



Faire la lumière sur le monde IFRS  
*IFRS 15, Produits des activités  
ordinaires tirés de contrats conclus  
avec des clients*

14 juin 2016



# Ordre du jour

- Aperçu
- Clarifications finales
- Étude de cas



# Mise en garde importante

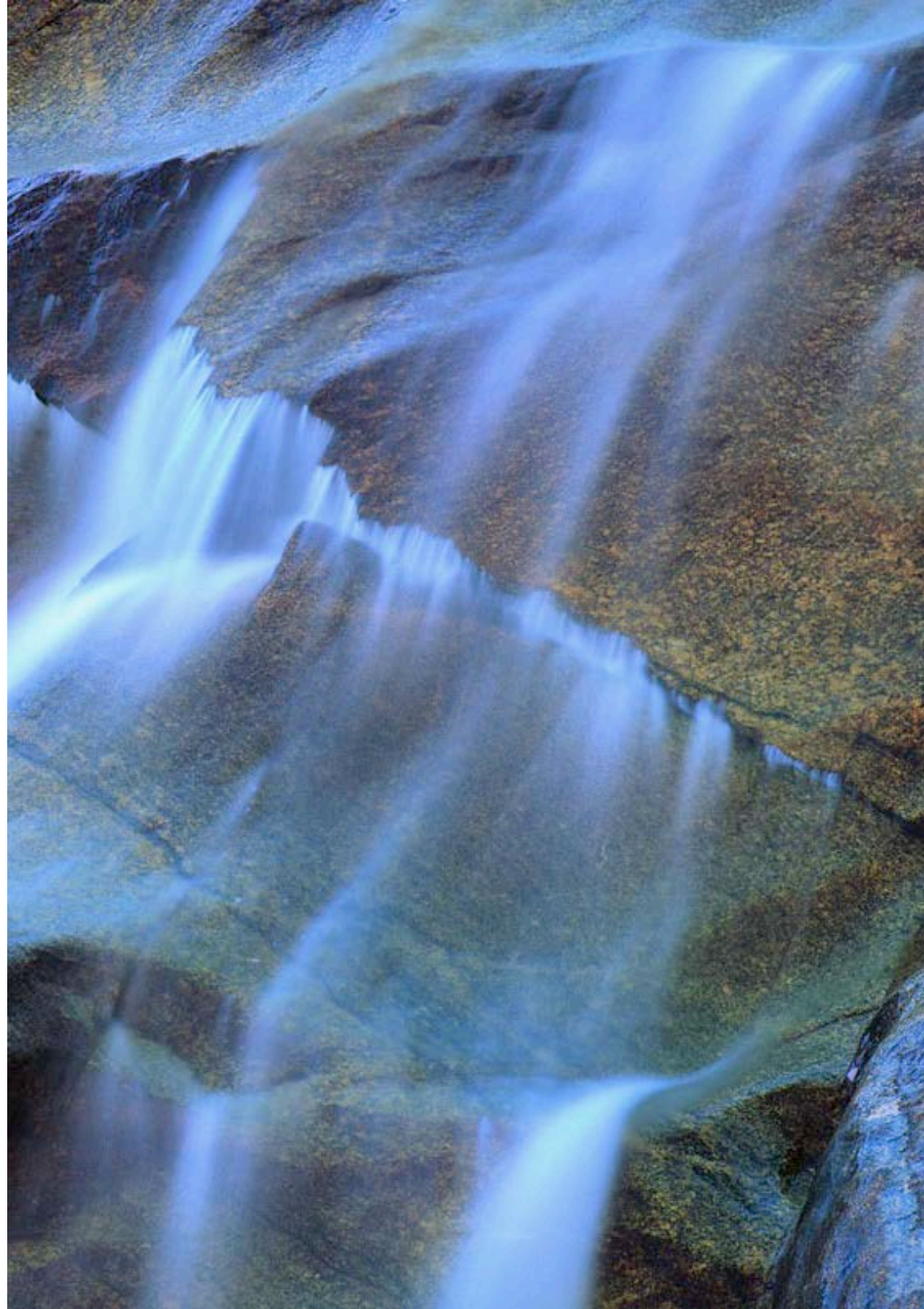
- Cette webémission n'offre aucune indication officielle de Deloitte sur l'interprétation de questions comptables.
- Pour obtenir des précisions, consultez votre conseiller de Deloitte.

*Veillez noter qu'aucun certificat ne vous sera remis pour votre participation à cette mise à jour. Nous vous invitons à vous informer au sujet des crédits de formation professionnelle auprès de votre ordre provincial.*



# IFRS 15

## Aperçu

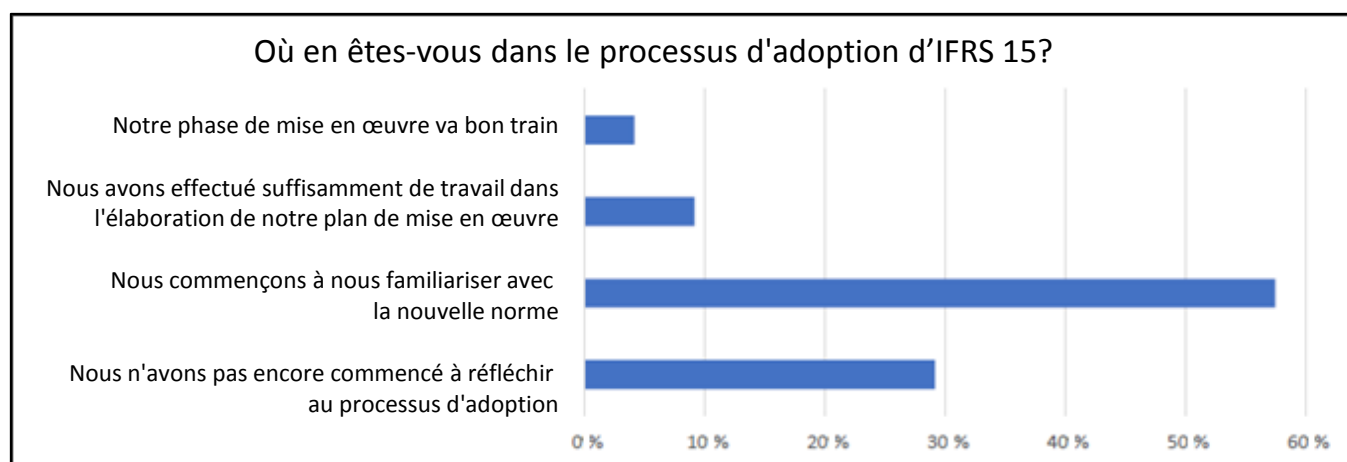


# Préparer le terrain

## Faits importants

- Mai 2014 – Publication de la norme dont la date d'entrée en vigueur est fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2017
- 2014 et 2015 – Le Groupe sur les ressources transitoires s'est réuni six fois
- Septembre 2015 – Date d'entrée en vigueur reportée d'un an, soit au 1<sup>er</sup> janvier 2018
- Avril 2016 – Publication de Modifications d'IFRS 15

*« Le conseil est maintenant d'avis que les parties prenantes peuvent poursuivre leur processus de mise en œuvre en ayant l'assurance qu'aucune autre modification ne sera apportée à IFRS 15. »*



Source :  
Webémission de  
Deloitte Canada

# Contexte

## Champ d'application et date d'entrée en vigueur

### Qu'est-ce qui est inclus dans le champ d'application?

- S'applique aux **contrats** conclus avec des clients
- Besoin d'évaluer les contrats conclus avec des **collaborateurs** ou des **associés**
- Transfert ou vente d'**actifs non financiers**
- **Coûts** marginaux d'obtention d'un contrat et coûts engagés pour l'exécution de celui-ci

### Qu'est-ce qui est exclu du champ d'application?

- Contrats de **location**
- Contrats d'**assurance**
- **Instruments financiers** et autres droits ou obligations contractuels qui entrent dans le champ d'application d'autres normes
- **Échanges non monétaires** effectués entre entités appartenant à la même branche d'activité afin de faciliter les ventes à des clients actuels ou potentiels.

Certaines opérations peuvent entrer en partie dans le champ d'application d'IFRS 15 et en partie dans le champ d'application d'autres normes.

