative, pourquoi?
9. La date d'entrée en vigueur proposée (les modifications s'appliqueraient aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, et leur application anticipée serait permise) vous convient-elle? Dans la négative, pourquoi?

Les lettres de commentaires doivent parvenir au CNC au plus tard le 31 juillet 2019. Vous pouvez envoyer la vôtre (de préférence en format Word) par courriel à info@acsbcanada.ca.

BASE DES CONCLUSIONS

Introduction

- 1 À l'occasion de différentes activités de consultation, les parties prenantes ont fait savoir au CNC que les entités qui appliquaient le chapitre 3400, PRODUITS, avaient besoin d'indications supplémentaires à ce sujet. Leurs commentaires ont souvent fait référence à d'autres sources d'indications, comme les anciens abrégés des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux (CPN) qui concernaient les produits, et les PCGR des États-Unis en vigueur avant 2018 (par exemple les indications à l'intention du secteur du logiciel). De plus, les parties prenantes ont souligné qu'il était d'autant plus nécessaire d'envisager l'ajout de ces indications au chapitre 3400 que, dans les normes IFRS® et dans les PCGR des États-Unis en vigueur depuis 2018, le modèle de constatation des produits n'est plus fondé sur les risques et les avantages, mais sur le contrôle.
- 2 Le CNC ne souhaitait pas que les parties prenantes écartent les indications antérieures, mais il avait jugé au moment de la transition que les principes contenus dans le chapitre 3400 étaient suffisants. Cependant, il a constaté qu'en raison de l'évolution des pratiques, il était devenu nécessaire d'y ajouter des indications.
- 3 En 2015, le CNC a consulté ses parties prenantes à propos de l'ordre de priorité de ses projets se rapportant à la Partie II du Manuel de CPA Canada – Comptabilité. Les parties prenantes qui appliquaient le chapitre 3400 lui ont fait savoir que les produits étaient un sujet de préoccupation. Plus précisément, elles ont relevé le manque d'indications dans ce chapitre, rendant nécessaire la consultation des sources suivantes :
 - a) les indications données dans les normes pré-basculement de la Partie V du Manuel, notamment les abrégés des délibérations (par exemple en ce qui concerne les frais non remboursables et les accords à composantes multiples);
 - b) les indications publiées dans d'autres pays, par exemple les indications sur les produits données dans les normes IFRS et dans les PCGR des États-Unis en vigueur avant 2018.
- 4 Pour mieux comprendre les préoccupations des parties prenantes, le CNC a mené un sondage ciblant celles qui appliquent le chapitre 3400 de la Partie II directement ou en raison d'un renvoi prévu par les normes pour les organismes sans but lucratif de la Partie III. Pour un survol des principaux résultats, consultez le bulletin [En bref sur les résultats du sondage auprès des parties prenantes au sujet du chapitre 3400.](#)
- 5 Après avoir pris en considération les commentaires recueillis au moyen du sondage et l'avis de son Comité consultatif sur les entreprises à capital fermé (CCECF), le CNC a approuvé un projet de modifications de portée limitée visant à fournir des indications supplémentaires sur les sujets suivants :
 - a) la méthode de l'avancement des travaux;
 - b) les accords à composantes multiples;
 - c) la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net;
 - d) les ventes à livrer;
 - e) les frais ou paiements initiaux non remboursables.
- 6 Le choix des sujets s'est fait en fonction des critères suivants :
 - a) l'ampleur du problème;

- b) les commentaires des répondants au sondage;
 - c) la disponibilité d'indications existantes, c'est-à-dire les indications sur les produits données dans les abrégés des délibérations qui faisaient partie des normes pré-basculément de la Partie V du Manuel, les normes IFRS et les PCGR des États-Unis d'avant 2018.
- 7 Pour développer les solutions qu'il propose, le CNC :
- a) a décidé de conserver le modèle fondé sur les risques et les avantages et l'approche fondée sur les principes actuellement utilisée dans le chapitre 3400 et de fournir des explications sur les principes existants, accompagnées d'exemples illustratifs;
 - b) a cherché à tirer parti des indications sur les produits données dans :
 - i) diverses sources d'indications remplacées (c'est-à-dire les abrégés qui se trouvaient dans les normes pré-basculément de la Partie V du Manuel),
 - ii) les normes IFRS en vigueur avant 2018 (c'est-à-dire IAS 11 *Contrats de construction* et IAS 18 *Produits des activités ordinaires*),
 - iii) les PCGR des États-Unis en vigueur avant 2018;
 - c) a pris en considération les observations de son CCECF et des répondants au sondage à propos des indications les plus souvent utilisées par les entreprises.
- 8 Le CNC continuera d'étudier la nécessité d'apporter d'autres améliorations au chapitre 3400 dans le cadre de son programme de recherche; il examinera notamment la pertinence de maintenir le modèle actuel fondé sur les risques et les avantages.

Applicabilité aux organismes sans but lucratif

- 9 Selon le chapitre 4410 de la Partie III du Manuel, APPORTS — COMPTABILISATION DES PRODUITS, les OSBL doivent appliquer le chapitre 3400 en ce qui a trait à la constatation des produits résultant de la vente de services ou de biens. Par conséquent, lors de l'élaboration des propositions, le CNC a informé son Comité consultatif sur les organismes sans but lucratif de l'avancement du projet et a donné aux membres de celui-ci l'occasion de mettre en lumière les considérations propres aux OSBL qui appliqueraient les propositions.

Analyse des effets

- 10 Les commentaires des parties prenantes indiquent que l'application des principes du chapitre 3400 n'est pas uniforme actuellement en raison du manque d'indications. De plus, les résultats du sondage laissent croire que certaines entreprises consultent d'autres sources d'indications. Par conséquent, le CNC reconnaît que l'ajout d'indications pourrait entraîner des changements dans les pratiques de certaines entreprises.
- 11 Rappelons que le CNC a choisi les sources à consulter pour chacun des sujets visés par les propositions en tenant compte des indications alors utilisées par les entreprises. Il visait ainsi à limiter les effets des propositions.
- 12 D'après les appréciations de son CCECF et considérant que les indications proposées correspondent en grande partie à celles données dans les abrégés remplacés, le CNC prévoit que les coûts liés aux propositions sur les sujets suivants seront minimales :
- a) la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net;

- b) les ventes à livrer;
 - c) les frais ou paiements initiaux non remboursables.
- 13 Le CNC reconnaît qu'il pourrait y avoir des coûts supplémentaires liés à l'application des propositions concernant la méthode de l'avancement des travaux. De l'avis de son CCECF, ces coûts pourraient se rapporter :
- a) à la collecte et au suivi des informations nécessaires, dépendamment de la mesure utilisée pour déterminer le degré d'avancement des travaux;
 - b) aux services d'experts, par exemple des ingénieurs ou des architectes.
- 14 De plus, le CNC est conscient que l'application des propositions concernant les accords à composantes multiples pourrait donner lieu à des coûts de transition, étant donné que les informations nécessaires pourraient ne pas être facilement accessibles.
- 15 Le CNC reconnaît que ces coûts supplémentaires seraient à la charge des parties prenantes et a donc tenté de les réduire au minimum en prévoyant des allègements dans les dispositions transitoires.
- 16 Conformément au paragraphe .13 du chapitre 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, lorsqu'il élabore des normes comptables, le CNC soupèse de façon générale les coûts et les avantages prévus de ses propositions pour déterminer si elles sont justifiées sous l'angle du rapport coûts/avantages. Après avoir examiné les effets des propositions, le CNC est d'avis que celles-ci permettraient d'améliorer l'information financière présentée par les entreprises.

Méthode de l'avancement des travaux

- 17 Le CNC est conscient que la comptabilisation selon l'avancement des travaux est un sujet complexe et que les pratiques sont divergentes à cet égard. De plus, les indications dont il faisait l'objet dans les PCGR pré-basculément étaient limitées.
- 18 Voici certains points jugés problématiques par les parties prenantes, dont les répondants au sondage :
- a) le moment de constatation des produits;
 - b) la détermination du pourcentage d'avancement des travaux;
 - c) le regroupement ou la division des contrats;
 - d) les coûts à inclure ou à exclure;
 - e) la manière de comptabiliser les coûts du contrat;
 - f) la manière de comptabiliser les pertes attendues d'un contrat.
- 19 Les utilisateurs aussi ont mentionné la comptabilisation selon l'avancement des travaux comme sujet de préoccupation. Ils ont relevé des cas où, en raison de l'application inadéquate de la méthode de l'avancement des travaux, ils n'ont pas pu voir qu'il y avait un risque d'échec d'un accord de financement avant que ce risque se matérialise.
- 20 Le CNC a constaté que les abrégés remplacés ne donnaient que des indications limitées sur la méthode de l'avancement des travaux. Par conséquent, ils ne pouvaient pas servir de source d'indications supplémentaires. De plus, les réponses au sondage et les observations du CCECF ont

permis au CNC d'apprendre que les entreprises consultaient souvent les indications données dans les PCGR des États-Unis d'avant 2018. Par conséquent, il s'est inspiré de l'Accounting Standards Codification (ASC) 605 pour proposer des indications supplémentaires.

- 21 Les indications supplémentaires proposées par le CNC concernent en particulier les sujets qu'ont mentionnés les parties prenantes. À titre d'exemple, le CNC propose des indications sur la détermination du degré d'avancement des travaux faisant l'objet d'un contrat au moyen de mesures d'intrants ou d'extrants. Bien qu'il soit conscient que les entreprises utilisent généralement des mesures d'intrants pour déterminer le degré d'avancement des travaux, le CNC a jugé qu'il serait utile de donner aussi des indications sur les mesures d'extrants pour permettre aux entreprises qui les utilisent actuellement de continuer à le faire.
- 22 Le CNC propose aussi des indications sur diverses approches pour calculer le bénéfice gagné durant une période selon la méthode de l'avancement des travaux. Il souligne que les approches proposées sont des exemples et qu'il ne s'agit pas d'une liste exhaustive. Les entreprises devraient faire appel au jugement pour déterminer l'approche la plus appropriée dans leur situation.
- 23 Le CNC s'est demandé s'il y avait lieu de proposer des indications sur le traitement comptable des pertes attendues d'un contrat. Il a constaté que le concept de contrat déficitaire ne se trouve pas dans les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (la Partie II du Manuel). Il est par ailleurs conscient que, dans la pratique actuelle, les pertes attendues d'un contrat sont généralement constatées. Il a donc décidé de proposer des indications sur le traitement comptable de ces pertes.

Accords à composantes multiples

- 24 Les commentaires des parties prenantes sur les accords à composantes multiples touchaient aux points suivants :
 - a) la compréhension du concept d'«actes à exécuter» et la manière de déterminer s'ils sont importants ou non;
 - b) la répartition des produits entre des composantes multiples.
- 25 Pour commencer, le CNC a examiné les indications données dans le CPN-175, *Accords de prestations multiples générateurs de produits*. Son CCECF lui a fait savoir que certains éléments de ces indications étaient considérés comme trop complexes et seraient difficiles à appliquer, notamment le concept de «preuve interne du prix de vente» servant à déterminer la répartition des produits entre les différentes composantes. Le CCECF recommandait plutôt de s'inspirer des indications données dans IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*. Le CNC s'est rallié à l'avis de son CCECF selon lequel l'adoption de certaines indications tirées d'IFRS 15 ne contreviendrait pas aux principes du chapitre 3400 et serait une solution plus pratique au manque d'indications actuelles sur la question.
- 26 Les propositions indiquent que l'entreprise évalue toutes les prestations prévues à un accord afin de déterminer si elles constituent des unités de comptabilisation distinctes. Le CNC a constaté que contrairement au CPN-175, qui exigeait que cette appréciation soit effectuée au moment de la conclusion de l'accord et à mesure que chaque prestation est exécutée, IFRS 15 exige seulement que l'appréciation soit effectuée au moment de la conclusion de l'accord. Par conséquent, il a jugé que les propositions ne devaient pas être plus lourdes d'application qu'IFRS 15 et donc que l'appréciation ne devrait être effectuée qu'au moment de la conclusion de l'accord.

Frais ou paiements initiaux non remboursables

- 27 Les commentaires des parties prenantes sur les frais ou paiements initiaux non remboursables concernaient surtout la détermination du moment où constater les produits se rapportant à ces frais ou paiements.
- 28 Les indications proposées à ce sujet sont reprises du CPN-141, *Constataion des produits*, étant donné que le CCECF et les répondants au sondage ont fait savoir au CNC que ce sont à ces indications que les entreprises se reportent actuellement.
- 29 Le CNC a aussi constaté que lors de l'application de ces indications, dépendamment des autres conditions des accords qui peuvent exister, le traitement comptable des frais initiaux liés à une licence peut différer selon que cette licence est temporaire ou permanente. Plus précisément, les frais initiaux liés à une licence temporaire sont généralement constatés à titre de produits sur la durée de la licence, tandis que les frais initiaux liés à une licence permanente sont généralement constatés à titre de produits lorsqu'ils sont reçus ou deviennent exigibles. Le CNC a pris en considération les attentes de l'acheteur ainsi que le concept énoncé au paragraphe 3400.A47 selon lequel les produits sont reportés à moins que les frais initiaux soient versés en contrepartie de biens livrés ou de services fournis qui ont en eux-mêmes une utilité pour l'acheteur, indépendamment des autres obligations stipulées dans l'accord. Toutefois, il souhaite connaître l'avis des répondants à l'exposé-sondage à ce sujet (voir la question 4).

Ventes à livrer

- 30 Les commentaires des parties prenantes sur les ventes à livrer touchaient aux points suivants :
- a) la manière de déterminer si les produits devraient être constatés ou reportés lorsqu'une vente à livrer est conclue avec un client;
 - b) la manière de déterminer si les risques et les avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés à l'acheteur.
- 31 Les indications proposées à ce sujet ont été reprises du CPN-141, étant donné que le CCECF et les répondants au sondage ont laissé entendre au CNC que ce sont à ces indications que les entreprises se reportent actuellement.
- 32 Le CNC a constaté que l'un des critères du CPN-141 était qu'un calendrier *précis* de livraison des biens devait être établi. Il a jugé ce critère trop strict. À son avis, il peut y avoir des circonstances où il existe un calendrier de livraison des biens sans que ce calendrier soit établi selon des dates précises. Par conséquent, il a décidé de modifier le critère repris à l'alinéa 3400.A44 d) de manière à supprimer le terme «précis» et à spécifier qu'il doit exister un calendrier de livraison des biens qui est raisonnable et qui cadre avec le motif commercial de l'acheteur.

Présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net

- 33 Les commentaires des parties prenantes sur la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net touchaient aux points suivants :
- a) la question de savoir laquelle des entreprises assume le risque;
 - b) le moment où déterminer si l'on devrait présenter les produits sur la base du montant brut ou du montant net.

