**TESTER LES OPÉRATIONS GÉNÉRATRICES DE PRODUITS (ÉTAPES 1 À 5)**

Procédures d’audit

Guide de l’utilisateur

**Table des matières**

[1. Aperçu 3](#_Toc73001868)

[2. Procédures générales 8](#_Toc73001869)

[3. Modèle des résultats (Étape 1) — Identifier le contrat 10](#_Toc73001870)

[4. Modèle des résultats (Étape 2) — Identifier les obligations de prestation du contrat 14](#_Toc73001871)

[5. Modèle des résultats (Étape 3) — Déterminer le prix de transaction 18](#_Toc73001872)

[6. Modèle des résultats (Étape 4) — Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation 22](#_Toc73001873)

[7. Modèle des résultats (Étape 5) — Tester les produits comptabilisés 25](#_Toc73001874)

[8. Foire aux questions 31](#_Toc73001875)

[1. Quels facteurs doivent être pris en compte pour déterminer l’unité d’échantillonnage qui est le plus appropriée lors de la conception d’un test des opérations génératrices de produits? 31](#_Toc73001876)

[2. J’envisage de tester les produits à l’aide de TAAO. Quelles procédures de test des opérations génératrices de produits dois-je utiliser pour documenter les tests? 33](#_Toc73001877)

[3. Dois-je ajouter et remplir la procédure «  Tester l’exactitude des opérations génératrices de produits pour la vente de biens » afin de réaliser un test de corroboration visant l’exhaustivité des produits? 34](#_Toc73001878)

[4. Comment peut-on concevoir une stratégie de test efficace et efficiente pour les contrats à prix coûtant majoré? 35](#_Toc73001879)

[9. Annexe 37](#_Toc73001880)

# Aperçu

|  |
| --- |
| Ce guide est conçu pour aider les équipes à mettre en œuvre de façon appropriée, efficace et efficiente les procédures décrites dans le classeur « IFRS — Tests de corroboration » afin de documenter les procédures de corroboration mises en œuvre pour tester les opérations génératrices de produits qui sont comptabilisées par les entités qui appliquent la norme **IFRS 15 — Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients**.  **Le guide comprend les trois éléments ci-après :**    Des directives de l’utilisateur détaillées qui aident les équipes de mission à comprendre les attentes relatives à la constitution d’une documentation détaillée lors de la mise en œuvre des procédures contenues dans « **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540) »**  Une Foire aux questions sur la conception d’une stratégie efficace pour tester les opérations génératrices de produits qui porte sur un nombre limité de sujets sur lesquels les équipes de mission veulent souvent obtenir des précisions lorsqu’elles auditent les produits comptabilisés selon l’IFRS 15.  Un arbre de décision pour aider les équipes de mission à choisir les procédures appropriées pour tester les opérations génératrices de produits. |

|  |  |
| --- | --- |
| **Procédures pour tester les opérations génératrices de produits comptabilisées selon l’IFRS 15 — Rappels d’ordre général** | **Procédure pour tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5)**  **Arbre de décision** |
| Nous avons conçu notre approche pour tester les opérations génératrices de produits en fonction de divers facteurs, notamment notre compréhension et les résultats de notre évaluation du processus opérationnel lié aux produits et aux débiteurs, notre examen des contrats générateurs de produits importants et les populations et unités de test/d’échantillonnage déterminées pour chaque type de produit à tester.    Pour concevoir une stratégie efficace et efficiente pour tester les opérations génératrices de produits, il faut généralement faire intervenir les membres expérimentés de l’équipe de mission qui possèdent une connaissance pratique et approfondie des exigences du référentiel d’information financière applicable. L’auditeur peut envisager de consulter le document [PwC: Accounting and Financial Reporting Guide for Revenue from Contracts with Customers](http://cmsprd.oag-bvg.gc.ca/intranet/audit/documents/Accounting_and_Financial_Reporting_Guide_for_Revenue_from_Contracts_with_Customers.PDF) (disponible en anglais seulement)  Dans la mesure où la comptabilisation des produits par l’entité comporte une estimation établie par la direction, l’équipe de mission devrait, en plus de mettre en œuvre des procédures pour tester les opérations génératrices de produits, concevoir et exécuter les étapes appropriées des procédures à l’égard des estimations comptables relevées.    Méthodes de travail attendues lors de la mise en œuvre des procédures pour tester les opérations génératrices de produits comptabilisées selon l’IFRS 15   * + Ne pas supprimer ni cacher de colonnes dans les modèles de résultats. Les fonctionnalités des modèles aident l’auditeur à mettre en œuvre toutes les procédures applicables.   + Ne pas supprimer ni cacher des onglets/feuilles de travail, sauf si un message vous invite à le faire dans le modèle, car ces onglets/feuilles de travail pourraient être nécessaires pour le report de la documentation aux exercices ultérieurs.   + Ajouter des colonnes supplémentaires, au besoin, pour refléter de manière appropriée la documentation de l’audit.   + Lorsqu’il faut plus d’une ligne pour documenter les résultats du test d’un seul élément d’échantillon (p. ex. une opération sélectionnée pour être testée peut avoir des obligations de prestation multiples qui nécessitent plusieurs lignes pour être documentées à l’étape 2), il faut simplement ajouter les lignes nécessaires. | Le programme « *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients »* qui se trouve dans le classeur « *IFRS – Tests de corroboration »* contient trois procédures distinctes pour tester les opérations génératrices de produits comptabilisées selon l’IFRS 15.   * Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produit] (NCA 540) * Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou série de biens ou de services distincts) remplie progressivement – [Type de produit] (NCA 540) * Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540) |

L’arbre de décision ci-après peut servir à déterminer la procédure qui doit être appliquée en fonction des circonstances propres à la mission. Pour vous aider à choisir la bonne procédure, chacune des deux premières procédures de la liste précédente contient une étape préliminaire qui permet de déterminer si le type de produit audité satisfait aux conditions nécessaires à l’application de cette procédure. Selon les circonstances propres à l’entité, l’auditeur peut mettre en œuvre une combinaison de procédures décrites précédemment pour différents types de produits. Il est primordial que chacune des conditions préalables à l’utilisation de la procédure décrite dans la première étape soit documentée de manière appropriée et exacte dans la procédure choisie pour le type de produit à tester afin de pouvoir vérifier que la procédure choisie par l’auditeur est appropriée dans les circonstances. L’auditeur doit aussi déterminer si une toute une autre procédure doit être mise en œuvre pour corroborer d’autres assertions pertinentes qui comportent un risque d’anomalies significatives lié aux produits (par exemple des procédures visant des éléments comme la séparation des produits ou les passifs contractuels).

Comprendre la nature des contrats et les types de produits qui ont été déterminés par la direction

Nombre d’obligations de prestation

Obligation de prestation distincte

Obligations de prestation multiples

Comment l’obligation de prestation sera-t-elle satisfaite?

Comment l’obligation de prestation sera-t-elle satisfaite?

