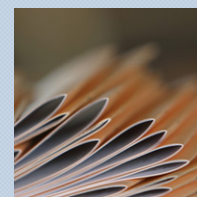


Comparaison des PCGR du Canada et des normes IFRS

Publication No 1 – Constatation des produits



Les normes IFRS et les PCGR du Canada constituent des cadres fondés sur des principes; de ce point de vue, bon nombre de leurs principes généraux sont les mêmes. Toutefois, l'application des principes généraux des normes IFRS peut être très différente de celle des PCGR du Canada. Par conséquent, pour comprendre l'ampleur des différences entre les normes IFRS et les PCGR du Canada, il est essentiel de ne pas se limiter aux principes généraux et d'examiner les directives détaillées fournies dans les normes. Le présent document constitue le premier d'une série de publications qui présenteront de l'information détaillée sur les principales différences entre les normes IFRS et les PCGR du Canada.

Cette publication traite de questions concernant la constatation des produits, principalement les suivantes :

- les questions abordées dans le CPN-141, *Constatation des produits*, telles que les preuves de l'existence d'un accord, les ventes à livrer, les ventes avec mise de côté, les frais non remboursables, les droits de licence et les prix de vente déterminés et déterminables;
- les accords de prestations multiples abordés dans le CPN-142;
- les contrats à long terme, comme les contrats de construction.

Références

Normes IFRS : IAS 1, IAS 8, IAS 11, IAS 18, IFRIC 12, IFRIC 13

PCGR du Canada : Chapitre 3400, CPN-65, CPN-78, CPN-84, CPN-123, CPN-141, CPN-142, CPN-143, CPN-144, CPN-156, NOC-2, NOC-4

Introduction

Les critères de constatation des produits en vertu des PCGR du Canada sont définis au chapitre 3400, *Produits*. Pour ce qui est des normes IFRS, ces critères sont définis dans la norme IAS 18, *Revenue*. Les directives fournies au chapitre 3400 et dans la norme IAS 18 sont peu détaillées. Les PCGR du Canada offrent des directives plus



BDO Dunwoody s.r.l./S.E.N.C.R.L.
Comptables agréés et conseillers

détaillées dans les CPN pertinents. Dans le cas des IFRS, l'annexe de la norme IAS 18 fournit des directives précises sur bon nombre de sujets traités dans les CPN. Elle ne fait toutefois pas partie de la norme.

Comme le montre l'analyse ci-dessous, les critères de base de constatation des produits pour la vente de biens aux termes des PCGR du Canada et des normes IFRS sont très semblables.

PCGR du Canada	Normes IFRS
<p>Les produits tirés de la vente de biens doivent être constatés lorsque les conditions ci-dessous sont remplies.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le vendeur a transféré tous les risques et avantages importants inhérents à la propriété 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. - La mesure de la contrepartie qui sera obtenue pour les biens vendus et l'estimation des marchandises susceptibles d'être retournées sont raisonnablement sûres. - L'obtention de la contrepartie est raisonnablement assurée. 	<p>Les produits tirés de la vente de biens doivent être constatés lorsque les conditions ci-dessous sont remplies.</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens. - L'entité ne conserve pas de droit de gestion ou de contrôle effectif sur les biens cédés comparable à celui qui découle généralement du droit de propriété. - Le montant des produits peut être établi de façon fiable. - Il est probable que les avantages économiques associés à l'opération seront transférés à l'entité. - Les coûts engagés ou qui seront engagés relativement à l'opération peuvent être évalués de façon fiable.

Il existe certaines différences dans la constatation des produits relatifs aux contrats de service. Cette question sera abordée à la partie concernant les contrats à long terme.

La norme IAS 18 traite également de l'évaluation des produits, ce qui n'est pas le cas pour le chapitre 3400. Elle exige l'évaluation des produits à la juste valeur de la contrepartie obtenue.

Constatation des produits

En vertu des normes IFRS, les produits découlant de la vente de biens sont constatés lorsque l'entité a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété de l'acheteur et qu'elle n'exerce plus de contrôle ou ne conserve pas de droit de gestion sur les biens. Ces dispositions sont semblables à celles des PCGR du Canada; toutefois, le CPN-141 présente des critères plus détaillés sur à l'égard de ces principes, notamment l'existence de preuves convaincantes d'un accord, la réalisation de la livraison des biens ou de la prestation des services et le prix que l'acheteur doit payer au vendeur est déterminé ou déterminable.

