



# IFRS 15 Revenue

**Le top départ est donné**

**First Impressions : édition 2016**  
IFRS



Avril 2016

[kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs)

# Sommaire

<b>Le top départ est donné</b>	<b>1</b>
<b>1 Points clés</b>	<b>2</b>
<b>2 Principaux impacts</b>	<b>3</b>
<b>3 Quand appliquer IFRS 15</b>	<b>4</b>
<b>4 Comment appliquer le modèle</b>	<b>6</b>
Etape 1 - Identification du contrat	6
Etape 2 - Identification des obligations de prestation	8
Etape 3 - Détermination du prix de la transaction	10
Etape 4 - Allocation du prix de la transaction	14
Etape 5 - Comptabilisation du revenu lorsque chaque obligation de prestation est satisfaite	16
<b>5 Coûts du contrat</b>	<b>22</b>
<b>6 Modifications de contrat</b>	<b>24</b>
<b>7 Présentation et informations à fournir</b>	<b>26</b>
<b>8 Date d'application et transition</b>	<b>28</b>
<b>Remerciements</b>	<b>30</b>

# Le top départ est donné

La nouvelle norme IFRS 15 de l'IASB sur la comptabilisation du revenu<sup>1</sup> pose des questions de mise en œuvre dans la plupart des sociétés.

Celles qui ont déjà initié un projet sont souvent surprises par la durée et la complexité du processus. Les autres n'ont plus de raison d'attendre car la norme sous sa forme amendée s'appliquera définitivement au plus tard en 2018.

Si les nouvelles dispositions affecteront les sociétés à des degrés divers, toutes les sociétés doivent analyser la norme pour en cerner l'impact sur leur organisation.

Les sociétés qui commercialisent des offres groupées de biens et services ou celles qui sont engagées dans des grands projets (par exemple, dans les télécommunications, l'informatique, l'ingénierie) pourront avoir des changements significatifs dans le rythme de comptabilisation du revenu.

Le top départ est donné pour toutes les sociétés afin d'être en mesure de répondre aux attentes des analystes et des régulateurs.

Cette publication *First Impressions*, entièrement revue et mise à jour, présente l'essentiel de la version clarifiée de la nouvelle norme. Nous publierons également très prochainement une deuxième édition de notre guide d'application d'IFRS 15 *Issues In-Depth*.

Votre interlocuteur KPMG habituel pourra vous conseiller dans votre plan de mise en œuvre.

Prabakhar Kalavacherla

Brian O'Donovan

Anne Schurbohm

**KPMG's global IFRS revenue recognition and provisions leadership team**  
**KPMG International Standards Group**

<sup>1</sup> IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.

## 1

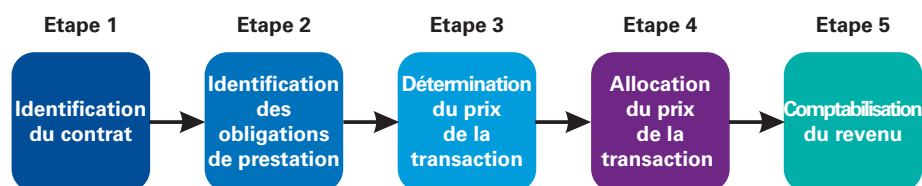
# Points clés

La nouvelle norme fournit un cadre remplaçant les textes existants sur le revenu en US GAAP et IFRS. Elle s'éloigne des textes sectoriels qui sont aujourd'hui utilisés en US GAAP mais aussi par certains préparateurs IFRS en l'absence de dispositions précises dans les normes.

De nouvelles informations à fournir qualitatives et quantitatives aident les utilisateurs des états financiers à comprendre la nature, les montants, le fait générateur, les incertitudes inhérentes au revenu et les flux de trésorerie résultant des contrats.

Les sociétés disposent d'un modèle en cinq étapes afin de déterminer quand comptabiliser le revenu, et pour quel montant. Le modèle prévoit que le revenu sera comptabilisé quand une société transfère le contrôle des biens ou services à un client pour le montant qu'elle s'attend à recevoir. En fonction de certains critères, le revenu est comptabilisé :

- de manière continue, d'une façon qui représente la performance de la société ; ou
- à une date donnée dans le temps, quand le contrôle des biens ou services est transféré au client.



	Etapes				
	1	2	3	4	5
Industrie aérospatiale et Défense	✓		✓		✓
Gestion d'actifs			✓		
Construction			✓		✓
Contrat de sous-traitance					✓
Concédants de licences (média, science du vivant, franchiseurs)	✓	✓			✓
Immobilier	✓	✓			✓
Editeurs de logiciels, SSII		✓		✓	✓
Télécommunications (réseaux mobiles, câbles)		✓		✓	

La nouvelle norme fournit un guide d'application sur de nombreux sujets, incluant les garanties et les licences. Elle prévoit également des dispositions sur les modalités de capitalisation des coûts d'obtention ou de réalisation d'un contrat qui ne sont pas couverts par d'autres normes, par exemple, les stocks.

Pour certaines sociétés, il n'y aura peut-être qu'un léger changement dans la date et le montant du revenu comptabilisé. Cependant, arriver à cette conclusion nécessitera une compréhension du nouveau modèle et une analyse de son incidence sur les transactions particulières.

La nouvelle norme est applicable aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Une application anticipée est autorisée.

L'IASB a amendé la nouvelle norme en 2016 pour clarifier les questions d'application identifiées par les parties intéressées. Les clarifications concernent principalement l'identification des obligations de prestation (étape 2), la comptabilisation des licences de propriété intellectuelle (étape 5) et l'analyse agent / principal. L'IASB a également reporté la date d'application de la nouvelle norme à 2018 et a introduit des mesures de simplification additionnelles sur la transition. Cette publication traite de la version amendée de la norme.

L'impact de la nouvelle norme sera variable selon les secteurs d'activité. Le tableau à gauche montre quelles étapes du modèle sont les plus susceptibles d'impacter la pratique actuelle pour certains secteurs.

# 2

## Principaux impacts

### **Le revenu peut être comptabilisé à une date donnée dans le temps ou en continu.**

Les sociétés qui actuellement utilisent la méthode de l'avancement auront besoin de réexaminer comment comptabiliser le revenu : soit en continu, soit à une date donnée dans le temps. Certaines sociétés qui actuellement comptabilisent le revenu à un moment donné dans le temps pourraient être amenées à le comptabiliser de manière continue. Pour appliquer les nouveaux critères, une société aura besoin d'analyser la nature de ses obligations de prestation et de revoir les termes de ses contrats, en considérant ce qui est juridiquement applicable dans son environnement légal.

**La comptabilisation du revenu pourra être accélérée ou différée.** Par rapport aux règles actuelles, le revenu pourra être accéléré ou différé pour les transactions complexes à éléments multiples, celles comportant une part de prix variable, ou pour les licences. Les principaux KPIs et ratios financiers pourront être impactés, affectant les prévisions des analystes, les compléments de prix, les formules d'intéressement et les covenants contractuels.

**Des modifications pourront être nécessaires sur l'échéancier des impôts et taxes, le respect des covenants et les objectifs de vente.** Dans certaines juridictions, les délais de règlement des impôts et taxes, la capacité à distribuer des dividendes pourraient être modifiés. Le respect des covenants pourrait également être affecté. Les sociétés pourraient avoir besoin de revoir les bonus du personnel et les plans d'intéressement pour s'assurer qu'ils sont toujours en ligne avec les objectifs de l'entreprise.

### **Les processus de vente et de contractualisation auront besoin d'être revus.**

Certaines sociétés pourraient souhaiter revoir les termes de leurs contrats ainsi que leurs pratiques commerciales (circuits de distribution par exemple) afin d'atteindre ou de maintenir un certain profil de revenu.

**Les systèmes d'information devront peut-être être adaptés.** Les sociétés pourraient avoir besoin de changer leur système d'information pour collecter l'information supplémentaire requise par la nouvelle norme, comme par exemple, l'information utilisée pour réaliser les estimations du revenu. Appliquer la nouvelle norme de manière rétrospective pourrait rapidement nécessiter le développement de nouveaux systèmes et processus et, potentiellement, l'obligation de maintenir un système parallèle d'enregistrements pendant la période de transition.

**De nouvelles estimations et jugements sont requis.** La nouvelle norme introduit de nouvelles estimations et des seuils nécessitant du jugement qui affecteront le montant et la date de comptabilisation du revenu. Ces jugements et estimations auront besoin d'être revus dans le temps, amenant potentiellement à plus d'ajustements dans les états financiers des périodes suivantes.

**Les procédures de comptabilisation et contrôle interne auront besoin d'être réexaminées.** Les sociétés auront besoin de mettre à jour leurs procédures pour collecter les nouvelles informations à la source - par exemple, auprès des cadres dirigeants, des commerciaux, du service marketing, du développement commercial - et documenter de manière appropriée les estimations et jugements effectués. Les sociétés auront aussi besoin de déterminer les systèmes de contrôle interne nécessaires pour garantir l'exhaustivité et la précision de cette information, surtout si elle n'était pas collectée antérieurement.

**De nouvelles informations à fournir sont requises.** La préparation des nouvelles informations à fournir pourra être consommatrice de temps et nécessiter un effort important et des changements dans les systèmes. Aucune exemption n'est prévue même en cas d'information commerciale sensible.

**Les sociétés auront besoin de communiquer avec les parties tierces.** Les investisseurs et les autres parties tierces voudront comprendre l'impact de la nouvelle norme sur l'activité générale de la société, avant qu'elle ne devienne effective. Leurs questions pourraient porter sur l'impact sur les résultats financiers, les coûts de mise en œuvre, les changements de pratiques commerciales, la méthode de transition choisie et la date d'adoption de cette nouvelle norme.



