

Comptabilisation des produits tirés de la vente de crédits carbone

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du Décembre 12, 2023

CONTEXTE

Aperçu

L'attention croissante accordée aux engagements des sociétés en matière d'enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) et de carboneutralité a créé une demande pour des crédits carbone générés par des mécanismes volontaires conçus pour favoriser un comportement plus « vert ». Ces crédits carbone visent à attester qu'une société a réduit ses émissions de gaz à effet de serre (GES) ou en a supprimé une quantité donnée de l'atmosphère dans le cadre de ses activités.

Lors de ses réunions de [mai 2023](#) et de [septembre 2023](#), le Groupe a discuté du traitement comptable de la génération de crédits carbone. Le Groupe fait remarquer qu'il s'agit d'un domaine en pleine émergence et recommande de poursuivre les discussions sur des questions similaires dans l'avenir. Par conséquent, le Groupe débat de la comptabilisation des produits tirés de la vente de crédits carbone en application des indications d'[IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients](#). La discussion porte sur une mise en situation dans laquelle le vendeur est tenu de s'engager à long terme auprès de l'administrateur du registre de compensation des émissions de carbone pour veiller au caractère permanent du stockage du carbone. L'administrateur du registre impose cette exigence comme condition à l'obtention de la certification des crédits. Dans le cadre de différentes mises en situation, il pourrait y avoir des aspects comptables distincts et supplémentaires à prendre en considération.

Qu'est-ce qu'un crédit carbone?

Un crédit carbone dans le cadre d'un mécanisme volontaire est un instrument financier transférable dont un organisme de certification indépendant (généralement, un registre de compensation des émissions de carbone) certifie qu'il correspond à une réduction d'une tonne métrique d'émission de dioxyde de carbone, ou à son équivalent pour d'autres GES. Une entité peut acheter un crédit carbone et le « retirer » pour demander la réduction des émissions sous-jacente en vue d'atteindre ses propres objectifs de réduction d'émissions de GES.

Comment fonctionne un registre de compensation des émissions de carbone?

Les registres volontaires de compensation des émissions de carbone consistent généralement en un système en ligne qui permet aux membres d'enregistrer des projets et de consigner les données dont ils disposent relativement à l'octroi, au transfert et au retrait de crédits sérialisés liés à des projets et vérifiés de façon indépendante en dehors de tout régime réglementaire. Le registre ne

constitue pas un lieu d'échange, et il ne facilite ni ne permet la vente de crédits carbone entre des parties. Les transactions sont plutôt négociées directement entre les acheteurs et les vendeurs, et elles ont lieu en dehors du registre. Il peut y avoir plusieurs clients pour un projet particulier ou pour une tranche de crédits au sein d'un projet. Les problèmes ou les différends susceptibles de survenir entre les promoteurs de projets et des tiers sont indépendants du registre.

Chaque registre élabore ses propres normes et méthodes de quantification, de surveillance et de déclaration des réductions et des suppressions d'émissions de GES liées à des projets, de vérification, d'enregistrement de projets et d'octroi de crédits carbone. Ces normes établissent le niveau de qualité auquel chaque projet doit satisfaire pour pouvoir enregistrer des crédits au registre. Les promoteurs de projets doivent souscrire aux conditions énoncées dans le registre. Les registres volontaires de compensation des émissions de carbone sont souvent des organismes sans but lucratif, et les promoteurs de projets paient des frais afin de soutenir le fonctionnement du registre.

Pourquoi les registres de compensation des émissions de carbone sont-ils importants?

L'inscription à un registre de compensation des émissions de carbone reconnu est généralement exigée pour réaliser des ventes significatives de crédits carbone volontaires. En effet, les acheteurs potentiels doivent avoir l'assurance que les émissions de GES ont vraiment été réduites ou supprimées. Les crédits carbone doivent généralement être octroyés, ou être sur le point d'être octroyés, avant que les opérations de vente puissent avoir lieu. Les « préventes » sont possibles, mais elles dépendent de la réussite de l'octroi des crédits. À l'inverse, l'octroi de crédits carbone dans un registre ne garantit pas les ventes.