PCGR du Canada	Normes IFRS
Preuves d'un accord	
Selon le consensus dégagé à l'égard du problème 1 du CPN-141, on doit obtenir	Les normes IFRS ne prévoient aucune exigence quant à l'existence de preuves écrites ou

l'existence de preuves convaincantes d'un accord. Ces preuves se fondent sur les pratiques commerciales habituelles.	officielles d'un accord. D'un point de vue pratique, il est toutefois difficile de vérifier les détails d'une vente sans ces preuves.
Ventes à livrer	
<p>Le point 2(a) du CPN-141 traite des ventes à livrer. Selon le consensus dégagé, si la livraison n'a pas eu lieu, le respect des critères suivants est généralement exigée pour la constatation des produits :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les risques inhérents à la propriété doivent avoir été transférés à l'acheteur; - le client doit avoir pris l'engagement ferme d'acheter les biens, constaté dans un document écrit ou sous forme électronique; - 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 faire la commande sous cette forme; - un calendrier précis de livraison des biens doit être établi, et la date de livraison doit être raisonnable et cadrer avec le motif commercial de l'acheteur; - le vendeur ne doit pas avoir conservé d'obligations de fournir une prestation déterminée qui auraient pour effet que le processus de génération du profit ne serait pas achevé; - les biens commandés doivent avoir été séparés des stocks du vendeur et ne pas être susceptibles de servir à remplir d'autres commandes; - le bien doit être complet et prêt à l'expédition. 	<p>Le paragraphe 1 de l'annexe à l'IAS 18 traite des ventes à livrer. Les produits sont constatés lorsque l'acheteur prend possession du bien, sous réserve des conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - il est probable que la livraison sera effectuée; - le bien est à disposition, est identifié et est prêt pour la livraison à l'acheteur au moment où la vente est constatée; - l'acheteur a pris connaissance des instructions concernant la livraison différée; - les modalités de paiement habituelles s'appliquent. <p>Bien que les critères soient semblables à ceux des PCGR du Canada, ils sont beaucoup moins détaillés.</p>
Acceptation du bien par le client	
<p>Le 2(b) du CPN-141 traite de l'acceptation du bien par le client. Selon le consensus dégagé, après la livraison d'un produit ou la fourniture d'un service, les produits ne doivent pas être constatés avant l'acceptation du bien en cas de doute à cet égard. L'approbation officielle du client n'est pas toujours nécessaire pour constater les produits, à condition que le vendeur démontre objectivement que les critères précisés dans les dispositions sur l'acceptation sont satisfaits. Le CPN-141 énonce des directives à l'égard de certaines situations possibles concernant l'acceptation du client, comme les productions d'essai, le droit de retour fondé sur des questions subjectives, le retour ou</p>	<p>Le paragraphe 2 de l'annexe à l'IAS 18 traite des biens expédiés sous réserve de conditions. Les produits sont généralement constatés lorsque l'acheteur accepte la livraison et que l'installation et l'inspection ont été réalisés.</p> <p>Toutefois, les produits sont constatés aussitôt que l'acheteur a accepté la livraison dans les cas où</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'installation est simple, - ou dans les cas où l'inspection est réalisée uniquement dans le but de fixer les prix des contrats. <p>En cas de doute au sujet de la possibilité de</p>