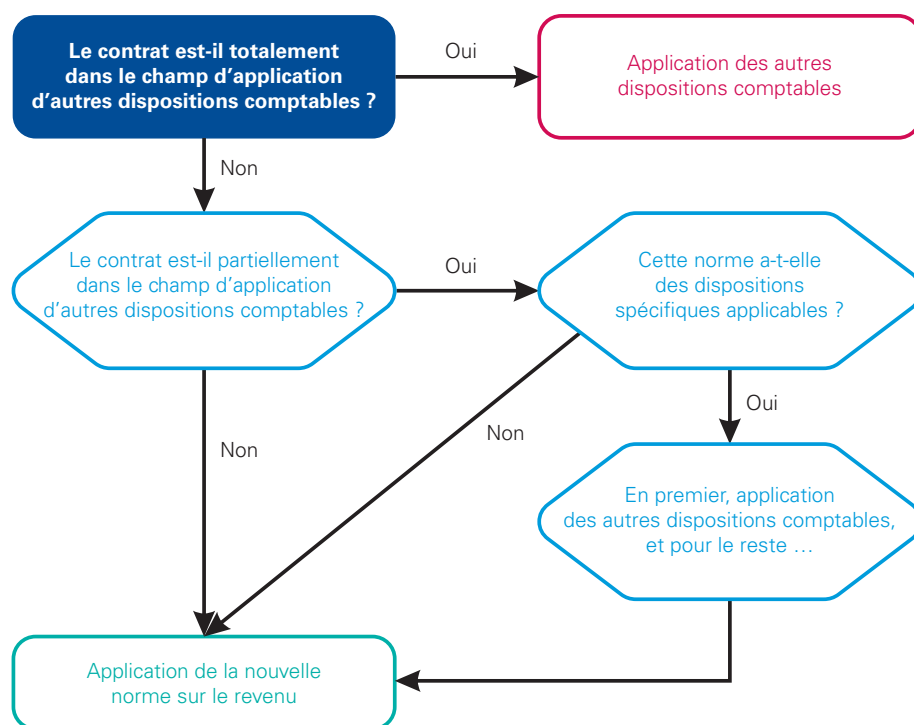
## 3

# Quand appliquer IFRS 15

La nouvelle norme s'applique aux contrats de fourniture de biens ou services à des clients, excepté lorsque ces contrats portent sur :

- une location ;
- une assurance ;
- des droits et obligations qui sont dans le champ d'application des textes sur les instruments financiers (par exemple, les contrats de dérivés) ; ou
- des échanges non monétaires entre des sociétés dans le même secteur d'activité pour faciliter des ventes à des parties tierces.

Un contrat avec un client peut être partiellement dans le champ d'application de la nouvelle norme et partiellement dans le champ d'application d'une autre norme - par exemple, un contrat portant sur la location d'un actif et sa maintenance ou un contrat de services incluant des dépôts d'espèces et des services de placement de trésorerie.



Certaines parties de la nouvelle norme - comme, par exemple, l'identification d'un contrat, la détermination du prix de la transaction et la date à laquelle le contrôle est transféré - sont applicables aux ventes d'immobilisations incorporelles et corporelles, y compris aux biens immobiliers qui ne relèvent pas des activités ordinaires de la société. Les contrats avec un collaborateur ou associé sont dans le champ d'application de la nouvelle norme seulement si celui-ci est dans la même position qu'un client ou si la société détermine qu'il n'y a pas d'autres dispositions faisant autorité à appliquer.

La nouvelle norme inclut une mesure simplificatrice qui autorise les sociétés à utiliser une approche par portefeuille pour des contrats ayant les mêmes caractéristiques si elles n'anticipent pas des résultats matériellement différents de la comptabilisation des contrats pris séparément.



### Quels impacts ?

#### **Il existe une incertitude sur le fonctionnement de l'approche par portefeuille**

Bien que l'approche portefeuille apparaisse plus économique que l'application contrat par contrat, il y a une incertitude quant aux efforts qui seront nécessaires pour :

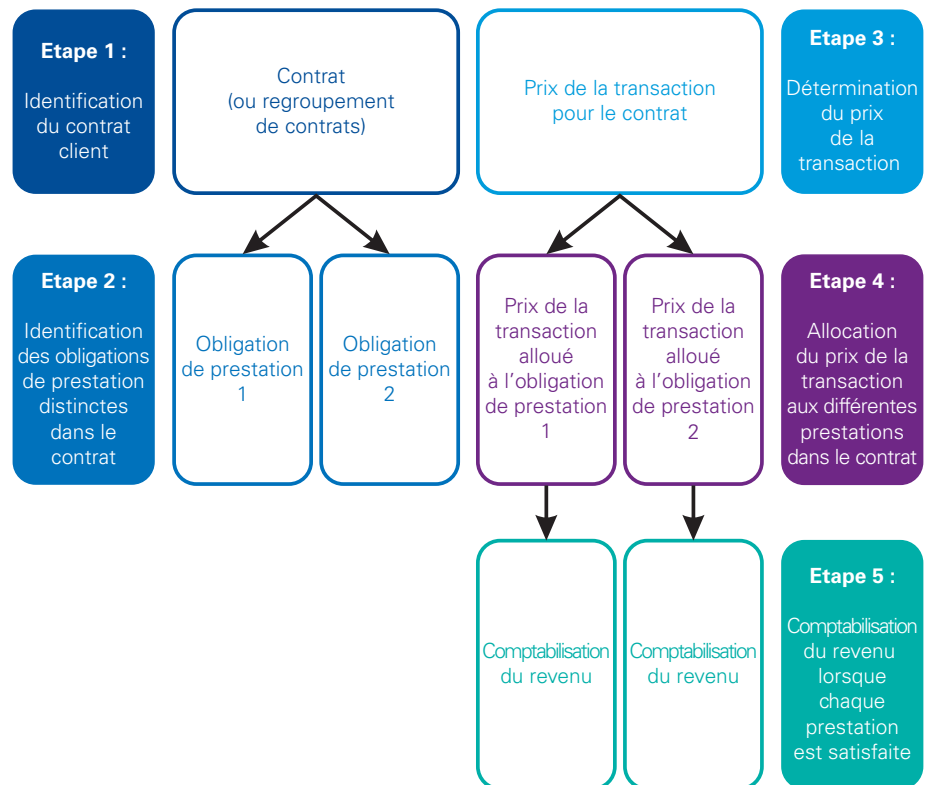
- déterminer quelles caractéristiques similaires sont constitutives d'un portefeuille (par exemple, nature des offres, durée des contrats, ou localisations géographiques) ;
- évaluer quand l'approche par portefeuille peut être appropriée ; et
- développer les procédures et contrôles nécessaires à une comptabilisation par portefeuille.

Dans de nombreux cas, il sera plus pratique pour une société d'utiliser un portefeuille de transactions similaires pour obtenir des données qui serviront de base aux estimations nécessaires pour la comptabilisation des contrats individuels.

## 4

# Comment appliquer le modèle

Le principe général du modèle est que les sociétés doivent comptabiliser le revenu sur la base du transfert des biens ou services promis aux clients, et le montant du revenu doit refléter la contrepartie qu'elles s'attendent à recevoir en échange de ces biens ou services.



## Etape 1 - Identification du contrat



**Secteurs les plus susceptibles d'être impactés : l'industrie aérospatiale et la défense, les sciences du vivant, l'immobilier.**

La nouvelle norme définit un contrat comme un accord entre deux ou plusieurs parties qui crée des droits et obligations exécutoires, et précise que le caractère exécutoire est une question de loi. Les contrats peuvent être écrits, oraux ou implicites.

Dans certains cas, deux contrats ou plus sont regroupés et comptabilisés comme un seul contrat. L'identification d'un contrat nécessite également de remplir tous les critères suivants :





\* Le terme « probable » n'a pas le même sens en IFRS et US GAAP.

Si un contrat remplit tous les critères au moment de sa signature, alors la société n'a pas à réévaluer ces critères sauf indication d'un changement significatif dans les faits et circonstances.



### Quels impacts ?

#### Le recouvrement devient une première question à se poser

Actuellement, les sociétés se soucient généralement du recouvrement lors de la phase de comptabilisation du revenu. Sous la nouvelle norme, les sociétés appliquent le modèle de comptabilisation du revenu si, au début d'un contrat, il est probable qu'elles collecteront le prix de la transaction qu'elles s'attendaient à recevoir. En faisant cette hypothèse, les sociétés considèrent la capacité du client à régler le montant de la transaction quand il est dû et son intention.

Ce critère est prévu pour empêcher les sociétés d'appliquer le modèle du revenu à des contrats problématiques et de reconnaître en même temps que le revenu une dépréciation importante. Pour la plupart des secteurs, cette question filtre sur la recouvrabilité sera sans impact significatif par rapport à la pratique actuelle.



### Exemple - Evaluation de l'existence d'un contrat de vente d'un bien immobilier

Dans un accord de vente d'un bien immobilier, la société X évalue l'existence d'un contrat, en considérant les facteurs suivants :

- les ressources financières disponibles de l'acheteur ;
- l'engagement de l'acheteur vis-à-vis du contrat, qui peut être déterminé sur la base de l'importance de la propriété pour les activités de l'acheteur ;
- l'expérience passée du vendeur avec des contrats similaires et des acheteurs dans les mêmes circonstances ;
- les intentions du vendeur pour faire exercer ses droits contractuels ; et
- les conditions de règlement de cet arrangement.

