

# Document d'information sur les NCECF : Ajout d'indications supplémentaires au chapitre 3400, « Produits »

Mai 2021



**AVERTISSEMENT**

La présente publication, préparée par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité.

CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de l'utilisation ou de l'application de cette publication.

© 2021 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 obtenir des renseignements concernant l'obtention de cette autorisation, veuillez écrire à [permissions@cpacanada.ca](mailto:permissions@cpacanada.ca).

# Table des matières

<b>Introduction</b>	<b>1</b>
<b>Détermination de l'unité de comptabilisation</b>	<b>2</b>
Pourquoi est-il important de déterminer l'unité de comptabilisation pour un accord générateur de produits?	2
Dans quelles circonstances une série de contrats devraient-ils être traités comme s'ils formaient un contrat unique aux fins de la constatation des produits?	3
Dans quelles circonstances les prestations d'un contrat générateur de produits représentent-elles des unités de comptabilisation distinctes?	5
<b>Accords à composantes multiples</b>	<b>6</b>
À quel moment la contrepartie est-elle répartie entre les prestations de l'accord générateur de produits?	6
Comment la contrepartie est-elle répartie entre les prestations d'un accord générateur de produits?	8
Que se passe-t-il si un prix de vente spécifique ne peut être observé directement?	9
<b>Méthode de l'avancement des travaux</b>	<b>11</b>
Qu'est-ce que la méthode de l'avancement des travaux?	11
Dans quelles circonstances la méthode de l'avancement des travaux est-elle utilisée pour comptabiliser les produits plutôt que la méthode de l'achèvement des travaux?	12
Comment une entreprise détermine-t-elle le pourcentage d'avancement?	14
Comment une entreprise utilisant des mesures d'intrants détermine-t-elle le pourcentage d'avancement pour évaluer le degré d'avancement?	14
Comment une entreprise utilise-t-elle des mesures d'extrants pour déterminer le pourcentage d'avancement?	15
Comment le bénéfice gagné durant une période est-il calculé selon la méthode de l'avancement des travaux?	16
Comment les révisions d'estimations sont-elles comptabilisées au fur et à mesure de la progression des travaux?	18
Quels sont les coûts inclus dans les contrats?	20
Les coûts d'obtention d'un contrat peuvent-ils être inscrits à l'actif avant que le contrat ne soit obtenu?	21
Que se passe-t-il lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat?	24
Quelles obligations d'information supplémentaires ont été ajoutées au chapitre 3400 relativement à la méthode de l'avancement des travaux?	25

<b>Présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net</b>	<b>28</b>
Pourquoi est-il pertinent de déterminer si une entreprise présente ses produits sur la base du montant brut ou du montant net?	28
Comment déterminer si une entreprise agit à titre de mandant ou de mandataire?	28
Quels indicateurs une entreprise doit-elle prendre en considération pour déterminer si les produits devraient être constatés sur la base du montant brut?	29
Quels indicateurs une entreprise doit-elle prendre en considération pour déterminer si les produits devraient être constatés sur la base du montant net?	30
<b>Ventes à livrer</b>	<b>32</b>
Qu'est-ce qu'une vente à livrer?	32
Quand peut-on constater des produits dans le cadre d'une vente à livrer?	32
<b>Accords prévoyant des frais ou des paiements initiaux non remboursables</b>	<b>37</b>
En quoi consistent les frais ou les paiements initiaux non remboursables?	37
Une entreprise peut-elle constater des produits tirés de frais ou de paiements initiaux non remboursables?	37
<b>Dispositions transitoires</b>	<b>39</b>
Quand une entreprise doit-elle appliquer les indications supplémentaires?	39
Des allègements transitoires sont-ils fournis pour les indications supplémentaires?	39
Quelles sont les informations à fournir au cours de la période de première application des indications supplémentaires?	40
<b>Modifications corrélatives</b>	<b>42</b>
Des modifications corrélatives aux indications supplémentaires ont-elles été apportées au <i>Manuel</i> ?	42
<b>Application aux organismes sans but lucratif</b>	<b>42</b>
Quelle est l'incidence des indications supplémentaires sur les organismes sans but lucratif?	42
<b>Incidences potentielles sur la certification</b>	<b>42</b>
Quelle sera l'incidence des indications supplémentaires sur les missions d'audit?	43
Quelle sera l'incidence des indications supplémentaires sur les missions d'examen?	44
<b>Ressources additionnelles</b>	<b>45</b>
<b>Personne-ressource</b>	<b>45</b>

<b>Exemple détaillé</b>	<b>46</b>
Application de la méthode de l'avancement des travaux	46
Scénario A	48
Scénario B	54
Scénario C	55
Scénario D	60
<b>Arbres de décision</b>	<b>61</b>
Arbre de décision 1 – Détermination des unités de comptabilisation pour tout accord générateur de produits et répartition des produits	61
Arbre de décision 2 – Constatation des produits pour chaque unité de comptabilisation	62

## Introduction

En 2015, le Conseil des normes comptables (CNC) a consulté ses parties prenantes au sujet de l'ordre de priorité des projets relatifs à la Partie II du *Manuel de CPA Canada – Comptabilité* (le *Manuel*), soit les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF). Les parties prenantes qui appliquent le chapitre 3400 des NCECF, « Produits », ont fait savoir que les produits étaient un sujet de préoccupation. Plus précisément, elles ont relevé le manque d'indications relativement à certains sujets complexes liés aux produits, rendant nécessaires la consultation d'indications données dans les normes pré-basculément remplacées de la Partie V du *Manuel*, notamment les abrégés des délibérations du Comité sur les problèmes nouveaux (CPN), ainsi que la consultation d'indications publiées dans d'autres pays, par exemple les indications sur les produits données dans les Normes internationales d'information financière (les normes IFRS®) et dans les principes comptables généralement reconnus des États-Unis (les PCGR des États-Unis). Étant donné que des changements ont été apportés aux normes sur les produits contenues dans les IFRS et dans les PCGR des États-Unis, en vue d'y inclure des principes qui ne sont pas cohérents avec les NCECF, les parties prenantes ne pourront plus se reporter à ces normes lors de l'application du chapitre 3400.

Le CNC a mené un sondage ciblant les parties prenantes qui appliquent le chapitre 3400, afin de mieux comprendre leurs préoccupations. En mai 2019, un exposé-sondage a été publié, qui proposait d'ajouter au chapitre 3400 une annexe contenant des indications supplémentaires sur les sujets complexes liés aux produits qui étaient une source de préoccupation pour la majorité des répondants. Le chapitre 3400 a été modifié en décembre 2019 afin d'inclure ces indications.

Les modifications apportées au chapitre 3400 fournissent des critères servant à clarifier comment déterminer l'unité de comptabilisation dans une opération génératrice de produits ainsi que des indications supplémentaires sur les sujets suivants liés aux produits :

- 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 (indications supplémentaires).

Les modifications visent à clarifier les principes qui étaient, et sont encore, contenus dans le chapitre 3400, puisqu'elles ont été effectuées dans une large mesure par l'ajout d'une annexe (plutôt que par des changements dans le corps de la norme).

Le présent document d'information de CPA Canada résume les indications supplémentaires et fournit des exemples illustratifs de leur application. Il aborde tout d'abord les indications supplémentaires sur la détermination de l'unité de comptabilisation dans une opération génératrice de produits, car cela s'applique à tous les types d'accords générateurs de produits. Il se penche ensuite sur les indications supplémentaires concernant les cinq sujets complexes liés aux produits qui sont susmentionnés. Enfin, il présente plusieurs exemples qui illustrent la manière dont les indications supplémentaires pourraient être appliquées en pratique, et donne des exemples de notes sur les méthodes comptables et d'informations à fournir dans les notes complémentaires.

Les dispositions du chapitre 3400 qui n'ont pas été modifiées ou clarifiées du fait de l'ajout des indications supplémentaires ne sont pas résumées dans le présent document d'information. Les utilisateurs doivent consulter le chapitre 3400 dans son intégralité pour obtenir ces indications.

Les modifications apportées au chapitre 3400 s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Leur application anticipée est permise.

## Détermination de l'unité de comptabilisation

La détermination de l'unité de comptabilisation pour une opération génératrice de produits consiste à décider s'il faut diviser ou regrouper les contrats générateurs de produits ainsi qu'à établir si un seul contrat ou une série de contrats regroupés comporte une ou plusieurs prestations. L'[arbre de décision 1](#) du présent document d'information peut servir à déterminer l'unité de comptabilisation pour tous les accords générateurs de produits. De plus, l'[arbre de décision 2](#) du présent document d'information peut être utilisé pour déterminer les indications sur la constatation des produits à appliquer à chaque unité de comptabilisation dans un accord générateur de produits.

### Pourquoi est-il important de déterminer l'unité de comptabilisation pour un accord générateur de produits?

La détermination de l'unité de comptabilisation pour une opération génératrice de produits est la première étape importante de l'application des critères de constatation du chapitre 3400. Bien que les critères de constatation du chapitre 3400 soient en général appliqués opération par opération, il est nécessaire, dans certaines circonstances, d'appliquer les critères de constatation aux éléments isolables d'une même opération afin de refléter la substance de cette opération. Dans d'autres circonstances, 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. De plus, un contrat unique ou une série de contrats pourrait comporter plus d'une prestation. En pareilles circonstances, il peut s'avérer nécessaire de diviser le contrat en prestations distinctes.



## CONCEPT CLÉ

Afin de s'assurer que les critères de constatation du chapitre 3400 sont appliqués adéquatement à une opération génératrice de produits, il est important de déterminer si cette opération génératrice de produits constitue une série de contrats ou un contrat unique, et si ces contrats comportent plus d'une prestation. C'est la substance, et non la forme, de l'opération génératrice de produits qui détermine quels sont les critères appropriés de constatation des produits à appliquer dans les circonstances.

### **Dans quelles circonstances une série de contrats devraient-ils être traités comme s'ils formaient un contrat unique aux fins de la constatation des produits?**

Comme il a été indiqué précédemment, il pourrait être nécessaire de regrouper les contrats pour refléter la substance de l'opération et appliquer les critères de constatation des produits adéquatement. Une série de contrats, qu'ils aient été conclus avec un ou plusieurs clients, se traitent comme s'ils formaient un contrat unique, lorsqu'ils répondent à tous les critères suivants :

- a) ils sont négociés en bloc dans le même environnement économique et selon un objectif de marge bénéficiaire globale;
- b) ils constituent essentiellement un accord visant l'exécution d'une transaction unique avec un seul client;
- c) ils sont étroitement liés, au point qu'ils constituent en pratique des composantes du même accord ayant une marge bénéficiaire globale;
- d) ils sont exécutés simultanément ou en séquence continue.

#### **EXEMPLE ILLUSTRATIF 1**

MNM Limited (la société) est établie en Ontario, au Canada, et installe des systèmes de chauffage, de ventilation et de climatisation (CVC) dans divers types d'immeubles. La société a conclu des contrats avec deux entrepreneurs généraux pour l'installation de systèmes CVC dans deux tours de bureaux au Manitoba. Il s'agit de la première fois qu'elle installera des systèmes CVC à l'extérieur de l'Ontario. Chaque entrepreneur général est contrôlé par la même société mère. L'installation des systèmes CVC exige que la main-d'œuvre de la société se rende au Manitoba et qu'une partie du matériel appartenant à la société et utilisée dans le processus d'installation soit expédiée au Manitoba. C'est pourquoi la société a décidé d'installer les systèmes CVC dans le deuxième bâtiment immédiatement après le premier, afin de réduire au minimum le temps passé à l'extérieur de l'Ontario pour sa main-d'œuvre et son matériel.

La société fixe habituellement le prix de chaque contrat de sorte à obtenir une marge brute de 10 %. Elle estime que l'installation du système CVC coûtera environ 6 millions de dollars pour le premier immeuble et 4,5 millions de dollars pour le second immeuble. La concurrence était féroce lors de l'appel d'offres pour le premier immeuble. Pour obtenir le contrat, la société a proposé un prix de 6,1 millions de dollars. Toutefois, comme la concurrence était moins forte lors de l'appel d'offres pour le second immeuble, la société a proposé un prix de 5,5 millions de dollars afin de réaliser une marge bénéficiaire globale d'environ 10 % sur les deux projets.

Afin de déterminer comment constater les produits, la société doit tout d'abord établir si les deux contrats devraient être traités séparément ou être regroupés et traités comme s'ils formaient un contrat unique (c'est-à-dire que la société doit déterminer l'unité de comptabilisation pour l'accord générateur de produits).

Bien que les contrats soient conclus avec deux clients différents, ils semblent avoir été négociés en bloc dans le même environnement économique et selon un objectif de marge bénéficiaire globale. Les prix combinés visaient l'atteinte d'une marge bénéficiaire globale d'environ 10 %. Les deux entrepreneurs généraux sont contrôlés par la même société mère, de sorte que les contrats constituent essentiellement un accord visant l'exécution d'une transaction unique avec un seul client<sup>1</sup>. Comme c'est la première fois que la société installera des systèmes CVC à l'extérieur de l'Ontario et qu'elle devra déplacer une partie de sa main-d'œuvre et de son matériel au Manitoba, les contrats sont probablement si étroitement liés qu'ils constituent en pratique des composantes d'un même accord. Enfin, l'installation des systèmes CVC dans chaque bâtiment sera effectuée en séquence continue. Sur la base de cette analyse, ces deux contrats remplissent probablement les critères pour être traités comme un contrat unique aux fins de la constatation des produits afin de refléter la substance de l'opération.

Le regroupement des deux contrats se traduira par une marge bénéficiaire brute globale d'environ 10 % sur leur durée combinée. Si la marge brute des contrats n'était pas combinée, le premier contrat permettrait de constater une marge brute de 1,64 %<sup>2</sup>, tandis que celle du deuxième contrat serait de 18,18 %<sup>3</sup>. Cela illustre que le fait de comptabiliser les contrats séparément ne reflète pas la substance de l'opération, qui consiste à installer deux systèmes CVC au Manitoba et à dégager une marge brute globale de 10 %. Si les deux contrats sont regroupés aux fins de

1 Bien que les deux clients soient des apparentés dans cet exemple, il n'est pas nécessaire que les clients de chacun des contrats le soient pour que ce critère soit rempli.

2 Le pourcentage de marge brute est calculé comme suit :  $(6\,100\,000 \$ - 6\,000\,000 \$) \div 6\,100\,000 \$$ .

3 Le pourcentage de marge brute est calculé comme suit :  $(5\,500\,000 \$ - 4\,500\,000 \$) \div 5\,500\,000 \$$ .

la constatation des produits, la société doit déterminer si chaque système CVC correspond à une prestation distincte dans le contrat regroupé et, le cas échéant, comment ventiler la contrepartie de l'accord entre toutes les prestations (ce qui est décrit plus loin dans le présent document d'information).

### **Dans quelles circonstances les prestations d'un contrat générateur de produits représentent-elles des unités de comptabilisation distinctes?**

Un contrat unique – ou une série de contrats qui répondent aux critères de regroupement (comme il est décrit plus haut) – peut comporter plusieurs prestations. L'exécution ou le transfert des objets de prestation au client peuvent avoir lieu à différents moments ou sur différents intervalles de temps et, en contrepartie des prestations, le client peut effectuer des paiements fixes ou variables, ou une combinaison de paiements fixes et de paiements variables.

Au moment de la conclusion d'un accord, l'entreprise apprécie toutes les prestations prévues à l'accord afin de déterminer si elles constituent des unités de comptabilisation distinctes. Lorsqu'un accord porte sur plusieurs prestations, celles-ci 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 est pour l'essentiel sous le contrôle du fournisseur;
- b) la ou les prestations ont une valeur en elles-mêmes pour le client<sup>4</sup>.

