



# Options de transition vers la nouvelle norme Revenu

**Quelle est la meilleure option pour votre société ?**

IFRS et U.S. GAAP

Septembre 2016

---

[kpmg.fr](http://kpmg.fr)



# Sommaire

---

	<b>Quelle est la meilleure option ?</b>	<b>1</b>
<b>1</b>	<b>Aperçu sur la transition</b>	<b>2</b>
	1.1 Quelles sont les options ?	2
	1.2 Comment les options affecteront-elles la première ligne de votre compte de résultat ?	2
	1.3 Que vous faut-il prendre en considération ?	3
	1.4 Que devez-vous faire maintenant ?	4
<b>2</b>	<b>Dispositions de transition</b>	<b>5</b>
	2.1 Date d'application initiale	5
	2.2 Définition d'un contrat achevé	5
	2.3 Méthode rétrospective	6
	2.4 Méthode du rattrapage cumulatif	8
	2.5 Résumé des différentes méthodes de transition	9
<b>3</b>	<b>Comment les options impactent la comptabilité</b>	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>Résumé des impacts de chaque option de transition</b>	<b>26</b>
<b>5</b>	<b>Autres facteurs à prendre en compte</b>	<b>30</b>
	5.1 Impact des changements de méthode comptable	30
	5.2 Disponibilité de l'information historique	31
	5.3 Structure et volume des contrats	32
	5.4 Informations à fournir	32
	5.5 Systèmes d'information et processus	34
	5.6 Comparabilité de l'information et perceptions des investisseurs	35
<b>6</b>	<b>Plan d'action</b>	<b>37</b>
	<b>Annexe – Exemples de plans de transition</b>	<b>38</b>
	<b>Au sujet de cette publication</b>	<b>40</b>
	<b>Remerciements</b>	<b>41</b>
	<b>Restez informés</b>	<b>42</b>

# Quelle est la meilleure option ?

L'approche la plus adaptée à votre société dépend d'un certain nombre de facteurs, c'est pourquoi il n'est pas toujours simple de trouver la réponse à cette question.

Alors que les sociétés s'apprêtent à adopter les nouvelles normes IFRS et U.S. GAAP en matière de comptabilisation du revenu, il leur faudra déterminer au plus vite quand et comment procéder à la transition vers cette nouvelle norme, mais cette décision ne sera pas toujours simple à prendre.

La nouvelle norme<sup>1</sup> propose plusieurs options de transition. D'une part, une société peut choisir d'appliquer la nouvelle norme à l'ensemble de ses contrats et ajuster rétrospectivement chaque période comparative présentée dans ses états financiers 2017-2018 si elle attend la date d'entrée en vigueur obligatoire. D'autre part, une société peut comptabiliser l'impact cumulatif relatif à la nouvelle norme à la date d'application, et ne pas faire d'ajustement sur son information comparative. Les mesures de simplification optionnelles offrent des solutions alternatives supplémentaires pour simplifier le processus de retraitement ou diminuer le nombre de contrats devant être retraités. Si de telles mesures peuvent alléger le processus de transition pour les sociétés, elles limitent la comparabilité, ce qui peut créer des difficultés pour les utilisateurs des états financiers.

Le choix d'une option de transition peut avoir un effet significatif sur les évolutions du revenu et affecter aussi les informations concernant les coûts. Pour identifier la méthode de transition optimale, il sera nécessaire de prendre en compte de nombreux autres aspects liés à l'activité – depuis les plans d'adaptation des systèmes d'information jusqu'à la communication avec les parties prenantes. Les sociétés devront également envisager les différences entre les dispositions de transition du référentiel IFRS et celles des U.S. GAAP, qui peuvent conduire à des résultats très différents.

Il n'y a pas d'approche universelle pour prendre cette décision complexe. Afin de vous aider à choisir la meilleure option de transition pour votre société, nous avons identifié dans cette publication un ensemble de points pertinents pour un grand nombre de sociétés, ainsi que quelques étapes simples qui vous permettront de prendre votre décision en toute connaissance de cause.

Rapprochez-vous de votre contact habituel chez KPMG pour obtenir notre assistance dans le processus de mise en oeuvre ou discuter plus avant de toute autre question comptable liée à cette norme. Vous trouverez par ailleurs davantage d'informations détaillées sur la nouvelle norme dans notre publication [Revenu - Issues In-Depth](#).

Brian K. Allen  
Prabhakar Kalavacherla (PK)  
Paul H. Munter  
Brian O'Donovan  
Anne Schurbohm

**KPMG Global and US Revenue Recognition Leadership Teams**

1. IFRS 15, Produits des activités ordinaires issus des contrats clients et FASB ASU 2014-09, Revenu from Contracts with Customers.

# 1

# Aperçu sur la transition

## 1.1 Quelles sont les options ?

<b>Méthode rétrospective (avec mesures de simplification optionnelles)</b>	<p>Les sociétés comptabilisent l'impact cumulatif d'application de la nouvelle norme au début de la première période comparative présentée.</p> <p>Elles peuvent également choisir d'utiliser une ou plusieurs des mesures de simplification proposées. Ces mesures permettent de simplifier le processus de retraitement des contrats ou de diminuer le nombre de contrats retraités.</p> <p>Pour les sociétés appliquant les IFRS, ces mesures comprennent la possibilité de n'appliquer la nouvelle norme qu'aux contrats qui ne sont pas considérés comme achevés sous les normes actuelles au début de la première période comparative présentée.</p>
<b>Méthode du rattrapage cumulatif (avec mesures de simplification optionnelles)</b>	<p>Les sociétés comptabilisent l'impact cumulatif d'application de la nouvelle norme à la date d'application initiale<sup>2</sup>, sans retraitement des périodes comparatives présentées, c'est-à-dire que les périodes comparatives sont présentées selon les normes actuelles.</p> <p>Une société peut choisir d'appliquer la nouvelle norme à l'ensemble de ses contrats ou uniquement à ceux qui ne sont pas considérés comme achevés à la date d'application initiale.</p> <p>Elle peut également décider d'appliquer la mesure de simplification relative aux modifications de contrats afin de simplifier le processus de retraitement des contrats concernés.</p> <p>Les sociétés qui choisissent d'appliquer cette méthode devront aussi fournir l'impact quantitatif et une explication des principales différences entre les résultats communiqués sous la nouvelle norme et ceux qui auraient été communiqués sous les normes actuelles pendant la période d'adoption.</p>

## 1.2 Comment les options affecteront-elles la première ligne de votre compte de résultat ?

Les différentes options de transition permettent à une société d'appliquer la nouvelle norme à compter de dates différentes et aussi à différentes catégories de contrats. Cela signifie que les options peuvent impacter de manière significative les montants de revenu et certains coûts présentés.

2. La date d'application initiale est la date de début de la période considérée à laquelle la société appliquera pour la première fois la nouvelle norme. Pour une société cotée clôturant ses comptes au 31 décembre qui n'a pas choisi d'adopter la norme par anticipation, cette date sera le 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Prenons le scénario suivant : sous les normes actuelles, une société comptabilise un revenu de 100 pour les années 2015, 2016 et 2017, et aurait comptabilisé un revenu de 100 pour 2018. Sous la nouvelle norme, la société détermine que son revenu sera de 325, 25, 25, et 25 pour les mêmes périodes. Le tableau ci-après illustre les montants présentés suivant les différentes options.

	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
<b>Normes actuelles</b>				
Revenu	100	100	100	<b>300</b>
<b>Méthode rétrospective (pas de mesure de simplification)</b>				
Revenu	25	25	25	<b>75</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	225 <sup>a</sup>	-	-	<b>225</b>
<b>Méthode du rattrapage cumulatif</b>				
Revenu	100	100	25	<b>225</b>
Ajustement des capitaux propres	-	-	75 <sup>b</sup>	<b>75</b>
<b>Notes :</b>				
a. Calculé comme 325 - 100 (c'est-à-dire, le montant du revenu qui aurait été comptabilisé sous la nouvelle norme en 2015 moins le montant du revenu comptabilisé en 2015 en application des normes actuelles).				
b. Calculé comme 375 - 300 (c'est-à-dire, le montant du revenu qui aurait été comptabilisé sous la nouvelle norme en 2015, 2016 et 2017 moins le montant du revenu comptabilisé en 2015, 2016 et 2017 en application des normes actuelles).				

### 1.3 Que vous faut-il prendre en considération ?

Les sociétés ont besoin de déterminer l'impact éventuel de chaque option de transition sur l'évolution du revenu et de certains coûts (par exemple, les coûts d'obtention des contrats) qui seront présentés dans les états financiers. Pour ce faire, il leur faut comprendre comment appliquer chaque option de transition et répondre aux questions suivantes :

- Quel est l'impact de chaque option de transition, c'est-à-dire est-ce que cela implique que le revenu d'un contrat sera présenté plus d'une fois, ou est-ce que le revenu différé sous les normes actuelles ne sera jamais comptabilisé en résultat ?
- Quel est l'impact de l'application des mesures de simplification ?
- Quel est l'impact si des coûts qui étaient comptabilisés en charges sous les normes actuelles doivent maintenant être activés et amortis selon la nouvelle norme ?

Il y a aussi beaucoup d'éléments qualitatifs, internes et externes, à prendre en considération en matière d'avantages relatifs, de coûts et de complexité de chaque option de transition. Par exemple, de nombreuses sociétés sont fortement dépendantes de leur système d'information pour collecter l'information sur le revenu. Elles auront donc besoin d'analyser la faisabilité et les coûts des changements requis dans leur système d'information pour être conformes à l'option de transition choisie. Il leur faudra également tenir compte de leur contrôle interne ainsi que des contrôles supplémentaires et des données historiques pouvant être requis dans le cadre de chacune des méthodes de transition.

Il n'y a pas d'approche universelle, cela dépendra des faits et circonstances de chaque société, ainsi que des facteurs qu'elle considère comme les plus pertinents. Certaines sociétés détermineront que la comparabilité avec leurs pairs ou d'une période de reporting à l'autre est le facteur le plus important, tandis que d'autres privilégieront le coût de la mise en œuvre. Dans d'autres cas, une société pourrait considérer que, bien que la comparabilité soit le point le plus important, la méthode rétrospective n'est pas réalisable parce qu'elle ne pourra pas mettre en place les changements nécessaires dans ses systèmes d'information dans le temps imparti à un coût raisonnable.

## 1.4 Que devez-vous faire maintenant ?

Le choix d'une option de transition aura un effet significatif sur le plan de mise en œuvre général de la société. Ainsi, il est important que les sociétés commencent dès maintenant à :

- procéder à une première analyse pour identifier les facteurs potentiels de changement de comptabilisation du revenu et de certains coûts ;
- définir quels contrats devront être retraités et quelle information est nécessaire à ce retraitement ;
- identifier les éléments qualitatifs susceptibles d'influencer le choix de l'option de transition ;
- envisager la création, au sein de l'équipe chargée de la mise en œuvre, d'un sous-groupe dédié aux questions relatives aux options de transition ;
- élaborer un plan de mise en œuvre. Des exemples de plans de transition présentant les principales étapes indispensables à la réussite d'un projet de transition sont disponibles en annexe.