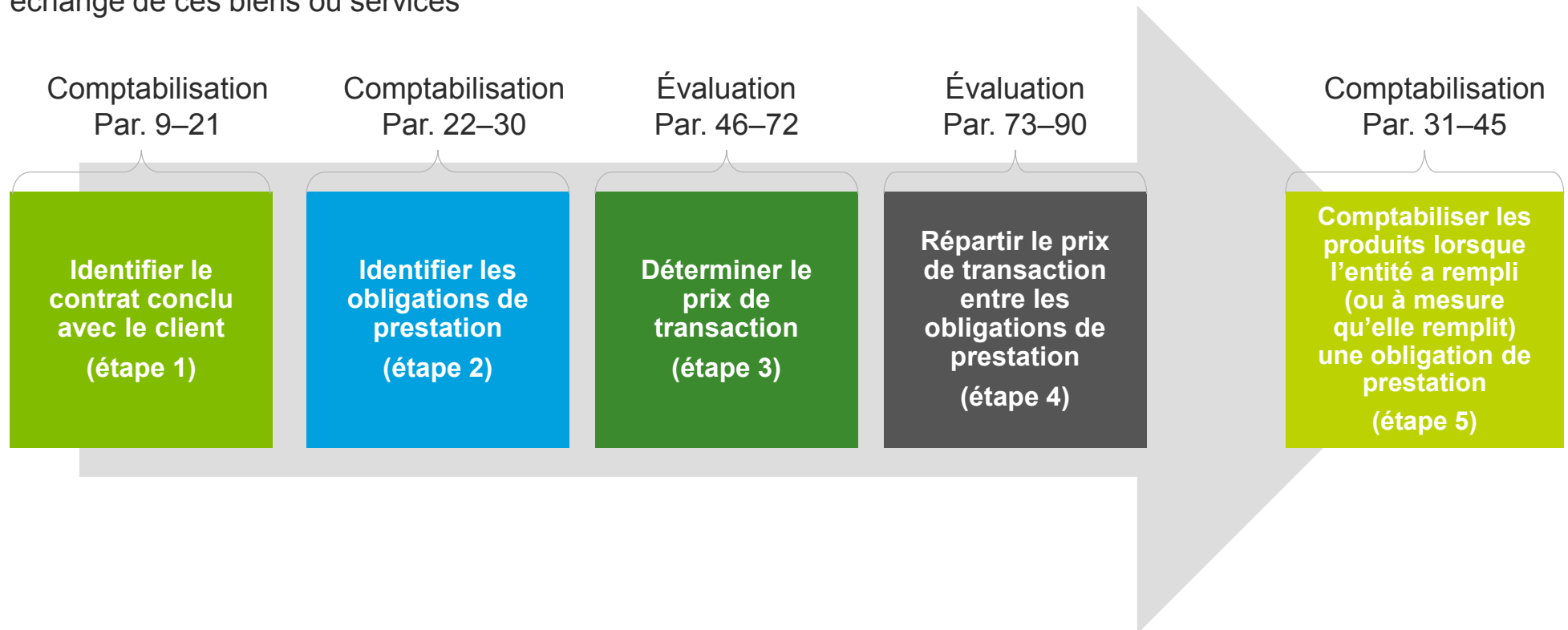
### Date d'entrée en vigueur

- Exercices ouverts à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2018**, ainsi que pour les périodes intermédiaires comprises **dans ces exercices**
- Une application anticipée **est** permise selon les IFRS et les PCGR des États-Unis
  - Pas avant le 15 décembre 2016 selon les PCGR des États-Unis uniquement

# Contexte (suite)

## Le modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires

Principe fondamental : Comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à montrer **quand les biens ou les services promis aux clients sont fournis**, et à quel **montant de contrepartie l'entité s'attend à avoir droit** en échange de ces biens ou services



Le modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires est fondé sur le transfert du **contrôle**, ce qui diffère de l'approche fondée sur les risques et les avantages des IFRS existantes.

# Contexte

## Groupe sur les ressources transitoires

### Groupe mixte sur les ressources transitoires liées à la comptabilisation des produits (TRG)

- Groupe de préparateurs, d'auditeurs et d'utilisateurs d'états financiers qui possèdent de vastes connaissances et une grande expérience en matière de comptabilisation des produits des activités ordinaires. Ce groupe examine et analyse les questions soulevées par les parties prenantes en lien avec la mise en œuvre de la nouvelle norme.
- L'IASB ne prévoit pas organiser d'autres réunions des intervenants IFRS qui sont membres du TRG (ce groupe ne sera toutefois pas dissous).

### Sujets particuliers abordés mais aucune autre mesure prise

- Répartition d'une remise variable	- Option permettant d'acquérir des biens ou des services supplémentaires
- Application de la mesure de simplification pour évaluer le degré d'avancement	- Comptabilisation progressive
- Application des indications sur les séries	- Obligations de prestation partiellement remplies
- Contrepartie payable au client	- Approche par portefeuille et contrainte
- Coûts d'obtention d'un contrat	- Frais de restockage
- Détermination des droits et obligations exécutoires d'un contrat	- Champ d'application : cartes de crédit
- Dépréciation des coûts du contrat	- Séparation (éléments « assurance », indications sur les séries)
- Concessions sur le prix implicites	- Composante financement importante
- Droit significatif	- Obligations à se tenir prêt
- Degré d'avancement	- Contrepartie variable et contrepartie payable au client
- Positions compensatoires dans un contrat	



# Contexte

## Groupe sur les ressources transitoires (suite)

### Sujets particuliers abordés plus en détails par les conseils

- Recouvrabilité
- Obligations de prestation distinctes
- Présentation sur la base du montant brut ou du montant net
- Identification des biens ou des services promis
- Licences et redevances
- Contrepartie autre qu'en trésorerie reçue d'un client
- Service d'expédition
- Dispositions transitoires (contrats achevés et modifiés)

# IFRS 15

## Clarifications finales



## Identification des obligations de prestation

**Obligation de prestation** = une promesse de fournir au client un bien ou un service (ou un groupe de biens ou de services) qui est **distinct**.

Identifier tous les biens et services (explicites et implicites) promis dans le contrat

Des biens et services promis sont-ils distincts d'autres biens et services prévus dans le contrat?

**Le bien ou le service peut exister de façon distincte**

Le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles?

et

**Distinct dans le contexte du contrat**

Le bien ou le service est-il identifiable séparément des autres promesses au contrat?

**Modifié**

**Oui**

Comptabiliser à titre d'obligation de prestation

**Non**

Regrouper au moins deux biens et services promis et les réévaluer

# Résumé des clarifications (suite)

## Identification des obligations de prestation

- Comment évaluer si les biens ou les services peuvent être identifiés séparément?
  - Une promesse contenue dans un contrat qui :
    - a) prévoit la **fourniture de chaque** bien ou service individuellement ou
    - b) prévoit la **fourniture d'un élément / extrant combiné**.
- Déterminer s'il **existe** une **relation produisant une transformation** entre les biens et les services :
  - Prendre en compte le travail d'intégration dans l'exécution du contrat et ne pas simplement se demander si les éléments sont de par leur nature dépendants (relation fonctionnelle).
  - Se concentrer sur les caractéristiques des biens ou services promis plutôt que sur les limitations d'ordre contractuel.

# Résumé des clarifications (suite)

## Identification des obligations de prestation – IFRS 15 exemple 10, cas A

- Un entrepreneur conclut un contrat en vue de construire un hôpital pour un client.
- L'entrepreneur est responsable de la gestion générale du contrat, notamment :
  - des travaux d'ingénierie;
  - du nettoyage du site;
  - de la mise en place des fondations;
  - de l'approvisionnement;
  - de la construction de la structure;
  - de la mise en place de la tuyauterie et du câblage;
  - de l'installation de l'équipement;
  - des travaux de finition.



**Identifiez la ou les obligations de prestation.**

# Résumé des clarifications (suite)

## Identification des obligations de prestation – IFRS 15 exemple 10, cas A (suite)

### Application des indications :

Les biens et services promis peuvent-ils exister de façon distincte (paragraphe 27a)?

- L'entrepreneur, ou ses concurrents, vend de façon courante ces biens/services séparément à d'autres.
- Il est possible de tirer un avantage économique en utilisant ces biens ou services, en les consommant, en les vendant ou en les conservant.