- 34 Les indications proposées à ce sujet sont reprises du CPN-123, *Présentation du montant brut ou du montant net des produits selon que l'entité agit pour son propre compte ou à titre d'intermédiaire*, étant donné que le CCECF et les répondants au sondage ont fait savoir au CNC que ce sont à ces indications que les entreprises se reportent actuellement.
- 35 Lors de son examen des critères pour la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net et de l'élaboration des exemples, le CNC a constaté que les critères étaient censés constituer des indicateurs. De plus, dans certaines circonstances, il pouvait exister à la fois des indicateurs pour la présentation sur la base du montant brut et des indicateurs pour la présentation sur la base du montant net. Le CNC s'attend à ce que les entreprises fassent appel au jugement pour déterminer les critères prédominants dans les circonstances et arriver à une conclusion.

Informations à fournir

- 36 Divers utilisateurs ont fait savoir au CNC que dans les cas où une entreprise comptabilisait des contrats à long terme selon la méthode de l'avancement des travaux, les utilisateurs lui demandaient souvent des informations supplémentaires à propos de ces contrats. Ces informations supplémentaires leur permettent de mieux comprendre ces contrats et les risques qui leur sont associés.
- 37 Par ailleurs, les répondants au sondage ont mentionné qu'il serait utile d'adopter de nouvelles obligations d'information à ce sujet. L'idée est que les utilisateurs puissent connaître le mode de détermination du pourcentage d'avancement des travaux et distinguer la production en cours et les produits non facturés.
- 38 Pour élaborer les obligations d'information proposées, le CNC a pris en considération celles d'IAS 11, qui permettent de fournir des informations suffisantes pour répondre aux besoins exprimés par les utilisateurs sans être d'application trop lourde, d'autant plus qu'elles porteraient sur les contrats pris collectivement et non individuellement.

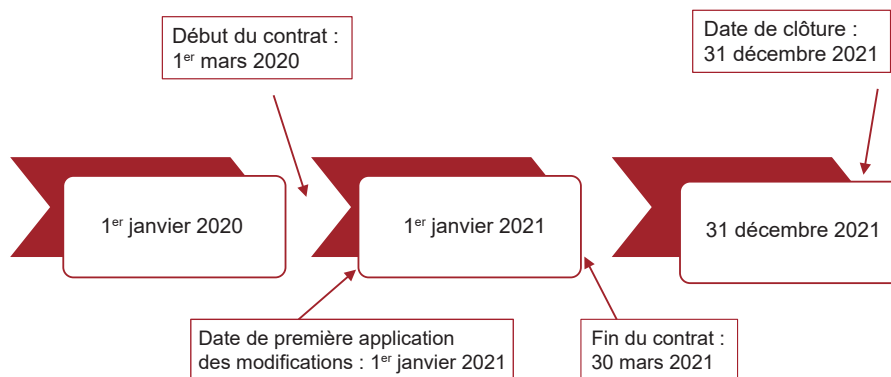
Dispositions transitoires

- 39 En l'absence de dispositions transitoires particulières, le chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES, exige que les modifications soient appliquées de manière rétrospective, sauf si cette application est impraticable. Le CNC est d'avis que l'application rétrospective des propositions relatives à la méthode de l'avancement des travaux et aux accords à composantes multiples serait difficile pour les entreprises, étant donné qu'il se peut que les informations nécessaires à cette application rétrospective ne soient pas disponibles. De plus, les utilisateurs membres du CCECF ont souligné que leur préoccupation première était le règlement des questions relatives au traitement comptable courant et non l'imposition d'un retraitement rétrospectif.
- 40 Par conséquent, le CNC juge qu'il est important de prévoir des allègements pour les entreprises et propose donc ce qui suit :
- a) l'entreprise ne serait pas tenue d'apporter des ajustements rétrospectifs relativement aux contrats à long terme qui sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux et qui ont été achevés durant l'exercice de première application des modifications ou l'exercice qui le précède immédiatement;
 - b) l'entreprise ne serait pas tenue d'apporter des ajustements rétrospectifs relativement aux accords à composantes multiples si toutes les prestations ont été exécutées durant l'exercice de première application des modifications ou l'exercice qui le précède immédiatement.

41 Les exemples suivants montrent comment les dispositions transitoires s'appliqueraient :

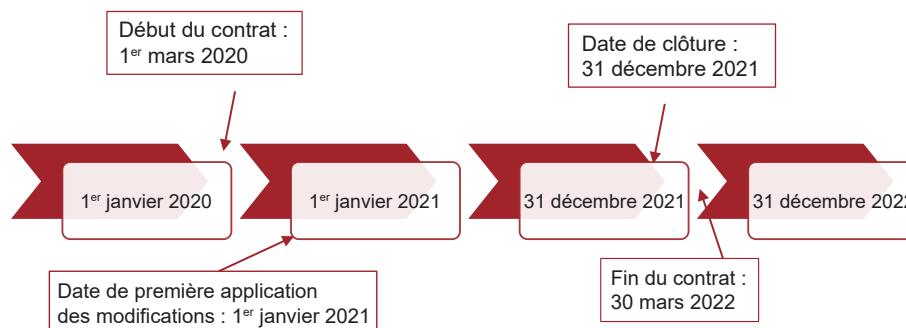
Exemple 1

- Un contrat comptabilisé selon la méthode de l'avancement des travaux est achevé durant l'exercice au cours duquel les modifications sont appliquées pour la première fois.
- Dans ce scénario, aucun retraitement n'est exigé, que l'entreprise choisisse d'appliquer les modifications conformément à l'alinéa 3400.38 a) ou à l'alinéa 3400.38 b).



Exemple 2

- Un contrat comptabilisé selon la méthode de l'avancement des travaux est achevé durant l'exercice suivant celui au cours duquel les modifications sont appliquées pour la première fois.
- Dans ce scénario, un retraitement est obligatoire. L'entreprise devra retraiter le solde d'ouverture des bénéfices non répartis au 1^{er} janvier 2021 conformément à l'alinéa 3400.39 b).



Date d'entrée en vigueur

42 Le CNC est d'avis que la date d'entrée en vigueur proposée, à savoir les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021, laisse suffisamment de temps aux préparateurs pour mettre en œuvre les modifications proposées et expliquer les propositions aux utilisateurs. Il est conscient que cette date d'entrée en vigueur proposée dérogerait à sa pratique habituelle d'établir les dates d'entrée en vigueur sur un cycle de deux ans pour la Partie II du Manuel. Toutefois, il est d'avis que cette dérogation est appropriée compte tenu des dispositions transitoires proposées et de la nécessité de résoudre rapidement les problèmes éprouvés par les parties prenantes.

Modifications corrélatives

- 43 Les modifications proposées auraient une incidence sur d'autres chapitres. Les raisons qui sous-tendent certaines des modifications les plus importantes sont décrites tout au long de la base des conclusions de même que ci-dessous.

Chapitre 1500, APPLICATION INITIALE DES NORMES, et chapitre 1501 de la Partie III, APPLICATION INITIALE DES NORMES POUR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

- 44 Le CNC se propose de permettre aux entités qui adoptent les normes de ne pas apporter d'ajustements rétrospectifs relativement aux contrats de service et aux contrats à long terme qui sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux et qui sont achevés durant l'exercice de première application des modifications ou celui qui le précède immédiatement. De même, les entités qui adoptent les normes ne seraient pas tenues d'apporter d'ajustements rétrospectifs relativement aux accords à composantes multiples si toutes les prestations ont été exécutées durant l'exercice de première application des modifications ou celui qui le précède immédiatement.

Conclusion

- 45 Après avoir pris en considération les effets des modifications proposées dont il vient d'être question, le CNC est d'avis que les avantages des propositions l'emporteront sur les coûts et que celles-ci permettront d'améliorer l'information financière présentée par les entreprises.

Il est proposé de modifier le chapitre suivant de la manière indiquée ci-après. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

CHAPITRE 3400

produits

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Objet et champ d'application	.01-.02
Définitions	.03
Constatation	.04-.28
Incidence des incertitudes	.19-.22
Présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net	.23-.24
Paiements effectués par un fournisseur à un client	.25-.28
Présentation	.29-.30
Informations à fournir	.31-.35
Date d'entrée en vigueur <u>et dispositions transitoires</u>	.36-.41

Annexe

Exemples illustratifs

OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .01 Le présent chapitre établit des normes concernant le moment de la constatation des produits dans les états financiers de l'entreprise. Les produits visés sont ceux qui sont générés dans le cours des activités normales de l'entreprise au titre de la vente de biens, de la prestation de services et de l'utilisation, par des tiers, des ressources de l'entreprise moyennant intérêts, redevances ou dividendes. Sauf pour ce qui est précisé aux paragraphes 3400.A1 à .A36, le chapitre ne traite pas de la mesure des produits, qui est généralement déterminée par entente entre les parties concernées. Toutefois, lorsqu'il existe des incertitudes quant à la détermination du montant des produits, celles-ci peuvent avoir une incidence sur le moment de la constatation des produits.
- .02 La question du moment de la constatation est abordée dans d'autres chapitres pour les catégories de produits suivantes :
- produits provenant de participations comptabilisées à la valeur de consolidation (voir le chapitre 3051, PLACEMENTS);
 - produits provenant de contrats de location (voir le chapitre 3065, CONTRATS DE LOCATION);
 - produits provenant de subventions (voir le chapitre 3800, AIDE GOUVERNEMENTALE).

DÉFINITIONS

- .03 Dans le présent chapitre, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après.
- a) **Produits** : sommes et autres contreparties reçues ou à recevoir dans le cours des activités normales de l'entreprise généralement au titre de la vente de biens, de la prestation de services et de l'utilisation de ressources par des tiers moyennant des intérêts, des redevances ou des dividendes. Les produits sont nets des remises, ristournes, rendus et réfections, des indemnités pour marchandises endommagées, et de certains droits d'accise et taxes de vente. Les droits d'accise et taxes de vente à retrancher des produits comprennent normalement ceux qui frappent les biens ou éléments constitutifs des biens au moment de la vente, mais non ceux qui avaient été imposés sur ces biens ou éléments avant le moment de la vente.
 - b) **Méthode de l'achèvement des travaux** : méthode de comptabilisation des produits selon laquelle ceux-ci ne sont constatés que lorsque la vente des biens ou la prestation des services faisant l'objet du contrat est achevée ou quasi achevée.
 - c) **Méthode de l'avancement des travaux** : méthode de comptabilisation des produits selon laquelle ceux-ci sont constatés au prorata du degré d'avancement des travaux relatifs aux biens ou aux services faisant l'objet du contrat.

CONSTATATION

- .04 *Les produits provenant de la vente de biens ou de la prestation de services doivent être constatés lorsque les exigences relatives à l'exécution énoncées aux paragraphes 3400.05 et .06 sont satisfaites, pourvu qu'au moment de l'exécution le recouvrement final soit raisonnablement sûr*
- .05 *Dans le cas d'une opération portant sur la vente de biens, l'exécution doit être considérée comme achevée lorsque les conditions suivantes sont remplies :*
- a) *tous les risques et avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés à l'acheteur du fait que tous les actes importants ont été exécutés, et le vendeur n'exerce plus sur les biens cédés un droit de gestion ou un contrôle effectif comparable à celui qui découle généralement du droit de propriété;*
 - b) *la mesure de la contrepartie qui sera obtenue pour les biens vendus et l'estimation des rendus sont raisonnablement sûres.*
- .06 *Dans le cas de la prestation de services et des contrats à long terme, on doit utiliser soit la méthode de l'avancement des travaux, soit la méthode de l'achèvement des travaux, selon celle qui traduit le mieux la relation entre les produits et les travaux accomplis. L'exécution doit être considérée comme achevée lorsque la mesure de la contrepartie découlant de la prestation des services ou de l'exécution du contrat à long terme est raisonnablement sûre.*
- .07 L'exécution est considérée comme achevée au sens des paragraphes 3400.05 et .06 lorsque tous les critères suivants sont réunis :
- a) il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un accord;
 - b) la livraison a eu lieu ou les services ont été rendus;
 - c) le prix que l'acheteur doit payer au vendeur est déterminé ou déterminable.
- .08 Voici certains éléments que l'entité peut prendre en considération pour déterminer s'il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un accord :
- a) pratiques habituelles;

- b) conventions accessoires;
- c) accords de consignation;
- d) droits de retourner le bien;
- e) obligations de racheter le bien.

Un accord peut présenter d'autres caractéristiques. Par conséquent, l'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer si une opération constitue en substance un accord de consignation, de financement ou un autre type d'accord pour lequel il ne convient pas de constater des produits.

- .09 En règle générale, on ne considère pas que la livraison a eu lieu avant que le bien ait été livré à l'établissement du client ou à un autre endroit indiqué par celui-ci. Voici certains des aspects d'un accord générateur de produits dont l'entité-entreprise peut tenir compte pour déterminer si la livraison a eu lieu ou si les services ont été rendus :
- a) ventes à livrer (des précisions d'application sur le sujet se trouvent aux paragraphes 3400.A41 à .A45);
 - b) acceptation du bien par le client;
 - c) ventes avec mise de côté;
 - d) accords prévoyant des frais non remboursables (des précisions d'application sur le sujet se trouvent aux paragraphes 3400.A46 à .A49);
 - e) conventions de licence et autres accords de redevances semblables.
- .10 Pour établir si le prix que l'acheteur doit payer au vendeur est déterminé ou déterminable, l'entité tient compte de l'incidence des facteurs suivants :
- a) contrats de vente annulables;
 - b) accords prévoyant un droit de retour;
 - c) clauses de protection des prix ou de remise pour stocks détenus;
 - d) accords de services prévoyant des frais remboursables.
- .11 Les critères de constatation du présent chapitre sont en général appliqués opération par opération. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de constatation aux éléments isolables d'une même opération afin de refléter la substance de cette opération. Une opération de vente unique peut comporter la livraison de multiples biens, la prestation de multiples services ou la cession de multiples droits d'utilisation de biens, et ce, à des moments différents ou au cours de périodes différentes. Dans certains cas, les accords en cause prévoient des services initiaux d'installation, de démarrage ou de mise en service, et une contrepartie prenant la forme d'un montant fixe ou d'un montant fixe assorti d'un flux de paiements continus. Par exemple, lorsque le prix de vente d'un produit-bien comprend un montant isolable au titre de services après-vente, ce montant est reporté et constaté à titre de produits sur la période au cours de laquelle le service sera rendu. À l'inverse, les critères de constatation sont appliqués à deux ou plusieurs opérations regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence commerciale ne peut en être comprise sans faire référence à l'ensemble des opérations considérées comme un tout. Par exemple, une entité-entreprise peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, annulant ainsi l'effet réel de la première opération; dans ce cas, les deux opérations sont traitées conjointement. (Des précisions d'application sur le sujet se trouvent aux paragraphes 3400.A28 à .A36.)