Si X conclut qu'il n'est pas probable qu'elle recouvrera le montant qu'elle s'attendait à recevoir, aucun revenu n'est comptabilisé. Sur la base des nouvelles dispositions relatives aux encaissements réalisés avant que la définition d'un contrat soit remplie, l'entité comptabilisera en dette tout montant éventuel reçu.

## Plan d'action

Les sociétés ont besoin de revoir en détail les clauses de tous leurs contrats et de déterminer si un contrat existe sous la nouvelle norme, en considérant ce qui est légalement exécutoire dans leurs juridictions.

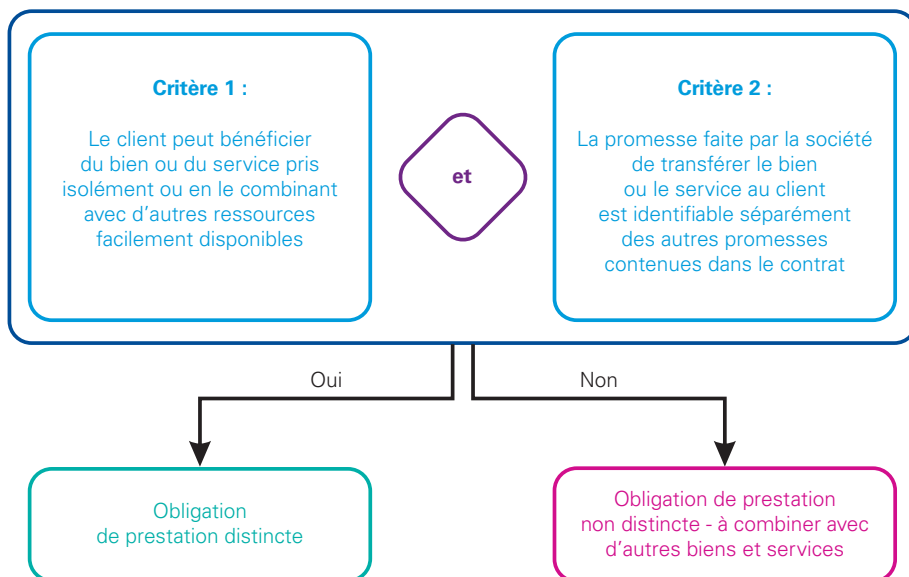
Elles seront probablement amenées aussi à rassembler une équipe projet pluridisciplinaire - associant par exemple, le reporting financier, le service juridique et le service en charge du suivi des risques de crédit - afin d'analyser les contrats et de déterminer les politiques pour l'évaluation du risque crédit.

## Etape 2 - Identification des obligations de prestation



**Secteurs les plus susceptibles d'être impactés par cette étape :**  
**les concédants de licences, les éditeurs de logiciels, les SSII,**  
**les télécommunications, l'immobilier.**

Les sociétés identifient chaque promesse de fourniture d'un bien ou d'un service contenue dans un contrat conclu avec un client. Une promesse constitue une obligation de prestation si le bien ou le service promis est distinct. Un bien ou service promis est distinct si les deux critères suivants sont remplis.



Evaluer si un bien ou service promis est identifiable séparément nécessite de déterminer si la nature de la promesse de la société, dans le contexte du contrat, est de transférer des biens ou services individuels au client ou un bien combiné dans lequel les biens et services sont des composants (« inputs »).

Les indicateurs permettant de déterminer si un bien ou service n'est pas séparable sont les suivants :

- la société réalise un service d'intégration significatif des biens ou services avec d'autres biens et services du contrat ;
- un ou plusieurs biens ou services modifient ou personnalisent de façon significative, ou sont modifiés ou personnalisés de façon significative par un ou plusieurs autres biens ou services du contrat ;

- les biens ou services sont fortement dépendants ou très étroitement liés à d'autres biens ou services promis dans le contrat.

Une série de biens ou services distincts quasi similaires et ayant les mêmes modalités de transfert au client - par exemple un contrat de fourniture d'une quantité d'énergie - constitue une seule obligation de prestation.



### Quels impacts ?

#### Les biens ou services pourront être dissociés (ou groupés) plus souvent

Le critère 1 est déjà largement utilisé aujourd'hui. Le critère 2 est un nouveau concept qui impose aux sociétés de penser différemment. Par rapport à la pratique actuelle, il peut conduire à séparer davantage de biens et services dans un contrat. A l'inverse, une société peut être amenée à regrouper des biens et services, qui ont pourtant aujourd'hui une juste valeur individuelle pour le client, parce qu'ils sont très étroitement liés aux autres biens et services du contrat.

#### Appliquer le critère 2 fait appel au jugement

Suite à la publication de la norme en 2014, les parties prenantes ont identifié rapidement des difficultés d'application liées au critère 2 dans un grand nombre de secteurs. L'IASB a publié des amendements en 2016 pour clarifier le principe général, réarticuler les indicateurs pour qu'ils soient en ligne avec le principe général et ajouter de nouveaux exemples. En conséquence, la nouvelle norme inclut désormais des exemples révisés ou nouveaux traitant notamment de la production de multiples unités d'équipements spécialisés et de la réalisation des services d'installation.

Cependant, le critère 2 demeure une des principales zones de jugement pour appliquer la nouvelle norme - et un point clé de réflexion pour toute société évaluant l'impact de la nouvelle norme sur le rythme de comptabilisation du revenu.



### Exemple - Identification des obligations de prestation

La société Y a signé un contrat pour la construction d'une maison, prestation qui comporte un certain nombre de biens et services différents. En général, les biens devraient respecter le critère 1, dans la mesure où le client pourrait tirer parti de chaque brique ou de chaque fenêtre avec d'autres ressources facilement disponibles. Cependant, le critère 2 n'est pas respecté pour chaque brique ou fenêtre, puisque Y intègre ces biens au sein d'un ensemble de services combinés plus grand (la construction). Les biens et services rendus dans le cadre de cette construction sont ainsi groupés et comptabilisés comme une obligation de prestation unique.

A contrario, la société Z a signé un contrat portant sur la concession d'une licence d'exploitation d'un médicament et sa promotion conjointe dans une région donnée. La licence pourrait être considérée comme une obligation de prestation puisque son utilisation n'est pas fortement dépendante ni très étroitement liée à l'activité de la promotion conjointe. En effet, un tiers pourrait réaliser l'activité de promotion, indépendamment de l'utilisation de la licence.

## Plan d'action

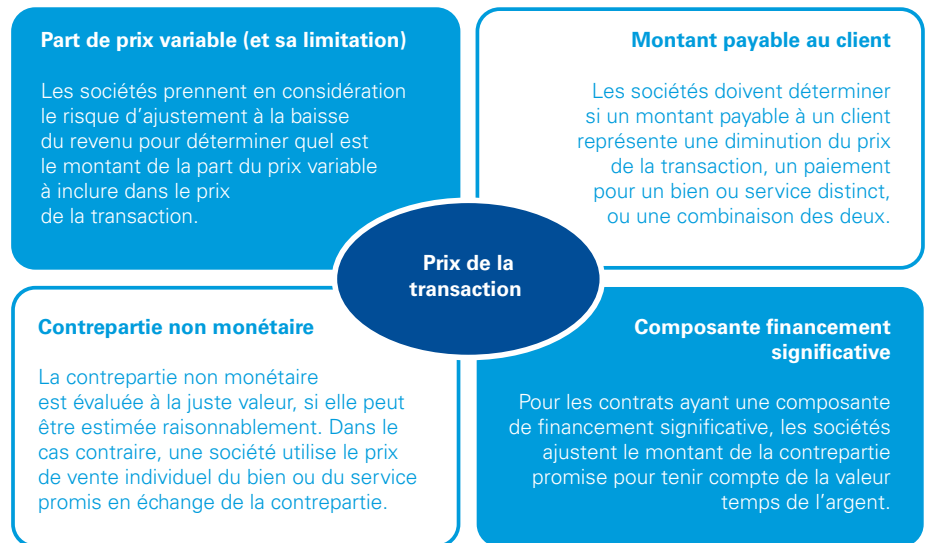
Les sociétés ont besoin de recenser tous les contrats comprenant de multiples biens ou services à fournir, et d'identifier quels biens ou services devront être comptabilisés séparément selon le nouveau modèle. Les sociétés auront sans doute besoin de définir des indicateurs leur permettant d'évaluer le degré d'intégration, de personnalisation ou de corrélation nécessaire pour qu'un contrat soit comptabilisé comme une obligation de prestation unique.

## Etape 3 - Détermination du prix de la transaction



**Secteurs les plus susceptibles d'être impactés par cette étape : l'industrie aérospatiale et la défense, les gestionnaires d'actifs, la construction et l'immobilier**

Le prix de la transaction est le montant de la contrepartie que la société s'attend à recevoir en échange du transfert de biens ou services au client. Pour déterminer ce montant, une société doit prendre en considération de multiples facteurs.



Les éléments clés à considérer lors de la détermination du prix de la transaction sont la part de prix variable et l'existence d'une composante de financement significative, étant précisé qu'une exception aux dispositions sur la part de prix variable est disponible pour les redevances basées sur les ventes ou l'usage.