À un moment précis ***(note 1)***

À un moment précis ***(note 1)***

Progressivement ***(note 1)***

Progressivement ***(note 1)***

Utiliser la procédure

***« Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou série de biens ou de services distincts) remplie progressivement – [Type de produit] (CAS 540) »***

Utiliser la procédure

***« Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produit] (NCA 540) »***

Utiliser la procédure

***« Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540) »***

Over time

At a point in time

Over time

***Note 1*** – Indique les procédures qui peuvent s’appliquer selon la nature du type de produit à tester et les modalités du contrat conclu avec le client.

|  |
| --- |
| **Veuillez consulter l’**[**Annexe**](#lt_pId444) **– Analyse des catégories de procédures de chaque étape de la procédure « Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540) » pour obtenir d’autres informations détaillées sur les secteurs qui sont visés par chacune des trois procédures et des exemples de scénarios pour lesquels chaque procédure doit être utilisée.** |

# Procédures générales

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No/titre de la procédure** | **Directives** | |
| 1-2 | Obtenir une liste détaillée des opérations génératrices de produits; effectuer un rapprochement entre les soldes et le grand livre général; tester les éléments de rapprochement importants et vérifier l’exhaustivité de la liste détaillée. | |
| 3-4 | Pour déterminer une unité d’échantillonnage qui est appropriée, l’auditeur doit tenir compte de la nature des contrats sous-jacents pour chaque type de produit (p. ex. des contrats individuels sur mesure et importants ou un volume élevé d’opérations de faible valeur avec des modalités de contrat standards). Les scénarios les plus courants comprennent les suivants :   * Scénario 1 – Si les modalités de contrats générateurs de produits importants pris individuellement sont adaptées en fonction d’un client (modalités sur mesure), l’auditeur doit alors réaliser l’étape 1 et les suivantes en prélevant un échantillon de contrats. * Scénario 2 – Si les produits sont générés par un volume élevé d’opérations de faible valeur avec des modalités de contrat standards qui ne sont jamais modifiées, l’auditeur peut alors réaliser les étapes 1 et 2 de la procédure en fonction des modalités standards des contrats. Lorsqu’il réalise les étapes 3, 4 et 5, l’auditeur cible les obligations de prestation/opérations détaillées et choisit donc une unité d’échantillonnage à ce niveau. La population pour le test sera la liste détaillée contenant chaque obligation de prestation/opération. Toutefois, dans ce cas de figure, lors de l’exécution des étapes 3, 4 et 5, l’auditeur doit rester à l’affût de tout indice susceptible d’indiquer que les modalités des contrats pour chaque opération sélectionnée pour le test ne sont pas conformes aux modalités des contrats standards testées lors des deux premières étapes. * Scénario 3 – Si les contrats peuvent être classés par groupes, en fonction des mêmes modalités contractuelles, les tests prévus aux étapes 1 et 2 peuvent être effectués pour chaque groupe dans son ensemble. Les tests prévus aux étapes 3, 4 et 5 devraient cependant être réalisés individuellement pour chaque obligation de prestation/opération dans chacun des groupes. Lorsque les contrats sont classés par groupes, l’auditeur doit se reporter aux directives de la section [BVG Audit 7044.1](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7044-1.shtm) (étape 2) pour évaluer s’il a défini une population appropriée pour les tests. Par exemple, si les différents groupes de contrats ne sont pas tous assujettis aux mêmes processus et contrôles, il convient probablement de définir chaque groupe comme une population distincte pour les besoins des tests. | |
| **No / titre de la procédure** |  | **Directives** |
| **Onglet « Sélection de l’échantillon »** |  | Il faut utiliser cet onglet pour documenter les éléments sélectionnés pour les besoins des tests dans la liste détaillée des produits de l’entité dont l’exhaustivité a été vérifiée dans la section « Procédures générales ».  Se reporter à la section [BVG Audit 7040](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7040.shtm) pour obtenir des directives sur la conception et la réalisation d’un test de détail efficace. La stratégie de test de détail du Bureau privilégie les tests ciblés, car ces tests reposent sur une part importante de jugement lors de la sélection des éléments à tester. Toutefois, pour tester les produits, il est généralement nécessaire de mettre en œuvre des procédures supplémentaires visant le solde non testé. Pour ce faire, l’auditeur choisit généralement les éléments à tester à l’aide d’une méthode d’échantillonnage non statistique. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| [**Étape 1**](#_Results_Template_(Step) | [**Étape 2**](#_Results_Template_(Step_5) | [**Étape 3**](#_Results_Template_(Step_2) | [**Étape 4**](#_Results_Template_(Step_3) | [**Étape 5**](#_Results_Template_(Step_4) |

# Modèle des résultats (étape 1) — Identifier le contrat

|  |
| --- |
| La première étape consiste à évaluer l’identification des contrats effectuée par la direction de l’entité pour les éléments sélectionnés. Il faut savoir que les contrats générateurs de produits peuvent différer selon l’emplacement et les secteurs d’activité de l’entité (p. ex. bon de commande, courriel ou reçu de vente) et peuvent ne pas être des contrats officiels portant une signature. Il faut tenir compte de tous les textes législatifs et réglementaires applicables qui définissent les contrats.  **Rappel**  Une entité doit comptabiliser un contrat conclu avec un client qui entre dans le champ d’application de l’IFRS 15 uniquement lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :   * les parties au contrat l’ont approuvé et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives; * l’entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir; * l’entité peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou les services à fournir; * le contrat a une substance commerciale (c.-à-d. qu’on s’attend à ce qu’il cause une modification du calendrier ou du montant des flux de trésorerie futurs de l’entité ou du risque qui leur est associé); * il est probable que l’entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qu’elle fournira au client. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No/titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Documentation des sélections (selon la liste détaillée) |  | **Documenter le détail** des contrats sélectionnés dans la population par rapport à la liste détaillée d’opérations génératrices de produits. |
| Identification des contrats | IFRS 15.9 | Mettre en œuvre des procédures pour évaluer l’appréciation faite par la direction en vue de déterminer que chaque contrat sélectionné entre dans le champ d’application de l’IFRS 15. Il est primordial de déterminer l’existence des contrats qui satisfont à toutes les conditions décrites au paragraphe 9 de l’IFRS 15 (visées par les colonnes du tableau de tests dans le modèle des résultats [étape 1]) pour pouvoir comptabiliser les produits conformément à l’IFRS 15. |
| Regroupement de contrats | IFRS 15.17 | Mettre en œuvre des procédures pour déterminer si les contrats ont été à juste titre considérés comme un seul et unique contrat aux fins de la comptabilisation des produits ou comme des contrats distincts. Le caractère approprié de cette détermination peut avoir une incidence sur l’identification appropriée des obligations de prestation et de la contrepartie qui se rattache à chaque obligation de prestation. |
| Modification de contrat | IFRS 15.18 à 21 | Déterminer si la direction a tenu compte de manière appropriée de l’incidence comptable des **modifications de contrat**, le cas échéant.  Documenter le détail des modifications de contrat sur la même feuille de travail que le modèle des résultats de l’étape 1, dans le tableau « Tester les modifications de contrat (s’il y a lieu) », sous les procédures principales. Mettre en œuvre des procédures pour évaluer si la direction a comptabilisé comme il se doit la modification comme un contrat distinct ou comme une modification à un contrat existant.  Il faut faire particulièrement attention à toute modification de contrat qui a été apportée avant l’entrée en vigueur de l’IFRS 15 et avant le début de la première période présentée dans les états financiers. Dans le cadre de la transition vers l’IFRS 15, une entité peut avoir choisi d’appliquer une mesure de simplification qui lui permet de ne pas retraiter rétrospectivement les produits générés par ce type de contrats. Dans ce cas de figure, l’entité tient compte de toutes les obligations de prestation et contreparties prévues dans le contrat qui existaient à la date de transition, détermine la mesure dans laquelle une obligation a été remplie et la portion qui reste à remplir, et comptabilise l’effet cumulatif de l’application initiale de la norme comme un ajustement du solde d’ouverture des résultats non distribués. |
| **No/titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Licence | IFRS 15.B52 | L’IFRS 15 prévoit des obligations précises en matière d’informations financières à fournir et des éléments à prendre en considération pour les contrats de licence. Lorsque le contrat établit une licence de propriété intellectuelle, par exemple pour un logiciel et une technologie, il faut alors documenter les principales dates liées à ces éléments. Lorsque le type de produit comprend des licences, les procédures prévoient un certain nombre de procédures précises qui doivent être mises en œuvre au cours des cinq étapes. |
| Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire | IFRS 15 B34 à B38 | Si un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l’entité, l’auditeur doit évaluer la manière dont l’entité a apprécié les facteurs ou les considérations pour identifier la nature de la promesse et les indicateurs que l’entité a le contrôle. L’auditeur doit aussi déterminer si l’entité a agi pour son propre compte ou comme mandataire dans le cadre du contrat. Ces facteurs ont une incidence considérable sur la manière dont l’entité devrait comptabiliser les produits.  Si l’entité agit pour son propre compte, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant « brut » de la contrepartie versée par le client en échange du bien ou du service spécifié fourni. L’entité comptabilise aussi une charge correspondante au titre des honoraires ou de la commission qu’elle doit payer à tout mandataire, en plus des coûts directs pour remplir le contrat.  Une entité agit comme mandataire si elle n’a pas le contrôle du bien ou du service spécifié avant que ce bien ou ce service ne soit fourni au client. Si l’entité agit comme mandataire, elle comptabilise en produits des activités ordinaires le montant des honoraires ou de la commission qu’elle reçoit en échange des dispositions prises pour faciliter la fourniture des biens ou services spécifiés (montant « net » gagné). L’entité comptabilise en produits le montant net de la contrepartie qu’elle conserve après avoir payé au tiers la contrepartie reçue en échange des biens ou des services fournis au client. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| [**Étape 1**](#_Results_Template_(Step) | [**Étape 2**](#_Results_Template_(Step_5) | [**Étape 3**](#_Results_Template_(Step_2) | [**Étape 4**](#_Results_Template_(Step_3) | [**Étape 5**](#_Results_Template_(Step_4) |