- .12 Les produits résultant de l'utilisation de ressources par des tiers moyennant intérêts, redevances ou dividendes doivent être constatés lorsque la mesure et le recouvrement des produits en cause sont raisonnablement sûrs. Les produits doivent être constatés selon les critères suivants :
- a) *intérêts* : en fonction du temps écoulé;
 - b) *redevances* : à mesure qu'elles deviennent gagnées en vertu des ~~conditions contractuelles~~ modalités du contrat;
 - c) *dividendes* : au moment où ils sont acquis au titulaire.
- .13 Les produits résultant de la vente de biens sont constatés lorsque le vendeur a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété du bien vendu. Lorsque le vendeur conserve des risques importants, il ne convient habituellement pas de considérer l'opération comme une vente. À titre d'exemples de cas où des risques importants sont conservés par le vendeur, on peut citer les suivants : il existe une responsabilité en cas de rendement insatisfaisant qui n'est pas couverte par les clauses de garantie normales; l'acheteur conserve le droit de résilier l'opération; les biens sont livrés en consignation.
- .14 Pour déterminer avec suffisamment de certitude le moment où les risques et les avantages inhérents à la propriété sont transférés à l'acheteur, il faut examiner les conditions dans lesquelles l'opération a été effectuée. Dans la plupart des cas, les produits sont constatés lors du transfert de la possession du bien. Dans le cas des ventes au détail, ce transfert coïncide généralement avec le transfert du droit de propriété. Dans d'autres cas, le transfert du droit de propriété peut avoir lieu à une date différente de celle du transfert de la possession ou de celui des risques et des avantages.
- .15 Pour déterminer si les risques et les avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés à l'acheteur, on peut se poser les questions suivantes :
- a) Reste-t-il des actes importants à exécuter?
 - b) Le vendeur conserve-t-il, sur les biens cédés, un droit de gestion ou un contrôle effectif comparable à celui qui découle généralement du droit de propriété?
- .16 Les produits résultant de la prestation de services et de contrats à long terme sont habituellement comptabilisés au fur et à mesure que les services sont rendus ou que les activités prévues au contrat sont menées à terme. Ils le sont soit selon la méthode de l'avancement des travaux, soit selon la méthode de l'achèvement des travaux.
- .17 Les produits sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux lorsque l'exécution réside dans la réalisation de plusieurs actes, et ils sont constatés au fur et à mesure de l'exécution de ces actes, en fonction d'une base rationnelle et constante telle que la valeur des ventes, les ~~frais-coûts~~ engagés, l'avancement des travaux ou le nombre d'actes. Pour des raisons d'ordre pratique, lorsque la prestation de services consiste en l'exécution d'un nombre indéterminé d'actes échelonnés sur une période donnée, les produits sont comptabilisés de façon linéaire sur cette période, sauf si les faits démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le déroulement de l'exécution de la prestation. La portion des travaux qui a été exécutée somme de travail accomplie est évaluée par rapport à des mesures de ~~la performance~~ d'avancement qui sont raisonnablement déterminables et liées le plus directement possible aux activités essentielles à l'exécution achèvement du contrat. (Parmi les méthodes de mesure de ~~la performance~~ d'avancement des travaux, on trouve celles qui sont basées sur les extrants, par exemple les unités produites ou les étapes déterminantes d'un projet, et celles qui sont basées sur les intrants, par exemple heures-travail ou les heures de main-d'œuvre ou les heures-machines.) Les sommes facturées ne constituent pas une base de mesure appropriée, à moins qu'elles reflètent les travaux exécutés accomplis. (Des précisions d'application sur le sujet se trouvent aux paragraphes 3400.A1 à .A27.)

- .18 La méthode de l'achèvement des travaux ne convient que lorsque l'exécution de la prestation réside dans la réalisation d'un seul acte ou lorsque l'entreprise ne peut raisonnablement estimer le degré d'avancement des travaux.

Incidence des incertitudes

- .19 Pour être constatés, les produits doivent être mesurables et le recouvrement final doit être raisonnablement sûr. Lorsque le recouvrement final est raisonnablement sûr, les produits sont constatés, même si les paiements sont reportés. Si le recouvrement final n'est pas raisonnablement sûr, il peut être approprié de ne constater les produits qu'au fur et à mesure des encaissements.
- .20 Si une incertitude relative au recouvrement prend naissance après la constatation des produits, on constitue une provision distincte pour en tenir compte. Le montant comptabilisé initialement au titre des produits n'est pas ajusté.
- .21 Les incertitudes relatives à la mesure des produits peuvent être liées à l'un des points suivants ou aux deux :
- a) Contrepartie
Lorsque la contrepartie ne peut être déterminée avec une précision raisonnable, par exemple lorsque le paiement relatif aux biens vendus est lié à la revente desdits biens par l'acheteur, les produits ne sont pas constatés.
 - b) Rendus
Les produits ne sont pas constatés lorsque les quantités de marchandises susceptibles d'être retournées à l'entreprise sont importantes et imprévisibles, par exemple lorsque le marché auquel un bien retournable est destiné n'a pas été étudié. Lorsque les quantités susceptibles d'être retournées à l'entreprise sont importantes et prévisibles, la constitution d'une provision peut suffire.
- .22 Il se peut que la contrepartie reçue dans le cadre d'une opération comprenne un billet ou un autre instrument financier émis par l'acquéreur et devant être réglé en trésorerie, et que, en vertu du billet, le vendeur n'ait en fait de recours qu'à l'égard des biens vendus. L'opération est considérée comme une vente parce que la totalité du montant de la contrepartie reçue peut être déterminée avec une précision raisonnable (voir le paragraphe 3400.21). Le produit de la vente n'est toutefois constaté que lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- a) il y a un engagement substantiel de la part de l'acquéreur démontrant son intention d'honorer ses obligations découlant du billet;
 - b) le vendeur est raisonnablement assuré de pouvoir recouvrer le billet.
- Un engagement peut exister, par exemple, lorsque l'acquéreur a payé une contrepartie en trésorerie non remboursable, au moyen de ressources autres que celles qui ont été transférées par le vendeur, ou qu'il prend en charge une obligation du vendeur envers un tiers et que le tiers libère de ce fait le vendeur de cette obligation.

Présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net

- .23 Les produits ne comprennent que les entrées brutes d'avantages économiques reçus ou à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants perçus pour le compte de tiers tels que les taxes sur les ventes, les taxes sur les produits et services ne sont pas des avantages économiques qui vont à l'entité et ils n'aboutissent pas à une augmentation des capitaux propres. En conséquence,

ils sont exclus des produits. De même, dans une relation de mandataire, les entrées brutes d'avantages économiques comprennent des montants perçus pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entité. Les montants perçus pour le compte du mandant ne sont pas des produits. Dans ce cas, les produits correspondent au montant des commissions. (Des précisions d'application sur le sujet se trouvent aux paragraphes 3400.A37 à .A40.)

- .24 Une entité-entreprise agit comme mandant lorsqu'elle assume les risques significatifs et bénéficie des avantages significatifs liés à la vente de biens ou à la prestation de services. Voici certains faits indiquant qu'une entité agit à titre de mandant (la liste n'est pas exhaustive) :
- a) l'entité-entreprise est la principale responsable de la fourniture des biens ou de la prestation des services au client ou de l'exécution des commandes (par exemple, du fait qu'elle est responsable de l'acceptabilité des biens ou des services commandés ou achetés par le client);
 - b) l'entité-entreprise assume le risque sur stocks avant ou après que le client passe sa commande, durant l'expédition des biens ou lorsqu'ils sont retournés;
 - c) l'entité-entreprise dispose d'une certaine latitude pour l'établissement des prix, directement ou indirectement (par exemple en fournissant des biens ou services supplémentaires);
 - d) l'entité-entreprise assume le risque de crédit afférent au montant à recevoir du client.

Lorsqu'une entité-entreprise touche un montant prédéterminé, soit une commission fixe pour chaque opération conclue, soit un pourcentage déterminé du montant facturé au client, ce fait peut indiquer qu'elle agit à titre de mandataire.

D'autres faits indiquant qu'une entreprise agit à titre de mandant ou de mandataire sont énoncés respectivement aux paragraphes 3400.A39 et .A40.

Paiements effectués par un fournisseur à un client

- .25 Une contrepartie en trésorerie reçue d'un fournisseur par un client est présumée constituer une réduction des prix des biens ou des services du fournisseur et n'est pas en conséquence normalement constatée comme un produit par le client. Toutefois, lorsque la contrepartie constitue un paiement au titre de biens livrés ou de services fournis au fournisseur, le client constate cette contrepartie comme un produit. Lorsque la contrepartie constitue un remboursement de coûts engagés par le client pour vendre les biens du fournisseur, le client constate cette contrepartie comme une réduction de ces coûts.
- .26 Une contrepartie en trésorerie constitue un paiement au titre de biens livrés ou de services fournis au fournisseur si ce dernier reçoit, ou recevra, un avantage identifiable en échange de la contrepartie. Pour que cette condition soit remplie, l'avantage identifiable doit être dissociable de l'achat de biens du fournisseur effectué par le client, dans une mesure suffisante et telle que le client, pour fournir cet avantage, aurait conclu une opération d'échange avec une partie autre que le fournisseur, et il faut que le client soit en mesure d'estimer raisonnablement la juste valeur de l'avantage fourni. Lorsque le montant de la contrepartie en trésorerie versée par le fournisseur excède la juste valeur estimative de l'avantage reçu, cet excédent est constaté comme une réduction du coût des ventes et des stocks connexes.
- .27 Une contrepartie en trésorerie constitue un remboursement de coûts engagés par le client pour vendre les biens du fournisseur lorsqu'elle constitue un remboursement d'un coût précis, différentiel et identifiable, engagé par le client pour vendre les biens ou les services du fournisseur. Lorsque le montant de la contrepartie en trésorerie versée par le fournisseur excède les coûts faisant l'objet d'un remboursement, cet excédent est constaté dans l'état des résultats du client comme une réduction du coût des ventes.

- .28 Une contrepartie en trésorerie consentie par un fournisseur à un client est présumée représenter une réduction des prix de vente des biens et services du fournisseur et, en conséquence, elle est normalement constatée par le fournisseur comme une réduction des produits. Le fournisseur constate toutefois la contrepartie payée comme un coût engagé si et seulement si les deux conditions suivantes sont remplies :
- a) Le fournisseur reçoit, ou recevra, un avantage identifiable (des biens ou services) en échange de la contrepartie. L'avantage identifiable doit être dissociable de l'achat de biens du fournisseur effectué par le client à un point tel que le fournisseur aurait pu conclure une opération d'échange avec une partie autre qu'un acheteur de ses biens ou services afin de bénéficier de cet avantage identifiable.
 - b) Le fournisseur est en mesure de faire une estimation raisonnable de la juste valeur de l'avantage identifiable dont il est question en a) ci-dessus. (Lorsque le montant de la contrepartie payée par le fournisseur excède la juste valeur estimative de l'avantage reçu, cet excédent est constaté comme une réduction des produits.)

PRÉSENTATION

- .29 *Le montant des produits constatés au cours de l'exercice doit faire l'objet d'un poste distinct dans l'état des résultats.*
- .30 Le montant des produits générés par l'entreprise au cours de l'exercice est un indicateur important du degré d'activité. Il aide les utilisateurs des états financiers à évaluer la performance de l'entreprise.

INFORMATIONS À FOURNIR

- .31 *L'entreprise doit indiquer sa méthode de constatation des produits. Lorsque l'entreprise applique des méthodes différentes à des types différents d'opérations génératrices de produits, y compris les échanges non monétaires (opérations de troc), elle doit indiquer la méthode suivie pour chaque type important d'opérations. Si les opérations de vente portent sur plusieurs éléments composantes, par exemple un bien et un service, l'entreprise doit préciser clairement la méthode suivie pour chaque élément composante ainsi que la façon dont les divers éléments composantes sont déterminées et évaluées.*
- .32 Si les opérations de vente portent sur plusieurs éléments composantes, les informations sur la méthode peuvent comprendre, par exemple, une description de l'accord en question ainsi que de sa nature, notamment les dispositions applicables en matière d'exécution, d'annulation, de résiliation ou de remboursement.
- .32A Pour les contrats qu'elle comptabilise selon la méthode de l'avancement des travaux et qui sont en cours à la fin de la période, l'entreprise doit indiquer chacune des informations suivantes :
- a) la ou les méthodes de mesure du degré d'avancement;
 - b) le montant global des coûts engagés et des profits constatés (déduction faite des pertes constatées) à ce jour;
 - c) le montant global des avances reçues, selon la définition donnée au paragraphe 3400.32B;
 - d) le montant global des retenues de garantie, selon la définition donnée au paragraphe 3400.32B;
 - e) les incertitudes ayant une incidence sur la mesure du degré d'avancement, conformément au chapitre 1508, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE.

- .32B Les retenues de garantie sont des sommes facturées à l'avancement qui ne seront payées que lorsque les conditions stipulées à cet égard dans le contrat auront été remplies ou lorsque les défauts auront été corrigés. Les sommes facturées à l'avancement sont des sommes facturées pour les travaux accomplis en vertu d'un contrat, qu'elles aient été payées par le client ou non. Les avances sont des sommes reçues par l'entrepreneur avant l'accomplissement des travaux correspondants.
- .33 *L'entreprise doit indiquer séparément, soit dans le corps même de l'état des résultats, soit dans les notes complémentaires, les grandes catégories de produits constatées au cours de l'exercice.*
- .34 Cette information vise à aider le lecteur à comprendre quelles sont les sources de produits et leur incidence sur les états financiers.
- .35 L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer quelles catégories l'entité utilise. L'entité peut distinguer les sources de produits selon leur durée de vie (par exemple les redevances initiales et les redevances périodiques), selon l'ampleur des marges bénéficiaires ou selon que les sources sont différentes des activités d'exploitation courantes de l'entreprise (par exemple, dans le cas d'une entreprise de fabrication qui a des revenus de placement importants).

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- .36 Sauf pour ce qui est précisé au paragraphe 3400.37, le présent chapitre s'applique aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. Une application anticipée est permise.
- .37 Les modifications apportées aux paragraphes ou alinéas 3400.01, .09 a), .09 d), .11, .17, .23 et .24, ainsi que les nouveaux paragraphes 3400.32A, .32B et .A1 à .A49, s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021. Sauf pour les exceptions précisées aux paragraphes 3400.38 à .41, l'entreprise applique ces modifications de manière rétrospective, conformément au chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES. Une application anticipée est permise.
- .38 L'entreprise peut choisir d'appliquer les modifications énoncées aux paragraphes 3400.32A, .32B et .A1 à .A36 :
- a) soit au début de la première période présentée;
 - b) soit au début de l'exercice de première application des modifications.
- .39 Lorsque l'entreprise applique les modifications énoncées au paragraphe 3400.38 :
- a) au début de la première période présentée, elle comptabilise l'effet cumulatif de l'application des modifications dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis de la première période présentée;
 - b) au début de l'exercice de première application des modifications, elle comptabilise l'effet cumulatif de l'application des modifications dans le solde d'ouverture des bénéfices non répartis de l'exercice de première application des modifications.
- .40 Lorsque l'entreprise applique les modifications énoncées aux paragraphes 3400.A1 à .A27, elle n'est pas tenue d'apporter des ajustements rétrospectifs relativement aux contrats comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux qui ont été achevés :
- a) soit durant l'exercice qui précède immédiatement la date de première application des modifications;
 - b) soit durant l'exercice de première application des modifications.

.41 Lorsque l'entreprise applique les modifications mentionnées aux paragraphes 3400.A28 à .A36, elle n'est pas tenue d'apporter des ajustements rétrospectifs relativement aux accords comportant des unités de comptabilisation distinctes si toutes les prestations attendues ont été exécutées :

- a) soit durant l'exercice qui précède immédiatement la date de première application des modifications;
- b) soit durant l'exercice de première application des modifications.