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 (décrite plus loin dans le présent document d'information) et la constatation des produits devraient ensuite être déterminées pour les prestations regroupées en une seule unité de comptabilisation.



#### **CONCEPT CLÉ**

L'entreprise apprécie toutes les prestations prévues à l'accord au moment de sa conclusion afin de déterminer si elles constituent des unités de comptabilisation distinctes. Les critères de constatation des produits du chapitre 3400 sont ensuite appliqués séparément à chaque unité de comptabilisation dont l'existence a été déterminée dans l'accord.

4 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.

## Accords à composantes multiples

En plus de fournir des critères permettant à l'entreprise de déterminer si un contrat unique générateur de produits ou une série de contrats générateurs de produits comporte plusieurs prestations, les indications supplémentaires proposent deux méthodes possibles aux fins de la répartition de la contrepartie entre les prestations de l'accord.

### À quel moment la contrepartie est-elle répartie entre les prestations de l'accord générateur de produits?

La répartition de la contrepartie entre toutes les prestations se fait uniquement au moment de la conclusion de l'accord. Cette répartition n'est pas réévaluée à mesure que chaque prestation de l'accord est exécutée.

#### EXEMPLE ILLUSTRATIF 2

Alberta Telecommunications (la société) est un fournisseur de cellulaires et de services sans fil à Calgary, en Alberta. Les clients concluent des contrats de trois ans et reçoivent des services sans fil et un nouveau cellulaire sans droit de retour général. La société permet également à un client d'utiliser un cellulaire préexistant pour lequel elle fournira des services sans fil à un tarif mensuel inférieur. Un client peut aussi acheter un cellulaire sans conclure de contrat pour des services sans fil. Au moment de la conclusion de chaque contrat, la société doit déterminer si l'accord générateur de produits comporte plusieurs prestations. Si c'est le cas, la contrepartie du contrat doit être répartie entre les prestations de l'accord afin que les critères de constatation des produits du chapitre 3400 puissent être appliqués séparément à chaque prestation.

Dans le cas présent, le cellulaire (soit la composante matérielle) et les services sans fil (soit la composante service) sont probablement des prestations distinctes. Le contrat ne prévoit pas un droit de retour général pour les prestations. Les prestations ont une valeur en elles-mêmes pour le client, car chaque prestation (soit le cellulaire et les services sans fil) est vendue séparément. Par conséquent, la société doit répartir la contrepartie entre les prestations de l'accord (selon ce qui est décrit plus loin dans le présent document d'information).

**EXEMPLE ILLUSTRATIF 3**

General Information Technology Services Inc. (la société) est une société informatique située à Victoria, en Colombie-Britannique. La société offre un large éventail de services informatiques, notamment le traitement des opérations, le développement et la mise en œuvre de logiciels d'exploitation, le soutien informatique, la formation à l'utilisation du système, les services de garantie et de mise à niveau, et diverses composantes matérielles. La société conclut fréquemment des contrats qui comportent nombre de ces services et produits dans un contrat unique. Pour chaque contrat, la société doit donc déterminer si l'accord générateur de produits comporte une ou plusieurs prestations afin que les indications relatives à la constatation des produits du chapitre 3400 puissent être adéquatement appliquées à chaque prestation.

La question de savoir si l'exécution de la ou des prestations restantes est jugée probable et est pour l'essentiel sous le contrôle du fournisseur, lorsque l'accord prévoit un droit de retour général, est une question de fait qui dépend des modalités de chaque contrat. Il faut toutefois faire preuve de jugement pour déterminer si les prestations ont une valeur en elles-mêmes pour le client.

Par exemple, si un contrat comprend le développement et la mise en œuvre d'un progiciel de gestion intégré (PGI) hautement personnalisé, y compris les mises à niveau et le soutien après mise en œuvre, chaque prestation (soit le développement du PGI, la mise en œuvre du PGI, les mises à niveau du PGI et les services de soutien) n'a probablement pas de valeur en elle-même pour le client puisque le PGI est hautement personnalisé. Il serait donc difficile d'obtenir les prestations de l'entreprise ou d'un autre fournisseur sans le PGI lui-même. En conséquence, la société peut conclure qu'il y a une seule prestation. Les critères de constatation des produits du chapitre 3400 seraient donc appliqués à l'ensemble de l'accord, ce qui entraînerait probablement la constatation des produits selon la méthode de l'avancement des travaux.

Cela diffère d'un contrat portant sur des biens et services similaires où le logiciel sous-jacent est disponible sur le marché et ne contient aucune personnalisation. Dans ce cas, le client a la possibilité d'acheter un ou plusieurs de ces services séparément auprès de la société ou d'un autre fournisseur, ce qui indique qu'ils ont une valeur en eux-mêmes pour le client. Par conséquent, la société peut conclure que le contrat comporte de multiples prestations qui doivent être séparées aux fins de l'application des critères de constatation des produits du chapitre 3400.

## Comment la contrepartie est-elle répartie entre les prestations d'un accord générateur de produits?

On ventile la contrepartie entre toutes les prestations de l'accord générateur de produits 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 des prestations.

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

### EXEMPLE ILLUSTRATIF 4

Reprenons l'exemple illustratif 2 (ci-dessus). Alberta Telecommunications (la société) conclut avec un client un contrat visant la fourniture d'un cellulaire et de services sans fil pendant trois ans. Le client paie 100 \$ par mois, et les risques et avantages inhérents à la propriété du cellulaire sont transférés au client à la conclusion du contrat non annulable. Le cellulaire et les services sans fil sont des prestations distinctes. Par conséquent, la contrepartie doit être répartie entre toutes les prestations du contrat.

La société vend normalement le cellulaire inclus dans le contrat pour 1 200 \$. De plus, la société offre des services sans fil identiques pour 70 \$ par mois, ou 2 520 \$ pour trois ans, si le client utilise un cellulaire existant. La contrepartie totale de l'accord, qui s'élève à 3 600 \$ (100 \$/mois x 36 mois), doit être répartie entre les deux prestations. Comme des prix de vente spécifiques existent pour chaque prestation, la contrepartie de l'accord est répartie entre les prestations en proportion des prix de vente spécifiques. Ainsi, un montant de 1 161 \$ ( $3\,600 \$ \times (1\,200 \$ \div 3\,720 \$^5)$ ) est affecté au cellulaire, et le montant restant de 2 439 \$ ( $3\,600 \$ \times (2\,520 \$ \div 3\,720 \$)$ ) est affecté aux services sans fil. Comme les risques et avantages inhérents à la propriété du cellulaire sont transférés immédiatement au client, la contrepartie affectée au cellulaire est constatée à titre de produits immédiatement, alors que la contrepartie affectée aux services sans fil est constatée à titre de produits sur la durée du contrat.

5 Ce montant est calculé comme étant le prix de vente spécifique du cellulaire de 1 200 \$ plus le prix total des services sans fil sur la durée de 36 mois du contrat de 2 520 \$ (70 \$/mois x 36 mois).

**EXEMPLE ILLUSTRATIF 5**

Reprenons l'exemple illustratif 4 (ci-dessus) et supposons que, au sixième mois du contrat, Alberta Telecommunications (la société) et le client conviennent de réduire la durée du contrat à deux ans, toutes les autres conditions demeurant les mêmes. Si le contrat avait eu cette durée à sa conclusion, un montant de 1 000 \$ de la contrepartie ( $2\,400 \$ \times (1\,200 \$ \div 2\,880 \$^6)$ ) aurait été affecté au cellulaire, et le montant restant de 1 400 \$ ( $2\,400 \$ \times (1\,680 \$ \div 2\,880 \$)$ ) aurait été affecté aux services sans fil (ou 58 \$ par mois). Toutefois, comme il a été souligné précédemment, la répartition de la contrepartie entre les prestations n'est pas réévaluée à mesure que chaque prestation de l'accord est exécutée. Par conséquent, puisque la réduction des produits associée à la modification du contrat s'est produite en cours de contrat et après la livraison du cellulaire, elle n'aurait pas d'incidence sur le montant des produits constatés pour le cellulaire. Au lieu de cela, la contrepartie restante de 832 \$<sup>7</sup> en vertu du contrat au moment de sa modification est répartie sur les 18 mois restants du contrat, et des produits de 46 \$ par mois sont constatés.

**Que se passe-t-il si un prix de vente spécifique ne peut être observé directement?**

Si le prix de vente spécifique d'une ou de plusieurs prestations d'un accord ne peut être observé directement, l'entreprise l'estime à un montant qui permettra à la répartition du prix de transaction de satisfaire à l'objectif de répartition (décrit ci-dessus). 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.

Les indications supplémentaires donnent deux exemples de méthodes d'estimation du prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service qui peuvent notamment être utilisées, soit :

- 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;

6 Ce montant est calculé comme étant le prix de vente spécifique du cellulaire de 1 200 \$ plus le prix total des services sans fil sur la durée de 24 mois du contrat de 1 680 \$ ( $70 \$/\text{mois} \times 24 \text{ mois}$ ).

7 Ce montant est calculé comme étant le total des produits selon le contrat modifié de 2 400 \$ ( $100 \$/\text{mois} \times 24 \text{ mois}$ ) diminué du montant de 1 161 \$ constaté pour le cellulaire et des montants constatés au cours des six premiers mois du contrat pour les services sans fil de 407 \$ ( $(2\,439 \$ \div 36 \text{ mois}) \times 6 \text{ mois}$ ).

- b) la méthode du coût attendu plus marge – l'entreprise détermine le coût qu'elle prévoit d'engager afin de fournir un bien ou un service pour chaque unité de comptabilisation, puis ajoute une marge appropriée.

Si les prix de vente spécifiques d'au moins deux des biens ou des services promis dans l'accord sont très variables ou incertains, il peut être nécessaire d'utiliser une combinaison de méthodes pour estimer le prix de vente spécifique de chaque bien ou service promis dans l'accord. L'entreprise apprécie alors si la répartition du prix de transaction en proportion des estimations des prix de vente spécifiques est conforme à l'objectif de répartition et aux exigences relatives à l'estimation des prix de vente spécifiques (décrites ci-dessus).

#### EXEMPLE ILLUSTRATIF 6

Reprenons l'exemple illustratif 3 (ci-dessus). General Information Technology Services Inc. (la société) conclut avec le client A un contrat prévoyant la mise en œuvre d'un PGI standard et la fourniture d'un soutien informatique pendant une période de trois ans après mise en œuvre, pour une contrepartie totale de 1 150 000 \$. Comme le PGI est peu personnalisé, la société a conclu que le client pourrait obtenir les services de soutien informatique auprès d'un autre fournisseur, ce qui signifie que la mise en œuvre du PGI et le soutien après mise en œuvre sont des prestations distinctes. Étant donné que la société n'offre pas ce PGI et les services après mise en œuvre séparément, elle ne dispose pas d'un prix de vente spécifique pour chaque prestation. Par conséquent, la société doit estimer le prix de vente spécifique de chaque produit afin de pouvoir répartir la contrepartie de l'accord.

Si la société décide d'utiliser la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement, elle pourrait obtenir des prix de vente spécifiques pour des PGI et des services après mise en œuvre similaires auprès de concurrents. La société pourrait utiliser ces prix de vente spécifiques, ajustés au besoin pour refléter ses coûts et ses marges, lors de l'estimation des prix de vente spécifiques aux fins de la répartition de la contrepartie de l'accord. À l'inverse, si la société décide d'utiliser la méthode du coût attendu plus marge, elle doit déterminer le coût de l'exécution de chaque prestation et ajouter une marge appropriée au produit ou au service en fonction de la marge qu'elle obtiendrait normalement pour des produits ou des services similaires.

La société a déterminé que la méthode d'estimation la plus appropriée pour le prix de vente spécifique du soutien après mise en œuvre est la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement. Elle a obtenu les listes de prix de quelques concurrents et a déterminé que le prix de vente moyen de services après mise en œuvre similaires est de 25 000 \$ par mois ou de 900 000 \$ sur la durée de trois ans du contrat. S'agissant du prix de vente spécifique du PGI, la société a déterminé que la méthode

du coût attendu plus marge constitue la méthode d'estimation la plus appropriée. Si la société vend un PGI standard similaire pour 275 000 \$ séparément, et que le coût de ce PGI s'élève à 247 500 \$ pour la société, il pourrait alors être approprié d'ajouter une marge de 10 %<sup>8</sup> au coût du PGI dans le contrat conclu avec le client A. Si le coût du PGI pour la société indiqué dans le contrat conclu avec le client A est de 297 000 \$, le prix de vente spécifique du PGI aux fins de la répartition de la contrepartie dans le contrat avec le client A est estimé à 330 000 \$ ( $297\,000 \$ \div (100\% - 10\%)$ ).

Selon un prix de vente spécifique estimatif de 900 000 \$ pour les services après mise en œuvre et un prix de vente spécifique estimatif de 330 000 \$ pour le PGI (voir ci-dessus), un montant de 841 463 \$ ( $1\,150\,000 \$ \times (900\,000 \$ \div 1\,230\,000 \$)$ ) de la contrepartie totale de l'accord est affecté aux services après mise en œuvre, et le montant restant de 308 537 \$ ( $1\,150\,000 \$ \times (330\,000 \$ \div 1\,230\,000 \$)$ ) est affecté au PGI.



### CONCEPT CLÉ

Dans le cadre d'un accord générateur de produits à composantes multiples, la contrepartie est ventilée entre toutes les prestations en proportion des prix de vente spécifiques au moment de la conclusion de l'accord. Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entreprise vendrait séparément à un client un bien ou un service promis. Il est possible de le déterminer au moyen d'opérations réelles si l'entreprise vend chacun des biens ou des services promis séparément, ou de l'estimer en utilisant des données d'entrée observables et des techniques d'estimation.

## Méthode de l'avancement des travaux

### Qu'est-ce que la méthode de l'avancement des travaux?

La méthode de l'avancement des travaux est une 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. Selon cette méthode, 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.

8 Le pourcentage de la marge brute est calculé comme suit :  $(275\,000 \$ - 247\,500 \$) \div 275\,000 \$$ .

9 Ce montant est calculé comme étant la somme du prix de vente spécifique de 900 000 \$ des services après mise en œuvre et du prix de vente spécifique de 330 000 \$ du PGI.

### **Dans quelles circonstances la méthode de l'avancement des travaux est-elle utilisée pour comptabiliser les produits plutôt que la méthode de l'achèvement des travaux?**

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.

L'utilisation soit de la méthode de l'avancement des travaux soit de la méthode de l'achèvement des travaux ne constitue pas un choix de méthode comptable. 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. La méthode de l'achèvement des travaux convient uniquement dans l'une ou l'autre des deux circonstances suivantes :

1. lorsque l'exécution de la prestation réside dans la réalisation d'un seul acte;
2. lorsque l'entreprise ne peut raisonnablement estimer le degré d'avancement des travaux.

Dans tous les autres cas, les produits résultant de la prestation de services et de contrats à long terme doivent être comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux.

La méthode de l'achèvement des travaux ne rend pas compte de la constatation des produits et des charges avant que l'exécution d'un contrat soit achevée ou quasi achevée, même si des travaux ont été effectués et des coûts, engagés. Il n'est donc pas possible d'évaluer la véritable performance de l'entité pendant la période qui précède l'achèvement de l'exécution du contrat.

#### **EXEMPLE ILLUSTRATIF 7**

Pendant l'année 1, un contremaître accompli décide de créer sa propre entreprise de construction afin de pouvoir profiter d'un contrat de construction lucratif à long terme qui fait actuellement l'objet d'un appel d'offres. Le contremaître crée la société Big Three Construction Inc. (la société) afin de soumissionner pour un contrat de construction d'un bâtiment commercial à Halifax, en Nouvelle-Écosse. Avant la fin de l'année 1, la société remporte le contrat et commence la construction.