### Part de prix variable (et sa limitation)

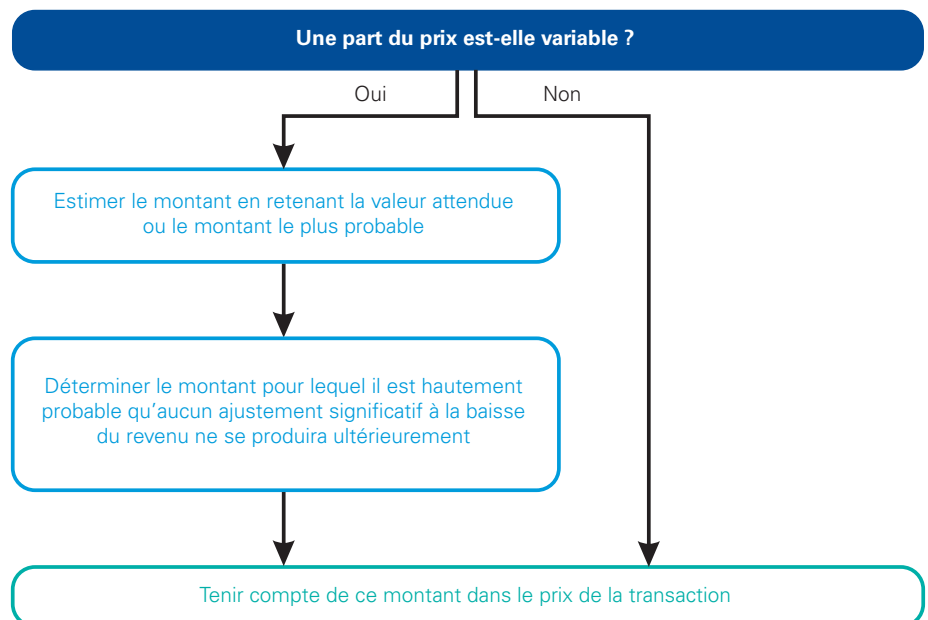
Des éléments tels que les remises, les rabais, les réductions de prix, les droits de retour ou les bonus/pénalités basés sur la performance peuvent rendre le prix variable. En fonction des faits et circonstances, les sociétés estiment le montant de la part de prix variable en retenant soit la valeur attendue, soit le montant le plus probable.

Cependant, une société peut avoir à limiter le montant de la part de prix variable qu'elle inclut dans le prix de la transaction. Lorsque cette « limitation » s'applique, les sociétés tiennent compte de la part de prix variable seulement à concurrence du montant pour lequel il est hautement probable qu'il n'y aura pas ultérieurement d'ajustement significatif à la baisse du revenu total comptabilisé.

Pour apprécier si et dans quelle mesure la « limitation » s’applique, les sociétés prennent en considération, à la fois :

- la probabilité qu’un événement futur incertain conduise à ajuster à la baisse une partie du revenu ; et
- l’importance de cet ajustement si cet événement futur incertain se produisait.

Cette appréciation doit être revue à chaque date de reporting. Le diagramme ci-dessous montre comment une société détermine le montant de la part de prix variable à inclure dans le prix de la transaction (à l’exception des royalties basées sur les ventes ou l’usage, découlant de licences distinctes de propriété intellectuelle, voir ci-avant).



### Quels impacts ?

#### L’estimation de la part de prix variable peut affecter la date de comptabilisation du revenu

Actuellement, les sociétés déterminent si le prix peut être évalué de façon fiable, ou s’il est fixe ou déterminable - en d’autres termes, la comptabilisation de la part variable est soit interdite soit permise. En revanche, la nouvelle norme définit une limitation plutôt qu’une interdiction de la comptabilisation de la part variable du revenu. En conséquence, estimer la part de prix variable et appliquer le principe de la « limitation » peut conduire à comptabiliser plus tôt le revenu.



### Exemple - Date de comptabilisation de la part de prix variable

La société R a signé un contrat de vente de produits avec un distributeur :

- le distributeur a un droit de retour s'il n'a pas pu vendre les produits ; et
- le revenu est actuellement comptabilisé par R lorsque le distributeur revend les produits aux consommateurs finaux - i.e. « sell-through ».

Selon la nouvelle norme, le revenu peut être comptabilisé par R dès la vente au distributeur - i.e. « sell-in » -, à hauteur du nombre de produits pour lesquels il peut être démontré, sur la base de données historiques, qu'il est hautement probable qu'ils ne seront pas retournés par le distributeur.

A contrario, la société M a signé un contrat de gestion d'actifs qui lui donne droit à des bonus basés sur la performance desdits actifs par rapport à la performance d'un indice de marché. Cette société pourrait conclure que de tels bonus sont soumis à un risque d'ajustement significatif à la baisse en raison de la volatilité du marché sur la période du contrat. Dans ce cas, le revenu pourrait n'être comptabilisé par M qu'à la fin du contrat - à moins que le gestionnaire d'actifs détermine avant la fin du contrat qu'il est hautement probable qu'aucun ajustement significatif du revenu total comptabilisé ne se produira.

## Composante financement significative

Pour estimer le prix de transaction du contrat, une société ajuste le montant promis de contrepartie si le contrat contient une composante de financement significative. L'objectif est de comptabiliser le revenu à hauteur d'un montant qui reflète le prix de vente que le client aurait payé à la date d'obtention du contrôle du bien ou du service. Le taux d'intérêt utilisé est le taux qui serait retenu dans le cadre d'une transaction séparée de financement entre la société et le client. Cette disposition s'applique aux paiements différés comme aux paiements reçus d'avance.

La nouvelle norme adopte une approche à base d'indicateurs pour apprécier si un contrat contient une composante de financement significative ou non, c'est-à-dire que la différence entre la contrepartie promise et le prix de vente est explicable pour des motivations autres que le financement. Par mesure de simplification, une société n'est pas tenue d'ajuster le prix de la transaction du contrat pour tenir compte des impacts d'une composante de financement significative si elle s'attend à recevoir le paiement dans les 12 mois suivant le transfert des biens ou services promis.



## Quels impacts ?

### Les calculs découlant des composantes de financement significatives peuvent être complexes

L'identification d'une composante de financement significative dans les contrats peut affecter le montant du revenu comptabilisé comme cela pourrait être le cas pour les contrats à long terme de construction et de production. De nombreuses sociétés devront considérer, pour la première fois, si des paiements reçus d'avance représentent une composante de financement significative. Les calculs peuvent être complexes, en particulier pour les contrats à long terme dont le revenu est comptabilisé de manière continue ou les contrats avec de nombreuses obligations de prestation. A contrario, certaines sociétés ont des contrats à long terme prévoyant des retenues de garantie - c'est-à-dire une portion du prix du contrat qui ne sera remise qu'à l'achèvement de la prestation ou à une date convenue. Ces sociétés pourront considérer que ces modalités de paiement particulières ont été définies pour des raisons autres que financières et ainsi ne pas inclure de composante de financement significative.



### Exemple - Ajustement au titre d'une composante de financement significative

La société M a signé un contrat portant sur la vente d'un équipement contre un paiement de 100. Selon les termes du contrat, le paiement est réalisé deux ans avant le transfert de l'équipement au client. Sur la base des indicateurs prévus par la nouvelle norme, M conclut que le contrat inclut une composante de financement significative. Un passif du contrat de 100 est comptabilisé lorsque le paiement est reçu et, sur la période de 2 ans, des charges d'intérêt cumulées de 10 sont comptabilisées en fonction du taux d'intérêt qui serait utilisé dans un contrat de financement séparé conclu entre la société M et le client. Un revenu de 110 est comptabilisé lorsque le contrôle de l'équipement est transféré au client.

## Redevances basées sur les ventes et l'usage

Une exception existe pour les redevances basées sur les ventes et l'usage - par exemple, les royalties résultant des licences de propriété intellectuelle. Selon la nouvelle norme, les sociétés n'ont pas à inclure les estimations de ces redevances dans le prix de la transaction. Le revenu est comptabilisé au plus tard des deux dates suivantes :

- date de la vente ou de l'usage ultérieur ; et
- date de satisfaction (ou satisfaction partielle) de l'obligation de prestation à laquelle les royalties se rapportent.

Cette exception s'applique uniquement quand les royalties ont trait spécifiquement à la licence de propriété intellectuelle ou, s'il y a de multiples biens et services, la licence de propriété intellectuelle est le principal élément du contrat. Si des royalties se rapportent en partie à une licence de propriété intellectuelle et en partie à d'autres éléments, alors une société n'a pas à allouer les royalties pour la comptabilisation. Elle évalue si l'exception s'applique et, selon la réponse, applique soit les dispositions générales sur la part de prix variable soit l'exception à l'ensemble des royalties.



### Quels impacts ?

#### Une approche simplifiée pour certaines royalties

L'exception pour les royalties basées sur les ventes ou l'usage peut simplifier significativement l'application de la nouvelle norme. Cependant, déterminer quand l'exception s'applique requiert du jugement notamment pour apprécier si la licence est l'élément principal auquel les royalties se rapportent. Des complexités additionnelles peuvent survenir quand les royalties sont combinées avec d'autres termes contractuels - par exemple, les royalties basées sur les ventes sujettes à un minimum garanti ou à un plafond.

### Plan d'action

Les sociétés ont besoin d'identifier les contrats avec une part de prix variable et de déterminer, sur la base de données pertinentes si - et dans quelle mesure - le total du revenu comptabilisé doit être limité (application de la « limitation »). Elles ont également besoin de définir un mode opératoire pour mettre à jour les estimations de la part de prix variable et appliquer la « limitation » pendant toute la durée du contrat.

Les sociétés devront analyser, dans un premier temps, si les contrats incluent une composante de financement significative et décider si les mesures de simplification s'appliquent. Elles devront ensuite évaluer si leurs systèmes d'information actuels permettent d'identifier cette part de prix variable et de calculer les ajustements nécessaires.