# 2 Dispositions de transition

Une société peut appliquer la nouvelle norme au moyen de l'une des méthodes suivantes :

- la méthode rétrospective qui consiste à ajuster rétrospectivement chaque période comparative présentée en appliquant éventuellement une ou plusieurs des mesures de simplification permises ;
- la méthode du rattrapage cumulatif qui consiste à comptabiliser l'impact cumulatif relatif à la nouvelle norme au début du premier exercice d'application, sans retraitement des périodes comparatives présentées, avec diverses mesures de simplification disponibles.

Les sociétés ne peuvent pas appliquer la nouvelle norme de manière prospective – il ne leur est pas possible de l'utiliser uniquement pour des contrats conclus après la date d'application initiale.

## 2.1 Date d'application initiale

Le tableau ci-après présente les dispositions de la nouvelle norme relatives à la date d'application obligatoire et à la date d'application anticipée pour les sociétés appliquant les IFRS et les U.S. GAAP

Type de société	Exercices ouverts à compter du
Toutes les sociétés appliquant les IFRS	1 <sup>er</sup> janvier 2018 (une application anticipée est autorisée)
Les sociétés cotées et les sociétés à but non lucratif détentrices d'obligations à long terme <sup>3</sup> appliquant les U.S. GAAP	16 décembre 2017 (une application anticipée est autorisée pour les exercices débutant à compter du 16 décembre 2016)
Toutes les autres sociétés appliquant les U.S. GAAP	16 décembre 2018 (une application anticipée est autorisée pour les exercices débutant à compter du 16 décembre 2016)

## 2.2 Définition d'un contrat achevé

Pour les besoins de la transition, la nouvelle norme introduit le concept de « contrat achevé ». Il est utilisé dans le cadre des mesures de simplification disponibles lors de la transition, afin de simplifier le retraitement des contrats ou réduire le nombre de contrats à retraiter. Dans le cadre de la méthode rétrospective, les contrats sont évalués afin de déterminer s'ils sont achevés à la date de début de la première période présentée. Dans le cadre de la méthode du rattrapage cumulatif, les contrats sont généralement évalués à la date d'application initiale.

3. Obligations à long terme spécifiques aux États-Unis émises par des municipalités pour financer un projet, et dont le service est assuré par les recettes du projet

La définition d'un contrat achevé n'est pas la même dans la version IFRS que dans la version U.S. GAAP de la norme. Les deux définitions s'appuient sur les dispositions en vigueur en matière de comptabilisation du revenu, mais la définition en IFRS se concentre sur la livraison/le transfert des biens ou services identifiés, tandis que la définition en U.S. GAAP met l'accent sur la comptabilisation du revenu. Cette divergence peut entraîner des différences dans l'identification des contrats devant être retraités au titre de la nouvelle norme. De manière générale, le nombre de contrats considérés comme « achevés » suivant la définition en U.S. GAAP est inférieur au nombre correspondant à la définition en IFRS.

<b>Définition IFRS</b>	Un « contrat achevé » est un contrat pour lequel la société a transféré l'ensemble des biens ou services identifiés au titre des normes IFRS en vigueur.  Les sociétés continuent de comptabiliser les contrats achevés conformément à leurs méthodes comptables, qui s'appuient sur les normes précédentes relatives au revenu.
<b>Définition U.S. GAAP</b>	Un « contrat achevé » est un contrat pour lequel la société a comptabilisé la totalité ou la quasi-totalité du revenu suivant les US GAAP actuels.



### Exemple 1 – Application des différentes définitions d'un contrat achevé

Le fabricant M a conclu avec le client C un contrat concernant la fabrication et la vente d'une machine complexe. Le client C dispose du droit de retourner cette dernière, dans le mois qui suit sa livraison, dans le cas où sa performance ne serait pas satisfaisante. La machine a été livrée le 15 décembre 2017. Le client C a accepté la machine le 15 janvier 2018.

Au 31 décembre 2017, suivant les normes actuelles, aucun revenu n'a été comptabilisé au titre de la vente de la machine, puisqu'il était toujours possible pour le client C de ne pas l'accepter et la retourner.

En IFRS, ce contrat est considéré comme achevé au 31 décembre 2017, car le fabricant M a transféré l'ensemble des biens et services identifiés au titre des normes IFRS en vigueur.

En U.S. GAAP, ce contrat n'est pas considéré comme achevé au 31 décembre 2017, car le fabricant M n'a pas comptabilisé la totalité ou la quasi-totalité des revenus selon ce référentiel comptable.

## 2.3 Méthode rétrospective

Les sociétés doivent retraiter toute période antérieure à la date d'application initiale présentée dans les états financiers. Une société comptabilise en capitaux propres (généralement en résultats non distribués) l'impact cumulatif d'application de la nouvelle norme, au début de la première période comparative présentée.

Les sociétés qui choisissent d'appliquer la norme de manière rétrospective devront également fournir les informations qu'elle requiert pour les périodes comparatives présentées. La seule exception est celle prévue par la mesure de simplification 4 (voir 2.3.2). Les sociétés doivent également se conformer aux exigences en matière

d'informations à fournir liées à un changement de méthode comptable, notamment communiquer le montant de l'ajustement pour chaque ligne des états financiers affectée et pour le résultat par action. Cependant, les sociétés qui adoptent la nouvelle norme de manière rétrospective ne doivent pas présenter l'impact du changement de méthodes comptables sur les lignes des états financiers affectées et le résultat par action pour le premier exercice d'application.

### 2.3.1 Méthode rétrospective totale

Une société peut choisir d'appliquer, selon la méthode rétrospective totale, l'ensemble des exigences de la nouvelle norme à chaque période comparative présentée, conformément aux textes relatifs aux changements de méthodes comptables<sup>4</sup>. Une société adoptant cette méthode ajuste ses états financiers pour l'ensemble de ses contrats, y compris ceux achevés au début de la première période présentée.

### 2.3.2 Méthode rétrospective avec mesures de simplification

Une société peut également choisir d'appliquer une ou plusieurs mesures de simplification optionnelles, dans le cadre de la méthode rétrospective avec mesures de simplification.

<b>Mesure de simplification 1</b>	Pour les contrats achevés, la société n'a pas à retraiter ceux qui ont commencé et se sont achevés sur un même exercice.
<b>Mesure de simplification 1A (IFRS uniquement)</b>	Les sociétés appliquant les IFRS peuvent choisir de ne pas retraiter les contrats achevés au début de la première période présentée.
<b>Mesure de simplification 2</b>	Pour les contrats achevés avec un prix variable, la société peut utiliser le prix de transaction définitif en date de fin du contrat plutôt qu'estimer le montant de la part variable de chaque période comparative présentée.
<b>Mesure de simplification 3</b>	<p>Pour les contrats modifiés, les sociétés n'ont pas besoin d'évaluer séparément l'impact des modifications avant le début de la première période présentée.</p> <p>Au contraire, elles peuvent tenir compte de l'effet global des modifications survenues avant le début de la première période présentée lors de la détermination du prix de la transaction, de l'identification des obligations de prestation satisfaites et non satisfaites, et de l'allocation du prix de la transaction aux obligations de prestation.</p>
<b>Mesure de simplification 4</b>	Pour toutes les périodes comparatives présentées, la société peut ne pas indiquer le prix de la transaction alloué aux obligations de prestations restantes et ne pas fournir d'explications quant à la date à laquelle elle prévoit de comptabiliser ce montant en revenu.

4. IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs et FASB ASC Topic 250 Accounting Changes and Error Corrections.

Les mesures de simplification choisies s'appliquent à tous les contrats de l'ensemble des périodes comparatives présentées. La société doit indiquer quelles mesures de simplification elle a utilisées et donner une évaluation qualitative de l'effet estimé de leur application respective.

## 2.4 Méthode du rattrapage cumulatif

Une société applique la nouvelle norme à la date d'application initiale, sans retraitement des montants des périodes comparatives. Elle comptabilise l'impact cumulatif de l'application de la nouvelle norme – sur le revenu et les coûts – comme un ajustement des capitaux propres d'ouverture<sup>5</sup> à la date d'application initiale.

Selon la méthode du rattrapage cumulatif, les sociétés peuvent choisir d'appliquer les dispositions de la nouvelle norme :

- à l'ensemble des contrats à la date d'application initiale ; ou
- uniquement aux contrats « ouverts » (c'est-à-dire qui ne sont pas considérés comme achevés au sens de la nouvelle norme) sous les normes en vigueur à la date d'application initiale.

Une société appliquant la méthode du rattrapage cumulatif peut également choisir d'utiliser la mesure de simplification relative aux modifications de contrats (mesure de simplification 3 – voir 2.3.2).

La date jusqu'à laquelle les mesures de simplification relatives aux modifications de contrats s'appliquent lorsque la méthode du rattrapage cumulatif est retenue, diffère selon que les sociétés utilisent les IFRS ou les U.S. GAAP :

- selon les IFRS, elles peuvent choisir entre la date de début de la première période présentée et la date d'application initiale ; et
- selon les U.S. GAAP, elles peuvent uniquement utiliser la mesure de simplification à la date d'application initiale.

En outre, les textes relatifs aux changements de méthodes comptables exigent la publication :

- du montant qui affecte chaque ligne des états financiers de la période concernée par l'application de la nouvelle norme ; et
- d'une explication des variations significatives entre les résultats publiés en application de la nouvelle norme et ceux qui auraient été publiés sous les normes actuelles.

5. Les sociétés commerciales présentant des états financiers U.S. GAAP comptabiliseront généralement l'ajustement en Résultats non distribués, tandis que les sociétés présentant des états financiers IFRS ajusteront chaque élément affecté des capitaux propres (généralement les résultats non distribués).

## 2.5 Résumé des différentes méthodes de transition

Méthodes	Avant adoption	Années comparatives	Année d'application initiale	Date d'ajustement des capitaux propres
Méthode rétrospective sans mesure de simplification	Normes actuelles	Nouvelle norme	Nouvelle norme	1 <sup>er</sup> janvier 2017*
Méthode rétrospective avec mesures de simplification	Normes actuelles	Dispositions mixtes	Nouvelle norme	1 <sup>er</sup> janvier 2017*
Méthode du rattrapage cumulatif	Normes actuelles	Normes actuelles	Nouvelle norme	1 <sup>er</sup> janvier 2018

\* Si une société clôturant ses comptes au 31 décembre fournit deux ans de comparatifs, la date d'ajustement des capitaux propres sera le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

## 3

# Comment les options impactent la comptabilité

Les exemples suivants montrent de quelle manière les options de transition peuvent affecter l'évolution du revenu et de certains coûts dans les états financiers (hors effet d'impôt sur le résultat). Ils concernent une société appliquant la nouvelle norme au 1<sup>er</sup> janvier 2018 et présentant trois années dans ses états financiers 2018 (2016 et 2017 étant les périodes comparatives).

En plus des effets de transition présentés ci-dessous, les sociétés devront également fournir certaines informations.



## Exemple 2 – Passage d'une comptabilisation à une date donnée à une comptabilisation du revenu de manière continue

Le sous-traitant M a conclu avec le client C un contrat du 1<sup>er</sup> mai 2017 au 28 février 2018. Sur la durée du contrat, il devra livrer 1 000 unités par mois au prix fixe de 20 l'unité.

