

# IFRS 9, IFRS 15 et IAS 16 : Droit du vendeur à une contrepartie variable dans le cadre d'une vente d'actif

## Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS – Compte rendu de la réunion du 30 mai 2017

Lors de sa réunion du 11 septembre 2014, le Groupe a traité du point « [IFRS 3, IFRS 15, IAS 18 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans la vente d'actifs](#) », lequel était axé principalement sur la comptabilisation et l'évaluation de la contrepartie éventuelle.

Aux fins de la discussion tenue au cours de la présente réunion, le Groupe se penchera sur la même mise en situation, sous réserve de l'ajout de quelques précisions, en tenant compte du moment de la décomptabilisation, de la comptabilisation et de l'évaluation initiales de la contrepartie variable, de la comptabilisation des soldes connexes dans l'état de la situation financière et de la comptabilisation ultérieure selon IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* et IFRS 9 *Instruments financiers*.

### *Mise en situation*

L'Entité A vend à l'Entité B un ou plusieurs actifs qui ne constituent pas une entreprise. Les actifs sont des immobilisations corporelles qui seront comptabilisées conformément à IAS 16 *Immobilisations corporelles*. Au moment de l'achat, l'Entité B verse à l'Entité A une contrepartie en trésorerie et convient de lui verser dans un an des sommes supplémentaires fondées sur une combinaison de facteurs, notamment la capacité de l'Entité B d'atteindre certains seuils de production au moyen des actifs. L'Entité A n'exerce pas ses activités dans le domaine de la vente d'immobilisations corporelles (c'est-à-dire que la transaction n'a pas lieu dans le cadre de son activité normale). Elle n'a aucune autre obligation de prestation à remplir après le transfert du titre de propriété et la livraison.

La nature de la contrepartie variable prévue dans le cadre de cette transaction ne donne pas lieu à un dérivé incorporé (c'est-à-dire qu'elle se fonde sur l'atteinte par l'Entité B d'une production de 100 unités). La contrepartie variable est due dans un an, et aucune composante financement importante n'a donc été identifiée. La sortie ne constitue pas une transaction de cession-bail.

### ***Question 1 : La décomptabilisation d'une immobilisation corporelle se fait-elle au même moment selon IFRS 15 et IAS 18 Produits des activités ordinaires ?***

IAS 16 exige que le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle soit inclus dans le résultat net lors de la décomptabilisation de l'élément. La norme exige également que l'entité applique les critères énoncés dans IAS 18 pour comptabiliser le produit provenant de la vente de biens.

Le paragraphe 14 d'IAS 18 énonce les conditions à remplir pour comptabiliser les produits des activités ordinaires (c'est-à-dire la date de la décomptabilisation de l'actif). Par exemple, l'entité doit

apprécier à quel moment les risques et avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés, déterminer si elle continue à être impliquée dans la gestion des biens cédés, et établir si le montant du produit de la vente peut être évalué de façon fiable. Au moment de la transition à IFRS 15, ce renvoi à IAS 18 dans IAS 16 est remplacé par un renvoi à IFRS 15, lequel est donc axé sur la notion de contrôle.

Le contrôle s'entend de la capacité du client de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants. La notion d'implication continue dans la gestion est absente d'IFRS 15, du moins en ce qui touche l'évaluation du moment où le contrôle est transféré. Le modèle fondé sur le contrôle énoncé dans IFRS 15 peut faire en sorte que l'actif sera décomptabilisé à un moment différent que selon le modèle fondé sur les risques et les avantages énoncé dans IAS 18.

### *Discussion du Groupe*

La membre canadienne de [l'IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition](#) se joint à la discussion du Groupe.

Les membres du Groupe conviennent que, dans certaines situations, l'application de la notion de contrôle énoncée dans IFRS 15 au lieu de la notion de risques et avantages importants énoncée dans IAS 18 pourrait faire en sorte que les immobilisations corporelles soient décomptabilisées à un moment différent. Il pourrait s'agir d'une conséquence moins connue de l'application de la nouvelle norme.

***Question 2 : Si les conditions de décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sont remplies, comment l'Entité A (c'est-à-dire le vendeur) devrait-elle évaluer initialement la contrepartie reçue (ou à recevoir) pour déterminer le profit ou la perte résultant de la vente?***

*Point de vue 2A – Le droit du vendeur à une contrepartie variable devrait être évalué en appliquant les indications fournies dans IFRS 15 sur le prix de transaction et être comptabilisé comme étant un élément du produit de la vente de l'actif lors du transfert du contrôle.*

D'ici l'entrée en vigueur d'IFRS 15, il est indiqué au paragraphe 72 d'IAS 16 que la contrepartie à recevoir lors de la sortie d'une immobilisation corporelle est comptabilisée à sa juste valeur. Aux termes d'IFRS 15, le paragraphe 72 d'IAS 16 est modifié pour indiquer que la contrepartie est déterminée conformément aux dispositions relatives à la détermination du prix de transaction contenues dans les paragraphes 47 à 72 d'IFRS 15.