Les projets admissibles sont des projets à long terme. La méthode retenue déterminera ce qui suit :

- la période minimale pendant laquelle le promoteur d'un projet s'engage à assurer la surveillance et la vérification des projets (la « durée minimale du projet »);
- la période au cours de laquelle les activités liées au projet sont admissibles à la génération de crédits carbone (la « période de crédit »). Pendant la période de crédit, une nouvelle tranche de crédits est vérifiée et octroyée périodiquement par l'administrateur du registre (par exemple, annuellement).

Mise en situation

Une société possède et gère des forêts dans le but premier de récolter des arbres pour le bois d'œuvre. La société a déterminé qu'en réduisant son volume de récolte de 10 %, elle pourrait générer des crédits carbone et les vendre sur le marché volontaire à un rendement supérieur à celui auquel elle renonce pour le bois d'œuvre récolté. La société a donc mis au point un projet visant à réduire les niveaux de récolte sur des terres sélectionnées en vue de générer des crédits carbone. La société poursuivra également certaines activités de récolte sur ces terres.

Le projet a été vérifié et enregistré dans un registre volontaire. La durée minimale du projet est de 40 ans, et la période de crédit porte sur les 10 premières années. La société doit donc maintenir le niveau de stock de carbone associé aux crédits carbone vérifiés et octroyés pendant 40 ans en limitant ses activités de récolte. Cela garantit un niveau de « prestation » pour les stocks de carbone correspondants. Selon les conditions du registre, la société est responsable des activités suivantes sur la durée de 40 ans (les « engagements à long terme ») :

- la déclaration annuelle des stocks de carbone estimés et des récoltes ou perturbations connues;
- la vérification physique périodique des lieux par un vérificateur accrédité;
- les activités périodiques de reconstitution des inventaires;
- le remboursement des crédits carbone « annulés » en raison de la récolte. Cela peut se faire par l'annulation ou le retrait d'un volume équivalent de crédits invendus dans le registre ou par l'achat d'autres crédits qui sont ensuite immédiatement annulés ou retirés. La société n'est pas responsable des annulations en raison d'événements naturels qui échappent à son contrôle. Celles-ci sont couvertes au moyen d'un compte de marge commune (assurance), qui est financé au moyen du processus d'enregistrement.

Les coûts associés aux activités de déclaration, de vérification et de reconstitution des stocks ne sont pas significatifs pour la société.

La première tranche de crédits carbone a été octroyée et est maintenant disponible à la vente. Les crédits sont comptabilisés en tant que stocks dans les états financiers de la société. Ils seront achetés par des sociétés tierces qui pourront les revendre ou les annuler. Chaque vente fait l'objet d'un contrat négocié séparément entre la société et le client. Le prix de vente est fixe une fois qu'il a été convenu avec le client. Au moment de la vente, le crédit est transféré au client et le paiement est exigible immédiatement.

Le contrat conclu avec le client ne prévoit aucune autre obligation que le transfert d'un crédit carbone sérialisé particulier en échange d'une contrepartie en espèces. Ce crédit n'est assorti d'aucune autre exigence de captage du carbone, et le client n'est soumis à aucune autre obligation de déclaration. L'annulation des crédits carbone vendus n'a aucune incidence sur le client qui a acheté les crédits.

Les hypothèses et facteurs suivants sont pertinents pour l'analyse :

- Les ventes de crédits carbone sont significatives pour la société et constituent un extrant des activités ordinaires de celle-ci obtenu en échange d'une contrepartie qui entre dans le champ d'application d'IFRS 15 ([paragraphe 6](#) d'IFRS 15). Par conséquent, l'analyse suit le modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires en cinq étapes d'IFRS 15.
- Les tiers qui achètent des crédits carbone auprès de la société sont considérés comme des clients, car ils constituent la « partie ayant conclu un contrat avec une entité en vue d'obtenir,

en échange d'une contrepartie, des biens ou des services qui sont un extrant des activités ordinaires de l'entité » ([paragraphe 6](#) d'IFRS 15).

- Cette analyse porte sur la comptabilisation de la vente de crédits carbone et ne traite pas de la comptabilisation des coûts connexes qui sont associés à la vente.