Le contrat n'a pas été modifié.

Selon les termes de ce contrat, le client C contrôle l'ensemble des travaux en cours de production. La valeur des en-cours de production s'élève à 15 000 au 31 décembre 2017.

### Normes actuelles

Le revenu a été comptabilisé en fonction des unités produites, comme suit :

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	-	160 <sup>a</sup>	40 <sup>b</sup>	<b>200</b>

### Notes :

- a. Calculé comme 8 000 unités x 20.
- b. Calculé comme 2 000 unités x 20.

### Nouvelle norme

Le sous-traitant M détermine que le contrat comprend une seule obligation de prestation qui est satisfaite de manière continue puisque le client C contrôle l'ensemble des en-cours de production.

Selon M, la méthode des coûts engagés est la plus appropriée pour mesurer l'avancement de la satisfaction de l'obligation de prestation en raison de l'importance des en-cours de production contrôlés par le client C. Au 31 décembre 2017, 87,5 % des coûts totaux ont été encourus.

Les tableaux ci-dessous présentent uniquement les effets sur le revenu. Le contrôle des biens étant transféré au client C au fur et à mesure de leur production, les coûts associés sont comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus. Cet effet est également inclus dans les périodes présentées et dans l'ajustement cumulatif comptabilisé en date d'application initiale.

### **Méthode rétrospective**

Le revenu lié aux en-cours de production détenus au 31 décembre 2017 est comptabilisé en 2017. Il n'y a pas d'ajustement des capitaux propres à l'ouverture de la première période comparative puisque le contrat a débuté après cette date.

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	-	175 <sup>a</sup>	25 <sup>b</sup>	<b>200</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	-	-

#### **Notes :**

- a. Calculé comme  $200 \times 87,5 \%$ .
- b. Calculé comme  $200 \times (100 \% - 87,5 \%)$ .

La mesure de simplification 1 n'est pas applicable car le début et la fin du contrat n'interviennent pas sur le même exercice sous les normes actuelles.

La mesure de simplification 1A (uniquement en IFRS) n'est pas applicable car le contrat a pris effet après le début de la première période présentée.

La mesure de simplification 2 n'est pas applicable car le contrat ne comporte pas de prix variable.

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

**Méthode du rattrapage cumulatif**

Les revenus pour 2017 publiés en normes actuelles ne sont pas ajustés car la nouvelle norme n'est applicable qu'à la date d'application initiale, soit le 1<sup>er</sup> janvier 2018. Cependant, à cette date, la société procède à un ajustement afin d'ajouter en Résultats non distribués le revenu supplémentaire qui aurait été comptabilisé au cours des périodes précédentes sous la nouvelle norme.

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	-	160	25	<b>185</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	15 <sup>a</sup>	<b>15</b>

**Note :**

- a. Calculé comme 175 - 160 (c'est-à-dire, le montant du revenu qui aurait été comptabilisé sous la nouvelle norme en 2017 moins le montant du revenu comptabilisé en 2017 en application des normes actuelles).

La décision d'appliquer la nouvelle norme à l'ensemble des contrats ou uniquement à ceux qui étaient ouverts à la date d'application initiale n'affecte pas la comptabilité, puisque le contrat n'était pas achevé à la date d'application initiale.

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

Le tableau ci-dessous compare le revenu présenté sous les normes actuelles et celui présenté selon les différentes options de transition.

(en milliers)	2016	2017	2018	Total
<b>Normes actuelles</b>				
Revenu	-	160	40	<b>200</b>
<b>Méthode rétrospective</b>				
Revenu	-	175	25	<b>200</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	-	-
				<b>200</b>
<b>Méthode du rattrapage cumulatif</b>				
Revenu	-	160	25	<b>185</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	15	<b>15</b>
				<b>200</b>

**Exemple 3 – Identification d’une obligation de prestation additionnelle**

Le fournisseur de logiciels P a conclu avec le client C un contrat concernant une licence temporaire d’utilisation d’un logiciel et l’assistance téléphonique pour deux ans, pour un prix fixe de 400 000. Le logiciel a été fourni le 1<sup>er</sup> juillet 2016.

Le contrat n’a pas été modifié.

**Normes actuelles**

Le fournisseur P a comptabilisé le contrat comme un seul élément car il ne disposait pas de « preuve objective de la juste valeur émanant du vendeur » (Vendor Specific Objective Evidence ou VSOE) de l’assistance téléphonique. Il a comptabilisé le revenu de cet accord sur une base linéaire sur les 24 mois du contrat (16 667 par mois).

(en milliers)	Années comparatives		Année d’application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	100	200	100	<b>400</b>

**Nouvelle norme**

Le fournisseur de logiciels P détermine que le contrat comprenait deux obligations de prestation : la fourniture de la licence du logiciel et l’assistance téléphonique. Sur le prix de transaction, 300 000 sont alloués au logiciel et 100 000 à l’assistance téléphonique.

La fourniture du logiciel est considérée comme une obligation de prestation devant être remplie à un moment donné dans le temps et est comptabilisée en revenu à la date de livraison (le 1<sup>er</sup> juillet 2016).

L’obligation liée à l’assistance téléphonique est considérée comme satisfaite de manière continue et son avancement peut être mesuré par les heures passées, réparties comme suit :

- 2016 : 25 000 heures ;
- 2017 : 50 000 heures ; et
- 2018 : 25 000 heures.

**Méthode rétrospective**

Le revenu du logiciel est comptabilisé au cours de l’exercice où celui-ci a été livré, c’est-à-dire en 2016. Il n’est pas nécessaire de procéder à un ajustement des capitaux propres à l’ouverture de la première période comparative puisque le contrat a débuté après cette date.

(en milliers)	Années comparatives		Année d’application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	325 <sup>a</sup>	50	25	<b>400</b>
Ajustement des capitaux propres d’ouverture	-	-	-	-

**Note :**

a. Calculé comme 300 pour le logiciel plus 25 pour la prestation d’assistance téléphonique.

La mesure de simplification 1 n'est pas applicable car la date de début et celle de fin du contrat n'interviennent pas sur le même exercice.

La mesure de simplification 1A (uniquement en IFRS) n'est pas applicable car le contrat a pris effet après le début de la première période présentée.

La mesure de simplification 2 n'est pas applicable car le contrat ne comporte pas de prix variable.

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

### **Méthode du rattrapage cumulatif**

Les revenus pour 2016 et 2017 publiés en normes actuelles ne sont pas ajustés car la nouvelle norme n'est applicable qu'à la date d'application initiale. Cependant, à cette date (1<sup>er</sup> janvier 2018), l'entreprise procède à un ajustement afin d'ajouter en Résultats non distribués le revenu supplémentaire qui aurait été comptabilisé au cours des périodes précédentes sous la nouvelle norme.

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	100	200	25	<b>325</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	75 <sup>a</sup>	<b>75</b>

#### **Note :**

- a. Calculé comme  $(325 + 50) - (100 + 200)$ , c'est-à-dire, le montant du revenu qui aurait été comptabilisé sous la nouvelle norme en 2016 et 2017 moins le montant du revenu comptabilisé en 2017 en application des normes actuelles.

La décision d'appliquer la nouvelle norme à l'ensemble des contrats ou uniquement à ceux qui étaient ouverts à la date d'application initiale n'affecterait pas la comptabilité, puisque le contrat n'est pas achevé à la date d'application initiale.

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

Le tableau ci-dessous compare le revenu présenté sous les normes actuelles et celui présenté selon les différentes options de transition.

(en milliers)	2016	2017	2018	Total
<b>Normes actuelles</b>				
Revenu	100	200	100	<b>400</b>
<b>Méthode rétrospective</b>				
Revenu	325	50	25	<b>400</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	-	-
				<b>400</b>
<b>Méthode du rattrapage cumulatif</b>				
Revenu	100	200	25	<b>325</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	75	<b>75</b>
				<b>400</b>



#### Exemple 4 – Contrat avec prix variable

Le fournisseur de services P a conclu avec le client C un contrat sur 20 mois à partir du 1<sup>er</sup> août 2016 concernant la fourniture de services de publicité. Le prix de la transaction comprend un montant fixe de 100 000 et un montant supplémentaire pouvant s'élever jusqu'à 150 000 dans le cas où certains niveaux de services seraient atteints. Le montant serait de 150 000 si les niveaux étaient atteints au 1<sup>er</sup> février 2018, 125 000 s'ils l'étaient au 1<sup>er</sup> mars 2018 et nul par la suite.

Le fournisseur de services P, ayant atteint ses objectifs au 15 février 2018, a reçu 125 000.

#### Normes actuelles

Le fournisseur de services P a comptabilisé le revenu lié à la part fixe de sa rémunération sur une base linéaire sur la durée du contrat et a évalué la part variable à chaque date de reporting afin de déterminer si elle pouvait être comptabilisée.

Il a considéré que le montant variable ne devrait pas être comptabilisé avant la date à laquelle les objectifs de niveau de service seraient atteints et ne l'a donc pas comptabilisé aux 31 décembre 2016 et 2017.

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	25 <sup>a</sup>	60 <sup>b</sup>	140 <sup>c</sup>	<b>225</b>

**Notes :**

- a. Calculé comme  $100 \times (5 / 20)$  mois.
- b. Calculé comme  $100 \times (12 / 20)$  mois.
- c. Calculé comme  $100 \times (3 / 20)$  mois + 125 de part variable.

**Nouvelle norme**

Le fournisseur de services P détermine que le contrat consiste en une seule obligation de prestation satisfaite de manière continue.

Il considère la méthode des coûts engagés comme la plus appropriée pour mesurer l'avancement : 25 % et 85 % des coûts ont été engagés aux 31 décembre 2016 et 2017 respectivement.

Selon la méthode du montant le plus probable, la part de prix variable est estimée à 125 000 à la date de conclusion du contrat. Le fournisseur de services P détermine qu'à cette date, les 125 000 auraient été inclus dans le prix de la transaction puisqu'il était (hautement) probable<sup>6</sup> qu'il ne donne pas lieu à un ajustement du revenu significatif dans le futur.

Le fournisseur P réévalue l'estimation du prix variable à chaque date de reporting et conclut qu'elle reste inchangée.

Le contrat n'a pas été modifié.

**Méthode rétrospective**

À la date de début du contrat, le fournisseur de services P inclut dans le prix de la transaction son estimation du montant de la part variable et comptabilise le prix de la transaction de manière continue. Il n'est pas nécessaire de procéder à un ajustement des capitaux propres à l'ouverture de la première période comparative puisque le contrat a débuté après cette date.

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	56 <sup>a</sup>	135 <sup>b</sup>	34 <sup>c</sup>	<b>225</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	-	-

**Notes :**

- a. 56,25 calculé comme  $(100 + 125) \times 25 \%$ .
- b. 135 calculé comme  $(100 + 125) \times (85 \% - 25 \%)$ .
- c. 33,75 calculé comme  $(100 + 125) \times (100 \% - 85 \%)$ .