<p>le remplacement fondé sur des critères objectifs précisés par le vendeur ou le client.</p>	<p>retour d'un bien, les produits sont constatés lorsque l'expédition a été officiellement acceptée par l'acheteur ou lorsque les biens ont été livrés et que la période de refus est échue.</p> <p>Les principes relatifs à l'acceptation du bien par le client sont semblables à ceux des PCGR du Canada; toutefois, ils fournissent moins de détails.</p>
<p>Ventes avec mise de côté</p>	
<p>Le point 2(c) du CPN-141 traite des ventes avec mise de côté. Selon le consensus dégagé, dans le cas des ventes avec mise de côté, les produits doivent être constatés uniquement à la livraison des biens au client, à condition que les autres critères de constatation des produits soient respectés.</p> <p>Comme le vendeur demeure exposé aux risques liés à la possession du bien, qu'il ne reçoit qu'un dépôt du client et qu'il ne peut se prévaloir d'aucun droit à l'égard du reste du prix d'achat, il n'est pas approprié de constater les produits à la réception du dépôt en espèces.</p>	<p>Le paragraphe 1 de l'annexe à l'IAS 18 traite des ventes avec mise de côté. Les produits sont constatés lorsque les biens sont livrés. Toutefois, dans les cas où l'on constate que par le passé, la plupart des ventes semblables se concluent sans problème, les produits peuvent être constatés lorsqu'un dépôt important est reçu, à condition que les biens soient à disposition, qu'ils soient identifiés et qu'ils soient prêts pour la livraison au client.</p> <p>Ainsi, dans certains cas, l'IAS 18 exige de constater les produits plus tôt que ne le font les PCGR du Canada.</p>
<p>Frais non remboursables/droits de licence</p>	
<p>Le point 2(d) du CPN-141 traite des frais non remboursables. Selon le consensus dégagé, les frais initiaux, même s'ils ne sont pas remboursables, sont perçus lorsque les produits ou les services sont livrés ou rendus pendant la période de l'entente ou la période de réalisation prévue.</p> <p>En règle générale, ces frais doivent être reportés et constatés systématiquement au cours des périodes pendant lesquelles les frais sont perçus uniquement s'ils constituent la contrepartie de la livraison de produits ou de la prestation de services qui représente l'aboutissement d'un processus de génération du profit distinct. Le report n'est pas nécessaire.</p> <p>La question des droits de licence est abordée au point 2(e) du CPN-141. Selon le consensus, les droits de licence initiaux peuvent être constatés dans les cas suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le produit a été effectivement livré; - la licence est en vigueur; - la participation active du concédant de licence n'est plus requise. 	<p>En vertu des IFRS, les produits sont constatés lorsque la réception du paiement est assurée. Cette constatation est effectuée en tenant compte de la nature et de la valeur des avantages ainsi que du moment auquel ils sont octroyés.</p> <p>Les paragraphes 13 et 17 de l'annexe à l'IAS 18 donnent des exemples de l'application de ce principe.</p>
<p>Prix de vente déterminés et déterminables</p>	

<p>Le point 3 du CPN-141 traite des prix de vente déterminés et déterminables. Le chapitre 3400 exige d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'évaluation des prix de vente. Dans le consensus dégagé, le Comité fournit des directives précises sur l'évaluation des prix de vente dans les cas d'incertitude en raison de contrats de vente résiliables, de droits de retour, de protections de prix ou de frais remboursables.</p>	<p>Bien que les principes de constatation relatifs à l'évaluation de la contrepartie sont semblables à ceux de l'IAS 18, aucune directive précise n'a été établie.</p>
--	--

Accords de prestations multiples

Le CPN-142 (accords de prestations multiples générateurs de produits) des PCGR du Canada présente une méthode détaillée de constatation des produits dans le cadre d'accords de prestations multiples qui n'est pas propre à un cas ou à un secteur particulier. Les normes IFRS ne fournissent pas de semblables directives; elles abordent toutefois la question de certains cas particuliers.

Dans les PCGR du Canada, toutes les directives sur le moment auquel distinguer les éléments d'un accord de prestations multiples se trouvent au CPN-142. En revanche, on trouve la directive des normes IFRS à l'annexe à l'IAS 18 et à l'IAS 11. Une fois de plus, la principale différence tient du fait que les PCGR du Canada exigent la satisfaction de 3 critères précis pour séparer les prestations. Les normes IFRS ne prévoient pas ce genre de critères stricts; elles prévoient plutôt l'évaluation de la substance d'une opération dans son ensemble.