L'entreprise a déterminé que les heures de main-d'œuvre constituent la mesure la plus appropriée du degré d'avancement des travaux. Cependant, en raison de la rapidité avec laquelle la construction a débuté, la société n'a pas pu en suivre la progression. Étant donné qu'il s'agit de la première année d'activité de la société et de son premier contrat, la direction n'est pas en mesure d'établir une estimation raisonnable du coût total de l'achèvement du bâtiment; il n'est donc pas possible

de mesurer le degré d'avancement d'après le ratio entre les coûts encourus et le coût total estimatif. Par conséquent, comme la société a conclu qu'elle ne peut pas raisonnablement estimer le degré d'avancement, il est approprié de constater les produits en utilisant la méthode de l'achèvement des travaux.

Au cours du processus d'appel d'offres, la société a estimé le coût total à 10 millions de dollars et a proposé un prix de 11 millions de dollars. À la fin de l'année 1, la société avait engagé des coûts de construction de 2 millions de dollars et avait facturé 3 millions de dollars. Comme la société utilise la méthode de l'achèvement des travaux pour constater les produits, les écritures de journal suivantes sont inscrites au cours de l'année 1 :

La description	Débit	Crédit
Construction en cours	2 000 000 \$	
Comptes créditeurs		2 000 000 \$
<i>Pour comptabiliser les coûts liés au contrat engagés pendant l'année.</i>		
<hr/>		
Comptes débiteurs	3 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		3 000 000 \$
<i>Pour comptabiliser les sommes facturées à l'avancement pendant l'année.</i>		
<hr/>		



### REMARQUE

L'illustration de la constatation des produits selon la méthode de l'achèvement des travaux se poursuit à l'exemple illustratif 10 (ci-après) du présent document d'information.



### CONCEPT CLÉ

On croit souvent à tort qu'une entreprise peut effectuer un choix de méthode comptable et ainsi utiliser soit la méthode de l'avancement des travaux soit la méthode de l'achèvement des travaux afin de constater les produits résultant de la prestation de services et de contrats à long terme. Or, cela est incorrect. La méthode de l'avancement des travaux doit être utilisée pour comptabiliser les produits résultant de la prestation de services et de contrats à long terme sauf lorsque, dans de rares circonstances, 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. L'utilisation soit de la méthode de l'avancement des travaux soit de la méthode de l'achèvement des travaux ne constitue pas un choix de méthode comptable.

## Comment une entreprise détermine-t-elle le pourcentage d'avancement?

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, en fonction de la nature du contrat. Ces manières peuvent se répartir entre les mesures d'intrants et d'extrants. 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.

Les mesures d'intrants comprennent les méthodes fondées sur les coûts engagés et les efforts fournis. 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.



### CONCEPT CLÉ

Selon la méthode de l'avancement des travaux, le degré d'avancement est évalué en fonction de mesures d'intrants, qui évaluent le degré d'avancement indirectement, ou de mesures d'extrants, qui évaluent le degré d'avancement directement.

Il convient de consulter l'[exemple détaillé](#) à la fin du présent document d'information pour obtenir des exemples illustratifs sur la manière de déterminer le degré d'avancement de contrats à long terme comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux en utilisant des mesures d'intrants.

## Comment une entreprise utilisant des mesures d'intrants détermine-t-elle le pourcentage d'avancement pour évaluer le degré d'avancement?

Une entreprise utilisant des mesures d'intrants pour déterminer le pourcentage d'avancement évaluerait le degré d'avancement en fonction des efforts fournis ou d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux.

La méthode des efforts fournis est une mesure d'intrants fondée sur les unités d'œuvre (par exemple, les heures de main-d'œuvre, les dollars de main-d'œuvre, les heures-machines ou les quantités de matières) qui est directement liée aux efforts fournis par l'entreprise pour l'exécution du contrat. 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'entreprise au cours de chacune des phases d'activité (par exemple, la conception, l'approvisionnement et la gestion). Selon cette méthode, le simple fait d'acquérir des matières 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, comme cela pourrait être le cas si le degré d'avancement était évalué d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux, par exemple. Des efforts doivent effectivement être fournis pour l'exécution du travail afin de pouvoir constater des produits

et générer des profits. 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.

La mesure du degré d'avancement des travaux d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux est aussi une méthode basée sur les intrants. Selon cette méthode, les coûts engagés à prendre en compte sont uniquement ceux qui se rattachent aux travaux accomplis. Les coûts qui ne reflètent pas les travaux accomplis à ce jour sont à exclure des coûts engagés aux fins de la mesure du degré d'avancement des travaux. Voici des exemples de ces coûts :

- a) les coûts se rapportant à des activités futures liées au contrat, par exemple le coût des matières achetées au début du contrat et qui n'ont pas encore été utilisées;
- b) les paiements faits à un sous-traitant autrement qu'en fonction de l'avancement de ses travaux.

Le coût du matériel et de l'outillage achetés pour les besoins du contrat peut être réparti sur leur durée d'utilisation prévue, à moins que leur propriété soit transférée au client selon les modalités du contrat.

Par exception au principe général selon lequel seuls les coûts qui reflètent les travaux accomplis doivent être inclus dans les coûts engagés à ce jour, une entreprise peut faire un choix de méthode comptable consistant à inclure le coût des matériaux non installés qui ont été livrés sur le chantier dans les coûts servant à mesurer le degré d'avancement des travaux. Dans la mesure où une telle méthode comptable est importante pour les utilisateurs des états financiers, elle doit être indiquée dans les principales méthodes comptables de l'entreprise. La décision d'une entreprise d'inclure ou non le coût des matériaux non installés qui ont été livrés sur le chantier dans les coûts utilisés pour mesurer le degré d'avancement des travaux doit se fonder sur la question de savoir si l'inclusion de ce coût représente fidèlement le degré d'exécution du contrat par l'entreprise.

### **Comment une entreprise utilise-t-elle des mesures d'extrants pour déterminer le pourcentage d'avancement?**

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).

**EXEMPLE ILLUSTRATIF 8**

Champion Bridges Ltd. (la société) conclut un contrat de 140 millions de dollars pour la construction d'un pont reliant le continent et l'île de Manitoulin, en Ontario, afin de réduire la circulation sur le pont tournant Little Current. La longueur du pont sera de 400 mètres et sa construction prendra trois ans. Ainsi, 100 mètres seront construits la première année, 150 mètres le seront la deuxième année, et les 150 mètres restants le seront la troisième année. Si la société décide que la mesure la plus appropriée du degré d'avancement se fonde sur le ratio entre la longueur du pont construit à ce jour et la longueur totale du pont, le degré d'avancement serait calculé comme suit : 25 % à la fin de l'année 1 (100 mètres ÷ 400 mètres), 62,5 % à la fin de l'année 2 (250 mètres ÷ 400 mètres) et 100 % à la fin de l'année 3 (400 mètres ÷ 400 mètres). Le degré d'avancement à la fin de chaque année serait alors utilisé pour déterminer le bénéfice de la période calculé selon la méthode de l'avancement des travaux.

**Comment le bénéfice gagné durant une période est-il calculé selon la méthode de l'avancement des travaux?**

Pour établir le bénéfice gagné relativement à un contrat, il faut auparavant estimer le profit brut total qui sera réalisé sur le contrat, c'est-à-dire la différence entre les produits estimatifs totaux du contrat et les coûts estimatifs totaux du contrat. Le total du profit brut gagné à ce jour est déterminé 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 à ce jour des produits estimatifs totaux du contrat (produits gagnés) et la portion qui se rapporte à ces produits des coûts estimatifs totaux du contrat (coût des produits gagnés).

Deux exemples d'approches que l'entreprise peut suivre pour déterminer les produits gagnés et le coût des produits gagnés sont présentés ci-dessous. D'autres approches pourraient aussi convenir. L'approche retenue est à employer systématiquement pour tous les contrats.

**Approche A**

Selon l'approche A, les produits gagnés et le coût des produits gagnés sont calculés directement, et le profit brut correspond à la différence entre ces deux montants. Les produits gagnés, le coût des produits gagnés et le profit brut sont déterminés comme suit :

- On calcule les produits gagnés à ce jour en multipliant les produits estimatifs totaux 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 à ce jour en multipliant les coûts estimatifs totaux 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.
- Le profit brut tiré d'un contrat pour une période donnée correspond à l'excédent des produits gagnés sur le coût des produits gagnés pour la période.

### Approche B

Selon l'approche B, les produits gagnés sont calculés indirectement en établissant le profit brut gagné durant la période et en ajoutant ce montant au coût des produits gagnés pour obtenir les produits gagnés. Les produits gagnés, le coût des produits gagnés et le profit brut sont déterminés comme suit :

- Les produits gagnés correspondent au profit brut pour la période, majoré du coût des produits gagnés.
- Le coût des produits gagnés correspond aux coûts engagés dans la période, exception faite des coûts engagés quant à des travaux en sous-traitance qui n'ont pas encore été exécutés.
- On calcule le profit brut en multipliant le profit brut estimatif total 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.



### CONCEPT CLÉ

Afin de déterminer le bénéfice gagné durant une période selon la méthode de l'avancement des travaux, la première étape consiste à calculer le degré d'avancement, qui est ensuite utilisé pour calculer le montant des produits gagnés :

- soit directement en multipliant les produits du contrat par le pourcentage d'avancement et en soustrayant les produits gagnés constatés dans les périodes antérieures;
- soit indirectement en multipliant le profit brut estimatif réalisé sur le contrat par le pourcentage d'avancement, en soustrayant le montant du profit brut constaté dans les périodes antérieures et en ajoutant le coût des produits gagnés dans la période.

Si le montant des produits gagnés est calculé directement, le coût des produits gagnés est calculé en multipliant les coûts estimatifs totaux par le pourcentage d'avancement et en soustrayant le coût des produits gagnés constatés dans les périodes antérieures. Si le montant des produits gagnés est calculé indirectement, le coût des produits gagnés correspond aux coûts réels engagés dans la période, exception faite des travaux en sous-traitance qui n'ont pas encore été exécutés.

Il convient de consulter l'[exemple détaillé](#) à la fin du document d'information pour obtenir des exemples illustratifs sur la détermination du bénéfice gagné durant une période selon la méthode de l'avancement des travaux.

### **Comment les révisions d'estimations sont-elles comptabilisées au fur et à mesure de la progression des travaux?**

En raison de la nature des contrats à long terme, il est souvent nécessaire d'apporter des ajustements aux estimations initiales du total des produits du contrat, du total des coûts du contrat, du profit ou du degré d'avancement des travaux au fur et à mesure que ceux-ci progressent, 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 du profit et/ou de la mesure du degré d'avancement des travaux constituent des changements d'estimations comptables au sens du chapitre 1506 de la Partie II du *Manuel*, « Modifications comptables ». Par conséquent, de telles révisions sont comptabilisées prospectivement, et non rétrospectivement.

Il convient de consulter l'[exemple détaillé](#) à la fin du document d'information pour obtenir des exemples illustratifs sur la comptabilisation des révisions d'estimations au fur et à mesure que les travaux progressent dans le cadre d'un contrat à long terme comptabilisé selon la méthode de l'avancement des travaux.

#### **EXEMPLE ILLUSTRATIF 9**

Reprenons l'exemple illustratif 7 (ci-dessus). Au cours de l'année 2, dans le but de mieux comprendre les progrès réalisés dans l'exécution de ses contrats, Big Three Construction Inc. (la société) a mis en place un système de gestion du temps pour suivre les heures de main-d'œuvre travaillées pour chaque contrat. Après mise en œuvre du système, la direction est en mesure d'estimer qu'il faudra environ 400 000 heures de main-d'œuvre pour achever la construction de l'immeuble commercial à Halifax. Environ 80 000 heures de main-d'œuvre ont été effectuées au cours de l'année 1 et 160 000 au cours de l'année 2. Par conséquent, à la fin de l'année 2, la direction peut estimer de façon raisonnable le degré d'avancement du contrat, de sorte que l'utilisation de la méthode de l'achèvement des travaux pour la constatation des produits n'est plus appropriée.

Selon les heures de main-d'œuvre effectuées, le degré d'avancement à la fin de l'année 2 est de 60 % (240 000 heures de main-d'œuvre travaillées ÷ total estimatif de 400 000 heures de main-d'œuvre). Si l'[approche A](#) est utilisée pour calculer le bénéfice gagné durant la période, le montant cumulatif des produits gagnés

à la fin de l'année 2 s'élève à 6,6 millions de dollars (11 000 000 \$ x 60 %), et le coût cumulé des produits gagnés à la fin de l'année 2 est de 6 millions de dollars (10 000 000 \$ x 60 %), ce qui donne un profit brut cumulé de 600 000 \$. De plus, la société a engagé des coûts de construction de 4 millions de dollars au cours de l'année 2 et a facturé 3 millions de dollars au client.

La capacité de la société à estimer l'avancement des travaux à la fin de l'année 2 (et l'obligation qui en résulte d'utiliser la méthode de l'avancement des travaux) est attribuable à de nouvelles informations et à de nouveaux développements, et représente un changement d'estimation comptable (et non la correction d'une erreur). Conformément aux indications du chapitre 1506, un changement d'estimation comptable est comptabilisé prospectivement. La société inscrit les écritures de journal suivantes pour l'année 2 :

La description	Débit	Crédit
Construction en cours	4 000 000 \$	
Comptes créditeurs		4 000 000 \$
<i>Pour comptabiliser les coûts liés au contrat engagés pendant l'année.</i>		
<hr/>		
Comptes débiteurs	3 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		3 000 000 \$
<i>Pour comptabiliser les sommes facturées à l'avancement pendant l'année.</i>		
<hr/>		
Facturation à l'avancement	6 600 000 \$	
Produits gagnés		6 600 000 \$
<i>Pour comptabiliser les produits gagnés dans la période selon le degré d'avancement.</i>		
<hr/>		
Coût des produits gagnés	6 000 000 \$	
Construction en cours		6 000 000 \$
<i>Pour comptabiliser le coût des produits gagnés dans la période selon le degré d'avancement.</i>		
<hr/>		



## REMARQUE

Comme l'application de la méthode de l'avancement des travaux pour constater les produits est considérée comme un changement d'estimation, la société constate entièrement dans l'année 2 les produits gagnés et le coût des produits gagnés cumulatifs à la fin de l'année 2, plutôt que de retraiter les produits gagnés et le coût des produits gagnés constatés dans l'année 1 (2,2 millions de dollars et 2 millions de dollars respectivement, sur la base d'un taux d'achèvement de 20 % calculé comme suit : 80 000 heures de main-d'œuvre travaillées ÷ total de 400 000 heures de main-d'œuvre), puis de comptabiliser uniquement les produits gagnés sur la base de l'avancement des travaux pour l'année 2 (produits gagnés de 4,4 millions de dollars et coût des produits gagnés de 4 millions de dollars sur la base de 60 % des travaux achevés à la fin de l'année 2 moins 20 % des travaux achevés à la fin de l'année 1).

### Quels sont les coûts inclus dans les contrats?

Lorsque le pourcentage d'achèvement est mesuré en calculant le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux, il est très important d'inclure uniquement les coûts appropriés dans tout calcul du pourcentage d'achèvement. Le fait d'inclure ou d'exclure incorrectement des coûts peut entraîner la constatation d'un montant inapproprié au titre des produits gagnés, du coût des produits gagnés et du profit brut d'une période donnée.

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.

Les coûts directement liés à un contrat déterminé peuvent inclure :

- a) le coût de la main-d'œuvre sur place, y compris la supervision;
- b) le coût des matières utilisées;
- c) l'amortissement des installations, du matériel et de l'outillage utilisés pour le contrat;
- d) les coûts de mobilisation et de démobilisation des installations, du matériel, de l'outillage et des matières 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) le coût estimatif 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 les produits accessoires qui ne sont pas inclus dans les produits du contrat (par exemple, les produits tirés de la vente des surplus de matières et de la cession d'installations, de matériel ou d'outillage à la fin du contrat). L'entreprise fait un choix de méthode comptable quant à l'inclusion de ces produits accessoires à titre de réduction des coûts du contrat ou ailleurs à l'état des résultats.

