

**GUIDE D'ÉVALUATION
EXCELLENCE ATOMIQUE INC.
OCCASIONS D'ÉVALUATION**

À : Joël Lacroix
De : CPA
Objet : Note concernant Excellence atomique inc. (EAI)

Vous trouverez ci-joint une note décrivant l'évaluation des risques et le seuil de signification pour cette mission, ainsi que l'analyse des questions comptables nouvelles en 2021.

Occasion d'évaluation n° 1

Le candidat évalue le traitement comptable d'une nouvelle source de produits.

Le candidat montre sa compétence en Information financière.

Compétence

1.2.2 Évaluer le traitement des opérations courantes (*niveau A – modules communs*)

Produits tirés des modules – soutien téléphonique

(Les candidats doivent voir que le nouveau service de soutien téléphonique présente un problème de comptabilisation des produits, appliquer les critères IFRS pertinents et dégager une conclusion quant au traitement comptable approprié. Les candidats doivent appliquer les critères généraux de comptabilisation des produits en se concentrant uniquement sur le service de soutien téléphonique. Ils doivent également déterminer si la vente du module et la vente du service de soutien téléphonique représentent des transactions distinctes ou un ensemble de transactions.)

EAI a offert un nouveau service relativement à la licence de logiciel (modules) en 2021. Les clients obtiennent maintenant un service de soutien téléphonique pour une période de trois ans pour chaque module acheté. Anna a comptabilisé tous les produits rattachés au programme de soutien téléphonique de trois ans dans l'exercice en cours. Toutefois, selon la deuxième étape prévue dans IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, il faut analyser les biens et les services promis dans le cadre d'un contrat conclu avec un client pour déterminer s'ils sont distincts ou s'ils doivent être regroupés.

IFRS 15.27 :

Un bien ou un service promis à un client est distinct dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies :

- (a) *le client peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c'est-à-dire que le bien ou le service peut exister de façon distincte);*

- (b) *la promesse de l'entité de fournir le bien ou le service au client peut être identifiée séparément des autres promesses contenues dans le contrat (c'est-à-dire que la promesse de fournir le bien ou service est distincte à l'intérieur du contrat).*

Dans le cas de EAI, les modules sont fournis avant le service de soutien téléphonique et ils demeurent fonctionnels sans le service de soutien puisque ce service n'était pas offert auparavant. De plus, les clients peuvent bénéficier du soutien téléphonique avec la licence de logiciel (les modules) fournie au début du contrat et le service de soutien téléphonique peut être acheté séparément. Les clients peuvent donc bénéficier des modules et du soutien téléphonique séparément (dans le cas des modules), ou avec l'autre ressource disponible (dans le cas du soutien téléphonique), de sorte que la condition énoncée à l'alinéa 27(a) d'IFRS 15 est remplie.

Les modules et le soutien téléphonique n'ont pas une incidence importante les uns sur les autres et, de ce fait, ils ne dépendent pas fortement les uns des autres ni ne sont étroitement liés. En fait, EAI serait en mesure de tenir sa promesse de fournir les modules séparément de sa promesse de fournir ultérieurement le soutien téléphonique. La promesse de fournir les modules et la promesse de fournir le service de soutien téléphonique peuvent donc être identifiées séparément l'une de l'autre, de sorte que la condition énoncée à l'alinéa 27(b) d'IFRS 15 est remplie.

Cette analyse montre qu'il existe deux obligations de prestation :

- 1) les modules (la licence de logiciel);
- 2) le soutien téléphonique.

Selon la quatrième étape prévue dans IFRS 15, la répartition du prix de transaction doit être aussi prise en considération.

IFRS 15.74 :

Pour atteindre l'objectif de répartition, l'entité doit répartir le prix de transaction entre toutes les obligations de prestation identifiées dans le contrat en proportion des prix de vente spécifiques, conformément aux paragraphes 76 à 80, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 81 à 83 (répartition d'une remise) et aux paragraphes 84 à 86 (répartition d'une contrepartie comprenant des montants variables).

IFRS 15.77 :

Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis. [...]

IFRS 15.78 :

Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer à un montant qui permettra à la répartition du prix de transaction de satisfaire à l'objectif de répartition décrit au paragraphe 73. [...]