# Modèle des résultats (étape 2) — Identifier les obligations de prestation du contrat

|  |
| --- |
| **Rappel :**  Une obligation de prestation se définit comme une promesse contenue dans un contrat conclu avec un client qui prévoit la fourniture à celui-ci :   * d’un bien ou d’un service (ou un groupe de biens ou services) distinct; * d’une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.   **Note – Pour chaque obligation de prestation/opération sélectionnée pour être testée à l’onglet « Sélection de l’échantillon », l’auditeur doit exécuter les procédures ci-dessous.** **(Voir la FAQ no 1 à la fin du document pour obtenir des informations supplémentaires sur l’unité d’échantillonnage.)** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No / titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Documentation des sélections | IFRS 15.22 | **Documenter le détail** des éléments de l’échantillon retenu.  Certaines informations documentées à l’étape 1 sont répétées ici, mais l’auditeur doit aussi décrire la nature des obligations de prestation sous-jacentes. |
| Biens ou services distincts | IFRS 15.26 à 30 | Évaluer l’appréciation faite par la direction pour déterminer si les biens ou services sont distincts pour chaque élément de l’échantillon prélevé pour les tests. Une ou plusieurs obligations de prestation peuvent avoir été identifiées pour chaque contrat.  Un bien ou un service promis à un client est distinct dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies :   * le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d’autres ressources aisément disponibles (c.-à-d. que le bien ou le service peut exister de façon distincte); * la promesse de l’entité de fournir le bien ou le service au client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (c.-à-d. que la promesse de fournir le bien ou service est distincte dans le contexte du contrat).   Les biens et services qui ne sont pas distincts sont regroupés avec d’autres biens ou services promis dans le contrat jusqu’à obtenir un groupe de biens ou de services distincts. Le groupe de biens ou de services, dans ce cas de figure, constitue une seule et même obligation de prestation. |
| Autres obligations de prestation | IFRS 15.22 à 30 | Déterminer si le contrat contient toute autre obligation de prestation.  Si l’auditeur relève des promesses supplémentaires, il doit déterminer si l’entité a traité ces autres promesses comme une obligation de prestation distincte ou si elle les a regroupées avec d’autres obligations et si un tel traitement est correct. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No/titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Activités de livraison et de manutention | IFRS 15.95 à 98  IFRS 15.B34 à B38 | Si le contrat prévoit la **livraison/manutention** de biens à un client, l’auditeur doit apprécier l’évaluation faite par la direction pour déterminer si les activités de livraison/manutention ont eu lieu avant ou après le transfert du contrôle des biens au client.   * Si la livraison est effectuée avant le transfert du contrôle, les frais connexes font partie des activités de vente des stocks de l’entité. L’entité devra comptabiliser ses frais en conséquence. * Si la livraison est effectuée après le transfert du contrôle, l’entité doit alors déterminer s’il s’agit d’un service qui est distinct de la vente des biens. Dans la plupart des cas, la livraison serait une promesse de service distincte faite au client (c.-à-d. une obligation de prestation distincte). Si un tiers intervient dans la livraison et la manutention des biens, l’entité devra aussi déterminer si elle agit pour son propre compte ou à titre de mandataire dans la prestation des services de livraison et de manutention. |
| Licences | IFRS 15.B52 à B56 | Si des licences ont été relevées à l’Étape 1, l’auditeur met en œuvre les procédures du deuxième tableau de l’Étape 2 afin d’évaluer les obligations de prestation qui en découlent.  Il faut **documenter le détail** de l’échantillon de licences prélevé dans le deuxième tableau. Lorsque les licences sont vendues avec d’autres actifs corporels ou services non liés à une licence, les procédures mises en œuvre doivent comporter une évaluation de la détermination faite par la direction, à savoir si les licences constituent ou non une obligation de prestation distincte. Ce test doit aussi permettre de déterminer si la licence accorde un droit d’accès à la propriété intellectuelle ou un droit d’utilisation de la propriété intellectuelle et aussi si des restrictions imposées par l’entité doivent être prises en compte. Si la licence ne constitue pas une obligation de prestation distincte, les procédures doivent comprendre une évaluation de la détermination faite par la direction à savoir si l’obligation de prestation groupée est remplie à un moment précis ou progressivement. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| [**Étape 1**](#_Results_Template_(Step) | [**Étape 2**](#_Results_Template_(Step_5) | [**Étape 3**](#_Results_Template_(Step_2) | [**Étape 4**](#_Results_Template_(Step_3) | [**Étape 5**](#_Results_Template_(Step_4) |