Les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés à des contrats déterminés incluent :

- a) l'assurance;
- b) les coûts de conception et d'assistance technique qui ne sont pas directement liés à un contrat déterminé;
- c) les coûts indirects.

L'affectation de ces coûts se fait à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon uniforme 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 affecté à l'exécution du contrat.

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.

Les coûts du contrat excluent les coûts qui ne sont pas attribuables 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 frais de vente;
- c) les frais de recherche et de développement dont le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat;
- d) l'amortissement des installations, du matériel et de l'outillage inutilisés qui ne servent aucun contrat déterminé.

### **Les coûts d'obtention d'un contrat peuvent-ils être inscrits à l'actif avant que le contrat ne soit obtenu?**

Les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont engagés pour l'obtenir peuvent être inclus dans les coûts du contrat s'ils peuvent être isolés et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Les coûts engagés pour obtenir un contrat doivent être des coûts qui n'auraient pas été engagés autrement si l'entreprise n'avait pas obtenu le contrat (par exemple, une commission de vente). Les coûts qui auraient été engagés, que le contrat soit obtenu ou non, ne peuvent être inscrits à l'actif (par exemple, la répartition des coûts indirects fixes). 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 ou lorsque ce contrat est obtenu au cours d'une période ultérieure.



### CONCEPT CLÉ

Les indications supplémentaires contiennent des exemples précis de coûts qui peuvent être inclus dans les coûts du contrat et de coûts qui devraient en être exclus. L'objectif global consiste à inclure uniquement les coûts différentiels d'exécution du contrat à titre de coûts du contrat afin de déterminer avec exactitude le montant des produits gagnés, du coût des produits et du profit brut à l'aide de la méthode de l'avancement des travaux.

#### EXEMPLE ILLUSTRATIF 10

North Construction Company (la société), un entrepreneur général à Churchill, au Manitoba, a conclu avec un client un contrat visant la construction d'une autoroute à Churchill. La société a déterminé que le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux constituait la mesure la plus appropriée du degré d'avancement du contrat. À la fin de l'année 1, la société a engagé les coûts suivants pour la construction de l'autoroute :

- les coûts de main-d'œuvre des effectifs de la société qui participent directement à la construction de l'autoroute;
- les coûts de main-d'œuvre des superviseurs qui travaillent au projet de l'autoroute et à d'autres projets;
- les coûts de main-d'œuvre du personnel administratif au siège social de la société;
- les coûts des matériaux consommés pendant la période de construction;
- les coûts des matériaux achetés mais non consommés pendant la période de construction, certains ayant été livrés sur le chantier avant la fin de l'année 1 et d'autres non;
- l'amortissement du matériel et de l'outillage de la société, dont une partie est utilisée uniquement pour la construction de l'autoroute et l'autre pour d'autres projets;
- les produits accessoires tirés de la vente des surplus de matières achetées pour une partie de l'autoroute;
- d'autres frais d'administration dont le contrat spécifie le remboursement.

Lorsque la société détermine les coûts engagés et les coûts estimatifs, elle doit décider lesquels des coûts ci-dessus doivent être inclus dans les coûts du contrat. En règle générale, les coûts du contrat incluent uniquement les coûts directement liés au contrat, les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat, et tous autres coûts expressément imputables au client selon les modalités du contrat.

Les coûts de main-d'œuvre des effectifs de la société qui participent directement à la construction de l'autoroute doivent être inclus dans les coûts du contrat puisque ces coûts sont directement liés au contrat. Toutefois, les coûts de main-d'œuvre des superviseurs qui ne travaillent pas uniquement à la construction de l'autoroute doivent être affectés à chacun des projets auxquels travaille le superviseur, à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon uniforme à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau d'activité normal. Dans le cas présent, l'affectation pourrait être basée sur le ratio entre les heures de main-d'œuvre consacrées à un projet particulier et le total des heures de main-d'œuvre travaillées par le superviseur durant la période. Enfin, la question de savoir s'il est possible d'inclure les coûts de main-d'œuvre du personnel administratif du siège social de la société dans les coûts du contrat dépend de la nature des services administratifs rendus et du fait qu'ils soient directement attribuables à l'activité du contrat. Si ces coûts sont considérés comme des coûts indirects (par exemple, la préparation et le traitement de la paie du personnel travaillant sur le contrat), leur affectation aux coûts du contrat peut être appropriée.

Les coûts des matériaux consommés pendant la période de construction de l'autoroute sont inclus dans les coûts du contrat, car ils sont directement liés au contrat. Les coûts des matériaux achetés pendant la période mais non consommés sont exclus des coûts du contrat. En effet, même s'ils correspondent à des coûts directement liés au contrat, ils se rapportent à une activité future et ils deviendront une activité du contrat au cours de la période où ils seront consommés. L'exception à cette règle concerne les coûts des matériaux achetés pour le contrat qui n'ont pas été consommés pendant la période, mais qui ont été livrés sur le chantier. La société doit faire un choix de méthode comptable quant à l'inclusion ou à l'exclusion de tels coûts dans les coûts du contrat.

L'amortissement du matériel et de l'outillage utilisés dans la construction de l'autoroute est un coût directement lié au contrat. Tout comme dans l'analyse des coûts de main-d'œuvre (voir ci-dessus), si du matériel ou de l'outillage a été acheté et utilisé uniquement pour la construction de l'autoroute, le montant total de l'amortissement constaté au cours de la période pour ce matériel ou cet

outillage est inclus dans les coûts du contrat. En revanche, si du matériel ou de l'outillage a été utilisé dans le cadre de plusieurs projets au cours de la période, l'amortissement connexe constaté au cours de la période est affecté aux coûts du contrat de l'autoroute à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon uniforme à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Dans ce cas, une affectation basée sur les heures-machines, par exemple, constitue une base raisonnable pour l'affectation de la charge d'amortissement.

On peut déduire des coûts du contrat les produits accessoires qui ne sont pas inclus dans les produits du contrat. Par conséquent, la société peut déduire des coûts du contrat le montant des produits tirés de la vente des surplus de matières achetées pour la construction de l'autoroute. À l'inverse, si la société choisit de ne pas déduire des coûts du contrat les produits accessoires, le coût des surplus de matières, ainsi que les produits tirés de leur vente sont exclus des coûts du contrat et donc de la détermination du pourcentage d'avancement du contrat de l'autoroute. Dans le calcul du degré d'avancement, tant les coûts du contrat engagés dans la période que les coûts estimatifs totaux du contrat sont révisés afin d'exclure les surplus de matières.

Les frais généraux et d'administration qui ne sont pas considérés comme des coûts indirects sont exclus des coûts du contrat. Toutefois, si les modalités du contrat permettent au fournisseur de facturer des frais généraux et d'administration spécifiques au client, ces frais sont inclus dans les coûts du contrat.

Il convient de consulter l'[exemple détaillé](#) à la fin du document d'information pour obtenir des exemples illustratifs de l'incidence de la déduction des coûts du contrat des produits accessoires qui ne sont pas inclus dans les produits du contrat, et des répercussions des matières non installées, sur la détermination du degré d'avancement des contrats à long terme comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux.

### **Que se passe-t-il lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat?**

Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la totalité de la perte attendue est à constater immédiatement en charges. 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 contrat unique (selon les indications décrites ci-dessus dans le document d'information).



## CONCEPT CLÉ

Les pertes attendues sur les contrats doivent être constatées immédiatement dans la période s'il est probable qu'elles se produiront, peu importe les travaux exécutés en vertu du contrat.

Il convient de consulter l'[exemple détaillé](#) à la fin du présent document d'information pour obtenir des exemples illustratifs sur la détermination et la constatation des pertes attendues sur des contrats à long terme comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux.

### **Quelles obligations d'information supplémentaires ont été ajoutées au chapitre 3400 relativement à la méthode de l'avancement des travaux?**

Les indications supplémentaires comprennent l'ajout d'obligations d'information spécifiques au chapitre 3400 pour tous les contrats comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux, afin de fournir aux utilisateurs des états financiers des informations sur les estimations et les hypothèses importantes utilisées pour calculer le bénéfice selon cette méthode. 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 est tenue d'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<sup>10</sup>;
- d) le montant global des retenues de garantie<sup>11</sup>;
- e) les incertitudes ayant une incidence sur la mesure du degré d'avancement, conformément au chapitre 1508 de la Partie II du *Manuel*, « Incertitude relative à la mesure ».

10 Les avances sont des sommes reçues par un fournisseur de services avant l'accomplissement des travaux correspondants.

11 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.

**Exemple de note sur les méthodes comptables***(x) Constatation des produits*

Les produits résultant de contrats à long terme sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux au fur et à mesure que les activités prévues au contrat sont menées à terme. La société mesure le degré d'avancement d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux. Les coûts engagés à prendre en compte sont uniquement ceux qui se rattachent aux travaux accomplis. Toutefois, la société inclut le coût des matériaux non installés qui ont été livrés sur le chantier dans les coûts servant à mesurer le degré d'avancement des travaux.

Les coûts d'un contrat incluent les coûts directement liés au contrat, les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat, et tous autres coûts expressément imputables au client selon les modalités du contrat. La société répartit le coût du matériel et de l'outillage achetés pour les besoins du contrat sur leur durée d'utilisation prévue, à moins que leur propriété soit transférée au client selon les modalités du contrat. Les coûts du contrat excluent les coûts qui ne sont pas attribuables à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat.

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 si ces coûts peuvent être isolés et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu au moment où les coûts sont engagés.

On calcule les produits gagnés à ce jour en multipliant les produits estimatifs totaux du contrat par le pourcentage d'avancement des travaux. 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 établit d'abord le coût des produits gagnés à ce jour en multipliant les coûts estimatifs totaux 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.

Lorsque les produits gagnés sont supérieurs à la facturation à l'avancement, un actif appelé produits non facturés<sup>12</sup> est constaté au bilan pour cet excédent. Lorsque la facturation à l'avancement est supérieure aux produits gagnés, un passif appelé

12 Cet actif peut aussi être appelé « excédent des coûts et des bénéfices estimatifs sur la facturation des contrats inachevés ».

produits reportés<sup>13</sup> est constaté au bilan pour cet excédent. Enfin, lorsque le total des coûts engagés à ce jour excède le coût des produits constatés à ce jour, un actif appelé créances sur contrats<sup>14</sup> est constaté au bilan pour cet excédent. Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la totalité de la perte attendue est à constater immédiatement en charges.

### Notes complémentaires

#### X. Contrats à long terme

Comme il est décrit à la note complémentaire 2(x), la société comptabilise les produits tirés de contrats à long terme selon la méthode de l'avancement des travaux, le degré d'avancement étant mesuré d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux. L'application de cette mesure du degré d'avancement nécessite que la direction estime les coûts nécessaires à l'achèvement de chaque contrat à la date du bilan, dont l'incertitude inhérente ne sera pas résolue avant l'achèvement de chaque contrat. Au 31 décembre 20X1, le coût estimatif pour achever tous les contrats actuellement en cours s'élève à environ 34 000 000 \$ (29 000 000 \$ en 20X0). Il est raisonnablement possible que ce montant subisse une variation significative dans l'année. Cela pourrait entraîner un changement significatif du montant des produits gagnés, du coût des produits gagnés et du profit brut pour certains ou la totalité des contrats à long terme de la société constatés dans des périodes futures.

Le montant global des coûts engagés et des profits constatés (moins les pertes constatées) à ce jour pour les contrats en cours au 31 décembre 20X1, comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux, est de 67 000 000 \$ (63 000 000 \$ en 20X0). En outre, les soldes suivants existent pour ces contrats en cours au 31 décembre 20X1 :

Retenues de garantie/avances reçues	20X1	20X0
Retenues de garantie incluses dans les comptes débiteurs	6 000 000 \$	5 500 000 \$
Avances reçues incluses dans les produits reportés	-	2 000 000

13 Ce passif peut aussi être appelé « excédent de la facturation sur les coûts et les bénéfices estimatifs des contrats inachevés ».

14 Cet actif peut aussi être appelé « travaux en cours » ou « construction en cours ».

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

En ce qui concerne la présentation des produits sur la base du montant brut ou du montant net, les indications dans le corps du chapitre 3400 demeurent inchangées du fait des indications supplémentaires. En revanche, des facteurs supplémentaires à prendre en considération ont été ajoutés dans la nouvelle annexe du chapitre 3400 en vue de déterminer s'il convient de constater les produits sur la base du montant brut ou du montant net, afin d'aider les entreprises à appliquer les indications contenues dans le corps du chapitre 3400.

### **Pourquoi est-il pertinent de déterminer si une entreprise présente ses produits sur la base du montant brut ou du montant net?**

Par définition, les produits ne comprennent que les entrées brutes d'avantages économiques reçus ou à recevoir par l'entreprise pour son propre compte. Les montants perçus pour le compte de tiers tels que les taxes sur les ventes et les taxes sur les produits et services ne sont pas des avantages économiques qui vont à l'entreprise et ils n'aboutissent pas à une augmentation des capitaux propres. En conséquence, ils sont exclus des produits. Les produits sont un indicateur clé de performance pour de nombreuses entreprises. La présentation dans les produits de montants perçus pour le compte de tiers qui ne répondent pas à la définition de produits donne une image trompeuse du montant des produits gagnés par l'entreprise pendant la période.

Dans une relation de mandataire où une entreprise agit à titre de mandataire, les entrées brutes d'avantages économiques reçus par l'entreprise comprennent les montants perçus pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entreprise. Les montants perçus pour le compte du mandant ne sont pas des produits. Dans ce cas, les produits correspondent au montant des commissions (c'est-à-dire le montant net conservé par l'entreprise).

### **Comment déterminer si une entreprise agit à titre de mandant ou de mandataire?**

Pour déterminer si une entreprise doit constater les produits sur la base du montant brut ou du montant net, il faut savoir si l'entreprise agit à titre de mandant ou de mandataire. Si l'entreprise agit comme mandant, les produits sont constatés sur la base du montant brut. Si l'entreprise agit comme mandataire, les produits sont constatés sur la base du montant net. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour évaluer si une entreprise agit à titre de mandant ou de mandataire dans le cadre d'une opération génératrice de produits, et cette analyse peut différer d'une opération à une autre, selon les circonstances.

Une 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 entreprise agit à titre de mandant (la liste n'est pas exhaustive) :

- a) l'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'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'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'entreprise assume le risque de crédit afférent au montant à recevoir du client.

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

### **Quels indicateurs une entreprise doit-elle prendre en considération pour déterminer si les produits devraient être constatés sur la base du montant brut?**

En plus des facteurs énumérés plus haut, les indications supplémentaires comprennent les indicateurs suivants qui peuvent aussi être pris en considération pour déterminer si les produits devraient être constatés sur la base du montant brut de la facture client :

- a) 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 partie du bien ou des services qui provient du fournisseur, et qu'elle devrait comptabiliser ses produits sur la base du montant brut de la facture 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.
- b) 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 de la facture client.

- c) 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 de la facture client.
- d) 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 de la facture client.

### **Quels indicateurs une entreprise doit-elle prendre en considération pour déterminer si les produits devraient être constatés sur la base du montant net?**

En plus des indicateurs énumérés plus haut, les indications supplémentaires comprennent les facteurs suivants pour déterminer si les produits devraient être constatés sur la base du montant net conservé :

- 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 (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 fixe pour chaque transaction, quel que soit le montant de la facture 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, c'est-à-dire de 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), mais 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, c'est-à-dire de la somme conservée.



