

Secteur des produits industriels

Une vision claire des IFRS

Perspectives sectorielles sur IFRS 15

La nouvelle norme sur les produits des activités ordinaires pourrait avoir des répercussions importantes sur le profil de comptabilisation des produits et des bénéfices

Faits récents

L'International Accounting Standards Board (IASB) a publié une nouvelle norme, l'IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients (la « nouvelle norme »). La nouvelle norme décrit un modèle global unique pour la comptabilisation des produits tirés de contrats avec des clients. Les exigences qu'elle renferme remplacent les dispositions en vigueur à l'égard de la comptabilisation des produits contenues dans plusieurs IFRS et interprétations connexes. Selon le principe de base de la norme, une entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à présenter les transferts de biens ou de services au montant qui correspond à la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange de ces biens ou services. Toutefois, la nouvelle norme ne s'applique pas aux opérations qui entrent plutôt dans le champ d'application de la norme sur les contrats de location.

La nouvelle norme s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017 et son application anticipée est permise. Les entités peuvent choisir d'appliquer la norme de façon rétrospective ou d'utiliser une méthode modifiée dans l'année de première application. La nouvelle norme est l'aboutissement d'un projet de convergence commencé en 2002 par l'IASB et le Financial Accounting Standards Board des États-Unis (FASB). Elle est presque entièrement en convergence avec les PCGR des États-Unis, les principales différences entre les IFRS et ces derniers ayant trait aux informations à fournir aux périodes intermédiaires et au calendrier d'adoption.

Points à retenir pour le secteur des produits industriels

Nous décrivons ci-dessous les principales répercussions de la nouvelle norme sur les entités du secteur des produits industriels et passons en revue les aspects de cette norme susceptibles d'entraîner ces répercussions. La nouvelle norme présente bien d'autres complexités au sujet desquelles, comme nous l'indiquons ci-après, Deloitte a produit d'autres publications plus détaillées.



Faits saillants

Le **profil de comptabilisation des produits des activités ordinaires et des bénéfices** de certaines entités subira des changements puisque la nouvelle norme est plus détaillée et plus prescriptive que les dispositions actuelles, et elle apporte de nouvelles complexités. En particulier, les entités du secteur des produits industriels devront prendre en considération les éléments suivants :

- la question de savoir si les produits doivent être comptabilisés **progressivement** ou à un **moment précis**;
- l'incidence des nouvelles dispositions lorsque les mécanismes d'établissement des prix comprennent des **montants variables**;
- la mesure dans laquelle des **biens et services distincts** sont fournis et doivent être comptabilisés séparément;
- le type de **garantie** offerte aux clients;
- l'incidence des **conditions d'expédition** sur le moment auquel les produits des activités ordinaires sont comptabilisés;
- la façon de comptabiliser les **modifications à un contrat**;
- la question de savoir si les produits des activités ordinaires doivent être ajustés pour tenir compte des effets de la **valeur temps de l'argent**.

La nouvelle norme impose la présentation d'une quantité nettement accrue d'**informations** sur les produits des activités ordinaires et les entités devront s'assurer que les **processus appropriés** sont mis en place pour rassembler les informations requises.

En quoi la nouvelle norme peut-elle vous toucher?

Le calendrier de comptabilisation des produits des activités ordinaires et des bénéfices pourrait être considérablement modifié

Alors que les IFRS précédentes laissaient une plus grande place au jugement pour l'élaboration et l'application des méthodes et des pratiques de comptabilisation des produits, l'IFRS 15 est plus prescriptive pour plusieurs aspects touchant le secteur des produits industriels. L'application des nouvelles dispositions pourrait se traduire par des modifications importantes quant au profil de comptabilisation des produits des activités ordinaires, ainsi que des coûts dans certains cas. Il ne s'agit pas simplement d'une question de présentation de l'information financière. De fait, en plus de **préparer le marché et d'informer les analystes** aux incidences de la nouvelle norme, les entités devront évaluer les conséquences globales de celle-ci, notamment :

- les modifications concernant les **indicateurs de performance clés** et autres **mesures importantes**;
- les modifications concernant le **profil des paiements d'impôts en trésorerie**;
- la mesure dans laquelle les **bénéfices sont disponibles aux fins de distribution**;
- dans le cas des **régimes de rémunération et des programmes de primes**, l'incidence sur le moment auquel les cibles seront atteintes et la probabilité que ces cibles soient atteintes;
- les cas possibles de non-respect des **clauses restrictives** des contrats de prêts.