# Modèle des résultats (étape 3) — Déterminer le prix de transaction

|  |
| --- |
| **Rappel**  Le prix de transaction est le montant de contrepartie auquel l’entité s’attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis à un client, à l’exclusion des sommes perçues pour le compte de tiers. Lorsqu’elle détermine le prix de transaction, l’entité tient compte de l’effet de tous les éléments suivants :  a. contrepartie variable;  b. limitation des estimations de contrepartie variable;  c. existence d’une composante financement importante dans le contrat;  d. contrepartie autre qu’en trésorerie;  e. contrepartie payable au client.  **Note – Pour chaque obligation de prestation/opération sélectionnée pour être testée à l’onglet « Sélection de l’échantillon », l’auditeur doit exécuter les procédures ci-dessous.** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No / titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Documentation des sélections |  | **Documenter le détail** des éléments de l’échantillon retenu.  Lorsque l’unité d’échantillonnage correspond au contrat, et que le contrat contient plusieurs obligations de prestation, l’auditeur doit effectuer les tests prévus à cette étape pour chaque obligation de prestation (voir la colonne E du tableau de tests). |
| Contrepartie fixe | IFRS 15.47 | Si la contrepartie, selon le contrat, est **fixe**, l’auditeur doit alors documenter de l’information détaillée à ce sujet pour chacune des obligations de prestations du contrat. |
| Contrepartie variable | IFRS 15.50 à 59 | Si la contrepartie, selon le contrat, est **variable**, l’auditeur doit alors documenter le détail de la nature de la contrepartie variable pour chaque obligation de prestation. Si le caractère variable de la contrepartie n’est pas clairement stipulé dans le contrat, l’entité devrait alors estimer le montant de la contrepartie variable. L’auditeur doit par ailleurs examiner s’il existe une quelconque indication que les pratiques commerciales de l’entité pourraient amener le client à être fondé à s’attendre à ce que l’entité accepte un montant de contrepartie inférieur au montant stipulé dans le contrat (contrepartie variable implicite).  Il faut savoir que si un contrat comprend une contrepartie variable, les procédures supplémentaires pour l’Étape 3 sont pertinentes. Il faut notamment vérifier que les procédures pertinentes pour tester la contrepartie variable sont ajoutées, par exemple :   * Tester les passifs sur contrat – Soldes de la contrepartie variable (p. ex. remises, rabais, droit de retour) (NCA 540) * Tester les opérations génératrices de produits provenant de redevances (NCA 540) * Tester les escomptes sur ventes * Tester les retours sur ventes |
| Limitations relatives à la contrepartie variable | IFRS 15.56 à 58 | Lorsqu’une contrepartie variable est identifiée, l’auditeur doit déterminer si la direction a envisagé la possibilité que le dénouement ultérieur de l’incertitude relative à la contrepartie variable ne donne pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé. Pour ce faire, la direction doit apprécier à la fois de la probabilité et l’ampleur de l’ajustement possible à la baisse des produits des activités ordinaires. |
| **No/titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Appréciation de l’existence d’une composante de financement importante | IFRS 15.60 à 63 | Les procédures visent à vérifier s’il existe une « **composante de financement importante** » dans le contrat et si, de ce fait, il aurait fallu ajuster le prix de transaction en conséquence. L’auditeur doit aussi tester l’ajustement apporté, le cas échéant. La question de savoir si une composante financement est importante ou non devrait se poser au niveau du contrat. Il n’est pas nécessaire de déterminer l’incidence sur les états financiers de tous les contrats pris dans leur ensemble.  Lorsqu’elle détermine le prix de transaction, l’entité doit ajuster le montant de la contrepartie promis pour tenir compte des effets de la valeur temps de l’argent si le calendrier des paiements convenu par les parties au contrat (explicitement ou implicitement) procure au client ou à l’entité un avantage important relatif au financement de la fourniture des biens ou des services au client.  Il faut savoir que la colonne « AE » du tableau de tests porte sur une **mesure de simplification** qui permet à l’entité de ne pas ajuster le prix de transaction si l’intervalle entre le moment où elle fournira un bien ou un service promis au client et le moment où le client paiera ce bien ou ce service n’excédera pas un an. |
| Contrepartie fixe ou variable autre qu’en trésorerie | IFRS 15.66 à 69 | Si une **contrepartie autre qu’en trésorerie** (**fixe** ou **variable**) est identifiée dans le contrat,l’entité doit alors évaluer cette contrepartie à la juste valeur et l’auditeur doit tester cette évaluation en juste valeur. Il peut envisager d’avoir recours à un spécialiste ou à un expert de son choix s’il s’agit d’une évaluation à la juste valeur significative. |
| Contrepartie payable | IFRS 15.70 à 72 | Si l’entité paie une contrepartie au client (p. ex. sommes en espèces, notes de crédit), cette contrepartie doit être traitée comme une réduction du prix de transaction, sauf si le paiement au client est effectué en échange de biens ou de services fournis à l’entité et que le montant payé pour ces biens ou services n’excède pas leur valeur de marché.  Si la contrepartie payable comprend un montant variable, l’auditeur doit déterminer si l’entité a estimé le prix de transaction (y compris si elle a apprécié qu’une limitation s’applique à l’estimation de la contrepartie variable), conformément aux exigences applicables aux contreparties variables. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No / titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Montants perçus pour le compte de tiers | IFRS 15.47 à 49 | Lorsque l’entité agit comme mandataire pour une tierce partie, l’auditeur doit vérifier que les **montants perçus pour le compte de tiers** sont exclues du prix de transaction. Un exemple courant de ce type de situation est la perception des taxes de vente par l’entité auprès d’un client pour le compte d’une administration fiscale. |
| Contrepartie totale |  | Après avoir examiné les résultats des procédures précédentes à l’Étape 3, l’auditeur **recalcule** le montant total de la contrepartie dû aux termes du contrat pour chaque obligation de prestation sélectionnée en vue d’être testée. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| [**Étape 1**](#_Results_Template_(Step) | [**Étape 2**](#_Results_Template_(Step_5) | [**Étape 3**](#_Results_Template_(Step_2) | [**Étape 4**](#_Results_Template_(Step_3) | [**Étape 5**](#_Results_Template_(Step_4) |

# Modèle des résultats (étape 4) — Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation

|  |
| --- |
| **Rappel**  La répartition du prix de transaction vise à permettre à l’entité de répartir le prix de transaction entre chaque obligation de prestation distincte (ou bien ou service distinct) en y affectant un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel elle s’attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client.  **Note – Pour chaque obligation de prestation/opération sélectionnée pour être testée à l’onglet « Sélection de l’échantillon », l’auditeur doit exécuter les procédures ci-dessous**. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No/titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Généralités | IFRS 15.22 | Si aucun des contrats sélectionnés ne contient plus qu’une obligation de prestation (selon les résultats des tests effectués à l’Étape 2), l’entité n’a pas à répartir le prix de transaction et il n’est pas nécessaire de réaliser l’Étape 4. |
| Documentation des sélections |  | **Documenter le détail** des éléments de l’échantillon retenu.  Les informations documentées aux étapes 1 à 3 peuvent être répétées ici, et le prix de vente établi et la contrepartie répartie, selon la liste détaillée des produits de l’entité, devraient être consignés en dossier. |
| Obligation de prestation n’entrant pas dans le champ d’application de l’IFRS 15 | IFRS 15.5 | Déterminer si l’évaluation faite par la direction pour déterminer si l’obligation de prestation testée **entre dans le champ d’application** de l’IFRS 15 ou d’une autre norme. |
| Éléments observables du prix de vente spécifique | IFRS 15.76 à 83 | Évaluer l’identification faite par la direction des **prix de vente spécifiques** pour chaque obligation de prestation qui doit être testée.  Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis. La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d’un bien ou d’un service lorsque l’entité vend ce bien ou ce service séparément dans des circonstances et à des clients similaires. 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).  Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l’entité doit l’estimer. L’auditeur doit ajouter dans le dossier d’audit la procédure distincte « Tester le prix de vente spécifique (NCA 540) » du programme « Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients » dans le classeur « IFRS – Tests de corroboration » et documenter les résultats de ses tests. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No/titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Répartition de la remise | IFRS 15.81 à 83 | Sauf lorsqu’il y a des éléments observables qui indiquent que la totalité de la remise ne se rapporte qu’à une ou plusieurs obligations de prestation du contrat, mais pas à l’ensemble d’entre elles, l’auditeur doit déterminer si l’entité a utilisé la méthode de répartition proportionnelle entre toutes les obligations de prestation prévues dans le contrat.  S’il y a des éléments observables qui indiquent que la totalité de la remise ne se rapporte qu’à une ou plusieurs obligations de prestation du contrat, mais pas à l’ensemble d’entre elles, la totalité de la remise est affectée à une ou plusieurs obligations de prestation prévues dans le contrat. L’entité doit alors affecter la remise avant d’utiliser la méthode résiduelle (voir IFRS 15.79 c)) pour estimer le prix de vente spécifique d’un bien ou d’un service à l’Étape 3. |
| Répartition de la contrepartie variable | IFRS 15.84 à 86 | Si le contrat comporte une **contrepartie variable**, l’auditeur évalue si l’entité a correctement affecté le montant de la contrepartie : soit à l’intégralité du contrat (c.-à-d. à toutes les obligations de prestation); soit uniquement aux obligations de prestation qui se rattachent à la contrepartie variable. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| [**Étape 1**](#_Results_Template_(Step) | [**Étape 2**](#_Results_Template_(Step_5) | [**Étape 3**](#_Results_Template_(Step_2) | [**Étape 4**](#_Results_Template_(Step_3) | [**Étape 5**](#_Results_Template_(Step_4) |