La mesure de simplification 1 n'est pas applicable car la date de début et celle de fin du contrat n'interviennent pas sur le même exercice.

La mesure de simplification 1A (uniquement en IFRS) n'est pas applicable car le contrat a pris effet après le début de la première période présentée.

La mesure de simplification 2 n'est pas applicable car le contrat n'était pas achevé à la date d'application initiale de la nouvelle norme.

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

### **Méthode du rattrapage cumulatif**

Les revenus pour 2016 et 2017 publiés en normes actuelles ne sont pas ajustés car la nouvelle norme n'est applicable qu'à la date d'application initiale. À cette date, la société procède à un ajustement afin d'ajouter en Résultats non distribués le revenu supplémentaire qui aurait été comptabilisé en 2016 et 2017 sous la nouvelle norme.

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	25	60	34	<b>119</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	106 <sup>a</sup>	<b>106</b>

#### **Note :**

- a. Calculé comme  $(56,25 + 135) - (25 + 60)$ , c'est-à-dire le montant du revenu qui aurait été comptabilisé sous la nouvelle norme en 2016 et 2017 moins le montant du revenu comptabilisé jusqu'en décembre 2017 en application des normes actuelles.

La décision d'appliquer la nouvelle norme à l'ensemble des contrats ou uniquement à ceux qui étaient ouverts à la date d'application initiale n'affecterait pas la comptabilité, puisque le contrat n'est pas achevé à la date d'application initiale.

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

6. La version IFRS de la norme utilise le terme « hautement probable » - qui est un seuil significativement plus important que « plus probable qu'improbable » - dans l'intention de converger avec le sens du terme « probable » retenu en US GAAP.

Le tableau ci-dessous compare le revenu présenté sous les normes actuelles et celui présenté selon les différentes options de transition.

(en milliers)	2016	2017	2018	Total
<b>Normes actuelles</b>				
Revenu	25	60	140	<b>225</b>
<b>Méthode rétrospective</b>				
Revenu	56	135	34	<b>225</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	-	-
				<b>225</b>
<b>Méthode du rattrapage cumulatif</b>				
Revenu	25	60	34	<b>119</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	106	<b>106</b>
				<b>225</b>



### Exemple 5 – Ajustement du bilan d'ouverture selon la méthode rétrospective

Le fournisseur de services P a conclu le 1<sup>er</sup> juillet 2015 un contrat sur deux ans avec le client C. Ils sont convenus d'un prix de transaction de 10 000 par mois. Le fournisseur P a engagé des commissions de vente de 7 000 et des coûts de démarrage de 1 000 à la date de conclusion du contrat.

#### Normes actuelles

Le fournisseur de services P a comptabilisé le revenu sur une base linéaire. Il a comptabilisé les commissions de vente et les coûts de démarrage en charges lorsqu'ils ont été encourus – à la date de conclusion du contrat.

(en milliers)	2015	Années comparatives		Année d'application	Total
		2016	2017	2018	
Revenu	60	120	60	-	<b>240</b>
Commissions de vente et coûts de démarrage	(8)	-	-	-	<b>(8)</b>

### Nouvelle norme

Le fournisseur de services P détermine que le contrat consiste en une seule obligation de prestation qui devrait être comptabilisée de manière continue pour le montant des factures mensuelles, car ce montant correspond directement à la valeur pour le client C de la prestation réalisée à la date donnée.

Il considère que les commissions de vente et les coûts de démarrage répondent à la définition des coûts d'acquisition du contrat et les capitalise. La période d'amortissement des coûts capitalisés correspond à la durée du contrat.

### Méthode rétrospective

Il n'est pas nécessaire d'effectuer d'ajustement du revenu puisqu'il ne diffère pas de celui comptabilisé sous la nouvelle norme. Le fournisseur de services P procède à un ajustement du poste Résultats non distribués au 1<sup>er</sup> janvier 2016 afin de refléter la différence entre les coûts comptabilisés sous les normes actuelles et ce qui aurait été comptabilisé à cette date sous la nouvelle norme.

(en milliers)	Années comparatives			Année d'application	Total
	2015	2016	2017	2018	
Revenu	60	120	60	-	<b>240</b>
Commissions de vente et coûts de démarrage	(2)	(4)	(2)	-	<b>(8)</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	6 <sup>a</sup>	-	-	<b>6</b>

#### Note :

- a. Calculé comme 8 - 2, c'est-à-dire la différence entre les coûts comptabilisés sous les normes actuelles et ce qui aurait été comptabilisé sous la nouvelle norme à cette date.

La mesure de simplification 1 n'est pas applicable car la date de début et celle de fin du contrat n'interviennent pas sur le même exercice.

La mesure de simplification 1A (uniquement en IFRS) n'est pas applicable car le contrat n'a pas été achevé avant le début de la première période comparative présentée.

La mesure de simplification 2 n'est pas applicable car le contrat ne comporte pas de prix variable.

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

**Méthode du rattrapage cumulatif**

Il n'est pas nécessaire d'effectuer d'ajustement car le contrat a expiré avant la date d'application initiale.

(en milliers)	Années comparatives			Année d'application	Total
	2015	2016	2017	2018	
Revenu	60	120	60	-	<b>240</b>
Commissions de vente et coûts de démarrage	(8)	-	-	-	<b>(8)</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	-	-	-

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

Le tableau ci-dessous compare les coûts présentés sous les normes actuelles et ceux présentés selon les différentes options de transition.

(en milliers)	2016	2017	2018	Total
<b>Normes actuelles</b>				
Commissions de vente et coûts de démarrage	-	-	-	-
<b>Méthode rétrospective</b>				
Commissions de vente et coûts de démarrage	(4)	(2)	-	<b>(6)</b>
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	6	-	-	<b>6</b>
<b>Méthode du rattrapage cumulatif</b>				
Commissions de vente et coûts de démarrage	-	-	-	-
Ajustement des capitaux propres d'ouverture	-	-	-	-

**Exemple 6 – Contrat débutant et s’achevant au cours du même exercice**

La société d’ingénierie E a conclu avec le client C un contrat concernant la construction d’un actif spécialisé, pour un montant de 100 000. Le contrat débute au 1<sup>er</sup> août 2017 et s’achève en novembre 2017.

**Normes actuelles**

La société E comptabilise le revenu à la date de livraison.

(en milliers)	Années comparatives		Année d’application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	-	100	-	<b>100</b>

**Nouvelle norme**

La société d’ingénierie E détermine que le contrôle a été transféré au fil du temps et que le revenu devrait par conséquent être comptabilisé de manière continue selon la méthode des coûts engagés.

**Méthode rétrospective**

Aucun impact sur le revenu n’est présenté pour l’exercice car le contrat s’achève, au cours du même exercice, à la fois sous les normes actuelles et sous la nouvelle norme.

(en milliers)	Années comparatives		Année d’application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	-	100	-	<b>100</b>

La mesure de simplification 1 est applicable. Si la société d’ingénierie E choisit de l’utiliser, ce contrat ne sera pas soumis aux dispositions de la nouvelle norme. Dans le cas contraire, elle devra retraiter son revenu semestriel afin d’appliquer la comptabilité requise par la nouvelle norme, c’est-à-dire le comptabiliser de manière continue.

Le contrat est considéré comme achevé selon la définition des référentiels IFRS et U.S. GAAP car l’actif spécialisé a été livré et le montant de la rémunération est fixé – c’est-à-dire que le bien a été transféré (IFRS) et que la comptabilisation du revenu est achevée (U.S. GAAP).

La mesure de simplification 1A (uniquement en IFRS) n’est pas applicable car le contrat a pris effet après le début de la première période présentée.

La mesure de simplification 2 n’est pas applicable car le contrat ne comporte pas de prix variable.

La mesure de simplification 3 n’est pas applicable car le contrat n’a pas été modifié.

**Méthode du rattrapage cumulatif**

Il n'est pas nécessaire d'effectuer d'ajustement car le contrat a expiré au 31 décembre 2017.

(en milliers)	Années comparatives		Année d'application	Total
	2016	2017	2018	
Revenu	-	100	-	<b>100</b>

La mesure de simplification 3 n'est pas applicable car le contrat n'a pas été modifié.

Cet exemple ne comprend pas de tableau de comparaison car il n'y a pas de différence entre le revenu annuel publié sous les normes actuelles et dans le cadre des options de transition.

**Exemple 7 – Mesure de simplification relative aux modifications de contrat**

Le fabricant M a conclu avec le client C un contrat concernant la fabrication et la vente d'une machine complexe, pour un montant de 1 000. Le contrat débute au 1<sup>er</sup> avril 2014 et devrait être achevé au 31 décembre 2018.

Avant le début de la première période présentée (le 1<sup>er</sup> janvier 2016), le contrat a été modifié à de nombreuses reprises, afin d'en redéfinir le périmètre et le prix. L'ensemble de ces modifications a été convenu et approuvé avant le 31 décembre 2015.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2016, le fabricant M détermine que le contrat modifié comprend deux obligations de prestation au titre de la nouvelle norme :

- la machine, dont les spécifications ont été modifiées depuis la conclusion du contrat, et
- les services de réparation et de maintenance.

Le prix modifié du contrat se décompose comme suit :

- un prix fixe de 5 000 ; et
- un montant supplémentaire pouvant aller jusqu'à 15 000 dans le cas où certains niveaux de production seraient atteints.

### **Méthode rétrospective sans la mesure de simplification 3**

Si le fabricant M choisit de ne pas appliquer la mesure de simplification relative aux modifications de contrat lors du retraitement du contrat au titre de la nouvelle norme, il lui faudra évaluer séparément chaque modification et la comptabiliser conformément aux dispositions correspondantes de cette norme.

Suivant cette méthode, le fabricant M commence par traiter le contrat comme une obligation de prestation unique d'un prix fixe de 1 000, puis applique les dispositions concernant les modifications de contrat à la comptabilisation de chaque modification apportée au contrat avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

### **Méthode rétrospective avec la mesure de simplification 3**

À l'inverse, si le fabricant M choisit d'appliquer la mesure de simplification relative aux modifications de contrat, il n'évalue pas séparément l'impact des modifications avant le début de la première période présentée. Il tient compte de l'impact global des modifications avant le début de la première période présentée, c'est-à-dire qu'il envisage le contrat modifié (périmètre et prix) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Suivant cette méthode, au début de la première période présentée, le fabricant M détermine le prix de la transaction, identifie les obligations de prestation au titre du contrat (satisfaites ou non) et alloue le prix de la transaction aux obligations de prestation.

Le cas échéant, le fabricant M applique les dispositions relatives aux modifications de contrat survenues après le début de la première période présentée.

### **Méthode du rattrapage cumulatif**

Si le fabricant M choisit de ne pas appliquer la mesure de simplification relative aux modifications de contrat lors du retraitement du contrat au titre de la nouvelle norme, il lui faudra évaluer séparément chaque modification et appliquer la même approche que dans le cadre de la méthode rétrospective sans la mesure de simplification 3. La seule différence avec la méthode rétrospective tient au fait que les périodes comparatives ne sont pas retraitées.