L'application de la nouvelle norme pourrait entraîner des modifications importantes aux processus comptables

Comme nous l'expliquons ci-dessous, l'IFRS 15 énonce de nouvelles exigences qui préconisent une approche plus conceptuelle. La complexité de la mise en application de cette approche et de la production des informations détaillées qu'impose la nouvelle norme aux entités du secteur des produits industriels pourrait entraîner des modifications des processus comptables actuels. Les entités doivent prévoir suffisamment de temps pour élaborer et mettre en oeuvre les modifications requises aux processus.



Quelles sont les modifications les plus importantes?

Les produits des activités ordinaires doivent-ils être comptabilisés progressivement ou à un moment précis?

L'IFRS 15 introduit une nouvelle approche pour déterminer si les produits devraient être comptabilisés progressivement ou à un moment précis. La norme prévoit trois cas dans lesquels les produits des activités ordinaires sont comptabilisés progressivement, à savoir : i) quand le client reçoit et consomme les avantages de la prestation du vendeur au moment où elle a lieu; ii) quand le vendeur crée un actif (des travaux en cours), dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création; et iii) quand le vendeur crée un actif (des travaux en cours) qui ne peut être destiné à un autre client et pour lequel le client a une obligation de paiement au titre de la prestation fournie jusqu'à la date considérée. Lorsqu'une entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement, elle doit le faire selon la méthode qui reflète le mieux le transfert de biens ou de services au client. Lorsque la transaction considérée ne correspond à aucun des trois cas ci-dessus, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés à un moment précis, c'est-à-dire quand le client obtient le contrôle des biens ou des services.

Pour déterminer si une entité du secteur des produits industriels qui fabrique des articles pour un client spécifique doit comptabiliser des produits des activités ordinaires progressivement ou à un moment précis, il faut analyser soigneusement les conditions pertinentes des contrats dans le contexte des nouvelles dispositions. De légères différences entre des contrats similaires par ailleurs pourraient avoir une incidence fondamentale sur le moment où les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés. Par exemple, il n'est pas rare qu'une entité du secteur conclue un contrat qui confère au client le contrôle des marchandises pendant la fabrication, ce qui entraîne la comptabilisation de produits des activités ordinaires produits progressivement. Il sera souvent particulièrement important de se pencher sur les clauses contractuelles qui permettent au client d'annuler, de réduire ou de modifier de façon importante le contrat en question et d'évaluer si, en pareils cas, le vendeur a droit à une contrepartie adéquate pour le travail qu'il a effectué jusqu'à la date considérée. De plus, puisque les contrats dans ce secteur d'activité peuvent s'étendre sur une longue durée, il faudra déterminer avec soin la base la plus appropriée pour évaluer les produits des activités ordinaires au fil du temps et les conséquences découlant de la base utilisée sur le rapprochement des produits des activités ordinaires avec les coûts engagés.

À quel moment les produits des activités ordinaires variables ou incertains doivent-ils être comptabilisés?

Dans le secteur des produits industriels, les contrats peuvent s'étendre sur une longue durée et contiennent souvent des éléments variables importants, comme des primes de performance, des pénalités, des rabais ou la possibilité de renégocier des prix à la baisse. Selon les dispositions de la nouvelle norme, la contrepartie variable ne doit être comprise dans le prix de transaction que s'il est hautement probable que le montant des produits comptabilisés ne fera pas l'objet d'une reprise ultérieure importante lorsque l'incertitude est levée. Cette approche à l'égard de la contrepartie variable et de la contrepartie conditionnelle est différente de celle qui était préconisée par les IFRS antérieures et, dans certains cas, un degré important de jugement devra être exercé pour estimer le montant de la contrepartie qui devra être prise en compte. Le profil de comptabilisation des produits de certaines entités pourrait donc s'en trouver changé.

Comment identifier et répartir les produits des activités ordinaires à différents biens et services?

Avant la mise en application de la nouvelle norme, l'absence de dispositions précises à ce sujet dans les IFRS laissait plus de place au jugement pour identifier les biens et services prévus par un contrat et répartir ensuite les produits des activités ordinaires entre ces biens et services identifiés. Les dispositions de l'IFRS 15 étant plus détaillées, les entités pourraient devoir modifier leurs méthodes comptables actuelles. Selon la nouvelle norme, les produits tirés d'un contrat doivent désormais être répartis à chacun des biens ou services distincts fournis en fonction d'un prix de vente spécifique relatif. L'application d'une approche « résiduelle » est toutefois permise dans un nombre restreint de cas.