# Modèle des résultats (étape 5) — Tester les produits comptabilisés

|  |
| --- |
| **Rappel**  Une entité comptabilise des produits des activités ordinaires lorsqu’elle remplit (ou à mesure qu’elle remplit) une obligation de prestation en fournissant au client un bien ou un service promis (c’est-à-dire lorsque le client en a obtenu le contrôle). Le montant des produits à comptabiliser correspond au montant affecté à l’obligation de prestation remplie. Une obligation de prestation peut être remplie à un moment précis (généralement pour des promesses de transfert de biens à un client) ou progressivement (généralement pour des promesses de transfert de services à un client). Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, l’entité comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement en choisissant une méthode appropriée pour évaluer la mesure dans laquelle l’obligation de prestation est remplie (degré d’avancement).  **\*Note – Pour chaque obligation de prestation/opération sélectionnée pour être testée à l’onglet « Sélection de l’échantillon », l’auditeur doit exécuter les procédures ci-dessous.** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **No / titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** |
| Procédures (Étape 5) | IFRS 15.35 à 38 | Déterminer pour chaque obligation de prestation identifiée à l’Étape 2, si l’entité transfère le contrôle **progressivement** ou **à un moment précis**.  L’entité remplit une obligation de prestation et comptabilise les produits des activités ordinaires progressivement si au moins une des conditions suivantes est remplie :   * le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l’entité, au fur et à mesure que celle-ci a lieu; * la prestation de l’entité crée ou valorise un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation; * la prestation de l’entité ne crée pas un actif que l’entité pourrait utiliser autrement et l’entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu’à la date considérée.   Si une obligation de prestation n’est pas remplie progressivement, c’est que l’entité la remplit à un moment précis.  L’auditeur examine le niveau des documents justificatifs qui corroborent la décision de l’entité sur les modalités du transfert du contrôle et la manière dont les produits connexes devraient être comptabilisés. |
| Documentation des sélections |  | **Documenter le détail** des éléments de l’échantillon sélectionné.  Les informations documentées aux étapes 1 à 4 peuvent être reprises ici. |
| Obligations de prestation remplies progressivement | IFRS 15.35 à 38 | Déterminer pour chaque obligation de prestation identifiée à l’Étape 2, si l’entité transfère le contrôle **progressivement** ou **à un moment précis**. Les procédures qui suivent dans cette étape dépendent de la forme du transfert de contrôle. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **No / titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | **Directives** | | |
| Méthode d’évaluation fondée sur les extrants/intrants | IFRS 15.B14 à B19 | Pour toute obligation de prestation remplie progressivement, l’entité doit appliquer systématiquement une seule et même méthode d’évaluation du degré d’avancement : la méthode fondée sur les extrants ou la méthode fondée sur les intrants. Le test d’audit est conçu pour déterminer si la méthode appliquée par l’entité est appropriée au regard de la nature des biens ou des services qui sont visés par les obligations de prestation.   * Les **méthodes fondées sur les extrants** reposent sur des évaluations directes de la valeur qu’ont pour le client les biens ou les services fournis. Elles comprennent notamment le recensement des prestations exécutées jusqu’à la date considérée, l’évaluation des résultats atteints, l’évaluation des étapes importantes franchies, l’estimation du temps écoulé ou le calcul du nombre d’unités produites ou livrées. * Les **méthodes fondées sur les intrants** reposent sur l’évaluation des efforts ou des intrants investis par l’entité pour remplir une obligation de prestation, par exemple les ressources consommées, les heures de travail effectuées, les coûts engagés, le temps écoulé ou les heures-machines utilisées. | | |
| Obligations de prestation pour lesquelles l’entité ne peut faire une évaluation raisonnable de la mesure dans laquelle l’obligation est remplie | IFRS 15.45 | Lorsque l’entité **ne peut pas faire une évaluation raisonnable du résultat** d’une obligation de prestation, l’auditeur détermine si l’entité a comptabilisé des produits des activités ordinaires qu’à la hauteur des coûts engagés, jusqu’à ce qu’elle puisse faire une évaluation raisonnable du résultat de l’obligation de prestation. | | |
| Obligations de prestation remplies à un moment précis | IFRS 15.38 | Si des obligations de prestation sont remplies à un moment précis, l’entité doit déterminer le moment où le contrôle est transféré au client. Il faut savoir que la réception d’un paiement à lui seul n’est généralement pas une preuve du transfert du contrôle. C’est donc dire que lorsque l’auditeur teste la comptabilisation des produits pour des obligations de prestation remplies à un moment précis, il ne suffira généralement pas de simplement vérifier si le client a effectué un paiement. L’auditeur devra vérifier d’autres éléments indicatifs d’un transfert de contrôle. | | |
| **No/titre de la procédure** | **Paragraphes de l’IFRS 15 (le cas échéant)** | | **Directives** |
| Licence – Tester la période de comptabilisation | IFRS 15.B56 | | Si l’auditeur teste des licences, il doit mettre en œuvre certaines procédures pour vérifier que l’entité a déterminé si le transfert de la licence à un client a été effectué à un moment précis ou progressivement. Pour ce faire, l’entité devrait avoir examiné si la nature de sa promesse d’octroyer la licence au client consiste à accorder à celui-ci l’un ou l’autre des droits suivants :   1. un droit d’accès à la propriété intellectuelle de l’entité telle qu’elle existe tout au long de la période couverte par la licence; 2. un droit d’utilisation de la propriété intellectuelle de l’entité telle qu’elle existe au moment précis où la licence est octroyée. |
| Redevances – Tester la période de comptabilisation | IFRS 15.B63 | | Si l’auditeur teste des redevances, il doit mettre en œuvre certaines procédures pour vérifier que l’entité a comptabilisé des produits des activités ordinaires au titre d’une redevance en fonction des ventes ou d’une redevance en fonction de l’utilisation qui a été promise en échange d’une licence de propriété intellectuelle uniquement lorsque (ou à mesure que) survient le plus tardif des événements suivants :   1. la vente ou l’utilisation en question se produit; 2. l’obligation de prestation à laquelle est affectée la redevance en fonction des ventes ou la redevance en fonction de l’utilisation est remplie (ou partiellement remplie). |

**Report des travaux réalisés qui restent pertinents pour les prochains audits.**

La compréhension détaillée des contrats qui est documentée dans les procédures mises en œuvre pour tester les opérations génératrices de produits est généralement reportée pour l’audit du prochain exercice.

L’auditeur peut aussi envisager d’ajouter des copies des contrats générateurs de produits importants qui portent sur plusieurs exercices au dossier d’audit afin de les reporter pour les prochains audits.