IFRS 15.79 :

Les méthodes d'estimation appropriées du prix de vente spécifique d'un bien ou d'un service comprennent notamment les suivantes :

- (a) *la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement : l'entité évalue le marché sur lequel elle vend les biens ou les services et estime le prix qu'un client de ce marché serait disposé à payer pour ces biens ou ces services. [...]*

En appliquant la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement, on pourrait établir au montant estimatif de 1 300 000 \$ le prix de vente spécifique des modules. Le prix de vente spécifique qui peut être observé pour le service de soutien téléphonique est de 130 000 \$. Comme le prix de transaction total est aussi de 1 430 000 \$, aucun autre calcul n'est nécessaire.

Enfin, il faut prendre en considération la cinquième étape prévue dans IFRS 15 pour déterminer à quel moment il y a lieu de comptabiliser les produits relatifs au service de soutien téléphonique.

IFRS 15.31 :

L'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation en fournissant au client un bien ou un service (c'est-à-dire en transférant un actif) promis. Un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle.

IFRS 15.35 :

L'entité transfère le contrôle d'un bien ou d'un service progressivement et, de ce fait, remplit une obligation de prestation et comptabilise des produits des activités ordinaires progressivement si au moins une des conditions suivantes est remplie :

- (a) *le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure que celle-ci a lieu (voir paragraphes B3 et B4) ;*
- (b) *la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation (voir paragraphe B5) ;*
- (c) *la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement (voir paragraphe 36), et l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée (voir paragraphe 37).*

Pendant la période de trois ans que dure le programme de soutien téléphonique, l'obligation de prestation est remplie progressivement, car le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de EAI (ligne téléphonique mise à sa disposition). Ainsi, pendant trois ans, les clients pourront obtenir les conseils d'un statisticien compétent 24 heures par jour, sept jours par semaine.

Les clients tirent des avantages du soutien téléphonique d'EAI uniformément tout au long de l'année (c.-à-d. que les clients profitent du fait que la ligne téléphonique est à leur disposition, qu'ils l'utilisent ou non). L'évaluation fondée sur le temps écoulé représente donc la meilleure méthode d'évaluation du degré d'avancement dans l'exécution du service de soutien téléphonique.

EAI devrait comptabiliser les produits relatifs au soutien téléphonique de manière linéaire sur la période de trois ans. Pour la première année, soit 2021, il aurait donc fallu comptabiliser 43 333 \$ ($130\,000\ \$ \div 3\ \text{ans} = 43\,333\ \$$) au titre des produits des activités ordinaires plutôt que la totalité du montant, soit 130 000 \$. [Remarque : 130 000 \$ correspond à $1\,430\,000\ \$ - 1\,300\,000\ \$$.] Les produits sont donc actuellement surévalués de 86 667 \$ ($130\,000\ \$ - 43\,333\ \$ = 86\,667\ \$$). Par conséquent, un montant de 86 667 \$ devrait être déduit des produits, puis reporté pour être comptabilisé uniformément sur la période restante de deux ans. Remarque : Les candidats peuvent aussi reporter 2,5 ans de ventes, puisque celles-ci s'échelonnent de façon égale tout au long de l'exercice, mais on ne peut pas comptabiliser toutes les ventes de la première année dans ce cas. Le montant reporté sera alors de 108 334 \$ [$(43\,333\ \$ \times 6/12) + 86\,667\ \$$].

Occasion d'évaluation n° 2

Le candidat évalue le traitement comptable des frais de recherche et de développement.

Le candidat montre sa compétence en Information financière.

Compétence

1.2.2 Évaluer le traitement des opérations courantes (niveau A)

Module Nucléaire

(Les candidats doivent mentionner que le module Nucléaire est passé de l'étape de la recherche à celle du développement en 2021 et que, de ce fait, on ne peut pas inscrire tous les coûts à l'actif. Les candidats doivent appliquer les critères IFRS pertinents et dégager des conclusions quant au traitement comptable approprié. Ils doivent appliquer les critères relatifs aux frais de R&D différés en s'appuyant sur les faits pertinents énoncés dans la question. Les candidats peuvent également mentionner qu'une partie des coûts qu'il est prévu d'engager en 2022 ne peuvent être inscrits à l'actif.)

À la fin de l'exercice, EAI avait consacré environ 120 000 \$ au projet de module Nucléaire. Il s'agit d'une immobilisation incorporelle générée en interne, qu'EAI pourra vendre à divers clients au cours du nouvel exercice et qui générera donc des avantages économiques futurs pour la société.