## Etape 4 - Allocation du prix de la transaction



**Secteurs les plus susceptibles d'être impactés par cette étape : les éditeurs de logiciels, les SSII et les télécommunications**

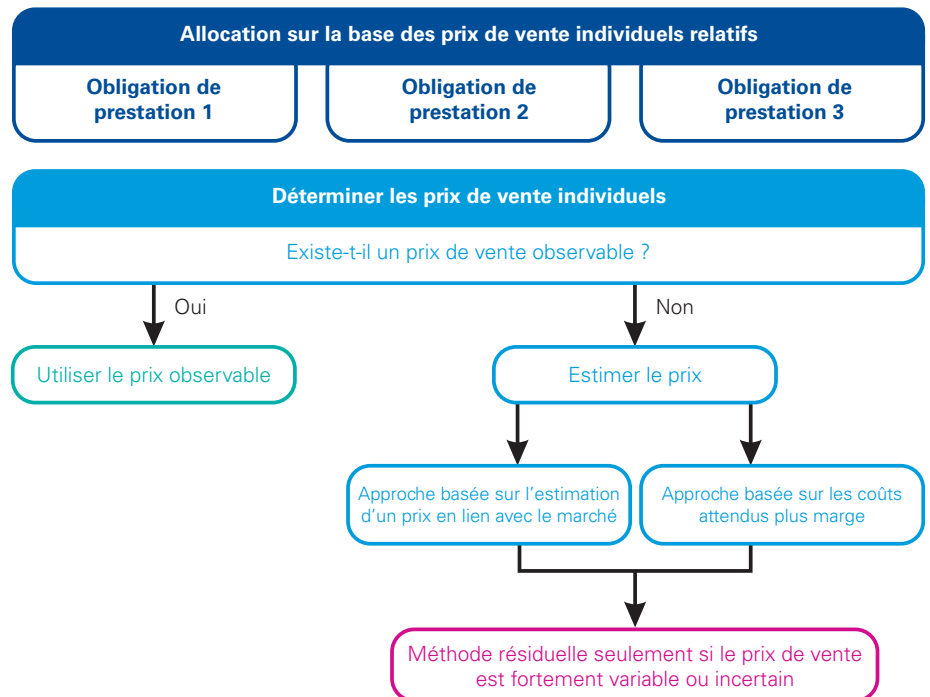
Les sociétés vont en général allouer le prix de la transaction à chaque obligation de prestation proportionnellement à leur prix de vente individuel.

La meilleure preuve de prix de vente individuel est le prix pratiqué pour la vente du bien ou du service à des clients similaires. Cependant, si le prix de vente individuel n'est pas directement observable, les sociétés doivent l'estimer sur la base :

- du prix que les clients seraient prêts à payer sur le marché des biens ou services en question ;
- des coûts attendus majorés d'une marge appropriée ; ou
- dans des cas limités, du prix global de la transaction prévu au contrat minoré de la somme des prix de vente individuels observables des autres biens et services du contrat (méthode résiduelle).



La démarche prévue par la nouvelle norme pour déterminer le prix de vente individuel est illustrée ainsi :



Lorsque certains critères restrictifs sont respectés, une remise ou une part de prix variable peut être allouée à un ou plusieurs (et non à tous) biens ou services distincts.



### Quels impacts ?

#### Il peut s'avérer difficile d'estimer le prix de vente individuel

Les sociétés peuvent identifier des obligations de prestation dont les prix de vente individuels n'ont jamais été déterminés. La nouvelle norme requiert plus de jugement qu'actuellement pour établir les prix de vente individuels. En l'absence de prix observable et dans l'hypothèse où aucune information fiable n'est disponible pour estimer le prix de vente individuel - par exemple, pour les éditeurs de logiciels dont les tarifs de vente de logiciels peuvent varier de façon significative - l'approche résiduelle peut représenter la meilleure solution pour estimer le prix de vente individuel de la licence. Selon cette approche, la société évalue le prix de vente individuel de la licence par différence entre le prix de la transaction et les prix de vente individuels des autres éléments.

Cette méthode qui s'applique aux obligations de prestation dont le prix est fortement variable ou incertain n'est pas limitée aux éléments déjà livrés ; elle peut également être appropriée pour les éléments restant à livrer.



### Exemple - Application de la méthode résiduelle

La société S a signé un contrat de vente d'un logiciel associé à la vente d'un service de maintenance. Le service de maintenance est vendu séparément dans des conditions équivalentes et la société dispose ainsi d'un prix de vente individuel observable et les prix observables ne sont pas fortement variables. Le logiciel n'est pas vendu séparément et, au vu des transactions passées, le prix de vente est hautement variable. En conséquence, S applique la méthode résiduelle et estime le prix de vente individuel du logiciel en déduisant du prix total le prix de vente individuel du service de maintenance. Dans ce cas, toute remise éventuelle dans le contrat est allouée à la vente du logiciel.

## Plan d'action

Les sociétés devront apprécier si elles disposent de prix de vente individuels observables pour leurs biens et services. Si tel n'est pas le cas, elles doivent envisager la manière de les estimer et mettre en place les procédures nécessaires pour les déterminer - par exemple, en collectant les données relatives au marché et aux coûts. Elles seront également probablement amenées à s'interroger sur les évolutions nécessaires de leurs systèmes d'informations et de leurs procédures afin d'allouer le prix de la transaction en fonction des prix de vente individuels.

## Etape 5 - Comptabilisation du revenu lorsque chaque obligation de prestation est satisfaite



**Secteurs les plus susceptibles d'être impactés par cette étape : l'industrie aéronautique et la défense, la construction, les contrats de sous-traitance, les concédants de licences, l'immobilier et les éditeurs de logiciels, les SSII.**

Une société comptabilise le revenu lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation en transférant le contrôle d'un bien ou service au client. Le contrôle est transféré soit à une date donnée dans le temps soit de manière continue.

Une société détermine tout d'abord si elle a transféré le contrôle d'un bien ou service de manière continue en déterminant si les critères suivants sont remplis :

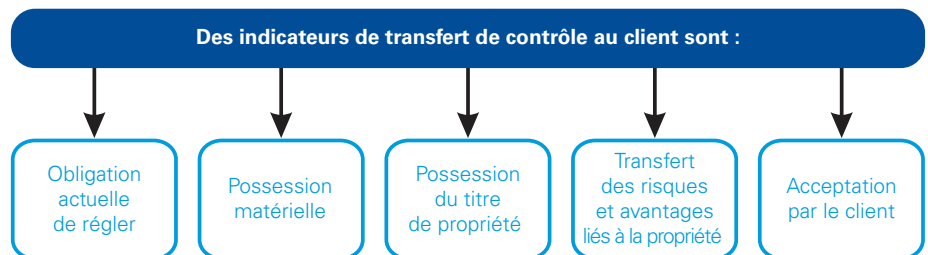
Critères	Exemple
1 Le client reçoit et consomme simultanément tous les avantages générés par la prestation de la société au fur et à mesure de sa réalisation.	Services de routine ou récurrents.
2 La prestation de la société crée ou valorise un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation.	Construction d'un actif sur le site d'un client.
3 La prestation de la société crée un actif sans utilisation alternative possible par la société et celle-ci a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation achevée à date.	Construction d'un actif spécialisé que seul le client peut utiliser ou qui a été construit selon les spécifications du client.

Si un de ces critères est rempli, la société comptabilise le revenu de manière continue en utilisant la méthode qui reflète le degré d'avancement de sa prestation. Cette méthode peut être fondée sur des extrants / « outputs » (par exemple : les unités produites) ou sur des intrants / « inputs » (par exemple : les coûts encourus ou heures de main d'œuvre). L'objectif est d'utiliser la méthode qui reflète le mieux la performance de la société dans le transfert du contrôle des biens et services au client.

Si la société a produit un montant significatif d'en-cours ou de produits finis qui sont contrôlés par le client, alors les méthodes fondées sur les unités produites ou livrées ne refléteront pas fidèlement le degré d'avancement de la prestation, dans la mesure où tous les travaux réalisés ne seraient pas inclus dans la mesure des « outputs ».

Si la société utilise une méthode fondée sur les coûts encourus, elle doit déterminer si un ajustement est nécessaire au titre des produits non installés ou des inefficacités significatives qui ne sont pas reflétées dans le prix du contrat - par exemple, des pertes de matières, d'heures de main d'œuvre ou autres ressources. Si la société transfère au client le contrôle d'un bien significatif du contrat qu'elle devra installer plus tard et si certains critères sont remplis, alors elle comptabilise le revenu de ce bien en retenant une marge nulle.

Si aucun des trois critères permettant une comptabilisation du revenu en continu n'est rempli, alors la société comptabilise le revenu à la date à laquelle elle transfère le contrôle du bien ou service au client.



### Quels impacts ?

#### **Le rythme de comptabilisation du revenu pourrait changer**

Des différences subtiles dans les clauses contractuelles pourraient générer des différences de traitement importantes et ainsi entraîner des différences significatives en termes de date de comptabilisation du revenu. En particulier, l'analyse du critère 3 permettant de comptabiliser le revenu de manière continue pourrait être pertinente pour certains promoteurs immobiliers qui appliquent actuellement IFRIC 15 *Contrats de construction de biens immobiliers*, les contrats de sous-traitance et les entreprises de l'industrie aérospatiale et de la défense.