# Foire aux questions

**Sur la conception d’une stratégie efficace pour tester les produits pour un nombre limité de sujets pour lesquels les équipes demandent souvent des précisions**

|  |
| --- |
| Quels facteurs doivent être pris en compte pour déterminer l’unité d’échantillonnage qui est la plus appropriée lors de la conception d’un test des opérations génératrices de produits? |

Pour concevoir un test d’une opération génératrice de produits, l’auditeur s’appuie sur la compréhension des types de produits de l’entité qu’il a acquise lors de la mise en œuvre des procédures d’évaluation des risques, notamment de son examen des contrats générateurs de produits importants conclus avec des clients. Comme l’indique la section [BVG Audit 7044.1](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7044-1.shtm) (Étape 2), l’auditeur sélectionne une unité d’échantillonnage (p. ex. les obligations de prestation/opérations ou les contrats individuels) qui, selon lui, donnera l’échantillon le plus efficace et le plus efficient tout en étant conforme à l’objectif du test. Une unité d’échantillonnage appropriée dépendra des caractéristiques des contrats générateurs de produits et des opérations connexes et de la prise en compte de l’unité de comptabilisation de la direction. Un facteur clé pour déterminer si l’unité d’échantillonnage est appropriée est la question de savoir si elle est efficace pour évaluer l’application par l’entité des exigences de comptabilisation prévues dans l’IFRS 15 au niveau de chaque opération, ou s’il serait plus efficace d’examiner toutes les opérations qui se rattachent aux contrats sur une base individuelle. Il est généralement plus efficace et efficient de sélectionner une unité d’échantillonnage qui est conforme à l’unité de comptabilisation choisie par la direction de l’entité.

**Contrats individuels importants avec des modalités adaptées (sur mesure)**

Si une entité a conclu des contrats générateurs de produits qui sont importants pris individuellement et qui comportent des modalités adaptées en fonction d’un client ou d’une opération, l’unité d’échantillonnage est plus susceptible d’être le contrat lui-même. Par exemple, une entité peut avoir conclu des contrats individuels avec des clients pour développer des logiciels adaptés aux besoins de chaque client (p. ex. énoncé des travaux très personnalisé pour optimiser l’intégration du logiciel au système du client). Ces contrats, qui ont souvent une valeur financière importante individuellement, sont adaptés en fonction de chaque client et peuvent donc ne pas avoir été comptabilisés correctement si on ne comprend pas chaque élément ci-après pour chaque contrat individuel sélectionné : obligations de prestation, répartition du prix de vente, activités menées jusqu’ici, activités à venir, clauses possibles de changement, clauses de remise ou obligations de prestation implicites. Par conséquent, dans ces circonstances, les contrats individuels seraient généralement l’unité d’échantillonnage la plus appropriée.

**Volume élevé d’opérations de faible valeur avec des modalités standards**

Si une entité a un volume important d’opérations de faible valeur avec des modalités de contrat standards qui sont rarement, voire jamais, modifiées, l’unité d’échantillonnage sera probablement les obligations de prestation/opérations individuelles au lieu des contrats dans leur intégralité. Par exemple, un détaillant en ligne peut n’avoir qu’un seul type de contrat et un seul flux de rentrées. Les modalités des contrats sont dispersées dans un grand nombre de documents sources, notamment des formulaires de commandes en ligne, le site Web et des factures. Si l’équipe a bien compris les modalités des contrats, il est souvent possible de vérifier le caractère approprié du traitement comptable au niveau de chaque opération sans avoir à évaluer toutes les opérations qui ont été effectuées pour une même commande donnée, une même facture ou un même contrat conclu avec un client en particulier. De même, un fabricant de biens qui vend les mêmes produits de manière répétitive à des grossistes peut avoir un seul modèle de contrat avec les mêmes modalités standards de sorte que la réalisation d’un test au niveau des opérations est l’approche la plus efficace et efficiente.

Lorsque l’opération/obligation de prestation est l’unité d’échantillonnage sélectionnée, un deuxième test peut être nécessaire pour valider les éléments de l’opération qui nécessitent une analyse au niveau du contrat pour toutes les opérations liées à un client donné. Par exemple, si un acheteur a droit à une remise lorsqu’il achète un certain volume d’articles, l’auditeur devra probablement concevoir et réaliser un test au niveau du client pour vérifier que la remise a été correctement prise en compte en fonction du volume de ventes. Toutefois, ce test de la contrepartie variable sera généralement réalisé séparément des autres tests au niveau des opérations et ne nécessitera donc pas de modifier l’unité d’échantillonnage pour les autres tests.

**Considérations relatives à la population sélectionnée pour le test**

Si une population sélectionnée pour un test comprend les deux types de contrats générateurs de produits décrits précédemment, cela peut vouloir dire que la population a été définie à un niveau trop général et qu’elle n’est donc pas homogène. L’auditeur peut consulter la section [BVG Audit 7044.1](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7044-1.shtm) (Étape 2) lorsqu’il évalue si la population sélectionnée est appropriée pour ses tests.

**Regroupement de contrats ayant les mêmes modalités**

Si des contrats peuvent être regroupés parce qu’ils ont les mêmes modalités, l’auditeur met en œuvre les procédures liées à l’identification des contrats et des obligations de prestation pour chacun des groupes de contrats séparément. Après la mise en œuvre des procédures des deux premières étapes, l’auditeur teste le prix de transaction, la répartition du prix et la comptabilisation des produits au niveau de l’obligation de prestation/opération, dans l’ensemble des différents groupes. Pour les contrats regroupés, l’auditeur peut consulter les directives de la section [BVG Audit 7044.1](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7044-1.shtm) (Étape 2) lorsqu’il doit déterminer si une population appropriée a été définie pour les tests. Par exemple, si les divers groupes de contrats ne sont pas assujettis aux mêmes processus et contrôles, il est probablement approprié de définir chacun des groupes comme une population distincte pour les besoins des tests.

En fonction des faits et des circonstances propres à la mission, l’auditeur doit déterminer s’il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures pour valider sa détermination du niveau de similarité des modalités contractuelles au sein de l’ensemble de la population sélectionnée pour les tests.

|  |
| --- |
| J’envisage de tester les produits à l’aide de TAAO. Quelles procédures de test des opérations génératrices de produits dois-je utiliser pour documenter les tests? |

**Il ne faut pas oublier que les TAAO pour tester les produits qui analysent les écritures au niveau du grand livre général seront efficaces uniquement dans les circonstances suivantes :**

* la comptabilisation des produits et des débiteurs est simple, par exemple par type de produit avec une seule obligation de prestation (par opposition à plusieurs obligations de prestation);
* les produits sont surtout réglés par des entrées de trésorerie et principalement dans le cadre du flux de trésorerie attendu pour les écritures de journal;
* l’auditeur a une compréhension approfondie du processus relatif aux produits;
* l’auditeur prévoit obtenir un niveau d’éléments probants de corroboration modéré ou élevé à l’égard de la trésorerie;
* l’auditeur prévoit obtenir un niveau d’éléments probants de corroboration modéré ou élevé à l’égard des débiteurs;
* il y a eu peu de rectification aux produits lors des audits précédents;
* aucun risque d’audit particulier n’a été identifié en plus du risque présumé de fraude dans la comptabilisation des produits et les procédures appropriées ont été mises en œuvre pour traiter le risque présumé.

Pour les types de produits avec plusieurs obligations de prestation ou lorsque les sommes en espèces ne correspondent pas à une approximation appropriée du montant des produits à comptabiliser, il peut ne pas être approprié d’utiliser les TAAO pour tester les produits puisque les scripts ne sont pas conçus pour tester des obligations de prestation multiples ou valider l’exactitude d’un montant autre que des sommes en espèces reçues.