Étape 1 : Identification du contrat conclu avec le client

Analyse

Le [paragraphe 9](#) d'IFRS 15 indique ce qui suit :

L'entité doit comptabiliser un contrat conclu avec un client qui entre dans le champ d'application de cette norme uniquement lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- (a) les parties au contrat ont approuvé celui-ci (par écrit, verbalement ou selon d'autres pratiques commerciales habituelles) et se sont engagées à remplir leurs obligations respectives;
- (b) l'entité peut identifier les droits de chaque partie en ce qui concerne les biens ou les services à fournir;
- (c) l'entité peut identifier les conditions de paiement prévues pour les biens ou les services à fournir;
- (d) le contrat a une substance commerciale (c'est-à-dire qu'on s'attend à ce qu'il cause une modification du calendrier ou du montant des flux de trésorerie futurs de l'entité ou du risque qui leur est associé);
- (e) il est probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit en échange des biens ou des services qu'elle fournira au client...

Les contrats conclus entre la société et les tiers acheteurs de crédits carbone entrent dans le champ d'application d'[IFRS 15](#) parce qu'ils satisfont à tous les critères énoncés ci-dessus. Les contrats créent des droits et des obligations exécutoires relativement à la vente de crédits carbone par la société aux tiers acheteurs.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie cette analyse.

Étape 2 : Identification des obligations de prestation

Analyse

Les obligations de prestation constituent l'unité de comptabilisation aux fins de l'application d'[IFRS 15](#). Elles sont identifiées au moment de la passation du contrat et servent de base à la comptabilisation des produits des activités ordinaires. Selon le [paragraphe 22](#) d'IFRS 15, l'entité doit identifier comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client :

- (a) soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou services) distinct;
- (b) soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.

Selon le [paragraphe 24](#) d'IFRS 15, l'identification des obligations de prestation suppose l'évaluation des attentes des clients qui peuvent aller au-delà des promesses explicites contenues dans le contrat. Il peut s'agir de promesses implicites fondées sur les pratiques commerciales habituelles, la politique affichée ou des déclarations précises qui amènent le client à être fondé de s'attendre à ce que l'entité lui fournisse un bien ou un service.

Une fois les diverses promesses identifiées, la société doit apprécier si les biens ou les services connexes fournis sont distincts. S'ils le sont, cela signifie qu'il s'agit d'obligations de prestation distinctes en vertu du [paragraphe 22\(a\)](#) d'IFRS 15. Selon le [paragraphe 27](#) d'IFRS 15, un bien ou un service 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).

Quatre points de vue ressortent relativement à cette étape du modèle de comptabilisation des produits des activités ordinaires.

Point de vue 2A – L'obligation de prestation correspond uniquement à la vente de crédits carbone

Le client achète des crédits carbone qui sont certifiés au moment de la transaction. Les tenants de ce point de vue font remarquer que les actions ultérieures du vendeur n'ont pas d'incidence sur la capacité du client de retirer les crédits carbone. Si la société ne respecte pas ses engagements à long terme (par exemple, par des récoltes excessives), elle devra prendre des mesures à l'égard du registre (c'est-à-dire retirer les crédits invendus ou acheter et retirer d'autres crédits). Ces mesures constituent des opérations distinctes de la vente des crédits carbone initiaux. Les crédits carbone initiaux ne perdraient pas de valeur, et le client n'aurait droit à aucun remboursement. Les engagements à long terme représentent une obligation de la société envers le registre d'obtenir et de maintenir l'accréditation du projet, et non une obligation envers le client.

Point de vue 2B – L'obligation de prestation correspond à la vente de crédits carbone ET aux engagements à long terme

Les tenants de ce point de vue font valoir que le client achète des crédits carbone parce que ceux-ci ont été certifiés par un tiers indépendant (le registre). Les crédits carbone ont une valeur parce que la société a fait une promesse implicite au client de remplir ses engagements à long terme. Les tenants de ce point de vue sont d'avis que ces conditions n'ont pas à être précisées dans le contrat

de vente, puisque la valeur des crédits carbone est négociée entre la société et le client dans le contexte du programme accrédité. Sans les engagements à long terme pris par la société et la surveillance continue exercée par le registre, le programme est moins attrayant. Par conséquent, les tenants de ce point de vue sont d'avis que les promesses associées aux engagements à long terme ne peuvent être considérées comme distinctes de la vente des crédits carbone. Le fait qu'il y ait des conséquences importantes pour la société en cas de manquement à ses engagements à long terme vient appuyer l'existence d'une promesse faite au client, même si celui-ci n'a pas droit à un remboursement.