ANNEXE**SUPPLÉMENT SUR L'APPLICATION DU CHAPITRE**

La présente annexe fait partie intégrante du chapitre.

<u>TABLE DES MATIÈRES</u>	<u>Paragraphe</u>
<u>Méthode de l'avancement des travaux</u>	<u>A1-A27</u>
<u>Constatation des produits selon la méthode de l'avancement des travaux</u>	<u>A1</u>
<u>Détermination du pourcentage d'avancement des travaux</u>	<u>A2-A11</u>
<u>Calcul du bénéfice gagné durant une période selon la méthode de l'avancement des travaux</u>	<u>A12-A13</u>
<u>Révision d'estimations</u>	<u>A14</u>
<u>Division et regroupement de contrats de service et de contrats à long terme</u>	<u>A15-A19</u>
<u>Coûts du contrat</u>	<u>A20-A25</u>
<u>Pertes attendues</u>	<u>A26-A27</u>
<u>Accords à composantes multiples</u>	<u>A28-A36</u>
<u>Détermination des unités de comptabilisation</u>	<u>A29-A31</u>
<u>Répartition des produits entre des composantes multiples</u>	<u>A32-A36</u>
<u>Présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net</u>	<u>A37-A40</u>
<u>Indicateurs pour la présentation des produits sur la base du montant brut</u>	<u>A39</u>
<u>Indicateurs pour la présentation des produits sur la base du montant net</u>	<u>A40</u>
<u>Ventes à livrer</u>	<u>A41-A45</u>
<u>Frais ou paiements initiaux non remboursables</u>	<u>A46-A49</u>

MÉTHODE DE L'AVANCEMENT DES TRAVAUX**Constatation des produits selon la méthode de l'avancement des travaux**

A1 Selon la méthode de l'avancement des travaux, les produits sont constatés dans le résultat net au fur et à mesure que les travaux sont accomplis en vertu du contrat. Cette méthode implique un recours considérable à des estimations pour déterminer les produits, les coûts, les profits et le degré d'avancement des travaux. De plus, la nécessité d'évaluer continuellement les incertitudes inhérentes à l'exécution d'un contrat complique le processus.

Détermination du pourcentage d'avancement des travaux

A2 Selon la méthode de l'avancement des travaux, les produits sont constatés en fonction de la somme de travail accompli, qui peut être déterminée de diverses manières, dépendamment de la nature du contrat.

Mesures d'intrants et mesures d'extrants

- A3 Les manières d'évaluer le degré d'avancement des travaux liés au bien ou au service faisant l'objet du contrat peuvent se répartir entre les mesures d'intrants et d'extrants. Les mesures d'intrants portent sur les efforts consacrés à l'exécution du contrat. Elles comprennent les méthodes fondées sur les coûts engagés ou le travail accompli. Les mesures d'extrants portent sur les résultats atteints.
- A4 Les mesures d'intrants permettent d'évaluer le degré d'avancement des travaux indirectement, en fonction d'un lien établi ou présumé entre une unité d'intrant et la productivité. Les mesures d'extrants permettent d'évaluer les résultats directement. Quel que soit le type de mesure utilisé, il faut que son choix repose sur l'exercice du jugement et soit rigoureusement adapté aux circonstances.
- A5 La méthode des efforts fournis est fondée sur une mesure d'intrants en unités d'œuvre, par exemple les heures de main-d'œuvre, les dollars de main-d'œuvre, les heures-machines ou les quantités de matériaux. Selon la méthode des heures de main-d'œuvre, par exemple, le degré d'avancement des travaux se mesure d'après le ratio entre le nombre cumulatif d'heures travaillées et le total estimatif des heures à l'achèvement des travaux. Ce total estimatif des heures de main-d'œuvre peut inclure :
- a) les heures de main-d'œuvre estimatives de l'entrepreneur;
 - b) les heures de main-d'œuvre estimatives des sous-traitants engagés pour accomplir des travaux liés au projet, si elles constituent une composante importante de l'exécution du contrat.
- A6 La méthode des heures de main-d'œuvre ne peut mesurer le degré d'avancement des travaux en fonction des efforts fournis que si les efforts substantiels des sous-traitants sont inclus dans le calcul. Si l'entrepreneur n'est pas en mesure d'obtenir des estimations raisonnablement fiables des heures de main-d'œuvre prévues des sous-traitants au début du projet et travaillées par ceux-ci au fil de l'avancement des travaux, il ne devrait pas avoir recours à la méthode des heures de main-d'œuvre.
- A7 Les diverses formes de la méthode des efforts fournis sont généralement fondées sur l'hypothèse que le profit tiré d'un contrat est attribuable aux efforts de l'entrepreneur au cours de chacune des phases d'activité, par exemple la conception, l'approvisionnement et la gestion. Le simple fait d'acquérir des matériaux ou d'autres biens corporels servant à l'exécution du contrat ou encore d'accorder un contrat de sous-traitance n'est pas présumé engendrer de profit. La méthode des efforts fournis présente toutefois un inconvénient important, c'est-à-dire que les efforts pris en considération par la mesure ne sont pas nécessairement tous productifs.
- A8 La mesure du degré d'avancement des travaux d'après le ratio entre les coûts engagés et le total estimatif des coûts est aussi une méthode basée sur les intrants. Selon cette méthode, les coûts engagés à prendre en compte sont uniquement ceux qui se rattachent à des travaux accomplis. En effet, certains des coûts engagés, particulièrement dans les premiers stades du contrat, ne doivent pas être pris en considération, parce qu'ils ne sont pas liés à l'exécution du contrat. Par exemple, pour un projet de construction, si des matériaux ne se rapportant pas exclusivement au projet sont achetés ou amassés sur le chantier, mais ne sont pas installés, leur coût n'est pas lié à l'exécution du contrat. Le coût de ces matériaux est à exclure des coûts engagés aux fins de la mesure du degré d'avancement des travaux. Voici d'autres exemples de coûts à exclure :
- a) le coût d'éléments comme les matériaux non installés qui n'ont pas été expressément produits ou fabriqués pour le projet ou les contrats de sous-traitance non exécutés;
 - b) les coûts se rapportant à des activités futures liées au contrat, par exemple le coût des matériaux achetés au début du contrat et qui n'ont pas encore été utilisés;

c) les paiements faits à un sous-traitant autrement qu'en fonction de l'avancement de ses travaux.

A9 Le coût des matériaux non installés qui ont été expressément produits, fabriqués ou construits pour le projet peut entrer dans les coûts servant à mesurer l'avancement des travaux. Il s'agit de matériaux qui se rapportent exclusivement au projet, que le fabricant ou le fournisseur ne garde pas en stock et qui sont produits ou modifiés pour répondre aux spécifications du projet.

A10 En outre, le coût de l'outillage acheté pour les besoins du contrat peut être réparti sur sa durée d'utilisation prévue, à moins que sa propriété soit transférée au client selon les modalités du contrat. En ce qui concerne les contrats de fabrication, les composants de valeur élevée (ordinateurs, moteurs, radars, dispositifs complexes, etc.) qui restent à installer dans les biens à livrer peuvent constituer collectivement une portion importante du coût total du contrat. Dans certaines circonstances, les coûts engagés quant à ces composants, même s'ils sont achetés expressément pour le projet, ne devraient pas être inclus dans la mesure de l'avancement des travaux avant que ces composants soient installés si cela tend à entraîner une surévaluation du pourcentage d'avancement par ailleurs déterminable.

A11 Les mesures d'extrants comprennent les méthodes fondées sur les unités produites, les unités livrées et les jalons contractuels. Dans le cas des contrats qui impliquent la production d'unités distinctes, l'avancement des travaux peut se mesurer en fonction du nombre d'unités achevées. Dans d'autres circonstances, le degré d'avancement des travaux peut se mesurer, par exemple, selon le nombre de mètres cubes de terre excavée (pour un contrat de creusement de fondations) ou de revêtement posé (pour un contrat de construction d'autoroute).

Calcul du bénéfice gagné durant une période selon la méthode de l'avancement des travaux

A12 Pour établir la somme gagnée relativement à un contrat pour une période donnée, il faut auparavant estimer le profit brut total qui sera réalisé sur le contrat, c'est-à-dire la différence entre le total estimatif des produits du contrat et le total estimatif des coûts du contrat. La portion gagnée jusque là du total des produits ou du total du profit brut est déterminée par la mesure du degré d'avancement des travaux. Le calcul du bénéfice gagné durant une période donnée nécessite donc de déterminer la portion gagnée jusque là du total estimatif des produits du contrat (produits gagnés) et la portion qui se rapporte à ces produits du total estimatif des coûts du contrat (coût des produits gagnés).

A13 Deux exemples d'approches que l'entreprise peut suivre pour déterminer les produits gagnés et le coût des produits gagnés sont présentés ci-dessous.

Approche A

Les produits gagnés, le coût des produits gagnés et le profit brut sont déterminés comme suit :

- On calcule le cumul des produits gagnés en multipliant le total estimatif des produits du contrat par le pourcentage d'avancement des travaux (déterminé selon l'une des méthodes de mesure acceptables). L'excédent de ce montant sur les produits gagnés constatés dans les périodes antérieures correspond aux produits gagnés à constater dans l'état des résultats de la période considérée.
- On calcule le coût des produits gagnés dans la période de façon analogue. On établit d'abord le coût des produits gagnés jusque là en multipliant le total estimatif des coûts du contrat par le pourcentage d'avancement des travaux. L'excédent de ce montant sur le coût des produits gagnés constatés dans les périodes antérieures correspond au coût des produits gagnés à constater dans l'état des résultats de la période considérée. La différence entre le total des coûts engagés jusque là et le coût des produits gagnés constatés jusque là est présentée au bilan.

- Le profit brut tiré d'un contrat pour une période donnée correspond à l'excédent des produits gagnés sur le coût des produits gagnés.

Approche B

Les produits gagnés, le coût des produits gagnés et le profit brut sont déterminés comme suit :

- Les produits gagnés correspondent au profit brut tiré du contrat pour la période, majoré du coût des produits gagnés.
- Le coût des produits gagnés correspond aux coûts engagés dans la période, exception faite du coût des matériaux ne se rapportant pas exclusivement au contrat qui n'ont pas été utilisés pour les besoins de celui-ci et des coûts engagés quant à des travaux en sous-traitance qui n'ont pas encore été exécutés.
- On calcule le profit brut tiré du contrat en multipliant le profit brut total estimatif du contrat par le pourcentage d'avancement des travaux (déterminé selon l'une des méthodes de mesure acceptables). L'excédent de ce montant sur le profit brut constaté dans les périodes antérieures correspond au profit brut gagné à constater dans l'état des résultats de la période considérée.

Révision d'estimations

A14 Il est souvent nécessaire d'apporter des ajustements aux estimations initiales du total des produits du contrat, du total des coûts du contrat ou du degré d'avancement des travaux au fur et à mesure que ceux-ci progressent et que l'on acquiert de l'expérience, même si l'étendue des travaux prévus au contrat ne change pas. La nature du traitement comptable des contrats fait que le perfectionnement du processus d'estimation en fonction de l'évolution de la situation est continu et inhérent à ce processus. Les révisions du montant estimatif des produits, des coûts et des profits ou de la mesure du degré d'avancement des travaux constituent des changements d'estimations comptables au sens du chapitre 1506, MODIFICATIONS COMPTABLES.

Division et regroupement de contrats de service et de contrats à long terme

A15 Il se peut que plusieurs contrats soient étroitement liés au point où ils constituent en pratique des composantes d'un même projet ayant une marge bénéficiaire globale, et que la comptabilisation individuelle des contrats soit impossible ou inappropriée. Par exemple, une série de contrats de construction pourraient être négociés en bloc de manière à atteindre une certaine marge bénéficiaire globale, même si la marge bénéficiaire est différente pour chacun. Dans ces circonstances, si les divers contrats sont exécutés et présentés dans des périodes différentes et comptabilisés séparément, les marges bénéficiaires dégagées pour ces périodes différeront de celle prévue lors des négociations, pour des raisons autres que des écarts d'exécution.

A16 Une série de contrats, qu'ils aient été conclus avec un ou plusieurs clients, se traitent comme s'ils ne formaient qu'un seul contrat, lorsqu'ils répondent à tous les critères suivants :

- ils sont négociés en bloc dans le même environnement économique et selon un objectif de marge bénéficiaire globale;
- ils constituent essentiellement un accord visant la réalisation d'un seul projet pour un seul client;
- ils sont étroitement liés, au point qu'ils constituent en pratique des composantes du même projet ayant une marge bénéficiaire globale;
- ils sont exécutés simultanément ou en séquence continue.

A17 Un contrat unique – ou une série de contrats qui répondent par ailleurs aux critères de regroupement énoncés au paragraphe 3400.A16 – peut comporter plusieurs éléments ou phases que l'entrepreneur a négociés séparément avec un même client et qu'il a accepté d'exécuter

indépendamment des autres. S'il s'agit d'activités traitées comme un centre de profit unique, il se peut que le bénéfice présenté diffère de celui prévu lors des négociations, pour des raisons autres que des écarts d'exécution. Si l'on divise le projet, on peut affecter les produits aux différents éléments ou phases de manière à réaliser des taux de rentabilité différents en fonction de la valeur relative de l'élément ou de la phase par rapport au total estimatif des produits du contrat.

A18 Lorsqu'un contrat de service ou un contrat à long terme prévoit la livraison de multiples biens ou la prestation de multiples services, chaque prestation peut être traitée comme un contrat distinct si :

- a) l'entrepreneur a véritablement présenté des offres pour les composantes distincts et pour le projet dans son ensemble;
- b) le client avait le droit d'accepter soit les offres distinctes, soit l'offre globale;
- c) le montant global des offres distinctes correspondait approximativement au montant de l'offre globale.

A19 Un contrat qui ne répond pas aux critères énoncés au paragraphe 3400.A18 peut néanmoins être divisé s'il répond à tous les critères suivants :

- a) ses modalités et son étendue nécessitent manifestement des phases ou des éléments séparables, qui font souvent l'objet d'une offre ou d'une négociation distincte;
- b) le marché attribue des marges bénéficiaires brutes différentes aux divers segments du projet parce que, par exemple, le niveau de risque ou la relation entre l'offre et la demande des services fournis varient de l'un à l'autre;
- c) l'entrepreneur a l'habitude de fournir des services semblables à d'autres clients en vertu de contrats distincts pour chaque segment important auquel est attribuée une marge bénéficiaire dépassant la marge bénéficiaire globale du projet;
- d) l'excédent du total des prix des éléments distincts sur le prix du projet dans son ensemble est manifestement attribuable à des économies (par exemple, sur le plan de la supervision, des coûts indirects ou de la mobilisation du matériel) liées à l'exécution regroupée des obligations découlant des contrats;
- e) il existe une similitude documentée et vérifiable entre, d'une part, les services et les prix correspondant aux segments et, d'autre part, les prix convenus pour ces services avec les autres clients dans des contrats conclus séparément.

Coûts du contrat

A20 Les coûts d'un contrat peuvent inclure :

- a) les coûts directement liés au contrat;
- b) les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat;
- c) tous autres coûts expressément imputables au client selon les modalités du contrat.