Par conséquent, il peut être approprié d’utiliser des TAAO pour tester les types de produits qui ont des caractéristiques qui cadrent avec l’utilisation de la procédure « Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540) », mais il est moins courant d’utiliser les TAAO pour tester des types de produits pour lesquels une des deux autres procédures de test des produits est appropriée compte tenu des circonstances.

Se reporter à la section [**BVG Audit 7593**](http://localhost/intranet/verification-financiere/manuel/7593.shtm)pour obtenir d’autres informations.

|  |
| --- |
| Dois-je ajouter et remplir la procédure « Tester l’exhaustivité des opérations génératrices de produits découlant de la vente de marchandises » afin de réaliser un test de corroboration visant l’exhaustivité des produits? |

Comme pour n’importe quel autre poste des états financiers, la nature, le calendrier et l’étendue des procédures à mettre en œuvre pour une assertion donnée dépendent des résultats de l’évaluation des risques d’anomalies significatives. La nature, le calendrier et l’étendue des procédures de corroboration doivent être adaptés à l’évaluation de l’auditeur du niveau du risque inhérent lié à l’exhaustivité des produits. L’auditeur doit aussi tenir compte des résultats de tous les tests réalisés sur la conception et l’efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents en vue de déterminer le niveau de confiance qui sera accordé aux contrôles avant de planifier l’étendue de ses tests de corroboration pour vérifier l’exhaustivité des produits. Par exemple, si des contrôles comme « Production automatique des factures au moment de l’expédition » ou « Comparaison manuelle entre, d’une part, les totaux des contrôles des factures générées, et, d’autre part, les expéditions totales » ont été mis en œuvre par l’entité et que ces contrôles fonctionnent efficacement, l’auditeur peut prévoir d’obtenir un niveau d’éléments probants faible au moyen de ses tests de corroboration. Par ailleurs, lorsque l’auditeur a déterminé que l’exhaustivité des produits posait un risque élevé ou important et qu’il ne prévoit pas tester l’efficacité du fonctionnement des contrôles connexes, l’auditeur peut alors réaliser un test de détail distinct visant l’exhaustivité des produits en sélectionnant des éléments au sein de la population des documents qui sont la source des opérations génératrices de produits. Lorsqu’il n’y a pas de documents de livraison/d’expédition ou de documents similaires (p. ex. une entité qui fournit des services), il faudra alors procéder à une évaluation de la documentation attestant d’une vente. Par exemple, pour un cabinet d’avocats qui facture et comptabilise des produits au fur et à mesure des heures travaillées, l’auditeur devra peut-être, dans le cadre de son test, vérifier si les heures consignées ont été comptabilisées en produits.

**Selon les résultats de l’évaluation des risques et la compréhension qu’il a acquise des flux de rentrées de l’entité, l’auditeur peut envisager de mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures de corroboration ci-après pour vérifier l’exhaustivité des produits :**

1. Réaliser un test de détail pour vérifier l’exhaustivité des opérations génératrices de produits. Par exemple, l’auditeur peut sélectionner des éléments dans la population de documents qui devraient induire la constatation de produits (comme des bulletins d’expédition/documents de livraison) et vérifier qu’ils ont été enregistrés dans le compte des produits dans le grand livre général. Pour réaliser un tel test de détail, l’auditeur doit aussi vérifier l’exhaustivité de la population dans laquelle il a prélevé les éléments à tester (p. ex. vérifier/tester l’ordre séquentiel des bulletins d’expédition/documents de livraison).

Pour réaliser ce type de test, la méthode de sélection la plus appropriée pour un risque normal est souvent un test acceptation-rejet avec un niveau d’assurance faible, sans écart prévu, qui est documenté dans la procédure « Tester l’exactitude des opérations génératrices de produits pour la vente de biens ». Si un écart est relevé, l’auditeur rejette les résultats du test et demande à la direction de corriger le montant des produits qu’elle a comptabilisé, avant de refaire un nouveau test pour vérifier l’exhaustivité des produits.

1. Réaliser un examen des contrats générateurs de produits importants (pendant la planification et pendant la réalisation des tests sur les produits). Si l’auditeur utilise cet examen pour vérifier l’exhaustivité des produits, il doit documenter ses travaux et expliquer comment son examen fournit des éléments probants concernant l’exhaustivité en fonction de sa compréhension des types de produits de l’entité.
2. Réaliser un test de corroboration visant l’assertion relative à la séparation des périodes. Cependant, un test relatif à la séparation des périodes ne permettra pas d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l’exhaustivité des opérations pour toute la période considérée, car il porte uniquement sur les opérations conclues à une date rapprochée de la date de clôture.
3. Mettre en œuvre des procédures de confirmation externe. Le niveau d’éléments probants obtenus au moyen de ce type de procédure dépend d’un certain nombre de facteurs, notamment l’objet de la demande de confirmation (p. ex. produits ou débiteurs), le type de demande de confirmation (p. ex. demande visant un solde donné ou demande ouverte) et la période visée par la demande (p. ex. les produits de toute la période ou le solde de clôture des débiteurs). Dans la plupart des cas, une confirmation externe des débiteurs ne suffira pas à elle seule pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés à l’égard de l’exhaustivité des produits pour toute la période.
4. Mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration.

|  |
| --- |
| Comment peut-on concevoir une stratégie de test efficace et efficiente pour les contrats à prix coûtant majoré? |

Les contrats à prix coûtant majoré sont couramment utilisés au sein d’entités et entre des entités qui se caractérisent par une unicité de propriété ou de contrôle, car ces contrats leur permettent de gérer efficacement la répartition des bénéfices des activités et les stratégies fiscales du groupe. Ils permettent aussi de protéger les entités « en aval » contre les pertes attribuables à une conjoncture économique défavorable.

Les entités chargées de fabriquer des produits exclusivement pour le groupe auquel elles appartiennent sont un exemple courant de ce type de contrat. Ces entités productrices de biens peuvent avoir peu ou pas d’influence sur la taille des commandes et les prix et elles peuvent être chargées de gérer la qualité et l’efficience des processus de fabrication et de maîtriser les coûts d’exploitation à l’échelle locale. Dans le cadre de ces contrats, il n’est pas rare que le groupe apporte un ajustement de prix à la clôture pour l’entité afin d’avoir l’assurance que celle-ci obtient la marge prévue au budget en dépit de la fluctuation des volumes et des coûts.

**Si l’entité auditée présente des circonstances identiques ou similaires, l’auditeur doit examiner soigneusement l’incidence sur son audit étant donné ce qui suit :**

1. Les produits présentés par l’entité ne correspondront pas nécessairement aux produits comptabilisés pour tout l’exercice, en fonction uniquement des opérations individuelles constatées au cours de l’exercice.
2. Il n’y a pas d’approche universelle pour calculer l’ajustement prévu aux produits de l’exercice en raison de la diversité des bases de coût utilisées par les différentes entités (p. ex. méthode de la capitalisation du coût entier ou calcul du coût spécifique de chaque article).
3. Le calcul de l’ajustement de clôture peut comporter une incertitude de mesure (p. ex. en raison de la répartition des coûts).
4. L’existence de ce type de contrat peut indiquer l’existence de structures de planification fiscale complexes. Si tel est le cas, il est généralement approprié de collaborer avec d’autres personnes, comme l’équipe d’audit du groupe ou des fiscalistes.