Point de vue 2C – Les obligations de prestation sont distinctes pour la vente de crédits carbone ET les engagements à long terme

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que la vente de crédits carbone et les engagements à long terme comportent des obligations de prestation distinctes, car ils estiment que le client peut tirer parti de chacun séparément. En effet :

- le client peut retirer les crédits carbone indépendamment de la question de savoir si la société respecte ses engagements à long terme;
- les engagements à long terme constituent un type de service en plus de l'assurance que les crédits carbone sont conformes aux modalités du programme lorsqu'ils sont vendus au client (ce qui signifie qu'ils peuvent être retirés par le client en définitive).

Les tenants de ce point de vue font remarquer que cela s'apparente à l'analyse des garanties selon les paragraphes [B28](#) à [B33](#) d'IFRS 15. Le [paragraphe B31](#) d'IFRS 15 traite des facteurs pouvant indiquer qu'une garantie constitue une obligation de prestation, notamment la durée de la garantie et la nature des tâches que l'entité promet d'effectuer. Compte tenu de ces facteurs :

- l'engagement de la société s'étend sur plusieurs années et il existe des mesures particulières que celle-ci doit prendre pour remplir ses engagements à long terme (par exemple, sondages et vérification continus);
- les clients ont acheté des crédits carbone en s'attendant à ce que la société remplisse ses engagements à long terme, même si cela n'a pas d'incidence sur leur capacité à retirer les crédits carbone.

Point de vue 2D – Une méthode comptable doit être élaborée selon les faits et circonstances

Les tenants de ce point de vue estiment que les points de vue [2A](#), [2B](#) et [2C](#) se défendent tous. Par conséquent, selon les faits et circonstances, la société devrait exercer son jugement pour déterminer quelle méthode reflète le mieux la substance économique de la transaction. Cela peut nécessiter d'indiquer la méthode comptable conformément au [paragraphe 122](#) d'IAS 1 *Présentation des états financiers* si elle est significative.

Discussion du Groupe

Le Groupe est d'accord avec l'analyse des facteurs que l'entité pourrait prendre en considération pour déterminer ses obligations de prestation. La plupart des membres du Groupe sont d'accord avec le [point de vue 2 A](#). Certains membres du Groupe sont d'avis que le [point de vue 2B](#) se défend également. Aucun des membres du Groupe n'appuie le [point de vue 2C](#), car ils sont d'avis que les engagements à long terme ne constituent pas une obligation de prestation distincte.

Les membres du Groupe qui appuient le [point de vue 2A](#) soulignent que l'engagement de la société envers le client prend fin après la vente des crédits carbone. Ils font remarquer que, dans cette mise en situation, il n'y aurait aucune incidence pour le client si la société devait manquer à ses engagements à long terme. Selon eux, les obligations résultant d'un manquement n'auraient pas d'incidence sur la vente des crédits carbone dans la mesure où ceux-ci se rapportent à des captages de carbone passés. Quelques membres du Groupe indiquent également que le client pourrait contrôler séparément les crédits carbone et en tirer parti séparément, ce qui n'est pas le cas pour les engagements à long terme.

Pour appuyer le [point de vue 2A](#), plusieurs membres du Groupe ont établi des analogies dans le but d'expliquer l'absence potentielle d'obligation de prestation correspondant aux engagements à long terme :

- Le respect de clauses restrictives liées à la dette à long terme ou de conditions auxquelles est assujettie la subvention publique n'est généralement pas considéré comme une obligation de prestation envers les clients. Les entités doivent plutôt les respecter afin de maintenir le financement des activités commerciales. De même, le respect des engagements à long terme pourrait ne pas être considéré comme une obligation de prestation, puisque la société devrait s'y conformer dans le cadre de l'enregistrement des crédits carbone au registre.
- Les clients peuvent acheter un produit parce qu'il est fabriqué localement. Toutefois, le vendeur ne serait assujéti à aucune obligation de prestation à laquelle l'entité aurait à faire face si elle continuait de produire des biens localement. Si le vendeur délocalise sa production à l'étranger, cela ne change rien à l'article acheté au départ par le client. De la même manière, il n'y aurait pas non plus d'obligation de prestation correspondant aux engagements à long terme.