A21 Les coûts directement rattachables à un contrat déterminé peuvent inclure :

- a) les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision du chantier;
- b) le coût des matériaux utilisés dans la construction;
- c) l'amortissement des immobilisations de production utilisées pour le contrat;
- d) les coûts de mobilisation et de démobilisation des installations, du matériel, de l'outillage et de matériaux rattachés au contrat;

- e) le coût de location d'installations, de matériel et d'outillage;
- f) les coûts de conception et d'assistance technique directement liés au contrat;
- g) les réclamations provenant de tiers;
- h) les coûts estimatifs des travaux correctifs et des travaux effectués au titre de la garantie y compris les coûts de garantie attendus.

On peut déduire de ces coûts tout produit accessoire qui n'est pas inclus dans les produits du contrat, par exemple les produits tirés de la vente des surplus de matériaux et de la cession d'immobilisations de production à la fin du contrat.

A22 Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent :

- a) l'assurance;
- b) les coûts indirects.

L'affectation de ces coûts se fait à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon cohérente et permanente à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau d'activité normal. Les coûts indirects incluent les coûts tels que la préparation et le traitement de la paie du personnel.

A23 Les coûts expressément imputables au client selon les modalités du contrat peuvent inclure certains frais d'administration et frais de développement dont le contrat spécifie le remboursement.

A24 Les coûts du contrat excluent les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat, notamment :

- a) les frais d'administration dont le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat;
- b) les coûts de vente;
- c) les frais de recherche et de développement dont le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat;
- d) l'amortissement des immobilisations de production non utilisées qui ne sont pas exploitées dans le cadre d'un contrat déterminé.

A25 Les coûts du contrat incluent les coûts qui lui sont attribuables entre sa date d'obtention et sa date d'achèvement définitif. Ils incluent également les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont engagés pour l'obtenir s'ils peuvent être isolés et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Lorsque les coûts d'obtention d'un contrat sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés, il ne faut pas les inclure dans les coûts du contrat si ce contrat est obtenu au cours d'une période ultérieure.

Pertes attendues

A26 Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue est à constater immédiatement en charges.

A27 On détermine le montant de cette perte indépendamment :

- a) du démarrage des travaux prévus au contrat;
- b) du degré d'avancement des travaux;

- c) du montant des profits attendus sur d'autres contrats qui ne sont pas traités comme un seul contrat selon le paragraphe 3400.A16.

ACCORDS À COMPOSANTES MULTIPLES

A28 Il arrive souvent que les fournisseurs offrent des biens, des services et/ou des droits d'utilisation de biens au moyen d'accords à composantes multiples. Ces fournisseurs transfèrent les objets de prestation au client à différents moments ou sur différents intervalles de temps. En contrepartie de ces prestations, le client peut effectuer des paiements fixes ou variables ou une combinaison de paiements fixes et de paiements variables.

Détermination des unités de comptabilisation

A29 Au moment de la conclusion d'un accord, le fournisseur apprécie toutes les prestations prévues à l'accord afin de déterminer si elles constituent des unités de comptabilisation distinctes. Dans le cadre d'un accord de prestations multiples, les prestations devraient être considérées comme des unités de comptabilisation distinctes lorsque les deux critères suivants sont remplis :

- a) si l'accord prévoit un droit de retour général, l'exécution de la ou des prestations restantes est jugée probable et dépend pour l'essentiel du fournisseur;
- b) la ou les prestations ont une valeur en elles-mêmes pour le client.

A30 La ou les prestations ont une valeur en elles-mêmes pour le client lorsqu'elles sont vendues séparément par un fournisseur, quel qu'il soit, ou que le client est capable de les revendre séparément. Dans ce dernier cas, le critère n'exige pas l'existence d'un marché observable pour les prestations.

A31 Lorsque, dans un accord, des prestations ne peuvent être considérées comme des unités de comptabilisation distinctes, elles devraient être regroupées avec la ou les prestations appropriées parmi les autres prévues par cet accord. La répartition de la contrepartie et la constatation des produits devraient ensuite être déterminées pour les prestations regroupées en une seule unité de comptabilisation.

Répartition des produits entre des composantes multiples

A32 La répartition de la contrepartie se fait au moment de la conclusion de l'accord. On ventile la contrepartie entre toutes les prestations en proportion des prix de vente spécifiques, dans l'objectif d'affecter à chaque prestation distincte un montant qui reflète ce à quoi l'entreprise s'attend à avoir droit en échange de cette prestation.

A33 Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entreprise vendrait séparément à un client un bien ou un service promis. La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable du bien ou du service lorsque l'entreprise le vend séparément dans des circonstances et à des clients similaires à ceux en l'espèce. Le prix contractuel ou le prix de catalogue d'un bien ou d'un service peut être son prix de vente spécifique, mais on ne doit pas présumer qu'il l'est.

A34 Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entreprise peut l'estimer à un montant qui permettra à la répartition du prix de transaction de satisfaire à l'objectif décrit au paragraphe 3400.A32. Pour estimer le prix de vente spécifique, l'entreprise prend en compte toutes les informations raisonnablement disponibles (dont la conjoncture du marché, les facteurs propres à l'entreprise et les informations au sujet du client ou de la catégorie de clients). Ce faisant, l'entreprise utilise des données d'entrée observables et applique les méthodes d'estimation de façon uniforme dans des circonstances similaires.

A35 Les méthodes d'estimation du prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service comprennent notamment les suivantes :

- a) la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement – l'entreprise évalue le marché sur lequel elle vend les biens ou les services et estime le prix qu'un client de ce marché serait disposé à payer pour ces biens ou ces services. 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'entreprise;
- b) la méthode du coût attendu plus marge – l'entreprise détermine le coût qu'elle prévoit engager afin de fournir un bien ou un service pour chaque unité de comptabilisation, puis ajoute une marge appropriée à ce bien ou à ce service.

A36 L'utilisation d'une combinaison de méthodes peut être nécessaire pour estimer les prix de vente spécifiques des biens ou des services promis dans le contrat si les prix de vente spécifiques d'au moins deux de ces biens ou services sont très variables ou incertains.

PRÉSENTATION DES PRODUITS SUR LA BASE DU MONTANT BRUT OU DU MONTANT NET

A37 Pour déterminer si les produits devraient être présentés sur la base du montant brut ou du montant net, l'entreprise cherche à établir si :

- a) elle agit pour son propre compte dans le cadre de l'opération;
- b) elle acquiert la propriété des biens;
- c) elle assume les risques et bénéficie des avantages inhérents à la propriété, par exemple le risque de perte lié au recouvrement, à la livraison ou aux retours;
- d) au contraire, elle agit à titre d'intermédiaire ou de courtier, ou fournit des services assimilables à ceux d'un intermédiaire ou d'un courtier, contre rémunération sur la base d'une commission ou d'honoraires.

A38 La question de savoir si des produits doivent être constatés sur la base du montant brut (celui de la facture client) ou du montant net (la somme conservée) est une affaire de jugement qui dépend des faits et circonstances pertinents. On peut prendre en considération, pour déterminer la manière appropriée de constater les produits, les facteurs ou caractéristiques présentés ci-après. Aucun de ces indicateurs ne peut servir de fondement à une présomption ni être considéré comme déterminant; il faut tenir compte de la force relative de chacun.

Indicateurs pour la présentation des produits sur la base du montant brut

A39 Voici des indicateurs permettant de déterminer que les produits devraient être constatés sur la base du montant brut, c'est-à-dire celui de la facture client :

- a) L'entreprise est le principal obligé — Le fait de savoir qui du fournisseur ou de l'entreprise est responsable de procurer au client le bien ou le service désiré donne une indication forte du rôle joué par l'entreprise dans l'opération. Lorsque l'entreprise est responsable de l'exécution des engagements, y compris en ce qui concerne l'acceptabilité du ou des biens ou services commandés ou achetés par le client, ce fait constitue un indicateur fort que l'entreprise assume les risques et bénéficie des avantages d'une personne qui agit pour son propre compte dans le cadre de l'opération et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant brut facturé au client. Les déclarations (écrites ou autres) faites par l'entreprise dans le cadre de la commercialisation et les modalités du contrat de vente constituent en général des éléments probants quant à la question de savoir qui de l'entreprise ou du fournisseur est responsable de l'exécution des engagements pris à l'égard du bien ou du service commandé. Le fait d'avoir à prendre les dispositions nécessaires pour le transport du bien commandé par un client ne signifie pas qu'on soit responsable de l'exécution des engagements.

- b) L'entreprise assume le risque général sur stocks (avant que le client ne passe sa commande ou lorsqu'il retourne des marchandises) — Le fait qu'une entreprise assume totalement le risque général sur stocks donne une indication forte qu'elle assume les risques et bénéficie des avantages d'une personne qui agit pour son propre compte dans le cadre de l'opération et, par conséquent, qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant brut facturé au client. L'entreprise est exposée au risque général sur stocks lorsqu'elle acquiert la propriété d'un bien avant que ce bien ne soit commandé par un client (c'est-à-dire, lorsqu'elle le garde en stock) ou lorsqu'elle en acquerra la propriété si le client a un droit de retour et qu'il l'exerce (c'est-à-dire le risque sur retours de stocks). L'appréciation de cet indicateur peut tenir compte des accords conclus entre l'entreprise et un fournisseur qui ont pour effet de réduire ou d'atténuer le niveau de risque de l'entreprise. Par exemple, le risque assumé par l'entreprise peut être réduit significativement ou même éliminé si elle a le droit de retourner au fournisseur les biens non vendus ou si le fournisseur lui accorde une protection de prix à l'égard des stocks. Il existe un indicateur similaire et aussi important pour la présentation des produits sur la base du montant brut lorsqu'un accord conclu avec un client prévoit la prestation de services et que l'entreprise est tenue de rémunérer le ou les fournisseurs du service pour le travail accompli, que ce travail soit accepté ou non par le client.
- c) L'entreprise dispose d'une certaine latitude pour l'établissement du prix — Si l'entreprise dispose d'une latitude raisonnable, compte tenu de contraintes économiques, pour établir le prix d'échange du bien ou service avec le client, ce fait peut indiquer qu'elle assume les risques et bénéficie des avantages d'une personne qui agit pour son propre compte dans le cadre de l'opération et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant brut facturé au client.
- d) L'entreprise modifie le bien ou fournit une partie du service — Lorsque l'entreprise modifie physiquement le bien (hormis l'emballage) ou fournit une partie du service commandé par un client, ce fait peut indiquer qu'elle est la principale responsable de l'exécution des engagements, y compris en ce qui concerne l'acceptabilité finale de la composante du bien ou de la partie de l'ensemble des services fournie par le fournisseur, et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant brut facturé au client. L'appréciation de cet indicateur se fait par rapport au bien ou au service lui-même, c'est-à-dire que le prix de vente plus élevé se justifie par la modification physique du bien ou la prestation du service par l'entreprise, et non sur la base d'autres caractéristiques de l'entreprise, par exemple ses compétences en marketing, l'étendue de son marché, son système de distribution ou sa réputation.
- e) Le choix du fournisseur est à la discrétion de l'entreprise — Lorsque l'entreprise a de multiples fournisseurs pour un bien ou un service commandé par un client et qu'elle peut choisir celui qui fournira au client le ou les biens ou services commandés, ce fait peut indiquer qu'elle est la principale responsable de l'exécution des engagements et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant brut facturé au client.
- f) L'entreprise participe à la détermination des caractéristiques du bien ou du service — Lorsque l'entreprise doit déterminer la nature, le type, les caractéristiques ou les spécifications du ou des biens ou services commandés par le client, ce fait peut indiquer qu'elle est la principale responsable de l'exécution des engagements et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant brut facturé au client.
- g) L'entreprise assume le risque de dommages matériels sur stocks (après la commande du client ou pendant l'expédition) — Il existe un risque de dommages matériels sur stocks lorsque le droit de propriété sur le bien est transféré à l'entreprise au point d'expédition (par exemple, les installations du fournisseur) et qu'il passe au client au moment de la livraison. Il existe également un risque de dommages matériels sur stocks lorsque l'entreprise acquiert la propriété du bien entre le moment où elle reçoit la commande du client et celui où le bien

est confié à un transporteur. Cet indicateur, quoique moins convaincant que l'exposition au risque général sur stocks, peut constituer un élément relativement probant à l'appui de la comptabilisation des produits sur la base du montant brut facturé au client.

- h) L'entreprise assume un risque de crédit — Lorsque l'entreprise assume le risque de crédit afférent au montant facturé au client, ce fait peut constituer une indication, quoique faiblement probante, qu'elle assume les risques et bénéficie des avantages d'une personne qui agit pour son propre compte dans le cadre de l'opération et que, par conséquent, elle devrait comptabiliser ses produits sur la base de ce montant brut. L'entreprise assume un risque de crédit lorsqu'elle est responsable du recouvrement du prix de vente auprès d'un client et qu'elle doit payer le fournisseur après que celui-ci eut exécuté la commande, que le prix de vente soit entièrement recouvré ou non. Une obligation pour l'entreprise de procéder à un remboursement si l'opération est résiliée ou annulée, mais qui se limite au montant net qu'a rapporté cette opération ne constitue pas un élément probant à l'appui de l'existence d'un risque de crédit sur le montant brut de l'opération. L'entreprise n'assume pas de risque de crédit lorsqu'elle recouvre entièrement le prix de vente avant la livraison du bien ou la prestation du service au client (c'est-à-dire avant qu'elle ne contracte une obligation envers le fournisseur). Le risque de crédit est atténué, par exemple, lorsque le client règle par carte de crédit et que l'entreprise obtient une autorisation de paiement avant l'expédition du bien ou la prestation du service. Un risque de crédit substantiellement atténué n'est pas un indicateur pour la présentation sur la base du montant brut.

Indicateurs pour la présentation des produits sur la base du montant net

A40 Voici des indicateurs permettant de déterminer que les produits devraient être constatés sur la base du montant net, c'est-à-dire la somme qu'elle conserve :

- a) Le fournisseur (et non l'entreprise) est le principal obligé — Le fait de savoir qui du fournisseur ou de l'entreprise est responsable de procurer au client le bien ou le service désiré donne une indication forte du rôle joué par l'entreprise dans l'opération. Lorsqu'un fournisseur (et non l'entreprise) est responsable de l'exécution des engagements, y compris en ce qui concerne l'acceptabilité du ou des biens ou services commandés ou achetés par le client, ce fait peut indiquer que l'entreprise n'assume pas les risques et ne bénéficie pas des avantages d'une personne qui agit pour son propre compte dans le cadre de l'opération et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant net conservé (c'est-à-dire la somme exigée du client moins celle payée au fournisseur). Les déclarations (écrites ou autres) faites par l'entreprise dans le cadre de la commercialisation et les modalités du contrat de vente constituent en général des éléments probants quant à la question de savoir si, pour le client, c'est l'entreprise ou le fournisseur qui est responsable de l'exécution des engagements pris à l'égard du bien ou du service commandé.
- b) La somme que touche l'entreprise est fixe — Lorsque l'entreprise touche une somme d'un montant fixe pour chaque transaction, quel que soit le montant facturé au client, ou qu'elle touche un pourcentage déterminé de ce dernier montant, ce fait peut indiquer qu'elle agit à titre d'intermédiaire pour le compte du fournisseur et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant net (la somme conservée).
- c) Le fournisseur (et non l'entreprise) assume le risque de crédit — Lorsqu'il existe un risque de crédit (c'est-à-dire que le prix de vente n'a pas été entièrement recouvré avant la livraison du bien ou la prestation du service) et que ce risque est assumé par le fournisseur, ce fait peut indiquer que l'entreprise agit à titre d'intermédiaire pour le compte du fournisseur et, par conséquent, qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant net (la somme conservée).

