

IFRS 2 : Périodes variables d'acquisition de droits à des paiements fondés sur des actions

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 19 mai 2022

Les paiements fondés sur des actions sont souvent assujettis à une ou plusieurs conditions spécifiées. Par exemple, il pourrait y avoir des conditions de performance à remplir, comme l'atteinte par l'entité d'un taux de croissance bénéficiaire spécifié ou une hausse spécifiée du cours de l'action.

Selon le [paragraphe 21](#) d'IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*, « [d]es conditions de marché, telles qu'un objectif de prix de l'action auquel serait soumise l'acquisition des droits (ou la faculté d'exercer) doivent être prises en compte pour estimer la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués ». En conséquence, pour les attributions d'instruments de capitaux propres assortis de conditions de marché, l'entité doit comptabiliser les biens ou les services reçus d'une autre partie qui répond à toutes les autres conditions d'acquisition des droits, que ces conditions de marché aient été remplies ou non. Voici des exemples de conditions de marché :

- a) le cours de l'action de l'entité doit atteindre un montant minimal d'ici une date spécifiée;
- b) l'entité doit atteindre une cible de rendement total pour ses actionnaires;
- c) le cours de l'action de l'entité doit dépasser la performance d'un indice boursier.

Dans certains cas, la longueur de la période d'acquisition peut varier en fonction du moment où la condition de performance est remplie. Le [paragraphe 15\(b\)](#) d'IFRS 2 énonce que l'« entité doit estimer dès la date d'attribution la longueur de la période d'acquisition des droits attendue, en fonction de l'issue la plus probable de la condition de performance. Si la condition de performance est une *condition de marché*, l'estimation de la longueur de la période d'acquisition des droits attendue doit être cohérente avec les hypothèses fondant l'estimation de la juste valeur des options attribuées; elle ne doit pas être révisée ultérieurement. »

Le Groupe examine le modèle de comptabilisation des charges pour un scénario de paiement fondé sur des actions dans lequel une condition de marché est remplie plus tôt qu'attendu.

Mise en situation

- Le 1^{er} janvier 20X5, un salarié se voit attribuer des droits à des paiements fondés sur des actions qui s'acquièrent si le cours de l'action de l'entité A atteint une condition de performance de marché (la « cible ») soit d'ici le 31 décembre 20X5 (la « date 1 »), soit d'ici le 31 décembre 20X6 (la « date 2 »).
- Le salarié pourrait recevoir de 0 à 100 % des droits selon le niveau d'atteinte de la cible. Par conséquent :
 - a) il est possible que les droits soient acquis à 100 % à la date 1 si la cible est entièrement atteinte à cette date;
 - b) si les droits ne sont pas entièrement acquis à la date 1, le salarié peut obtenir la somme restante à la date 2;

- c) le salarié perd toute somme non acquise à la date 2.
- On suppose que l'entité A a initialement estimé que 0 % des droits seraient acquis à la date 1 et que 100 % des droits seraient acquis à la date 2. Cependant, la cible est entièrement atteinte à la date 1 et 100 % des droits sont donc acquis à cette date.

Question 1 : L'entité A devrait-elle accélérer la comptabilisation des charges lorsque la cible est atteinte à la date 1, ou continuer de comptabiliser les charges sur la période d'acquisition estimée de deux ans?

Point de vue A – La comptabilisation des charges devrait être accélérée

Les tenants de cette opinion sont d'avis que l'accélération de la comptabilisation des charges est conforme aux dispositions d'[IFRS 2](#) selon lesquelles les charges doivent être comptabilisées sur la période d'acquisition d'une option. Cette approche refléterait le fait que l'entité A a reçu tous les services auxquels elle a droit en contrepartie des attributions de droits au moment où la condition de marché est remplie. Les tenants de cette opinion jugent qu'il serait inapproprié de tenir compte de services à recevoir en contrepartie d'attributions de droits qui ont déjà été acquis.

Point de vue B – La comptabilisation des charges ne devrait pas être accélérée

Les tenants de cette opinion sont d'avis qu'[IFRS 2](#) interdit expressément la révision de la longueur de la période d'acquisition dans les cas où une condition de performance est remplie plus tôt qu'attendu. L'entité A ne devrait donc pas accélérer la comptabilisation des charges, même dans le cas où une telle accélération pourrait mieux refléter la substance économique des attributions de droits à des paiements fondés sur des actions.

Discussion du Groupe

Plusieurs membres du Groupe relèvent qu'il existe une disparité des pratiques en ce qui concerne l'interprétation des indications d'[IFRS 2](#) à propos de la comptabilisation des attributions de droits à des paiements fondés sur des actions dont la période d'acquisition est variable dans les cas où une condition de marché est remplie plus tôt qu'attendu au départ.

La plupart des membres adhèrent au point de vue A selon lequel la comptabilisation des charges devrait être accélérée dans une telle situation. Ils pensent que cette approche permettrait de communiquer des informations plus utiles aux utilisateurs des états financiers et qu'elle est davantage conforme aux indications générales d'[IFRS 2](#) qui prévoient que les charges doivent être comptabilisées à mesure que les conditions d'acquisition sont remplies. Un membre souligne que l'accélération de la comptabilisation des charges n'est pas un changement de l'estimation initiale, mais un reflet du fait que la condition d'acquisition a été remplie. Il doute donc que cette accélération contrevienne au [paragraphe 15\(b\)](#) d'[IFRS 2](#), qui énonce seulement que l'estimation de la longueur de la période d'acquisition des droits attendue ne doit pas être révisée.

Quelques membres adhèrent au point de vue B selon lequel la comptabilisation des charges ne devrait pas être accélérée. Ils observent qu'[IFRS 2](#) interdit expressément la révision de la longueur de la période d'acquisition dans les cas où une condition de marché est remplie plus tôt qu'attendu.

Un membre souligne que les entités devraient envisager d'indiquer leur méthode comptable à ce sujet si ces types d'accords sont significatifs pour elles.

De façon générale, la discussion du Groupe met en lumière les différentes interprétations possibles des indications d'[IFRS 2](#) à propos de la comptabilisation des attributions de droits à des paiements

fondés sur des actions dont la période d'acquisition est variable dans les cas où une condition de marché est remplie plus tôt qu'attendu au départ. Le Groupe recommande au CNC d'avoir une discussion sur le sujet et de déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures.