

## Secteur des technologies

# 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, et nécessiter d'apporter des modifications aux systèmes*

### 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 normes 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.

La nouvelle norme s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> 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 technologies

Nous décrivons ci-dessous les principales répercussions de la nouvelle norme sur les entités du secteur des technologies 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 des nouvelles complexités. En particulier, les entités du secteur des technologies devront prendre en considération les éléments suivants :

- la mesure dans laquelle des **biens et des services distincts** sont fournis et doivent être comptabilisés séparément;
- la question de savoir si les produits des activités ordinaires doivent être comptabilisés **progressivement ou à un moment précis**;
- les **types de licences** vendues et la question de savoir si leur traitement comptable devra être modifié;
- l'incidence des nouvelles dispositions lorsque les mécanismes d'établissement de prix comprennent des **montants variables**;
- la façon de comptabiliser des **modifications à un contrat**.

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 et des bénéfices pourrait être considérablement modifié

Alors que les IFRS précédentes laissaient une place importante 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 technologies. 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** quant aux incidences de la nouvelle norme, les entités devront évaluer les conséquences globales de celles-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 technologies pourrait obliger les entités à développer de nouvelles solutions pour pallier les lacunes de leurs systèmes. Plus spécifiquement, les entités pourraient devoir remplacer leurs systèmes dans certains cas.

Pour déterminer la mesure dans laquelle elles devront modifier leurs systèmes, les entités souhaiteront évaluer la capacité d'adaptation dont elles auront besoin pour composer avec les modifications futures relatives à l'établissement des prix et aux gammes de produits offertes aux clients. Or, le temps qu'il reste jusqu'à la date d'entrée en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2017 pourrait rendre difficile le développement de nouveaux systèmes en temps opportun.

## Quelles sont les modifications les plus importantes?

### Comment identifier et répartir les produits des activités ordinaires entre les 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 pour répartir ensuite les produits des activités ordinaires entre ces biens et services. 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 affectés 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.

Pour appliquer la nouvelle approche à la licence d'un logiciel, par exemple, une entité devra d'abord évaluer si des services ultérieurs, comme des services-conseils pour l'adaptation ou l'installation, le soutien technique ou les mises à niveau, représentent des éléments distincts auxquels les produits des activités ordinaires devraient être affectés séparément. Lorsque l'entité conclut que certains éléments doivent être comptabilisés séparément, elle utilise le prix de vente spécifique relatif pour affecter le montant pertinent du prix de transaction à chacun des éléments distincts du contrat.

Ces nouvelles exigences pourraient modifier considérablement le profil de comptabilisation des produits pour certaines entités et, si celles-ci comptent un grand nombre de contrats clients qui comportent diverses combinaisons d'options possibles, les entités pourraient devoir surmonter d'importants défis d'ordre pratique pour s'assurer que les systèmes mis en place leur permettent de se conformer aux nouvelles exigences.



### 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 technologies qui fabrique des articles pour un client en particulier 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. 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.

### À quel moment la vente de biens doit-elle être comptabilisée?

Selon l'IAS 18, le moment où il convient de comptabiliser les produits tirés de la vente de biens repose principalement sur le transfert des risques et des 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.

### Quelle sera l'incidence du type de licence vendue sur le moment de la comptabilisation des produits des activités ordinaires?

L'IFRS 15 établit une distinction entre les licences qui représentent le transfert d'un droit d'utiliser la propriété intellectuelle d'une entité et celles qui représentent un droit d'accès, au cours d'une période de temps donnée, à la propriété intellectuelle d'une entité. La nouvelle norme précise en outre les critères qui déterminent le type de licence vendue. Pour les licences de la première catégorie, les produits des activités ordinaires sont en principe comptabilisés à un moment précis et pour celles de la deuxième catégorie, les produits des activités ordinaires sont comptabilisés au cours de la période d'accès. Les entités du secteur des technologies devront examiner attentivement leurs contrats de licence en fonction de ces nouvelles dispositions et il est possible qu'elles aient à modifier leur méthode comptable actuelle dans certains cas, ce qui pourrait avoir une incidence importante sur le calendrier de comptabilisation des produits des activités ordinaires.

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

Dans le secteur des technologies, 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, des frais basés sur l'utilisation (« au nombre de clics ») ou la possibilité de renégocier des prix à la baisse. Par exemple, le prix de transaction est considéré comme variable s'il est fonction du prix auquel un produit est revendu par un revendeur ou un distributeur, ou s'il est fonction de l'atteinte de certains objectifs. 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 à la suite d'une nouvelle estimation. 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.

---

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](http://www.iasplus.com), où vous trouverez également d'autres publications sectorielles.

### Quelle est l'incidence des modifications apportées à 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 des produits des activités ordinaires cumulés lorsque la modification est apportée). Il n'est pas rare que l'étendue ou le prix de contrats conclus dans le secteur des technologies soient modifiés. Ces dispositions pourraient donc entraîner une modification des pratiques comptables pour certaines entités.

### 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](http://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

**François Sauvageau**

Associé  
514-393-7375  
fsauvageau@deloitte.ca

**Maryse Vendette**

Associée  
514-393-5163  
mwendette@deloitte.ca

## Toronto

**Jamie Barron**

Associé  
519-650-7889  
jabarron@deloitte.ca

**Sean Crewe**

Associé  
416-643-8384  
screwe@deloitte.ca

**Sean Morrison**

Associé  
416-601-6296  
seamorrison@deloitte.ca

**Cindy Veinot**

Associée  
416-643-8752  
cveinot@deloitte.ca

**Mark Wayland**

Associé  
416-601-6074  
mawayland@deloitte.ca

## Vancouver

**Kari Lockhart**

Directrice principale  
604-640-4910  
klockhart@deloitte.ca

## Calgary/Edmonton/Winnipeg

**Steve Aubin**

Associé  
403-503-1328  
saubin@deloitte.ca

**Clinton McNair**

Associé  
403-298-5991  
cmcnair@deloitte.ca

[www.deloitte.ca](http://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](http://www.deloitte.com/ca/apropos).