VENTES À LIVRER

A41 Selon l'alinéa 3400.07 b), la livraison des biens est préalable à la constatation des produits, une disposition étoffée par le paragraphe 3400.14. Cela dit, les produits ne devraient pas être constatés avant que le fournisseur ait satisfait pour l'essentiel aux obligations stipulées dans l'accord, ce qui est généralement le cas au moment de la livraison du bien.

A42 En règle générale, on considère qu'il y a eu livraison uniquement si le bien a été livré à l'établissement du client ou à un autre endroit indiqué par celui-ci. Lorsque le client spécifie que les biens doivent transiter par un lieu intermédiaire, mais qu'une fraction substantielle du prix de vente ne sera payable qu'au moment de la livraison à la destination finale, les produits ne devraient pas être constatés avant la livraison à cette dernière destination.

A43 Dans certains cas, le fournisseur conserve une forme de droit de propriété sur les biens livrés au client jusqu'à ce que celui-ci les paie, de sorte qu'il peut les récupérer en cas de défaut de paiement. Dans l'hypothèse où tous les autres critères de constatation des produits seraient remplis, il convient de constater les produits à la livraison lorsque les seuls droits que le fournisseur conserve sur les biens sont ceux qui lui permettent de récupérer ces biens en cas de défaut de paiement par le client, et que ces droits ne peuvent être exercés dans d'autres circonstances.

A44 Lorsque la livraison n'a pas eu lieu, les critères suivants peuvent servir à apprécier s'il s'agit d'une vente à livrer :

- a) les risques inhérents à la propriété doivent avoir été transférés à l'acheteur;
- b) le client doit avoir pris l'engagement ferme d'acheter les biens;
- c) la demande d'effectuer l'opération sous forme de vente à livrer doit venir de l'acheteur, et non du vendeur, et l'acheteur doit avoir un motif commercial sérieux pour passer la commande sous cette forme;
- d) il doit exister un calendrier de livraison des biens qui est raisonnable et qui cadre avec le motif commercial de l'acheteur (par exemple, les périodes de stockage sont normales dans le secteur d'activité);
- e) le vendeur ne doit pas avoir conservé d'obligation de fournir une prestation déterminée, qui aurait pour effet que le processus de génération du profit ne serait pas achevé;
- f) les biens commandés doivent avoir été séparés des stocks du vendeur et ne pas être susceptibles de servir à remplir d'autres commandes;
- g) le bien doit être complet et prêt à l'expédition.

A45 Les facteurs suivants peuvent aussi être pris en considération :

- a) la date à laquelle le vendeur prévoit être payé, et la question de savoir s'il a modifié ses modalités normales de facturation et de crédit dans le cas de l'acheteur en cause;
- b) les antécédents et les habitudes du vendeur en matière de ventes à livrer;
- c) la question de savoir si l'acheteur assume le risque prévu de perte dans le cas d'une baisse de la valeur de marché des biens;
- d) la question de savoir si les risques encourus par le vendeur pour la garde des biens sont assurables et assurés;
- e) la question de savoir si l'engagement pris par l'acheteur d'accepter et de payer les biens vendus comporte des exceptions; en d'autres termes, si les motifs commerciaux à la base de la vente à livrer n'entraînent pas une part d'éventualité dans l'engagement pris par l'acheteur.

FRAIS OU PAIEMENTS INITIAUX NON REMBOURSABLES

- A46 Il peut arriver que des entreprises négocient des accords en vertu desquels elles peuvent percevoir des frais ou des paiements initiaux non remboursables au moment de la conclusion de l'accord ou à des dates stipulées. Les frais peuvent être perçus par le vendeur en contrepartie de l'octroi d'une licence ou d'un autre droit incorporel, de la livraison de biens ou de la prestation de services. Dans certaines circonstances, le droit ou le bien cédé ou le service rendu en relation avec les frais non remboursables n'a en soi aucune utilité pour l'acheteur si le vendeur ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord. En l'absence de la poursuite de l'engagement du vendeur conformément à l'accord, le client n'aurait pas payé les frais.
- A47 À moins que les frais initiaux soient versés en contrepartie de biens livrés ou de services fournis qui ont en eux-mêmes une utilité pour l'acheteur si l'entreprise ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord, il s'agit de produits reportés.
- A48 Les opérations d'approvisionnement ou de prestation de services peuvent comporter la perception de frais initiaux non remboursables suivis de paiements périodiques au titre de biens ou services futurs. Les frais initiaux peuvent constituer en tout ou en partie un paiement anticipé au titre de biens ou services futurs. Les droits conférés, les services fournis ou les biens livrés sur une base continue sont essentiels à ce que le client obtienne l'avantage que le paiement initial est censé lui procurer.
- A49 Les frais initiaux et l'obligation de prestation qui subsiste relativement aux services à fournir ou aux biens à livrer sont considérés comme un tout. Même si ces frais initiaux ne sont pas remboursables, les produits correspondants sont gagnés à mesure que les biens sont livrés ou les services fournis sur la durée de l'accord ou sur la période prévue d'exécution des prestations, et ils devraient en général être reportés et constatés de façon systématique au cours des périodes pendant lesquelles ils sont gagnés.

EXEMPLES ILLUSTRATIFS

Les exemples qui suivent ont été conçus uniquement à titre d'illustration.

Ces exemples montrent comment le traitement comptable préconisé dans le présent chapitre peut être appliqué dans des situations particulières. Toute question de principe ayant trait à une situation particulière doit être réglée à la lumière des dispositions du chapitre.

<u>TABLE DES MATIÈRES</u>	<u>Paragraphe</u>
<u>Méthode de l'avancement des travaux</u>	<u>B1-B2</u>
<u>Accords à composantes multiples</u>	<u>B3</u>
<u>Présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net</u>	<u>B4</u>
<u>Ventes à livrer</u>	<u>B5</u>
<u>Frais ou paiements initiaux non remboursables</u>	<u>B6</u>

MÉTHODE DE L'AVANCEMENT DES TRAVAUX

B1 Les exemples suivants montrent comment appliquer les indications sur l'utilisation de la méthode de l'avancement des travaux ou, pour certains types de contrats, de la méthode de l'achèvement des travaux.

Commissions publicitaires

La constatation des commissions d'agence reçues des médias a lieu lorsque la publicité correspondante est diffusée. Celle du pourcentage de l'agence sur les travaux de production a lieu en fonction du degré d'avancement du projet.

Honoraires tirés du développement de logiciels personnalisés

La constatation des produits tirés du développement de logiciels personnalisés a lieu en fonction du degré d'avancement du développement, qui peut comprendre des services fournis pour le soutien après livraison. Ces services peuvent constituer une unité de comptabilisation distincte.

B2 L'exemple suivant montre comment déterminer le degré d'avancement des travaux au moyen d'une méthode basée sur les intrants et d'une méthode basée sur les extrants.

Un entrepreneur a conclu un contrat de construction d'un pont d'une valeur de 9000 \$. Les produits à tirer du contrat sont donc initialement de 9000 \$. L'entrepreneur établit son estimation initiale des coûts du contrat à 8000 \$. La durée de construction du pont sera de trois ans. La longueur du pont sera de 500 mètres. L'entrepreneur estime qu'à la fin de l'année 1, 100 mètres auront été construits, qu'à la fin de l'année 2, 300 mètres auront été construits, et qu'à la fin de l'année 3, la construction sera achevée.

À la fin de l'année 1, l'entrepreneur révisé à la hausse son estimation des coûts du contrat, qui est désormais de 8050 \$. Pendant l'année 2, le client approuve une modification qui entraîne une hausse des produits à tirer du contrat de 200 \$ et une hausse estimative des coûts du contrat de 150 \$. À la fin de l'année 2, les coûts engagés comprennent 100 \$ pour l'achat de matériaux standard qui sont entreposés sur le chantier et qui seront utilisés dans l'année 3 pour l'achèvement du projet. L'entrepreneur avait inclus ces coûts dans son estimation initiale.

L'entrepreneur a déterminé, d'après son appréciation des prestations prévues, que le contrat constituait une seule unité de comptabilisation.

L'entrepreneur suit l'approche A énoncée au paragraphe 3400.A13 pour calculer le bénéfice qu'il tire du contrat.

Voici une synthèse des données financières pour la durée des travaux :

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2</u>	<u>Année 3</u>
<u>Produits du contrat – montant initial</u>	<u>9 000 \$</u>	<u>9 000 \$</u>	<u>9 000 \$</u>
<u>Variation</u>	<u>0 \$</u>	<u>200 \$</u>	<u>200 \$</u>
<u>Produits du contrat – montant total</u>	<u>9 000 \$</u>	<u>9 200 \$</u>	<u>9 200 \$</u>
<u>Coûts du contrat engagés à ce jour</u>	<u>2 093 \$</u>	<u>6 168 \$</u>	<u>8 200 \$</u>
<u>Coûts d'achèvement du contrat</u>	<u>5 957 \$</u>	<u>2 032 \$</u>	<u>0 \$</u>
<u>Coûts du contrat – total estimatif</u>	<u>8 050 \$</u>	<u>8 200 \$</u>	<u>8 200 \$</u>
<u>Profit estimatif</u>	<u>950 \$</u>	<u>1 000 \$</u>	<u>1 000 \$</u>
<u>Facturation à l'avancement</u>	<u>3 000 \$</u>	<u>3 100 \$</u>	<u>3 100 \$</u>

Détermination du degré d'avancement des travaux d'après une méthode basée sur les intrants

L'entrepreneur détermine le degré d'avancement des travaux d'après le ratio entre les coûts engagés et le total estimatif des coûts du contrat.

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2</u>	<u>Année 3</u>
<u>Calcul du degré d'avancement des travaux :</u>			
<u>Coûts engagés à ce jour</u>	<u>2 093 \$</u>	<u>6 168 \$</u>	<u>8 200 \$</u>
<u>Total estimatif des coûts du contrat</u>	<u>8 050 \$</u>	<u>8 200 \$</u>	<u>8 200 \$</u>
<u>Degré d'avancement des travaux (coûts engagés à ce jour ÷ total estimatif des coûts du contrat)</u>	<u>26 %</u>	<u>74 %*</u>	<u>100 %</u>

* La détermination du degré d'avancement des travaux pour l'année 2 (74 %) exclut des coûts engagés quant aux travaux accomplis jusque-là les 100 \$ de matériaux standard entreposés sur le chantier pour utilisation dans l'année 3.

Voici une synthèse de l'incidence sur les états financiers pour la durée des travaux :

État des résultats

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2 (seulement)</u>	<u>Année 2 (cumulatif)</u>	<u>Année 3 (seulement)</u>	<u>Année 3 (cumulatif)</u>
<u>Produits gagnés (total estimatif des produits × degré d'avancement)</u>	<u>2 340 \$</u>	<u>4 468 \$</u>	<u>6 808 \$</u>	<u>2 392 \$</u>	<u>9 200 \$</u>
<u>Coût des produits gagnés (total estimatif des coûts × degré d'avancement)</u>	<u>2 093 \$</u>	<u>3 975 \$</u>	<u>6 068 \$</u>	<u>2 132 \$</u>	<u>8 200 \$</u>
<u>Bénéfice brut</u>	<u>247 \$</u>	<u>493 \$</u>	<u>740 \$</u>	<u>260 \$</u>	<u>1 000 \$</u>

Bilan

	Année 1	Année 2 (cumulatif)	Année 3 (cumulatif)
<u>Créance sur contrat</u>			
<u>Total des coûts engagés à ce jour</u>	2 093 \$	6 168 \$	8 200 \$
<u>Coût des produits gagnés constatés à ce jour</u>	2 093 \$	6 068 \$	8 200 \$
<u>Créance sur contrat</u>	<u>0 \$</u>	<u>100 \$</u>	<u>0 \$</u>

	Année 1	Année 2 (cumulatif)	Année 3 (cumulatif)
<u>Excédent des coûts et des bénéfices estimatifs sur la facturation des contrats inachevés</u>			
<u>Facturation à l'avancement</u>	0 \$	6 100 \$	9 200 \$
<u>Produits gagnés</u>	0 \$	6 908 \$	9 200 \$
<u>Excédent des coûts et des bénéfices estimatifs sur la facturation des contrats inachevés</u>	<u>0 \$</u>	<u>(808 \$)</u>	<u>0 \$</u>

	Année 1	Année 2 (cumulatif)	Année 3 (cumulatif)
<u>Excédent de la facturation sur les coûts et les bénéfices estimatifs des contrats inachevés</u>			
<u>Facturation à l'avancement</u>	3 000 \$	0 \$	9 200 \$
<u>Produits gagnés</u>	2 340 \$	0 \$	9 200 \$
<u>Excédent des coûts et des bénéfices estimatifs sur la facturation des contrats inachevés</u>	<u>660 \$</u>	<u>0 \$</u>	<u>0 \$</u>

Détermination du degré d'avancement des travaux d'après une méthode basée sur les extrants

L'entrepreneur détermine le degré d'avancement des travaux d'après le nombre de mètres de pont qui sont construits.

	Année 1	Année 2	Année 3
<u>Longueur du pont construit (en mètres)</u>	<u>100</u>	<u>300</u>	<u>500</u>
<u>Degré d'avancement des travaux</u>	<u>20 %</u>	<u>60 %</u>	<u>100 %</u>

Voici une synthèse de l'incidence sur les états financiers pour la durée des travaux :

État des résultats

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2 (seulement)</u>	<u>Année 2 (cumulatif)</u>	<u>Année 3 (seulement)</u>	<u>Année 3 (cumulatif)</u>
Produits gagnés (total estimatif des produits × degré d'avancement)	1 800 \$	3 720 \$	5 520 \$	3 680 \$	9 200 \$
Coût des produits gagnés (total estimatif des coûts × degré d'avancement)	1 610 \$	3 310 \$	4 920 \$	3 280 \$	8 200 \$
Bénéfice brut	<u>190 \$</u>	<u>410 \$</u>	<u>600 \$</u>	<u>400 \$</u>	<u>1 000 \$</u>

Bilan

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2 (cumulatif)</u>	<u>Année 3 (cumulatif)</u>
<u>Créances sur contrats</u>			
Total des coûts engagés à ce jour	2 093 \$	6 168 \$	8 200 \$
Coût des produits gagnés constatés à ce jour	1 610 \$	4 920 \$	8 200 \$
Créances sur contrats	<u>483 \$</u>	<u>1 248 \$</u>	<u>0 \$</u>

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2 (cumulatif)</u>	<u>Année 3 (cumulatif)</u>
<u>Excédent de la facturation sur les coûts et les bénéfices estimatifs des contrats non achevés</u>			
Facturation à l'avancement	3 000 \$	6 100 \$	9 200 \$
Produits gagnés	1 800 \$	5 520 \$	9 200 \$
Excédent de la facturation sur les coûts et les bénéfices estimatifs des contrats non achevés	<u>1 200 \$</u>	<u>580 \$</u>	<u>0 \$</u>

ACCORDS À COMPOSANTES MULTIPLES

B3 Les exemples suivants montrent comment appliquer les indications sur les accords à composantes multiples.