PCGR du Canada	Normes IFRS
<p>Le CPN-142 présente trois critères devant être respectés pour séparer les prestations.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les prestations fournies ont une valeur en soi pour le client. - Il existe des preuves objectives et fiables de la juste valeur des prestations non fournies. - Lorsque l'accord prévoit un droit de retour général relativement à la prestation fournie, l'exécution/la livraison de la prestation/du produit non fourni(e) est jugée probable et dépend pour l'essentiel du fournisseur. 	<p>Contrairement aux PCGR du Canada, les normes IFRS n'énoncent aucun critère explicitement. On peut interpréter différemment les directives relatives à la séparation des prestations.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le paragraphe 13 de l'IAS 18 stipule que dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation aux composantes isolables d'une opération afin de tenir compte de sa substance. - Dans l'annexe à l'IAS 18, le paragraphe 11 traite des frais de service associés à une vente. - Les paragraphes 7 à 10 de l'IAS 11, Construction Contracts, offrent également des directives pouvant être appliquées aux accords de prestations multiples. L'IAS 11 exige la prise en compte de la substance d'une opération et de la question de savoir si l'incidence commerciale peut ou non être comprise sans qu'il soit fait référence à la série d'opérations dans son ensemble.
<p>Lorsque la séparation des prestations fournies est requise, le CPN-142 offre deux options pour la répartition des produits entre les différentes unités</p>	<p>Les normes IFRS ne prévoient aucune directive précise à cet égard; néanmoins, nous sommes d'avis que trois options découlant de trois normes</p>

<p>de comptabilisation :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la méthode des justes valeurs relatives; - dans les cas où il existe des preuves objectives et fiables de la juste valeur des prestations non fournies, mais aucune preuve semblable pour les prestations fournies, la méthode du montant résiduel doit être appliquée aux fins de la répartition de la contrepartie (la méthode du montant résiduel « inversée » n'est pas permise). 	<p>différentes sont offertes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le paragraphe 11 de l'annexe à l'IAS 18 permet d'affecter le coût prévu et un bénéfice raisonnable à la prestation non fournie. - L'IFRIC 12, Service Concession Arrangements, exige l'utilisation de la méthode des justes valeurs relatives. - L'IFRIC 13, Customer Loyalty Programs, favorise l'utilisation de la juste valeur des prestations non fournies (méthode de la valeur résiduelle).
---	--

Les PCGR du Canada fournissent également des directives précises dans le CPN-143, comptabilisation des contrats de garantie complémentaire ou de maintenance de produit souscrits indépendamment de la vente. Les normes IFRS ne fournissent pas de directives semblables; par conséquent, on aurait plutôt recours aux directives concernant les accords de prestations multiples mentionnés ci-dessus comme point de départ.

Contrats à long terme et contrats de construction

Contrairement aux normes IFRS, les directives des PCGR du Canada offrent peu de détails quant à la comptabilisation des contrats à long terme et des contrats de construction. En effet, les IFRS prévoient une norme complète sur ces contrats, soit l'IAS 11, Contrats de construction.

Quant aux PCGR du Canada, le chapitre 3400 offre le choix de recourir à la méthode de l'avancement des travaux ou à celle de l'achèvement des travaux. Sur le plan des IFRS, les IAS 11 et 18 interdisent l'utilisation de la méthode de l'achèvement des travaux. Les produits tirés des contrats à long terme et des contrats de construction doivent être constatés au moyen de la méthode de l'avancement des travaux ou de celle de la comptabilisation après recouvrement des coûts si le pourcentage d'avancement n'est pas fiable. En outre, l'IAS 18 stipule que dans le cadre d'un contrat de service, lorsqu'un acte est beaucoup plus important que d'autres, la constatation des produits est reportée au moment auquel cet acte est exécuté.

Nous sommes d'avis que les PCGR du Canada et les normes IFRS prévoient la même application de la méthode de l'avancement des travaux, puisque les directives fournies dans le CPN-78, entrepreneurs en construction - constatation des produits lorsque la méthode de l'avancement des travaux est applicable, sont conformes à celles des IAS 11 et 18.

Il importe également de prendre note que la méthode de l'achèvement des travaux est différente de la méthode du recouvrement des coûts pour la constatation des produits. Selon la méthode de l'achèvement des travaux, ni les produits, ni les coûts ne sont constatés avant que la prestation ne soit achevée ou quasi-achevée. Selon la méthode du recouvrement des coûts, les coûts sont passés en charge lorsqu'ils sont engagés, et les produits sont constatés uniquement dans la mesure où le recouvrement des coûts du contrat engagés est probable.