## Licences

Des dispositions spécifiques sont prévues afin de déterminer si le revenu d'une licence de propriété intellectuelle distincte doit être comptabilisé de manière continue ou à une date donnée. Si la licence n'est pas distincte des autres biens et services du contrat, les dispositions générales de l'étape 5 sont applicables. Dans le cas contraire, des critères spécifiques doivent être pris en compte afin de déterminer le mode de comptabilisation du revenu de la licence distincte, qui est alors fonction de la nature du droit fourni :

Nature du droit fourni	Mode de comptabilisation
Un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle telle qu'elle existe à la date de signature de la licence.	Comptabilisation du revenu à une date donnée
Un droit d'accès à la propriété intellectuelle telle qu'elle évolue tout au long du contrat de licence.	Comptabilisation du revenu de manière continue

Si la propriété intellectuelle faisant l'objet d'une licence évolue de manière significative sur la période couverte par cette dernière du fait des actions entreprises par la société [qui continue à être impliquée dans la gestion de la propriété intellectuelle], alors la norme considère que la licence fournit un droit d'accès à la propriété intellectuelle et que l'obligation de prestation est transférée au client de manière continue.

Pour cela, les trois conditions suivantes doivent être remplies :

- le contrat requiert ou le client s'attend raisonnablement à ce que la société entreprenne des actions qui affecteront de manière significative la propriété intellectuelle à laquelle le client a droit ;
- les droits accordés par la licence exposent le client aux effets positifs ou négatifs découlant des actions menées par la société sur la propriété intellectuelle en question ; et
- ces actions ne génèrent pas le transfert d'un bien ou service au client.

Les activités d'une société affectent significativement la propriété intellectuelle :

- si le client s'attend à ce que ces activités modifient la forme ou la fonctionnalité de la propriété intellectuelle ; ou
- si la capacité du client à bénéficier de la propriété intellectuelle est substantiellement dérivée ou dépendante de ces activités.



## Quels impacts ?

### Le mode de comptabilisation des licences pourrait changer

Le fait de devoir déterminer si une licence fournit un droit d'accès à la propriété intellectuelle ou un droit d'utilisation de celle-ci est un nouveau concept. Les sociétés devront se focaliser sur des caractéristiques différentes de celles qu'elles analysaient jusqu'ici pour déterminer la méthode appropriée de comptabilisation du revenu. L'évaluation de ces critères comportera une part importante de jugement. Il pourra en résulter une comptabilisation du revenu de manière continue alors qu'auparavant il était comptabilisé à une date donnée, ou vice versa.

### L'accent sur la forme et la fonctionnalité

Suite à la publication de la norme en 2014, les parties prenantes ont fait rapidement part de leurs difficultés à déterminer si la comptabilisation du revenu devait être faite de manière continue ou à une date donnée. En particulier, il n'était pas clair si les activités entreprises par le concédant affectant la valeur de la propriété intellectuelle devaient être prises en compte ou non dans l'analyse. L'IASB a publié des amendements en 2016 pour clarifier que l'accent doit être mis sur les activités qui affectent la forme ou la fonctionnalité de la propriété intellectuelle.

Cela signifie, par exemple, que si une société concède des droits de distribution d'un film achevé et qu'elle entreprend des activités importantes de marketing qui affecteront significativement la valeur de la licence du film - mais pas sa forme et sa fonctionnalité - alors le revenu de la licence sera généralement comptabilisé à une date donnée.



## Exemple - Licence donnant un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle

La société X a conclu avec un client C un contrat de licence de logiciel non exclusive pour 3 ans.

Les droits de C sont un résultat de la propriété intellectuelle, à savoir le programme informatique sous-jacent (de manière identique à un bien corporel). C peut déterminer comment et quand il utilise son droit sans qu'aucune prestation complémentaire ne soit requise de X. En outre, le client ne s'attend pas à ce que X entreprenne des actions qui pourraient affecter de manière significative la propriété intellectuelle à laquelle C a droit.

Par conséquent, la licence du logiciel fournit un droit d'utilisation de la propriété intellectuelle de X telle qu'elle existe au moment où elle est fournie. Le revenu correspondant est ainsi comptabilisé à ce moment donné.



### Exemple - Licence donnant un droit d'accès à la propriété intellectuelle

Le franchiseur Y octroie à un franchisé F une licence permettant d'ouvrir un magasin dans un lieu spécifié. Le magasin utilisera la marque commerciale de Y et F aura le droit de vendre les produits de Y pour une durée de 10 ans. F s'engage à régler un paiement initial forfaitaire.

F a obtenu un droit d'accès à la propriété intellectuelle de Y telle qu'elle existe à tout moment durant la période de la licence dans la mesure où :

- le contrat de franchise requiert de Y qu'il maintienne la marque au travers de développements de produits, campagnes marketing... ;
- les actions de Y pourront avoir un impact positif ou négatif sur F ; et
- ces activités ne transfèrent pas un bien ou service à F.

Le paiement initial forfaitaire facturé est par conséquent comptabilisé en revenu de manière continue sur la période de 10 ans.

### Plan d'action

Les sociétés devront utiliser les nouvelles dispositions spécifiques fournies pour les licences afin de déterminer si le revenu qu'elles génèrent doit être comptabilisé de manière continue ou à une date donnée. Les systèmes, processus et contrôles pourront être amenés à changer pour faire face aux nouveaux critères d'analyse et aux changements du mode de comptabilisation du revenu.

Les sociétés devront également décider des changements nécessaires dans les systèmes de reporting soit en modifiant ceux-ci, soit en optant pour des solutions techniquement plus simples via des ajustements de clôture, par exemple.

### Guide d'application

La nouvelle norme fournit un guide pratique d'application du modèle à des cas particuliers. En plus des licences mentionnées ci-dessus, les sujets suivants sont analysés :

---

#### Ventes avec un droit de retour

Les sociétés comptabilisent le revenu à hauteur du montant qu'elles s'attendent à recevoir, en appliquant les dispositions prévues à l'étape 3 du modèle concernant la part du prix de vente variable et la limitation du revenu.

De plus, les sociétés comptabilisent un passif au titre des remboursements futurs et un actif au titre des produits qu'elles s'attendent à récupérer.

---

## Garanties

Les garanties sont comptabilisées en tant qu'obligation de prestation distincte si :

- le client a l'option d'acheter la garantie séparément ; ou
- des services additionnels sont fournis dans le cadre de la garantie.

A défaut, les garanties continuent à être comptabilisées conformément à IAS 37 *Provisions, Passifs éventuels et actifs éventuels*.

La nouvelle norme fournit des éléments permettant de déterminer si une garantie procure au client un service additionnel :

- caractère légal de la garantie ;
- durée de couverture de la garantie ; et
- nature des tâches que l'entité promet d'effectuer.

## Société agissant pour son propre compte (« principal ») ou comme mandataire (« agent »)

Si la société obtient le contrôle de biens et services d'un tiers avant d'en transférer le contrôle au client, alors son obligation de prestation consiste à fournir elle-même les biens ou services. Dans ce cas, elle agit pour son propre compte ; sinon, elle agit en tant qu'agent.

La nouvelle norme fournit une liste d'indicateurs pour apprécier quand la société obtient le contrôle d'un bien ou service spécifique avant de le transférer au client.

## Accords de rachat

En fonction de sa nature et de ses clauses, un contrat de vente incluant un accord de rachat peut être comptabilisé comme une vente avec droit de retour, un contrat de location ou un accord de financement.

Afin de déterminer le traitement approprié, il convient de déterminer :

- si l'accord de rachat est :
  - une option de vente (« put option »), auquel cas le contrôle peut avoir été transféré au client ; ou
  - une option d'achat ou un contrat à terme (« call option » ou « forward »), auquel cas la société conserve le contrôle ; et
- la probabilité que le client exerce son option de vente, ce qui implique d'apprécier le niveau du prix de rachat et de déterminer si le client a un net avantage économique à exercer son option.

## Autres sujets

Le guide d'application inclut également des dispositions spécifiques sur les sujets suivants :

- obligations de prestation satisfaites de manière continue ;
- méthodes pour mesurer l'avancement jusqu'à la complète satisfaction de l'obligation de prestation ;
- ventes à livrer ("bill-and-hold arrangements") ;
- accords de consignation ;
- acceptation par les clients ;
- biens et services supplémentaires offerts au client en option ;
- droits non exercés par les clients ;
- paiement initial non remboursable ; et
- décomposition du revenu pour les informations à fournir en annexe.

## 5

# Coûts du contrat

La nouvelle norme prévoit des dispositions concernant la comptabilisation des coûts marginaux d'obtention et des coûts d'exécution d'un contrat.

## Coûts d'obtention d'un contrat

Une société ne comptabilise en tant qu'actif que les coûts marginaux engagés afin d'obtenir un contrat (par exemple, des commissions de vente) si elle s'attend à les recouvrer. Cependant, par mesure de simplification, une société peut comptabiliser ces coûts en charges lorsque ceux-ci sont engagés si la période d'amortissement de l'actif est inférieure à un an.

## Coûts d'exécution du contrat

Si des coûts encourus dans le cadre de l'exécution d'un contrat n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme (par exemple, les normes sur les stocks, les immobilisations incorporelles ou corporelles), alors une société comptabilise un actif uniquement si les coûts engagés remplissent les critères suivants :

- ils sont directement liés à un contrat existant ou à un contrat prévu spécifiquement ;
- ils procurent à l'entité des ressources nouvelles ou accrues qui lui serviront à remplir des obligations de performance dans le futur ; et
- la société s'attend à les recouvrer.