Si le fabricant M choisit d'utiliser la mesure de simplification relative aux modifications de contrat et l'applique à l'ensemble des modifications survenues avant la date d'application initiale, le résultat sera identique à celui obtenu suivant la méthode rétrospective avec la mesure de simplification 3, sauf que les modifications survenant au cours de la période comparative sont également incluses dans l'évaluation, c'est-à-dire que la mesure de simplification est appliquée à la date d'application initiale et non à la première période présentée.

En outre, une société appliquant les normes IFRS peut également décider d'utiliser la mesure de simplification 3 uniquement pour les modifications survenues avant le début de la première période présentée, ce qui aboutirait au même résultat que celui de la méthode rétrospective avec la mesure de simplification 3.

La décision d'appliquer la nouvelle norme à l'ensemble des contrats ou uniquement à ceux qui étaient ouverts à la date d'application initiale n'affecterait pas la comptabilité, puisque le contrat n'est pas achevé à la date d'application initiale.

Le tableau ci-dessous présente l'approche comptable à adopter pour chaque méthode.

Méthode	Impact
Méthode rétrospective sans la mesure de simplification 3	<p>Application de la nouvelle norme au contrat d'origine, dès sa date de conclusion.</p> <p>Application des dispositions de la nouvelle norme concernant les modifications de contrat à chaque modification effectuée jusqu'à la fin du contrat.</p> <p>Date de l'ajustement des capitaux propres : 1<sup>er</sup> janvier 2016.</p>
Méthode rétrospective avec la mesure de simplification 3	<p>Application (avec le bénéfice du recul) de la nouvelle norme au contrat au début de la première période comparative présentée.</p> <p>Application des dispositions de la nouvelle norme concernant les modifications de contrat aux modifications effectuées après le début de la première période comparative présentée.</p> <p>Date de l'ajustement des capitaux propres : 1<sup>er</sup> janvier 2016.</p>
Méthode du rattrapage cumulatif sans la mesure de simplification 3	<p>Application de la nouvelle norme au contrat d'origine, dès sa date de conclusion.</p> <p>Application des dispositions de la nouvelle norme concernant les modifications de contrat à chaque modification effectuée jusqu'à la fin du contrat.</p> <p>Date de l'ajustement des capitaux propres : 1<sup>er</sup> janvier 2018.</p>
Méthode du rattrapage cumulatif appliquant la mesure de simplification 3 à l'ensemble des modifications intervenues avant la date d'application initiale	<p>Application (avec le bénéfice du recul) de la nouvelle norme au contrat à la date d'application initiale.</p> <p>Application des dispositions de la nouvelle norme concernant les modifications de contrat aux modifications effectuées après la date d'application initiale.</p> <p>Date de l'ajustement des capitaux propres : 1<sup>er</sup> janvier 2018.</p>

<b>Méthode</b>	<b>Impact</b>
Méthode du rattrapage cumulatif appliquant la mesure de simplification 3 à l'ensemble des modifications intervenues avant le début de la première période comparative présentée (uniquement en IFRS)	Application (avec le bénéfice du recul) de la nouvelle norme au contrat au début de la première période comparative présentée.  Application des dispositions de la nouvelle norme concernant les modifications de contrat aux modifications effectuées après le début de la première période comparative présentée.  Date de l'ajustement des capitaux propres : 1 <sup>er</sup> janvier 2018.

# 4

## Résumé des impacts de chaque option de transition

Le tableau ci-après met en regard les effets de l'application de la nouvelle norme par la méthode rétrospective, offrant la plus grande comparabilité, et ceux liés à la méthode du rattrapage cumulatif, qui limite généralement la comparabilité. Comme expliqué ci-dessous, le choix de certaines mesures de simplification peut permettre d'aboutir à un résultat se situant entre ces deux extrêmes.

<b>Méthode rétrospective</b>	
<b>Incidences comptables</b>	<p>La nouvelle norme s'applique à l'ensemble des contrats considérés comme « ouverts » sous la nouvelle norme au début de la première période comparative présentée.</p> <p>Les ajustements liés à la transition sont comptabilisés en capitaux propres (généralement en Résultats non distribués) au début de la première période comparative présentée.</p>
<b>Avantages</b>	<p>Il est possible de comparer le revenu entre plusieurs périodes. Les investisseurs devraient apprécier cette visibilité.</p>
<b>Inconvénients</b>	<p>Cette méthode implique qu'une société analyse l'ensemble de ses contrats « ouverts » au début de la première période présentée selon la nouvelle norme.</p> <p>La société doit faire des recherches et se documenter sur les faits et circonstances requis pour l'application de la nouvelle norme aux périodes comparatives.</p> <p>Les informations historiques requises pour l'application de la nouvelle norme ne seront peut-être pas aisément obtenues.</p> <p>La société doit calculer l'ajustement relatif à la nouvelle norme pour chaque période comparative, y compris les périodes intermédiaires, ce qui pourrait augmenter les délais et les coûts de mise en œuvre.</p>

Méthode rétrospective		
<b>Sociétés susceptibles de privilégier cette méthode</b>	<p>Les sociétés qui n'anticipent pas de changement significatif à la suite de l'application de la nouvelle norme pourraient considérer la méthode rétrospective totale comme la plus facile à mettre en œuvre.</p> <p>Les sociétés qui s'attendent à ce que la nouvelle norme entraîne d'importants changements dans la comptabilisation de leur revenu pourraient privilégier une plus grande comparabilité.</p>	
 Comparabilité accrue	 Nécessité de considérer l'ensemble des contrats - qu'ils soient ouverts ou achevés sous les normes actuelles	 Nécessité d'obtenir davantage d'informations historiques.

Méthode du rattrapage cumulatif appliquée uniquement aux contrats ouverts	
<b>Incidences comptables</b>	<p>La nouvelle norme s'applique uniquement aux contrats « ouverts » sous les normes actuelles au début de la période d'application.</p> <p>La période d'application est présentée conformément à la nouvelle norme, tandis que les périodes comparatives le sont suivant les normes actuelles.</p> <p>Les ajustements liés à la transition sont comptabilisés en capitaux propres (généralement en Résultats non distribués) à la date d'application initiale.</p>
<b>Avantages</b>	<p>Cette méthode permet de diminuer de façon significative le nombre de contrats à retraiter sous la nouvelle norme.</p> <p>Les sociétés ne doivent pas calculer l'impact de la nouvelle norme pour chaque période comparative, notamment les périodes intermédiaires.</p> <p>La quantité d'informations historiques nécessaire en vertu des dispositions de la nouvelle norme – par exemple, pour calculer les prix de vente individuels – et la nécessité de reconstituer les circonstances passées (sans le bénéfice du recul) sont diminuées.</p>

<b>Méthode du rattrapage cumulatif appliquée uniquement aux contrats ouverts</b>		
<b>Inconvénients</b>	<p>Cette méthode entraîne une diminution de la comparabilité entre les périodes comparatives et la période d'application car leur présentation n'a pas été faite suivant les mêmes normes. Selon le degré de modification, il est probable que les attentes des investisseurs ne seront pas satisfaites si la société fournit moins d'informations sur l'évolution du revenu.</p> <p>Le revenu et certains coûts pourraient en effet fluctuer car ils sont présentés sur des bases différentes pour les périodes comparatives et la période d'application.</p> <p>La date à laquelle une société peut quantifier ses ajustements d'ouverture est postérieure au début de la période d'application, ce qui engendrera une contrainte temporelle complémentaire sur les états financiers de l'exercice d'application, notamment si la société les publie sur une base trimestrielle. Par exemple, une société devant présenter ses états financiers trimestriels au 31 mars 2018 devra non seulement publier le revenu de la période en cours selon la nouvelle norme, mais également calculer l'ajustement d'ouverture au cours de cette même période.</p> <p>Un double reporting doit être préparé l'année d'application initiale, puisque les sociétés doivent également indiquer quel aurait été l'impact sur les états financiers des anciennes normes. Ce double reporting peut également nécessiter la publication de commentaires de la direction concernant les résultats de la période obtenus selon les deux méthodes.</p>	
<b>Sociétés susceptibles de privilégier cette méthode</b>	<p>Les sociétés qui ne s'attendent pas à ce que la nouvelle norme entraîne d'importants changements dans la comptabilisation de leur revenu devraient considérer la méthode du rattrapage cumulatif comme la plus appropriée.</p>	
 <p>Diminution de la comparabilité, double reporting pour l'année d'application initiale</p>	 <p>Nécessité de considérer uniquement les contrats « ouverts » sous les normes actuelles, et non l'ensemble des contrats</p>	 <p>Nécessité d'obtenir moins de données historiques.</p>

### Mesures de simplification



Le choix de l'option de transition et l'utilisation de mesures de simplification auront un impact significatif sur la comparabilité des informations financières présentées.

Comme précédemment indiqué, la méthode rétrospective permet d'aboutir à la plus grande comparabilité des informations. Celle-ci a cependant un coût, puisque la société doit évaluer l'ensemble des contrats conclus avec ses clients et calculer son revenu arrêté à la date de clôture de chaque période comparative, y compris les périodes intermédiaires.

Afin de diminuer ce coût, la société peut appliquer une ou plusieurs mesures de simplification. La mesure de simplification 1 permet de réduire le nombre de contrats à retraiter, et les sociétés qui l'appliquent n'ont pas besoin de considérer l'impact pour les périodes intermédiaires des contrats devant faire l'objet d'un retraitement. Les mesures de simplification 2 et 3 facilitent le retraitement des contrats entrant dans leur champ d'application. Par exemple, la mesure de simplification 2 permet d'utiliser des informations connues a posteriori lors de l'estimation d'un prix variable.

Les sociétés appliquant les IFRS peuvent également utiliser la mesure de simplification 1A, ce qui aboutit à des résultats similaires à ceux de la méthode du rattrapage cumulatif lorsqu'elle est appliquée uniquement aux contrats ouverts, à la seule différence que les périodes comparatives seraient également retraitées.

L'impact des mesures de simplification sur le processus de transition d'une société dépend de la nature de ses contrats. Dans certains cas, une société peut choisir une mesure de simplification entraînant une diminution minimale de la comparabilité, tout en réduisant le périmètre de son projet de mise en oeuvre.

La méthode du rattrapage cumulatif cause automatiquement une diminution de la comparabilité, puisque la société ne retraite pas les années comparatives. Cependant, si elle décide d'appliquer cette méthode à l'ensemble de ses contrats et non uniquement à ses contrats ouverts, le résultat comptable de la période en cours est similaire à celui obtenu par la méthode rétrospective. Toutefois, même si ce choix ne permet pas d'obtenir le même degré de comparabilité dans le premier jeu d'états financiers que la méthode rétrospective, cela fournit un point de départ solide pour l'ensemble des contrats de la société.