Ces nouvelles exigences pourraient modifier considérablement le profil de comptabilisation des produits pour certaines entités, par exemple, celles qui offrent une période d'entretien « gratuite » à leurs clients dans le cadre d'une transaction. Lorsque les entités ont un grand nombre de clients bénéficiant d'options différentes, elles pourraient devoir surmonter des défis d'ordre pratique pour s'assurer que les processus mis en place leur permettent de se conformer aux nouvelles exigences.

Il n'est pas rare que les entités du secteur d'activité vendent deux composantes ou plus d'un produit fini à un tiers qui sera responsable de la transformation ou de l'assemblage du produit fini, qui est finalement retourné à l'entité initiale. Dans ce cas, les entités devront déterminer si elles vendent les composantes séparément puis rachètent le produit fini, ou si elles ont en substance payé le tiers pour le service de transformation des composantes dans le produit fini.

Comment les garanties doivent-elles être comptabilisées?

La nouvelle norme établit une distinction entre une garantie fournissant l'assurance que le produit visé est conforme aux spécifications convenues (comptabilisée comme une provision au niveau des coûts) et une garantie procurant un service en plus de cette assurance (pour laquelle les produits sont différés). Pour déterminer à quelle catégorie appartient une garantie, l'entité doit tenir compte des facteurs suivants : l'obligation légale d'offrir la garantie, la durée de la garantie et la nature des tâches que l'entité promet d'effectuer. Si le client a l'option d'acheter la garantie séparément, cette garantie sera toujours traitée comme une obligation de prestation distincte. Lorsqu'il est établi que la garantie porte sur les deux éléments (assurance et service), le prix de transaction est réparti de façon raisonnable entre le bien et le service (si ce n'est pas possible, la garantie dans son ensemble sera alors comptabilisée en tant que service).

Dans le secteur des produits industriels, il est courant que les garanties comprennent à la fois une assurance et un service. Par exemple, une garantie peut procurer l'assurance de la qualité du produit et un programme d'entretien gratuit d'une durée de deux ans. Lorsqu'une garantie contient les deux éléments, l'exercice du jugement sera nécessaire pour déterminer comment répartir le prix de transaction de façon raisonnable, et donc, le traitement comptable des garanties pourrait s'en trouver modifié.

Quelle sera l'incidence des conditions d'expédition sur le moment où les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés?

Selon l'IAS 18, le calendrier de comptabilisation des produits tirés de la vente de biens repose principalement sur le transfert de risques et avantages. L'IFRS 15 se concentre plutôt sur le moment où le contrôle de ces biens a été transféré au client. Cette approche différente peut venir modifier le calendrier de comptabilisation des produits des activités ordinaires pour certaines entités. Par exemple, certaines entités peuvent fournir des biens dans le cadre d'une transaction où le titre de propriété est transféré au client au moment de l'expédition, mais elles peuvent avoir pour pratique commerciale d'indemniser les clients pour la perte ou les dommages subis pendant la livraison (soit en leur accordant un crédit, soit en remplaçant le produit). Auparavant, les produits des activités ordinaires n'auraient été comptabilisés qu'au moment de la livraison des biens, en partant du principe que l'entité conservait jusqu'à ce moment une partie des risques et des avantages. Selon l'IFRS 15, les entités devront évaluer si le client obtient le contrôle au moment de l'expédition ou au moment de la livraison. Les produits pourraient, selon les résultats de cette évaluation, être comptabilisés à des moments différents. Si les produits sont comptabilisés au moment de l'expédition, il peut être nécessaire d'affecter une partie du prix de transaction à un service distinct au titre du service de livraison et de couverture de risques, cet élément des produits des activités ordinaires étant comptabilisé au moment où le service est fourni.

Quelles sont les répercussions de la modification d'un contrat?

Auparavant, les IFRS ne comprenaient que des directives succinctes sur la façon de comptabiliser les modifications apportées à un contrat. L'IFRS 15 contient des dispositions détaillées sur les cas où une modification à un contrat doit être comptabilisée de manière prospective (comme un ajustement des produits des activités ordinaires futurs) ou de manière rétrospective (par un ajustement effectué lorsque la modification est apportée). Il n'est pas rare que l'étendue ou le prix de contrats conclus dans le secteur des produits industriels soient modifiés. Ces dispositions pourraient donc entraîner une modification des pratiques comptables pour certaines entités.