Accords de services

Exemple 1

Services de gestion des ressources humaines en sous-traitance

L'Entité RH («RH») fournit à ses clients des solutions dans le domaine de la gestion des ressources humaines, par exemple en matière de soutien et de conseil, de relations avec le personnel, de paie ou d'administration des avantages sociaux. Les clients peuvent opter pour un forfait de services.

prédéterminé, personnaliser l'un de ces forfaits ou choisir à la pièce les services dont ils ont besoin. Étant donné les nombreux services offerts par RH et les besoins diversifiés de sa clientèle, les accords qu'elle conclut ne sont jamais exactement semblables. RH établit ses prix en fonction de l'ensemble particulier de services offerts selon l'accord. En conséquence, le prix de vente spécifique de chacun des services prévus au contrat n'est pas directement observable.

Supposons que, le 1^{er} janvier 20X1, RH commence à fournir des solutions de gestion des ressources humaines au client Y en vertu d'un accord d'une durée de trois ans. Selon cet accord, RH s'engage envers le client Y à lui fournir des services de traitement de la paie, à tenir trois activités de formation périodique, à rédiger un manuel du personnel et à procéder à une évaluation de la rémunération des dirigeants. L'évaluation de la rémunération des dirigeants et la rédaction du manuel du personnel devraient être achevées d'ici le 30 juin 20X1 et le 30 juin 20X2, respectivement. RH prévoit tenir une activité de formation par année. La rémunération totale stipulée dans l'accord est de 1 275 000 \$, que RH touchera comme suit : un paiement initial de 375 000 \$ et des paiements mensuels de 25 000 \$. L'accord ne prévoit aucun droit à remboursement général.

RH cherche à déterminer si le traitement de la paie, la formation périodique, la rédaction du manuel du personnel et l'évaluation de la rémunération des dirigeants constituent des unités de comptabilisation distinctes, et à établir la répartition de la contrepartie entre les différentes unités de comptabilisation.

RH examine les critères énoncés au paragraphe 3400.A29 et détermine que chacune des prestations stipulées à l'accord a une valeur en soi et devrait être traitée comme une unité de comptabilisation distincte. Comme RH ne dispose pas de prix de vente spécifiques directement observables, elle doit utiliser sa meilleure estimation du prix de vente spécifique de chaque prestation pour répartir la contrepartie selon la méthode du prix de vente relatif.

Pour estimer le prix de vente spécifique des prestations, RH a pris en compte ses coûts internes, ses objectifs de profit et ses pratiques d'établissement du prix global des services. Elle a cherché à voir s'il existait des contraintes de marché pouvant limiter le prix de vente, par exemple si des concurrents pourraient offrir un même service à moindre prix ou si le prix des services était supérieur aux économies réalisées par les clients. RH est d'avis que, lorsque le prix d'un service commence à excéder le coût interne pour le client, ce dernier sera moins susceptible d'acheter le service.

Pour déterminer le prix d'un ensemble de services, RH applique généralement une marge brute sur les coûts engagés (principalement de la main-d'œuvre et d'autres frais horaires et charges) pour fournir les services de sous-traitance. La marge varie selon les types de services à fournir et tient généralement compte d'un rabais déterminé selon le nombre de services achetés. Par exemple, RH prévoit habituellement une marge brute de 26 % pour les services de traitement de la paie, de 15 % pour les services de rédaction d'un manuel du personnel et d'évaluation de la rémunération des dirigeants, et de 22 % pour les services de formation avant d'envisager un rabais sur l'ensemble des prestations visées par l'accord. Les marges brutes ont été établies au fil du temps par le niveau de direction compétent d'après les données de marché disponibles et la demande à l'égard des services.

L'analyse de RH indique que le prix de chacun des divers services calculé suivant ses propres marges brutes se situe dans un ordre de grandeur où le service demeure attrayant pour les clients, c'est-à-dire que le prix est inférieur aux coûts internes que devrait engager le client pour assurer lui-même la prestation du service.

À partir de ses propres marges brutes et des coûts totaux estimatifs qu'elle devra engager relativement aux unités de comptabilisation restantes et après prise en compte des contraintes du marché, RH estime comme suit le prix de vente pour les différentes unités de comptabilisation :

Coûts à engager pour le traitement de la paie pendant trois ans		976 250 \$
(marge brute de 26 % sur le traitement de la paie)	÷	0,74
Prix de vente estimatif du traitement de la paie		1 319 257
Coûts à engager pour l'évaluation de la rémunération des dirigeants		45 223
(marge brute de 15 % sur l'évaluation de la rémunération des dirigeants)	÷	0,85
Prix de vente estimatif de l'évaluation de la rémunération des dirigeants		53 204
Coûts à engager pour la rédaction du manuel du personnel		56 113
(marge brute de 15 % sur la rédaction du manuel du personnel)	÷	0,85
Prix de vente estimatif de la rédaction du manuel du personnel		66 015
Coûts à engager pour trois activités de formation		40 706
(marge brute de 22 % sur les activités de formation)	÷	0,78
Prix de vente estimatif des activités de formation		52 187
Prix de vente estimatif total de l'ensemble des prestations		1 490 663 \$

RH répartit comme suit la contrepartie de 1 275 000 \$ en date du 1^{er} janvier 20X1 :

Traitement de la paie	(1 275 000 × [1 319 257 ÷ 1 490 663])	1 128 392 \$
Rémunération des dirigeants	(1 275 000 × [53 204 ÷ 1 490 663])	45 507
Manuel du personnel	(1 275 000 × [66 015 ÷ 1 490 663])	56 464
Trois activités de formation	(1 275 000 × [52 187 ÷ 1 490 663])	44 637
Contrepartie totale	-	1 275 000 \$

Exemple 2

Biotech conclut un accord avec la Société Pharmaceutique («Pharma»). En vertu de cet accord, Biotech concède certains droits sous licence à Pharma et lui fournit des services de recherche et de développement. D'autres renseignements sur chacun de ces aspects de l'accord sont fournis dans les paragraphes qui suivent.

Biotech concède certains droits à Pharma en vertu d'une licence exclusive de 10 ans. Cette licence donne à Pharma le droit exclusif de commercialiser, de distribuer et de fabriquer le médicament B, mis au point au moyen de la technologie A. Biotech conserve tous les droits de propriété sur la technologie A et le médicament B. La licence n'est assortie d'aucune clause de disponibilité ni d'aucune autre obligation de prestation, sauf celles qui sont décrites ci-après.

Biotech s'engage à fournir des services de recherche et de développement à Pharma sans garantie de résultat. Biotech s'engage à affecter quatre salariés équivalents temps plein aux activités de recherche et de développement, et Pharma prévoit aussi en affecter plusieurs à ces activités. L'objectif des services de recherche et de développement consiste à mettre au point le médicament B au moyen de la technologie A, dans le but ultime de recevoir l'approbation des autorités pour ce médicament.

L'accord prévoit les rémunérations suivantes :

- a) Biotech touche 5 000 000 \$ à la signature de l'accord.
- b) Biotech touche 250 000 \$ par année pour chaque salarié équivalent temps plein affecté aux activités de recherche et de développement.
- c) Aucun de ces paiements n'est remboursable, même si le médicament ne recevait jamais l'approbation des autorités. L'obligation de prestation qu'a Biotech est une obligation de moyens.

Pharma doit recourir à Biotech pour les activités de recherche et de développement nécessaires à la mise au point du médicament B au moyen de la technologie A parce que Biotech a l'exclusivité du savoir-faire et de l'expertise relatifs à cette technologie. En d'autres termes, Biotech est la seule partie capable de fournir le niveau et le type de services de recherche et de développement requis par Pharma selon l'accord. Biotech a déterminé que les honoraires demandés pour les services de recherche et de développement, à savoir 250 000 \$ par année pour chaque salarié équivalent temps plein qui exerce des activités de recherche et de développement, étaient concurrentiels par rapport au prix que demandent les autres fournisseurs pour des services similaires.

L'accord porte sur deux prestations qu'il faut examiner pour déterminer si elles répondent aux critères de constatation distincte, à savoir l'octroi de la licence et les activités de recherche et de développement. L'octroi de la licence ne répond pas au deuxième critère de constatation distincte parce que cette prestation n'a pas de valeur en soi pour Pharma. Comme le médicament B n'a pas encore été développé, la licence ne revêt aucune valeur pour Pharma et ne pourrait être vendue indépendamment des activités de recherche et de développement à mener au moyen de la technologie A, dont Biotech a l'exclusivité. De même, Pharma ne pourrait pas revendre la licence séparément à un tiers, parce que si Biotech n'acceptait pas d'effectuer les activités de recherche et de développement pour ce tiers, ce dernier n'achèterait pas la licence. Donc, la licence et les activités de recherche et de développement devraient être considérées comme la seule unité de comptabilisation à se rapporter à l'accord en question.

PRÉSENTATION DES PRODUITS SUR LA BASE DU MONTANT BRUT OU DU MONTANT NET

- B4. Les exemples suivants illustrent l'application des indicateurs pour la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net.

Vente de biens

Exemple 1

L'Entité A facilite la vente d'accessoires pour la maison. Chaque accessoire commercialisé a un fournisseur exclusif dont les coordonnées figurent dans les catalogues de produits que l'Entité A distribue à ses clients. Elle ne garde aucun accessoire en stock avant d'avoir reçu les commandes des clients. Elle acquiert la propriété des accessoires commandés par les clients au point d'expédition des fournisseurs. Le droit de propriété passe au client au moment de la livraison. La somme brute que doit le client est portée à son compte de carte de crédit avant l'expédition des produits. L'Entité A est le commerçant adhérent. C'est elle qui est responsable de recouvrer les sommes payées par carte de crédit et de remettre leur dû aux fournisseurs, que le recouvrement ait lieu ou non. Ce sont les fournisseurs qui établissent les prix de vente des accessoires. L'Entité A conserve un pourcentage fixe du prix de vente et remet le reste au fournisseur. L'information écrite fournie aux clients dans le cadre de la commercialisation et incluse dans les modalités des contrats de vente précise ce qui suit :

«L'Entité A gère les processus de commande, d'expédition et de facturation afin de faciliter vos achats d'accessoires pour la maison. L'Entité A n'achète, ne vend, ne fabrique ni ne conçoit les accessoires. Lorsque vous faites affaire avec l'Entité A, vous achetez les accessoires aux fournisseurs. La qualité et la sûreté des accessoires référencés ne sont pas du ressort de l'Entité A. Aucune commande ne lie l'Entité A ou un fournisseur avant son acceptation par ce dernier. Toute demande de modification, d'annulation, de retour ou de remboursement de commande de votre part sera transmise au fournisseur par l'Entité A. Ces modifications, annulations, retours ou remboursements sont régis par les politiques des fournisseurs. Vous acceptez de payer les frais d'expédition supplémentaires ou les frais de retour exigés par ces fournisseurs. Vous acceptez de traiter directement avec le fournisseur pour les questions relatives à la garantie. L'Entité A n'est pas responsable des pertes, dommages ou pénalités découlant d'un retard de livraison ou d'une non-livraison dont la cause échappe à un contrôle raisonnable.»

Certains indicateurs militent en faveur d'une présentation des produits sur la base du montant brut tandis que d'autres militent en faveur d'une présentation sur la base du montant net. L'Entité A conclut que, dans ce cas-ci, les produits devraient être présentés sur la base du montant net. Bien qu'il existe comme indicateurs pour la présentation sur la base du montant brut le risque de dommages matériels sur stocks (pendant l'expédition) et le risque de crédit (quant au recouvrement des sommes payées par carte de crédit), selon le jugement de l'Entité A, des indicateurs plus forts justifient la présentation des produits sur la base du montant net, notamment :

- a) le fait que le fournisseur, et non l'entreprise, soit le principal obligé;
- b) le fait que la somme que touche l'entité correspond à un pourcentage fixe du total facturé au client.

Exemple 2

Une importante chaîne de magasins de chaussures de sport (la «Chaîne») se procure 60 % de ses chaussures saisonnières auprès d'un fournisseur d'outre-mer. Le délai d'approvisionnement est de quatre mois et la saison de vente dure trois mois. La Chaîne acquiert la propriété des chaussures lors de leur livraison et est tenue de payer le fournisseur selon les modalités de paiement habituelles du secteur d'activité. Les prix de vente des chaussures sont déterminés exclusivement par la Chaîne. Tant et aussi longtemps que la Chaîne consacre au moins 20 % de son budget de publicité aux marques du fournisseur et qu'elle fixe le prix des chaussures à l'intérieur d'une fourchette de 20 % du prix moyen national, la Chaîne peut, dans les 60 jours de la fin de la saison de vente, retourner pour un plein crédit les chaussures non vendues ou retournées par les clients. Les ventes aux clients sont payables au comptant ou par carte de crédit.

Après examen des indicateurs, la Chaîne conclut qu'elle devrait présenter les produits de la vente de chaussures provenant du fournisseur d'outre-mer sur la base du montant brut facturé aux clients. Les indicateurs pour la présentation sur la base du montant brut sont les suivants :

- a) la Chaîne est le principal obligé envers le client, ce qui constitue un indicateur fort, la Chaîne étant responsable de l'exécution des engagements et devant remédier aux insatisfactions des clients le cas échéant;
- b) la Chaîne assume le risque général sur stocks, parce qu'elle acquiert la propriété des chaussures et qu'elle les conserve en stock, bien que ce risque soit atténué par les dispositions permettant les retours au fournisseur;
- c) la Chaîne dispose d'une latitude complète pour fixer les prix de vente (même si l'établissement du prix peut avoir une incidence sur les droits de retour dont dispose la Chaîne et faire augmenter son risque sur stocks) et la somme nette qu'elle gagne est fonction de ces prix;
- d) la Chaîne assume aussi le risque de crédit afférent aux opérations sur carte (un indicateur faible).

Il n'existe aucun indicateur pour la présentation sur la base du montant net.

Scénarios semblables : Les dispositions convenues entre la Chaîne et le fournisseur relativement au retour des invendus pourraient être modifiées sans que cela change la conclusion selon laquelle la Chaîne devrait présenter ses produits sur la base du montant brut, par exemple si la modification consiste dans l'imposition de frais de retour par le fournisseur ou dans la limitation du nombre de biens pouvant être retournés. Les changements de ce type ne feraient qu'accroître le risque général sur stocks et la force de cet indicateur pour la présentation sur la base du montant brut.