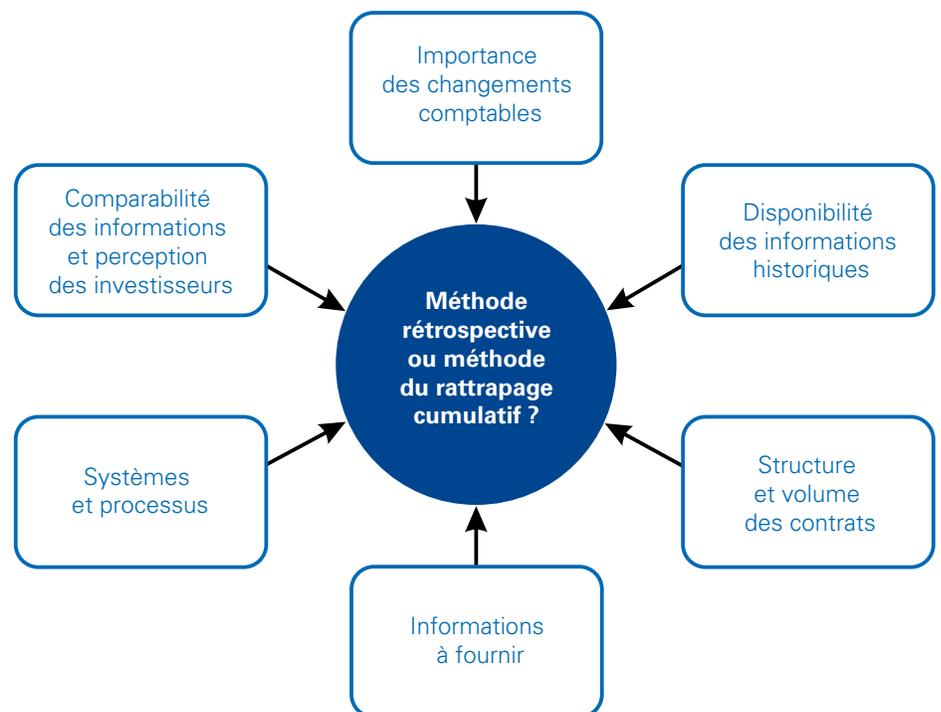
La mesure de simplification relative aux modifications de contrats permet à une société d'éviter de comptabiliser chaque modification séparément, allégeant ainsi de manière significative les obligations liées à l'application de la nouvelle norme aux contrats existants. Cependant, cela signifie également que ces contrats ne sont pas entièrement conformes à la nouvelle norme, ce qui peut diminuer la comparabilité des contrats de longue durée pour cet exercice et les suivants. L'impact de cette mesure de simplification est similaire dans le cadre des méthodes rétrospective et du rattrapage cumulatif.

L'utilisation de certaines mesures de simplification peut aussi causer des disparités entre les sociétés qui appliquent les IFRS et celles qui appliquent les U.S. GAAP, puisque les normes IFRS proposent des options supplémentaires et que la définition d'un contrat achevé varie selon le référentiel.

## 5

# Autres facteurs à prendre en compte

Les sociétés doivent envisager différents facteurs lorsqu'elles considèrent les avantages relatifs, les coûts et les complexités de chaque méthode afin de choisir l'option qui leur conviendra le mieux.



## 5.1 Impact des changements de méthode comptable

Les entités devront comparer l'impact global de la nouvelle norme par rapport aux normes actuelles sur le revenu et les coûts.

Si l'impact de la nouvelle norme est significatif, la méthode du rattrapage cumulatif pourrait fortement affecter l'évolution du revenu en créant une fluctuation du revenu qui diminuera la comparabilité des informations entre la période d'application et les périodes comparatives au cours de l'année d'application. Par exemple, elle pourrait entraîner la suppression d'importants produits différés qui seraient inclus dans les capitaux propres d'ouverture à la date d'application.

Dans de telles circonstances, une société peut envisager la méthode rétrospective afin que les utilisateurs des états financiers aient une meilleure visibilité de l'évolution du revenu et de la rentabilité, grâce à des bases de comparaison plus cohérentes.

Les sociétés présentant leurs états financiers en U.S. GAAP et en IFRS devraient également prendre en considération les éventuelles différences causées par les dispositions divergentes sur la transition entre les deux versions de la nouvelle norme. Il devrait être possible de les éviter en choisissant soigneusement la méthode de transition et les mesures de simplification. Par exemple, les sociétés peuvent éviter d'éventuelles disparités liées à la définition d'un contrat achevé en utilisant la méthode rétrospective ou, dans le cadre de la méthode du rattrapage cumulatif, en appliquant la nouvelle norme à l'ensemble de leurs contrats et non uniquement à ceux qui ne sont pas achevés à la date d'application initiale.

## 5.2 Disponibilité de l'information historique

La quantité d'informations historiques requises dépendra de l'option de transition choisie et de la durée des contrats existant pendant la période de transition et de la durée de ceux qui ne sont pas achevés à la date d'application initiale. Les sociétés doivent réfléchir à la disponibilité des informations nécessaires à la transition, en particulier si elles souhaitent appliquer la méthode rétrospective, car cette dernière nécessitera probablement davantage d'informations historiques que la méthode du rattrapage cumulatif.

Les facteurs pouvant affecter la disponibilité d'informations historiques comprennent :

- la possibilité de générer les informations nécessaires depuis des systèmes existants et l'éventuelle nécessité de recourir à des procédures manuelles pour les collecter ;
- les évolutions précédentes des systèmes d'information de la société qui pourraient limiter la disponibilité des informations historiques ;
- les changements à apporter aux processus de collecte de l'information pour les périodes concernées, selon l'option de transition choisie ;
- l'identification, sous la nouvelle norme, de nouvelles obligations de prestation dont l'estimation du prix de vente individuel nécessiterait de nouvelles informations ; et
- la nécessité de nouvelles informations pour mettre en œuvre les changements requis en matière de mode de comptabilisation du revenu ou des coûts.

Si une société choisit la méthode rétrospective, elle pourrait avoir besoin de commencer à collecter des informations historiques presque immédiatement, selon la durée et la nature de ses contrats, car l'ajustement de l'impact cumulatif s'appliquerait au 1<sup>er</sup> janvier 2016 pour une société présentant deux périodes comparatives.

## 5.3 Structure et volume des contrats

Le niveau d'effort et de coût impliqué par une option de transition dépendra directement :

- du nombre de contrats détenus par une société, dont les obligations de prestation ne sont pas remplies à la date d'application initiale ;
- de la durée des contrats d'une société ; et
- du degré de cohérence entre les conditions contractuelles et les obligations de prestation incluses dans les contrats de la société.

Pour certaines sociétés dont les contrats à très court terme concernent notamment des biens et services standards ou homogènes, la méthode du rattrapage cumulatif pourrait nécessiter moins d'effort que la méthode rétrospective. Cependant, l'effort supplémentaire lié à cette dernière méthode pourrait être minimal pour ces sociétés. En outre, les mesures de simplification, notamment celle concernant les modifications de contrats, peuvent permettre aux sociétés de réduire davantage cet effort supplémentaire.

Pour les sociétés dont les contrats à long terme ne comprennent pas de conditions standards ou prévoient divers types d'obligations de prestation, l'analyse se révélera généralement plus complexe. Cependant, ici encore, le coût différentiel de la méthode rétrospective pourrait ne pas être significatif par rapport au coût de la méthode du rattrapage cumulatif.

Par exemple, une société dont la durée moyenne des contrats est de sept ans devrait potentiellement les évaluer sur une période allant jusqu'à neuf ans dans le cadre de la méthode rétrospective. Ceci ne lui demanderait pas nécessairement beaucoup plus d'effort que de les évaluer sur une période de sept ans dans le cadre de la méthode du rattrapage cumulatif. Les facteurs qui feront pencher la balance pour l'une ou l'autre méthode sont probablement la disponibilité des informations et du revenu à affecter à chaque clôture trimestrielle, le cas échéant.

## 5.4 Informations à fournir

Les sociétés appliquent les dispositions relatives aux informations à fournir de la nouvelle norme à l'ensemble des périodes présentées. Par conséquent, si une société choisit la méthode rétrospective, elle applique les nouvelles dispositions en matière d'informations à fournir pour l'année de première application et l'ensemble des périodes comparatives présentées. Cependant, la mesure de simplification 4 prévoit l'allègement d'une partie de ces nouvelles informations.

Selon les dispositions relatives aux informations à fournir, les sociétés devront présenter des données qualitatives et quantitatives concernant :

- les contrats conclus avec leurs clients, notamment la ventilation des produits, le solde des actifs et passifs des contrats et les obligations de prestation ;
- les jugements significatifs opérés dans l'application des dispositions, notamment la détermination de la date de satisfaction des obligations de prestation, du prix de la transaction, ainsi que des montants alloués aux contrats ; et
- tout actif comptabilisé au titre des coûts engagés pour obtenir ou exécuter un contrat avec un client.

Les sociétés devront par conséquent considérer l'effort nécessaire pour satisfaire aux nouvelles dispositions en matière d'informations à fournir et à la nécessité de collecter ces nouvelles informations.

Elles devront également se conformer aux exigences générales en matière d'informations à fournir lors d'un changement de méthode comptable, notamment l'indication de l'ajustement pour chaque ligne affectée des états financiers et sur le résultat par action. Cela nécessitera qu'elles recueillent de l'information sous deux référentiels : nouvelle norme et normes actuelles. Cependant, les sociétés qui adoptent la norme de manière rétrospective ne doivent pas présenter l'impact du changement de méthode comptable sur les lignes des états financiers affectées et le résultat par action pour le premier exercice d'application. La méthode du rattrapage cumulatif requiert spécifiquement que les sociétés communiquent le montant de leur revenu et celui des coûts associés tels qu'ils auraient été sous les normes actuelles pour l'année d'application.

Les sociétés doivent également envisager toute exigence réglementaire locale selon laquelle elles devraient appliquer une méthode particulière ou présenter des informations comparatives supplémentaires. Par exemple, elles peuvent avoir à présenter certaines informations financières pour plusieurs années.

Les autorités de réglementation locales peuvent également fixer des exigences ou des attentes en matière d'informations à fournir sur la transition, que les sociétés incluront dans leurs états financiers des périodes précédant la première période d'application de la nouvelle norme. Ces informations à fournir peuvent comprendre des données qualitatives détaillées concernant les éventuels changements dans la comptabilisation du revenu et les impacts quantitatifs attendus de la nouvelle norme sur les lignes des états financiers.

## 5.4.1 Considérations spécifiques aux sociétés cotées aux États-Unis

### 5.4.1.1 Informations financières sélectionnées

Selon le règlement S-K de la Securities and Exchange Commission (SEC)<sup>7</sup>, les sociétés cotées aux États-Unis (« SEC registrants ») doivent fournir au moins cinq ans d'informations financières sélectionnées pour mettre en avant des tendances significatives dans la situation financière et les résultats de leurs activités. Cependant, le staff de la SEC a indiqué qu'il ne s'opposerait pas à ce que des SEC registrants ayant choisi d'appliquer la norme de manière rétrospective choisissent de ne le faire que pour les périodes couvertes par les états financiers lors de la préparation de leurs informations financières sélectionnées, à condition qu'ils indiquent clairement que les périodes antérieures ont été préparées sur une autre base.<sup>8</sup>

### 5.4.1.2 Les documents d'enregistrement (« Registration Statements ») auprès de la SEC déposés en 2018 pourraient nécessiter la révision de périodes antérieures lorsque la méthode rétrospective est appliquée

Les « registration statements » déposés auprès de la SEC doivent inclure ou incorporer par référence des états financiers reflétant de manière rétrospective un changement de méthode comptable. Pour une société clôturant ses comptes au 31 décembre qui adopte la norme au 1<sup>er</sup> janvier 2018 et choisit la méthode rétrospective, la réglementation actuelle exigerait que les nouveaux « registration statements » déposés en 2018 après le dépôt des premiers états financiers intérimaires comprennent ou incorporent par référence les états financiers historiques révisés de manière rétrospective pour la période de trois ans prenant fin au 31 décembre 2017. Ceci inclurait 2015, un exercice qui ne nécessiterait autrement pas d'être révisé de manière rétrospective aux fins du reporting annuel.