**Comme une seule condition du par. 27 est remplie, les biens et services ne sont pas distincts.**

**Combiner et réévaluer.**

Les promesses de fournir les biens et services peuvent-elles être identifiées séparément (paragraphe 27b)?

- Important travail d'intégration des intrants (les biens/services) pour en faire le groupe constituant l'extrant (l'hôpital) faisant l'objet du contrat passé par le client.



# Résumé des clarifications (suite)

## Identification des obligations de prestation – IFRS 15 exemple 11, cas E

- L'entité conclut avec un client un contrat en vue de fournir un équipement de série et des consommables spécialisés à utiliser dans l'équipement.
- L'équipement est fonctionnel sans qu'il y ait besoin de l'adapter ni de le modifier d'une manière importante.
- Les consommables sont vendus séparément par l'entité à l'aide de renouvellements de commande.



**Identifiez la ou les obligations de prestation.**

# Résumé des clarifications (suite)

## Identification des obligations de prestation – IFRS 15 exemple 11, cas E (suite)

### Application des indications :

Les biens et services promis peuvent-ils exister de façon distincte (paragraphe 27a)?

- L'entité vend de façon courante ces biens séparément à d'autres.
- Un avantage est tiré des biens en les combinant avec d'autres ressources aisément disponibles.



Les promesses de fournir les biens et services peuvent-elles être identifiées séparément (paragraphe 27b)?

- L'équipement et les consommables ne sont pas des intrants d'un ensemble d'éléments.
- Pas d'important travail d'intégration des intrants pour générer l'ensemble d'éléments faisant l'objet du contrat passé par le client..



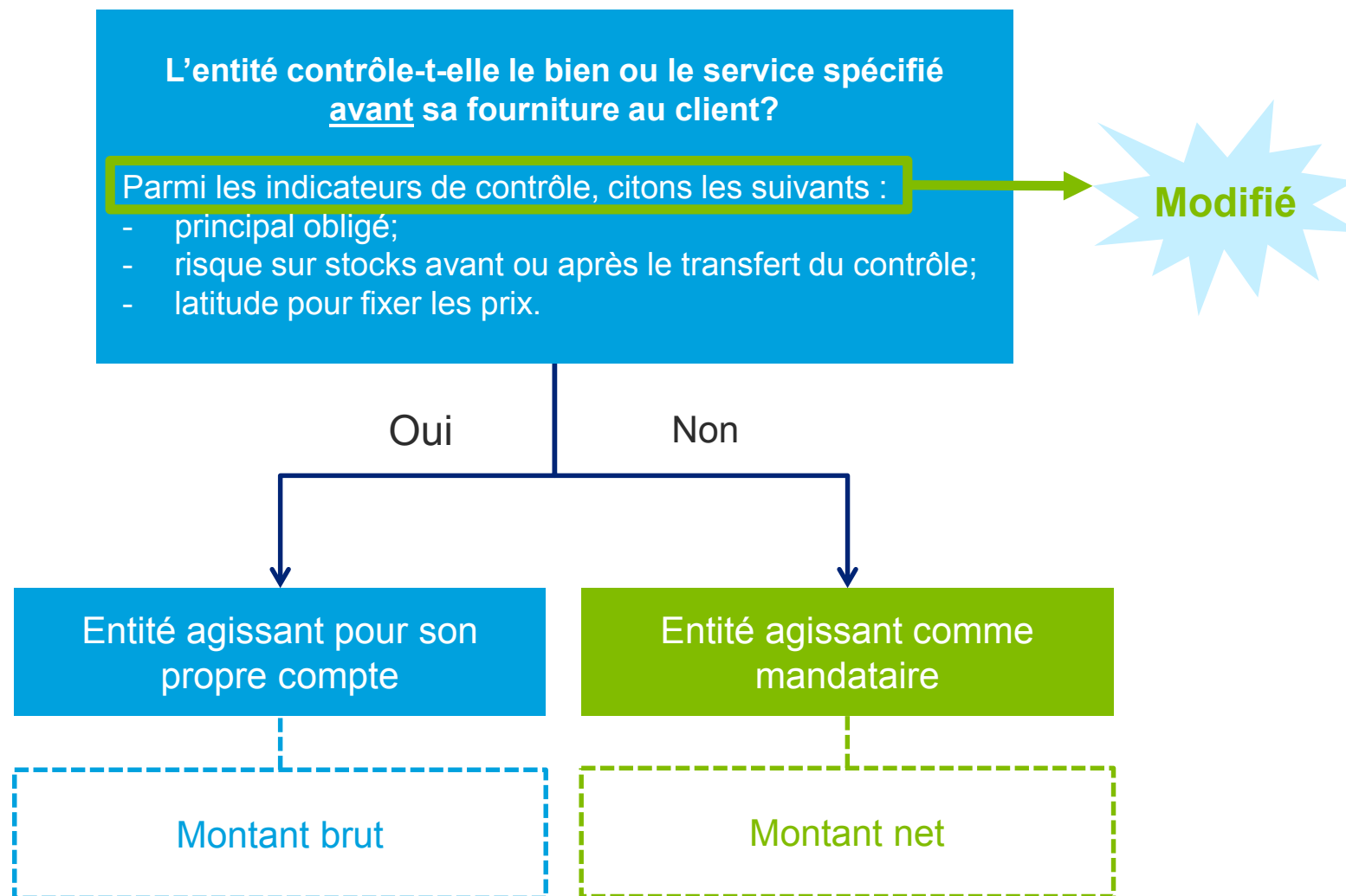
**Comme les deux conditions du par. 27 sont remplies, les biens sont distincts.**

**Comptabiliser chaque bien à titre d'obligation de prestation.**



# Résumé des clarifications (suite)

Aspects à considérer : entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire



# Résumé des clarifications (suite)

## Aspects à considérer : entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire (suite)

**Clarifié**

**L'entité contrôle-t-elle le bien ou le service précisé avant leur fourniture au client?**

Parmi les indicateurs de contrôle, citons les suivants :

- principal obligé;
- risque sur stocks avant ou après le transfert du contrôle;
- latitude pour fixer les prix.

Oui Non

Entité agissant pour son propre compte

Montant brut

Entité agissant comme mandataire

Montant net

Lorsqu'un tiers intervient dans la fourniture de biens ou de services au client de l'entité, une entité qui agit pour son propre compte obtient le contrôle soit :

- a) d'un bien ou d'un autre actif du tiers, qu'elle fournit ensuite au client;
- b) d'un droit à une prestation de service par le tiers, ce qui lui donne la capacité de prescrire à ce tiers de fournir pour elle le service au client;
- c) d'un bien ou d'un service du tiers, qu'elle combine ensuite avec d'autres biens ou services pour fournir au client le bien ou le service spécifié.

*[IFRS 15, B35A]*

# Résumé des clarifications (suite)

## Aspects à considérer : entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire – IFRS 15 exemple 46A

- Une entité conclut avec un client un contrat prévoyant la prestation de services d'entretien de bureau.
- Le client reçoit des factures mensuelles à montant fixe avec des modalités de paiement dans les 10 jours.
- L'entité fait ensuite appel à un fournisseur tiers pour assurer la prestation des services d'entretien de bureau.
- Les modalités de paiement auprès du fournisseur de services sont alignées sur les modalités du client.
- L'entité doit payer le fournisseur de services indépendamment du recouvrement auprès du client.



**L'entité agit-elle pour son propre compte ou comme mandataire?**

# Résumé des clarifications (suite)

Aspects à considérer : entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire – IFRS 15 exemple 46A

## Application des indications

- Les conditions du contrat donnent à l'entité la capacité de prescrire au fournisseur de service de fournir pour elle les services spécifiés (**paragraphe B35A(b)**)
- La responsabilité première de fournir comme promis les services d'entretien de bureau incombe à l'entité, peu importe qui effectue ces services (**paragraphe B37a**).
- L'entité dispose d'une latitude pour fixer le prix des services qu'elle facturera au client (**paragraphe B37c**).