Le tableau suivant fournit des exemples de coûts pouvant être capitalisés (lorsque ces critères sont remplis) et de ceux devant être comptabilisés en charges :

<b>Coûts directs pouvant être capitalisés si les critères ci-dessus sont remplis</b> ✓	<b>Coûts devant être comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus</b> ✗
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Coûts de main-d'œuvre directe</b> - ex : salaires des employés</li> <li>• <b>Coûts des matières premières</b> - ex : fournitures</li> <li>• <b>Coûts pouvant être alloués directement au contrat</b> - ex : amortissements et dépréciations du matériel utilisé</li> <li>• <b>Coûts explicitement facturables au client en vertu du contrat</b></li> <li>• <b>Autres coûts qui sont encourus uniquement du fait de la conclusion du contrat</b> - ex : coûts de sous-traitance</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Frais généraux et administratifs</b> - à moins qu'ils soient explicitement refacturables au client en vertu du contrat</li> <li>• <b>Coûts liés aux obligations de prestation remplies ou partiellement satisfaites</b></li> <li>• <b>Coûts des pertes de matières, d'heures de main-d'œuvre et autres ressources gaspillées</b></li> <li>• <b>Coûts non clairement liés aux obligations de prestation restantes</b></li> </ul>



## Amortissement et dépréciation des coûts capitalisés

Les coûts capitalisés sont amortis sur une base systématique, de manière cohérente avec le rythme de transfert des biens et services auxquels ils sont liés. Ils sont soumis à des tests de dépréciation. La période d'amortissement prend en compte les renouvellements de contrat attendus.



### Quels impacts ?

#### Le montant des coûts capitalisés pourrait changer

L'obligation de capitaliser les coûts d'obtention d'un contrat (si les critères requis sont remplis) impliquera un changement pour les sociétés qui comptabilisent actuellement ces coûts en charges. De plus, ces dispositions pourraient être difficiles à appliquer pour les sociétés ayant de nombreux contrats et une grande variété de termes contractuels et des systèmes de commissions différents.

La nouvelle norme fournit un guide d'application (quoique peu développé) sur les types de coûts d'exécution de contrat pouvant être capitalisés. En général, les dispositions actuelles en US GAAP et IFRS restent inchangées. Cependant, les sociétés qui avaient choisi une politique de comptabilisation de certains coûts d'exécution (par exemple, coûts de démarrage) en charges sous les US GAAP actuels, devront capitaliser ces coûts sous la nouvelle norme.

## Plan d'action

Les sociétés devront identifier les différences entre leurs pratiques actuelles et les nouvelles dispositions sur les coûts. Les sociétés qui ne suivaient pas séparément les coûts d'obtention des contrats et les comptabilisaient en charges pourraient avoir à développer de nouveaux systèmes, processus et contrôles pour déterminer les montants à capitaliser en date de transition et ultérieurement.

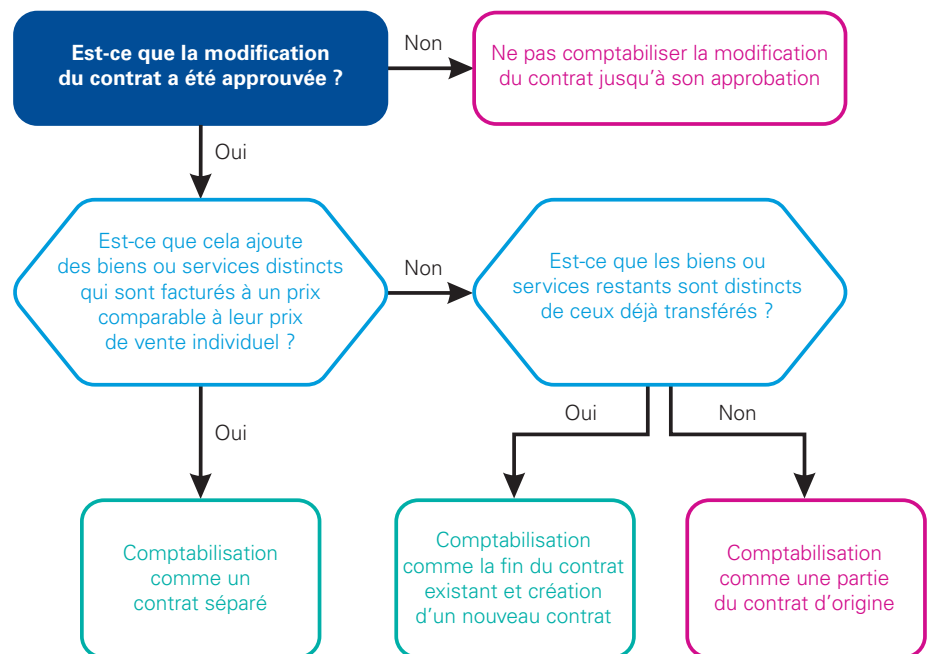
# 6 Modification de contrats

Une modification de contrat est tout changement dans l'étendue ou le prix d'un contrat (ou les deux). Il y a modification, au sens de la norme, lorsque des parties approuvent une modification qui crée de nouveaux droits et obligations exécutoires ou qui change les droits et obligations existants.

Comme pour l'identification d'un contrat (qui doit être juridiquement exécutoire), une modification peut être approuvée :

- par écrit ;
- par oral ; ou
- selon les pratiques commerciales habituelles.

Le diagramme qui suit illustre la façon dont les modifications de contrat sont comptabilisées selon la nouvelle norme.



## Quels impacts ?

### La date de comptabilisation du revenu pourrait changer

Jusqu'ici, les dispositions relatives aux modifications de contrats étaient limitées aux contrats de construction. Demain, avec la nouvelle norme, elles s'appliqueront à l'ensemble des contrats avec les clients. Lorsque des modifications seront apportées à des contrats existants, les sociétés devront analyser si la modification est approuvée et si elle doit être comptabilisée comme un contrat séparé. La date de comptabilisation du revenu pourrait être affectée par cette analyse. Il pourrait s'avérer difficile de démontrer qu'il y a approbation si celle-ci n'est pas obtenue par écrit.



### Exemple - Modification des plans de construction

La société C a un contrat de construction d'un bateau de croisière avec un client D. A la moitié du projet, D décide de modifier les plans d'origine de façon à ce que le bateau puisse accueillir davantage de passagers. Cette décision est prise oralement et il n'y a pas d'amendement au contrat pour les coûts additionnels induits, en termes de matériel, de services de conception ou de temps passé. C a déjà construit des bateaux pour D auparavant et D a accepté de la payer pour des compléments dans la mesure où il a pu démontrer le caractère raisonnable des coûts par rapport à l'ampleur des changements requis.

Selon la nouvelle norme, aucun revenu lié à la modification de contrat ne sera comptabilisé jusqu'à ce que C soit en mesure de démontrer que la modification de contrat a été approuvée ou est légalement exécutoire (ce qui pourrait ou non correspondre au moment où D demande la modification de plan).

### Plan d'action

Les sociétés doivent analyser s'il existe des différences entre les pratiques actuelles et les dispositions relatives aux modifications de contrat dans la nouvelle norme. Elles pourront en conclure que des changements sont nécessaires dans les systèmes et processus existants pour être en mesure d'identifier à tout moment les modifications des contrats.

# 7

## Présentation et informations à fournir

### Présentation des actifs et passifs de contrats

Un actif ou passif de contrat est comptabilisé, respectivement, lorsque :

- la société réalise sa performance en transférant des biens ou des services ; ou
- le client réalise sa performance en payant une contrepartie à la société.



Un droit inconditionnel à recevoir une contrepartie est présenté en créances et comptabilisé comme un instrument financier.

### Informations à fournir

De façon très synthétique, l'objectif des informations à fournir dans la nouvelle norme est d'aider les utilisateurs des états financiers à comprendre la nature, le montant, la date de comptabilisation et le niveau d'incertitude liés au revenu et aux flux de trésorerie générés par les contrats avec les clients.

La nouvelle norme requiert des informations qualitatives et quantitatives organisées selon les catégories suivantes :

- contrats avec les clients :
  - décomposition du revenu ;
  - variations des actifs, passifs et coûts des contrats ;
  - obligations de prestation ; et
  - prix de transaction alloué aux obligations de prestation résiduelles ;
- jugements significatifs dans l'application des dispositions (et, le cas échéant, évolution de ces jugements) :
  - détermination de la date à laquelle les obligations de prestation sont satisfaites ; et
  - détermination du prix de la transaction et des montants alloués aux obligations de prestation ; et
- actifs comptabilisés au titre des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un contrat avec un client.

### Dispositions pour les comptes intermédiaires

Les sociétés doivent seulement fournir une décomposition du revenu pour les arrêts intermédiaires et appliquer IAS 34 *Information financière intermédiaire* pour déterminer si d'autres informations doivent être fournies.



## Quels impacts ?

### Des informations complémentaires requises

Les sociétés devront donner davantage d'informations sur les contrats avec les clients selon la nouvelle norme.

Les informations complémentaires requises seront pour l'essentiel qualitatives. Cependant, plusieurs informations quantitatives complémentaires sont requises - par exemple la décomposition du revenu et le montant des obligations de prestation résiduelles - qui pourraient impliquer des changements importants dans le processus de collecte des données et dans les systèmes d'information. Lorsque les sociétés planifieront la façon dont elles doivent organiser cette collecte complémentaire, elles devront prendre en compte le fait que certaines des informations sont également requises pour les arrêtés intermédiaires.

L'information sur la décomposition du revenu en plusieurs catégories a pour objectif de montrer comment les facteurs économiques affectent la nature, le montant, la date de comptabilisation du revenu et les flux de trésorerie afférents. La nouvelle norme ne prescrit pas la façon dont la décomposition doit être faite et les sociétés devront exercer leur jugement. Le nombre de catégories à retenir afin d'atteindre l'objectif dépendra de la nature des opérations d'une société et de ses contrats.