Les coûts rattachés à ce projet doivent être séparés en frais de recherche et en frais de développement, puisque IAS 38 *Immobilisations incorporelles* ne permet pas d'inscrire les frais de recherche à l'actif. Les frais de développement ne peuvent être comptabilisés que lorsque l'entité a satisfait aux critères suivants, en démontrant :

- a) *la faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;*
- b) *son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;*
- c) *sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;*

- d) *la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;*
- e) *la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle;*
- f) *sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.*

C'est à la fin d'octobre 2021 que tous les critères ci-dessus ont été satisfaits. À ce moment-là, on avait achevé la programmation du module qui pouvait alors fonctionner sans blocage. Il existe clairement un marché pour le produit, puisque plusieurs clients ont demandé à obtenir ce module. Comme EAI avait un résultat net de 550 000 \$ (463 333 \$ si l'on tient compte de l'ajustement apporté précédemment aux produits comptabilisés relativement au soutien téléphonique) pour l'exercice en cours, elle disposait de ressources suffisantes pour terminer le module. Par conséquent, on ne peut inscrire à l'actif tous les coûts engagés avant cette date et des coûts de 100 000 \$ qu'EAI a actuellement capitalisés devront plutôt être passés en charges.

De plus, il faut noter que les 5 000 \$ consacrés à la publicité et à la réception de lancement (montant que l'on s'attend à engager en 2022) ne peuvent être inscrits à l'actif, puisque le paragraphe 67 d'IAS 38 interdit expressément de considérer comme composantes du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne « les frais de vente, les frais administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de sa mise en service ».

Occasion d'évaluation n° 3

Le candidat évalue le traitement comptable de la dépréciation.

Le candidat montre sa compétence en Information financière.

Compétence

1.2.2 Évaluer le traitement des opérations courantes (niveau A)

Module Réseau génétique

(Les candidats doivent mentionner qu'il existe un problème lié à la perte de valeur du module Réseau génétique, appliquer les critères IFRS pertinents et dégager une conclusion quant au traitement comptable approprié. On s'attend à ce que les candidats reconnaissent l'élément déclencheur de la perte de valeur et calculent celle-ci en s'appuyant sur l'évaluation indépendante. Les candidats peuvent aussi envisager de calculer la valeur recouvrable par référence à la valeur d'utilité, mais il est peu probable que la valeur d'utilité soit plus élevée que la juste valeur diminuée des coûts de sortie.)

EAI a reporté 95 000 \$ en frais de R&D liés au module Réseau génétique.

Selon le paragraphe 9 d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, « une entité doit déterminer à la fin de chaque période de présentation de l'information financière s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif. » Il existe un indice de dépréciation à la date de clôture puisqu'un concurrent a lancé un produit semblable qui accomplit la même tâche que le module d'EAI, mais plus rapidement. De plus, les ventes de ce produit ont diminué de 90 % en 2021.

Comme il existe un indice de dépréciation, IAS 36 exige que l'entité calcule la perte de valeur, qui correspond au montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie sur sa valeur recouvrable. La valeur recouvrable d'un actif correspond à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de sortie et sa valeur d'utilité. La valeur d'utilité de l'actif (valeur actualisée des flux de trésorerie futurs) a diminué de façon importante du fait que les ventes ont diminué de 90 %. Par conséquent, c'est vraisemblablement la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de sortie de l'actif qui est la plus élevée. BGC a offert 50 000 \$ pour l'acquisition du module. Une perte de valeur de 45 000 \$ (95 000 \$ - 50 000 \$) devrait donc être comptabilisée dans les états financiers.

Occasion d'évaluation n° 4

Le candidat analyse le risque d'anomalies significatives.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.5 Évaluer les risques du projet ou, pour les missions d'audit, les risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations à fournir (niveau B – modules communs)

Risque d'anomalies significatives

(Les candidats doivent relever certains facteurs de risque qui justifieraient une évaluation des risques plus élevée et dégager une conclusion quant au risque d'audit global. Ils doivent traiter des risques généraux associés à une société ouverte de haute technologie. Ils peuvent également prendre en compte divers faits énoncés dans l'étude de cas qui confirment les risques généraux, par exemple le fait qu'un concurrent ait amélioré le concept du module Réseau génétique indique que le secteur d'activité est hautement concurrentiel.)

Je recommande que le risque d'anomalies significatives associé à l'audit d'EAI soit évalué comme étant élevé. Voici des éléments à l'appui de cette recommandation.