Certains membres du Groupe font également remarquer que, si la société manque à ses engagements à long terme, elle peut avoir un type différent d'obligation à comptabiliser séparément conformément à [IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels](#). Cette obligation incomberait au registre plutôt qu'au client. Un membre du Groupe fait valoir que cela ne serait probablement pas considéré comme une obligation de prestation découlant d'une garantie selon [IFRS 15](#) parce que ces garanties représentent des obligations envers les clients plutôt qu'envers les registres ou d'autres organismes de ce type. Il fait aussi remarquer que, conformément au paragraphe [B33](#) d'IFRS 15, les obligations liées au non-respect des lois sur la responsabilité du fait des produits seraient comptabilisées conformément à IAS 37 et non comme obligations de prestation en vertu d'IFRS 15. Compte tenu des analogies susmentionnées, ces indications concernant les lois sur la responsabilité du fait des produits pourraient être appliquées aux

engagements à long terme. Le président du CNC précise que, lors de l'évaluation du traitement comptable à appliquer en vertu d'IAS 37, certaines considérations pertinentes peuvent se trouver dans la [décision provisoire sur le programme de travail de l'IFRS Interpretations Committee concernant les engagements en matière de lutte contre les changements climatiques \(IAS 37\)](#).

Certains membres du Groupe qui sont d'accord avec le [point de vue 2A](#) estiment que le [point de vue 2B](#) peut également se justifier. Quelques membres du groupe expliquent qu'ils pourraient soutenir le [point de vue 2A](#) si les crédits carbone se rapportaient uniquement à des captages de carbone passés, mais ils se demandent s'il pourrait y avoir des éléments de captage de carbone futur dans cette mise en situation. Le Groupe souligne qu'il convient de bien comprendre les faits et le contexte général afin de déterminer le traitement comptable approprié. Deux membres du Groupe notent l'importance du stockage du carbone à long terme dans cette mise en situation particulière et appuient par conséquent le [point de vue 2B](#) plutôt que le [point de vue 2A](#). Un membre du Groupe fait remarquer que le client effectue probablement un contrôle diligent important avant d'acheter les crédits, car il s'agit d'un mécanisme volontaire, et qu'il voudra s'assurer qu'il peut se servir des crédits pour atteindre ses objectifs de réduction des émissions de GES. Quelques membres du Groupe s'interrogent sur ce qui se produirait si, après le retrait des crédits par le client, la société récoltait les arbres censés stocker le carbone associé aux crédits retirés pendant 40 ans. Dans ce cas, le client pourrait subir des pressions visant à le pousser à prendre des mesures afin de pouvoir atteindre ses objectifs de réduction des émissions de GES. Cela pourrait comprendre l'achat de crédits carbone supplémentaires ou la poursuite en justice de la société. Les membres du Groupe estiment que les crédits carbone perdraient de la valeur aux yeux du client en pareil cas. Certains membres du Groupe sont d'avis qu'il s'agirait d'une question distincte de la comptabilisation des produits des activités ordinaires (par exemple, la dépréciation).

Les membres du Groupe rappellent qu'il n'y aurait pas de choix de méthode comptable. Les faits et circonstances de la transaction détermineraient plutôt le traitement comptable. Lors de l'établissement d'une méthode comptable pour ces transactions, il sera important de comprendre si la promesse faite au client a trait à des captages de carbone passés, à des captages de carbone futurs ou à une combinaison des deux.

Étape 3 : Détermination du prix de transaction

Analyse

Selon le [paragraphe 47](#) d'IFRS 15, le prix de transaction est le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis à un client. La contrepartie peut consister en des montants déterminés, des montants variables, ou les deux. Dans cette mise en situation, le prix de transaction ne comporte aucune variabilité. La contrepartie est fixe une fois que le prix de vente a été convenu entre la société et le client. Il n'y a pas de composantes de financement importantes, puisque le paiement est exigible à la vente. Par conséquent, le prix de transaction est le prix de vente prévu au contrat.

Discussion du Groupe

Le Groupe appuie cette analyse.

Étape 4 : Répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation

Analyse

L'étape 4 s'appuie sur les conclusions des étapes 2 et 3. Selon les [points de vue 2A](#) et [2B](#), il n'y a pas de répartition à effectuer parce qu'il y a une seule obligation de prestation. Selon le [point de vue 2C](#), le prix de transaction de l'étape 3 serait réparti entre les deux obligations de prestation (à savoir la vente des crédits carbone et les engagements à long terme). Leurs prix de vente spécifiques ne sont pas directement observables, puisque le prix de transaction total couvre les deux éléments et que la société ne vend pas régulièrement l'un sans l'autre. Il faut donc procéder à une estimation conformément au [paragraphe 78](#) d'IFRS 15, en prenant en compte toute l'information raisonnablement disponible et en maximisant l'utilisation des données d'entrée observables.