**L'entité agit pour son propre compte dans la transaction et comptabilise les produits sur une base brute.**

## Résumé des clarifications (suite)

### Aspects à considérer : entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire – IFRS 15 exemple 48A

- L'entité conclut un contrat prévoyant la fourniture de services de recrutement.
- L'entité exécute plusieurs services elle-même, mais prend également les dispositions voulues pour que le client obtienne une licence de base de données tiers contenant des informations sur d'éventuelles recrues.
- L'entité conclut que les services de recrutement et la licence de base de données sont **l'un et l'autre** des obligations de prestation.



**L'entité agit-elle pour son propre compte ou comme mandataire?**

# Résumé des clarifications (suite)

Aspects à considérer : entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire – IFRS 15 exemple 48A (suite)

## Application des indications

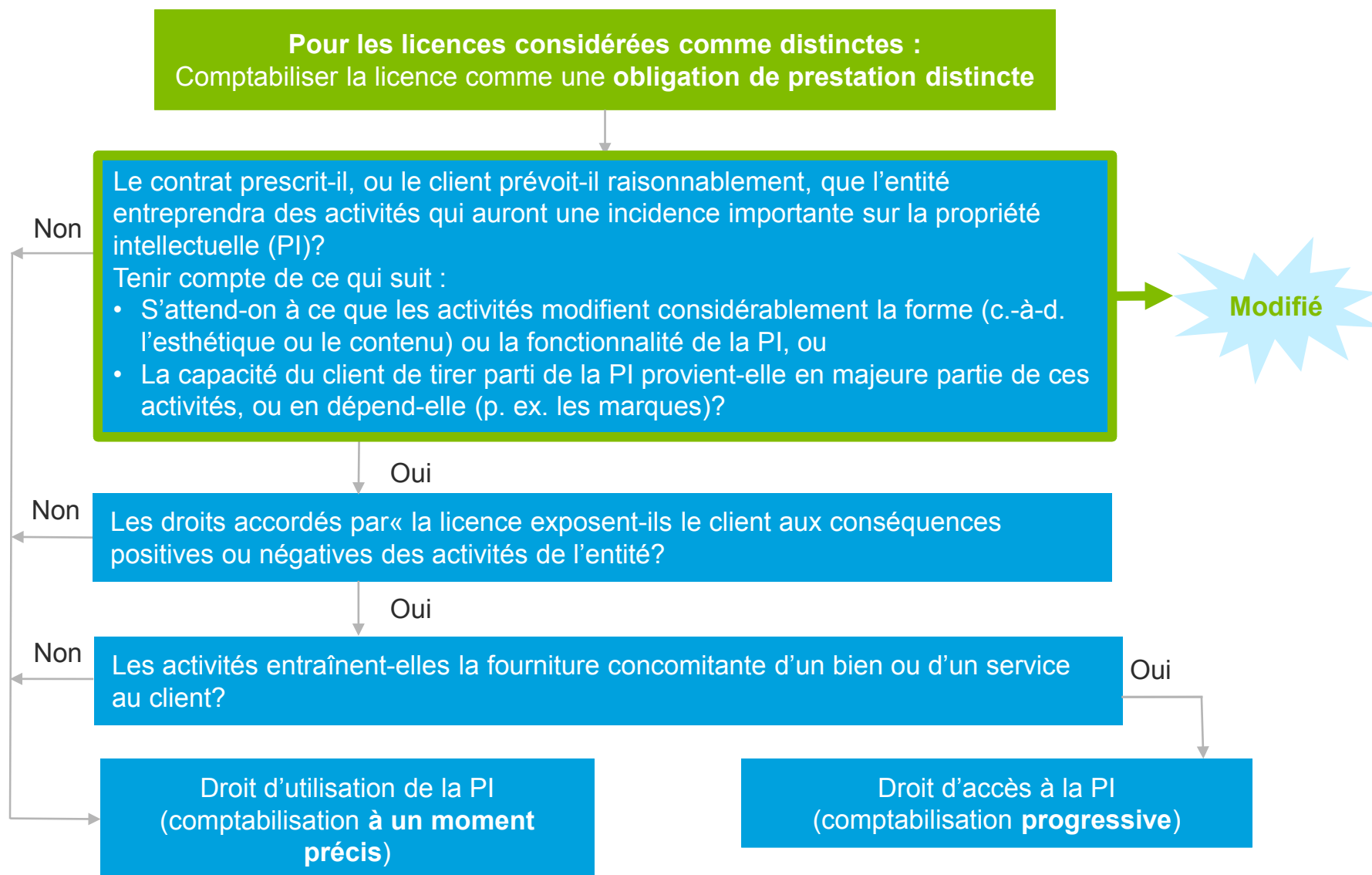
- Prise en compte des indicateurs suivants du **paragraphe B37** :
  - Le client conclut un contrat directement avec le fournisseur de base de données tiers; la responsabilité de l'exécution de la promesse de fournir le service d'accès à la base de données n'incombe pas à l'entité.
  - L'entité n'achète pas l'accès à la base de données, n'est pas exposée au risque sur stocks.
  - L'entité ne dispose pas de latitude pour fixer le prix de l'accès à la base de données.
- L'entité n'a pas le contrôle sur l'accès à la base de données **avant qu'il** ne soit fourni au client.

### **L'entité agit comme mandataire à l'égard du service de base de données tiers.**

- Par comparaison, l'entité agit pour son compte à l'égard des services de recrutement, car aucune autre partie n'intervient dans la fourniture de ces services au client.

# Résumé des clarifications (suite)

## Licences



# Résumé des clarifications (suite)

## Licences – IFRS 15 exemple 59

- Une maison de disques octroie à un client une licence pour un enregistrement de 1975 d'une symphonie classique.
- Le client, une société de produits de consommation, a le droit d'utiliser la symphonie enregistrée dans toutes les publicités.
- La maison de disques conclut que sa seule obligation de prestation consiste à octroyer la licence.



**La licence est-elle un droit d'utilisation ou un droit d'accès?**



# Résumé des clarifications (suite)

## Licences – IFRS 15 exemple 59 (suite)

### Application des indications

Le contrat prescrit-il, ou le client prévoit-il raisonnablement, que l'entité entreprendra des activités qui auront une incidence importante sur la PI?

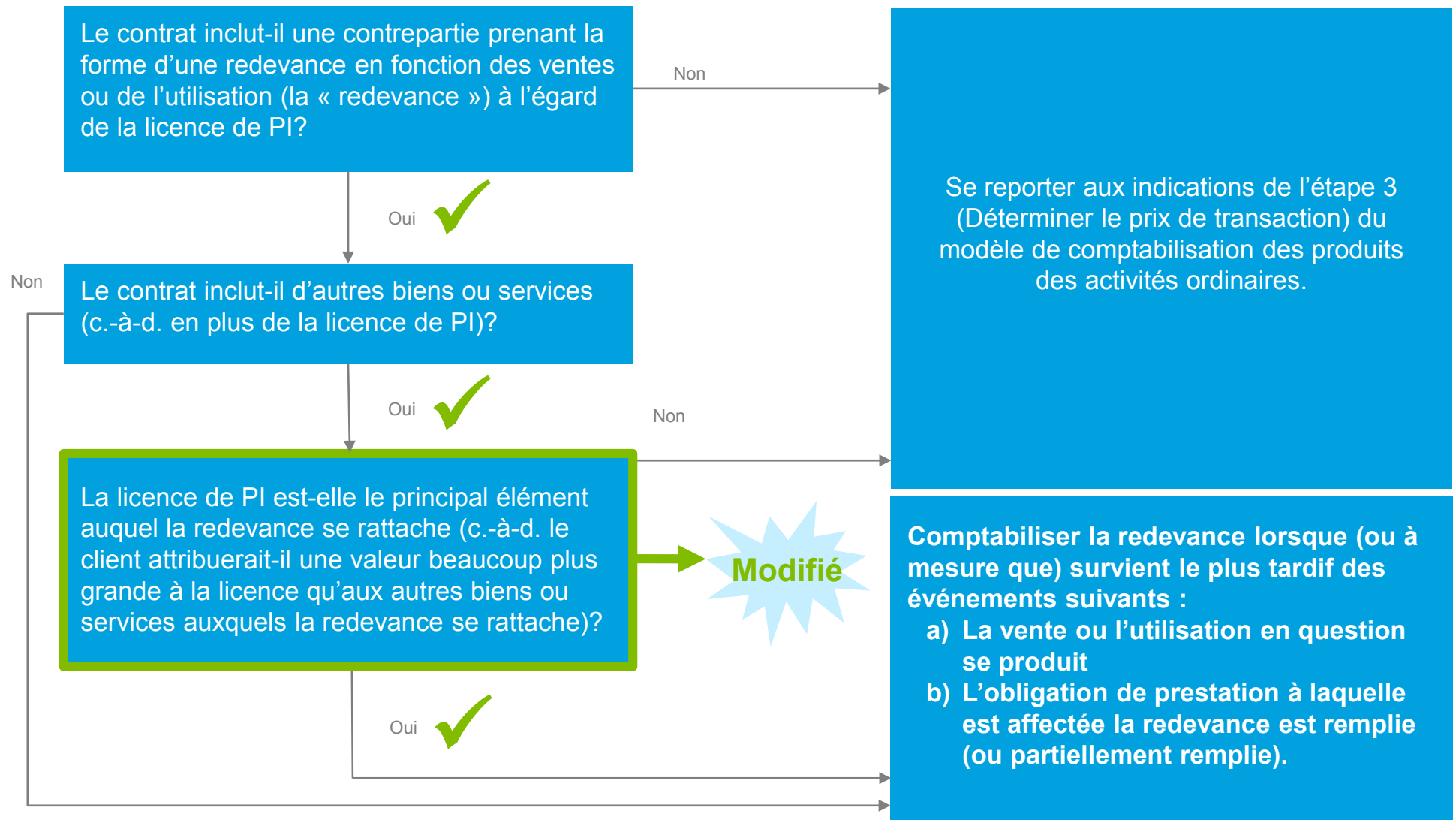
- La maison de disques n'a aucune obligation contractuelle ou implicite de modifier la forme ou la fonctionnalité de l'enregistrement sous licence.
- Le fait que l'enregistrement sous licence puisse être joué = fonctionnalité spécifique importante.

**Les conditions liées au droit d'accès à la PI ne sont pas remplies.**

**Comptabiliser les produits à un moment précis.**

# Résumé des clarifications (suite)

## Redevances en fonction des ventes ou en fonction de l'utilisation



## Résumé des clarifications (suite)

### Redevances en fonction des ventes – IFRS 15 exemple 60

- Une société de distribution de films conclut un contrat visant l'octroi d'une licence pour la projection d'un film XYZ à un exploitant d'un cinéma (le client) pour une période de six semaines.
- La société recevra en échange de l'octroi de la licence une contrepartie totale équivalant à un pourcentage des produits tirés de la vente des billets pour ce film.
- De plus, la société s'est engagée à :
  - a) fournir des articles promotionnels qui seront placés dans les cinémas exploités par le client avant la période de projection du film de six semaines;
  - b) financer des publicités à la radio pour le film XYZ sur les chaînes de radio locales tout au long de la période de six semaines.



**La contrainte liée aux redevances s'applique-t-elle?  
Comment les produits des activités ordinaires sont-ils  
comptabilisés?**

# Résumé des clarifications (suite)

## Redevances en fonction des ventes – IFRS 15 exemple 60 (suite)

### Application des indications

- L'octroi de la licence pour la projection du film est l'élément prédominant auquel la redevance en fonction des ventes s'applique car...
  - Il existe une attente raisonnable que le client attribue une valeur beaucoup plus grande à la licence qu'aux biens ou services promotionnels.
- La société de distribution comptabilise les produits conformément à l'exception concernant les redevances en fonction des ventes.
- Si la licence, les articles promotionnels et les activités de formation sont considérés comme des obligations de prestation distinctes, l'entité doit affecter la redevance en fonction des ventes à chaque obligation de prestation.

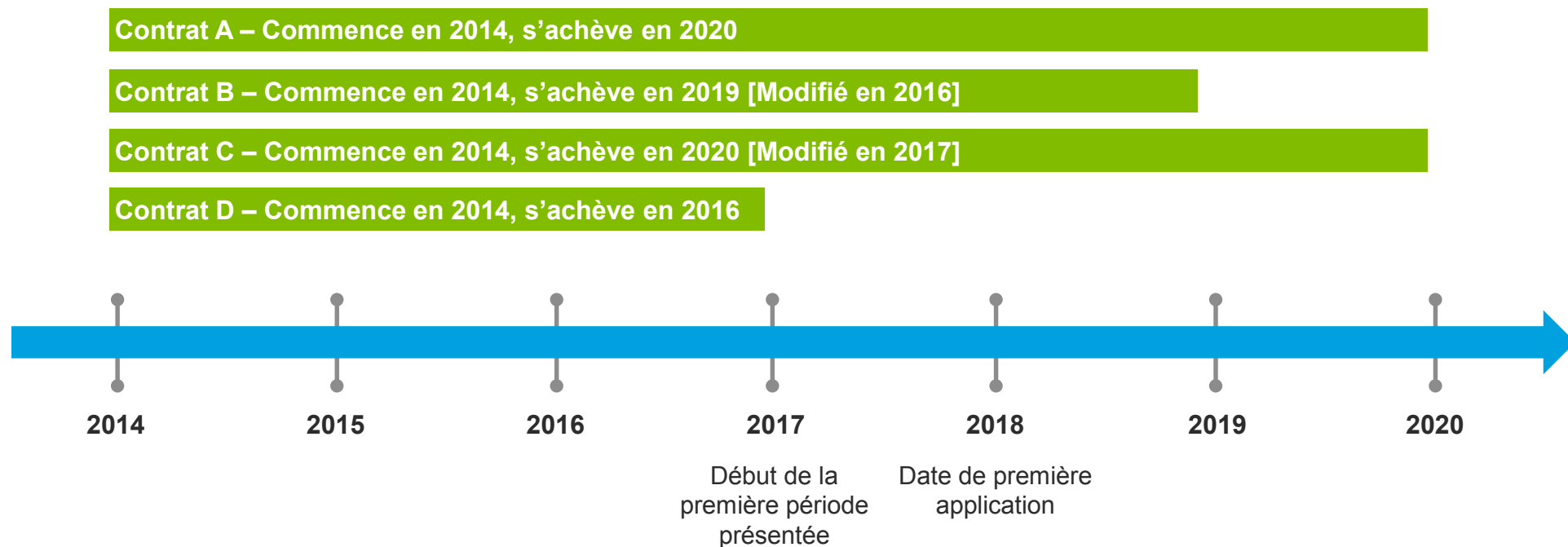
# Résumé des clarifications (suite)

## Dispositions transitoires

	Rétrospective complète	Rétrospective modifiée
Contrats achevés	<p><b>Mesure de simplification</b> visant à ne pas effectuer un retraitement des contrats qui :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• ont commencé et se sont terminés au cours du même exercice;</li><li>• se trouvaient achevés au début de la <b>première période présentée</b>.</li></ul>	<p><b>Option</b> d'appliquer IFRS 15 uniquement aux contrats qui ne sont pas achevés à la <b>date de première application</b>.</p>
Contrats modifiés	<p><b>Mesure de simplification</b> visant à utiliser des informations a posteriori pour les contrats modifiés avant le début de la <b>première période présentée</b>.</p>	<p><b>Mesure de simplification</b> visant à utiliser des informations a posteriori pour les contrats modifiés avant : a) le début de la <b>première période présentée</b> ou b) la <b>date de première application</b>.</p>

# Résumé des clarifications (suite)

## Dispositions transitoires – exemple



	Approche rétrospective complète	Approche rétrospective modifiée
<b>Contrat A</b>	Ajustement rétrospectif [avec retraitement]	Ajustement rétrospectif [avec ajustement cumulatif]
<b>Contrat B</b>	Modification de contrat <b>Mesure de simplification</b> disponible	Modification de contrat <b>Mesure de simplification</b> disponible
<b>Contrat C</b>	Ajustement rétrospectif [avec retraitement]	Modification de contrat <b>Mesure de simplification</b> disponible
<b>Contrat D</b>	Contrat achevé <b>Mesure de simplification</b> disponible	Contrat achevé <b>Option</b> disponible

# Résumé des clarifications (suite)

## IASB et FASB

Légende – État des modifications	
	<b>Publiée</b> – Mars 2016 - 2016-08 - Principal versus Agent Considerations
	<b>Publiée</b> – Avril 2016 - Clarification d'IFRS 15, <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients</i>
	<b>Publiée</b> – Avril 2016 - 2016-10 - Identifying Performance Obligations and Licensing
	<b>Publiée</b> – Mai 2016 - 2016-12 - Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients
	<b>Aucune modification</b>

Question soulevée	Modifications de l'IASB*	Modifications du FASB*
Ces modifications ont pour objectif de clarifier les intentions du conseil pour l'élaboration des obligations d'IFRS 15 et non pas de modifier les principes sur lesquels repose la norme.		
Identification des promesses qui représentent des obligations de prestation		
Détermination de la nature de la promesse qui est faite par une entité qui accorde une licence		
Exception concernant les redevances en fonction des ventes ou de l'utilisation		
Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire (montant brut vs montant net)		
Mesures de simplification – modifications de contrats et contrats achevés		
Recouvrabilité		
Biens ou services promis non significatifs		
Activités d'expédition et de manutention		
Présentation des taxes de vente (montant brut vs montant net)		
Contrepartie autre qu'en trésorerie		

\*Remarque : Bien que certaines modifications traitent des mêmes sujets, certains aspects des projets de modification des conseils diffèrent.

# Résumé des clarifications (suite)




## Modifications du FASB seulement

Question soulevée	Décision du FASB	Explication de l'IASB
Critère de recouvrabilité	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification et exemple(s)<ul style="list-style-type: none"><li>– La probabilité de <b>recouvrement</b> devrait être <b>évaluée</b> sur la base de la contrepartie <b>pour les biens et services promis qui seront fournis, plutôt que</b> sur la base de la contrepartie pour tous les <b>biens et services promis</b>.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– Les dispositions existantes d'IFRS 15 et les explications de la base des conclusions sont suffisantes.</li></ul></li></ul>
Les contrats qui ne satisfont pas aux critères de l'étape 1 – Sens de "résilié"	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification<ul style="list-style-type: none"><li>– <b>Critères supplémentaires ajoutés pour comptabiliser les produits</b> lorsque la contrepartie est reçue et que l'étape 1 n'est pas remplie.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– Les dispositions existantes d'IFRS 15 sont suffisantes, le contrat est résilié lorsque l'entité cesse de fournir des biens ou des services au client.</li></ul></li></ul>
Biens ou services promis non significatifs	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification<ul style="list-style-type: none"><li>– <b>Aucune obligation d'évaluer</b> les biens ou services promis comme une obligation de prestation <b>s'ils ne sont pas significatifs dans le contexte du contrat</b> avec le client.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– La question porte sur l'application des notions liées au seuil de signification et non pas l'application d'IFRS 15. Les entités doivent prendre en compte les considérations sur le seuil de signification et l'objectif global d'IFRS 15 au moment d'identifier les obligations de prestation (par conséquent les biens ou services promis).</li></ul></li></ul>



# Résumé des clarifications (suite)

## Modifications du FASB seulement (suite)

Question soulevée	Décision du FASB	Explication de l'IASB
Activités d'expédition et de manutention	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification<ul style="list-style-type: none"><li>– Activités d'expédition et de manutention:<ul style="list-style-type: none"><li>– <b>Avant</b> le transfert du contrôle au client = font partie des activités reliées à l'<b>exécution</b> du contrat.</li><li>– <b>Après</b> le transfert du contrôle au client = choix de <b>méthode comptable</b> en tant qu'activités reliées à l'exécution du contrat ou obligations de prestation.</li></ul></li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– Le choix de méthode comptable peut créer des exceptions par rapport au modèle de comptabilisation des produits et réduire la comparabilité.</li></ul></li></ul> 
Présentation des taxes de vente	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification<ul style="list-style-type: none"><li>– <b>Choix de méthode comptable d'exclure</b> du prix de transaction toutes les taxes établies par les autorités gouvernementales dans le cadre d'une transaction génératrice de produits (p.ex. ventes, utilisation, valeur ajoutée et certaines taxes d'accise).</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– Le choix de méthode comptable peut créer des exceptions par rapport au modèle de comptabilisation des produits et réduire la comparabilité. Les normes précédentes sur les produits contenaient des obligations identiques applicables aux taxes de vente.</li></ul></li></ul> 
Contrepartie autre qu'en trésorerie	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification et exemple(s)<ul style="list-style-type: none"><li>– La contrepartie autre qu'en trésorerie doit être <b>évaluée</b> à la juste valeur <b>au moment de la passation du contrat</b>.</li><li>– La limitation des estimations de contrepartie variable s'applique uniquement à la variabilité attribuable à des motifs autres que la forme de contrepartie.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– La question interagit avec d'autres normes (p. ex. IFRS 2); des modifications pourraient créer un risque de conséquences potentielles inattendues. IFRS 15 impose de fournir des informations sur les méthodes, les données d'entrée et les hypothèses servant à évaluer la contrepartie autre qu'en trésorerie (c.-à-d. qu'elle fournit des informations aux utilisateurs).</li></ul></li></ul> 



L'IASB a reconnu que des divergences pourraient résulter dans ce domaine entre les entités qui présentent leur information selon les IFRS et celles qui la présentent selon les PCGR des États-Unis.

# Résumé des clarifications (suite)

## Modifications du FASB seulement (suite)

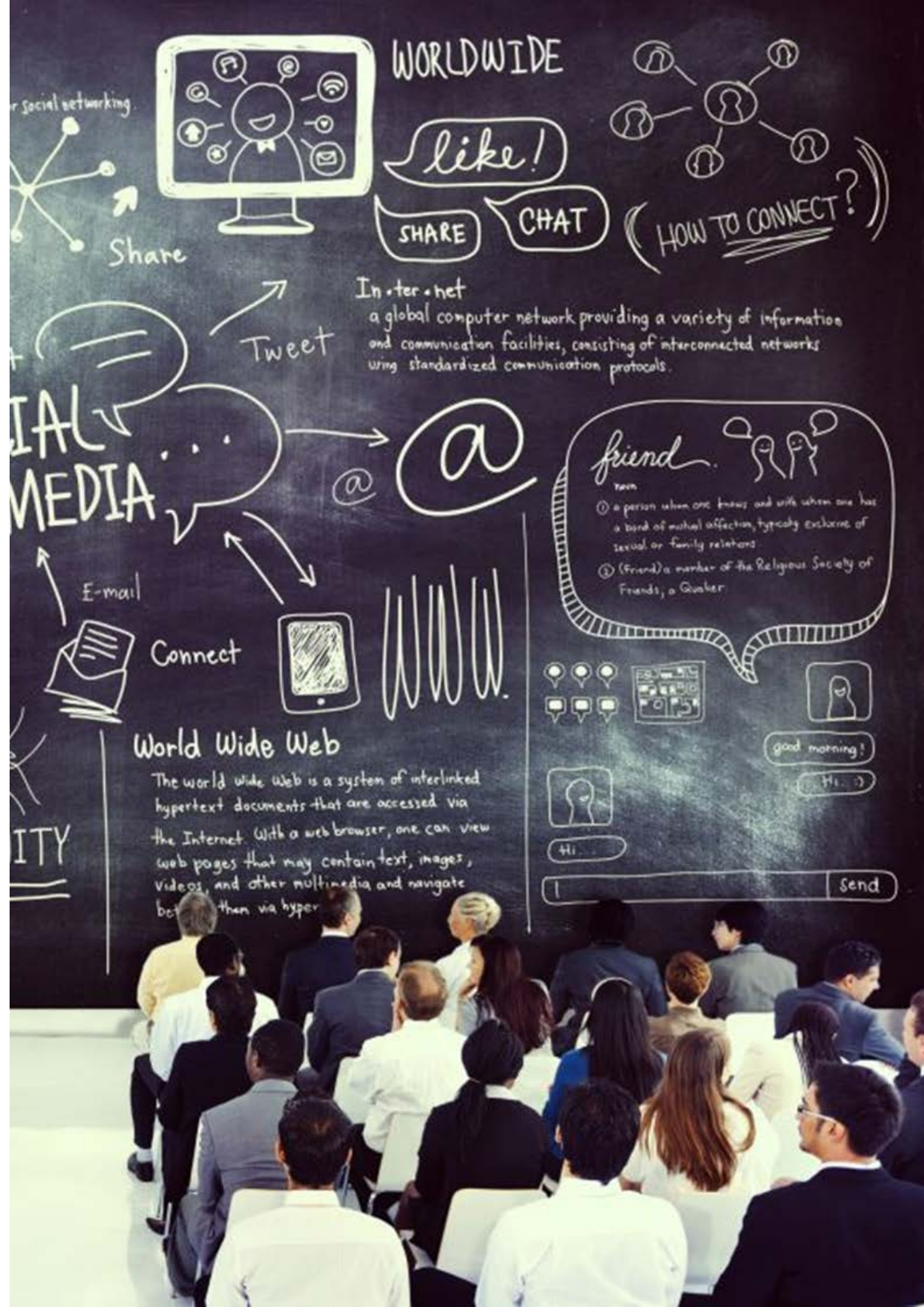
Question soulevée	Décision du FASB	Explication de l'IASB
Renouvellement des licences	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification et exemple(s)<ul style="list-style-type: none"><li>– En général, ne pas comptabiliser de produits des activités ordinaires relativement au renouvellement avant le début de la période de renouvellement de la licence.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– IFRS 15 fournit un cadre plus détaillé pour l'exercice du jugement qu'IAS 18 – Des clarifications supplémentaires ne sont pas nécessaires.</li></ul></li></ul>
Restrictions d'ordre contractuel d'une licence	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification et exemple(s)<ul style="list-style-type: none"><li>– Les restrictions d'ordre contractuel telles que les restrictions temporelles, géographiques ou d'utilisation ne remplacent pas l'obligation d'identifier le nombre de licences dans un contrat.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– Appliquer les directives liées à l'identification des obligations de prestation.</li></ul></li></ul>
À quel moment prendre en considération la nature de la promesse qui est faite par une entité qui accorde une licence	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modification et exemple(s)<ul style="list-style-type: none"><li>– L'entité prend en considération la nature de la promesse qui est faite lorsqu'elle accorde une licence au moment d'appliquer le modèle général de comptabilisation des produits des activités ordinaires (c.-à-d. lorsque l'obligation de prestation inclut une licence et d'autres biens ou services).</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aucune modification<ul style="list-style-type: none"><li>– IFRS 15 et sa base des conclusions fournissent des directives appropriées.</li></ul></li></ul>