**Une stratégie efficace pour auditer les produits dans ce cas de figure pour comporter ce qui suit :**

|  |  |
| --- | --- |
| Tester les opérations génératrices de produits au niveau de chaque opération ou contrat selon l’unité d’échantillonnage retenue (voir la première question ci-dessus qui explique comment choisir une unité d’échantillonnage appropriée). Ce test serait réalisé en fonction des modalités des contrats en vigueur pendant l’exercice, sans tenir compte de l’ajustement de clôture possible aux produits. | Mettre en œuvre des tests supplémentaires visant l’ajustement de clôture, notamment exécuter les procédures suivantes :   * Tester la méthode utilisée pour calculer l’ajustement et déterminer si elle cadre avec les contrats. * Obtenir le niveau approprié d’éléments probants à l’égard des données utilisées pour calculer l’ajustement de clôture. * Obtenir le niveau approprié d’éléments probants à l’égard des hypothèses utilisées pour calculer l’ajustement de clôture (p. ex. la répartition des coûts). |

# Annexe

**Analyse des catégories d’étapes qui composent chaque procédure de « Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) »**

**Exemples de scénarios pour lesquels la procédure serait applicable**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Procédure déjà en vigueur** | | **Nouvelle procédure** | |
| **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540)** | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540)** | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou série de biens ou de services distincts) remplie progressivement — [Type de produits] (NCA 540)** |  |
| Utilisée dans tous les cas qui ne sont pas couverts par les autres procédures de test des produits (p. ex. obligation de prestation distincte remplie à un moment précis ou d’autres contrats générateurs de produits particuliers). | Une entité fabrique et vend des produits particuliers qui sont considérés comme une obligation de prestation distincte remplie à un moment précis, à savoir la livraison au client.  Les activités de livraison et de manutention sont du ressort de l’entité et le contrôle des biens n’est pas transféré au client tant qu’il ne reçoit pas les biens (p. ex. les activités de livraison et de manutention ne sont pas considérées comme une obligation de prestation distincte). | **Obligation de prestation distincte remplie progressivement :** Une compagnie de chemin de fer de marchandises conclut un contrat avec un expéditeur pour transporter des marchandises du point A au point B. L’expéditeur a l’obligation inconditionnelle de payer la compagnie pour les services de transport une fois que la marchandise est arrivée à destination (au point B).  **Série de biens distincts :** Une entité a conclu un contrat pour produire et livrer 50 trains sur une période de 36 mois. Le produit est entièrement développé, de sorte que les services de conception ne sont pas inclus dans le contrat. On conclut que chaque unité est un bien distinct. Une unité individuelle satisfait aux critères de comptabilisation progressive des produits, car la prestation ne crée pas un actif qui pourrait être utilisé autrement et le fabricant a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu’à la date considérée (c.-à-d. le droit au paiement à mesure que les biens sont fabriqués). |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540)** | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540)** | | | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou série de biens ou de services distincts) remplie progressivement — [Type de produits] (NCA 540)** |
| Résumé des cas visés par chaque procédure | | | | | |  |
| **Obligations de prestation remplies à un moment précis** | | Obligations de prestation multiples | Obligation de prestation distincte | | |  |
| **Obligations de prestation (ou séries de biens ou de services distincts) remplies progressivement** | | Obligations de prestation multiples |  | | | Obligation de prestation distincte |
| **Regroupement d’obligations de prestation remplies à un moment précis et progressivement en une seule opération** | | Obligations de prestation multiples |  | | |  |
| Procédures générales | | | | | |  |
| **Obtenir la liste détaillée, rapprocher les totaux et vérifier l’exactitude arithmétique** | | Oui | Oui | | | Oui |
| **Vérifier l’exhaustivité** | | Oui | Aucune étape précise pour chaque procédure. Les étapes qui sont prévues dans ces procédures exigent que l’auditeur effectue un rapprochement entre la liste détaillée et le grand livre général pour vérifier l’exhaustivité de la liste détaillée à tester. | | | |
| **Déterminer une unité d’échantillonnage** | | Oui | Aucune étape précise, mais les procédures couvrent les tests au niveau des factures individuelles et des contrats. | | | |
|  | | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540)** | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540)** | | | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou série de biens ou de services distincts) remplie progressivement — [Type de produits] (NCA 540)** |
| [Étape 1 – Identifier le contrat](#_Results_Template_(Step) | | | | | |  |
| **Identification du contrat** | | Oui | Oui | | | Oui |
| **Identification des composantes qui n’entrent pas dans le champ d’application de l’IFRS 15** | | Oui | Hors du champ d’application de ces procédures selon les conditions préalables à l’utilisation de ces procédures | | | |
| **Regroupement de contrats** | | Oui | Oui | | | Oui |
| **Modifications de contrat** | | Oui | Hors du champ d’application de ces procédures selon les conditions préalables à l’utilisation de ces procédures | | | |
| **Identification de contrats de licence** | | Oui | Hors du champ d’application de ces procédures selon les conditions préalables à l’utilisation de ces procédures | | | |
| **Entité qui agit pour son compte ou comme mandataire** | | Oui | Oui | | | Oui |
| [Étape 2 – Identifier les obligations de prestation dans le contrat](#_Results_Template_(Step_5) | | | | | |  |
| **Identification des obligations de prestation** | | Oui | Oui | | | Oui |
| **Tester le caractère approprié des activités de livraison et de manutention** | | Oui | Oui | | | Oui |
| **Tester les contrats de licence** | | Oui | Hors du champ d’application de ces procédures selon les conditions préalables à l’utilisation de ces procédures | | | |
|  | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540)** | | | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540)** | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou série de biens ou de services distincts) remplie progressivement — [Type de produits] (NCA 540)** | |
| [Étape 3 — Déterminer le prix de transaction](#_Results_Template_(Step_2) | | | | |  | |
| **Contrepartie fixe** | Oui | | | Oui | Oui | |
| **Contrepartie variable (explicite et implicite)** | Oui | | | Oui | Oui | |
| **Tester la composante financement importante** | Oui | | | Hors du champ d’application de ces procédures selon les conditions préalables à l’utilisation de ces procédures | | |
| **Contrepartie fixe autre qu’en trésorerie** | Oui | | | Hors du champ d’application de ces procédures selon les conditions préalables à l’utilisation de ces procédures | | |
| **Contrepartie variable autre qu’en trésorerie** | Oui | | | Hors du champ d’application de ces procédures selon les conditions préalables à l’utilisation de ces procédures | | |
| [Étape 4 – Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation](#_Results_Template_(Step_3) | | | | |  | |
| **Tester le prix de vente spécifique** | Oui | | | Hors du champ d’application de cette procédure selon les conditions préalables à l’utilisation de la procédure | Oui – seulement pour répartir la contrepartie variable pour une série de biens et de services distincts | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) (NCA 540)** | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte remplie à un moment précis — [Type de produits] (NCA 540)** | **Tester les opérations génératrices de produits (Étapes 1 à 5) — Obligation de prestation distincte (ou série de biens ou de services distincts) remplie progressivement — [Type de produits] (NCA 540)** |
| [Étape 5 – Comptabiliser les produits](#_Results_Template_(Step_4) | | |  |
| **Obligations de prestation remplies progressivement** | Oui | Hors du champ d’application de cette procédure selon les conditions préalables à l’utilisation de la procédure | Oui |
| **Obligations de prestation remplies à un moment précis** | Oui | Oui | Hors du champ d’application de cette procédure selon les conditions préalables à l’utilisation de la procédure |
| **Licences** | Oui | Hors du champ d’application de cette procédure selon les conditions préalables à l’utilisation de la procédure | |
| **Redevances** | Oui | Hors du champ d’application de cette procédure selon les conditions préalables à l’utilisation de la procédure | |