Le paragraphe 56 d'IFRS 15 exige que le prix de transaction comprenne tout ou partie du montant de contrepartie variable estimé conformément au paragraphe 53 d'IFRS 15. La contrepartie variable est incluse s'il est hautement probable qu'il n'y aura pas ajustement à la baisse important du montant cumulé des produits des activités ordinaires comptabilisé lors du dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable (c'est-à-dire la limitation applicable à la contrepartie variable). L'entité doit mettre à jour cette appréciation à chaque période de présentation de l'information financière.

Selon IFRS 15, si la contrepartie est variable, l'entité doit en estimer le montant selon la méthode de la valeur attendue ou selon la méthode du montant le plus probable. Le fait d'être incapable ou d'avoir de la difficulté à évaluer le prix de transaction du fait de sa variabilité ne permet pas à l'entité de ne pas comptabiliser les produits des activités ordinaires. Un certain montant de contrepartie variable peut être estimé dans le prix de transaction, sous réserve des dispositions relatives à la limitation de cette estimation.

Par comparaison avec IAS 18, les dispositions relatives à la limitation de l'estimation contenues dans IFRS 15 pourraient faire en sorte qu'initialement, la contrepartie soit évaluée à un montant inférieur à la juste valeur, donnant lieu à une diminution correspondante du profit (ou à une augmentation de la perte), le cas échéant. Toutefois, si antérieurement l'entité ne comptabilisait pas la contrepartie variable avant le dénouement des éventualités, l'entrée en vigueur d'IFRS 15 pourrait donner lieu à une augmentation du prix de transaction et du profit sur la vente (ou à une diminution de la perte). Si les éventualités ne sont pas résolues, il pourrait y avoir un ajustement transitoire au moment de la première application d'IFRS 15.

*Point de vue 2B – Le droit du vendeur à une contrepartie variable devrait être comptabilisé et évalué à un autre moment (par exemple, lorsque les conditions donnant lieu à la variabilité sont remplies et que les montants sont à recevoir).*

Ce point de vue est le même que le point de vue 2B énoncé dans le compte rendu de la réunion du Groupe tenue le 11 septembre 2014 sur le point « [IFRS 3, IFRS 15, IAS 18 et IAS 37 : Contrepartie éventuelle dans la vente d'actifs](#) ». Autrement dit, une contrepartie variable s'apparente à un actif éventuel, lequel, selon le paragraphe 31 d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, ne devrait pas être comptabilisé.

Par ailleurs, l'IASB s'est penché en 2013 sur un document de l'IFRS Interpretations Committee intitulé [Variable Payments for the Separate Acquisition of Property, Plant and Equipment and Intangible Assets](#). Deux options sont proposées dans ce document, en l'occurrence une option similaire au point de vue 2A ci-dessus mais considérée du point de vue de l'acheteur, et une option qui reflète le point de vue que les paiements de contrepartie éventuelle qui dépendent des actions de l'acheteur ne répondent pas à la définition d'un passif financier tant que ces actions n'ont pas été exécutées. Les tenants du point de vue 2B pourraient s'inspirer du raisonnement sous-jacent à cette dernière option pour conclure que, s'il n'y a pas de passif pour l'acheteur, il n'y a pas d'actif pour le vendeur. Toutefois, en mars 2016, l'IFRS Interpretations Committee a constaté qu'il y avait foisonnement important des pratiques en ce qui a trait à la comptabilisation des paiements variables par l'acheteur et établi que la question est trop vaste pour être abordée dans les limites établies par les normes existantes.

### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe sont d'avis que le droit du vendeur à une contrepartie variable devrait être évalué en appliquant les indications fournies dans IFRS 15 sur le prix de transaction et être comptabilisé comme étant un élément du produit de la vente de l'actif lors du transfert du contrôle (point de vue 2A). Ils soulignent l'importance de l'exercice du jugement professionnel dans

l'application des techniques d'estimation énoncées dans IFRS 15, aux fins de la détermination du montant de la contrepartie variable.

Un membre du Groupe souligne également l'importance de la prise en compte du type de variabilité lié à la contrepartie. Un autre membre du Groupe fait observer que, pour favoriser la conclusion d'une entente, l'entité promet souvent dans le contrat conclu avec le client une contrepartie qui peut varier si le droit de l'entité à la contrepartie est conditionnel à la survenance ou à la non-survenance d'un événement futur.