### CONCEPT CLÉ

Les produits sont un indicateur clé de performance pour la plupart des entreprises. Par conséquent, le fait qu'une entreprise constate les produits sur la base du montant brut (à titre de mandant dans le cadre de l'opération) ou sur la base du montant net (à titre de mandataire) a une incidence importante sur cet indicateur clé de performance. Le chapitre 3400 précise de nombreux facteurs et indicateurs permettant de déterminer si une entreprise agit à titre de mandant ou de mandataire; toutefois, il faut faire preuve de jugement professionnel pour dégager une conclusion sur la constatation appropriée.

#### EXEMPLE ILLUSTRATIF 11

Short-Term Vacation Rentals Inc. (la société) procure un marché en ligne où les clients peuvent louer des résidences de vacances à court terme auprès des propriétaires de ces résidences. La société facture à chaque propriétaire une commission de 15 % sur les frais de réservation (c'est-à-dire le montant de la location) payés par le client. La société perçoit les frais de réservation auprès du client et les remet au propriétaire, déduction faite de sa commission de 15 %, après chaque séjour de vacances. Les propriétaires fixent leurs propres tarifs de location journaliers et sont responsables de la fourniture de la résidence de vacances au client. Les fonds sont perçus auprès du client au moment de la réservation.

Dans ce cas, les produits devraient probablement être comptabilisés sur la base du montant net, étant donné la présence de chacun des trois indicateurs selon lesquels la constatation des produits doit être effectuée sur la base du montant net conservé. Le fournisseur (c'est-à-dire le propriétaire de la résidence) est le principal obligé de l'accord, car le propriétaire est responsable de procurer la résidence au client. La somme que la société touche est fixée à 15 % du montant payé par le client. Enfin, il n'y a pas de risque de crédit, car les frais de location sont perçus en totalité au moment de la réservation.

De plus, aucun indicateur de présentation sur la base du montant brut n'est présent. La société ne modifie pas les résidences de vacances offertes en location et ne fournit pas une partie du service, n'a pas de pouvoir discrétionnaire quant au choix du

fournisseur (les clients peuvent choisir eux-mêmes les propriétaires des résidences de vacances), ne détermine pas les caractéristiques des résidences de vacances (c'est-à-dire les commodités), et n'assume aucun risque lié aux stocks. D'après l'évaluation qui précède, la société devrait probablement comptabiliser les produits sur la base du montant net.

## Ventes à livrer

### Qu'est-ce qu'une vente à livrer?

Selon les critères généraux d'exécution énoncés au paragraphe .07 du chapitre 3400, l'exécution est considérée comme achevée, dans le cas de la vente de biens, lorsqu'il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un accord, que la livraison a eu lieu et que le prix que l'acheteur doit payer au vendeur est déterminé ou déterminable. Toutefois, dans des circonstances limitées, l'exécution peut être considérée comme achevée avant la livraison. Un accord visant la vente de biens qui réunit les critères d'exécution avant la livraison est appelé une vente à livrer.

Certains accords peuvent sembler prendre la forme d'une vente à livrer, mais n'en sont pas. 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.

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.

### Quand peut-on constater des produits dans le cadre d'une vente à livrer?

Les indications supplémentaires précisent sept critères qui doivent tous être remplis pour que les produits soient comptabilisés dans le cadre d'une vente à livrer. Les nombreux critères visent à refléter le fait qu'il est possible de constater les produits uniquement dans des circonstances très spécifiques et limitées lorsque la livraison n'a pas eu lieu :

- a) les risques inhérents à la propriété doivent avoir été transférés à l'acheteur;
- b) le client doit avoir pris l'engagement ferme d'acheter les biens;

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

Les indications supplémentaires comprennent également les facteurs suivants qui peuvent aussi entrer en considération dans l'application des critères ci-dessus à une vente à livrer :

- a) la date à laquelle le vendeur prévoit d'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 – si ces modalités ont été modifiées, les risques et avantages inhérents à la propriété n'ont peut-être pas été transférés à l'acheteur;
- b) les antécédents et les habitudes du vendeur en matière de ventes à livrer – si le vendeur effectue des ventes à livrer depuis longtemps, il est plus probable qu'il ait mis en place les systèmes et processus appropriés afin de s'assurer de répondre adéquatement aux critères des ventes à livrer (par exemple, processus en vue de la séparation des stocks et de l'obtention auprès de l'acheteur d'une demande écrite pour que l'opération soit effectuée sous forme de vente à livrer, etc.) que s'il s'agit de la première vente à livrer de ce vendeur;
- 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 – si l'acheteur assume un tel risque, les risques et avantages inhérents à la propriété du bien ont peut-être été transférés du vendeur à l'acheteur;
- d) la question de savoir si les risques encourus par le vendeur pour la garde des biens sont assurables et assurés – si ces risques sont assurables et assurés, les risques et avantages inhérents à la propriété du bien n'ont peut-être pas encore été transférés du vendeur à l'acheteur;
- e) la question de savoir si l'engagement pris par l'acheteur d'accepter et de payer les biens vendus comporte des exceptions (c'est-à-dire 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) – si de telles exceptions existent, les risques et avantages inhérents à la propriété du bien n'ont peut-être pas encore été transférés du vendeur à l'acheteur.



## CONCEPT CLÉ

Selon les critères généraux d'exécution énoncés dans le chapitre 3400 pour la vente de biens, les produits peuvent être comptabilisés lorsque les biens sont livrés au client. Toutefois, dans des circonstances limitées, les critères d'exécution pour la vente de biens peuvent être considérés comme remplis avant la livraison si l'entreprise est en mesure de démontrer qu'elle respecte l'ensemble des sept critères de constatation des produits relatifs aux ventes à livrer dans le chapitre 3400. Si un seul de ces critères n'est pas rempli, les produits sont reportés jusqu'à ce que les biens aient été livrés.

### EXEMPLE ILLUSTRATIF 12

Custom Cabinets Inc. (la société) fabrique des armoires de cuisine sur mesure destinées à être installées dans des maisons et des appartements en copropriété. La société a conclu avec une entreprise de construction d'immeubles en copropriété un contrat visant la vente de 100 armoires sur mesure pour une contrepartie totale de 500 000 \$, lesdites armoires devant être installées dans un nouvel immeuble en copropriété à Richmond Hill, en Ontario. La société ne fera que fabriquer les armoires, dont l'installation sera effectuée par l'entreprise de construction au cours des années 1 et 2. Toutefois, l'entreprise de construction a demandé à ce que la fabrication de l'ensemble des armoires soit terminée à la fin de l'année 0 afin d'éviter tout retard dans l'installation. Le contrat prévoit que la propriété sera alors transférée à l'entreprise de construction. En raison de la nature du chantier de construction, l'entreprise de construction a demandé à la société de stocker les armoires jusqu'au moment de leur installation. La société stockera les armoires dans un entrepôt externe au fur et à mesure de leur fabrication afin de pouvoir les livrer de manière efficiente au moment voulu. À la fin de l'année 0, les 100 armoires ont été fabriquées, emballées pour l'expédition et stockées dans l'entrepôt externe de la société. La société doit déterminer si les critères de constatation des produits ont été remplis et, par conséquent, si les produits tirés de la fabrication des armoires peuvent être constatés dans l'année 0 ou s'ils pourront uniquement l'être une fois les armoires livrées.

Conformément aux indications du paragraphe .07 du chapitre 3400, et en posant comme hypothèse qu'il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un accord, que le prix que l'acheteur doit payer au vendeur est déterminé ou déterminable, et que la mesure de la contrepartie qui sera obtenue pour les biens vendus et l'estimation des rendus sont raisonnablement sûres, les produits peuvent normalement être constatés uniquement lorsque la livraison a eu lieu. Si la livraison des armoires fabriquées n'a pas eu lieu à la fin de l'année 0, les produits ne peuvent normalement pas être

constatés. La société doit toutefois déterminer si les sept critères d'une vente à livrer sont remplis. Si tel est le cas, les produits pourraient être constatés à la fin de l'année 0.

- Les risques inhérents à la propriété doivent avoir été transférés à l'acheteur – Comme le contrat prévoit que la propriété des armoires est transférée à l'entreprise de construction à la fin de l'année 0, ce critère est rempli.
- Le client doit avoir pris l'engagement ferme d'acheter les biens – Le contrat conclu entre la société et l'entreprise de construction pour l'achat des armoires démontre un engagement ferme d'acheter les biens. Par conséquent, ce critère est rempli.
- La demande d'effectuer l'opération sous forme de vente à livrer doit venir de l'acheteur, et non du vendeur, et l'acheteur doit avoir un motif commercial réel de passer la commande sous cette forme – L'entreprise de construction a demandé à la société de fabriquer et d'entreposer les armoires (c'est-à-dire que l'opération soit une vente à livrer), car l'entreprise de construction ne dispose pas des installations nécessaires pour entreposer les armoires (c'est-à-dire qu'il existe un motif commercial réel pour que la société conserve les armoires). Par conséquent, ce critère est rempli.
- 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) – Le contrat prévoit que les armoires seront livrées au cours des années 1 et 2 au moment de leur installation. Cette disposition est conforme au motif commercial des armoires pour l'entreprise de construction. Par conséquent, ce critère est rempli.
- 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 – Les armoires ont été entièrement fabriquées et préparées pour l'expédition pour la fin de l'année 0. Aucune obligation de prestation ne doit donc être remplie avant que le processus de génération du profit ne soit achevé. Par conséquent, ce critère est rempli.
- Les biens commandés doivent avoir été séparés des stocks du vendeur et ne pas être susceptibles de servir à remplir d'autres commandes – Les armoires sont stockées dans un entrepôt externe et sont prêtes à être expédiées à l'entreprise de construction. De plus, les armoires sont personnalisées selon les spécifications uniques de l'entreprise de construction. Elles ne peuvent donc pas être utilisées pour remplir d'autres commandes. Par conséquent, ce critère est rempli.
- Le bien doit être complet et prêt à l'expédition – Les armoires sont complètes et prêtes à être expédiées à la fin de l'année 0. Par conséquent, ce critère est rempli.

D'après l'analyse qui précède, les critères de constatation des produits avant la livraison dans le cadre d'une vente à livrer sont remplis. Par conséquent, la société peut constater les produits tirés de la fabrication des 100 armoires pendant l'année 0 plutôt que lors de la livraison des armoires. Il est important de noter que l'ensemble des sept critères (ci-dessus) ont dû être remplis afin que les produits soient constatés avant la livraison. Si, par exemple, les armoires n'étaient pas personnalisées et étaient plutôt des armoires standards provenant des stocks de la société, et que le contrat prévoyait que la société ait ces 100 armoires en stock à la fin de l'année 0, cet accord ne remplirait vraisemblablement pas les critères d'une vente à livrer, puisque les armoires pourraient être utilisées pour remplir d'autres commandes et ne seraient donc pas séparées des stocks de la société. Cet accord ne répondrait donc pas au critère f) ci-dessus.

### **Exemple de note sur les méthodes comptables**

#### *(x) Constatation des produits*

La société constate les produits tirés de la vente de biens lorsqu'il y a des preuves convaincantes de l'existence d'un accord, que la livraison des biens a eu lieu, que le prix de vente est déterminé ou déterminable, et que le recouvrement final est raisonnablement sûr.

Toutefois, si certains critères sont remplis, la société constate les produits avant la livraison des biens lorsqu'ils sont vendus dans le cadre d'une vente à livrer. Tous les critères suivants doivent être remplis afin que la société comptabilise les produits dans le cadre d'une vente à livrer :

- les risques inhérents à la propriété ont été transférés à l'acheteur;
- le client a pris l'engagement ferme d'acheter les biens;
- la demande d'effectuer l'opération sous forme de vente à livrer est venue du client, et non de la société, et le client a un motif commercial réel de passer la commande sous cette forme;
- le calendrier de livraison des biens est raisonnable et cadre avec le motif commercial de l'acheteur;
- la société n'a pas conservé d'obligation de fournir une prestation déterminée, qui aurait pour effet que le processus de génération du profit ne serait pas achevé;
- les biens commandés ont été séparés des stocks du vendeur et ne sont pas susceptibles de servir à remplir d'autres commandes;
- le bien est complet et prêt à l'expédition.

Si les sept critères ne sont pas remplis avant la livraison, les produits sont reportés et ne sont comptabilisés que lorsque la société a livré les biens au client.

## Accords prévoyant des frais ou des paiements initiaux non remboursables

### En quoi consistent les frais ou les paiements initiaux non remboursables?

Il peut arriver que des entreprises négocient des accords en vertu desquels elles perçoivent 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, comme les droits d'adhésion prévus dans les contrats d'abonnement à un centre de conditionnement physique, les frais d'établissement dans un contrat de service et les frais initiaux dans un contrat d'approvisionnement. L'élément clé est que les frais ou les paiements ne sont pas remboursables et qu'ils sont reçus avant que l'entreprise ait réalisé les prestations prévues au contrat.

### Une entreprise peut-elle constater des produits tirés de frais ou de paiements initiaux non remboursables?

La constatation des produits tirés de frais ou de paiements initiaux non remboursables est reportée, à moins que les frais initiaux soient versés en contrepartie de biens livrés ou de services fournis qui ont une utilité pour l'acheteur si l'entreprise ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord. Dans bien des circonstances, le droit ou le bien cédé ou le service rendu en relation avec les frais non remboursables n'a en lui-même 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, ce qui est à la base du report de la constatation des produits.

Les opérations d'approvisionnement ou de prestation de services peuvent comporter la perception de frais initiaux non remboursables suivis de paiements périodiques au titre de biens ou services futurs. Les frais initiaux peuvent constituer en tout ou en partie un paiement anticipé au titre de biens ou services futurs. Les droits conférés, les services fournis ou les biens livrés sur une base continue sont essentiels à ce que le client obtienne l'avantage que le paiement initial est censé procurer. Dans ces circonstances, les frais initiaux et l'obligation de prestation qui subsiste relativement aux services à fournir ou aux biens à livrer sont considérés comme un tout. Même si ces frais initiaux ne sont pas remboursables, les produits correspondants sont gagnés à mesure que les biens sont livrés ou les services fournis et devraient être reportés, puis constatés de façon systématique au cours des périodes pendant lesquelles ils sont gagnés.



## CONCEPT CLÉ

Les frais ou les paiements initiaux non remboursables d'un accord générateur de produits sont reportés et constatés de façon systématique au cours des périodes pendant lesquelles les biens sont livrés et/ou les services sont fournis et/ou exécutés, à moins que les frais ou les paiements initiaux ne soient versés en contrepartie de biens livrés ou de services fournis qui ont une utilité pour l'acheteur si l'entreprise ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord.

### EXEMPLE ILLUSTRATIF 13

Best Images Inc. (la société) vend des licences d'images protégées par le droit d'auteur à des clients pour une utilisation exclusive illimitée pendant une période déterminée. En vertu du contrat, le client paie des frais initiaux non remboursables et reçoit l'image. Les contrats sont généralement d'une durée de deux ans et ne contiennent aucune autre obligation de prestation. Dans ce cas, même s'il s'agit d'un contrat de deux ans, les produits peuvent probablement être constatés immédiatement puisque le client a un accès immédiat à l'image et que la société n'a pas d'autres obligations de prestation (c'est-à-dire que l'image a une utilité pour le client même si l'entreprise ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord, car il n'y a pas d'autres obligations).

### EXEMPLE ILLUSTRATIF 14

Le Gentle Greens Gold Club (le club) exploite un club de golf exclusif à Muskoka, en Ontario. Le club offre au public des abonnements à vie qui nécessitent des droits d'adhésion initiaux non remboursables et non transférables de 50 000 \$, plus une cotisation annuelle à payer chaque année. Le montant de la cotisation annuelle est déterminé au début de chaque exercice du club.