Le [paragraphe 79](#) d'IFRS 15 indique que les méthodes d'estimation appropriées comprennent notamment les suivantes :

- (a) la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement;
- (b) la méthode du coût attendu plus marge;
- (c) la méthode résiduelle, dans certaines circonstances.

Point de vue 4A – Attribution de la juste valeur relative entre les deux obligations de prestation

Selon le [paragraphe 73](#) d'IFRS 15 :

La répartition du prix de transaction a pour objectif d'affecter à chaque obligation de prestation distincte (ou bien ou service distinct) un montant qui reflète le montant de contrepartie auquel l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture des biens ou des services promis au client.

Les tenants de ce point de vue estiment que l'utilisation d'une juste valeur relative répondrait mieux à cet objectif, par exemple en ayant recours à une approche d'évaluation du marché. Selon cette méthode, la société tiendrait compte séparément du prix qu'un client paierait pour les crédits carbone et des engagements à long terme. Comme le prix de vente spécifique des engagements à long terme pourrait ne pas être directement observable, il se peut que la société doive l'estimer à partir de données d'entrée observables provenant de transactions similaires sur des marchés volontaires.

Point de vue 4B – Attribution d'une valeur symbolique aux engagements à long terme

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que l'objectif de répartition décrit au [paragraphe 73](#) d'IFRS 15 serait atteint en répartissant une valeur symbolique entre les engagements à long terme

selon la méthode du coût attendu plus marge. En effet, les coûts associés aux activités de déclaration, de vérification et de reconstitution des stocks ne sont pas significatifs pour la société. Le résultat serait similaire dans le cas de la méthode résiduelle, mais une analyse plus poussée serait nécessaire pour déterminer si la méthode résiduelle pourrait être utilisée d'après les conditions énoncées au [paragraphe 79\(c\)](#) d'IFRS 15.

Discussion du Groupe

Le Groupe est d'accord avec l'analyse des facteurs à prendre en considération lors de la répartition du prix de transaction entre les obligations de prestation. Cette analyse ne serait pertinente que lorsque plusieurs obligations de prestation sont remplies, c'est-à-dire uniquement lorsque le [point de vue 2C](#) est retenu à l'étape 2. **Toutefois, aucun membre du Groupe n'appuie le [point de vue 2C](#).** À des fins de discussion, les membres du Groupe se demandent quel aurait été leur point de vue à l'étape 4 s'ils avaient retenu le [point de vue 2C](#) à l'étape 2.

Quelques membres du Groupe privilégient le [point de vue 4A](#), car ils estiment que des coûts ou engagements importants seraient associés aux engagements à long terme. Un membre du Groupe fait remarquer que, même si les coûts liés aux activités de déclaration, de vérification et de reconstitution des stocks ne sont pas significatifs, la valeur des engagements à long terme peut ne pas être symbolique parce qu'un coût de renonciation important serait associé au fait de ne pas récolter les arbres pendant 40 ans.

Un membre du Groupe privilégie le [point de vue 4B](#). Il estime qu'il serait difficile de déterminer un prix de vente spécifique pour les engagements à long terme parce que les clients pourraient ne pas payer ce prix séparément.

Étape 5 : Comptabilisation des produits des activités ordinaires

Analyse

Selon le [paragraphe 31](#) d'IFRS 15, l'entité doit comptabiliser les produits des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation en transférant le contrôle d'un bien ou d'un service promis au client. L'étape 5 dépend donc des conclusions tirées à l'étape 2.

D'après le [paragraphe 32](#) d'IFRS 15, le contrôle peut être transféré à un moment précis ou progressivement.

Point de vue 5A – Comptabilisation des produits des activités ordinaires à un moment précis pour la vente des crédits carbone

Ce point de vue s'applique en vertu des [points de vue 2A](#) et [2C](#) de l'étape 2. Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les conditions décrites au [paragraphe 35](#) d'IFRS 15 pour comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement ne sont pas remplies. Le contrôle des crédits carbone passe de la société au client une fois que le contrat de vente est conclu entre eux. À ce moment-là :

- (a) la société a un droit à un paiement;
- (b) le client a le titre de propriété des crédits carbone (comme en témoigne le changement de propriété enregistré dans le registre);
- (c) le client a les risques et avantages importants inhérents à la propriété, et il peut notamment retirer les crédits carbone au moment de son choix sans aucune restriction.

Point de vue 5B – Comptabilisation des produits des activités ordinaires progressivement pour la vente des crédits carbone (lorsqu'elle est combinée aux engagements à long terme) et pour les engagements à long terme (lorsqu'ils sont distincts)

Ce point de vue s'applique en vertu des [points de vue 2B](#) et [2C](#) de l'étape 2. Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les clients tirent parti des avantages associés aux engagements à long terme, car la société limite ses activités de récolte sur la durée minimale du projet (soit 40 ans). Cela est cohérent avec les modèles de comptabilisation des produits des activités ordinaires pour la fourniture de services. Des produits différés seraient établis, et les produits seraient comptabilisés sur la période visée par les engagements à long terme.

Point de vue 5C – Comptabilisation des produits des activités ordinaires à un moment précis pour la vente des crédits carbone et les engagements à long terme

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que les engagements à long terme visant à éviter la récolte à des niveaux déterminés ne sont pas considérés comme un service continu fourni par la société au client. Cela est attribuable à l'engagement de la société à l'inaction au cours de cette période. En outre, les coûts associés aux activités de déclaration, de vérification et de reconstitution des stocks ne sont pas significatifs pour la société. Les tenants de ce point de vue font également valoir que le client tire parti de la réduction des émissions de carbone de la société au moment où celle-ci lui transfère les crédits carbone. Comme la société ne transfère pas le contrôle d'un service progressivement à ses clients, le [paragraphe 35](#) d'IFRS 15 ne s'applique pas. Par conséquent, la société appliquerait le [paragraphe 38](#) d'IFRS 15 et comptabiliserait les produits des activités ordinaires pour les engagements à long terme et les crédits carbone au moment où les crédits sont transférés au client. Le résultat de ce point de vue est semblable au résultat obtenu selon le [point de vue 5 A](#).

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe sont d'accord avec l'analyse des facteurs à prendre en compte lors de la comptabilisation des produits des activités ordinaires à l'étape 5.

Quelques membres du Groupe ayant appuyé le [point de vue 2A](#) à l'étape 2 signalent qu'ils sont d'accord avec le [point de vue 5 A](#). Deux membres du Groupe indiquent qu'ils adhèrent au [point de vue 5A](#) parce que les crédits carbone se rapportent uniquement à des captages de carbone passés et qu'ils pourraient être immédiatement retirés. Cependant, un membre du Groupe fait remarquer que, si les crédits carbone contenaient une promesse inhérente de captage de carbone futur, il

pourrait ne pas être approprié de comptabiliser les produits des activités ordinaires tant que le captage du carbone n'a pas eu lieu. Pour déterminer le traitement comptable approprié des produits des activités ordinaires dans un tel cas, il serait important de comprendre à quel moment le client pourrait retirer les crédits (par exemple, progressivement ou uniquement lorsque la totalité du captage du carbone est achevée).

Un membre du Groupe estime que le [point de vue 5B](#) se défendrait si le [point de vue 2B](#) était retenu à l'étape 2. Selon le [point de vue 2B](#), il existe une seule obligation de prestation correspondant à la vente des crédits carbone et aux engagements à long terme pris ensemble. Ce membre du Groupe fait remarquer que, si l'on considère que ces éléments sont liés au point tel qu'ils ne peuvent pas être considérés comme distincts, il peut être approprié de comptabiliser les produits des activités ordinaires progressivement, car les clients tirent parti des avantages de ces deux éléments. Les membres du Groupe estiment que le [point de vue 5C](#) serait difficile à appuyer parce que la société a des engagements à long terme à respecter sur une durée de 40 ans.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe a permis d'attirer l'attention sur la façon dont l'entité comptabilise les produits des activités ordinaires pour la vente des crédits carbone en application d'[IFRS 15](#). Il s'agit d'un domaine en pleine émergence dont le Groupe continuera de suivre l'évolution. Le Groupe pourrait discuter de questions similaires lors de prochaines réunions, à mesure que de nouvelles mises en situation apparaîtront.