L'IASB a reconnu que des divergences pourraient résulter dans ce domaine entre les entités qui présentent leur information selon les IFRS et celles qui la présentent selon les PCGR des États-Unis.

# IFRS 15

## Étude de cas



# Étude de cas

## Société Z Inc. (« CZI »)

- CZI est une société intégrée de développement immobilier et de construction comportant les divisions suivantes :
  - construction : conception, construction, modernisation et/ou réparation d'immeubles commerciaux et industriels;
  - gestion immobilière : supervision de l'aménagement paysager, sécurité, réparations mineures, déneigement et autres services pour des immeubles commerciaux et industriels; et
  - location : location de différentes propriétés commerciales et industrielles détenues par CZI.

Ann est chef de l'information financière chez CZI et a entendu dire qu'IFRS 15 contient de nouvelles exigences. Elle souhaite comprendre où commencer avec la mise en œuvre de la nouvelle norme.

# Étude de cas (suite)

## Étapes courantes de la mise en œuvre

Étape	Description
<b>Évaluation</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Identifier et cerner les principales questions relatives aux groupes/unités d'affaires</li><li>• Évaluer les incidences sur les processus et systèmes</li><li>• Élaborer la feuille de route du projet et l'analyse des groupes/unités d'affaires</li></ul>
<b>Élaboration du scénario</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Analyser les principaux types de contrats dans les domaines dans lesquels il est probable que la comptabilisation des produits change</li><li>• Analyser l'incidence pour les transactions et les modifications</li></ul>
<b>Élaboration des exigences d'affaires</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Présenter et consigner les principales exigences pour les modifications qui doivent être apportées aux systèmes</li><li>• Identifier les systèmes de facturation ou de grand livre concernés et les exigences en matière de données</li></ul>
<b>Élaboration des exigences fonctionnelles</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Développer des règles de calcul comptables détaillées (le cas échéant)</li><li>• Élaborer des définitions de champs de données précises</li></ul>
<b>Conception, élaboration et tests des ajustements nécessaires</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mettre en œuvre une conception et un codage ciblé visant à automatiser les principales différences de calcul requises par les nouvelles règles sur les produits</li><li>• Mettre en œuvre des tests d'acceptation pour assurer la cohérence avec les exigences comptables</li><li>• Concevoir un processus pour identifier et analyser les nouveaux types de services/contrats de vente qui peuvent entrer dans le champ d'application des nouvelles règles de comptabilisation des produits</li></ul>

# Étude de cas (suite)

## Activités d'évaluation

---

- Identifier, évaluer et résumer les types de contrats
  - Évaluer les flux de rentrées importants
  - Relever et définir les problèmes comptables
  - Relever et définir les problèmes fiscaux
  - Relever et définir les nouvelles exigences
  - Déceler les écarts entre les données et les exigences relatives aux processus
  - Évaluer les autres incidences potentielles sur les systèmes
  - Analyser et déterminer les obligations d'information supplémentaires
  - Modéliser les incidences générales sur les états financiers et sélectionner les indicateurs
  - Déterminer les besoins de formation à long terme
-

# Étude de cas (suite)

## Identifier, évaluer et résumer les types de contrats

- Les contrats ont été examinés dans le passé mais doivent l'être de nouveau à la lumière d'IFRS 15
- En se basant sur sa connaissance des activités de l'entité et les discussions avec les équipes de vente et de marketing des différentes divisions, Ann a noté ce qui suit :

Construction	Gestion immobilière	Contrats de location
<ul style="list-style-type: none"><li>• Long terme (3 à 5 ans)</li><li>• 10 à 15 contrats actifs</li><li>• Chacun unique au projet de client particulier</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Court et long terme (1 à 3 ans)</li><li>• 35 contrats actifs</li><li>• Modèle normalisé</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Long terme (5 à 10 ans)</li><li>• 20 contrats actifs</li><li>• Modèle normalisé</li></ul>

- Les contrats de construction et de gestion immobilière entrent dans le champ d'application.
- Les contrats de location de CZI se trouvent hors du champ d'application :
  - Besoin d'entreprendre la revue des contrats de location pour les composantes non locatives qui se trouvent dans le champ d'application d'IFRS 15.
  - Les contrats de location doivent être pris en compte selon IFRS 16, *Contrats de location* (qui entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019).

# Étude de cas (suite)

## Relever et définir les problèmes comptables

Caractéristiques du contrat	Considérations liées aux processus et aux contrôles
<ul style="list-style-type: none"><li>• Identification des obligations de prestation</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Identification des biens ou des services promis</li><li>• Processus visant à exercer le jugement concernant l'identification des obligations de prestation</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Droits significatifs identifiés<ul style="list-style-type: none"><li>– Option de prolonger le contrat à un prix moins élevé (gestion immobilière)</li><li>– Frais de renouvellement (gestion immobilière)</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Processus visant à identifier les droits significatifs – Relever les biens/services gratuits/à rabais</li><li>• Processus d'évaluation – Détermination du prix de vente spécifique du droit significatif</li><li>• Suivi de l'exercice ou de l'expiration de l'option</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Les prix de transaction sont fixes et variables</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Estimation fiable de la contrepartie variable et de la limitation</li><li>• Entité agissant pour son propre compte ou comme mandataire (déterminer la nature des obligations de prestation)</li><li>• Considérations financières (prise en compte de l'incidence des retenues de garantie)</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Répartition du prix de transaction</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Estimation des prix de vente spécifiques</li><li>• Répartition des remises et d'une contrepartie variable</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Obligations de prestation remplies</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Comptabilisation à un moment précis vs progressive et évaluation du degré d'avancement</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Les modifications de contrat sont dans le cadre normal des activités (construction)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Types de modifications permises</li><li>• Identification et suivi des modifications</li><li>• Analyse des modifications</li></ul>