Les droits d'adhésion sont payés par chaque membre pour l'accès futur aux installations du club. Les droits d'adhésion n'ont donc aucune utilité pour un membre si le club ne s'acquitte pas des autres obligations stipulées dans l'accord (c'est-à-dire l'utilisation des installations du club). Sans l'engagement continu du club conformément à l'accord, le membre n'aurait pas payé les droits d'adhésion. Par conséquent, les droits d'adhésion ne peuvent pas être constatés immédiatement à titre de produits, et ils doivent être reportés et constatés de façon systématique au cours de la période pendant laquelle les droits sont gagnés, soit la période estimative pendant laquelle un membre particulier restera membre du club.

Les produits sont constatés de cette manière en dépit du fait que le membre est tenu de payer une cotisation annuelle, en plus des droits d'adhésion, pour utiliser les installations du club. En effet, les frais initiaux constituent en tout un paiement anticipé au titre de services futurs. Les droits conférés ou les services fournis sur une base continue sont essentiels à ce que le membre obtienne l'avantage que le paiement initial est censé procurer. Les frais initiaux et l'obligation de prestation qui subsiste relativement aux services à fournir sont considérés comme un tout aux fins de la constatation des produits.

## Dispositions transitoires

### Quand une entreprise doit-elle appliquer les indications supplémentaires?

Les indications supplémentaires s'appliquent aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022. Sauf pour ce qui est précisé plus loin, une entreprise est tenue d'appliquer les indications supplémentaires de manière rétrospective. Leur application anticipée est permise.

### Des allègements transitoires sont-ils fournis pour les indications supplémentaires?

Des dispositions transitoires sont fournies pour les indications supplémentaires concernant la détermination des unités de comptabilisation, les accords à composantes multiples et la méthode de l'avancement des travaux, ainsi que les nouvelles obligations d'information pour la méthode de l'avancement des travaux. L'entreprise peut choisir d'appliquer les indications supplémentaires concernant ces éléments :

- a) soit au début de la première période présentée (au 1<sup>er</sup> janvier 2021 pour une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile si les indications supplémentaires sont appliquées à la date d'entrée en vigueur), en portant l'effet cumulatif de l'application des modifications au solde d'ouverture des bénéfices non répartis de la première période présentée;
- b) soit au début de l'exercice de première application des modifications (au 1<sup>er</sup> janvier 2022 pour une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile si les indications supplémentaires sont appliquées à la date d'entrée en vigueur), en portant l'effet cumulatif de l'application des modifications au solde d'ouverture des bénéfices non répartis de l'exercice de première application des modifications.

De plus, lorsque les indications supplémentaires concernant la méthode de l'avancement des travaux sont appliquées, l'entreprise 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 (durant l'exercice clos le 31 décembre 2021 pour une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile si les indications supplémentaires sont appliquées à la date d'entrée en vigueur);
- b) soit durant l'exercice de première application des modifications (durant l'exercice clos le 31 décembre 2022 pour une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile si les indications supplémentaires sont appliquées à la date d'entrée en vigueur).

Enfin, lorsque les indications supplémentaires concernant les accords à composantes multiples sont appliquées, l'entreprise 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 au plus tard au cours :

- a) soit de l'exercice qui précède immédiatement la date de première application des modifications (durant l'exercice clos le 31 décembre 2021 pour une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile si les indications supplémentaires sont appliquées à la date d'entrée en vigueur);
- b) soit de l'exercice de première application des modifications (durant l'exercice clos le 31 décembre 2022 pour une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile si les indications supplémentaires sont appliquées à la date d'entrée en vigueur).

### **Quelles sont les informations à fournir au cours de la période de première application des indications supplémentaires?**

Le paragraphe .34 du chapitre 1506 de la Partie II du *Manuel*, « Modifications comptables », stipule que, lorsque la première application d'une source première de principes comptables généralement reconnus (PCGR) (comme les indications supplémentaires) a une incidence sur la période considérée ou sur toute période antérieure ou devrait avoir une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, certaines informations doivent être fournies, notamment :

- a) le nom de la source première de PCGR;
- b) le cas échéant, la mention du fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre selon les dispositions transitoires qui s'appliquent;
- c) la nature du changement de méthode comptable;
- d) le cas échéant, une description des dispositions transitoires;
- e) dans la mesure du possible, pour chaque poste des états financiers qui est touché, le montant de l'ajustement apporté pour chaque période antérieure pour laquelle des chiffres sont présentés;

- f) dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées;
- g) si l'application rétrospective imposée par les alinéas a) à c) est impraticable pour une période antérieure particulière ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation ainsi que le mode d'application et la date de prise d'effet du changement de méthode comptable.

### Exemple d'informations fournies par voie de note sur les dispositions transitoires

#### X. Modification de méthodes comptables

Le 1<sup>er</sup> janvier 2022, la société a adopté les modifications apportées au chapitre 3400 de la Partie II du *Manuel de CPA Canada - Comptabilité*, « Produits », soit les Normes comptables pour les entreprises à capital fermé (NCECF), relativement à ses contrats à long terme constatés selon la méthode de l'avancement des travaux. Les modifications contiennent des indications explicites à l'égard des catégories de coûts de contrats à inclure et à exclure des coûts engagés à ce jour pour mesurer le degré d'avancement des contrats à long terme comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux.

La société a appliqué les modifications de manière rétrospective, sauf que, conformément aux dispositions transitoires des modifications, elle n'a pas apporté d'ajustements rétrospectifs relativement aux contrats comptabilisés selon la méthode de l'avancement des travaux qui ont été achevés au cours des exercices clos le 31 décembre 2021 ou le 31 décembre 2022. Les effets de l'adoption des modifications au 31 décembre 2022 et pour l'exercice clos à cette date sont les suivants :

Poste des états financiers	Montant présenté antérieurement	Ajustement	Montant retraité
<i>Bilan</i>			
Créance sur contrat	4 000 000 \$	1 000 000 \$	4 100 000 \$
Produits non facturés	1 500 000	120 000	1 620 000
Produits reportés	6 000 000	200 000	6 200 000
<i>État des résultats</i>			
Produits gagnés	45 000 000	(30 000)	44 970 000
Coût des Produits gagnés	43 000 000	(100 000)	42 900 000
Profit brut	2 000 000	70 000	2 070 000

Poste des états financiers	Montant présenté antérieurement	Ajustement	Montant retraité
<i>État des bénéfices non répartis</i>			
Bénéfices non répartis - ouverture de l'exercice	5 500 000	(50 000)	5 450 000
Bénéfices non répartis - clôture de l'exercice	6 200 000	20 000	6 220 000

## Modifications corrélatives

### Des modifications corrélatives aux indications supplémentaires ont-elles été apportées au *Manuel*?

La seule modification corrélative a été apportée au chapitre 1500 de la Partie II du *Manuel*, « Application initiale des normes », afin d'ajouter une exemption facultative permettant à une entreprise qui adopte les NCECF pour la première fois d'appliquer les dispositions transitoires ajoutées au chapitre 3400 du fait des indications supplémentaires. Une exemption facultative similaire a été ajoutée au chapitre 1501 de la Partie III du *Manuel*, « Application initiale des normes pour les organismes sans but lucratif ».

## Application aux organismes sans but lucratif

### Quelle est l'incidence des indications supplémentaires sur les organismes sans but lucratif?

Selon le paragraphe .01 du chapitre 4410 de la Partie III du *Manuel*, « Apports - Comptabilisation des produits », les organismes sans but lucratif doivent appliquer le chapitre 3400 en ce qui a trait à la constatation des produits qui résultent de la vente de services ou de biens. Par conséquent, les indications supplémentaires s'appliquent aux organismes sans but lucratif dans la mesure où ils gagnent des produits tirés de la vente de services ou de biens (c'est-à-dire des produits qui ne constituent pas des apports).

## Incidences potentielles sur la certification

Les indications supplémentaires sont susceptibles d'avoir une incidence sur les auditeurs et les professionnels en exercice qui effectuent des missions d'audit et d'examen, respectivement. En effet, les indications supplémentaires peuvent avoir une incidence sur le montant et le moment

de la constatation des produits, et les produits sont l'un des postes les plus importants et les plus significatifs des états financiers de nombreuses entreprises. En outre, il est possible que les indications supplémentaires aient une incidence sur les estimations comptables importantes, telles que celles qui sont requises pour mesurer le degré d'avancement dans la constatation des produits selon la méthode de l'avancement des travaux et dans l'affectation de la contrepartie de l'accord à des prestations multiples dans un contrat unique ou une série de contrats constatés comme un contrat unique. Ce sont les estimations importantes utilisées dans la détermination des produits, combinées à l'accent mis par de nombreux utilisateurs des états financiers sur le montant des produits gagnés au cours d'une période, qui entraînent les incidences sur la certification décrites ci-dessous.

### **Quelle sera l'incidence des indications supplémentaires sur les missions d'audit?**

Le paragraphe 27 de la Norme canadienne d'audit (NCA) 240 du *Manuel de CPA Canada – Certification, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, énonce ce qui suit :

Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 48 donne des précisions sur la documentation exigée de l'auditeur dans les cas où il conclut que la présomption ne s'applique pas dans le contexte de la mission et qu'il n'a donc pas identifié la comptabilisation des produits comme étant à l'origine d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

En raison de la nature de certaines des estimations impliquées dans l'application des indications supplémentaires aux accords générateurs de produits, ainsi que de certains des jugements exercés lors de l'application des indications supplémentaires (par exemple, pour déterminer si les critères de constatation des produits dans le cadre d'une vente à livrer ont été remplis), les entités touchées par les indications supplémentaires pourraient avoir davantage de possibilités de commettre une fraude dans la comptabilisation des produits. Par conséquent, il pourrait être plus difficile d'écarter le risque présumé d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits, qui est décrit dans la NCA 240. Il en résulte que ce risque peut être considéré comme un risque important aux fins de l'audit. Conformément au paragraphe 21 de la NCA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* :

Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important, il doit mettre en œuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail.

En outre, la NCA 540 du *Manuel de CPA Canada – Certification, Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, fournit des exigences spécifiques que doivent suivre les auditeurs aux fins de l’audit des estimations comptables. Selon l’exigence générale décrite au paragraphe 9 :

l’auditeur évalue, en se fondant sur les procédures d’audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, si les estimations comptables et les informations y afférentes sont raisonnables au regard du référentiel d’information financière applicable, ou si elles comportent des anomalies.

Pour ce faire, l’auditeur doit évaluer le risque d’anomalies significatives lié aux estimations comptables faites par la direction et mettre en œuvre des procédures d’audit qui lui permettent d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les estimations faites par la direction sont raisonnables et que les états financiers ne comportent pas d’anomalies significatives. Les auditeurs doivent donc être conscients de l’incidence des indications supplémentaires sur les estimations faites par leurs clients lors de la réalisation de l’audit.

### **Quelle sera l’incidence des indications supplémentaires sur les missions d’examen?**

Le paragraphe 46 de la Norme canadienne de missions d’examen (NCME) 2400 du *Manuel de CPA Canada – Certification, Missions d’examen d’états financiers historiques*, indique ce qui suit :

Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder sa conclusion sur les états financiers pris dans leur ensemble, le professionnel en exercice doit concevoir et mettre en œuvre des procédures de demande d’informations et des procédures analytiques : a) à l’égard de tous les éléments significatifs des états financiers, y compris les informations à fournir; et b) en mettant l’accent sur les secteurs des états financiers susceptibles de comporter des anomalies significatives.

De plus, l’alinéa 47 a) de la NCME 2400 précise ce qui suit :

Les demandes d’informations du professionnel en exercice auprès de la direction et d’autres personnes au sein de l’entité, selon le cas, doivent notamment porter sur : a) la façon dont la direction établit les estimations comptables importantes requises selon le référentiel d’information financière applicable.

Enfin, le sous-alinéa 77 d)iv) de la NCME 2400 stipule ce qui suit :

Pour former la conclusion exigée au paragraphe 76, le professionnel en exercice doit déterminer s’il a obtenu une assurance limitée que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d’anomalies significatives. Pour ce faire, le professionnel en exercice doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel d’information financière applicable et des résultats de la mise en œuvre des procédures, les estimations comptables faites par la direction semblent raisonnables.

Comme il est indiqué plus haut, les indications supplémentaires peuvent avoir une incidence sur les estimations comptables faites par la direction. De plus, comme le démontrent les extraits de la NCME 2400, les procédures de demande d'informations et les procédures analytiques du professionnel en exercice dans le cadre d'une mission d'examen mettent l'accent sur les estimations importantes effectuées par la direction. En conséquence, le professionnel en exercice doit comprendre en quoi les indications supplémentaires peuvent avoir une incidence sur les estimations faites par ses clients dans le cadre de la constatation des produits.

## Ressources additionnelles

- [Chapitre 3400, « Produits » - Historique et fondement des conclusions](#)
- [NCA 540, \*Audit des estimations comptables et des informations y afférentes\* : foire aux questions](#)
- [NCA 540 \(révisée\) : Ressources](#)

## Personne-ressource

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent document d'information, ou vos suggestions pour les prochains documents d'information, à :

### **Dina Georgious, CPA, CA**

Directrice de projets, Information financière

Recherche, orientation et soutien

CPA Canada

277, rue Wellington Ouest

Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : [dgeorgious@cpacanada.ca](mailto:dgeorgious@cpacanada.ca)

## Exemple détaillé

### Application de la méthode de l'avancement des travaux

#### Objet

Cet exemple détaillé illustre le calcul du degré d'avancement d'un contrat à long terme comptabilisé selon la méthode de l'avancement des travaux au moyen de deux intrants différents :

1. le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux;
2. le ratio entre le nombre cumulatif d'heures travaillées et le total estimatif des heures à l'achèvement des travaux.

Le calcul du bénéfice gagné durant une période selon la méthode de l'avancement des travaux est également illustré à l'aide des deux approches A et B (décrites plus haut). De plus, l'exemple détaillé illustre les écritures de journal découlant du calcul du bénéfice susmentionné, ainsi que la présentation des comptes qui en résulte à l'état des résultats et au bilan.

Selon le [scénario A](#), le degré d'avancement est calculé d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux. Le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'[approche A](#) (décrite plus haut). Selon le [scénario B](#), le degré d'avancement est aussi calculé d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux. Toutefois, le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'[approche B](#) (décrite plus haut). Selon le [scénario C](#), le degré d'avancement est calculé d'après le ratio entre le nombre cumulatif d'heures travaillées et le total estimatif des heures à l'achèvement des travaux. Le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'approche A (décrite plus haut). Enfin, selon le [scénario D](#), le degré d'avancement est également calculé d'après le ratio entre le nombre cumulatif d'heures travaillées et le total estimatif des heures à l'achèvement des travaux. Toutefois, le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'approche B (décrite plus haut).

#### Renseignements généraux – Exemple détaillé

Major Leagues Sports and Entertainment (MLSE), une société de sports professionnels et d'immobilier commercial, a décidé d'investir dans un tout nouveau complexe ultramoderne de basketball et de divertissement. ERFF Construction Limited (la société) est embauchée pour construire le nouveau complexe, ainsi qu'un hôtel adjacent qui sera mis à la disposition du public, pour une contrepartie totale de 600 millions de dollars. On estime que la construction durera environ quatre ans et coûtera un total de 534 250 000 \$. La société a déterminé qu'elle est en mesure d'estimer raisonnablement son degré d'avancement. L'exécution de la prestation ne réside pas dans la réalisation d'un seul acte. Par conséquent, l'utilisation de la méthode de l'avancement des travaux aux fins de la constatation des produits est appropriée. Les informations nécessaires à la détermination du degré d'avancement seront fournies dans chaque scénario de l'exemple détaillé.