- EAI est une société ouverte, ce qui accroît le risque en raison du nombre accru d'utilisateurs des états financiers, ainsi que la pression en vue d'augmenter le résultat net étant donné que le cours de l'action dépend souvent des résultats financiers.
- Le secteur des logiciels destinés aux scientifiques est extrêmement concurrentiel. Il est facile d'y pénétrer en raison du faible coût de démarrage d'une entreprise de logiciels. Les clients changent souvent de fournisseurs de logiciels lorsqu'une autre entreprise est en mesure d'offrir un produit permettant d'effectuer la même analyse plus rapidement ou une meilleure analyse. Par exemple, au début de 2021, un concurrent a offert un logiciel semblable au module Réseau génétique d'EAI, et qui permet d'effectuer le travail deux fois plus vite. Cela accroît le risque.
- Il y a eu plusieurs nouvelles opérations en 2021, dont la création d'un nouveau modèle d'affaires lié au service de soutien téléphonique intégré aux ventes, ainsi que des dépenses consacrées au projet du module Nucléaire. Cela accroît le risque puisqu'il s'agit d'éléments nouveaux pour EAI et il se peut que celle-ci ne sache pas comment les comptabiliser.
- EAI est un client nouveau pour le cabinet. Bien que vous n'ayez relevé aucun sujet de préoccupation lors de l'examen du dossier d'audit de l'exercice précédent, le fait qu'il s'agisse d'un nouveau client accroît le risque, puisque nous ne connaissons pas bien le client ni ses activités. Nous pourrions donc ne pas voir des anomalies liées à son secteur d'activité.
- Nous avons relevé plusieurs erreurs liées au traitement de questions comptables, tel qu'il est indiqué plus haut. Le risque d'anomalies significatives se trouve donc accru, puisqu'il pourrait y avoir d'autres erreurs dans les états financiers.

Occasion d'évaluation n° 5

Le candidat analyse le seuil de signification de la mission.

Le candidat montre sa compétence en Certification.

Compétence

4.3.5 Évaluer les risques du projet ou, pour les missions d'audit, les risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations à fournir (niveau B – modules communs)

Seuil de signification

(Les candidats doivent calculer le seuil de signification et traiter des incidences connexes. Ils doivent effectuer ce calcul à partir du résultat net original ou n'intégrer qu'une ou deux questions comptables. Ils doivent également tenir compte du seuil de signification pour les travaux ou du fait qu'un seuil de signification moins élevé aura des répercussions sur la quantité de tests à effectuer.)

Comme il s'agit d'une société ouverte, les principaux utilisateurs des états financiers sont les actionnaires de la société. Ceux-ci seront donc surtout intéressés par la rentabilité d'EAI et le bénéfice avant impôts serait donc le point de référence le plus approprié aux fins du calcul du

seuil de signification. Pour les entités à but lucratif, il est courant d'appliquer un taux de 5 % au bénéfice avant impôts pour déterminer le seuil de signification.

Toutefois, certaines questions comptables n'ont pas été prises en compte dans le bénéfice provisoire avant impôts. Les ajustements suivants devraient donc être faits :

Bénéfice provisoire avant impôts	550 000 \$
Moins : produits découlant du programme de soutien téléphonique	(86 667)
Moins : frais de R&D liés au module Nucléaire	(100 000)
Moins : dépréciation du module Réseau génétique	(45 000)
Bénéfice avant impôts ajusté	318 333
Seuil de signification à 5 %	<u>5 %</u>
Seuil de signification prévu	15 917 \$

Le seuil de signification aux fins de la planification devrait être de 15 917 \$.

De plus, nous devrions établir des seuils de signification pour les travaux portant sur des soldes de comptes individuels, pour nous assurer que le total des anomalies non corrigées et non détectées n'excède pas le seuil de signification pour les états financiers dans leur ensemble. L'établissement du seuil de signification pour les travaux relève du jugement professionnel, mais se situe généralement autour de 70 %. Je recommande d'établir un seuil de signification pour les travaux plus faible pour EAI, étant donné qu'il s'agit d'un nouveau client pour nous, que nous avons une compréhension limitée de l'entité et peu d'expérience auprès de celle-ci, et que nous n'avons pas réalisé les audits des exercices précédents. De plus, comme l'évaluation du risque global est élevée, il est approprié de fixer un seuil de signification des travaux plus faible. Le seuil de signification moins élevé pourrait être appliqué aux postes présentant un niveau de risque plus élevé, comme les produits et les frais de R&D, puisque nous avons déjà relevé plusieurs erreurs de comptabilisation.

La diminution du seuil de signification aura une incidence sur la quantité de travaux que nous devons réaliser, puisque des tests supplémentaires seront nécessaires. Nous devrions prévoir une augmentation du temps de travail sur place pour nous assurer d'achever l'audit dans les délais exigés pour une société ouverte.