7. SEC Regulation S-K, Item 301, Selected Financial Data, disponible sur [www.sec.gov](http://www.sec.gov).

8. 11100.1 of SEC Division of Corporation Finance's Financial Reporting Manual, disponible sur [www.sec.gov](http://www.sec.gov).

### 5.4.1.3 Pas d'obligation de refaire le test du caractère significatif des entités mises en équivalence

Selon le règlement S-X de la SEC<sup>9</sup>, les SEC registrants doivent fournir des états financiers audités séparés pour leurs investissements significatifs. La SEC a indiqué que les sociétés effectuant un test du caractère significatif afin de déterminer si un investissement nécessite la présentation d'états financiers séparés, n'ont pas besoin de le refaire pour les exercices révisés dans le cadre d'une application rétrospective de la nouvelle norme. Elles pourront à la place utiliser les montants résultant du test effectué avant la transition aux fins du test du caractère significatif.<sup>10</sup>

### 5.4.1.4 Données trimestrielles supplémentaires pour les « Emerging growth companies »

Une « Emerging growth company<sup>11</sup> » appliquant les US GAAP et ayant choisi de retenir la date d'application applicable aux entités non cotées n'a pas besoin d'accélérer l'adoption de la nouvelle norme pour les périodes intermédiaires de la période annuelle au cours de laquelle la norme sera adoptée, aux seules fins de présenter des données trimestrielles supplémentaires.<sup>12</sup>

## 5.5 Systèmes d'information et processus

### 5.5.1 Double reporting

Si une société choisit la méthode rétrospective, une solution est de mettre en œuvre, dès le début de la première période comparative présentée, les procédures et les changements de méthodes comptables nécessaires afin de pouvoir comptabiliser ses contrats sous la nouvelle norme et les normes actuelles en temps réel.

La facilité à mettre ce processus en place dépendra de la situation spécifique de la société mais également de facteurs tels que :

- la complexité de ses transactions ;
- la nature des changements de méthodes comptables ;
- les capacités de son environnement informatique.

Les sociétés présentant deux années comparatives devront réfléchir à la possibilité de mettre encore en place les changements nécessaires en matière de système informatique, de méthodes et de processus dans la mesure où la date de début de la première période comparative, c'est-à-dire le 1<sup>er</sup> janvier 2016, est déjà passée. Ainsi, ces sociétés pourraient envisager de mettre en œuvre les changements de systèmes pour les périodes débutant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, ce qui leur laisserait tout de même une année de double reporting.

Les autres sociétés choisiront de ne pas procéder à un double reporting, mais plutôt de reprendre et ajuster les résultats publiés. Dès le début du processus de transition, ces sociétés doivent envisager la manière la plus efficace de quantifier l'impact de l'application de la nouvelle norme selon l'option de transition. Par exemple, si une société peut identifier des sous-groupes homogènes de contrats plutôt que d'évaluer chaque

9. SEC Regulation S-X, Item 309, Separate Financial Statements of Subsidiaries Not Consolidated and 50 Percent or Less Owned Persons, disponible sur [www.sec.gov](http://www.sec.gov).

10. Commentaires de Wesley Bricker, Deputy Chief Accountant, Office of the Chief Accountant at the SEC, décembre 2015 AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments.

11. Entreprise définie par la SEC comme une entité procédant à une introduction en bourse qui a enregistré des produits bruts de moins d'un milliard de dollars au cours de son exercice fiscal le plus récent

12. 11100.2 of SEC Division of Corporation Finance's Financial Reporting Manual, disponible sur [www.sec.gov](http://www.sec.gov).

contrat individuellement, elle devrait pouvoir quantifier l'impact sur un échantillon de contrats et utiliser cette information lors de la comptabilisation de ces sous-groupes.

Un outil d'échantillonnage statistique pourrait aider certaines sociétés à ces fins. Une société disposant de contrats individuellement significatifs ou qui n'ont aucune caractéristique commune avec d'autres contrats devra les analyser séparément.

Si une société opte pour la méthode du rattrapage cumulatif, il lui faudra réfléchir à sa capacité à présenter un double reporting pour l'année d'application initiale, afin de se conformer aux exigences générales en matière d'informations à fournir (voir 5.4).

## 5.5.2 Considérations relatives au contrôle interne

Quelle que soit l'option de transition choisie, les sociétés auront besoin de processus et de contrôles appropriés pour s'assurer que les informations utilisées lors de l'application de cette norme et des dispositions de transition sont exhaustives et correctes. Elles devront tenir compte du coût et des délais d'élaboration et de mise en œuvre de ces processus et contrôles lors du choix de la méthode de transition. Certaines sociétés voudront mettre en place les changements de processus et de méthodes comptables avant de signer toute certification relative au contrôle interne en application de la loi Sarbanes-Oxley de 2002, afin de pouvoir les documenter, les tester et remédier aux lacunes avant la fin de l'exercice.

## 5.6 Comparabilité de l'information et perceptions des investisseurs

### 5.6.1 Entre périodes

La comparabilité des informations des états financiers d'une période à l'autre sera importante pour les utilisateurs, tant internes qu'externes – en particulier si une société cherche à obtenir des financements ou prévoit, à court terme, une introduction en bourse ou une cession. Dans de telles situations, l'intérêt d'une présentation cohérente des exercices dans les états financiers pourrait l'emporter sur les coûts de mise en place induits par la méthode rétrospective.

Si une société choisit d'appliquer l'une ou plusieurs des méthodes de simplification disponibles dans le cadre de la méthode rétrospective ou opte pour la méthode du rattrapage cumulatif, ses revenus ne seront pas présentés de manière homogène pour l'ensemble des périodes. En raison de ce manque de cohérence, il pourrait être difficile pour les utilisateurs externes d'apprécier sa performance financière, et pour les utilisateurs internes de l'évaluer et de préparer les budgets et les prévisions.

### 5.6.2 Reporting interne

Un changement significatif du montant ou de la date de comptabilisation du revenu et du résultat net pourrait causer une évolution des principaux indicateurs de performance et d'autres mesures servant à la communication des résultats financiers. Les mesures relatives à la rémunération des dirigeants peuvent également être affectées ou nécessiter un ajustement pour tenir compte de l'impact de la transition.

Si l'application de la nouvelle norme impacte la comparabilité avec les indicateurs utilisés précédemment ou entraîne la nécessité de les ajuster ou d'en utiliser d'autres, il pourrait être bénéfique d'appliquer la méthode rétrospective qui assure une plus grande comparabilité de l'ensemble des périodes présentées dans les états financiers. Les sociétés devraient mettre en place des plans de communication interne et externe afin que les parties intéressées puissent comprendre les conséquences des nouvelles mesures sur les principaux indicateurs de performance, tant passés qu'actuels.

### 5.6.3 Entre sociétés

Les sociétés devraient se demander quelle option de transition les entreprises de leur secteur prévoient de choisir et si les utilisateurs externes d'informations financières s'attendent généralement à une homogénéité du reporting financier au sein d'un même secteur. Il pourrait être important pour une société de se conformer à la pratique du secteur auquel elle appartient.

## 6

# Plan d'action

Le choix de l'option de transition aura une incidence significative sur l'ampleur et les délais des modifications à effectuer en termes de systèmes et de processus. Ce choix devrait par conséquent être examiné dès que possible.

Nous conseillons aux sociétés d'évaluer à la fois les effets quantitatifs et les facteurs qualitatifs pertinents de chaque méthode. L'élaboration d'un planning détaillé permettra de gérer toute difficulté non anticipée et offrira une plus grande flexibilité dans l'utilisation optimale des ressources internes sur la durée.

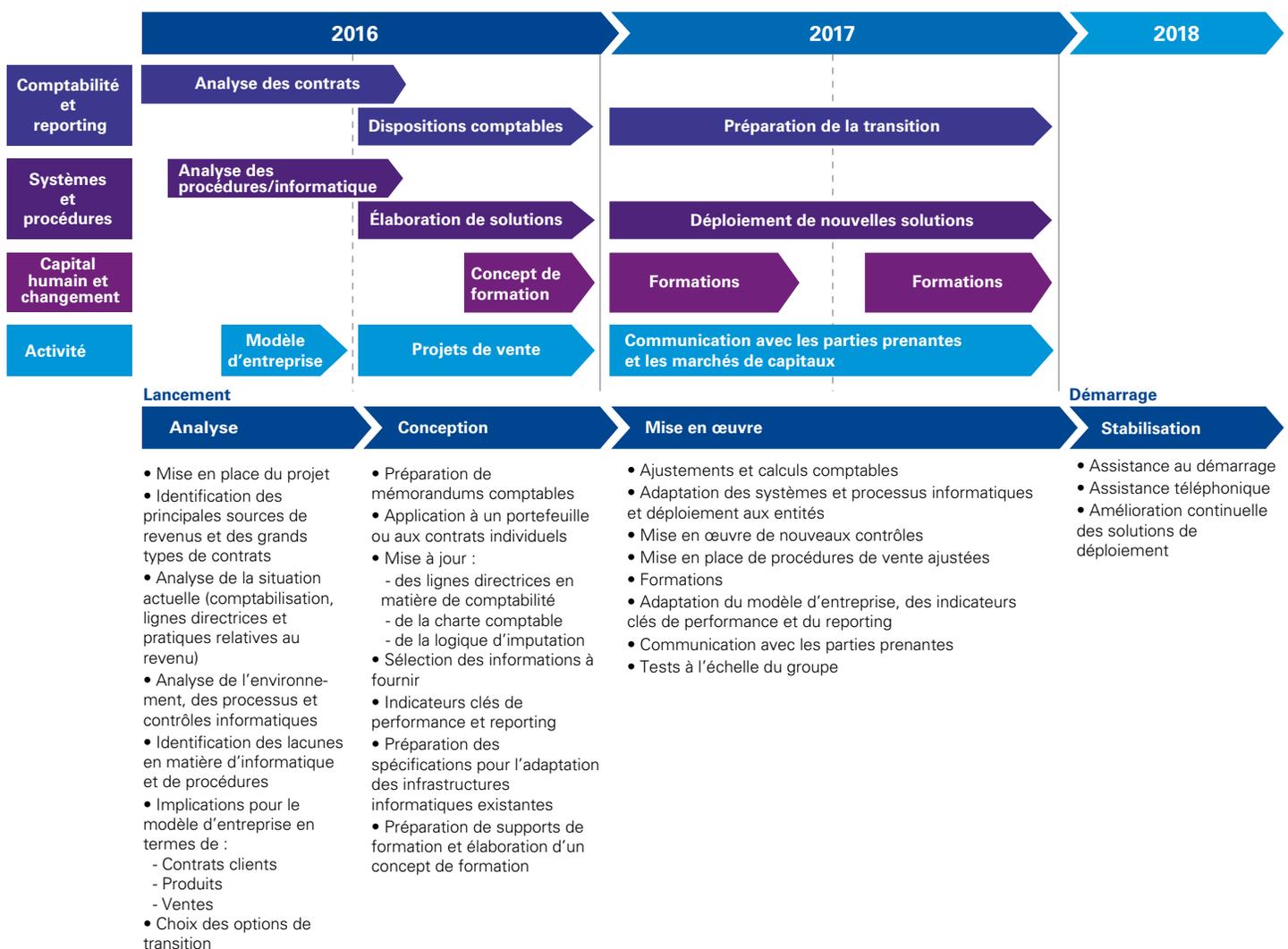
Les sociétés devraient par conséquent prendre des mesures pour comprendre la nouvelle norme et évaluer les effets des options de transition sur leur reporting financier. Certaines pourraient rapidement estimer que les impacts sont minimaux et donc choisir d'attendre davantage afin d'étudier les options de transition. Cependant, d'autres devront faire face à des effets significatifs nécessitant de leur part de gros efforts et devraient par conséquent commencer l'élaboration du planning au plus vite. Nous vous recommandons les actions suivantes :