# Étude de cas (suite)

## Relever et définir les problèmes fiscaux

- Le groupe de fiscalité de CZI a commencé à poser des questions sur IFRS 15 et sur l'incidence fiscale potentielle de cette norme.
- Ann sait que la nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires pourrait avoir de nombreuses répercussions fiscales du point de vue technique et informatique et comprend l'importance d'avoir recours au groupe de fiscalité dès le début du processus de mise en œuvre.
- Voici certains éléments fiscaux à prendre en considération :
  - Exigences en matière de données fiscales
  - Incidence fiscale de toute modification avant impôt
  - Charge d'impôt
  - Prix de transfert
- Les variations du montant et du moment de la comptabilisation des produits des activités ordinaires ou des charges à des fins comptables peuvent avoir une incidence sur la comptabilisation des impôts exigibles ou différés, et possiblement sur les paiements d'impôts en trésorerie.
  - Nous pouvons envisager de modifier les mesures de planification fiscales ou structures d'entreprises existantes
  - Il peut s'avérer nécessaire de communiquer avec les autorités fiscales pour déterminer s'il faut conserver ou modifier les méthodes de comptabilité fiscale utilisées

# Étude de cas (suite)

## Analyser et déterminer les obligations d'information supplémentaires

- Prendre en compte les informations à chaque étape du processus et non dans un champ de travail distinct
- L'exemple 42 d'IFRS 15 est un point de départ utile :

		2018	2019	Total	
<b>Produits devant être comptabilisés au 31 décembre 2017</b>	Contrat A	<i>Choisir d'appliquer la mesure de simplification prévu au paragraphe 121 (b)</i>			
	Contrat B	4 800 \$	2 400 \$	<b>7 200 \$</b>	
	Contrat C	1 575 \$	788 \$	<b>2 363 \$</b>	
	Etc.	X \$	X \$	<b>X \$</b>	
<b>Totaux annuels</b>		<b>6 375 \$</b>	<b>3 188 \$</b>	<b>9 563 \$</b>	◀ Informations requises
<b>Contrat B</b>	2018 = 4 800 \$ (400 \$ x 12 mois) 2019 = 2 400 \$ (400 \$ x 6 mois)				
<b>Contrat C</b>	2018 = 3 130 \$ [100 \$ x 24 mois + 750 \$ contrepartie variable] / 24 mois au contrat x 12 mois au cours de l'exercice = 1 575 \$ 2019 = 6 mois au contrat = 788 \$				

- Ann n'est pas certaine que le système de CZI fait actuellement le suivi des informations prospectives nécessaires pour les informations sur les obligations de prestation qui restent à remplir.

# Étude de cas (suite)

## Autres points à considérer

- Élaborer une stratégie de communication pour les différentes parties prenantes concernées :
  - Conseil d'administration
  - Finances
  - Relations avec les investisseurs
  - TI
  - Prêteurs
  - Exploitation
  - Fiscalité
  - Ressources humaines
- Élaborer de nouvelles exigences
  - Consigner les nouvelles méthodes comptables ou les méthodes comptables modifiées, y compris les jugements, les estimations, choix pour la transition (rétrospective complète ou modifiée, mesures de simplification)
  - Revoir les définitions actuelles des rôles
  - Besoins de formation continue
- Systèmes et processus
  - Double suivi des produits au cours de la période rétrospective
  - Prendre en compte la suffisance des systèmes actuels
- Contrôles internes
  - Se demander si les contrôles actuels visent les processus et procédures qui seront requis après la mise en œuvre
  - Aborder les secteurs dans lesquels de nouveaux contrôles doivent être conçus et mis en place

# Étude de cas (suite)

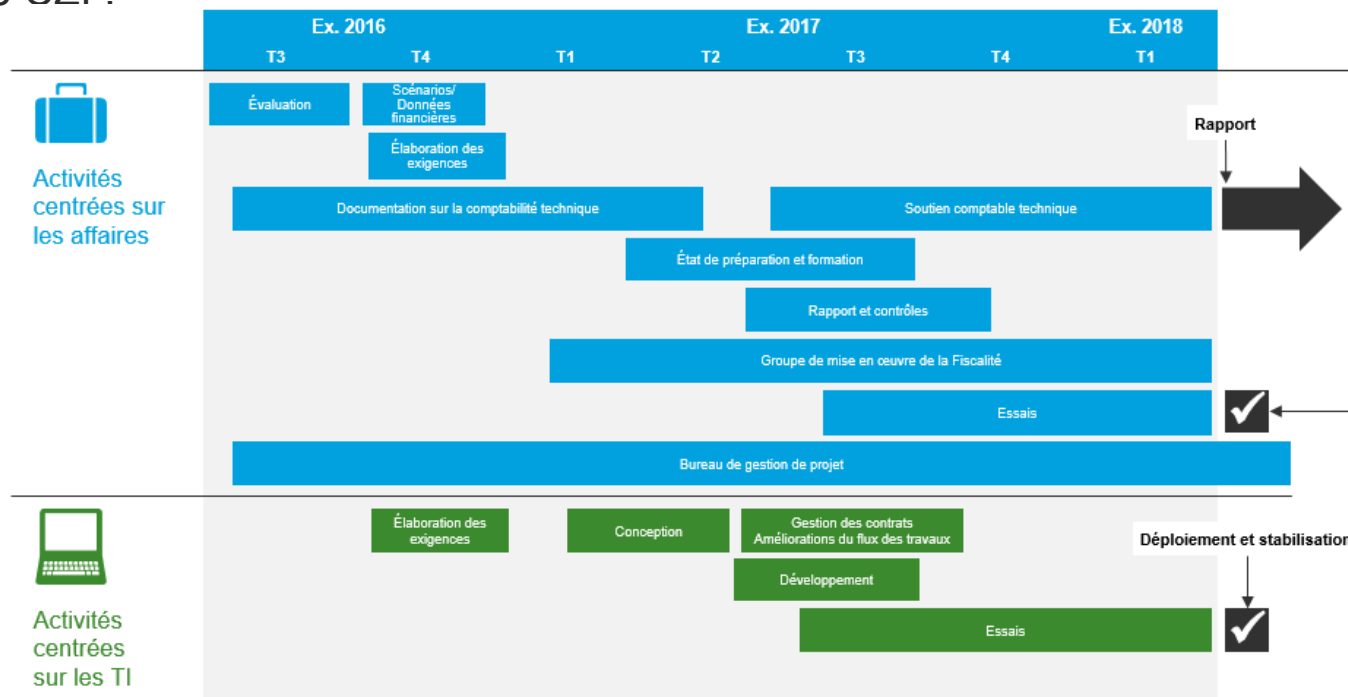
## Feuille de route pour la mise en œuvre et plan de travail

- Ann commence à évaluer la capacité de son équipe :

### Graphique de capacité :



- Elle commence également à se faire une idée de la feuille de route pour la mise en œuvre graduelle de CZI :



# IFRS 15

## Ressources



# Ressources

## Ressources de Deloitte

- Centre de l'information financière
  - Série Une vision claire des IFRS
  - Bulletin Tour d'horizon de l'information financière
- IASPlus
  - Pleins feux sur les IFRS
  - Accounting Roundup
  - Bulletin Heads Up
- Webémissions traitant de la nouvelle norme sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires – juin 2014 et octobre 2015



## Autres ressources

- Site Web de l'IASB
- Réunions et sommaires du TRG
- Groupes de travail de l'AICPA
- CPA Canada

# Ressources (suite)

## Personnes-ressources

### Toronto

**Sean Morrison**

Associé

416-601-6296

[seamorrison@deloitte.ca](mailto:seamorrison@deloitte.ca)

**Cindy Veinot**

Associée

416-643-8752

[cveinot@deloitte.ca](mailto:cveinot@deloitte.ca)

**Mark Wayland**

Associé

416-601-6074

[mawayland@deloitte.ca](mailto:mawayland@deloitte.ca)

### Montréal

**Nick Capanna**

Associé

514-393-5137

[ncapanna@deloitte.ca](mailto:ncapanna@deloitte.ca)

### Vancouver

**Kari Lockhart**

Associée

604-640-4910

[klockhart@deloitte.ca](mailto:klockhart@deloitte.ca)

### Calgary/Edmonton/Winnipeg

**Steve Aubin**

Associé

403-503-1328

[saubin@deloitte.ca](mailto:saubin@deloitte.ca)

### Bureau national

**Maryse Vendette**

Associée

514-393-5163

[mvendette@deloitte.ca](mailto:mvendette@deloitte.ca)

**Deloitte.**