Un membre du Groupe mentionne que la variabilité dans IFRS 15 est associée à la performance du vendeur (prime de performance ou de rendement), à la qualité des biens qui ont été vendus (les biens remplissent leurs promesses) ou aux possibles actions de l'acheteur (retours). Le membre du Groupe estime ainsi qu'il est important de déterminer si la variabilité faisant l'objet de la présente question correspond au type de variabilité entrant dans le champ d'application d'IFRS 15. Il demande également si, à la transition, la mesure de simplification décrite au paragraphe C5(a)(ii) d'IFRS 15 en ce qui a trait aux contrats achevés pourrait être utilisée lorsque le contrôle a été transféré mais que l'incertitude relative à la contrepartie variable perdure à la date de la première application d'IFRS 15.

***Question 3 : Si les conditions de décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sont remplies et que le prix de transaction (produit de la vente) inclut une contrepartie variable (soit le point de vue 2A), que doit comptabiliser l'Entité A initialement dans l'état de la situation financière?***

*Point de vue 3A – La contrepartie variable est comptabilisée comme un actif sur contrat et est évaluée initialement conformément à IFRS 15.*

Si l'entité remplit son obligation de prestation avant d'avoir reçu un paiement, elle a un actif sur contrat. IFRS 15 définit un actif sur contrat comme le droit de l'entité d'obtenir une contrepartie en échange de biens ou de services qu'elle a fournis à un client lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps.

Les tenants de ce point de vue invoquent le paragraphe BC323 de la Base des conclusions d'IFRS 15, qui précise, entre autres, ce qui suit :

« Dans bien des cas, l'actif sur contrat est un droit inconditionnel à une contrepartie — une créance —, car c'est seulement l'écoulement du temps qui permet de déterminer que le paiement de la contrepartie est exigible. Dans certains cas, toutefois, l'entité remplit une obligation de prestation sans avoir un droit inconditionnel à une contrepartie, par exemple parce qu'elle doit d'abord remplir une autre obligation de prestation prévue au contrat. Les deux conseils ont décidé que l'entité devrait comptabiliser un actif sur contrat conformément à IFRS 15 lorsqu'elle remplit une obligation de prestation sans avoir un droit inconditionnel à une contrepartie. »

L'Entité A a transféré le contrôle de l'immobilisation corporelle, mais il n'existe pas de droit inconditionnel à la contrepartie variable, car l'Entité B doit atteindre certains seuils de production. La contrepartie variable est comptabilisée initialement au montant déterminé, conformément à

IFRS 15, car selon le paragraphe 2.1(j) d'IFRS 9, les actifs sur contrats sont exclus du champ d'application d'IFRS 9.

*Point de vue 3B – La contrepartie variable est comptabilisée comme un actif financier (soit une créance) et est évaluée initialement conformément à IFRS 9.*

Le paragraphe AG8 d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation* indique qu'un droit éventuel répond à la définition d'un actif financier même si ces actifs ne sont pas toujours comptabilisés dans les états financiers.

Comme l'actif financier est évalué initialement à la juste valeur, conformément au paragraphe 5.1.1 d'IFRS 9, il y aurait un profit ou une perte au Jour 1 lors de la comptabilisation de la contrepartie variable. En effet, le prix de transaction est déterminé selon IFRS 15 et, de ce fait, pourrait ne pas être représentatif de la juste valeur en raison de la limitation applicable à la contrepartie variable. Le paragraphe B5.1.2A d'IFRS 9 fournit des indications sur la question de savoir si le profit ou la perte au Jour 1 devrait être comptabilisé immédiatement en résultat net.

#### *Discussion du Groupe*

Les membres du Groupe appuient la comptabilisation de la contrepartie variable en tant qu'actif sur contrat qui, initialement, est évalué conformément à IFRS 15 (point de vue 3A). Un membre du Groupe souligne que, lorsqu'une transaction conclue avec un client est considérée comme donnant lieu à un actif sur contrat, cet actif sur contrat demeure jusqu'à ce que l'incertitude soit levée.

***Question 4(a) : Si l'Entité A a comptabilisé initialement un montant au titre d'une contrepartie variable comme un actif sur contrat (soit le point de vue 3A), comment devrait-elle évaluer la contrepartie variable ultérieurement?***

Le paragraphe 72 d'IAS 16 (tel que modifié par IFRS 15) énonce explicitement que les variations ultérieures du montant estimé de contrepartie qui est inclus dans le profit ou la perte doivent être comptabilisées selon les dispositions relatives à la modification du prix de transaction contenues dans IFRS 15.