Dans le présent exemple, la conclusion concernant la présentation des produits sur la base du montant brut compte tenu des indicateurs présents ne changerait pas si les biens vendus par la

Chaîne étaient en consignation dans ses stocks. Bien qu'un accord de consignation éliminerait l'indicateur pour la présentation des produits sur la base du montant brut rattaché au risque général sur stocks, le fait que la Chaîne soit le principal obligé, un indicateur fort pour la présentation sur la base du montant brut, qu'elle ait la latitude nécessaire pour fixer les prix et qu'elle assume le risque de crédit sont autant d'indicateurs qui continuent de militer en faveur de la présentation sur la base du montant brut. Par ailleurs, il n'existe toujours pas d'indicateur pour la présentation sur la base du montant net.

Opérations de prestation de services

Exemple 3

L'Entité C vend un droit d'accès à un logiciel d'application qui aide les clients industriels à gérer leur consommation d'énergie. Les factures sont payables dans un délai normal de 30 jours. Le logiciel de l'Entité C est hébergé sur son matériel informatique et on y accède par infonuagique. Le logiciel d'un autre fournisseur est intégré dans le logiciel de l'Entité C. Dans sa documentation de commercialisation et ses contrats de vente, l'Entité C indique clairement que son logiciel comprend le logiciel de l'autre fournisseur (en mentionnant son nom) et que le client a le droit d'utiliser ce logiciel à titre de composante du logiciel de l'Entité C. (L'autre fournisseur n'est pas partie au contrat de vente conclu entre l'Entité C et le client.) L'Entité C vend le droit d'accès à son logiciel pour 50 000 \$ par année par utilisateur et verse à l'autre fournisseur un droit fixe de 15 000 \$ par année pour chaque droit d'accès annuel vendu. Actuellement, l'Entité C a un pouvoir discrétionnaire complet pour déterminer le prix de vente.

L'Entité C conclut qu'elle devrait présenter les produits de la vente du droit d'accès au logiciel sur la base du montant brut annuel total de 50 000 \$ par copie. [Il est à noter que l'exemple ne traite pas du moment de la constatation de ces produits.] La responsabilité première de fournir au client l'accès à la solution logicielle complète revient à l'Entité C, ce qui constitue un indicateur fort. L'Entité C exerce le plein contrôle sur le prix de vente et c'est elle qui a développé ou modifié physiquement son logiciel (indépendamment de l'utilisation de composantes de tiers); il s'agit là de deux indicateurs pour la présentation sur la base du montant brut. L'Entité C peut intégrer à sa discrétion dans son logiciel celui de n'importe quel autre fournisseur, indépendamment du fait qu'il serait difficile ou coûteux de recourir à un autre fournisseur pour obtenir une composante ou que l'accord de l'Entité C avec son fournisseur actuel prévoit que celui-ci est le fournisseur exclusif de la composante pour une durée déterminée. L'Entité C détermine les spécifications du logiciel, ce qui constitue un indicateur pour la présentation des produits sur la base du montant brut. Elle assume le risque de crédit intégral qui découle des politiques de crédit applicables aux clients, ce qui constitue un indicateur, quoique plus faible, pour la présentation sur la base du montant brut. Il n'existe aucun indicateur pour la présentation sur la base du montant net.

Exemple 4

Une entreprise (le «Service de liaison») offre un service d'intermédiaire entre les acheteurs et les vendeurs d'espace publicitaire. Le Service de liaison prend les dispositions nécessaires pour réserver de l'espace publicitaire et le revend ensuite à un prix majoré de ses honoraires (bien que ces honoraires correspondent souvent à 15 % du montant exigé par le fournisseur de l'espace publicitaire, leur montant exact est établi au terme de négociations entre le Service de liaison et son client). Une entreprise (l'«Annonceur») doit acheter de l'espace publicitaire. Un grand journal (le «Journal») a de l'espace à vendre.

L'Annonceur et le Service de liaison concluent un contrat de service en vertu duquel le Service de liaison doit trouver de l'espace publicitaire approprié. Le contrat prévoit que l'Annonceur doit accepter l'espace publicitaire trouvé par le Service de liaison si certains critères sont respectés. Le Service de liaison réserve donc l'espace approprié pour l'Annonceur dans le Journal. Le Service de liaison est tenu d'acheter l'espace même si l'Annonceur annule sa publicité; cependant, comme

l'Annonceur a chargé le Service de liaison de trouver de l'espace publicitaire, l'annulation de la publicité est improbable. L'Annonceur verse au Service de liaison 115 % du tarif demandé par le Journal, et le Service de liaison remet la somme nette au Journal. Le Service de liaison fournit le texte publicitaire de l'Annonceur au Journal pour impression et publication. D'après le contrat conclu avec le Service de liaison, l'Annonceur doit s'adresser au Journal pour faire remédier aux défauts que la publicité peut comporter (par exemple, mauvais emplacement de l'annonce ou mauvaise qualité de l'impression).

Certains des indicateurs militent en faveur de la présentation des produits sur la base du montant brut et d'autres, en faveur d'une présentation sur la base du montant net. Le Service de liaison conclut que les produits devraient être présentés sur la base du montant net compte tenu de l'indicateur selon lequel le Journal est le principal obligé. Le Service de liaison a relevé deux indicateurs pour la présentation sur la base du montant brut, mais a jugé qu'ils n'étaient pas suffisamment forts pour l'emporter sur les indicateurs justifiant la présentation sur la base du montant net. Les indicateurs pour la présentation sur la base du montant brut sont : a) le fait que le Service de liaison assume un faible risque général sur stocks, parce qu'il est tenu de payer l'espace publicitaire au Journal même si l'Annonceur annule la publicité (ce risque est cependant atténué parce que l'Annonceur a expressément chargé le Service de liaison de réserver de l'espace publicitaire); b) le fait que le Service de liaison assume le risque de crédit rattaché au recouvrement du montant facturé à l'Annonceur.

VENTES À LIVRER

B5. L'exemple suivant illustre l'application des indications sur les ventes à livrer.

Un client achète des marchandises à une entreprise et les confie à sa garde. Le client a recours à ce service de garde de biens parce que son entrepôt est encore en construction et qu'il n'a pas d'endroit où entreposer ses achats. Le client et l'entreprise conviennent que celui-ci viendra chercher les marchandises lorsque son entrepôt sera construit.

Les marchandises en question ne sont pas des biens personnalisés pour le client, mais elles sont entreposées dans un local spécial. L'entreprise n'offre habituellement pas de service de garde de biens, à moins que les biens aient été commandés par un client.

Le contrat n'indique pas de prix pour le service de garde de biens et le prix total de la transaction est fixe, quelle que soit la durée d'entreposage des biens dans les installations de l'entreprise. Le local d'entreposage est verrouillé et muni de caméras et d'un système d'alarme, et seuls certains employés autorisés y ont accès. Selon la politique de l'entreprise, une fois que les biens se trouvent dans le local d'entreposage, ils sont «réservés» pour un client en particulier et ne peuvent donc servir ou être destinés à un autre client. Il n'est pas expressément indiqué dans le local d'entreposage que les biens appartiennent à un client donné, mais des contrôles sont en place pour garantir le respect de la politique de l'entreprise sur les «biens réservés».

Lorsque l'on vient ramasser les biens au moment prévu, un employé autorisé retrouve le bon de commande du client, qui porte la description des biens en question. L'employé entre ensuite dans le local d'entreposage, trouve les biens décrits et les remet au client. Les biens ne portent pas d'indication qu'ils appartiennent au client qui en a confié la garde, mais il faut que la quantité d'articles concorde avec celle enregistrée dans le système.

De façon générale, cet accord répond aux critères applicables à une vente à livrer, étant donné que la livraison aura lieu au moment prévu, que les marchandises se trouvent en stock et sont «réservées» pour le client au moment de la constatation de la vente, et que le client consent à la livraison différée et aux modalités de paiement. Le client a expressément demandé le service de garde de biens et il reçoit des avantages économiques en évitant les coûts d'entreposage.

FRAIS OU PAIEMENTS INITIAUX NON REMBOURSABLES

B6. Les exemples suivants illustrent l'application des indications sur les accords prévoyant des frais ou des paiements non remboursables.

Exemple 1

Une entreprise vend des abonnements à vie à un centre de conditionnement physique. Après avoir payé des frais d'adhésion initiaux non remboursables, le client peut utiliser indéfiniment les installations du centre, à condition qu'il paie des frais d'utilisation mensuels en sus. Les frais d'utilisation mensuels perçus de l'ensemble des clients suffisent à couvrir les coûts d'exploitation du centre.

La perception des frais initiaux ne se fait pas en échange de la prestation de services qui répondent aux critères de constatation des produits énoncés aux paragraphes 3400.05 et .06. Ces frais n'ont pas de valeur en eux-mêmes pour le client, parce que le droit d'utiliser les installations du centre sur une base continue est conditionnel au paiement de frais d'utilisation mensuels en sus. Par conséquent, les frais initiaux et les services continus à fournir ou les biens à livrer sont considérés comme un tout.

Même si ces frais initiaux ne sont pas remboursables, les produits correspondants sont gagnés à mesure que les biens sont livrés ou les services fournis sur la durée de l'accord ou sur la période prévue d'exécution des prestations, et ils devraient en général être reportés et constatés de façon systématique au cours des périodes pendant lesquelles ils sont gagnés.

Exemple 2

Une entreprise exige du client qu'il paie des «frais de mise en service» non remboursables à la conclusion d'un contrat de services de télécommunications. En vertu du contrat, le client est tenu de payer des frais d'utilisation mensuels qui suffisent à l'entreprise pour recouvrer ses frais d'exploitation. Pour fournir le service téléphonique local de base à un client, l'entreprise doit mettre en service le numéro du client au central.

L'entreprise demande 50 \$ pour la mise en fonction du service local de base. Les frais courants relatifs au service local de base comportent un montant mensuel fixe et une facturation à l'utilisation. Le client n'a aucun contrat à signer. Les coûts associés à la mise en service sont de 40 \$ et ont principalement trait au salaire et aux avantages sociaux du technicien.

Les produits correspondant aux frais de mise en service devraient être reportés et constatés sur la durée prévue de la relation avec le client. On peut s'attendre à ce que le client considère la mise en service comme un aspect essentiel indissociable de l'achat du service téléphonique continu, et non comme un service distinct ayant une valeur en soi et répondant aux critères de constatation des produits énoncés aux paragraphes 3400.05 et .06.

Dans cette situation, les coûts de mise en service sont minimes. Si ces coûts n'étaient pas minimes, on pourrait se demander s'il serait alors permis de constater les produits au moment de la mise en service. Dans l'exemple, si les coûts sont minimes, c'est uniquement pour indiquer clairement que la situation ne présente pas d'événement distinct générateur de profit. Cependant, l'engagement de coûts substantiels n'indique pas nécessairement qu'un tel événement s'est produit. Pour déterminer si tel est le cas, on devrait procéder au cas par cas.

La question se pose également de savoir si des produits peuvent être constatés au titre de ces opérations à hauteur des coûts directs différentiels engagés pour la mise en service. En l'absence d'élément dissociable ou d'événement distinct générateur de profit, il ne convient pas de constater de produits à hauteur des coûts directs différentiels engagés pour la mise en service. Il peut cependant être approprié, dans de telles circonstances, d'inscrire à l'actif certains coûts d'acquisition ou de génération de contrats.

MODIFICATIONS CORRÉLATIVES À APPORTER AUX NORMES COMPTABLES POUR LES ENTREPRISES À CAPITAL FERMÉ DE LA PARTIE II DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ

Les modifications corrélatives importantes à apporter aux normes de la Partie II sont indiquées ci-dessous. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

Chapitre 1500. APPLICATION INITIALE DES NORMES

[...]

COMPTABILISATION, ÉVALUATION ET PRÉSENTATION

[...]

Exemptions relatives à l'application d'autres normes

.09 Une entité peut se prévaloir d'une exemption pour un ou plusieurs des éléments suivants :

- a) regroupements d'entreprises (voir les paragraphes 1500.10 et .11);
- b) filiales (voir le paragraphe 1500.11A);
- c) éléments d'actif et de passif de filiales et de partenariats (voir les paragraphes 1500.11B à .11E);
- d) partenariats (voir le paragraphe 1500.11F);
- e) placements (voir le paragraphe 1500.11G);
- f) juste valeur (voir les paragraphes 1500.12 et .13);
- g) avantages sociaux futurs (voir les paragraphes 1500.16 et .16A);
- h) écarts de conversion cumulés (voir les paragraphes 1500.17 et .18);
- i) instruments financiers (voir les paragraphes 1500.19 à .21);
- j) paiements fondés sur des actions (voir les paragraphes 1500.22 et .23);
- k) obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (voir le paragraphe 1500.24);
- l) opérations entre apparentés (voir le paragraphe 1500.25);
- m) produits (voir le paragraphe 1500.25A).

Une entité ne doit pas appliquer par analogie ces exemptions à d'autres éléments.

[...]

Produits

.25A Une entité qui adopte les normes peut appliquer les dispositions transitoires des paragraphes .39 à .41 du chapitre 3400, PRODUITS.

[...]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

.38 Sauf dans les cas précisés aux paragraphes 1500.39 à .423, le présent chapitre s'applique aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. Une application anticipée est permise.

[...]

.43 Les modifications apportées au paragraphe 1500.09 et le nouveau paragraphe 1500.25A s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021.

MODIFICATIONS CORRÉLATIVES À APPORTER AUX NORMES COMPTABLES POUR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF DE LA PARTIE III DU MANUEL DE CPA CANADA – COMPTABILITÉ

Les modifications corrélatives importantes à apporter aux normes de la Partie III sont indiquées ci-dessous. Les ajouts sont soulignés et les suppressions sont barrées.

Chapitre 1501. APPLICATION INITIALE DES NORMES POUR LES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

[...]

COMPTABILISATION, ÉVALUATION ET PRÉSENTATION

[...]

Exemptions relatives à l'application d'autres normes

.10 Un organisme peut se prévaloir d'une exemption relative à un ou plusieurs des éléments suivants :

- a) regroupements d'entreprises (voir le paragraphe 1501.12);
- b) juste valeur (voir les paragraphes 1501.13 et .14);
- c) avantages sociaux futurs (voir les paragraphes 1501.17 et .17A);
- d) écarts de conversion cumulés (voir les paragraphes 1501.18 et .19);
- e) instruments financiers (voir les paragraphes 1501.20 et .21);
- f) obligations liées à la mise hors service d'immobilisations (voir le paragraphe 1501.22);
- g) collections (voir le paragraphe 1501.22A);
- h) produits (voir le paragraphe 1501.22B).

Un organisme ne doit pas appliquer les exemptions à d'autres éléments par analogie. [Le libellé de l'ancien paragraphe 1501.10 se trouve dans les Prises de position archivées.]

[...]

Produits

.22B Un organisme qui adopte les normes peut appliquer les dispositions transitoires des paragraphes .39 à .41 du chapitre 3400 de la Partie II du Manuel, PRODUITS.

[...]

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

.35 Sauf dans les cas précisés aux paragraphes 1501.36 à ~~.389~~, le présent chapitre s'applique aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012. Une application anticipée est permise. [Le libellé de l'ancien paragraphe 1501.35 se trouve dans les Prises de position archivées.]

[...]

.39 Les modifications apportées au paragraphe 1501.10 et le nouveau paragraphe 1501.22B s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021.

© 2019 Normes d'information financière et de certification, Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. Cette publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour savoir comment obtenir cette autorisation, veuillez écrire à info@frascanada.ca.