Les produits des activités ordinaires doivent-ils être ajustés pour tenir compte de la valeur temps de l'argent?

L'IFRS 15 contient de nouvelles directives plus détaillées sur les accords de financement et l'incidence de la valeur temps de l'argent. Les ventes réalisées par les entités du secteur des produits industriels peuvent comprendre des composantes financement en vertu desquelles la date de réception des entrées de trésorerie provenant du client pourrait ne pas correspondre avec celle de la comptabilisation des produits des activités ordinaires. Selon la nouvelle norme, la composante financement, si elle est importante, est comptabilisée de façon distincte des produits des activités ordinaires. Cette disposition s'applique autant aux paiements anticipés qu'aux paiements à terme échu, mais elle prévoit une exemption lorsque la période entre le paiement et le transfert des biens ou des services n'excède pas un an. Cette nouvelle disposition pourrait modifier les pratiques comptables actuelles dans certains cas.

Vous trouverez de plus amples renseignements sur les effets de l'IFRS 15 dans Pleins feux sur les IFRS, une publication de Deloitte qui peut être consultée sur le site www.iasplus.com, où vous trouverez également d'autres publications sectorielles.

Quels pourraient être les autres changements?

Outre les importants changements dont il est question ci-dessus, la nouvelle norme renferme des directives détaillées sur de nombreux aspects de la présentation des produits des activités ordinaires. Les entités devront donc s'assurer qu'elles ont pris toutes ces directives en considération pour évaluer la mesure dans laquelle elles doivent modifier leurs méthodes comptables à l'égard des produits des activités ordinaires.

Par où commencer

Voici quelques-unes des étapes que vous pouvez envisager de suivre lorsque vous commencez à évaluer les répercussions de la nouvelle norme :

- Évaluer les flux de produits importants et les principaux contrats afin de repérer chacune des modifications requises quant à la comptabilisation des produits ainsi que les unités d'exploitation sur lesquelles ces modifications auront l'incidence la plus importante.
- Commencer par les aspects qui demandent le plus de temps et pour lesquels de nouveaux outils de calcul ou des processus de répartition revus pourraient être nécessaires.
- Dresser un plan de projet détaillé et préparer une feuille de route afin de coordonner les travaux au sein des diverses unités d'exploitation et dans les différents pays.

Comment Deloitte peut vous aider

Deloitte s'appuie sur une équipe expérimentée de professionnels, tant au Canada qu'ailleurs dans le monde par l'entremise des cabinets membres de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, qui peuvent vous aider à élaborer un plan d'action pour mettre en œuvre la nouvelle norme sur la comptabilisation des produits des activités ordinaires.

Nos ressources comprennent une gamme complète de services et de compétences nécessaires pour aider les clients aux prises avec des problèmes touchant l'interprétation des normes comptables, la modification des processus et des systèmes (y compris l'établissement des besoins de l'entreprise en matière de systèmes), la fiscalité et diverses autres questions.

Vous trouverez de plus amples renseignements sur les effets de l'IFRS 15 dans Pleins feux sur les IFRS, une publication de Deloitte qui peut être consultée sur le site www.iasplus.com, où vous trouverez également d'autres publications sectorielles.

Personnes-ressources de Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

Montréal

Nick Capanna

Associé
514-393-5137
ncapanna@deloitte.ca

Pascal Lamoureux

Associé
514-393-3860
palamoureux@deloitte.ca

Maryse Vendette

Associée
514-393-5163
mvendette@deloitte.ca

Toronto

Sean Morrison

Associé
416-601-6296
seamorrison@deloitte.ca

Stacey Nagle

Associée
416-643-8487
stanagle@deloitte.ca

Cindy Veinot

Associée
416-643-8752
cveinot@deloitte.ca

Mark Wayland

Associé
416-601-6074
mawayland@deloitte.ca

Vancouver

Terry Neill

Associé
604-640-3216
tneill@deloitte.ca

Calgary/Edmonton/Winnipeg

Steve Aubin

Associé
403-503-1328
saubin@deloitte.ca

Marc Joiner

Associé
403-503-1346
mjoiner@deloitte.ca

www.deloitte.ca

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.