Selon le paragraphe 59 d'IFRS 15, l'entité doit, à la fin de chaque période de présentation de l'information financière, mettre à jour le prix de transaction estimé, y compris son appréciation quant à savoir si une limitation s'applique à l'estimation d'une contrepartie variable. Les modifications du prix de transaction sont comptabilisées conformément aux paragraphes 87 à 89 d'IFRS 15 dans la période où elles se produisent.

Selon le paragraphe 107 d'IFRS 15, l'actif sur contrat serait assujéti aux dispositions relatives à la dépréciation contenues dans IFRS 9.

Lorsque l'entité a un droit inconditionnel à une contrepartie, elle devrait présenter ce droit en tant que créance, séparément de l'actif sur contrat, et le comptabiliser conformément à IFRS 9. L'Entité A aurait un droit inconditionnel une fois que l'Entité B a atteint tous les seuils de production. À ce stade, l'Entité A décomptabiliserait l'actif sur contrat et comptabiliserait un actif financier.

Le paragraphe 108 d'IFRS 15 précise, notamment, que « [l]ors de la comptabilisation initiale d'une créance liée à un contrat conclu avec un client, toute différence entre la valeur de la créance selon

IFRS 9 et le montant correspondant des produits des activités ordinaires comptabilisé doit être passée en charges (par exemple, à titre de perte de valeur) ».

**Question 4(b) : Si l'Entité A a initialement comptabilisé un montant au titre d'une contrepartie variable comme un actif financier (soit le point de vue 3B), comment devrait-elle évaluer la créance ultérieurement?**

La comptabilisation ultérieure de la contrepartie variable se fait conformément à IFRS 9, car le montant est considéré comme un actif financier.

En supposant que le modèle économique de l'Entité A consiste à détenir l'actif afin d'en percevoir les flux de trésorerie contractuels, celle-ci doit déterminer si les flux de trésorerie contractuels liés à la créance éventuelle correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. Les indications fournies aux paragraphes 4.1.2(b) et B4.1.7A d'IFRS 9 devraient être prises en considération afin de déterminer si l'instrument satisfait à la condition relative aux flux de trésorerie contractuels qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts. En outre, le paragraphe B4.1.10 d'IFRS 9 indique notamment ce qui suit :

« Si un actif financier est assorti de modalités contractuelles qui pourraient modifier l'échéancier ou le montant des flux de trésorerie contractuels (par exemple, l'actif peut faire l'objet d'un remboursement anticipé ou sa durée peut être prolongée), l'entité doit déterminer si les flux de trésorerie contractuels qui pourraient résulter de telles modalités contractuelles sur la durée de vie de l'instrument correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû. Aux fins de cette détermination, l'entité doit apprécier les flux de trésorerie contractuels qui pourraient être générés tant avant qu'après la modification. Elle pourrait aussi devoir apprécier la nature d'une éventualité (c'est-à-dire l'événement déclencheur) qui modifierait l'échéancier ou le montant des flux de trésorerie contractuels. Bien que la nature de l'éventualité en elle-même ne soit pas un facteur déterminant pour apprécier si les flux de trésorerie contractuels correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts, elle peut en être un indice. »

Le paragraphe B4.1.18 d'IFRS 9 fournit également des indications sur les cas où l'on peut faire abstraction des modalités contractuelles aux fins du classement.

Si la condition relative aux flux de trésorerie contractuels qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts n'est pas remplie, l'Entité A doit évaluer la contrepartie variable à la juste valeur. La nature des éventualités peut s'avérer un facteur déterminant pour établir si cette condition est remplie et si l'actif doit être évalué ultérieurement au coût amorti ou à la juste valeur. Les indications contenues dans IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, qui exigent que la contrepartie éventuelle soit évaluée à la juste valeur, doivent également être prises en considération.

#### *Discussion du Groupe*

Le Groupe examine les questions 4(a) et 4(b) ensemble.

Les membres du Groupe appuient le traitement comptable ultérieur de la contrepartie variable décrit sous la question 4(a).

Il n'examine pas plus avant le traitement comptable ultérieur décrit sous la question 4(b), car, pour cette mise en situation, le Groupe est d'avis que la contrepartie variable devrait être comptabilisée comme un actif sur contrat (c.-à-d. le point de vue 3A).

La membre canadienne de l'IASB/FASB Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition souligne l'importance d'utiliser la terminologie propre à IFRS 15 dans les discussions sur les questions portant sur les produits des activités ordinaires (par exemple, traiter de contrepartie variable et non pas de contrepartie éventuelle). Elle explique que le nouveau modèle décrit dans IFRS 15 doit être envisagé dans une optique entièrement différente de celle du modèle décrit dans IAS 18.

La discussion du Groupe permet d'attirer l'attention sur la question. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.

(Pour prendre connaissance dans le détail des discussions et des opinions exprimées, écoutez le [clip audio](#) [en anglais seulement].)