- procéder à une première analyse pour identifier les facteurs potentiels de changement de comptabilisation du revenu et de certains coûts ;
- déterminer quels types de contrats pourraient avoir à être retraités. Ceci pourrait inclure l'identification de tout contrat individuellement significatif devant être évalué séparément ou de tout sous-groupe de contrats aux caractéristiques similaires pouvant être évalués ensemble ;
- commencer à déterminer quelles seront les informations requises par la nouvelle norme ; comparer ces dernières aux informations actuellement disponibles afin d'identifier les éventuelles différences à considérer lors de l'application de la nouvelle norme ;
- identifier les éléments qualitatifs susceptibles d'influencer votre choix en matière d'option de transition. Il pourrait être nécessaire de consulter des parties prenantes clés afin de voir quels facteurs sont considérés comme les plus significatifs ;
- vous assurer que les options de transition sont évaluées de manière cohérente avec les efforts de mise en œuvre de la nouvelle norme ; envisager la création, au sein de l'équipe chargée de la mise en œuvre, d'un sous-groupe dédié aux questions relatives aux options de transition ;
- élaborer un plan de mise en œuvre. L'annexe suivante présente des exemples de plans de transition mettant en avant les principales étapes indispensables à la réussite d'un projet de transition.

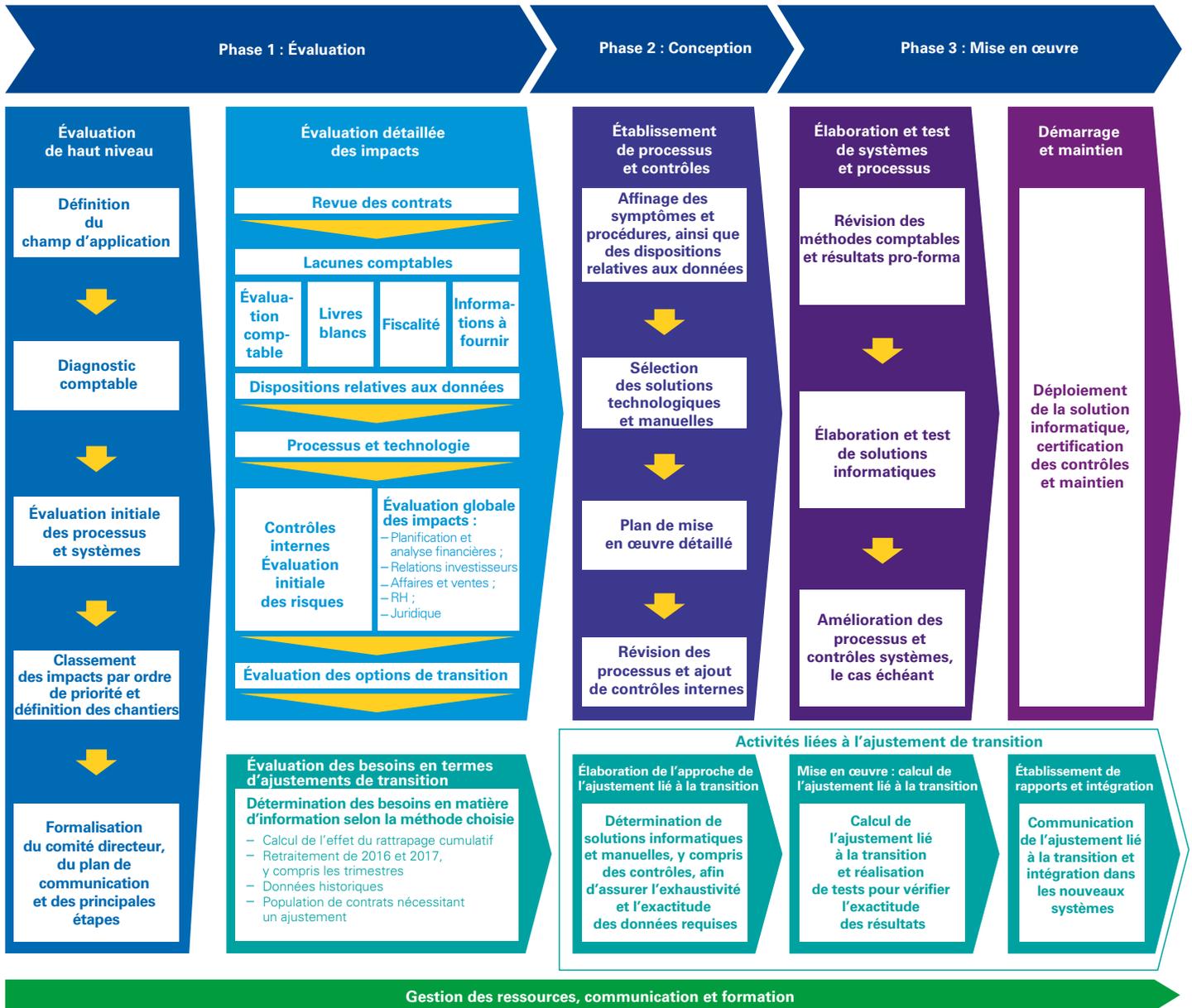
# Annexe – Exemples de plans de transition

La transition vers cette nouvelle norme nécessite davantage qu'une simple réflexion sur les éventuels changements de méthodes comptables, comme nous l'avons démontré dans cette publication. Pour être couronné de succès, un plan de transition doit tenir compte de l'ensemble des facteurs pertinents et nécessitera l'implication de l'ensemble des personnes responsables de la finance et du reporting. Les exemples suivants présentent les caractéristiques communes des plans de transition et l'organisation de leurs étapes.

## Exemple 1



## Exemple 2



# Au sujet de cette publication

Cette publication a été écrite par KPMG International Standards Group (KPMG IFRG Limited) et le Département Professional Practice de KPMG LLP. Elle concerne les dispositions de transition des normes IFRS 15, Produits des activités ordinaires issus des contrats clients et FASB ASC 606, Revenue from Contracts with Customers.

Sur de nombreux sujets, des interprétations plus approfondies s'avéreront nécessaires pour appliquer la norme aux propres faits, circonstances et transactions d'une entité.

Les normes IFRS et U.S. GAAP et leur interprétation évoluent dans le temps. Par conséquent, aucune de nos publications ne doit être considérée comme un substitut des normes et interprétations.

# Remerciements

Cette publication a été écrite par KPMG International Standards Group (KPMG IFRG Limited) et le Département Professional Practice de KPMG LLP. Cela a été rendu possible par les membres actuels et anciens du KPMG International Standards Group ainsi que du Département Professional Practice de KPMG LLP, dont les auteurs et éditeurs saluent la contribution.

Nous tenons à remercier les principaux participants à cette publication :

## **KPMG International Standards Group**

Kiary Kwong

Brian O'Donovan

Anthony Voigt

## **Département Professional Practice de KPMG LLP**

Meredith L. Canady

Paul H. Munter

Nous remercions également les autres personnes ayant contribué à la relecture de cette publication.

## **KPMG Global IFRS Revenue Recognition and Provisions**

### **Topic Team**

Brian K. Allen

Enrique Asla Garcia

Phil Dowad

Lise du Randt

Laura Galbiati

Kim Heng

Ramon Jubels

Prabhakar Kalavacherla (PK)

Reinhard Klemmer

Vijay Mathur

Annie Mersereau

Anne Schurbohm

Sachiko Tsujino

# Restez informés



## Visitez [kpmg.com/ifrs](http://kpmg.com/ifrs) pour les derniers développements IFRS

Que vous soyez un nouvel utilisateur des IFRS ou un utilisateur habituel, vous pouvez trouver des résumés clairs des développements récents, des guides d'application détaillés sur les dispositions complexes et des outils pratiques comme les « illustrative disclosures » et les « checklists ».

### Pour vous aider à composer avec les IFRS d'aujourd'hui...



**Insights into IFRS**  
Vous aide en pratique à appliquer les IFRS à vos transactions et accords.



**Guides to financial statements**  
« Illustrative IFRS disclosures » et « checklists » selon le référentiel actuel.



**Comparaison IFRS / US GAAP**

### ... et préparez-vous pour les IFRS de demain



**Issues-In-Depth - 2<sup>e</sup> édition**  
Mai 2016



**IFRS en bref**



**Locations**



**IFRS 15 par secteur**  
Télécommunications  
septembre 2016  
A venir  
Immobilier  
Software



## Contacts

### **Annie Mersereau**

#### **Associée**

Tél. : +33 (0)1 55 68 60 33

E-mail : amersereau@kpmg.fr

### **Emmanuel Paret**

#### **Associé**

Tél. : +33 (0)1 55 68 60 45

E-mail : eparet@kpmg.fr

### **Astrid Montagnier**

#### **Director**

Tél. : +33 (0)1 55 68 63 96

E-mail : amontagnier@kpmg.fr

### **Sonia Moulinier**

#### **Director**

Tél. : +33 (0)1 55 68 65 29

E-mail : smoulinier@kpmg.fr

### **Claudia Cosenza**

#### **Senior Manager**

Tél. : +33 (0)1 55 68 72 86

E-mail : ccosenza@kpmg.fr

### **Nathalie Alvet**

#### **Senior Manager**

Tél. : +33 (0)1 55 68 71 54

E-mail : nalvet@kpmg.fr

## **kpmg.fr**

Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. Elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG France est le membre français du réseau KPMG International constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse (« KPMG International »). KPMG International ne propose pas de services aux clients. Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2016 KPMG France. KPMG France désigne un ensemble de sociétés opérationnelles juridiquement distinctes. KPMG France est le membre français du réseau KPMG International constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse. Tous droits réservés. Le nom KPMG et le logo sont des marques déposées ou des marques de KPMG International. Imprimé en France. Septembre 2016.