En outre, l'IAS 11 énonce des directives précises liés aux contrats à titre onéreux qui, à notre avis, sont conformes aux pratiques générales au Canada, bien qu'il n'existe aucune norme correspondante au pays. Le paragraphe 36 de l'IAS 11 exige que les pertes prévues soient constatées sans délai lorsqu'il devient probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits attendus.

Questions diverses relatives aux produits

Le CPN-123, présentation du montant brut ou du montant net des produits selon que l'entreprise agit pour son propre compte ou à titre d'intermédiaire, fournit des directives très précises sur la présentation du montant brut et du montant net des produits. Il énonce huit critères pour déterminer si l'entité agit pour

son propre compte ou à titre d'intermédiaire. Bien que les normes IFRS aient adopté la même définition d'une entité agissant pour son propre compte, l'IAS 18 ne fournit pas de directives aussi précises.

L'unique directive est énoncée au paragraphe 8 de l'IAS 18, qui énonce ce qui suit : « [...] dans une relation de mandat, les entrées brutes d'avantages économiques comprennent des montants collectés pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entreprise. » Les montants perçus au nom de l'entité agissant pour son propre compte ne sont pas des produits. Les produits sont plutôt le montant des commissions.

Dans les PCGR du Canada, la question de la comptabilisation de la contrepartie reçue d'un fournisseur ou d'un client est abordée au CPN-144 et au CPN-156. Les IFRS ne fournissent une fois de plus aucune directive détaillée à ce sujet. Le paragraphe 34 de l'IAS 1 ne fournit que des directives générales conformes aux principes énoncés dans le CPN-146 et le CPN-156.

Les directives relatives à la comptabilisation des redevances de franchisage de la NOC-2, redevances de franchisage, sont conformes à celles des normes IFRS au paragraphe 18 de l'annexe à l'IAS 18.

Les directives relatives à la comptabilisation des produits liés aux activités de crédit énoncées à la NOC-4, commissions et coûts associés aux activités de crédit, sont conformes aux directives des normes IFRS énoncées au paragraphe 14 de l'annexe à l'IAS 18.

Constatation des produits dans l'avenir en vertu des normes IFRS

Le CNCI et le FASB travaillent de concert à un projet d'élaboration de notions de constatation des produits et d'une norme fondée sur ces notions. La norme générale remplacerait les normes actuelles sur la constatation de produit, soit l'IAS 11, Contrats de construction, et l'IAS 18, Produits. Le CNCI prévoit publier, conjointement avec le FASB, un document de travail aux fins de consultation au deuxième trimestre de 2008. Nous ne nous attendons pas à ce que ce projet soit achevé d'ici 2011, l'année de basculement.

La période de commentaires sur l'IFRIC D21, Real Estate Sales, a récemment pris fin. L'interprétation proposée vise à normaliser les pratiques comptables des promoteurs immobiliers à l'égard de la vente d'unités comme des appartements ou des maisons avant l'achèvement de leur construction. À l'heure actuelle, les promoteurs immobiliers interprètent les normes de diverses façons; les produits découlant de la vente d'unités sont donc constatés à des moments différents. Certains les comptabilisent uniquement une fois rendue l'unité achevée à l'acheteur; d'autres le font plus tôt. L'ébauche d'IFRIC propose la comptabilisation des produits à mesure que la construction progresse, mais uniquement si le promoteur fournit des services de construction plutôt que de vendre des biens (unités immobilières achevées). Elle fait état de certaines caractéristiques indiquant que le vendeur fournit effectivement des services de construction.

Conclusion

En règle générale, les principes de constatation des produits des PCGR du Canada et des normes IFRS sont très semblables. Toutefois, il manque aux normes IFRS un grand nombre de directives précises qu'offrent les CPN 141 et 142. Par conséquent, on doit davantage faire preuve de jugement dans l'application des normes IFRS. Si vous souhaitez obtenir de plus amples renseignements sur les IFRS, les sources de référence à cet égard ou la constatation de produits en vertu des normes, veuillez communiquer avec votre bureau local de BDO Dunwoody ou visitez le www.bdo.ca/ifrs.