## Plan d'action

Les sociétés devront identifier les informations requises qui sont d'ores et déjà disponibles et celles qui sont manquantes. Une bonne façon de faire cette distinction sera de préparer par anticipation un maquettage des états financiers de la société, ce qui mettra en évidence les informations manquantes dans les systèmes et permettra d'évaluer l'importance des modifications à apporter aux systèmes et processus en place de façon à collecter l'information requise.

## 8

# Date d'application et transition

La nouvelle norme est applicable pour les périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Une application anticipée est permise.

Une société peut choisir d'adopter la norme soit rétrospectivement, soit à l'ouverture de la période au cours de laquelle la nouvelle norme est appliquée (cette deuxième approche étant qualifiée de méthode dite du « rattrapage cumulatif »).

## Approche rétrospective

Une société peut adopter la nouvelle norme de façon totalement rétrospective, même si les mesures de simplification suivantes peuvent être utilisées :

- une société n'a pas à retraiter les contrats qui ont commencé et se sont achevés sur un même exercice ou les contrats achevés avant le début de la première période présentée ;
- pour les contrats avec une contrepartie variable qui sont achevés avant la date d'application initiale, une société peut utiliser le prix de transaction final au lieu d'estimer la part de prix variable ;
- pour les contrats ayant fait l'objet de plusieurs modifications avant le début de la première période présentée, une société peut ne prendre en compte que l'impact cumulé de toutes les modifications de contrat lors de l'identification des obligations de prestation distinctes et de la détermination du prix de la transaction en date de transition ; et
- pour les périodes comparatives présentées, une société peut choisir de ne pas indiquer dans les notes annexes le montant du prix de transaction alloué aux obligations de prestation résiduelles ni la date à laquelle ce revenu sera comptabilisé.

Si une société utilise une ou plusieurs de ces mesures de simplification, elle doit le faire de façon cohérente sur toutes les périodes applicables et communiquer sur les options qu'elle a retenues.

## Approche dite du « rattrapage cumulatif »

Une société peut choisir de ne pas retraiter rétrospectivement les périodes comparatives et adopter la nouvelle norme à compter de la date d'application en ajustant les capitaux propres d'ouverture à cette date. Dans ce cas, à la date d'application, elle comptabilise un ajustement uniquement pour les contrats en cours. Une société choisissant cette approche peut aussi appliquer la mesure de simplification pour les modifications de contrat soit au début de la première période présentée soit à la date de première application.

Si une société choisit cette approche, elle doit indiquer le montant qui affecte chaque ligne des états financiers de l'année d'adoption et expliquer les principaux changements par rapport aux anciennes normes.

## Résumé des différentes approches de transition

Ce tableau illustre les options d'une société clôturant au 31 décembre qui appliquerait IFRS 15 en 2018 et qui présenterait un an d'informations financières comparatives.

Méthodes	2016	2017	2018	Date d'effet des ajustements de transition
Application rétrospective totale - pas de mesures de simplification	IAS 11/18	IFRS 15	IFRS 15	1 <sup>er</sup> janvier 2017
Application rétrospective partielle - avec mesures de simplification	IAS 11/18	Dispositions mixtes	IFRS 15	1 <sup>er</sup> janvier 2017
Rattrapage cumulatif	IAS 11/18	IAS 11/18	IFRS 15	1 <sup>er</sup> janvier 2018

## Premiers adoptants des IFRS

Les premiers adoptants des IFRS peuvent choisir d'appliquer la nouvelle norme soit rétrospectivement, en utilisant les mesures de simplification disponibles, soit selon l'approche dite du « rattrapage cumulatif » à partir de la date de transition aux IFRS.



### Quels impacts ?

#### L'application rétrospective permet la comparabilité mais présente des difficultés

Une application rétrospective fournit l'information comparative pour les périodes présentées. Cependant, malgré les mesures de simplification, cette approche peut s'avérer coûteuse et difficile à mettre en œuvre, en particulier pour les entités qui ont des contrats à long terme.

Les analystes et les investisseurs vont devoir être vigilants par rapport aux mesures de simplification choisies par les différentes sociétés, car le nombre d'options de transition possibles pourrait affecter la comparabilité au sein des secteurs et entre les pays.

## Plan d'action

Les sociétés doivent analyser les différentes approches de transition disponibles et sélectionner l'option qui convient le mieux à leur organisation. Il pourrait aussi être utile d'analyser quelle option les autres sociétés du même secteur envisagent de retenir.

Beaucoup de sociétés devront mener une analyse historique de leurs contrats. En cas d'approche rétrospective, il se pourrait qu'elles aient besoin de mettre en place un plan de transition avec un double système de comptabilisation des contrats, et un système de réconciliation, de façon à identifier les données nécessaires pour fournir l'information comparative.

Les investisseurs et autres parties tierces vont vouloir comprendre l'impact global de la nouvelle norme sur l'activité. Les sociétés doivent analyser le plan de communication à mettre en place, notamment dans les domaines d'intérêt clés, comme l'approche de transition retenue, l'impact sur les résultats, le coût de mise en œuvre, tout changement envisagé aux pratiques commerciales et si elles s'attendent à appliquer la norme par anticipation.

# Remerciements

Nous voulons remercier la contribution des principaux auteurs de cette publication. Ces auteurs sont Brian O'Donovan et Anthony Voigt de KPMG International Standards Group.

Nous tenons aussi à remercier les membres de l'équipe Revenu et provisions de KPMG's global IFRS pour leur contribution :

Brian K Allen	Etats-Unis
Phil Dowad	Canada
Enrigue Asla Garcia	Espagne
Kim Heng	Australie
Ramon Jubels	Brésil
Prabhakar Kalavacherla (Leader)	Etats-Unis
Reinhard Klemmer	Singapour
Vijay Mathur	Inde
Annie Mersereau	France
Brian O'Donovan (Deputy leader)	Angleterre
Carmel O'Rourke	République Tchèque
Lise du Randt	Afrique du Sud
Anne Schurbohm (Deputy leader)	Allemagne
Sachiko Tsujino	Japon

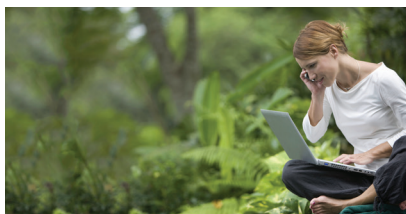
Cette publication (First Impressions : IFRS 15 Revenue) a été rédigée par KPMG International Standards Group (KPMG IFRG Limited) et traduite par KPMG France.

Nos publications First Impressions sont préparées à l'occasion de la publication d'une nouvelle norme ou d'amendements de normes existantes. Elles présentent les principales dispositions des normes nouvelles et soulignent les éléments pouvant conduire à des changements en pratique.

Des analyses plus approfondies et des interprétations s'avéreront nécessaires pour qu'une entité puisse envisager l'impact éventuel de la norme sur ses propres faits, circonstances et transactions. Les informations contenues dans cette publication sont basées sur les premières observations développées par KPMG International Standards Group, et ces observations sont susceptibles d'évoluer.



# Restez informés



## Visitez [kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs) pour les derniers développements IFRS

Que vous soyez un nouvel utilisateur des IFRS ou un utilisateur habituel, vous pouvez trouver des résumés clairs des développements récents, des guides d'application détaillés sur les dispositions complexes et des outils pratiques comme les « illustrative disclosures » et les « checklists ».

## Pour vous aider à composer avec les IFRS d'aujourd'hui...



**Insights into IFRS**  
Vous aide en pratique à appliquer les IFRS à vos transactions et accords.



**Guides to financial statements**  
« Illustrative IFRS disclosures » et « checklists » selon le référentiel actuel.



**Comparaison IFRS / US GAAP**

## ... et préparez-vous pour les IFRS de demain



**Issues-In-Depth - 2<sup>e</sup> édition**  
Mai 2016



**IFRS en bref**



**Locations**



**IFRS 15 par secteur**  
A venir  
Télécommunications  
juin 2016  
Immobilier  
juillet 2016  
Software  
juillet 2016

## Contacts

### **Annie Mersereau**

#### **Associée**

Tél. : +33 (0)1 55 68 60 33

E-mail : amersereau@kpmg.fr

### **Emmanuel Paret**

#### **Associé**

Tél. : +33 (0)1 55 68 60 45

E-mail : eparet@kpmg.fr

### **Astrid Montagnier**

#### **Director**

Tél. : +33 (0)1 55 68 63 96

E-mail : amontagnier@kpmg.fr

### **Sonia Moulinier**

#### **Director**

Tél. : +33 (0)1 55 68 65 29

E-mail : smoulinier@kpmg.fr

### **Claudia Cosenza**

#### **Senior Manager**

Tél. : +33 (0)1 55 68 72 86

E-mail : ccosenza@kpmg.fr

### **Nathalie Alvet**

#### **Senior Manager**

Tél. : +33 (0)1 55 68 71 54

E-mail : nalvet@kpmg.fr

**kpmg.fr**

## **kpmg.com/ifrs**

Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. Elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG France est le membre français du réseau KPMG International constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse (« KPMG International »). KPMG International ne propose pas de services aux clients. Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2016 KPMG France. KPMG France désigne un ensemble de sociétés opérationnelles juridiquement distinctes. KPMG France est le membre français du réseau KPMG International constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse. Tous droits réservés. Le nom KPMG et le logo sont des marques déposées ou des marques de KPMG International. Imprimé en France. Conception - Réalisation : Markets - OLIVER - Avril 2016.