### Détermination des unités de comptabilisation

Comme il est décrit ci-dessus, le contrat conclu entre la société et MLSE comprend la construction d'un complexe de basketball et d'un hôtel adjacent. Avant de pouvoir appliquer la méthode de l'avancement des travaux pour constater les produits, il faut déterminer si le complexe de basketball et l'hôtel représentent des prestations distinctes dans un contrat unique. Dans le cas présent, il est peu probable que le contrat prévoie un droit de retour général. L'hôtel et le complexe de basketball ont probablement une valeur en eux-mêmes pour le client puisque les services de construction de chaque bien peuvent être obtenus séparément auprès de la société ou d'un autre fournisseur semblable et que chaque bien peut être utilisé séparément. Par conséquent, le complexe de basketball et l'hôtel représentent des prestations distinctes dans un contrat unique.

### Répartition des produits entre les composantes multiples

Comme il a été déterminé que l'accord contient des composantes multiples, les produits du contrat de 600 millions de dollars doivent être répartis entre toutes les prestations (c'est-à-dire le complexe de basketball et l'hôtel) du contrat. D'après ses modèles internes de coûts, la société a déterminé que, si elle avait été embauchée individuellement pour construire l'hôtel ou le complexe de basketball, le prix de vente spécifique du complexe de basketball aurait été de 580 650 000 \$ et le prix de vente spécifique de l'hôtel aurait été de 49 350 000 \$. Par conséquent, selon les produits du contrat de 600 millions de dollars, un montant de 553 millions de dollars est affecté au complexe de basketball ( $600\,000\,000 \$ \times (580\,650\,000 \$ \div (580\,650\,000 \$ + 49\,350\,000 \$))$ ) et un montant de 47 millions de dollars est affecté à l'hôtel ( $600\,000\,000 \$ \times (49\,350\,000 \$ \div (580\,650\,000 \$ + 49\,350\,000 \$))$ ). L'[exemple détaillé](#) illustre les incidences comptables de la construction du complexe de basketball uniquement.

### Révisions des produits

Pendant l'année 2, pour tenir compte des dépassements de coûts, la société a négocié une augmentation de 67 millions de dollars des produits du contrat se rapportant spécifiquement à la construction du complexe de basketball. Les produits du contrat n'ont fait l'objet d'aucune autre révision.

### Facturation à l'avancement

Selon les modalités du contrat initial, la société peut facturer les montants suivants à MLSE : 216 998 192 \$ durant l'année 1, 68 354 430 \$ durant l'année 2, 184 448 463 \$ durant l'année 3 et 130 198 915 \$ durant l'année 4. En utilisant le pourcentage de répartition de 92,167 % calculé ci-dessus<sup>15</sup>, les sommes facturées à l'avancement relativement au complexe de basketball sont donc de 200 millions de dollars au cours de l'année 1, de 63 millions de dollars au cours de l'année 2, de 170 millions de dollars au cours de l'année 3 et de 120 millions de dollars au cours de l'année 4. En outre, la société a pu facturer la totalité

<sup>15</sup> Ce pourcentage correspond au prix de vente spécifique de 580 650 000 \$ du complexe de basketball divisé par la somme des prix de vente spécifiques du complexe de basketball et de l'hôtel (580 650 000 \$ et 49 350 000 \$, respectivement).

de l'augmentation de 67 millions de dollars des produits du contrat (décrite ci-dessus) au cours de l'année 2. Enfin, selon les modalités du contrat, le client n'est pas tenu de payer 10 % de toutes les sommes facturées à l'avancement jusqu'à un an après l'achèvement du contrat (c'est-à-dire que le client effectue une retenue de garantie de 10 %).

### Coûts du contrat

Au moment de la passation du contrat, la direction estime que le total des coûts de l'achèvement du complexe se chiffrera à 492,4 millions de dollars. Les coûts estimatifs totaux révisés de l'achèvement du complexe sont de 492,4 millions de dollars à la fin de l'année 1, de 552,4 millions de dollars à la fin de l'année 2 et de 622,4 millions de dollars à la fin de l'année 3 et de l'année 4. Le total des produits du contrat s'élève à 620 millions de dollars à la fin de l'année 3 comparativement au total des coûts estimatifs du contrat de 622,4 millions de dollars. Il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat à la fin de l'année 3. La totalité de la perte attendue de 2,4 millions de dollars est donc constatée en charges dans la période.

### Scénario A

Selon le scénario A, le degré d'avancement est calculé d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux, et le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'[approche A](#).

### Coûts du contrat

Les coûts du contrat engagés s'élèvent à 125 789 360 \$ durant l'année 1, à 185 531 920 \$ durant l'année 2, à 130 325 440 \$ durant l'année 3 et à 178 753 280 \$ durant l'année 4. Les coûts du contrat engagés durant l'année 1 incluent un montant de 5 millions de dollars pour l'achat de matériaux non installés pendant l'année 1 qui n'avaient pas été livrés sur le chantier à la fin de l'année. De plus, des coûts de 3 millions de dollars<sup>16</sup> se rapportant à l'obtention du contrat ont été engagés durant l'année 0. Enfin, un gain de 1 million de dollars a été réalisé durant l'année 2 grâce à la vente des surplus de matières.

### Calcul du degré d'avancement

Le tableau ci-dessous présente le degré d'avancement pour chaque année du contrat :

Calcul du degré d'avancement	Année 0	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Coûts engagés se rattachant au contrat - période précédente	- \$	3 000 000 \$	128 789 360 \$	313 321 280 \$	443 646 720 \$
Coûts engagés se rattachant au contrat - période considérée	3 000 000	125 789 360	185 531 920	130 325 440	178 753 280
Produits accessoires	-	-	(1 000 000)	-	-

<sup>16</sup> Ces coûts se rattachent directement au contrat, ont été engagés pour l'obtenir et peuvent être isolés et mesurés de façon fiable. Au moment où ils ont été engagés, il était probable que le contrat soit obtenu.

Calcul du degré d'avancement		Année 0	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
<b>Coûts cumulatifs engagés se rattachant au contrat</b>		3 000 000	128 789 360	313 321 280	443 646 720	622 400 000
Moins : Coûts engagés se rapportant aux activités futures - période considérée		(3 000 000)	(5 000 000)	-	-	-
<b>Coûts cumulatifs engagés se rapportant aux activités durant la période</b>	<b>A</b>	- \$	123 789 360 \$	313 321 280 \$	443 646 720 \$	622 400 000 \$
Coûts estimatifs totaux - période précédente		- \$	492 400 000 \$	492 400 000 \$	552 400 000 \$	622 400 000 \$
Révisions aux coûts estimatifs durant la période		-	-	60 000 000	70 000 000	-
<b>Coûts estimatifs totaux - période considérée</b>	<b>B</b>	- \$	492 400 000 \$	552 400 000 \$	622 400 000 \$	622 400 000 \$
<b>Degré d'avancement</b>	<b>C = A / B</b>	0,00 %	25,14 %	56,72 %	71,28 %	100,00 %

### Calcul des produits gagnés

Le tableau ci-dessous présente le calcul des produits gagnés pour chaque année du contrat :

Calcul des produits gagnés		Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Produits du contrat - période précédente		553 000 000 \$	553 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$
Révisions pendant la période		-	67 000 000	-	-
<b>Produits du contrat - période considérée</b>		553 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$
Produits de contrat - période considérée	<b>D</b>	553 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$
Degré d'avancement	<b>C</b>	25,14 %	56,72 %	71,28 %	100,00 %
Produits gagnés cumulatifs	<b>E = D x C</b>	139 024 200	351 664 000	441 936 000	620 000 000
Produits gagnés constatés dans des périodes précédentes		-	(139 024 200)	(351 664 000)	(441 246 720)
Produits gagnés avant ajustement - période considérée		139 024 200	212 639 800	90 272 000	178 753 280
Ajustement pour perte attendue relative au contrat	<b>H</b>	-	-	(689 280)	-
<b>Produits gagnés - période considérée</b>		139 024 200 \$	212 639 800 \$	89 582 720 \$	178 753 280 \$

Calcul des produits gagnés	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
<b>Calcul de l'ajustement des produits pour l'année 3</b>				
Produits gagnés cumulatifs à la fin de l'année 2 (calculés ci-dessus)			351 664 000 \$	
Coûts cumulatifs des produits gagnés à la fin de l'année 2 (calculés ci-dessous)			313 321 280	
<hr/>				
Profit brut cumulatif constaté à la fin de l'année 2			38 342 720	
Perte attendue relative au contrat			(2 400 000)	
<hr/>				
<b>Profit brut requis pour l'année 3</b>			<b>F</b> (40 742 720) \$	
Produits gagnés selon le degré d'avancement (calculés ci-dessus)			90 272 000 \$	
Coût des produits gagnés selon le degré d'avancement (calculé ci-dessous)			130 325 440	
<hr/>				
<b>Profit brut selon le degré d'avancement</b>			<b>G</b> (40 053 440) \$	
<hr/>				
<b>Ajustement requis pour le calcul des produits gagnés pour l'année 3*</b>			<b>H = F - G</b> (689 280) \$	

\* Ce calcul permet de déterminer l'ajustement qui doit être apporté aux produits gagnés pour l'année 3 en raison de la perte attendue relative au contrat. Les produits gagnés pour l'année 3 totalisent 89 582 720 \$. Consultez les écritures de journal ci-après pour connaître toutes les incidences du contrat sur l'état des résultats pendant l'année 3.

### Calcul du coût des produits gagnés

Le tableau ci-dessous présente le calcul du coût des produits gagnés pour chaque année du contrat :

Calcul du coût des produits gagnés	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Coûts estimatifs totaux du contrat - période considérée	<b>B</b> 492 400 000 \$	552 400 000 \$	622 400 000 \$	622 400 000 \$
Degré d'avancement	<b>C</b> 25,14 %	56,72 %	71,28 %	100,00 %
<hr/>				
Coût cumulatif des produits gagnés	<b>I =</b> 123 789 360	313 321 280	443 646 720	622 400 000
Coût des produits gagnés constaté dans les périodes précédentes	<b>B x C</b> -	(123 789 360)	(313 321 280)	(443 646 720)
<hr/>				
<b>Coût des produits gagnés - période considérée</b>	123 789 360 \$	189 531 920 \$	130 325 440 \$	178 753 280 \$

## Écritures de journal

Année 0	Débit	Crédit
Créance sur contrat	3 000 000 \$	
Comptes créditeurs		3 000 000 \$
<i>Pour constater les coûts engagés afin d'obtenir le contrat.</i>		

Année 1	Débit	Crédit
Créance sur contrat	125 789 360 \$	
Comptes créditeurs		125 789 360 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période.</i>		

Comptes débiteurs	180 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	20 000 000 <sup>17</sup> \$	
Facturation à l'avancement		200 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		

Facturation à l'avancement	139 024 200 \$	
Produits gagnés		139 024 200 \$
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		

Coût des produits gagnés	123 789 360 \$	
Créance sur contrat		123 789 360 \$
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		

Année 2	Débit	Crédit
Créance sur contrat	184 531 920 \$	
Produits à recevoir tirés de la vente des surplus de matières	1 000 000 \$	
Comptes créditeurs		185 531 920 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période et les produits tirés de la vente des surplus de matières.</i>		

Comptes débiteurs	117 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	13 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		130 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		

17 Un pourcentage correspondant à 10 % du montant facturé au client a été présenté séparément au bilan dans les retenues de garantie à recevoir.

Année 2	Débit	Crédit
Facturation à l'avancement	212 639 800 \$	
Produits gagnés		212 639 800 \$
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		
Coût des produits gagnés	189 531 920 \$	
Créance sur contrat		189 531 920 \$
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		
Année 3	Débit	Crédit
Créance sur contrat	130 325 440 \$	
Comptes créditeurs		130 325 440 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période.</i>		
Comptes débiteurs	153 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	17 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		170 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		
Facturation à l'avancement	89 582 720 \$	
Produits gagnés		89 582 720 \$
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		
Coût des produits gagnés	130 325 440 \$	
Créance sur contrat		130 325 440 \$
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		
Année 4	Débit	Crédit
Créance sur contrat	178 753 280 \$	
Comptes créditeurs		178 753 280 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période.</i>		
Comptes débiteurs	108 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	12 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		120 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		

Année 4	Débit	Crédit
Facturation à l'avancement	\$ 178 753 280	
Produits gagnés		\$ 178 753 280
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		
<hr/>		
Coût des produits gagnés	\$ 178 753 280	
Créance sur contrat		\$ 178 753 280
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		

### Présentation du bilan et de l'état des résultats

Les extraits du bilan et de l'état des résultats de la société à la fin de chaque année sont comme suit :

Poste des états financiers	Année 0	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
<b>État des résultats</b>					
Produits gagnés	- \$ 139 024 200	\$ 212 639 800	\$ 89 582 720	\$ 178 753 280	\$
Coût des produits gagnés	- 123 789 360	189 531 920	130 325 440	178 753 280	
<b>Profit brut</b>	<b>- \$ 15 234 840</b>	<b>\$ 23 107 880</b>	<b>\$ (40 742 720)</b>	<b>\$</b>	<b>- \$</b>
<hr/>					
<b>Bilan</b>					
Coûts totaux à ce jour	3 000 000 \$	128 789 360 \$	313 321 280 \$	443 646 720 \$	622 400 000 \$
Coût des produits gagnés constaté à ce jour	-	123 789 360	313 321 280	443 646 720	622 400 000
<b>Créance sur contrat</b>	<b>3 000 000 \$</b>	<b>5 000 000 \$</b>	<b>- \$</b>	<b>- \$</b>	<b>- \$</b>
<hr/>					
Produits gagnés	- \$ 139 024 200	\$ 351 664 000	\$ 441 246 720	\$ 620 000 000	\$
Facturation à l'avancement	- 200 000 000	330 000 000	500 000 000	620 000 000	
<b>Produits non facturés (produits reportés)</b>	<b>- \$ (60 975 800)</b>	<b>\$ 21 664 000</b>	<b>\$ (58 753 280)</b>	<b>\$</b>	<b>- \$</b>

## Scénario B

Selon le scénario B, le degré d'avancement est calculé d'après le ratio entre les coûts engagés et les coûts estimatifs totaux. Toutefois, le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'[approche B](#). Les coûts du contrat sont identiques à ceux décrits ci-dessus dans le [scénario A](#). La seule différence entre le scénario A et le scénario B réside dans la méthode de calcul des produits gagnés durant la période considérée. Comme le démontreront les calculs ci-dessous, le montant des produits gagnés durant la période est le même que celui du scénario A. Par conséquent, le calcul du degré d'avancement, le coût des produits gagnés, les écritures de journal ainsi que les extraits du bilan et de l'état des résultats ne sont pas fournis, car ils seraient identiques à ceux du scénario A.

### Calcul des produits gagnés

Le tableau ci-dessous présente le calcul des produits gagnés pour chaque année du contrat :

Calcul des produits gagnés		Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Produits du contrat - période considérée		553 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$
Coûts estimatifs totaux du contrat - période considérée		492 400 000	552 400 000	622 400 000	622 400 000
Profit brut estimatif du contrat	<b>J</b>	60 600 000	67 600 000	(2 400 000)	(2 400 000)
Degré d'avancement	<b>C</b>	25,14 %	56,72 %	71,28 %	100,00 %
Profit brut cumulatif avant ajustement	<b>K = J x C</b>	15 234 840	38 342 720	(1 710 720)	(2 400 000)
Ajustement pour perte attendue relative au contrat	<b>L</b>	-	-	(689 280)	-
Profit brut cumulatif		15 234 840	38 342 720	(2 400 000)	(2 400 000)
Profit brut gagné dans les périodes précédentes		-	(15 234 840)	(38 342 720)	2 400 000
Profit brut gagné durant la période		15 234 840	23 107 880	(40 742 720)	-
Coût des produits gagnés - période considérée		123 789 360	189 531 920	130 325 440	178 753 280
<b>Produits gagnés - période considérée</b>		<b>139 024 200 \$</b>	<b>212 639 800 \$</b>	<b>89 582 720 \$</b>	<b>178 753 280 \$</b>
<b>Calcul de l'ajustement des produits pour l'année 3</b>					
Perte attendue relative au contrat				(2 400 000) \$	
Profit brut cumulatif calculé selon le degré d'avancement				(1 710 720)	
<b>Ajustement requis pour le calcul des produits gagnés pour l'année 3*</b>			<b>L</b>	<b>(689 280) \$</b>	

\* Ce calcul permet de déterminer l'ajustement qui doit être apporté aux produits gagnés pour l'année 3 en raison de la perte attendue relative au contrat. Les produits gagnés pour l'année 3 totalisent 89 582 720 \$.

## Scénario C

Selon le scénario C, le degré d'avancement est calculé d'après le ratio entre le nombre cumulatif d'heures travaillées et le total estimatif des heures à l'achèvement des travaux. Le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'[approche A](#). Les coûts du contrat sont identiques à ceux décrits ci-dessus dans le [scénario A](#).

### Données sur les heures de main-d'œuvre et calcul du degré d'avancement

Les données sur les heures de main-d'œuvre nécessaires pour calculer le degré d'avancement sont fondées sur le ratio entre le nombre cumulatif d'heures travaillées et le total estimatif des heures à l'achèvement des travaux. Le tableau ci-dessous présente le degré d'avancement pour chaque année du contrat :

Calcul du degré d'avancement		Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Heures de main-d'œuvre effectuées - période précédente		-	23 000 000	55 000 000	73 000 000
Heures de main-d'œuvre effectuées durant la période		23 000 000	32 000 000	18 000 000	32 520 000
<b>Cumul des heures de main-d'œuvre effectuées</b>	<b>A</b>	23 000 000	55 000 000	73 000 000	105 520 000
Total estimatif des heures de main-d'œuvre à l'achèvement - période précédente		91 520 000	91 520 000	97 520 000	103 520 000
Révisions durant la période		-	6 000 000	6 000 000	2 000 000
<b>Total estimatif des heures de main-d'œuvre à l'achèvement - période considérée</b>	<b>B</b>	91 520 000	97 520 000	103 520 000	105 520 000
<b>Degré d'avancement</b>	<b>C = A / B</b>	25,13 %	56,40 %	70,52 %	100,00 %

### Calcul des produits gagnés

Le tableau ci-dessous présente le calcul des produits gagnés pour chaque année du contrat :

Calcul des produits gagnés		Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Produits du contrat - période considérée	<b>D</b>	553 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$
Degré d'avancement	<b>C</b>	25,13 %	56,40 %	70,52 %	100,00 %
Produits gagnés cumulatifs	<b>E = D x C</b>	138 968 900	349 680 000	437 224 000	620 000 000
Produits gagnés constatés dans les périodes précédentes		-	(138 968 900)	(349 680 000)	(436 516 480)
Produits gagnés avant ajustement - période considérée		138 968 900	210 711 100	87 544 000	183 483 520
Ajustement pour perte attendue relative au contrat	<b>H</b>	-	-	(707 520)	-
<b>Produits gagnés - période considérée</b>		138 968 900 \$	210 711 100 \$	86 836 480 \$	183 483 520 \$

Calcul des produits gagnés	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
<b>Calcul de l'ajustement des produits pour l'année 3</b>				
Produits cumulatifs gagnés à la fin de l'année 2 (calculés ci-dessus)			349 680 000 \$	
Coût cumulatif des produits gagnés à la fin de l'année 2 (calculé ci-dessous)			311 553 600	
Profit brut cumulatif constaté à la fin de l'année 2			38 126 400	
Perte attendue relative au contrat			(2 400 000)	
<b>Profit brut requis pour l'année 3</b>			<b>F</b> (40 526 400) \$	
Produits gagnés selon le degré d'avancement (calculés ci-dessus)			87 544 000 \$	
Coût des produits gagnés selon le degré d'avancement (calculé ci-dessous)			127 362 880	
<b>Profit brut selon le degré d'avancement</b>			<b>G</b> (39 818 880) \$	
<b>Ajustement requis pour le calcul des produits gagnés pour l'année 3*</b>			<b>H = F - G</b> (707 520) \$	

\* Ce calcul permet de déterminer l'ajustement qui doit être apporté aux produits gagnés pour l'année 3 en raison de la perte attendue relative au contrat. Les produits gagnés pour l'année 3 totalisent 86 836 480 \$. Consultez les écritures de journal ci-après pour connaître toutes les incidences du contrat sur l'état des résultats pendant l'année 3.

### Calcul du coût des produits gagnés

Le tableau ci-dessous présente le calcul du coût des produits gagnés pour chaque année du contrat :

Calcul du coût des produits gagnés	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Coûts estimatifs totaux du contrat - période considérée	<b>I</b> 492 400 000 \$	552 400 000 \$	622 400 000 \$	622 400 000 \$
Degré d'achèvement	<b>C</b> 25,13 %	56,40 %	70,52 %	100,00 %
Coût cumulatif des produits gagnés	<b>J =</b> 123 740 120	311 553 600	438 916 480	622 400 000
Coût des produits gagnés constaté dans les périodes précédentes	<b>I x C</b>	– (123 740 120)	(311 553 600)	(438 916 480)
<b>Coût des produits gagnés - période considérée</b>	123 740 120 \$	187 813 480 \$	127 362 880 \$	183 483 520 \$

## Écritures de journal

Année 0	Débit	Crédit
Créance sur contrat	3 000 000 \$	
Comptes créditeurs		3 000 000 \$
<i>Pour constater les coûts engagés pour obtenir le contrat.</i>		

Année 1	Débit	Crédit
Créance sur contrat	125 789 360 \$	
Comptes créditeurs		125 789 360 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période.</i>		

Comptes débiteurs	180 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	20 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		200 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		

Facturation à l'avancement	138 968 900 \$	
Produits gagnés		138 968 900 \$
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		

Coût des produits gagnés	123 740 120 \$	
Créance sur contrat		123 740 120 \$
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		

Année 2	Débit	Crédit
Créance sur contrat	184 531 920 \$	
Produits à recevoir tirés de la vente des surplus de matières	1 000 000 \$	
Comptes créditeurs		185 531 920 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période et les produits tirés de la vente des surplus de matières.</i>		

Comptes débiteurs	117 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	13 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		130 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		

Année 2	Débit	Crédit
Facturation à l'avancement	210 711 100 \$	
Produits gagnés		210 711 100 \$
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		
Coût des produits gagnés	187 813 480 \$	
Créance sur contrat		187 813 480 \$
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		
Année 3	Débit	Crédit
Créance sur contrat	130 325 440 \$	
Comptes créditeurs		130 325 440 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période.</i>		
Comptes débiteurs	153 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	17 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		170 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		
Facturation à l'avancement	86 836 480 \$	
Produits gagnés		86 836 480 \$
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		
Coût des produits gagnés	127 362 880 \$	
Créance sur contrat		127 362 880 \$
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		
Année 4	Débit	Crédit
Créance sur contrat	178 753 280 \$	
Comptes créditeurs		178 753 280 \$
<i>Pour constater les coûts engagés durant la période.</i>		
Comptes débiteurs	108 000 000 \$	
Retenues de garantie à recevoir	12 000 000 \$	
Facturation à l'avancement		120 000 000 \$
<i>Pour constater les sommes facturées à l'avancement durant la période.</i>		

Année 4	Débit	Crédit
Facturation à l'avancement	183 483 520 \$	
Produits gagnés		183 483 520 \$
<i>Pour constater les produits gagnés durant la période.</i>		
<hr/>		
Coût des produits gagnés	183 483 520 \$	
Créance sur contrat		183 483 520 \$
<i>Pour constater le coût des produits gagnés durant la période.</i>		

### Présentation du bilan et de l'état des résultats

Les extraits du bilan et de l'état des résultats de la société à la fin de chaque année sont comme suit :

Poste des états financiers	Année 0	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
<b>État des résultats</b>					
Produits gagnés	- \$ 138 968 900	\$ 210 711 100	\$ 86 836 480	\$ 183 483 520	\$ 183 483 520
Coût des produits gagnés	- 123 740 120	187 813 480	127 362 880	183 483 520	
<b>Profit brut</b>	<b>- \$ 15 228 780</b>	<b>\$ 22 897 620</b>	<b>\$ (40 526 400)</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>
<hr/>					
<b>Bilan</b>					
Coûts totaux à ce jour	3 000 000 \$	128 789 360 \$	313 321 280 \$	443 646 720 \$	622 400 000 \$
Coût des produits gagnés constaté à ce jour	-	123 740 120	311 553 600	438 916 480	622 400 000
<b>Créance sur contrat</b>	<b>3 000 000 \$</b>	<b>5 049 240 \$</b>	<b>1 767 680 \$</b>	<b>4 730 240 \$</b>	<b>- \$</b>
<hr/>					
Produits gagnés	- \$ 138 968 900	\$ 349 680 000	\$ 436 516 480	\$ 620 000 000	\$ 620 000 000
Facturation à l'avancement	- 200 000 000	330 000 000	500 000 000	620 000 000	
<b>Produits non facturés (produits reportés)</b>	<b>- \$ (61 031 100)</b>	<b>\$ 19 680 000</b>	<b>\$ (63 483 520)</b>	<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>

## Scénario D

Selon le scénario D, le degré d'avancement est calculé d'après le ratio entre le nombre cumulatif d'heures travaillées et le total estimatif des heures à l'achèvement des travaux. Le bénéfice gagné durant la période est calculé à l'aide de l'[approche B](#). La seule différence entre le [scénario C](#) et le scénario D réside dans la méthode de calcul des produits gagnés durant la période considérée. Toutes les données sur les heures de main-d'œuvre et, comme le démontreront les calculs ci-dessous, le montant des produits gagnés et le coût des produits gagnés pour la période sont les mêmes que ceux du scénario C. Par conséquent, le calcul du degré d'avancement, les écritures de journal ainsi que les extraits du bilan et de l'état des résultats ne sont pas fournis, car ils seraient identiques à ceux du scénario C.

### Calcul du coût des produits gagnés

Le tableau ci-dessous présente le calcul du coût des produits gagnés pour chaque année du contrat :

Calcul du coût des produits gagnés		Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Coûts estimatifs totaux du contrat - période considérée	I	492 400 000 \$	552 400 000 \$	622 400 000 \$	622 400 000 \$
Degré d'avancement	C	25,13 %	56,40 %	70,52 %	100,00 %
Coût cumulé des produits gagnés	J =	123 740 120	311 553 600	438 916 480	622 400 000
Coût des produits gagnés constaté dans les périodes précédentes	I x C	-	(123 740 120)	(311 553 600)	(438 916 480)
<b>Coût des produits gagnés - période considérée</b>		<b>123 740 120 \$</b>	<b>187 813 480 \$</b>	<b>127 362 880 \$</b>	<b>183 483 520 \$</b>

### Calcul des produits gagnés

Le tableau ci-dessous présente le calcul des produits gagnés pour chaque année du contrat :

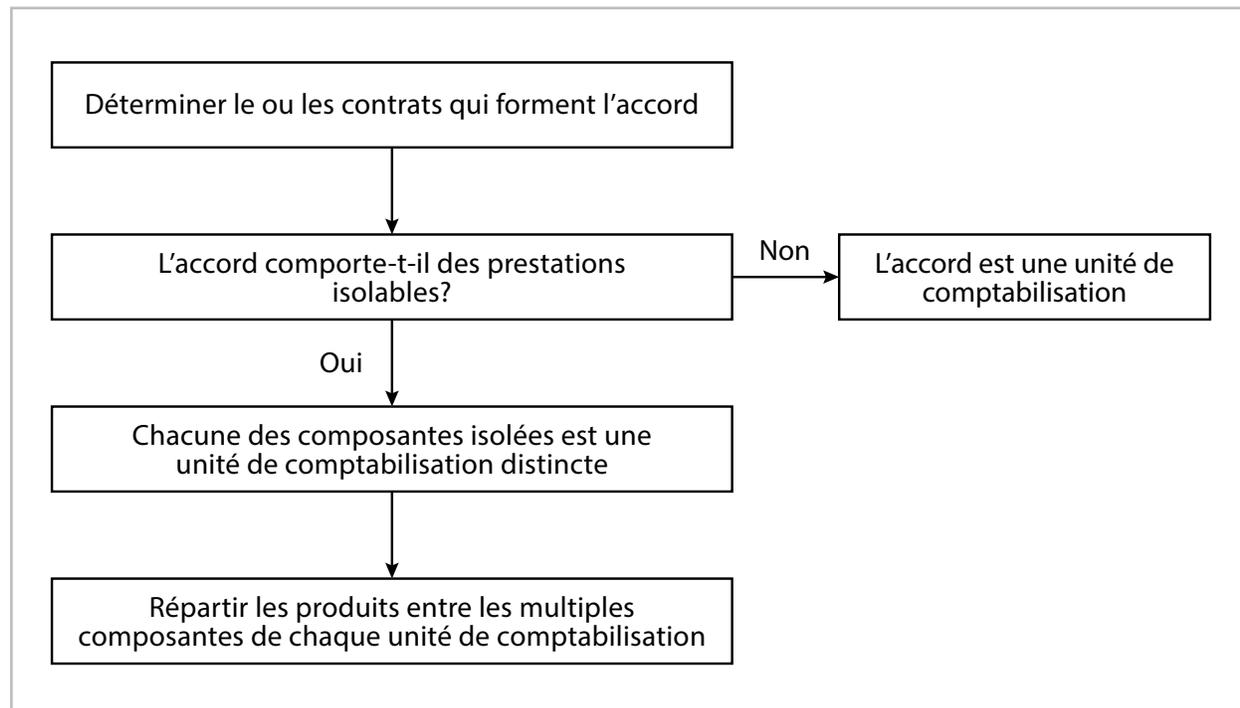
Calcul des produits gagnés		Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Produits du contrat - période considérée		553 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$	620 000 000 \$
Coûts estimatifs totaux du contrat - période considérée		492 400 000	552 400 000	622 400 000	622 400 000
Profit brut du contrat	K	60 600 000	67 600 000	(2 400 000)	(2 400 000)
Degré d'avancement	C	25,13 %	56,40 %	70,52 %	100,00 %
Profit brut cumulé avant ajustement	L = K x C	15 228 780	38 126 400	(1 692 480)	(2 400 000)
Ajustement pour perte attendue relative au contrat	M	-	-	(707 520)	-
Profit brut cumulé		15 228 780	38 126 400	(2 400 000)	(2 400 000)
Profit brut gagné dans les périodes précédentes		-	(15 228 780)	(38 126 400)	2 400 000

Calcul des produits gagnés	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
Profit brut gagné durant la période	15 228 780	22 897 620	(40 526 400)	-
Coût des produits gagnés - période considérée	123 740 120	187 813 480	127 362 880	183 483 520
<b>Produits gagnés - période considérée</b>	138 968 900 \$	210 711 100 \$	86 836 480 \$	183 483 520 \$
<b>Calcul de l'ajustement des produits pour l'année 3</b>				
Perte attendue relative au contrat			(2 400 000) \$	
Profit brut cumulatif calculé selon le degré d'avancement			(1 692 480)	
<b>Ajustement requis pour le calcul des produits gagnés pour l'année 3*</b>			<b>M</b> (707 520) \$	

\* Ce calcul permet de déterminer l'ajustement qui doit être apporté aux produits gagnés pour l'année 3 en raison de la perte attendue relative au contrat. Les produits gagnés pour l'année 3 totalisent 86 836 480 \$.

## Arbres de décision<sup>18</sup>

### Arbre de décision 1 - Détermination des unités de comptabilisation pour tout accord générateur de produits et répartition des produits



18 Repris du chapitre 3400 de la Partie II du *Manuel*, « Produits ».

## Arbre de décision 2 - Constatation des produits pour chaque unité de comptabilisation

